

### § 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Voraussetzung ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Absatz 4) des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb unter Einbeziehung der in Absatz 4 Satz 5 genannten Beteiligungen und der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

(1a) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständig ist. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

(2) Der nicht unter § 13b Abs. 4 fallende Teil des Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 bleibt vorbehaltlich des Satzes 3 außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags.

Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.

(3) Ein Erwerber kann den Verschonungsabschlag (Absatz 1) und den Abzugsbetrag (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 auf einen Miterben überträgt.

(4) Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden; außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören auch alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle vom Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht.

(5) Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergan-

genheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 [BGBl. I S. 2782, 2791], geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. August 2007 [BGBl. I S. 1912], in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder ein Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;
2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;
3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;

4. Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt entsprechend;
5. im Fall des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

Der Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist ergibt. In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2 und 4 ist von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 begünstigten Vermögensart verbleibt. Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 gehört.

(6) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Lohnsummengrenze im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 5 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nach dem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Unterschreiten der Lohnsummengrenze (Absatz 1 Satz 2) oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 5) Kenntnis erlangt. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

(7) Soweit nicht inländisches Vermögen zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b gehört, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer und während der gesamten in den Absätzen 2 und 5 genannten Zeiträume bestehen.

(8) Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 7 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird:

1. In Absatz 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren und an die Stelle der maßgebenden Lohnsumme von 400 Prozent eine maßgebende Lohnsumme von 700 Prozent;
  2. in Absatz 5 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren;
  3. in § 13b Abs. 2 Satz 1 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent;
  4. in § 13b Abs. 4 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für die Begünstigung von 85 Prozent ein Prozentsatz von 100 Prozent.
- (9) Die Absätze 1 bis 8 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.

## Übersicht

	Rz.		Rz.
1. Sachliche Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) . . . . .	1	der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 1a ErbStG) . . . . .	46
2. Begünstigte Erwerbe . . . . .	3	4. Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) . . . . .	47
a) Jeglicher Erwerb von Todes wegen . . . . .	4	5. Begünstigungstransfer (§ 13a Abs. 3 ErbStG)	
b) Vor- und Nacherbschaft . . . . .	9	a) Grundlagen . . . . .	51
c) Erwerber, mittelbare Erwerbe . . . . .	13	b) Weiterleitung an Nichterben – Satz 1 . . . . .	54
3. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 4 ErbStG) . . . . .	21	c) Weiterleitung an Miterben – Satz 2 . . . . .	59
a) Lohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG) . . . . .	22	6. Schuldenkappung . . . . .	64
b) Einbeziehung von Beschäftigten aus Beteiligungsbesitz (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG) . . . . .	28	7. Behaltensfristen – Vermögensbindungsmodell (§ 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG)	
c) Ermittlungszeitraum der Ausgangslohnsumme . . . . .	33	a) Grundlagen . . . . .	68
d) Mindestlohnsumme, Lohnsummenfrist . . . . .	37	b) Gewerbebetrieb und Personengesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG) . . . . .	79
e) Keine Anwendung der Lohnsummenregel bei geringer Mitarbeiterzahl (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG) . . . . .	39	c) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG) . . . . .	85
f) Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) . . . . .	43	d) Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG . . . . .	89
g) Gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie		e) Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG) . . . . .	96

	Rz.		Rz.
f) Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG) . . . . .	105	8. Verfahrensfragen – Anzeigepflichten (§ 13a Abs. 6 ErbStG) . . . . .	122
g) Rechtsfolgen des Verstoßes gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG) . . . . .	110	9. Nachweispflichten bei Auslandsvermögen (§ 13a Abs. 7 ErbStG) . . . . .	129
h) Ausnahme von der Nachversteuerung (Reinvestition) (§ 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 ErbStG) . . . . .	119	10. Alternativmodell – vollständige Freistellung (§ 13a Abs. 8 ErbStG) . . . . .	135
		11. Familienstiftung und Familienverein als Erwerber begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 9 ErbStG) . . . . .	139

### 1. Sachliche Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG)

1 Die bis Ablauf des 31.12.2008 geltende Fassung des § 13a ErbStG gilt für Erwerbe bis zu diesem Stichtag fort. Da die fünfjährige Behaltensfrist spätestens am 31.12.2013 ausgelaufen, aber uU noch die Vorschrift im Rahmen der Abwehrberatung von Bedeutung ist, wird sie noch kommentiert. Die Kommentierung befindet sich in Anh. 25 dieses Werkes.

Der Wert des begünstigten Vermögens iS des § 13b Abs. 1 ErbStG bleibt insgesamt außer Ansatz (sog. Verschonungsabschlag). Der Wortlaut ist irreführend, da der Leser annimmt, der Erwerb sei in vollem Umfang („insgesamt“) steuerfrei. Nach § 13b Abs. 4 ErbStG sind nur **85 %** der privilegierten Vermögenseinheiten **begünstigt**. 15 % gelten zwingend als schädliches Verwaltungsvermögen. Der Verschonungsabschlag (sachliche Steuerbefreiung) beschränkt sich somit auf 85 %.

Auch die Höhe des Abschlags ist verfassungsgemäß, sofern der Gesetzgeber die Voraussetzungen und Nachsteuertatbestände gleichheitsgemäß ausgestaltet (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 166 ff.).

Der Verschonungsabschlag wird **von Amts wegen** gewährt. Anträge etc. sind nicht erforderlich. Er erfasst jeden begünstigten Erwerb und kann beliebig oft in Anspruch genommen werden.

Gehen im Erbfall oder im Rahmen einer einheitlichen Schenkung **mehrere selbstständig zu bewertende begünstigte Einheiten** auf den Erwerber über, sollen diese nach Auffassung der Finanzverwaltung (R E 13a.1 Abs. 2 Sätze 3–5 ErbStR 2011, R E 13b.7 Abs. 1 ErbStR 2011) zusammengerechnet werden. Der Verschonungsabschlag mindert somit den saldierten Erwerb. Dies überzeugt nicht. Denn nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleibt der Wert verschiedener, dort enumerativ aufgeführter Vermögenseinheiten außer Ansatz.

Hätte der Gesetzgeber eine Saldierung gewünscht, hätte er § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG in der Weise formulieren können, dass der Wert begünstigten Vermögens außer Ansatz bleibt. Zudem führt dies zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Erwerben von Todes wegen einerseits und freigebigen Zuwendungen andererseits. Kann bei Erwerben von Todes wegen die Saldierung infolge der Gesamtrechtsnachfolge nicht vermieden werden, hat der Stpfl. bei freigebigen Zuwendungen die Möglichkeit, gezielt durch verschiedene Teilakte begünstigtes Vermögen zu übertragen, ohne dass es zu einer Saldierung kommt.

Die Auswirkung besteht zunächst darin, dass negative Erwerbe mit positiven zu saldieren sind, so dass begünstigte Einheiten, die mit einem negativen Wert anzusetzen sind, nicht dazu verwendet werden können, etwa weiteren positiven Erwerb durch Saldierung zu entlasten.

### Beispiel:

Im Nachlass befindet sich ein Einzelunternehmen mit einem negativen Wert von 100 000 Euro. Daneben umfasst der Nachlass Personengesellschaftsanteile mit einem Wert von 1 000 000 Euro sowie sonstiges Vermögen mit einem Wert von 300 000 Euro. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind 900 000 Euro zu entlasten. Nach Berücksichtigung des Verschonungsabschlags (ohne Abzugsbetrag) verbleibt ein Wertansatz von 135 000 Euro, welcher mit dem sonstigen Vermögen zu addieren ist. Die Bemessungsgrundlage vor Freibetrag beläuft sich somit auf 435 000 Euro. Werden die positiven und negativen Werte nicht saldiert, ergibt sich eine Entlastung ausgehend von einem Wertansatz von 1 000 000 Euro von 850 000 Euro. Anzusetzen sind somit 150 000 Euro für die verschonten Vermögenseinheiten. Die übrigen Wertansätze sind zu saldieren, so dass der steuerpflichtige Erwerb nur 350 000 Euro beträgt.

Da durch Ansatz des Mindestwertes die Zahl der Negativerwerbe stark zurückgegangen ist, kommt der Frage der einheitlichen oder getrennten Betrachtung in diesem Zusammenhang keine übermäßige Bedeutung mehr zu.

Anders ist dies im Rahmen der **Lohnsummenregelung**. Durch die Saldierung kommt es für die Beurteilung, ob die Anforderungen an die Mindestlohnsumme erfüllt sind, nach Auffassung der Finanzverwaltung auf alle begünstigten wirtschaftlichen Einheiten insgesamt an. Andererseits ist für jede wirtschaftliche Einheit des begünstigten Vermögens der Umfang des Verwaltungsvermögens sowie ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen gesondert zu prüfen. Ist dies für die Behaltensregelung noch nachvollziehbar, hätte die Finanzverwaltung bei der Verwaltungsvermögensquote auch eine Saldierung wie bei der Lohnsumme in Erwägung ziehen können; so jedoch nicht R E 13a.1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStR 2011.

Für die Beurteilung, ob Gegenstand des Vermögenserwerbs begünstigtes Vermögen ist, ist die Sicht des **Erblassers/Schenkers**, nicht die des Erwerbers

maßgebend; vgl. R E 13b.1 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011. Dies ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut selbst. Die Einordnung der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer ließe auch ein anderes Ergebnis zu. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt den „Erwerb“ ua. eines ganzen Gewerbebetriebs. Dies lässt die Auslegung zu, es komme auf die Sicht des Erwerbers an. Andererseits ist bei der Beurteilung, ob ein begünstigter Anteil an einer Kapitalgesellschaft übertragen wird (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), die erforderliche Mindestbeteiligung in der Person des Erblassers oder Schenkers maßgeblich. Hieraus folgt, dass es auch bei Übertragung weiteren begünstigten Vermögens wie Betriebsvermögen (Personenunternehmen) und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf die Sicht des Erblassers/Schenkers ankommt und sich die Bedeutung des Begriffes „Erwerb“ auf die Darstellung des Rechtsüberganges beschränkt. Denn es wäre inkonsequent, bei Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf die Sicht des Erwerbers abzustellen, während ein im Gesetz enthaltenes Tatbestandsmerkmal der Mindestbeteiligung dazu führen würde, dass es bei Anteilen an Kapitalgesellschaften wiederum auf die Verhältnisse in der Person des Erblassers/Schenkers ankäme. Somit muss es sich um begünstigtes Vermögen sowohl in der Person des Erblassers/Schenkers als auch in der des Erwerbers handeln (sog. Nachfolgebrücke). Sieht man in den §§ 13a, 13b ErbStG eine Erleichterung der Fortführung unentgeltlich erworbenen Vermögens, ist diese Konzeption verfehlt. Rechtspolitisch dürfte auf die Sicht des Erwerbers abzustellen sein, was jedoch nicht dem aktuellen Recht entspricht. Das BVerfG hat im Urt. v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 193) nicht beanstandet, allein auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. Dies mag verfassungsrechtlich vertretbar sein, ist jedoch rechtspolitisch verfehlt. Denn gefördert werden soll die Fortführung von Unternehmen, was sich den Begünstigungstatbeständen nicht immer entnehmen lässt. So ist bspw. die Übertragung einer Splitterbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigungsfähig, obwohl der Erwerber keinen unternehmerischen Einfluss hat. Gleiches gilt auch für eine Splitterbeteiligung an einer Personengesellschaft, bei welcher der Erblasser bzw. Schenker unabhängig von der Höhe von seiner Beteiligung in der Lage ist, die Betriebsvermögensverschönerung zu vermitteln. Umgekehrt ist die Übertragung des gesamten Anteils des Erblassers bzw. Schenkers an einer Kapitalgesellschaft, umfassend 25 %, nicht begünstigt, obwohl der unternehmerische Einfluss des Erwerbers höher ist als bei einer Splitterbeteiligung. Es ist jedoch nicht zu erwarten, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neuregelung bis zum 30.6.2016 ein geändertes Konzept entwickelt.

## 2. Begünstigte Erwerbe

Begünstigt sind **sämtliche Erwerbsvorgänge** des ErbStG (so auch *Meincke*<sup>16</sup>, § 13a ErbStG Rz. 8). Dies lässt sich auch aus anderen sachlichen Steuerbefreiungen wie dem selbstgenutzten Familienheim ableiten, das nur bei bestimmten Erwerbsvorgängen steuerbefreit ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG durch Kinder bei Erwerben von Todes wegen). Diese Einschränkung enthält § 13a Abs. 1 ErbStG nicht. Infolge der sachlichen Steuerbefreiung sind auch Erwerbsvorgänge erfasst, die ausländischem Recht unterliegen, jedoch dem Inhalt nach Erwerben von Todes wegen oder freigebigen Zuwendungen vergleichbar sind, im Einzelfall auch gesellschaftsvertragliche Anwachsungserwerbe.

### a) Jeglicher Erwerb von Todes wegen

Erwerbe von Todes wegen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind in § 3 Abs. 1 und 2 ErbStG in enger Anlehnung an das Erbrecht enumerativ und erschöpfend aufgezählt. Es gibt mithin keinerlei Begrenzungen oder Einschränkungen in der Anwendung des § 13a ErbStG, was die Erwerbsart betrifft. Zur Weitergabeverpflichtung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG vgl. Rz. 51 ff. Hierzu gehören insbesondere auch Vorausvermächtnisse und Sachvermächtnisse iS des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, Erwerbe durch Schenkung und auf den Todesfall iS des § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, Erwerbe durch Vertrag zugunsten Dritter gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, Erwerbe infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG, weiterhin der Vermögensübergang auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG, Abfindungserwerbe gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG, vgl. R E 13b.1 Abs. 1 ErbStR 2011. Das FG Münster hat zwar mit Ur t. v. 21.6.2012 (FG Münster v. 21.6.2012 – 3 K 9/10 Erb, EFG 2012, 2135 = ZEV 2013, 352 [Ls.]) den Abfindungserwerb nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG von der Verschonung ausgeschlossen. Dies betraf jedoch nur das bis zum 31.12.2008 geltende Recht, welches die Verschonung an den Erwerb von Todes wegen im engeren Sinne band. Ein einem Miterben als Vorausvermächtnis eingeräumtes **Übernahmerecht** ist nach der geänderten Rspr. des BFH im Ur t. v. 13.8.2008 (BFH v. 13.8.2008 – II R 7/07, BStBl. II 2008, 942 = ZEV 2008, 550 m. Anm. *M. Fischer*) nicht mehr als Gestaltungsrecht, sondern als aufschiebend bedingte Forderung des Vermächtnisnehmers gem. § 2174 BGB gegen den Beschwerten zu erfassen. Wird die Forderung unbedingt, weil der Vermächtnisnehmer die Übertragung fordert, gelten die Grundsätze für die Erfassung eines Sachvermächtnisses. Ist Gegenstand des Sachvermächtnisses begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 ErbStG, ist der Erwerb verschont. Diese Auffassung vertritt mittlerweile auch die Finanzverwaltung im koord. Ländererlass, etwa FinMin. BW v. 22.12.2009 – 3 - S 3812a/20, DS tR 2010, 55 = ZEV 2010, 108.

Ein **Verschaffungsvermächtnis** iS des § 2170 BGB ist **nicht begünstigt**, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt; wie hier *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 102.

- 5 **Begünstigt als Erwerb von Todes wegen** sind auch **gesellschaftsrechtliche Anwachsungserwerbe** iS des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2, 3, sowie des § 7 Abs. 7 ErbStG. Zivilrechtlich erfolgt zwar kein Erwerb von Todes wegen, da sich der Erwerb außerhalb des Erbrechts vollzieht. Da erbschaftsteuerlich abweichend vom Erbrecht der Anwachsungserwerb als Erwerb von Todes wegen gilt (Fiktion) und als Schenkung auf den Todesfall behandelt wird, finden auch die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG Anwendung. Begünstigt ist auch die Bereicherung der Mitgesellschafter einer GmbH bei **Einziehung** eines Geschäftsanteils, da § 13a ErbStG nunmehr alle Erwerbe erfasst, aA aber R E 3.4 Sätze 7–9 ErbStR 2011.

Wird der **Anteil an einer Kapitalgesellschaft** aufgrund einer in der Praxis verbreiteten Satzungsklausel nicht eingezogen, sondern auf Veranlassung der Gesellschaft an einen Dritten – eventuell Mitgesellschafter – **abgetreten** und erfolgt die Abtretung zu einem Wert, der unter dem Steuerwert des Anteils liegt, liegt jedenfalls eine freigebige Zuwendung iS des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. **Bereicherter** ist der **Erwerber des Geschäftsanteils**, nicht die Gesellschaft. Der Erwerb ist nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt, wenn die Regelung im Gesellschaftsvertrag angelegt ist; so zutreffend neuerdings R E 13b.1 Abs. 2 Satz 5 ErbStR 2011. Ist dies nicht der Fall, könnten sogar zwei steuerbare Vorgänge vorliegen, nämlich zum einen der Erwerb des Geschäftsanteils nicht aufgrund einer Einziehung – der Anteil würde untergehen –, sondern aufgrund des Erwerbs quasi eigener Anteile, wobei die Leistungsverpflichtung gegenüber dem bisherigen Gesellschafter durch den neu erwerbenden Gesellschafter erfüllt wird, dem ein Übernahmerecht seitens der Gesellschaft zugewandt wird. Beide Erwerbe sind begünstigt, aber nur, wenn die Mindestbeteiligungsquote des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gegebenenfalls im Zusammenhang mit einer Poolvereinbarung erfüllt ist.

- 6 Dagegen sind **auf Geldleistungen gerichtete Erwerbe nicht begünstigt**, wenn diese an Erfüllung statt durch Hingabe von an sich begünstigtem Betriebsvermögen erfüllt werden, zB Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs oder des ausgesetzten Geldvermächtnisses durch Hingabe von gem. § 13a ErbStG begünstigtem Vermögen. So allg. Meinung, ua. R E 13b.1 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011; BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581. Wenn hingegen **begünstigtes Vermögen als Abfindung** für den Verzicht auf den entstandenen, aber noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses übertragen wird, ist der

Erwerb dieser Abfindung iS des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG **begünstigt**, weil der Erwerb im Verhältnis zum Erblasser erfolgt; zutreffend R E 13b.1 Abs. 1 Satz 4 Nr. 7 ErbStR 2011. Die Vergünstigung des § 13a ErbStG steht hier mithin originär dem Erwerber und nicht dem Erben zu. Somit kann die Weiterübertragung zur Erfüllung der vorbezeichneten Ansprüche an den Erwerber keine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 ErbStG darstellen. Lediglich, wenn der Erbe das übernommene Vermögen nach Ablauf des ersten Jahres zur Abgeltung der vorgenannten Ansprüche überträgt, liegt eine schädliche Verfügung vor, da der weiter übertragende Erbe bis dato Inhaber des weiter übertragenen Vermögens war. Die Verschonung entfällt für ihn zeitanteilig (§ 13a Abs. 5 ErbStG). Der Erwerber setzt den noch nicht abgelaufenen Teil der Frist, gerechnet ab dem Erwerb von Todes wegen, fort. Eine neue 5-jährige Frist kann für ihn nicht beginnen, da er den Erwerb noch als vom Erblasser stammend zu erfassen hat.

Da die **Erbersatzbesteuerung von Familienstiftungen** und Familienver- 7  
einen in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Sonderregelung erfahren hat, war die Ergänzung des § 13a ErbStG durch dessen Abs. 9 erforderlich, wonach § 13a Abs. 1–8 ErbStG in diesen Fällen entsprechend anzuwenden sind; denn der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist in § 3 ErbStG (Erwerbe von Todes wegen) nicht aufgeführt. Selbstverständlich ist auch im Rahmen der Ersatzerbschaftsbesteuerung nur iS von § 13b Abs. 1 Nr. 1–3 ErbStG begünstigtes Vermögen in Bezug genommen.

Aus der Konzeption der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer folgt, dass der 8  
Verschonungsabschlag den Erwerbern entsprechend ihrem Umfang am begünstigten Erwerb anfällt. Eine Ausnahme gilt nur, soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen gem. § 13a Abs. 3 ErbStG aufgrund einer Anordnung des Erblassers/Schenkers oder im Rahmen einer Erbauseinandersetzung auf einen Miterben oder Dritten übertragen muss (vgl. Rz. 51 ff.).

## b) Vor- und Nacherbschaft

Nach § 6 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als Erbe des Erblassers. Hieraus folgt, 9  
dass sein Erwerb begünstigten Vermögens durch den Verschonungsabschlag gemindert wird. Tritt der Nacherbfall durch den Tod des Vorerben ein, wird nunmehr der Erwerb durch den Nacherben entlastet, soweit begünstigtes Vermögen vorhanden ist, und zwar unabhängig davon, dass der Nacherbe abweichend von § 2100 BGB als Erbe des Vorerben gilt (§ 6 Abs. 2 ErbStG). Es handelt sich um zwei **getrennte Erwerbe**, die jeder für sich zu beurteilen sind, was Verwaltungsvermögensquote, Lohnsumme etc. betrifft. Maßgebend sind die Verhältnisse am Stichtag des Erwerbs.

- 10 Wird der Nacherbfall nicht durch den Tod des Vorerben ausgelöst, handelt es sich nach § 6 Abs. 3 ErbStG bei dem Erwerb durch den Vorerben um einen auflösend bedingten, bei dem durch den Nacherben um einen aufschiebend bedingten Erbanfall. Dies hätte aufgrund des Rechtsgedanken des § 5 Abs. 2 BewG zur Folge, dass die Erbschaftsteuer nur auf die vom Vorerben tatsächlich gezogenen Nutzungen zu erheben wäre. Ein Großteil der Steuer wäre zu erstatten. Dies hätte allerdings auch zur Folge, dass der Verschonungsabschlag unter Umständen rückwirkend entfiele, da Gegenstand des Erwerbs dann nicht das begünstigte Vermögen selbst, sondern dessen Nutzungen wären. § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG schließt in diesem Fall jedoch ausdrücklich die Erstattung des Steuerüberhangs an den Vorerben aus (*Weinmann* in Moench/Weinmann, § 6 ErbStG Rz. 33). Vielmehr erfolgt eine Anrechnung abzüglich des Betrags, welcher auf die tatsächliche Bereicherung des Vorerben als dessen endgültige Steuerbelastung festzusetzen ist. Hieraus folgt, dass es dabei bleibt, dass es sich um 2 Erwerbsvorgänge handelt, so dass es bezüglich des begünstigten Erwerbs unerheblich ist, welches Ereignis den Nacherbfall auslöst.
- 11–12 Einstweilen frei.

### c) Erwerber, mittelbare Erwerbe

- 13 Begünstigter Erwerb ist auch solcher durch Schenkung. Dies gilt zweifelsfrei für unmittelbare Schenkungen, bei welchen der begünstigte Schenkungsgegenstand zivilrechtlich dem Vermögen des Schenkers entstammt. Zweifel ergeben sich bei mittelbaren Schenkungen. Nach zutreffender Auffassung von *Hübner*, DStR 2003, 4 ff. sind Betriebsvermögensvergünstigungen und damit auch die Verschonungsregelung der §§ 13a, 19a ErbStG auf sämtliche mittelbare Schenkungen anzuwenden. Gleichwohl empfiehlt es sich, unmittelbare Schenkungen zu vereinbaren, da die Finanzverwaltung in R E 13b.2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 eine **mittelbare Schenkung** in aller Regel als **nicht begünstigt** einstuft. Nach ihrer Auffassung setzt die Anwendung der Betriebsvermögensvergünstigungen voraus, dass der Schenkungsgegenstand aus dem Vermögen des Schenkers auf den Beschenkten übergeht. Bei der mittelbaren Schenkung erwirbt der Beschenkte regelmäßig mit Hilfe des vom Schenker hingegebenen Geldbetrags das begünstigte Vermögen von einem Dritten.

Nach ihrer Auffassung liegt eine mittelbare begünstigungsfähige Schenkung nur dann vor, wenn sich der Beschenkte mit Hilfe eines ihm vom Schenker zugewandten Geldbetrags am Betriebsvermögen des Schenkers beteiligt oder von diesem unmittelbar gehaltene Anteile an begünstigtem Vermögen erwirbt. Der Regelfall, wonach der Schenker dem Beschenkten Geld mit der Auflage zuwendet, dieses zum Erwerb begünstigten Vermögens eines Dritten zu ver-

wenden, bleibt unverändert nicht begünstigt. Die Finanzverwaltung hat Rückendeckung durch das Ur. des BFH v. 16.2.2005 – II R 6/02, BStBl. II 2005, 411 (bestätigt durch BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, ZEV 2009, 149 m. Anm. *Götz*) erhalten. Dieses zu § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG aF ergangene Urteil, welches den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch den Beschenkten aus Mitteln des Schenkers betraf, betont den Zweck der Vergünstigung. Dieser soll in dem Übergang von Betriebsvermögen in der Generationenfolge liegen. Dies sei nur der Fall, wenn der **Schenker sein Betriebsvermögen** oder sonstiges begünstigtes Vermögen dem Beschenkten übertrage. Erwerbe hingegen der Beschenkte – sei es auch aus Mitteln des Schenkers – das Betriebsvermögen eines Dritten, handele es sich nicht um die Übertragung begünstigten Vermögens. Dem BFH ist einzuräumen, dass die Nachfolgebürde neben der Verbindung von Schenker und Beschenkten durch die Schenkungsabrede auch die „Stoffgleichheit“ des übertragenen Vermögens in der Weise fordert, dass dieses in der Regel aus dem Vermögen des Schenkers stammen muss. Andererseits ist zu bemerken, dass dies dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden kann. So weist auch der BFH lediglich auf Sinn und Zweck sowie die Entstehungsgeschichte der Norm hin. Der Schenker hat ohnehin die Möglichkeit, das begünstigte Vermögen zu erwerben und anschließend auf den Beschenkten unter Inanspruchnahme der Verschonung zu übertragen.

Besteht kein enger zeitlicher und inhaltlicher Zusammenhang beider Vorgänge, ist insbesondere der Schenker bis zur weiteren Übertragung unternehmerisch tätig geworden, lässt sich das über die mittelbare Schenkung angestrebte Ergebnis auch auf dem vorgenannten Weg erreichen. Zwar äußert das FG Münster v. 18.10.2001 – 3 K 2640/98 Erb, EFG 2002, 338, Zweifel an der Gewährung der Vergünstigungen alten Rechts, weil möglicherweise eine „Mindestvorbesitzzeit“ zu beachten sei. Diese Auffassung lässt sich dem Gesetz jedoch in keiner Weise entnehmen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist selbst dem BFH folgend lediglich Voraussetzung, dass der Schenker zumindest im Zeitpunkt der Übertragung selbst Inhaber des begünstigten Vermögens ist.

Zweifel an der Forderung nach einer Vorbesitzzeit äußert auch *Neu* in der Anmerkung zu diesem Urteil, vgl. *Neu*, EFG 2002, 338 (339 li. Sp.). In diesem Zusammenhang ist dann in der Tat zu fragen, ob die einengende Auslegung, die die mittelbare Schenkung aus dem Verschonungsstatbestand ausschließt, zutrifft, wenn auf anderem Wege das gleiche Ergebnis – wenn auch mit einem erhöhten Aufwand an Zeit und vor allem Dingen auch Kosten (doppelte Beurkundungskosten bei formbedürftigen Stimmrechtsgeschäften) – erreicht werden kann.

Bei **gemischt entgeltlichen Übertragungen** ist zunächst die Gegenleistung nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung vom Wert des übertragenen

Vermögens abzuziehen. Die Gegenleistung ist in Höhe ihres gemeinen Wertes abzuziehen. Die bisherige Formelberechnung auf der Grundlage der Rspr. zur gemischten Schenkung ist nach R E 7.4 ErbStR 2011 nicht mehr anzuwenden. Der unentgeltliche Teil ist nach § 13a, § 13b ErbStG zu entlasten.

#### Beispiel:

A überträgt im Wege der Schenkung einen Geschäftsanteil von 50 % an der X-GmbH auf S. Der gemeine Wert des Geschäftsanteils beträgt 1 000 000 Euro. Der Verkehrswert beläuft sich auf 1 200 000 Euro. T erbringt eine Gegenleistung iHv. 600 000 Euro. Diese mindert den steuerlich anzusetzenden gemeinen Wert, so dass vor Anwendung des § 13a ErbStG die Bemessungsgrundlage der freigebigen Zuwendung 400 000 Euro beträgt.

- 14 Die **disquotale Einlage** in eine **Kapitalgesellschaft** fällt unter § 7 Abs. 8 ErbStG; vgl. § 7 Rz. 219. Die Wertsteigerung in den Gesellschaftsanteilen desjenigen Gesellschafters, welcher keine Einlage leistet, ist danach steuerpflichtig, wird aber nicht um die Verschonung entlastet; vgl. jedoch BFH v. 27.8.2014 – II R 43/12, BStBl. II 2015, 241, der den Verschonungsabschlag in einem Sonderfall gewährt; s. auch § 7 Rz. 233 ff. Denn es handelt sich nicht um Zuwendungen begünstigten Vermögens; vgl. daher Ländererlass v. 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331, Abschn. 3.5; vgl. auch § 7 Rz. 234 mN. Begünstigt ist auch die **Übernahme erhöhten Nennkapitals** an einer Kapitalgesellschaft durch Zuwendung von Mitteln des Schenkers an den Beschenkten, wenn dieser die Mittel zum Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft etwa im Wege der Kapitalerhöhung verwendet. Im Ergebnis handelt es sich um die mittelbare Zuwendung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Erreichen diese die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 %, handelt es sich um einen begünstigten Erwerb. Anderenfalls müsste auch in diesem Zusammenhang der potentielle Schenker zunächst selbst das erhöhte Stammkapital übernehmen und anschließend die übernommenen Geschäftsanteile auf den Beschenkten unter den Voraussetzungen des § 13a ErbStG weiter übertragen. Die sicherste Lösung ist jedoch, dass der Schenker selbst am Kapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die Kapitalerhöhung vornimmt und anschließend die Geschäftsanteile unentgeltlich zuwendet. Zu beachten ist die erforderliche Mindestbeteiligungsquote, so dass eine Poolvereinbarung abzuschließen ist, wenn diese vom Schenker nicht erreicht wird. Generell muss man sich fragen, warum der direkte Weg versagt ist, wenn der komplizierte auch zum Ziel führt.
- 15 Der Anteilserwerb **bei Personengesellschaften** aufgrund einer **Eintrittsklausel** ist als Erwerb durch Erbanfall zu behandeln, so R E 13b.1 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011. Wenn entsprechend einer Eintrittsklausel ein Nichterbe gegen eine Einlage in Höhe des Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters auf dessen Tod rückbezüglich eintrittsberechtigt ist und ihm dieser

Abfindungsanspruch vom Erblasser vermächtnisweise zugewendet worden ist, so handelt es sich bei der Ausübung des Eintrittsrechts des Nichterben um einen begünstigten Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, so R E 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011.

Der **Anwachsungserwerb** der Mitgesellschafter aufgrund einer **Fortsetzungsklausel** (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG) ist begünstigt, jedoch nicht der Erwerb der Abfindung, die die Erben des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters erhalten, wie sich aus § 10 Abs. 10 ErbStG ergibt. 16

### Beispiel:

Mit dem Ableben des A wird die ABC-OHG von den Gesellschaftern B und C fortgeführt. Das Abfindungsguthaben des Sohnes des A besteht in dem Buchwert des Gesellschaftersanteils von 3 Mio. Euro; der Steuerwert des Gesellschaftersanteils des A beträgt am Todestag 5 Mio. Euro.

Der Anwachsungserwerb von B und C beträgt insgesamt:

Bruttowert des Gesellschaftersanteils	5 000 000 €
abzgl. Abfindung	./-. 3 000 000 €
Nettowert	2 000 000 €
abzgl. Verschonungsabschlag	./-. 1 700 000 €
verbleiben	300 000 €
steuerpflichtiger Erwerb von B und C insgesamt von Freibetrag	300 000 €

A erhält für den erbschaftsteuerlichen Erwerb der Abfindung von 3 Mio. Euro keine Vergünstigung gem. § 13a ErbStG.

Entsprechendes gilt, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gesellschaftsvertraglich verpflichtet wird, den geerbten Anteil auf die Kapitalgesellschaft selbst oder deren Gesellschafter gegen Abfindung zu übertragen, so zutreffend R E 13b.1 Abs. 2 Satz 5 ErbStR 2011 bei Erwerben bis zum 14.12.2011; für Erwerbe danach vgl. § 7 Abs. 8 ErbStG.

Der Rechtsübergang eines Gesellschaftersanteils an einer Personengesellschaft durch qualifizierte Gesellschafternachfolge vollzieht sich nach der Rspr. des BGH v. 10.2.1977 – II ZR 120/75, BGHZ 68, 225, außerhalb des Erbrechts, indem mit unmittelbarer dinglicher Wirkung der Gesellschaftersanteil auf den gesellschaftsvertraglich bestimmten Nachfolgererben übergeht. Er ist somit nicht Bestandteil des Erbengemeinschaftsvermögens. Der BFH v. 10.11.1982 – II R 85–86/78, BStBl. II 1983, 329, bestätigt durch BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669, sieht die **qualifizierte Sonderrechtsnachfolge** hingegen wie die Durchführung einer Teilungsanordnung, die für die Erbschaftbesteuerung unbeachtlich ist (vgl. R E 3.1 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011). Dies schließt die abfindungsberechtigten Miterben, die mithin den Gesellschaftersanteil nicht erwerben, zunächst in den Kreis der begünstigten Erwerber 17

mit ein. Der Verschonungsabschlag steht auch diesem Personenkreis zu. Andererseits ergibt sich aus dem Rechtsgedanken des § 13a Abs. 3 ErbStG, dass derjenige von dem Verschonungsabschlag begünstigt werden soll, der selbst aufgrund einer dem Erbfall vor- oder nachgelagerten Verfügung des Erblassers, etwa im Gesellschaftsvertrag oder aufgrund einer Teilung des Nachlasses, begünstigtes Vermögen übernimmt; vgl. *Riedel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel<sup>2</sup>, § 13a ErbStG Rz. 25. Dieser Rechtsgedanke, übertragen auf die qualifizierte Nachfolgeklausel, hat zur Folge, dass der **qualifizierte Nachfolger** die **Begünstigungen** in Anspruch nehmen kann. Diese erfassen dann auch das dazugehörige Sonderbetriebsvermögen, sofern der Nachfolger es erwirbt. Ihm nicht angefallenes Sonderbetriebsvermögen fällt aus dem Verschonungsabschlag heraus, soweit es dem Nachfolger nicht durch Erbfall anfällt und/oder auf ihn zumindest aufgrund des Erbfalls (vgl. § 13a Abs. 3 ErbStG; Rz. 59) übertragen wird.

**Gestaltungshinweis:** Der Erblasser muss durch Verfügung von Todes wegen sicherstellen, dass das Sonderbetriebsvermögen ausschließlich auf den qualifizierten Sonderrechtsnachfolger übergeht oder die Erbengemeinschaft zumindest verpflichtet ist, diesem im Wege der Teilungsanordnung oder des Vermächtniserwerbs das Sonderbetriebsvermögen zu übertragen (§ 13a Abs. 3 ErbStG). Anderenfalls droht der Verlust der Begünstigung zumindest für das nicht auf den Nachfolger in den Gesellschaftsanteil übergehende Sonderbetriebsvermögen.

- 18 Gehen im Rahmen einer einfachen **Nachfolgeklausel** Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen in unterschiedlicher Quote auf die Rechtsnachfolger über, ist die Vergünstigung gem. § 13a ErbStG auch bei über- oder unterquotaler Übertragung (vgl. R E 13b.5 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2011) zu gewähren.

**Beispiel:**

Durch Gesellschaftsvertrag der Y-KG iVm. einer erbrechtlichen Anordnung erwirbt A 50 % des Gesellschaftsanteils des Erblassers X, jedoch vom Sonderbetriebsvermögen nur 25 %. Begünstigt ist nur der gesamte Erwerb durch A.

- 19 Bei **Schenkungen unter Leistungsaufgabe** ist nach R E 7.4 ErbStR 2011 die Gegenleistung mit ihrem steuerlichen Wert vom Steuerwert des Übertragungsgegenstands abzuziehen. Der Saldo ist um den Verschonungsabschlag zu kürzen.

**Beispiel:**

Wert des übertragenen begünstigten Vermögens: 1 000 000 Euro. Die Gegenleistung beträgt 500 000 Euro. Zunächst wird die Gegenleistung mit ihrem gemeinen Wert abgezogen. Der Restbetrag von 500 000 Euro wird im Umfang von 15 % angesetzt, so dass die Bemessungsgrundlage 75 000 Euro beträgt. Dieses Ergebnis, welches auch mit § 10

Abs. 6 Satz 4 ErbStG begründet werden könnte, wird von der Finanzverwaltung bereits dadurch erreicht, dass der Verschonungsabschlag nur auf den Überhang des aktiven Vermögens über die Gegenleistung angewandt wird.

**Erwerber** iS des § 13a ErbStG sind alle **rechtsfähigen Personen** einschließlich Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies folgt aus dem Umkehrschluss des § 19a Abs. 1 ErbStG, welcher die Tarifbegrenzung ausdrücklich auf den steuerpflichtigen Erwerb durch eine natürliche Person einschränkt. Mangels einer entsprechenden Anordnung in § 13a ErbStG ist somit jeder Erwerber Adressat der Verschonungsnorm, soweit er begünstigtes Vermögen erwirbt. Dem steht auch § 13a Abs. 9 ErbStG, welcher die sachliche Steuerbefreiung auf den Erwerb durch Familienstiftungen und Familienvereine erweitert, nicht entgegen. Diese Regelung beruht lediglich darauf, dass die Belastung des Vermögens einer Stiftung mit Erbersatzsteuer nicht in den Katalog der Erwerbe von Todes wegen iS des § 3 ErbStG aufgenommen ist. Es handelt sich beim Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG lediglich um einen fingierten Erbfall (so zutreffend *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 164).

### 3. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Sätze 2–5, Abs. 4 ErbStG)

Der **Verschonungsabschlag** auf das begünstigte Vermögen ist nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG davon **abhängig**, dass die Lohnsumme des Rechtsträgers, dessen Vermögen bzw. Gesellschaftsanteile Gegenstand des Erwerbs ist, innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (**Mindestlohnsumme**). Der Verschonungsabschlag ist an die Fortführung des Unternehmens und damit typischerweise an die Weiterbeschäftigung der dort beschäftigten Arbeitnehmer gebunden. Diese Regelung ist verfassungskonform, und zwar sowohl was die Lohnsummenfrist von regelmäßig fünf Jahren als auch die Mindestlohnsumme betrifft; BVerfG v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 203 ff.). Das Lohnsummenkriterium ist nicht zu beachten, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der übertragene Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat (vgl. Rz. 39). Die Lohnsummenregelung ist jedoch unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig, soweit sie Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten von der Beachtung der Mindestlohnsumme ausschließt; so BVerfG aaO – Rz. 213 ff. Denn sie behandelt ohne verfassungsrechtliche Rechtfertigung die Erwerber unterschiedlich danach, ob und in welchem Umfang Arbeitsverhältnisse übernommen werden müssen. Das Gericht deutet an, dass nur Betriebe mit einer sehr geringen Mitarbeiterzahl von der Lohnsummenregelung ausgenommen werden können. Das Lohnsummenkriterium ist ein Eckpfeiler für die verfassungsrechtliche Prüfung, ob die Begünstigungen durch den Verschonungsabschlag den Anforderungen des Art. 3 GG genügen.

**a) Lohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG)**

- 22 Die Lohnsumme ist in § 13a Abs. 4 ErbStG definiert. Danach umfasst sie alle Vergütungen, die im maßgeblichen Wirtschaftsjahr auf den Lohn- und Gehaltskonten erfasst werden. Faktisch läuft dies auf eine Übereinstimmung mit den in der **Einkunftsart des § 19 EStG** zu erfassenden und an die Beschäftigten gezahlten Geld- und Sachbezüge hinaus. R E 13a.4 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011 verweist auf die Definition in Anh. I der Verordnung (EG) Nr. 1503/2006 der Kommission v. 28.9.2006. Diese Definition deckt sich überwiegend mit den als Arbeitslohn zu erfassenden Einkünften. Allerdings sind in die Lohnsumme auch steuerbefreite Einkünfte, etwa iS des § 3 EStG, einzubeziehen. Diese Übereinstimmung ergibt sich schon daraus, dass es nach R E 13a.4 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011 in der Regel nicht zu beanstanden ist, wenn der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Aufwand für Löhne und Gehälter iS des § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB Grundlage für die Ermittlung der Lohnsumme ist. Annehmlichkeiten, die nicht als Arbeitslohn einzuordnen sind, scheiden aus. Denn diese werden nicht „gezahlt“ iS des Gesetzes. In die Lohnsumme fließen die für Rechnung des Arbeitnehmers abzuführenden Steuerabzugsbeträge ein. Denn der Arbeitgeber tilgt die Steuerschuld der bei ihm Beschäftigten. Zu den Löhnen und Gehältern gehören nach § 13a Abs. 4 Satz 3 alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern, insbesondere damit auch die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag. In die Lohnsumme ist die Altersvorsorge einzubeziehen, die durch Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer getragen wird. Hingegen ist der Arbeitgeberanteil zu den gesetzlichen Sozialabgaben ebenso ausgenommen wie tariflich vereinbarte, vertraglich festgelegte oder freiwillige Sozialbeiträge, die der Arbeitgeber trägt. Arbeitslohn sind auch die Vergütungen, die der **Geschäftsführer** einer GmbH von der Gesellschaft für seine Arbeitsleistung erhält, und zwar insbesondere unter Einbeziehung von Gewinnanteilen. Ob der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter ist, ist ohne Bedeutung. Nur soweit Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen sind, sind sie nicht als Arbeitslohn, sondern als Kapitaleinkünfte zu behandeln und fließen damit nicht in die Ausgangslohnsumme ein; vgl. R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 3, 5, 9 ErbStR 2011. Gleiches gilt auch für **Vorstände** bei Aktiengesellschaften. Der sozialversicherungsrechtliche Status ist ohne Bedeutung. Maßgebend sind regelmäßig die zugrunde liegenden Steueranmeldungen bzw. Steuerfestsetzungen. Geänderte Steuerfestsetzungen, insbesondere aufgrund einer steuerlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Prüfung, wirken auf die maßgebliche Lohnsumme zurück. Es kommt auf die gezahlten Vergütungen an, so dass nur solche in die Lohnsumme einfließen, die im Beurteilungszeitraum aus dem Vermögen des Arbeitgebers abfließen.

Hieraus ergibt sich auch, dass Vergütungen, die **Gesellschafter an Personengesellschaften**, und sei es auch über Tätigkeitsvergütungen beim persönlich haftenden Gesellschafter einer GmbH & Co. KG erhalten, **kein Arbeitslohn** sind. Sie gehen daher in die Mindestlohnsumme nicht ein. Wird die **Rechtsform** einer Personengesellschaft in die einer Kapitalgesellschaft **formgewechselt**, sind ab dem Vollzug dieser Umstrukturierungsmaßnahme durch Eintragung im Handelsregister die an die Geschäftsführung gezahlten Vergütungen in die Lohnsumme einzubeziehen. Im umgekehrten Fall des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind die Vergütungen ab Vollzug im Handelsregister nicht mehr im Rahmen der Lohnsumme zu erfassen. Dies eröffnet gewisse Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere wenn in der Struktur einer Personengesellschaft nach zwischenzeitlich erfolgter Übertragung von Gesellschaftsanteilen die Mindestlohnsumme erhöht werden soll, indem die Tätigkeitsvergütungen nunmehr zu Einkünften aus § 19 EStG werden.

Die Finanzverwaltung hat erkannt, dass die maßgebliche Lohnsumme in wirtschaftlichen Krisenzeiten oft auch durch **Leistungen Dritter** bestimmt wird. Klassischer Fall ist das **Kurzarbeitergeld**. Nach R E 13a.4 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011 entspricht zwar die **Lohnsumme** regelmäßig dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter ohne Arbeitgeberanteil an der Sozialabgabe. Das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausbezahlte Kurzarbeitergeld ist vom Lohnaufwand nicht abzuziehen, mindert diesen Lohnaufwand jedoch nicht. Insofern wird das Kurzarbeitergeld wie eine Lohnzahlung behandelt. Gleiches gilt allerdings dann auch für die Ermittlung der Mindestlohnsumme; vgl. Rz. 37.

Interessante Gestaltungsmaßnahmen zur Beeinflussung der Lohnsumme stellen *Kroschewski/Bockhoff*, DB 2011, 1291, vor. Da es auf die gezahlten Löhne ankommt, lassen sich durch bestimmte Vergütungsformen, wie Stock Options, Altersteilzeitvergütungen, aber auch Lebensarbeitszeitkonten aufgeschobene Bezüge generieren, die noch nicht in die Ausgangslohnsumme Eingang finden. Denn diese Vergütungsformen sind noch nicht „gezahlt“ bzw. im ertragsteuerlichen Sinne zugeflossen. Es ist einzuräumen, dass diese Vergütungsformen den typischen Fall des mittelständischen Unternehmens nur am Rande berühren. Hinzu kommt, dass durch die Ermittlung der Ausgangslohnsumme aus dem Mittel der letzten fünf Jahre vor dem Stichtag eine langfristige Steuerplanung erforderlich ist und zwischenzeitliche weitere Erwerbe von Todes wegen bei einer Gesellschaft mit größerem Gesellschafterkreis der Regelfall sein werden. Interessanter ist jedoch, dass auf diese Weise bei lebzeitigen Zuwendungen der Zufluss des Arbeitslohns in die Phase verschoben werden kann, der der unentgeltlichen Übertragung nachfolgt, mithin die danach zugeflossenen Zahlungen die Mindestlohnsumme positiv beeinflussen. 22.1

- 22.2 Bei der **Lohnsumme** sind nur diejenigen Beträge zu berücksichtigen, die durch Unternehmen gezahlt werden, die ihrerseits begünstigungsfähig sind, indem sie unmittelbar oder mittelbar in den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1, 8, § 13b ErbStG einbezogen werden. Die Löhne müssen somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem begünstigten Unternehmensvermögen stehen. Die Finanzverwaltung vertritt im koordinierten Ländererlass (zB FinMin. Bay. v. 12.7.2010 – 34 - S 3812a - 018 - 28364/10, DStR 2010, 1626 = DB 2010, 2079) zu Recht die vorgenannte Auffassung. Danach kommt es insbesondere bei **ausländischen Betriebsvermögen** darauf an, ob diese in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen sind. Dies hat zur Folge, dass nur die Löhne und Gehälter eines Einzelunternehmens oder einer **Personengesellschaft**, die an Beschäftigte gezahlt werden, die in einer **Betriebsstätte** im Inland, eines Mitgliedstaates der EU oder eines des EWR beschäftigt sind, in die Lohnsumme einzubeziehen sind. Denn nur diese unternehmerischen Einheiten gehören zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (vgl. auch § 13b Rz. 14). Somit sind die in Drittstaaten gezahlten Löhne und Gehälter bei der Ermittlung der Lohnsumme zu eliminieren, und zwar sowohl im Rahmen der Ausgangs- als auch der Mindestlohnsumme.

**Beispiel:**

V ist zu 50 % an einer in Deutschland ansässigen KG beteiligt. Die KG betreibt neben ihrem Hauptwerk in Deutschland noch ein weiteres Werk in der Ukraine. V schenkt seine Beteiligung seinem Sohn S. Die Betriebsstätte in der Ukraine gehört nicht zum begünstigten Vermögen. Die dort gezahlten Löhne und Gehälter sind somit bei der Lohnsummenregelung nicht zu berücksichtigen.

Die Privilegierung der **Kapitalgesellschaft mit Auslandsvermögen** gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, die darin besteht, dass bei dieser auch Drittstaatenvermögen begünstigt ist, schlägt insoweit negativ auf die Lohnsumme durch. Da Vermögen in Drittstaaten auch in die Verschonung einbezogen wird, sind die dort gezahlten Löhne und Gehälter ebenfalls bei der Ermittlung der Ausgangslohnsummen und der Summe der innerhalb des Lohnsummenzeitraums gezahlten Löhne und Gehälter zu berücksichtigen.

- 22.3 Sind Gegenstand des Erwerbs **mehrere begünstigte Einheiten**, ist die **Lohnsumme** zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit **getrennt zu ermitteln**. Diese in R E 13a.4 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 vertretene Auffassung ist zutreffend, weil die Lohnsumme „betriebsbezogen“ ist; allg. Meinung, vgl. auch *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 48. Soweit die Finanzverwaltung daraus aber den weitergehenden Schluss zieht, dass für die maßgebliche Ausgangslohnsumme und die zum Vergleich heranzuziehende Mindestlohnsumme auch eine Gesamtbetrachtung aller begünstigten Einheiten erfolgt, ist dem nicht zuzustimmen; abl. wie hier *Philipp* aaO; *Riedel*

in Daragan/Halaczinsky/Riedel<sup>2</sup>, § 13a ErbStG Rz. 114 ff. Denn entlastet wird der Erwerb einer begünstigten Einheit, nicht die Summe der begünstigten Einheiten. Somit ist eine getrennte Betrachtung durchzuführen. Dies kann im Einzelfall zu Vor- und Nachteilen aus Sicht des Stpfl. führen. Die Gesamtbetrachtung lässt es zu, verminderte Lohnsummen eines Betriebs durch erhöhte Lohnsummen eines anderen Betriebes auszugleichen. Andererseits entfällt der Verschonungsabschlag auch für solche Betriebe, die die Mindestlohnsumme erreichen, wenn die Summe der betroffenen Lohnsummen die vom Gesetzgeber gesetzte Grenze nicht erreicht (vgl. zu Einzelheiten Rz. 43). Daher kann es sich im Einzelfall empfehlen, mehrere Einheiten in mehreren voneinander getrennten Vorgängen zu übertragen, um eine Infizierung der Lohnsumme stabiler Einheiten durch solche Einheiten zu vermeiden, bei denen die Erreichung der Mindestlohnsumme eher unwahrscheinlich ist (vgl. auch *Wälzholz*, DStR 2009, 1605 [1606]).

Die in § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG enthaltene Regelung, wonach auch alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen wie zB Prämien etc. zu erfassen sind, ist überflüssig, da diese Beträge regelmäßig schon zu den Vergütungen iS des Abs. 4 Satz 1 zählen. Sämtliche Vergütungen müssen für „erbrachte Arbeit“ gezahlt sein. Aus diesem Grund sind **Abfindungen**, die im Rahmen eines **Kündigungsschutzverfahrens** oder einer vertraglichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die Aufgabe des Arbeitsplatzes gezahlt werden, **keine Vergütung** iS des § 13a Abs. 4 ErbStG (*Hübner*, ErbStReform 2009, S. 446), es sei denn, sie werden zur Abgeltung „verdienter“ Ansprüche erbracht – so ist § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG zu verstehen. 23

Beschäftigte iS der Lohnsummenregelung sind diejenigen, die in den Lohn- und Gehaltslisten erfasst sind. Auch **Teilzeitkräfte** und **geringfügig Beschäftigte** sind Beschäftigte, nicht jedoch Leiharbeitnehmer; vgl. R E 13a.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011; H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH 2011. Um zu vermeiden, dass aufgrund dolosen oder unabsichtlichen Fehlverhaltens Beschäftigte nicht in den Listen aufgeführt sind und dies die Lohnsumme mindert, sind die Beschäftigten gemeint, die in den Lohn- und Gehaltslisten erfasst sind oder hätten erfasst werden müssen. 24

Außer Ansatz bleiben jedoch Vergütungen an solche Beschäftigte, die „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind“ (§ 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG aE). Die Gesetzesfassung ist nicht präzise. Eine Nebentätigkeit schließt die Einordnung Beschäftigter aus, es sei denn, der Beschäftigte ist überwiegend im Betrieb tätig. Dies ist nach der durchschnittlichen Arbeitszeit der entsprechenden Branche zu beurteilen. Erreicht diese einen Anteil von mind. 50 %, ist eine überwiegende Tätigkeit gegeben. Die Vergütung ist in die Lohnsumme einzubeziehen.

- 25 Das Gesetz verwendet nicht den Begriff des Arbeitnehmers, sondern des Beschäftigten. Auch Personen, die nicht den Status eines Arbeitnehmers haben, jedoch im Unternehmen des Arbeitgebers tätig sind, sind mitzuerfassen, jedenfalls dann, wenn sie gegenüber der Geschäftsführung oder mit dem Unternehmen verbundenen Dritten wie Gesellschaftern weisungsgebunden sind. Somit sind auch die **Geschäftsführungsorgane** einer GmbH beschäftigt iS der Lohnsummenregelung, da sie gegenüber Gesellschafterbeschlüssen weisungsgebunden sind. Dies gilt auch für den Vorstand einer Aktiengesellschaft, obwohl dieser weder gegenüber dem Aufsichtsrat noch gegenüber der Hauptversammlung außerhalb von Zustimmungsvorbehalten weisungsgebunden ist; vgl. *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 44. **Gesellschafter** einer **Personengesellschaft** sind hingegen keine im Unternehmen tätigen Personen, da sie Einkünfte aus § 15 EStG erzielen. Dies gilt auch dann, wenn sie sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer behandelt werden. Entscheidend ist allein die ertragsteuerliche Einordnung der Einkünfte, vgl. auch Rz. 22.
- 26 Wird das begünstigte Vermögen auf eine Person übertragen, die bislang Beschäftigter des übernommenen Unternehmens war, gilt Folgendes: Die Lohnsumme des Erwerbers hat im Zeitraum für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme die Löhne erhöht. Wird das Unternehmen nunmehr vom Erwerber als Einzelunternehmen fortgeführt, erzielt der Erwerber ausschließlich Gewinn, der durch seine Tätigkeitsvergütung nicht gemindert wird. Es entsteht somit ein schiefes Bild. Dies ist so zu begründen, dass die an ihn gezahlten Löhne, die in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme eingegangen sind, zu eliminieren sind.
- Ist Gegenstand der Übertragung der Anteil an einer Personengesellschaft, gilt grundsätzlich Gleiches. Denn im Zeitraum der Ausgangslohnsumme waren die Vergütungen für den Erwerber als Arbeitslohn einzubeziehen, während es sich nach Übertragung des Anteils um Tätigkeitsvergütungen handelt, die gewerbliche Einkünfte sind. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme sind daher nur vergleichbar, wenn die Ausgangslohnsumme um die Vergütung des bislang beschäftigten und nunmehrigen Personengesellschafters gekürzt werden.
- Ist Gegenstand der Übertragung der Anteil an einer Kapitalgesellschaft, ist keine Korrektur erforderlich. Die Geschäftsführervergütungen sind als Arbeitslohn sowohl vor als auch nach der Übertragung zu erfassen; so zutreffend H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH.
- 27 Zu berücksichtigen sind nur angemessene Vergütungen, so dass überhöhte Vergütungen insoweit zu korrigieren sind. Hierfür kann eine ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung einzuordnende Vergütung ein maßgebliches Indiz sein.

**b) Einbeziehung von Beschäftigten aus Beteiligungsbesitz  
(§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG)**

In die maßgebliche Lohnsumme sind auch die Vergütungen einzubeziehen, die Beschäftigte von Gesellschaften erhalten, an denen die Gesellschaft, deren Gesellschaftsanteile Gegenstand der begünstigten Übertragung sind, am Stichtag des steuerpflichtigen Erwerbs beteiligt ist. Folgende Voraussetzungen müssen stichtagsgenau erfüllt sein:

- Bei Beteiligungen an einer **Personengesellschaft** mit Sitz oder Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland, EU- oder EWR-Bereich: **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung ohne Mindestbeteiligungsquote**, also auch nachgeordnete Gesellschaften (!),
- bei Beteiligungen an **Kapitalgesellschaften** mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, EU- oder EWR-Bereich: **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 %**, teilweise also auch nachgeordnete Gesellschaften (!),
- als Negativmerkmal darf es sich nicht um Beteiligungen handeln, die als junges Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG von der Verschonung ausgenommen sind.

Die Finanzverwaltung hat mit gleichlautendem Ländererlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250 = ZEV 2013, 105, zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme und Anzahl der Beschäftigten bei Beteiligungsstrukturen Stellung genommen und darin den bisherigen koord. Ländererlass (zB FinMin. Bay. v. 12.7.2010, ZEV 2010, 543) aufgehoben. Lesenswert in diesem Zusammenhang sind die Beiträge v. *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70 und *Hannes/Stalleiken*, DB 2013, 364.

Aufgrund des Stichtagsprinzips werden nur diejenigen mittelbaren und unmittelbaren **Beteiligungen** an Gesellschaften in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme einbezogen, die **im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigt übertragenen Betrieb gehörten**. Dies sind nicht mehr Beteiligungen, die vor dem maßgeblichen Stichtag veräußert worden sind. Hierzu kommt es nicht auf das obligatorische Rechtsgeschäft an, sondern ob am Stichtag der Entstehung der Steuer das wirtschaftliche Eigentum bereits auf den Erwerber übergegangen ist; so zu Recht *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Rz. 186; aA *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 89. Denn das Verschonungssystem der §§ 13a, 13b ErbStG ist ertragsteuerlich und damit auch durch den Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums geprägt. Gleiches gilt im Übrigen für die Zurechnung vor dem Stichtag erworbener Beteiligungen. Auch diese sind nur dann in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme einzubeziehen, wenn am Stichtag der Betrieb zumindest wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung war.

Ungeklärt ist, ob am Stichtag dem Betrieb zuzurechnende Beteiligungen an **insolventen oder aufgelösten Tochtergesellschaften** einzubeziehen sind; ausführlich und lesenswert *Stein*, ZEV 2016, 180. Zuzurechnen ist die Beteiligung dem Betrieb, ist dieser doch sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer. Jedoch ist die Ausgangslohnsumme in der Erwartung zu berechnen, dass die Aktivitäten der Tochtergesellschaft fortgeführt werden und damit auch die bei ihr beschäftigten Mitarbeiter in die Ermittlung der Mindestlohnsumme eingehen. Ist die Tochtergesellschaft insolvent, wird diese nicht mehr im Gesellschafter-, sondern im Gläubigerinteresse durch den Insolvenzverwalter geführt. Sie wird daher regelmäßig keinen Beitrag mehr für die Prosperität des übertragenen Betriebes leisten. Es kommt hinzu, dass der Anteil an der insolventen Tochtergesellschaft regelmäßig keinen Wert hat, so dass es auch keinen Anlass für den Gesetzgeber gibt, die Lohnsumme des insolventen Betriebes in den fünf Jahren vor dem Stichtag mit einzubinden, da dieser faktisch nicht verschont wird. Anteile an Tochtergesellschaften, über deren Vermögen am Stichtag die Insolvenz eröffnet ist, sind daher nicht einzubeziehen. Liegt am Stichtag ein Insolvenzantrag vor, über welchen noch nicht entschieden ist, und wird nach dem Stichtag die Insolvenz eröffnet, wirkt dies auf den Stichtag zurück, so dass auch die Lohnsumme dieser Tochtergesellschaften nicht in die Ausgangslohnsumme einzubeziehen ist. Gleiches gilt auch für Tochtergesellschaften, deren Auflösung am Stichtag bereits durch den bisherigen Inhaber beschlossen ist, es sei denn, nach dem Stichtag wird die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen. Der Erwerber erhält nur eine Gesellschaft in Abwicklung, so dass es nicht sachgerecht ist, die Vergütungen einzubeziehen.

- 28.1 Anteile an **Personengesellschaften** sind **unabhängig von der Höhe der Beteiligung** in die Ermittlung der **Lohnsumme** des Rechtsträgers, dessen Anteile übertragen werden (= Ausgangsrechtsträgers) **einzubeziehen**. Diese von der Finanzverwaltung (vgl. R E 13a.4 Abs. 6 Satz 1 ErbStR 2011) und der wohl überwiegenden Meinung im Schrifttum (vgl. etwa *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 53) vertretene Auffassung ist zwar angreifbar, da der Gesetzeswortlaut auch eine andere Interpretation (Beschränkung auf Beteiligungen von mehr als 25 %) zulässt. Daher hat auch die abweichende Meinung Einiges für sich; vgl. hierzu *Hannes/Steger/Stalleiken*, BB 2011, 2456; *Korezkeij*, DStR 2011, 1738. Für die herrschende Meinung, die die Beteiligung auf die oberste Stufe durchrechnet, spricht, dass damit eine Übereinstimmung zwischen begünstigtem Vermögen und Berücksichtigung der Mitarbeiter im Rahmen der Lohnsumme besteht. Denn der Personengesellschaftsanteil ist anders als der Anteil an der Kapitalgesellschaft quotenunabhängig von der Verschonung erfasst; vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Ärgerlich ist allerdings, dass damit auch Minibeteiligungen für die Ermittlung der maß-

geblichen Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers zu berücksichtigen sind, was einen beträchtlichen administrativen Aufwand auslösen kann.

Die Lohnsummen von Personengesellschaften sind daher über mehrere Beteiligungsstrukturen in die Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers einzubeziehen, jedoch nur mit der Quote, in welcher auch die Beteiligung an der Personengesellschaft besteht.

[Anschluss S. 36/1]



**Beispiel:**

A überträgt seinen Anteil von 50 % an der X-KG auf B. Die X-KG ist mit 70 % an der Y-KG beteiligt, die wiederum mit 30 % an der Z-KG beteiligt ist. Die Lohnsumme der Z-KG ist iHv. 30 % der Y-KG zuzurechnen. Sie geht damit in deren Lohnsumme ein. Die so saldierte Lohnsumme ist mit 70 % bei der X-KG zu berücksichtigen.

Hiervon lässt der Ländererlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, eine wichtige Ausnahme zu. Ist zwischen den Ausgangsrechtsträger und die Personengesellschaft eine **Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet**, ist die Lohnsumme der Personengesellschaft nur dann dem Ausgangsrechtsträger zuzurechnen, wenn dieser unmittelbar oder mittelbar an der zwischengeschalteten Personengesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt ist. Dies ist eine Vereinfachung, die in geeigneten Fällen von der Praxis durchaus genutzt werden sollte. Ist bspw. eine Personengesellschaft an einer Vielzahl von anderen Personengesellschaften mit Zwergbeteiligungen beteiligt, ist die Ermittlung der Lohnsumme mit sehr viel Aufwand verbunden. In diesen Fällen empfiehlt es sich, die Beteiligungen zum Buchwert gem. § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft zu übertragen, die ihrerseits nunmehr nicht mit mehr als 25 % an den Personengesellschaften beteiligt sind. Deren Lohnsumme geht nunmehr nicht in die Ausgangslohnsumme der Spitzeneinheit ein. In der Sache ist dies nicht ohne Weiteres einsichtig, da bei der Prüfung der Frage, ob der Personengesellschaftsanteil Verwaltungsvermögen der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft ist, die Beteiligungsquote ohne Bedeutung ist. Insofern ist der Personengesellschaftsanteil trotz Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaften begünstigt, jedoch nicht von der Lohnsummenregelung erfasst.

**Beispiel:**

A ist alleiniger Gesellschafter der X-KG, die ihrerseits mit 20 % an der Y-GmbH beteiligt ist. Die Y-GmbH ihrerseits ist kapitalmäßig alleinige Gesellschafterin der Z-GmbH & Co. KG. Die Lohnsumme der Z-GmbH & Co. KG wird zwar in die Lohnsumme der Y-GmbH einbezogen. Da die Beteiligung an dieser jedoch nicht mehr als 25 % beträgt, wird die konsolidierte Lohnsumme der Y-GmbH nicht der X-KG zugerechnet.

Nach R E 13b Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2011 ist neben inländischem Betriebsvermögen auch entsprechendes **Betriebsvermögen** begünstigt, welches einer **Betriebsstätte im EU-** oder einem **EW-Mitgliedstaat** dient. Von der Begünstigung ausgeschlossen ist allein der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten. Gleichgestellt ist auch Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren Tätigkeit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt, sowie das Vermögen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs oder eines solchen in einem EU- bzw. EW-Mitgliedstaat. Ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten ist jedoch wiederum begünstigt, wenn es als Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft Teil



einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder einem EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat ist. Wegen der Einzelheiten dieser komplexen Sachverhalte sei auf R E 13a.4 Abs. 6, 7 ErbStR 2011 sowie H E 13b.6 ErbStH 2011 verwiesen.

**Nebenbei:** Bei der **Kapitalgesellschaft** hingegen ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch deren Vermögen unabhängig davon begünstigt, wo es belegen ist. Mithin sind auch ausländische Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaftsanteile einzubeziehen, und zwar auch unabhängig davon, wie hoch der Beteiligungsansatz an der Tochtergesellschaft ist.

Aus der Einbeziehung lediglich derjenigen Löhne und Gehälter, die von begünstigungsfähigen Rechtsträgern übertragen werden, folgt auch, dass Besonderheiten beim sog. **jungen Verwaltungsvermögen** zu berücksichtigen ist. Dieses ist bekanntlich aus dem Verschonungsabschlag zu eliminieren, wenn es nicht länger als 2 Jahre dem begünstigt übertragenden Rechtsträger zuzurechnen ist. Wegen der Einzelheiten sei auf die aus sich verständlichen Berechnungsbeispiele in H E 13a.4 Abs. 6 ErbStH 2011 verwiesen. Ist eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft junges Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG, sind die von diesem Rechtsträger gezahlten Löhne in die Lohnsummenbetrachtung nicht einzubeziehen. 28.3

#### **Beispiel:**

Erblasser E mit Wohnsitz in Deutschland war Inhaber eines Einzelunternehmens in Österreich. Zum Betriebsvermögen gehören Anteile von 30 % an einer GmbH mit Sitz in Deutschland, die 7 Jahre vor dem Erwerb von Todes wegen erworben wurden. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am Gesamtwert der GmbH beträgt 55 %. Der Verwaltungsvermögensanteil des Einzelunternehmens beträgt unter Berücksichtigung der GmbH-Anteile 20 %. Nach diesem dem vorgenannten Ländererlass nachgebildeten Beispiel gehört das Einzelunternehmen zum begünstigten Vermögen, da es in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist. Auch die Anteile an der GmbH fallen grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Sie sind jedoch junges Verwaltungsvermögen, da zum einen ihr eigener Verwaltungsvermögensanteil 50 % übersteigt und zum anderen die GmbH-Anteile dem Einzelunternehmen nicht mehr als 2 Jahre zuzurechnen waren. Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der innerhalb des Lohnsummenzeitraums gezahlten Löhne und Gehälter sind somit die von der GmbH gezahlten Löhne und Gehälter trotz Überschreitung der Mindestbeteiligungsquote von 25 % nicht mit einzubeziehen.

Anteile an **Beteiligungsgesellschaften** in der Rechtsform der **Kapitalgesellschaft** werden jedoch nur dann in die maßgebliche Lohnsumme des Ausgangsrechtsträgers einbezogen, wenn die **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 %** beträgt. Der in der Praxis häufigste Fall ist die Zurechnung der Lohnsumme der Betriebskapitalgesellschaft zum Besitzunter- 29

nehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Bei einer **kapitalistischen Betriebsaufspaltung** bspw. zwischen zwei GmbH findet weder eine Zusammenrechnung der Lohnsumme noch der Beschäftigtenzahl statt.

Die unterschiedliche Einbeziehung von Personen- und Kapitalgesellschaften auf der Ebene des übertragenen Rechtsträgers beruht letztlich auf der Grundentscheidung des Gesetzgebers in § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 ErbStG, wonach Anteile an Personengesellschaften beteiligungsquotenunabhängig, solche an Kapitalgesellschaften erst bei Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote von 25 % erbschaftsteuerlich relevant sind. Es überrascht allerdings, dass im Ergebnis pro fisco auch mittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei der Lohnsumme zu berücksichtigen sind, während begünstigungsfähig nur unmittelbare Beteiligungen sind.

Durch eine **Poolvereinbarung** iS. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG kann eine Beteiligung von mehr als 25 % nicht vermittelt werden. Mittelbare Beteiligungen sind solche an Personengesellschaften, die ihrerseits an der Beteiligungsgesellschaft beteiligt sind. Denn die Personengesellschaft ist ein transparenter Rechtsträger, durch welchen die Beteiligung an ihren eigenen Gesellschafter durchgerechnet wird. Besteht die Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft, kann eine mittelbare Beteiligung nur bestehen, wenn die Kapitalgesellschaft an dieser (ihrer Tochtergesellschaft) mit mehr als 25 % am Stammkapital beteiligt ist, da Beteiligungen mit geringerem Umfang nicht begünstigungsfähig sind, so dass auch die Lohnsumme nicht konsolidiert werden kann. Diese Rechtsfrage ist jedoch offen. Weder Finanzverwaltung noch Rspr. haben hierzu bereits Stellung genommen.

- 29.1 Beträgt die Beteiligung an einer der oa. Gesellschaften nicht 100 %, sind die Lohnsummen der Beteiligungsgesellschaften in dem Verhältnis einzubeziehen, in dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zum gesamten Kapital steht. Maßgebend sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer.
- 30 Bei der Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote von mehr als 25 % bei Anteilen an Kapitalgesellschaft ist umstritten, ob für die Einbeziehung der jeweiligen Beteiligung die **durchgerechnete Quote** oder die stufenweise Betrachtung maßgebend ist; vgl. *Weber/Schwindt*, ZEV 2010, 331 (353); *Mannek*, ZEV 2012, 6 (8). Bei der durchgerechneten Quote wird die Beteiligung auf einer nachgeordneten Stufe der nächsthöheren Stufe zugerechnet. Erst auf der Stufe, in welcher die Beteiligung dem Ausgangsrechtsträger zugerechnet wird, wird geprüft, ob der Beteiligungsumfang mehr als 25 % beträgt. Bei der Alternative der stufenweisen Betrachtung werden Beteiligungen auf einer nachgeordneten Stufe unabhängig davon, wie sich die Beteiligung auf der vorgelagerten Stufe darstellt, nicht einbezogen, wenn sie den Mindestbeteiligungsumfang auf der jeweiligen Stufe von mehr als 25 % nicht erreicht.

**Beispiel:**

X ist mit 100 % an der A-GmbH beteiligt, welche wiederum mit 70 % an der B-GmbH beteiligt ist. Diese wiederum ist mit 6 % an der C-GmbH beteiligt.

Nach der sog. **Durchrechnungsmethode** wird die Lohnsumme der C-GmbH im Umfang von 6 % der B-GmbH zugerechnet. Deren konsolidierte Lohnsumme wird im Umfang von 70 % derjenigen der A-GmbH zugerechnet. Bei der stufenweisen Betrachtung hingegen fällt die Beteiligung an der C-GmbH aus der Berechnung der Lohnsumme heraus, da die Beteiligung der B-GmbH an der C-GmbH nicht mehr als 25 % beträgt. Dem Wortlaut der Vorschrift nach kommt es auf die durchgerechnete Quote an, da die Gesetzesfassung den Schluss zulässt, die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % müsse nur auf der ersten Stufe erreicht sein. Dies ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung im Ländererlass v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, wie sich zwar nicht eindeutig aus dem Text, jedoch aus der Lösung der dort aufgeführten Beispiele 2 und 3 ergibt. Die Lösung ist zwar gesetzeskonform, jedoch systematisch nicht überzeugend. Denn Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf einer nachgeordneten Stufe sind als Verwaltungsvermögen nicht in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen, zumindest wenn die Verwaltungsvermögensquote den maßgeblichen Schwellenwert von mehr als 50 bzw. mehr als 10 % übersteigt. Dies ist deshalb zumindest unbefriedigend, weil auf diese Weise auch Kleinstbeteiligungen in die Lohnsummenermittlung einbezogen werden; vgl. *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70.

Hieraus folgt, dass für die Konzernbetrachtung entsprechende Angaben erforderlich sind, die die Stpfl. den Finanzämtern mitzuteilen haben. Die Finanzverwaltung resigniert jedoch, indem sie in Tz. 1.1 des vorgenannten Erlasses auf die Prüfung mittelbarer Beteiligungen verzichtet, wenn „die Beteiligungsstruktur nicht bekannt“ ist. Es droht ein Vollzugsdefizit uU auch mit verfassungsrechtlichen Auswirkungen.

Einzubeziehen sind **unmittelbare Beteiligungen von mehr als 25 %** auf der ersten Beteiligungsstufe. **Poolverträge** sind **nicht geeignet**, die **Beteiligungsquote von mehr als 25 % zu erreichen**; vgl. Tz. 1.1 des Ländererlasses v. 5.12.2012. Dies ist richtig. Denn § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG erfordert eine unmittelbare oder eine mittelbare Beteiligung von mehr als 25 %, die auch bei einer Poolvereinbarung nicht besteht. Der Wille des Gesetzgebers kommt damit zum Ausdruck, dass nur Beteiligungen mit einer durch die Sperrminorität von 25,01 % vermittelten Beteiligung in den Geltungsbereich der Lohnsumme einbezogen werden sollen.

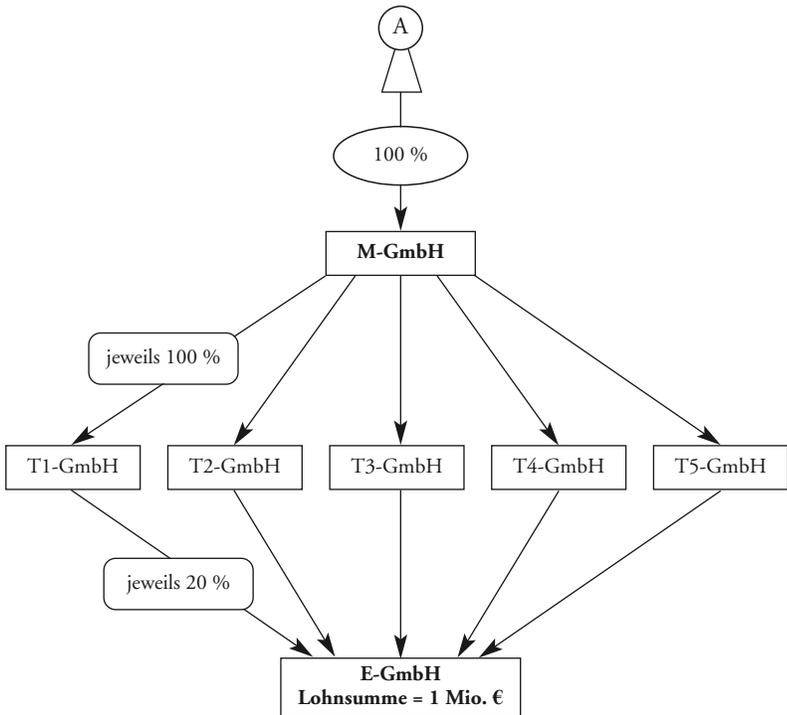
Auf der Basis der Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich folgende **Beispielsrechnungen**, die dem Erlass entnommen sind und inhaltlich zutreffen:

**Beispiel 1:**

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der M-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die M-GmbH hält jeweils 100 % der Anteile an den Kapitalgesellschaften T1 bis T5. Die Gesellschaften T1 bis T5 sind zu jeweils 20 % an der E-GmbH beteiligt. Die Lohnsummen betragen in der M-GmbH und den Kapitalgesellschaften T1 bis T5 jeweils 0 Euro. Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

[Anschluss S. 41]

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



**Lösung:** Ausgehend von E-GmbH ist deren Lohnsumme nach der durchgerechneten Betrachtung zu jeweils 20 % den vorgelagerten T1-T5-Gesellschaften zuzurechnen. Da die M-GmbH an diesen mit jeweils 100 % beteiligt ist, erfolgt die Zurechnung der gesamten Lohnsumme zur M-GmbH.

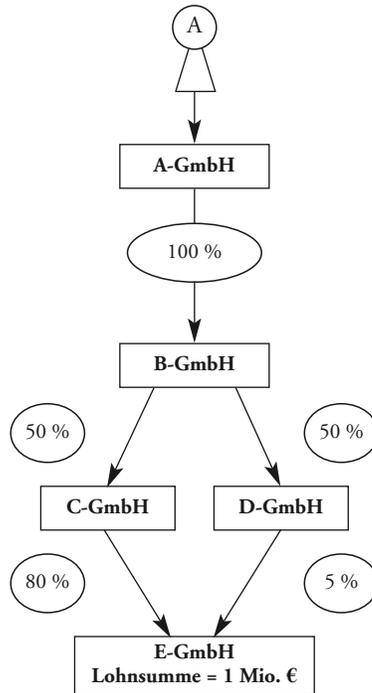
### Beispiel 2:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 100 % der Anteile an der B-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 80 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 Euro.

Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



**Lösung:** Auch hier ist auszugehen von der E-GmbH. Deren Lohnsummen sind zu 5 % der D-GmbH, zu 80 % der C-GmbH zuzurechnen. Bei der C-GmbH sind somit 800 000 Euro, bei der D-GmbH 50 000 Euro zu erfassen. Diese Lohnsummen sind zu je ein Halb der B-GmbH zuzurechnen, so dass die saldierte Lohnsumme dort 425 000 Euro beträgt, die dann der A-GmbH aufgrund deren Alleingesellschafterstellung zuzurechnen sind. Denn die A-GmbH als Ausgangsrechtsträger ist mit mehr als 25 % an der B-GmbH beteiligt.

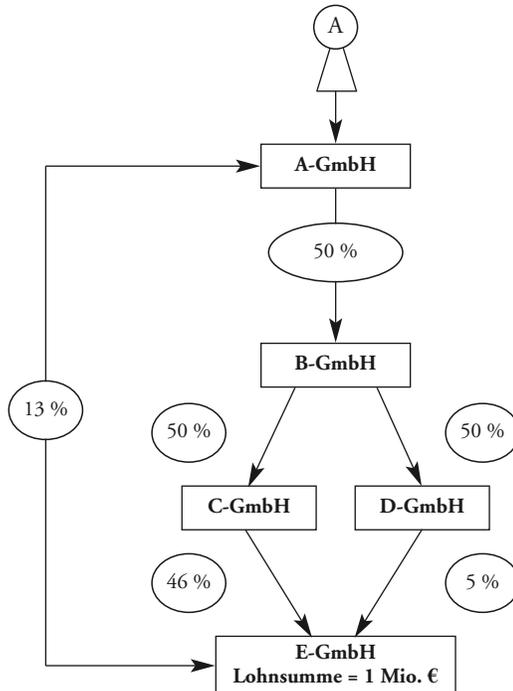
### Beispiel 3:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 50 % der Anteile an der B-GmbH und 13 % der Anteile an der E-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 46 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 Euro.

Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 Euro.

Die Beteiligungsstruktur ist aufgrund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



**Lösung:** Die Abweichung von Beispiel 2 besteht darin, dass mittelbare und unmittelbare Beteiligung zusammentreffen. Die Lohnsumme der E-GmbH ist iHv. 1 300 000 Euro (13 %) unmittelbar der A-GmbH, iHv. 460 000 Euro der C-GmbH und iHv. 50 000 Euro der D-GmbH zuzurechnen. Es erfolgt sodann die hälftige Zurechnung der letztgenannten Lohnsummen bei der B-GmbH. Bei dieser beträgt die anzusetzende Lohnsumme 255 000 Euro, die im Umfang von 50 % (127 500 Euro) der A-GmbH zuzurechnen ist. Die gesamte maßgebliche Lohnsumme beträgt somit 257 500 Euro.

Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen. Mittelbare Beteiligungen sind zunächst solche, an denen der Ausgangsrechtsträger über Dritte beteiligt ist. 30.1

**Beispiel:**

Die A-GmbH ist mit 50 % Gesellschafter der B-GmbH. Sie ist ferner alleiniger Gesellschafter der C-GmbH, die ihrerseits mit 50 % an der B-GmbH beteiligt ist.

Bei der Konsolidierung der Lohnsumme sind auch Anteile nur anteilig durchzurechnen:

**Beispiel:**

Die A-GmbH ist mit 10 % am Kapital der B-GmbH beteiligt. Sie ist ferner mit 20 % am Kapital der C-GmbH beteiligt, die mit 30 % am Kapital der B-GmbH beteiligt ist. Somit ist die A-GmbH mit 10 % unmittelbar und nur mit 6 % mittelbar (20 % aus 30 %). Die Lohnsumme der B-GmbH ist somit nicht, und auch nicht anteilig der A-GmbH zuzurechnen, da die Summe der Beteiligung 25 % nicht überschreitet.

- 31 Bei der Bestimmung der 25 %-Quote bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – bzw. wenn man der Auffassung zuneigt, die Mindestquote gelte auch für Personengesellschaften, auch bei diesen – kommt es bei der Prüfung der maßgeblichen Grenze von mehr als 25 % auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil an. Bei Personengesellschaften wären Anteile im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zusammenzurechnen; so zutreffend R E 13a.4 Abs. 7 Satz 4 ErbStR 2011. Dies ist dann von Bedeutung, wenn zu prüfen ist, ob die Personengesellschaft die Mindestbeteiligungsquote an der Kapital-Tochtergesellschaft erreicht.

**Beispiel:**

Die A-KG ist mit 20 % am Kapital der B-GmbH beteiligt. Weitere 6 % hält A, der Kommanditist der A-KG ist. Die Lohnsumme der B-GmbH ist anteilig zu konsolidieren.

Gegen diese Auffassung spricht, dass bei der Beurteilung von Verwaltungsvermögen die Anteile eines Gesellschafters an einer anderen Gesellschaft nicht zusammengerechnet werden; vgl. R E 13b.15 Abs. 2 ErbStR 2011.

- 32 Maßgeblich für die Zurechnung der Lohnsumme von Beteiligungsgesellschaften ist, ob diese im **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** auf den Erwerb begünstigten Vermögens (§ 9 ErbStG) dem Betrieb oder dem Betriebsvermögen durch den Verschonungsabschlag zu erfassenden Vermögens zuzurechnen sind. Da dem Erbschaftsteuerrecht wirtschaftliches Eigentum fremd ist, kommt es auf die Eigentümerstellung hinsichtlich der Gesellschaftsanteile an.
- 32.1 Die Finanzverwaltung bezieht **nur solche Beteiligungen** in die Ausgangslohnsumme ein, die im **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** dem begünstigt übertragenen Vermögen **zuzurechnen** waren; vgl. Tz. 2.2 des Ländererlasses

v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Dies ist auch Folge des erbschaftsteuerlichen Stichtagsprinzips. Die als sog. **statische Betrachtung** bezeichnete Handhabung ergibt sich aus dem Gesetz selbst. Denn dieses spricht davon, dass die Beteiligungen „zum Betriebsvermögen des Betriebes ... gehören“. Dies bedeutet, dass bei Anteilen an **Kapitalgesellschaften** im Besteuerungszeitpunkt die Beteiligung mehr als 25 % betragen muss; vgl. R E 13a.4 Abs. 7 Satz 1 ErbStR 2011. Ist dies nicht der Fall, ist die Beteiligung für die Ausgangslohnsumme ohne Bedeutung. Bei Anteilen an **Personengesellschaften** kommt es darauf an, ob entgegen der hM, vgl. Rz. 28.1, eine Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % erforderlich ist. Ist dies nicht der Fall, sind die Lohnsummen aus dieser Beteiligung quotal in die Beurteilung mit einzubeziehen. Für die Beratungspraxis folgt hieraus, dass vor dem Stichtag Personengesellschaftsanteile vollständig veräußert werden müssen, wenn man sich nicht der Auffassung einer erforderlichen Mindestbeteiligungsquote anschließt, während Anteile an Kapitalgesellschaften auf max. 25 % sinken sollten. Dabei ist stets darauf zu achten, dass auch **mittelbare Beteiligungen** einzubeziehen sind, so dass es nicht ausreicht, den 25 % übersteigenden Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Gesellschaft des gleichen Lohnsummenkonsolidierungskreises zu übertragen.

Sind Beteiligungen hingegen einzubeziehen, ist die **gesamte Lohnsumme des Zeitraums von 5 Jahren** in die Ausgangslohnsumme einzurechnen. Gehört die Beteiligung nicht während des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum maßgeblichen Betrieb, ist sie nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen. Eine Hochrechnung auf den gesamten 5-jährigen Zeitraum ist nicht vorzunehmen. Verändert sich die Höhe der Beteiligung, ist die **Lohnsumme** der betroffenen Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils **bestehenden Beteiligungshöhe** einzubeziehen, bei unterjähriger Veränderung zeitanteilig.

#### **Beispiel:**

Im Jahre 3 vor Übertragung beträgt die Beteiligung an der A-Personengesellschaft 30 %, während sie in den übrigen Jahren jeweils 50 % beträgt. Nur 30 % der Lohnsumme des betroffenen Jahres sind einzubeziehen, in den anderen Jahren jeweils 50 %.

Diese gesetzgeberische Konzeption überzeugt im Übrigen nicht. Gegenstand der Lohnsummenregelung ist, dass die am Stichtag der Besteuerung bestehenden Lohnsummen innerhalb der nachfolgenden Lohnsummenfrist erreicht werden. Das Gesetz möchte durch den Verschonungsabschlag die Fortführung der Lohnsumme begünstigen, die Ausdruck der bestehenden Arbeitsverhältnisse sind. Es ist daher nicht konsequent, im Zeitpunkt der Besteuerung nicht mehr vorhandene Lohnsummen in die Beurteilung einzubeziehen, wenn der maßgebliche Betrieb bereits vor dem Besteuerungsstichtag aufgegeben ist.

Denn es ist zu berücksichtigen, dass diese veräußerten Betriebe nicht in den Verschonungsrahmen einbezogen sind, weil sie am Besteuerungstag nicht vorhanden waren. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn durch Reinvestition des Veräußerungserlöses im Unternehmen der Veräußerungserlös begünstigt ist.

#### Beispiel:

A überträgt den Anteil an der X-KG unentgeltlich auf Y. Die X-KG hat zwei Jahre vor dem Übertragungsstichtag einen Teilbetrieb veräußert und den Veräußerungserlös an A ausgezahlt. Begünstigt ist nur das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. In die Ausgangslohnsumme fließen hingegen die Arbeitsverhältnisse aus dem veräußerten Teilbetrieb für den Zeitraum ein, in welchem der Teilbetrieb in den letzten fünf Jahren dem der X-KG zuzurechnen war. Dies ist nicht konsequent, jedoch im Gesetz so angelegt; vgl. zur Berücksichtigung und Veränderung im Bestand der Beteiligung innerhalb der nachhängenden Lohnsummenfrist Rz. 37 ff.

Beträgt bei **Tochter-Kapitalgesellschaften** die Beteiligungshöhe **für einzelne Jahre** innerhalb des Zeitraums zwecks Beurteilung der Ausgangslohnsumme max. 25 %, ist sie in der bestehenden Höhe einzubeziehen, obwohl in dem entsprechenden Zeitpunkt die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht war; vgl. R E 13a.4 Abs. 6 Satz 3, Abs. 7 Satz 6 ErbStR 2011. Diese in der Literatur von *Korezkeij*, DStR 2011, 1733 (1737), bezweifelte Auffassung der Finanzverwaltung überzeugt, und zwar deshalb, weil das Gesetz die Mindestbeteiligungsquote nur für den Stichtag der Entstehung der Steuer fordert und darüberhinaus nur in § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG aE regelt, dass die Lohnsumme dieser Gesellschaft zu dem Anteil einzubeziehen ist, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung im Verhältnis zum Nennkapital steht. Dies ist für den gesamten Zeitraum der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der Fall.

Die vorstehenden Grundsätze bergen durchaus **Gestaltungsmöglichkeiten**, aber auch entsprechende Risiken. Ist die Übertragung eines Anteils geplant, kann es sich anbieten, **Beteiligungsbesitz vor dem Stichtag zu veräußern**, um damit die maßgebliche Lohnsumme zu reduzieren. Denn in die 5-jährige Betrachtung der Ausgangslohnsumme fließen nur die unternehmerischen Einheiten ein, die mit übertragen werden. Wird allerdings kurz nach dem Stichtag das zunächst veräußerte Unternehmen zurück erworben, mag dies einen der wenigen Fälle eines Gestaltungsmissbrauchs im erbschaftsteuerlichen Sinne darstellen. Gleichwohl sind diese Fälle selten, da mit der Veräußerung sowohl betriebswirtschaftliche als auch einkommensteuerliche Folgen verbunden sein können. Wird nach dem maßgeblichen Stichtag ein am Stichtag vorhandenes und unmittelbar oder mittelbar übertragenes Unternehmen, welches in die Lohnsummenregelung mit einzubeziehen war, veräußert, führt dies dazu,

dass die Mindestlohnsumme durch erhöhte Gehaltszahlungen anderer – auch nach dem Stichtag erworbener – und damit dem übertragenen Unternehmen zuzurechnender Rechtsträger erreicht werden muss. Diese Konsequenzen mögen überraschen, finden ihre Ursache jedoch darin, dass die nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG für maßgeblich erklärten jährlichen Lohnsummen erkennbar auf den übertragenen Betrieb, die Personengesellschafts- oder Kapitalgesellschaftsbeteiligung bezogen und damit stichtagsbezogen sind.

Die Lohnsumme ist maßgeblich für die Ausgangslohnsumme sowie für die Mindestlohnsumme. Beide Lohnsummen erfassen die in Abs. 4 aufgeführten Vergütungen; vgl. R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011.

### c) Ermittlungszeitraum der Ausgangslohnsumme

Ausgangslohnsumme ist die **durchschnittliche Lohnsumme** der letzten **5** vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **endenden Wirtschaftsjahre** (§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Der Begriff des Wirtschaftsjahres ist § 4a EStG zu entnehmen. Es handelt sich um den Zeitraum der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung (*Heinicke* in Schmidt<sup>33</sup>, § 4a EStG Rz. 1). Das Wirtschaftsjahr entspricht regelmäßig dem Kalenderjahr. Da die Wirtschaftsjahre einbezogen werden, die **vor** dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer geendet haben, hat dies zur Folge, dass bei Entstehung der Steuer etwa am 31. Dezember das Kalenderjahr der Entstehung der Steuer nicht mitzählt, sondern die 5 vorausgegangenen Wirtschaftsjahre. Im Ergebnis hat dies unter Einbeziehung der Lohnsummenfrist zur Folge, dass bei der Regeloption 11, bei der Volloption 13 Kalenderjahre zu berücksichtigen sind. Angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts in § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG ist eine andere Auffassung schwer zu vertreten. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist Letzteres maßgeblich.

#### Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr der Y-GmbH ist der Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. Gesellschafter A mit einem Geschäftsanteil von 50 % verstirbt am 15.11.2001. Das letzte endende und damit einzubeziehende Wirtschaftsjahr ist das am 30.6. des Todesjahres endende.

Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahres umzurechnen. Bei Neugründung ist der verkürzte Zeitraum maßgebend. Die Festlegung des maßgeblichen Wirtschaftsjahres ist in gleicher Weise auch bei solchen Unternehmen vorzunehmen, an welchen der begünstigt Übertragende beteiligt ist, so dass die Lohnsumme anteilig einzubeziehen ist (vgl. R E 13a.4 Abs. 5 Satz 2

ErbStR 2011). Die Änderung der Rechtsform hat auf die Festlegung der maßgeblichen Wirtschaftsjahre keine Auswirkung.

- 34 Zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der letzten 5 Jahre zu addieren und durch 5 zu teilen. Eine **Indexierung der Lohnsummen** zwecks Berücksichtigung der Lohnkostenentwicklung ist nicht vom Gesetz **vorgesehen**. Der Gesetzgeber hat hierauf abweichend vom Regierungsentwurf v. 11.12.2007 bewusst verzichtet, so dass für eine abweichende Auslegung kein Anlass besteht. Diese Regelung ist für Stpfl. günstig, da damit die erforderliche Mindestlohnsumme von 400 % leichter zu erreichen ist.

Mit der Ermittlung der Ausgangslohnsumme aus der durchschnittlichen Summe der letzten 5 Jahre sollen Schwankungen ausgeglichen, aber auch bewusste steuerlich motivierte Maßnahmen im Bereich der Lohnsumme erschwert werden. Die Berücksichtigung der durchschnittlichen Lohnsumme von 5 Jahren ist unter dem Gesichtspunkt der stichtagsnahen Bewertung problematisch, da auf diesem Wege auch lang zurückliegende Zeiträume mittelbar Bedeutung für die Erbschaftsteuerfestsetzung haben. Bei Gründungen innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer ist der Zeitraum ab Gründung für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zugrunde zu legen. Eine Hochrechnung auf den Zeitraum von 5 Jahren wegen der gleichlaufenden Lohnsummenfrist ist nicht im Gesetz angelegt. Es bleibt dabei, dass nur die Zeiträume von Gründung bis zum Stichtag, max. 5 Jahre, zugrunde zu legen sind; so zurecht *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 45.

#### Beispiel:

A gründet die X-GmbH im Jahr 01. Im Jahr 03 überträgt er Anteile im Umfang von 26 % des Stammkapitals auf B. Maßgeblich für die Ausgangslohnsumme ist der Zeitraum von Gründung bis zur Übertragung, jedoch begrenzt auf die abgelaufenen beiden Wirtschaftsjahre 01 und 02.

Die Finanzverwaltung möchte bei **Rumpfwirtschaftsjahren** die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres auf das volle Wirtschaftsjahr umrechnen; R E 13a.4 Abs. 5 Sätze 4, 5 ErbStR 2011. Hierfür fehlt eine Rechtsgrundlage. Maßgebend ist die Lohnsumme im Rumpfwirtschaftsjahr. Denn gerade bei Neugründungen können nur die tatsächlich gezahlten Löhne Grundlage für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme sein. Fiktive Löhne können in die Ausgangslohnsumme nicht einbezogen werden.

Veränderungen im 5-jährigen Zeitraum, die Einfluss auf die Lohnsumme haben, bleiben nach dem Gesetzeswortlaut ohne Auswirkung. Dies gilt zum Nachteil des Stpfl. für einen Verkauf oder die Stilllegung von Betriebsteilen wie zu seinem Vorteil bei Erwerb von Unternehmensteilen. Ggf. besteht ein

Anspruch auf abweichende Steuerfestsetzung, wenn anderenfalls eine unbillige Härte eintritt.

Scheiden somit innerhalb der Lohnsummenfrist Unternehmen aus dem Beteiligungsverband aus, führt dies häufig zu einer niedrigeren Lohnsumme. Kommen Beteiligungen hinzu, tritt der umgekehrte Effekt ein.

Nach R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011 ist „bei Ermittlung der Mindestlohnsumme wie bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zu verfahren“. Folge wäre, dass Verkäufe schädlich wären, was dem gesetzlichen Plan entspricht, während Zukäufe unbeachtlich blieben. Dies würde zu einer unangemessenen Rechtsfolge führen, da auch durch die Zukäufe das Ziel des Gesetzes, nämlich Beschäftigung zu schaffen, verwirklicht wird. Daher ist die **Regelung zur Reinvestition** nach Veräußerung (§ 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG) entsprechend **anzuwenden**. Damit wird dem gesetzgeberischen Ziel der Arbeitsplatzsicherung genüge getan. In Anbetracht der langen Fristen, die bei mehreren Gesellschaftern uU nacheinander geschaltet Jahrzehnte betragen können, würde jede andere Regelung die unternehmerische Freiheit unangemessen beeinträchtigen, ohne dass es erforderlich wäre, den Gesetzeszweck zu erfüllen.

In die Lohnsumme einzubeziehende, weil im maßgebenden Wirtschaftsjahr auf den Lohn- und Gehaltslisten erfasste **Beschäftigte**, sind keineswegs immer diejenigen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer beschäftigt waren. Maßgebend ist vielmehr, ob sie im **Zeitraum der Ermittlung der Ausgangslohnsumme** Beschäftigte des Unternehmens waren, dessen Anteile Gegenstand des begünstigten Vermögenserwerbes waren. Somit fließen auch die Löhne und Gehälter solcher Beschäftigter in die Lohnsumme ein, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nicht mehr bei dem begünstigten übertragenen Unternehmen beschäftigt waren. Für die Gestaltungspraxis folgt hieraus, dass die freigebige Zuwendung von Anteilen an Gesellschaften unter dem Aspekt der maßgeblichen Lohnsumme langfristig geplant werden sollte, da sich etwa die Reduzierung der maßgeblichen Lohnsumme aufgrund der 5-jährigen Betrachtung nur mittelfristig mindernd auswirkt. Auch sollten Vergütungen, deren Zahlungstermin beeinflusst werden kann, erst nach Ablauf des letzten in die Ausgangslohnsumme einzubeziehenden Wirtschaftsjahrs gezahlt werden. 35

#### Beispiel für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme:

	VZ 01	VZ 02	VZ 03	VZ 04	VZ 05	VZ 06
Lohnsumme	1 000 000	800 000	600 000	400 000	200 000	Schenkung

Die durchschnittliche Lohnsumme beträgt 600 000 Euro, obwohl im Zeitpunkt der Schenkung nur noch max. 200 000 Euro gezahlt werden. Als Folge muss Personal aufgebaut werden, um die erforderliche Mindestlohnsumme zu erreichen. 36

**Abwandlung:**

	VZ 01	VZ 02	VZ 03	VZ 04	VZ 05	VZ 06
Lohnsumme	200 000	400 000	600 000	800 000	1 000 000	Schenkung

Die durchschnittliche Lohnsumme beträgt 600 000 Euro, obwohl im Zeitpunkt der Schenkung bereits 1 000 000 Euro gezahlt werden. Konsequenz ist, dass die Mindestlohnsumme bereits auf einen Betrag von  $650 \% \times 600\,000$  Euro reduziert werden kann, ohne dass der Verschonungsabschlag entfällt.

Tendenziell spricht daher viel dafür, bei einer zu erwartenden Steigerung der Lohnsumme erst zu übertragen, wenn der Gipfel erreicht ist, während bei einer tendenziell sinkenden Lohnsumme erst übertragen werden sollte, nachdem der Boden gefunden ist und idealerweise 5 Jahre seit der höchsten maßgeblichen Lohnsumme abgelaufen sind.

**d) Mindestlohnsumme, Lohnsummenfrist**

- 37 Voraussetzung für den dauerhaften Fortbestand der Verschonung gem. § 13a Abs. 1 Satz 1, § 13b Abs. 4 ErbStG ist, dass die durchschnittliche Lohnsumme innerhalb von **5 Jahren** nach Vollendung des steuerpflichtigen Erwerbes (sog. **Lohnsummenfrist**) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Damit muss die **durchschnittliche** jährliche Mindestlohnsumme innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb mind.  $400/500 = 80 \% \text{ per annum}$  betragen. Die 5-jährige Frist errechnet sich aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts ab dem auf den Tag der Steuerentstehung folgenden Tag, vgl. Tz. 3 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Es kommt somit nicht auf die nach Vollendung des Erwerbs oder gar mit Ablauf des Zeitraums für die Ausgangslohnsumme beginnenden Wirtschaftsjahre an.

**Beispiel:**

Der Erwerb von Todes wegen ist am 15.8.2012 eingetreten. Die 5-jährige Frist beginnt am 16.8.2012 und endet am 15.8.2017.

- 38 Maßgebend ist die Lohnsumme nach Ablauf der 5-jährigen Frist (sog. **kumulierte Betrachtung**). Daher können Unterschreitungen der Lohnsumme einzelner Wirtschaftsjahre in den Folgejahren – max. bis zum Fristablauf – ausgeglichen werden.

**Beispiel:**

Bis zum Ablauf des Jahres 04 ist erst 200 % der Mindestlohnsumme erreicht. Durch Aufstockung des Personalbestands kann bis zum Ablauf des Jahres 05 die tatsächliche Lohnsumme noch 400 % der Ausgangslohnsumme erreichen.

Gegenstand der Lohnsummenbetrachtung ist das Unternehmen, welches Gegenstand der Übertragung ist. Wird dieses oder werden die Anteile an diesem veräußert, läuft die fünfjährige Frist zwar weiter, da es im Zuge der Lohnsummenbetrachtung nicht darauf ankommt, ob der begünstigt besteuerte Erwerber Inhaber der Gesellschaftsanteile bleibt. Gleichwohl löst dies keine Nachsteuer aus, sofern zugleich ein Tatbestand nach § 13a Abs. 5 ErbStG erfüllt ist (vgl. Rz. 117). Allerdings liegt regelmäßig ein Verstoß gegen die allgemeine Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 5 ErbStG vor.

Folgt die Finanzverwaltung bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der statischen Betrachtung (vgl. Rz. 32.1), folgt sie bei der Ermittlung der **Mindestlohnsumme** einer **dynamischen Betrachtung**. Danach wirken sich auch spätere Hinzuerwerbe von im Besteuerungszeitpunkt noch nicht zu berücksichtigenden Beteiligungen oder deren Aufstockung lohnsummenerhöhend bzw. im Falle von Verkäufen lohnsummenmindernd aus; so Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Durch Hinzukäufe können daher noch zusätzliche Lohnsummen generiert werden, die eventuelle Lohnsummenverluste an anderer Stelle kompensieren. **Nicht einzubeziehen** sind jedoch Erwerbe von **Beteiligungen an insolventen Gesellschaften**, sofern diese durch einen Insolvenzverwalter geführt werden, da der Insolvenzverwalter das Unternehmen nicht im Interesse des Gesellschafters, sondern im Interesse der Gläubiger führt. Sonst würde es naheliegen, solche Gesellschaften zum „symbolischen Wert“ zu erwerben, um mittels in insolventen Gesellschaften noch anfallender Löhne etwaige Lohnsummendefizite auszugleichen. Das Gesetz geht stillschweigend davon aus, dass nur solche Beteiligungen zugerechnet werden, die mit den durch den übertragenen Betrieb in eigener unternehmerischer Verantwortung geführt und geleitet werden.

Voraussetzung ist jedoch, dass diese Beteiligungen auch in die Ermittlung der Lohnsumme einbezogen werden, wie dies bei Personengesellschaftsanteilen unabhängig von deren Höhe, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen von mehr als 25 % am Stammkapital der Fall ist. Verändert sich die Beteiligungsquote, ist die Lohnsumme möglichst taggenau auf den Beteiligungsumfang umzurechnen.

#### Beispiel:

Am 30.6. des Jahres 03 wird die Beteiligung an der X-GmbH von 30 % auf 40 % aufgestockt. Maßgebend im Rahmen der Mindestlohnsumme ist für das 1. Halbjahr ein Beteiligungsumfang von 30 % im 2. Halbjahr von 40 % auszugehen.

Sinkt bei Kapitalgesellschaften, an denen der Ausgangsrechtsträger im Besteuerungszeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt war, die Beteiligungsquote unter diesen Schwellenwert, ist die Lohnsumme gleichwohl einzubeziehen; so R E 13a.4

Abs. 7 Satz 6 Halbs. 2; R E 13.4 Abs. 8 ErbStR 2011, bestätigt durch Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250. Dies ist eine Billigkeitsregelung.

Überschreitet innerhalb der Lohnsummenfrist eine Beteiligungsquote an einer Kapitalgesellschaft erstmals den Schwellenwert von 25 %, sind ab diesem Zeitpunkt die Löhne und Gehälter in die Mindestlohnsumme einzubeziehen; vgl. zum vorstehenden die aus sich heraus verständlichen Beispiele in Tz. 2.2 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250.

38.2 Ungeklärt ist noch, wie die Lohnsumme bei Veränderungen unmittelbar im Bestand des erworbenen Betriebes bzw. der erworbenen Beteiligung selbst zu ermitteln ist. Aus § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG ist der allgemeine Grundsatz abzuleiten, wonach Umstrukturierungen gem. den Regelungen des UmwStG keine Verletzung der erbschaftsteuerlichen Nachsteuertatbestände auslösen. Vielmehr setzen sich diese am Surrogat fort. Hieraus lässt sich ableiten, dass Gleiches auch für die Ermittlung der Mindestlohnsumme gilt. **An Stelle der ausgegliederten Beteiligung tritt die erworbene Beteiligung**, so dass die in dieser angefallenen Löhne und Gehälter dem Ausgangsrechtsträger zuzurechnen sind. Gleiches gilt auch für die Einzelrechtsnachfolge etwa nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ErbStG, wenn beispielsweise eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, umfassend mehr als 25 % des Stammkapitals zum Buchwert in eine andere Personengesellschaft ausgegliedert wird; wie hier *Weber/Schwindt*, ZEV 2013, 70. Wird der begünstigt übertragene Rechtsträger von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder umgekehrt formgewechselt, sind die Vergütungen für die Geschäftsleitung ab dem Vollzug des Formwechsels im Handelsregister nach den ertragsteuerlichen Kriterien der neuen Rechtsform zu behandeln. Somit sind die Vergütungen für die Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft in die Mindestlohnsumme einzubeziehen, diejenigen für die Geschäftsführung einer Personengesellschaft nicht; s. auch § 13a Rz. 22.

38.3 Der Surrogationsgedanke ist auch tragender Grundsatz des gleichlautenden Ländererlasses v. 21.11.2013, BStBl. I 2013, 1510; hierzu informativ und mit vielen Beispielen *Steger/Königer*, BB 2014, 2007. Dieser umfasst zwei in der Praxis wichtige Fallgruppen, nämlich zum einen das **Vorschalten einer Gesellschaft**, zum anderen die **Umstrukturierung auf einer nachgeordneten Beteiligungsebene**. Im ersten Fall wird die Spitzeneinheit, die Gegenstand der Übertragung war, umstrukturiert, während im zweiten Fall die Spitzeneinheit unverändert bleibt, sich jedoch ihr Beteiligungsbesitz verändert.

Der Erlass gilt nur für Maßnahmen nach der begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen, nicht jedoch für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme.

Wird im Lohnsummenzeitraum eine **Gesellschaft** für die Steuerbefreiung unschädlich **vorgeschaltet**, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften einzubeziehen; vgl. Abschn. 1 des Erlasses. Allerdings ist die **Lohnsumme der nachgelagerten Rechtsträger** auf den **Umfang der Beteiligungen** an diesen begrenzt. Dies ist für manche Stpfl.

[Anschluss S. 53]



von Nachteil, wenn die Beteiligung an der nachgelagerten Gesellschaft geringer ist als vor der Umstrukturierung.

**Beispiel:**

A bringt eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft innerhalb der Mindestlohnsummenfrist in eine mit B gemeinsam gegründete Personengesellschaft ein. An der Kapitalgesellschaft ist A nunmehr mittelbar nur noch mit 50 % beteiligt. Nur 50 % der Lohnsumme werden ihm zugerechnet.

Damit wird der Surrogationsgedanke aufgenommen. Der Erlass behandelt die Ausgliederung eines vorab begünstigt übertragenen Einzelunternehmens gegen Gewährung neuer Anteile in eine neu geschaffene Holding, regelmäßig in der Rechtsform der GmbH (vgl. §§ 20 ff. UmwStG), wobei das Einzelunternehmen in die Verschonung einzubeziehende Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft umfasst. Im Zuge der Ausgliederung tritt ein Dritter hinzu, welcher ebenfalls der Sache nach begünstigungsfähiges Vermögen (Mitunternehmeranteil) in die Kapitalgesellschaft eingebracht hat. Die Finanzverwaltung ist zutreffend der Auffassung, dass die Lohnsumme ab Vollzug der Ausgliederung nach den Verhältnissen ermittelt wird, wie sie sich auf der Basis der neu eingetretenen Struktur ergeben. Danach werden die Lohnsummen der Beteiligungsgesellschaften unter Einbeziehung der neu hinzugetretenen Beteiligung an der Mitunternehmerschaft von unten (letztes Glied in der Kette) nach oben konsolidiert und im Umfang der Beteiligungsquote des ausgliedernden Rechtsträgers an dem aufnehmenden Rechtsträger (GmbH) diesem zugewiesen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung, der ich mich anschließe, kommt es nicht darauf an, dass im Beispielfall der Ausgliedernde nunmehr mit nur noch 20 % am Kapital des aufnehmenden neuen Rechtsträgers (GmbH) beteiligt ist. Die Surrogation erfasst auch diesen Fall, so dass die Mindestbeteiligungsquote in Fällen der Ausgliederung nicht für die gesamte Dauer der Mindestlohnsummenfrist bestehen muss.

Somit sind in solchen Fällen die Lohnsummen bis zum Einbringungszeitpunkt entsprechend der bisherigen Beteiligungsquote und danach durchgerechnet anhand der neuen Beteiligungsquote zu ermitteln; so zutreffend auch *Reich*, ZEV 2014, 81.

Bei **Umstrukturierungen auf nachgeordneten Beteiligungsebenen** vertritt die Finanzverwaltung im oa. Erlass die Meinung, dass die Lohnsummen der nachgeordneten Gesellschaften im Rahmen der neuen Beteiligungsstruktur weiter zu berücksichtigen sind, wenn sie bereits **vor** der Umstrukturierung einzubeziehen waren. Gleiches gilt auch für neu hinzugekommene, also außerhalb einer Umstrukturierung dem Lohnsummenkonsolidierungskreis zuzurechnende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. 38.4

**Beispiel:**

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens, in dessen Betriebsvermögen sich ein Anteil von 100 % an der A-GmbH befindet. Diese wiederum ist mit 30 % an der B-GmbH und mit 10 % an der C-OHG beteiligt. Die A-GmbH gliedert nach vorausgegangener Übertragung des Einzelunternehmens auf den Nachfolger S ihre Beteiligungen in eine mit einem Dritten neu gegründete Holding (H-GmbH) aus, an welcher die A-GmbH nur noch mit 20 % beteiligt ist. Der weitere Gesellschafter T bringt seine Beteiligung an der D-KG ein. Die dortige Lohnsumme ist sehr hoch.

In diesem dem Erlass nachgebildeten Fall ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die in der H-GmbH vorhandene Lohnsumme nicht zu berücksichtigen, da die Beteiligung an der H-GmbH vor der Umstrukturierung noch nicht vorhanden war. Dies lässt sich meistens verschmerzen, da Holdinggesellschaften keine signifikante Lohnsumme haben. Kritischer ist schon, dass die Lohnsummen der B-GmbH und der C-OHG zwar der H-GmbH zuzuordnen sind. Denn die Löhne waren bereits vor der Umstrukturierung in die Lohnsumme einzubeziehen. Andererseits sind die Löhne in der D-KG nicht zu berücksichtigen, da die Beteiligung erst im Zuge der Umstrukturierung eingebracht ist. Dies hat zur Folge, dass die in den vorhandenen Beteiligungunternehmen gezahlten Löhne nur noch in dem Prozentsatz der Spitzeneinheit zugerechnet werden, in welchem die A-GmbH an der H-GmbH beteiligt ist, während die Löhne der durch den Dritten neu eingebrachten D-KG überhaupt nicht zu berücksichtigen sind. Mit anderen Worten: 80 % der Löhne der bisherigen Beteiligungunternehmen werden eingebüßt, ohne dass die durch das Drittunternehmen gezahlten Löhne quasi kompensatorisch berücksichtigt werden.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung überzeugt nicht, ist doch auf der Basis des Surrogationsgedanken zu berücksichtigen, dass der Minderung der Beteiligung an den Gesellschaften, die in die Ausgangslohnsumme einzubeziehen sind, der wirtschaftliche Hinzuerwerb von Beteiligungen gegenübersteht, die dazu gedacht sind, diese Minderung wertmäßig auszugleichen. Für die Praxis bedeutet dies, dass es bei **Umstrukturierung auf nachgeordneten Ebenen vermieden werden** sollte, Beteiligungen einzubeziehen, die im Zeitpunkt der Umstrukturierung nicht vorhanden waren. Es macht daher einen erheblichen Unterschied, ob die Umstrukturierung auf einer nachgeordneten oder einer vorgelagerten Ebene erfolgt. Denn wie unter Rz. 38.3 ausgeführt, kommt es bei Umwandlung der Spitzeneinheit nicht darauf an, ob die für die Ausgliederung gewährte Beteiligungsquote die Voraussetzungen für die Betriebsvermögensverschonung erfüllen würde, wäre sie Gegenstand der Übertragung gewesen.

- 38.5 In diese Richtung geht auch Tz. 3 des Ländererlasses v. 21.11.2013 (BStBl. I 2013, 1215). Wird danach der Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Lohnsum-

menzeitraum im Wege des **qualifizierten Anteilstauschs** (§ 21 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht, sind die Lohnsummen der aufnehmenden Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Gesellschaft besteht. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nicht mehr als 25 % beträgt.

**Beispiel:**

A ist zu 100 % an der A-GmbH beteiligt und überträgt die Anteile unentgeltlich auf S. Dieser bringt 6 Monate nach Übertragung die Anteile an der A-GmbH unschädlich in die B-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Beteiligung des S an der B-GmbH beträgt 30 % des Stammkapitals. Rechtsfolge: Die Lohnsummen der B-GmbH sind S im Umfang von 30 % für den Zeitraum zuzurechnen, ab dem die Beteiligung an der B-GmbH S zuzurechnen war. Ist bspw. der qualifizierte Anteilstausch 6 Monate nach dem Stichtag des unentgeltlichen Erwerbes vollzogen, sind für 6 Monate die Lohnsummen der A-GmbH zu 100 % und anschließend die Lohnsummen der B-GmbH im Umfang von 30 % zuzurechnen (4 Jahre und 6 Monate).

Die vorstehende Auffassung überzeugt, geht sie doch von dem Surrogationsgedanken aus, welcher auch Grundlage für die Nachsteuertatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG ist. Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die **Verschmelzung**, so dass das ab dem Stichtag des Vollzugs der Verschmelzung die Lohnsummen des aufnehmenden Rechtsträgers anteilig dem Inhaber der Anteile des übertragenden Rechtsträgers zuzurechnen sind. Korrespondierend reduziert sich aber auch die Zurechnung der Lohnsumme des Gesellschafters des aufnehmenden Rechtsträgers in dem Umfang, in welchem der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers anteilig am Kapital des aufnehmenden Rechtsträgers beteiligt ist. Die Rückwirkungsfiktion des UmwStG (vgl. § 2 UmwStG) findet auf die Erbschaftsteuer keine Anwendung. Die Rückwirkungsfiktion gilt nur für die ertragsteuerliche Ermittlung des Einkommens.

Der **Formwechsel** ist für die Ermittlung der jährlichen Lohnsumme **ohne Bedeutung**. Denn es handelt sich um den gleichen Rechtsträger. Allerdings sind ab Vollzug des Formwechsels die Folgen aus der unterschiedlichen Behandlung der Organe der Gesellschaft zu ziehen. Werden bei Kapitalgesellschaften die Löhne und Gehälter von Geschäftsführung und Vorstand mit einbezogen, gilt bei Personengesellschaften unabhängig von der Einordnung der Vergütung als Tätigkeitsvergütungen oder auf der Basis eines zumindest schuldrechtlichen Anstellungsvertrags Anderes. Die Einordnung dieser Vergütung als Vorabgewinn führt dazu, dass sie kein Bestandteil der maßgeblichen Löhne und Gehälter werden.

- 38.6 Auf der Basis des Surrogationsgedankens ergeben sich keine Besonderheiten, wenn etwa Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs der Anteil an einer Personengesellschaft ist, welcher nicht mehr als 25 % beträgt und nach erfolgtem Formwechsel die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft die erforderliche Mindestbeteiligung des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von mehr als 25 % nicht erreicht. Wie auch bei den Nachsteuertatbeständen ist die Veränderung der Rechtsform nach dem Stichtag der Entstehung der Steuer für die weitere steuerliche Behandlung im Bereich der Ermittlung der Lohnsumme ohne Bedeutung.
- 38.7 Wie die Ausgangslohnsumme ist auch die Mindestlohnsumme bei Übertragung mehrerer begünstigter Einheiten zumindest nach umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. R E 13a.4 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011, kumuliert zu betrachten.

**Beispiel:**

A erwirbt von Todes wegen einen Personengesellschaftsanteil, einen Anteil von 50 % an einer inländischen GmbH sowie ein Einzelunternehmen. Sowohl für die Ausgangslohnsumme als auch die Mindestlohnsumme ist die Summe der Löhne der beteiligten Rechtsträger maßgebend.

- 38.8 Vom Gesetzgeber nicht erkannt ist die Konstellation, dass das übertragene Unternehmen nach erfolgter Übertragung, jedoch **innerhalb der Lohnsummenfrist durch Spaltung aufgeteilt wird**. In diesem Zusammenhang ist zu fragen, in welcher Weise die Lohnsumme von den jeweiligen durch Spaltung entstehenden Unternehmen fortgeführt werden muss. Handelt es sich bei den abgespaltenen Vermögensgegenständen um Teilbetriebe oder sogar selbstständige Unternehmensteile wie Tochtergesellschaften, liegt es nahe, die Ausgangslohnsumme dieses Teilbetriebs auch dem durch Spaltung entstehenden Unternehmen zuzuordnen. Ist dies nicht der Fall, spricht viel dafür, die Ausgangslohnsumme entsprechend dem gemeinen Wert der durch Spaltung entstehenden Unternehmen diesen zuzuweisen. Denn der gemeine Wert ist Grundlage für den Verschonungsabschlag, so dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenfrist insoweit zu einer sachgerechten Korrektur führt, da der Abschlag auf den gemeinen Wert rückgängig gemacht werden soll. Die Aufteilung entsprechend der den einzelnen Betriebsteilen zugewiesenen Löhne ist willkürlich, zumal sich dort auch Veränderungen durch arbeitsrechtliche Umsetzungen ergeben können, die nicht ohne Weiteres aus den Lohnkonten ersichtlich sind. Unterschreitet einer der durch Spaltung entstehenden Rechtsträger die für ihn maßgebliche Mindestlohnsumme, führt dies zu einer gesamtschuldnerischen Haftung in entsprechender Anwendung der Haftungsnorm des UmwG, vgl. etwa § 134 UmwG. Anderenfalls bestünde die Gefahr, dass dem Fiskus durch

Spaltung der Ausfall von Steuerforderungen drohen würde, falls ein durch Spaltung entstehender Rechtsträger bzw. der begünstigte Erwerber dieser Einheit über kein ausreichendes Vermögen verfügen würde; zu alledem s. *Perwein*, DStR 2009, 1892.

**e) Keine Anwendung der Lohnsummenregel bei geringer Mitarbeiterzahl (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG)**

Die Lohnsummenregel ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der **Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte** hat (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 11 ErbStG). Der Tatbestand einer Ausgangslohnsumme von 0 Euro wird kaum relevant sein, da er durch den anderen Ausnahmetatbestand (bis zu 20 Beschäftigten im Betrieb) regelmäßig überlagert sein dürfte (vgl. auch *Scholten/Korezkeř*, DStR 2009, 253 [254]). Für jede selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheit einer Vermögensart, wie z.B. mehrere Gewerbebetriebe, sind die Beschäftigten getrennt zu ermitteln. 39

§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG ist nach Auffassung des BVerfG (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 219 ff.) **verfassungswidrig**, da die weitgehende Verschonung von Betriebsvermögen nur dann gerechtfertigt ist, wenn dies mit Einschränkungen verbunden ist, die im Bereich der Sicherung von Arbeitsplätzen und der Beachtung der Nachsteuerregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG bestehen. Der Gesetzgeber wird die „Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten“ (BVerfG aaO – Rz. 229) begrenzen müssen. Damit wird die innerhalb der verbleibenden Frist für die Fortgeltung des aktuellen Rechts (Ablauf spätestens 30.6.2016) zu erwartende Neuregelung die Vorschrift neu konzipieren müssen. Da der Gesetzgeber einen gewissen Ermessensspielraum bei der Gesetzesfassung hat, kann er entweder die für die Ausnahme von Lohnsummenregelung maximale Anzahlung an Mitarbeitern reduzieren, bspw. auf fünf, oder Betriebe mit einer begrenzten Ausgangslohnsumme von der Lohnsummenregelung ausnehmen. Letztlich muss er entscheiden, ob er auf die Zahl der Mitarbeiter oder eine Lohnsumme abstellt, die typischerweise von einer bestimmten Anzahl an Mitarbeitern erreicht wird. Dabei sollte er bedenken, dass die Einbindung von kleinen Unternehmen in die Lohnsummenregelung diese unverhältnismäßig stärker belastet als dies bei mittleren oder größeren Unternehmen mit mehr als 20 Mitarbeitern der Fall ist. Wird die Mitarbeiterzahl in einem Betrieb mit sechs Mitarbeitern um einen Mitarbeiter reduziert, schlägt dies bei gleichhohen Vergütungen im Umfang von einem Sechstel auf die Lohnsumme durch. Verringert sich die Mitarbeiterzahl bei Großunternehmen in diesem Umfang, wirkt sich dies allenfalls im Promillebereich hinter dem Komma aus. Eine Lösung

könnte darin liegen, die Mindestlohnsumme für kleinere und mittlere Unternehmen mit einer Anzahl von 5 bis 20 Mitarbeitern von 400 % auf bspw. 350 % zu reduzieren oder die Möglichkeit zu eröffnen, auch über die Mindestlohnsummenfrist hinaus für einen zeitlich begrenzten Zeitraum erzielte Lohnsummen in die Mindestlohnsumme einzubeziehen.

**Beispiel:**

A überträgt unentgeltlich Einzelunternehmen X (30 Beschäftigte), Y (15 Beschäftigte) und Z (20 Beschäftigte) auf S. Die Lohnsummenregelung gilt nur für den Betrieb X.

- 40 **Beschäftigte** sind die Personen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in einem noch gültigen Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen. Erfasst sind somit auch Personen, der Arbeitsverhältnis gekündigt, die Kündigungsfrist jedoch noch nicht abgelaufen ist. Nicht zu den Beschäftigten zählen Personen, die sich in Elternzeit oder Mutterschutz befinden; aA H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH. Ungeklärt ist, wie **Teilzeitbeschäftigte** anzusetzen sind. In § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG, welcher die maßgebliche Lohnsumme beschreibt, bleiben solche Beschäftigte hinsichtlich ihrer Lohnsumme unberücksichtigt, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Hieraus lässt sich für die maßgebliche Arbeitnehmerzahl ableiten, dass Teilzeitbeschäftigte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von mehr als 20 Stunden zu berücksichtigen sind, da nicht einsichtig wäre, dass ihr Lohn zwar in die maßgebliche Lohnsumme, sie selbst jedoch nicht als Beschäftigte iS der Mindestbeschäftigungszahl von 20 Beschäftigten gelten. Der abweichenden Auffassung von *Meinke*<sup>16</sup>, § 13a ErbStG Rz. 21, schließe ich mich nicht an, obwohl die Auffassung rechtspolitisch überzeugend ist. Denn die Einbeziehung von Teilzeitkräften in die Mitarbeiterzahl kann uU Unternehmen veranlassen, diesen Personenkreis erst gar nicht zu beschäftigen. Andererseits lässt sich aus der Wertung des § 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG ableiten, dass Teilzeitbeschäftigte Vollzeitbeschäftigten nicht ohne Weiteres gleichzustellen sind. Die Auffassung in R E 13a.4 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011, wonach Teilzeitbeschäftigte unabhängig von ihrer Stundenzahl wie Vollzeitbeschäftigte zu behandeln sind, überzeugt nicht. Sinnvoller erscheint es, § 23 Abs. 1 Satz 4 KStG entsprechend anzuwenden. Danach sind Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5, von nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen. Auszubildende zählen wie „reguläre“ Arbeitnehmer. Nicht als Beschäftigte gelten Praktikanten, freie Mitarbeiter sowie unentgeltlich mitarbeitende Familienangehörige und Leiharbeiter, wohl aber Geschäftsführer und Vorstände bei Kapitalgesellschaften. Der sozialversicherungsrechtliche Status ist ohne Bedeutung. Abweichend von der Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist die Beschäftigtenzahl in einem Zeitraum vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer ohne Bedeutung. Denn eine § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG entspre-

chende Erweiterung des Betrachtungszeitraums auf fünf Jahre vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer fehlt im Rahmen des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG. Hieraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere bei Saisonbetrieben. Solche Unternehmen sollten im Zweifel in beschäftigungsschwachen Zeiten übertragen werden, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 2, 3 ErbStR 2011 bestätigt die **stichtagsbezogene Beurteilung der Mitarbeiterzahl**, indem lediglich in den Fällen, in denen rechtsmissbräuchlich kurz vor dem maßgeblichen Stichtag die Mitarbeiterzahl auf max. 20 Beschäftigte reduziert wird, Beschäftigungsverhältnisse, die beendet sind, berücksichtigt werden.

Nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG idF des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 (BStBl. I 2013, 802) sind auch **Beschäftigte von Beteiligungsgesellschaften** in die maßgebliche Mitarbeiterzahl einzubeziehen, und zwar in dem Umfang, in welchem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Beteiligungsgesellschaft bestand. 41

#### Beispiel:

Die A-GmbH & Co. KG, deren Anteile unentgeltlich übertragen werden, ist mit 30 % an der X-GmbH, mit 25 % an der Y-GmbH (keine Poolabrede), mit 10 % an der Z-KG beteiligt. In die Verschonung und damit die Lohnsummenregelung einzubeziehen sind nur die Beteiligungen an der X-GmbH sowie an der Z-KG. Die maßgeblichen Lohnsummen sind im Umfang von 30 bzw. 10 % zu konsolidieren. 30 bzw. 10 % der Beschäftigten werden der Spitzeneinheit (A-GmbH & Co. KG) zugerechnet. Dabei wird die Beschäftigtenzahl auf jede volle Zahl abgerundet.

Beschäftigt die X-GmbH bspw. 50 Mitarbeiter, die Z-KG 40, sind im Falle der X-GmbH 15, bei der Z-KG 4 Beschäftigte zuzurechnen. Hat die A-GmbH & Co. KG somit mehr als 2 Beschäftigte, gilt die Lohnsummenregelung. Selbstverständlich sind Doppelzählungen ausgeschlossen. Sind somit die Beschäftigten der A-GmbH & Co. KG zugleich Mitarbeiter bspw. der Z-GmbH, zählen sie nur einmal.

Damit werden auch in den Konstellationen der **Betriebsaufspaltung** mit einem Besitzunternehmen bspw. in der Form eines Einzelunternehmens die Beschäftigten der Betriebs-GmbH dem Besitzunternehmen als erbschaftsteuerlicher Spitzeneinheit zugerechnet. Gleiches gilt auch für die **unternehmensleitende Holding**, die ohne diese Regelung vermutlich aus der Lohnsummenregelung herausgefallen wäre, beschäftigt die Holding regelmäßig doch keine ausreichende Mitarbeiterzahl.

Ungeklärt ist, ob die Neufassung des Gesetzes nur **deklaratorische oder konstitutive Wirkung** hat. Die Finanzverwaltung vertrat auch schon zur vorausgegangenen Rechtslage in Tz. 1.1 des Ländererlasses v. 5.12.2012, BStBl. I 2012, 1250, die Auffassung, die Grundsätze über die Ermittlung der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen seien auch für die Ermittlung der An-

zahl der Beschäftigten maßgeblich, abl. *Jorde/Hunold/Schmelzer*, DStR 2015, 2366. Somit wurde die Zahl der Beschäftigten in Beteiligungsgesellschaften, deren Lohnsumme in die Lohnsummenprüfung einging, auch bei der maßgeblichen Anzahl der Beschäftigten im Rahmen der Erleichterungen für kleinere und mittlere Unternehmen berücksichtigt. Unter Hinweis ua. auf diese Kommentierung haben sich sowohl das FG Köln im Urt. v. 10.6.2015 (FG Köln v. 10.6.2015 – 9 K 2384/09, EFG 2015, 1618, Az. des BFH: II R 34/15) als auch das FG Düsseldorf mit Urt. v. 28.10.2015 (FG Düsseldorf v. 28.10.2015 – 4 K 269/15 F, EFG 2016, 124 m. Anm. *Neu*, Az. des BFH: II R 57/15) der Auffassung angeschlossen, die Neuregelung habe konstitutive Wirkung. In Anbetracht des klaren Gesetzeswortlauts sei eine teleologische Extension über den Wortlaut hinaus nur dann gerechtfertigt, wenn jede andere Auslegung nahezu sinnwidrig sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die erbschaftsteuerliche Verschonung einer Konzernmutter mit weniger als 20 Beschäftigten sinnwidrig wäre. Dem ist nichts hinzuzufügen. Es ist zu hoffen, dass der BFH diese Auffassung bestätigen wird. Entsprechende Steuerbescheide sind offenzuhalten.

Beträgt die Beteiligung der Spitzeneinheit an einer **Kapitalgesellschaft** mehr als 25 %, ist die Beschäftigtenzahl nur dann zu berücksichtigen, wenn auch die Beteiligung selbst verschont wird. Handelt es sich bei der Beteiligung um junges Verwaltungsvermögen, ist dieses in den Begünstigungsrahmen nicht einbezogen. Es besteht dann auch kein Grund dafür, die Beschäftigten dieser Gesellschaft mit zuzurechnen.

#### Beispiel:

A überträgt unentgeltlich Kommanditanteile an der inländischen X-KG. Diese verfügt über 5 Mitarbeiter und hat ein Jahr vor Übertragung einen Geschäftsanteil im Umfang von 30 % an der inländischen Z-GmbH erworben. Die Beteiligung ist junges Verwaltungsvermögen und nimmt an der Verschonung nicht teil. Daher werden die Mitarbeiter auch nicht anteilig bezogen auf die Beteiligung von 30 % zugerechnet. Es bleibt bei 5 Mitarbeitern, so dass die Lohnsummenregelung nicht zu beachten ist.

Der Verweis auf § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG hat zur Folge, dass die Mitarbeiter nur quotal in dem Verhältnis zugerechnet werden, in dem die Beteiligung zum gesamten Kapital steht, im vorgenannten Beispiel somit im Umfang von 30 %.

- 42 Die **Lohnsummenregelung** ist **verfehlt**, aber verfassungsrechtlich zwingend (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 202 ff.). In Zeiten wirtschaftlicher Krisen mit drohendem Personalabbau ist die Lohnsummenregelung ein Hindernis für eine Vermögensübergabe, da der Erwerber latente Steuerlasten durch eine drohende nachträgliche Erbschaftsteuererhöhung einkalkulieren muss; kritisch auch *Jebens*, DStZ 2009, 573, der eine

teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts in Krisenzeiten fordert. Ferner hat der Erwerber auf die Entwicklung der Lohnsumme zumindest dann keinen Einfluss, wenn er Gesellschaftsanteile erwirbt, die keinen unternehmerischen Einfluss vermitteln. So kann die Mehrheit der Mitgesellschafter unter Umständen nach erfolgter Übertragung einen Personalabbau durchsetzen, während der einflusslose Gesellschafter insoweit mit der Nachsteuer belastet wird, weil der Verschonungsabschlag weitgehend wegfällt. Gesellschaftsrechtliche Ansprüche zur Verhinderung solcher Entscheidungen der Mehrheit bestehen regelmäßig nicht, so dass auch auf zivilrechtlicher Ebene dem Erwerber nicht geholfen werden kann. Die Gestaltungspraxis kann hierauf reagieren, indem Minderheitsgesellschaftern Vetorechte eingeräumt sind. Dies sollte aber nur mit großer Vorsicht gemacht werden, da ansonsten Kleingesellschafter auch wirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen verzögern könnten. Bei einer Vielzahl von Gesellschaftern droht überdies eine länger andauernde Handlungsunfähigkeit der Gesellschaft, da durch nacheinander geschaltete Erwerbe letztlich eine „Lohnsummenfreie“ Zeit zur Ausnahme werden wird.

#### f) Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG)

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, **vermindert** sich der nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu gewährende **Verschonungsabschlag** mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme hat keinen Einfluss auf den Abzugsbetrag von max. 150 000 Euro nach § 13a Abs. 2 ErbStG; vgl. RE 13a.4 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2011. Der Vergleich von Mindestlohnsumme und Ausgangslohnsumme ist nach Ablauf von fünf Jahren nach dem Erwerb durchzuführen. 43

Entscheidet sich der Stpfl. für das Alternativmodell gem. § 13a Abs. 8 ErbStG, ist der Vergleich nach sieben Jahren durchzuführen. Die Mindestlohnsumme beträgt 700 % der Ausgangslohnsumme. Mehr- oder Minderlohnsummen verglichen mit der Ausgangslohnsumme können somit noch kurz vor Ablauf der Frist ausgeglichen werden.

Die **Gründe**, die den Verstoß ausgelöst haben, sind ohne Bedeutung (vgl. BFH v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321, zum für den Wegfall von Vergünstigungen maßgeblichen Fall der Insolvenz).

- 44 Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in welchem die tatsächliche Lohnsumme des Überwachungszeitraums die Mindestlohnsumme von im Regelfall 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet.

**Beispiel:**

Die Summe der jährlichen Lohnsummen in den maßgeblichen 5 Jahren erreicht 340 % der Ausgangslohnsumme und liegt damit 60 % unter der Mindestlohnsumme von 400 %. Der Verschonungsabschlag vermindert sich somit um  $\frac{1}{40}$  von 85 %, also auf 72,25 %. Bei einem angenommenen gemeinen Wert des Betriebs im Besteuerungszeitpunkt von 10 Mio. Euro waren zunächst 8,5 Mio. Euro steuerfrei. Aufgrund der Lohnsummenregelung ist nunmehr nur noch ein Anteil von 72,25 % steuerfrei, also 7,225 Mio. Euro. Der zu besteuernde Betrag steigt auf 2,775 Mio. Euro. Der Steuerbescheid ist zu ändern. Verfahrensrechtlich erfolgt die Änderung aufgrund von § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Verzinsung des Nachzahlungsbetrags beginnt erst mit der geänderten Steuerfestsetzung. In soweit bietet es sich an, die Frist des § 13a Abs. 6 ErbStG auszuschöpfen, wonach dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von 6 Monaten **nach Ablauf** der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Lohnsummengrenze anzuzeigen ist. Hieraus können sich je nach Volumen der Nachzahlungen Zinsvorteile in nicht unerheblichen Umfang ergeben.

- 45 Zur **Konkurrenz** von **Verstößen** gegen die Lohnsummenklausel und die Behaltensfristen des Vermögensbindungsmodells vgl. Rz. 115 ff.

**g) Gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 1a ErbStG)**

- 46 Für Erwerbe, für die Steuer nach dem 30.6.2011 entsteht, ist nach § 13a Abs. 1a ErbStG idF des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 v. 1.11.2011, BStBl. I 2011, 986, das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt verpflichtet, die Ausgangslohnsumme, die die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert festzustellen. Derzeit ergehen die Feststellungen im Hinblick auf die angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung durch das BVerfG im UrT. v. 17.12.2014 (BFH v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50) in vollem Umfang vorläufig; vgl. Ländererlass v. 5.11.2015, BStBl. I 2015, 788. Die **örtliche Zuständigkeit** ergibt sich aus § 152 Nrn. 1–3 BewG. Im Regelfall handelt es sich um das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des übertragenen und unter Abzug des Verschonungsabschlags anzusetzenden Unternehmens befindet. Die Feststellungen ergehen mittels sog. Grundlagenbescheids (vgl. §§ 179 ff. AO). Die in diesem Bescheid enthaltenen Feststellungen sind für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfestsetzung maßgebend. Sie sind daher von den Stpfl. und ihren Beratern sehr sorgfältig zu überprüfen, um eine Bindung

im Folgebescheid bei rechtswidrigen Feststellungen auszuschließen. Die Ausgangslohnsumme und die Zahl der Beschäftigten betreffen die **Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer**. Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen betrifft diejenigen Lohnsummen, die nach dem Stichtag des Erwerbs in dem übertragenen Rechtsträger innerhalb der Lohnsummenfrist von fünf bzw. sieben Jahren aufgewandt worden sind. Hieraus ergibt sich notwendigerweise, dass die maßgebenden jährlichen Lohnsummen erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist ermittelt und festgesetzt werden. Aufgrund der Festsetzung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen durch das für die Bewertung zuständige Finanzamt wird durch das für die Erbschaft- und Schenkungsteuerfestsetzung zuständige Finanzamt in eigener Zuständigkeit geprüft, ob die maßgebenden Lohnsummen erreicht worden sind, die eine Nachsteuer ausschließen (400 % bzw. 700 %).

Die Erbschaftsteuerfinanzämter fordern die Betriebsfinanzämter auf, im Rahmen des Feststellungsverfahrens die erforderlichen Feststellungen zu treffen und festzustellen. Sie teilen den Betriebsfinanzämtern mit, wer in Fällen der lebzeitigen Zuwendung die Steuer schuldet. Der Feststellungsbescheid ist dem Steuerschuldner, nicht jedoch den übrigen Beteiligten bekannt zu geben; Ländererlass v. 14.3.2016, BStBl. I 2016, 249. In dem Bescheid sind alle Beteiligten namentlich zu bezeichnen. Hat der Schenker die Steuer übernommen (§ 10 Abs. 2 ErbStG), ist der Bescheid dem Schenker und dem Beschenkten bekannt zu geben. Denn in diesem Fall haften beide Beteiligten für die Steuer, so dass ein berechtigtes Interesse auch des Beschenkten besteht, den Inhalt der Festsetzung zur Kenntnis nehmen zu können und ggf. Rechtsbehelfe zu führen.

Für Erwerbe vor dem 1.7.2011 sind die Angaben nur nachrichtlich mitzuteilen. Die Betriebsfinanzämter ihrerseits fordern die für Tochtergesellschaften zuständigen Betriebsfinanzämter auf, ihrerseits die dort maßgeblichen Lohnsummen festzustellen; zu Einzelheiten vgl. allgemeine Verwaltungsanweisungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer v. 21.6.2012, BStBl. I 2012, 712 – Tz. 1.3.2. Festzustellen sind die Zahl der Beschäftigten, die Ausgangslohnsumme sowie maßgebliche Beteiligungsquote.

Zu den Begriffen der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen vgl. Rz. 22, Rz. 37, Rz. 39.

[Anschluss S. 67]



#### 4. Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)

Zur **Vereinfachung der Wertermittlung** und einer späteren Überwachung von Klein- und Kleinstbetrieben wird der zumindest fiktiv als Verwaltungsvermögen geltende Teil des Vermögens (15 % nach § 13b Abs. 4 ErbStG) außer Ansatz gelassen, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag wird daher nicht zur Entlastung benötigt, wenn der Stpfl. den Antrag nach § 13a ErbStG für die vollständige Freistellung stellt (Alternativmodell). Im Übrigen kann von dem nach Abzug des Verschonungsabschlages von 85 % verbleibenden Vermögens ein Betrag von 150 000 Euro steuermindernd abgezogen werden.

Der Abzugsbetrag **vermindert** sich jedoch, soweit das nach Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag verbleibende Vermögen noch eine **Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt**. Er reduziert sich dann um 50 % des übersteigenden Betrages.

Im Einzelnen ergibt sich folgende **Abschmelzung** (nach *Hübner*, ErbStReform 2009, S. 442).

Steuerwert des Betriebs	Typ. Verwaltungsvermögen	Abzugsbetrag
1 000 000	150 000	150 000
1 100 000	165 000	142 500
1 200 000	180 000	135 000
1 300 000	195 000	127 500
1 400 000	210 000	120 000
1 500 000	225 000	112 500
1 600 000	240 000	105 000
1 700 000	255 000	97 500
1 800 000	270 000	90 000
1 900 000	285 000	82 500
2 000 000	300 000	75 000
2 500 000	375 000	37 500
2 900 000	435 000	7 500
3 000 000	450 000	0

Der Abzugsbetrag ist ebenso wie der Verschonungsabschlag **nicht antragsgebunden**. Er kann innerhalb von 10 Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden. Ein nicht verbrauchter Teil

kann nicht übertragen werden. Die Betriebsvermögensvergünstigungen nach bis zum 31.12.2008 geltendem Recht schließen die Inanspruchnahme des gleichenden Abzugsbetrags selbst dann nicht aus, wenn die Vergünstigungen alten Rechts innerhalb der letzten 10 Jahre in Anspruch genommen worden sind; vgl. R E 13a.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011. Erwirbt der Erwerber durch **denselben Vorgang** (Erbfall oder mehrere einheitliche Schenkungen) mehrere begünstigte Vermögenseinheiten, handelt es sich zwar um mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens. Denn für jeden Erwerb gelten gesondert die Regelungen zur Lohnsumme etc. Für die Höhe des Abzugsbetrages werden die Erwerbe zusammengefasst und ausgehend vom Gesamterwerb abgeschmolzen, soweit dieser 150 000 Euro übersteigt. Anderenfalls könnte der Abzugsbetrag bei mehreren in einem Erwerb zusammengefassten begünstigten Erwerben mit der Zahl der begünstigten Erwerbe multipliziert werden. Es empfiehlt sich daher zu prüfen, ob nicht mehrere lebzeitige Zuwendungen in mehreren Schritten vollzogen werden, da die Abschmelzung durch Addition aller begünstigten Erwerbe den Abzugsbetrag auf 0 reduziert.

**Beispiel:**

A überlegt, drei Betriebe mit einem Steuerwert von jeweils 1 000 000 Euro auf B unentgeltlich zu übertragen. Der Abzugsbetrag würde 0 betragen. Nach der Regelverschonung von 85 % verbleibt ein steuerpflichtiger Freibetrag von 450 000 Euro. Überträgt A zunächst nur einen Betrieb, wird der Abzugsbetrag in voller Höhe gewährt. Der persönliche Freibetrag muss nicht in Anspruch genommen werden.

- 48.1 Auch wenn der **Abzugsbetrag** nicht antragsgebunden ist, ist der Stpfl. berechtigt, auf ihn zu **verzichten**. Dies kann sich dann anbieten, wenn zwei nacheinander folgende Erwerbe innerhalb von 10 Jahren geplant sind und im Rahmen der Regelverschonung (85 %) bereits absehbar ist, dass der zweite Erwerb zu einer höheren Steuer als der erste Erwerb führt. Dies kann an einem verbrauchten persönlichen Freibetrag, aber auch an einem höheren Steuersatz liegen. In diesem Fall sollte es dem Stpfl. offenstehen, für den Ersterwerb auf den Abzugsbetrag zu verzichten. Denn dieser soll eine größtmögliche Entlastung des Erwerbs unternehmerischen Vermögens schaffen. Dem stünde es entgegen, wenn der Ersterwerb zwingend zum Verbrauch des Verschonungsabschlags führen würde.

Dies gilt erst recht für einen auf einen lebzeitigen Erwerb folgenden Erwerb von Todes wegen.

**Beispiel:**

A erwirbt von B lebzeitig Betriebsvermögen mit einer Bemessungsgrundlage von 100 000 Euro. Nach Abzug des Verschonungsabschlags von 85 % wird der Restbetrag von 15 000 Euro um den Abzugsbetrag freigestellt. Hierfür werden 15 000 Euro benötigt.

Der Restbetrag verfällt. Erwirbt A wenig später von B aufgrund Erwerbs von Todes wegen weiteres Betriebsvermögen, hat der Abzugsbetrag die mit ihm verbundene Erwartung der Entlastung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht erreicht. Im vorstehenden Beispiel ist der persönliche Freibetrag nicht berücksichtigt.

Der Verstoß gegen die Lohnsummenregelung lässt den Abzugsbetrag unberührt (vgl. § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG). Er entfällt jedoch nach Maßgabe des § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG, sofern gegen die Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG verstoßen wird (vgl. im Einzelnen Rz. 117). 49

Der Abzugsbetrag wird nicht gewährt, wenn auch der Verschonungsabschlag etwa wegen zu umfangreichen Verwaltungsvermögens iS des § 13b Abs. 2 ErbStG nicht gewährt wird. Der Abzugsbetrag setzt somit voraus, dass auf der Vorstufe der Verschonungsabschlag zur Anwendung kommt. Dem Vereinfachungsgedanken in kleineren Fällen läuft dies allerdings zuwider.

Der Abzugsbetrag wird bei einem **Erwerb** von dem gleichen Erwerber **durch mehrere Personen jedem Erwerber in voller Höhe** gewährt. 50

Bei geplanter **Übertragung mehrerer Einheiten** begünstigten Vermögens von einer Person auf den gleichen Erwerber kann erwogen werden, außerhalb einer gezielten Steuerplanung zunächst eine begünstigte Vermögenseinheit auf einen Dritten zu übertragen, welcher dann das erworbene Vermögen unentgeltlich auf den Enderwerber weitergibt. Insofern gelten die gleichen Grundsätze wie bei der sog. Kettenschenkung (vgl. § 7 Rz. 393 ff. mN).

## 5. Begünstigungstransfer (§ 13a Abs. 3 ErbStG)

### a) Grundlagen

Die Begünstigung ist schon aus **verfassungsrechtlichen Gründen** demjenigen zu gewähren, der die mit dem betroffenen Vermögen verbundenen Belastungen zu tragen hat (Lohnsumme, Vermögensbindung etc.). Denn das BVerfG fordert die **zielgenaue Entlastung** desjenigen, der die die Entlastung rechtfertigenden Belastungen trägt. § 13a Abs. 3 ErbStG setzt dies um, indem es die Begünstigungen demjenigen entzieht, der das begünstigte Vermögen an einen im weiteren Sinne Nachlassbeteiligten herausgibt; so auch *Koblenzer*, ErbStB 2011, 227. Die Begünstigung des auf diesem Wege Erwerbenden richtet sich danach, ob ein begünstigter Erwerb iS der §§ 3, 7 ErbStG ggf. iVm. § 13b Abs. 3 ErbStG vorliegt. 51

Der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB) geschuldet ist der Erwerb des gesamten Vermögens durch den oder die Erben, selbst wenn dieses Vermögen aufgrund Anordnung des Erblassers jedenfalls nicht bei allen Erben 52

verbleiben soll, sondern ganz oder teilweise einem Dritten herauszugeben ist. In diesem Fall verliert der Erbe die Vergünstigungen der Verschonung des Betriebsvermögens, wenn er einer entsprechenden Anordnung des Erblassers folgend das begünstigte Vermögen auf einen Dritten übertragen muss (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Gleiches gilt, wenn der Beschenkte auf Anordnung des Schenkers das Vermögen auf einen Dritten übertragen muss (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG aE). Ohne diese gesetzliche Regelung würde die Vergünstigung doppelt gewährt, da sie auch dem Erwerber (= Dritter) zusteht. Dieser erwirbt zwar nur in der Regel einen Sachleistungsanspruch gegen den Erben, welcher zwar nach Auffassung des BFH (zuletzt BFH v. 13.8.2002 – II R 7/07, DStR 2008, 1830) mit dem gemeinen Wert, ohne dass jedoch die Betriebsvermögensvergünstigung in Zweifel steht, bewertet wird. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Verschonung des Betriebsvermögens auch diesen Erwerber (= Dritten) entlastet, der seinen Erwerb vom Erblasser ableitet. Denn § 13a ErbStG findet auf alle Erwerbsvorgänge von Todes wegen und unter Lebenden Anwendung, wenn der Erwerber einen Anspruch auf das begünstigte Vermögen erworben hat.

- 53 § 13a Abs. 3 ErbStG betrachtet nur die **Seite** des das begünstigte Vermögen übertragenden **Erben/Miterben**. Der in der Praxis wichtigste Fall ist das **Sachvermächtnis**, gerichtet auf begünstigtes Vermögen. Dem Sachvermächtnis gleichgestellt sind Vorausvermächtnisse, Schenkungsversprechen auf den Todesfall und Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind; R E 13a.3 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011. Jede Weitergabe in Abwicklung oder Vollzug der letztwilligen Verfügung oder einer freien Erbauseinandersetzung führt zum Verlust der Vergünstigung. Entscheidend ist somit die innere Verbindung zu dem Erbfall. Dass das Gesetz von einer „Übertragung“ spricht, ist nicht überzubewerten. Auch gesellschaftsrechtliche Anwachsungserwerbe, die ihre Grundlage in einer letztwilligen Verfügung haben, unterliegen § 13a Abs. 3 ErbStG, selbst wenn der Zweiterwerber nicht kraft Erbrechts, sondern kraft Gesellschaftsrechts erwirbt. Ob der Zweiterwerber die Vergünstigungen in Anspruch nehmen kann, beurteilt sich allein danach, ob er das Vermögen durch Erwerb von Todes wegen oder durch freigebige Zuwendung erworben hat (§§ 3, 7 ErbStG). Dies ist selbst bei fiktiven Erwerben iS des § 3 Abs. 2 ErbStG und in Anwachsungsfällen (§ 7 Abs. 7 ErbStG) der Fall.
- 53.1 Die **Rechtsfolgen** bestehen im Verlust der Entlastung beim Erben und idR korrespondierend in der Entlastung des Enderwerbers.

#### b) Weiterleitung an Nichterben – Satz 1

- 54 Die wichtigsten Anwendungsfälle des § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG sind die Erfüllung von **Sachvermächtnissen**, auch soweit sie als Vorausvermächtnis aus-

gestaltet sind – der Vermächtnisnehmer steht insoweit außerhalb der Erbgemeinschaft –, die Erfüllung eines Schenkungsversprechens auf den Todesfall sowie der Vollzug von Auflagen des Erblassers oder Schenkers.

Die bis zum 31.12.2008 gültige Fassung des § 13a Abs. 3 ErbStG konnte so verstanden werden, dass die Vergünstigung erst dann entfiel, wenn der belastete Erwerber die Weiterübertragung auch vollzogen hatte, da das Gesetz den Begriff „überträgt“ verwendete. Voraussetzung für den Wegfall der Vergünstigung auf der Ebene des belasteten Erwerbers (Erben) wäre damit der dingliche Vollzug der Weitergabeverpflichtung gewesen. Die Finanzverwaltung vertritt in R 61 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2003 die Meinung, es reiche bereits die Übertragungsverpflichtung aus, dem belasteten Erwerber die Betriebsvermögensvergünstigung zu versagen. Für diese Auffassung sprach schon in der Vergangenheit, dass anderenfalls eine zumindest zeitweise Doppelvergünstigung drohte, weil der Sachvermächtnisnehmer die Vergünstigungen bereits in dem Moment in Anspruch nehmen kann, in welchem er die Erfüllung des Vermächtnisses fordert, ohne dass es auf den tatsächlichen Vollzug ankommt. Denn der Vollzug des Vermächtniserwerbes ist erbschaftsteuerlich bereits eingetreten, wenn das Vermächtnis angefallen und nicht zurückgewiesen wird (vgl. § 9 Rz. 3).

Die ab **1.1.2009** gültige Fassung des **§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG** versagt dem **Erwerber** den **Verschonungsabschlag** sowie den **Abzugsbetrag bereits dann**, wenn er das **begünstigte Vermögen** aufgrund der Anordnung des Erblassers oder des Schenkers auf einen Dritten **übertragen muss**. Bereits die Verpflichtung lässt den Verschonungsabschlag entfallen, selbst wenn diese Verpflichtung erst zeitlich nachgelagert erfüllt wird. Der Gesetzgeber hat auf diese Weise R 61 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2003 zum Gesetz aufgewertet. Wird die Verpflichtung nicht erfüllt, liegt hierin ein rückwirkendes Ereignis iS des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, so dass die Verschonung dem Erben erhalten bleibt.

Macht der Vermächtnisnehmer das Vermächtnis nicht geltend oder äußert er sich nicht, ist er unbekanntem Aufenthalts oder ist in sonstiger Weise nicht klar, ob das Vermächtnis erfüllt wird, ist der Verschonungsabschlag vorerst dem Erben zu gewähren, da § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG im Wege einschränkender Auslegung so zu verstehen ist, dass der Erbe die Vergünstigungen erst dann verliert, wenn davon auszugehen ist, dass er übertragen muss. Denn anderenfalls trägt er noch die unternehmerische Verantwortung für das begünstigte Vermögen, so dass kein Anlass besteht, ihm die Verschonung zu nehmen. Jedes andere Ergebnis würde zu Brüchen führen. Denn die Vermächtnislast kann gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG nur dann abgezogen werden, wenn sie den Erben wirtschaftlich belastet, mithin er die Erfüllung der Verpflichtung einkalkulieren muss. Ist unklar, wie der Vermächtnisnehmer reagieren wird, muss

daher zunächst der Vermögenswert beim Erben angesetzt und er durch die Verschonung entlastet werden.

- 56 Wird darüber hinaus **zeitlich verzögert erfüllt**, ist ungeklärt, wie zu verfahren ist. Denn bis zur Erfüllung des Anspruchs führt der belastete Erwerber das Unternehmen fort. Es dürfte darauf abzustellen sein, ob der Anspruch auf Weiterübertragung im Zeitpunkt des Ergehens des Erbschaftsteuerbescheides an den belasteten (Erst-)Erwerber erfüllt ist. Ist dies nicht der Fall, spricht ein erster Anschein dafür, dass der Anspruch auch zukünftig nicht erfüllt werden wird. Denn vom Erbfall bis zur Bekanntgabe des ErbStBescheides wird regelmäßig ein ausreichender Zeitraum verstreichen, innerhalb dessen üblicherweise der Anspruch vom begünstigten Erwerber gegen den belasteten Erwerber geltend gemacht und erfüllt wird. Wird der Anspruch später erfüllt, ist die Steuerfestsetzung zuungunsten des zur Weitergabe verpflichteten (Erst-)Erwerbers und zu Gunsten des Berechtigten zu berichtigen. Die Behaltensfristen und Lohnsummenregelungen werden mit den ab Erwerb laufenden Fristen durch den begünstigten (Zweit-)Erwerber fortgesetzt. Sie beginnen mithin nicht neu. Nachteilige Folgen aus dem Verstoß gegen die Behaltensfristen mit Ausnahme der Überentnahmeregelung trägt derjenige, der den Verstoß auslöst. Die Folgen der Missachtung der Lohnsummenregelung trägt der Zweiterwerber, da der Lohnsummenvergleich erst am Ende der Frist durchzuführen ist.

Verzichtet der Zweiterwerber auf den Erwerb, bleiben die Vergünstigungen dem Ersterwerber erhalten. Daher ist die vorstehende Aussage, wonach die Vergünstigung dem Ersterwerber bereits dann nicht zusteht, wenn er übertragen muss, so zu relativieren, dass dies nicht gilt, wenn es nachher nicht zur Erfüllung des Übertragungsanspruchs des Dritten als potenziellem Zweiterwerber kommt – aus welchen Gründen auch immer; so zu Recht *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 26.

- 57 Ist der Erwerb des Zweiterwerbers unter einer **aufschiebenden Bedingung** angeordnet, ist diese Bedingung gem. § 6 BewG vor ihrem Eintritt nicht zu berücksichtigen. Die Vergünstigungen stehen somit bis zum Eintritt der Bedingung dem belasteten Erwerber zu. Erst mit Eintritt der Bedingung kann der Zweiterwerber die Begünstigungen geltend machen. Hinsichtlich der Fristen erfolgt eine Anrechnung des Zeitraumes, innerhalb dessen der belastete Ersterwerber Inhaber des begünstigten Betriebsvermögens war, auf die gesamte Frist.
- 58 Nicht unter § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG fällt aus Sicht des weiter übertragenden Ersterwerbers die Übertragung des begünstigten Vermögens an einen (Zweit-)Erwerber, welcher diesen als **Entgelt für den Verzicht auf die Geltendmachung erbrechtlicher Ansprüche** erhält (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG).

Denn der Letzterwerber erhält diesen Vermögensgegenstand nicht aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, sondern aufgrund einer Vereinbarung, die er mit dem belasteten Ersterwerber (regelmäßig dem Erben) trifft. Zu dieser ist der Erwerber nicht verpflichtet, so dass er nicht übertragen **muss**. Dies ändert zwar nichts daran, dass der Erwerb durch den Verzichtenden als solcher von Todes wegen gilt. Gleichwohl ist eine analoge Anwendung des § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG mit dem Wegfall der Vergünstigung für den Erben nicht erforderlich, da sich aus dem Rechtsgedanken des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG ergibt, dass der begünstigte Dritte (Letzterwerber) den Wert des von ihm erworbenen begünstigten Vermögens den Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen kann. Dies bedeutet korrespondierend, dass er dem belasteten Ersterwerber nicht zusteht, da anderenfalls eine Doppelvergünstigung eintreten würde.

### Beispiel:

Erbe A überträgt zur Abfindung eines noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsgeldanspruches ein Einzelunternehmen auf den pflichtteilsberechtigten B. Aus der Zusammenschau von § 13a Abs. 3 Satz 1 iVm. § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG ergibt sich, dass der Verschonungsabschlag den Erwerb von B, nicht jedoch den von A mindert.

Überträgt der Erbe jedoch erst **nach Ablauf des ersten Jahren des Überwachungszeitraums** auf den Verzichtenden, bestehen Bedenken, die Abfindungsvereinbarung mit Wirkung auf den Erbfall einzustufen. Denn dann würde der auf den erbrechtlichen Anspruch gegen Übertragung des begünstigten Vermögens Verzichtende auch Handlungen des Erben im Rahmen der Behaltensregelungen gegen sich gelten lassen müssen. Insofern spricht viel dafür, diese Lücke so zu schließen, dass bei Weitergabe abweichend von der Behandlung der zeitnahen Vereinbarung über den Abfindungserwerb zunächst der Erbe Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag in Anspruch nehmen kann, dann aber die Weitergabe ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen ist. Insofern würde bei ihm die Entlastung korrigiert, während der Abfindungsempfänger die Fristen, gerechnet ab Erbfall, fortsetzt (vgl. auch Rz. 68 ff.).

### c) Weiterleitung an Miterben – Satz 2

Die Rechtsfolge des § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG beschränkt sich auf den Verlust der Verschonung. Es bleibt dabei, dass der Erbe zunächst den Steuerwert des Betriebsvermögens zugerechnet bekommt. Die Regelung des § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG betrifft lediglich die **Bemessungsgrundlage** für die **Steuerbefreiung**. Sie ändert jedoch nichts daran, dass zunächst jedem Erwerber unabhängig von der Weitergabe der Wert des Vermögens erbschaftsteuerlich zugerechnet wird. Die Auswirkung besteht darin, dass Wertabweichungen zwischen

gemeinem Wert und Steuerwert, die es nach dem System des ErbStRG nicht mehr geben dürfte, die es gleichwohl aber immer noch gibt, unverändert auch demjenigen zugute kommen, der den Vermögenswert weiter überträgt. Dies beruht darauf, dass die Erbauseinandersetzung, ob mit oder ohne Teilungsanordnung, erbschaftsteuerlich grundsätzlich ohne Bedeutung bleibt. Dies betont die Finanzverwaltung nicht nur in R E 3.1 ErbStR 2011, sondern auch in R E 13a.3 Abs. 3 Sätze 4–6 ErbStR 2011, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Erbauseinandersetzung aufgrund Teilungsanordnung oder einer freien Vereinbarung handelt.

### Beispiel:

Im Nachlass befindet sich ein Geschäftsanteil an einer Kapitalgesellschaft, umfassend 30 % des Stammkapitals. Der Steuerwert nach den Vorschriften des BewG soll 500 000 Euro, der Verkehrswert (gemeiner Wert) 700 000 Euro betragen. Erben sind A und B. A überträgt den Geschäftsanteil auf B. Dieser überträgt ihm anteilig zustehendes Nachlassvermögen im Verkehrswert (= Steuerwert) von 700 000 Euro auf A. A und B profitieren von der Wertdifferenz in gleichem Maße. Beiden werden jeweils 600 000 Euro zugerechnet. Die Verschonung kann aber nur B in Anspruch nehmen.

Das Ergebnis ist nicht „stimmig“. Denn der Gesetzgeber bezweckt mit der Betriebsvermögensverschonung die weitgehende Freistellung von der Erbschaftsteuer. Wird der Steuerwert den Erbquoten entsprechend zugerechnet, wird auch der nicht fortführende Miterbe zu Lasten des fortführenden Miterben entlastet; krit. auch *Geck*, ZEV 2012, 130 (131).

Nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG gilt Gleiches, soweit begünstigtes Vermögen im Rahmen einer zeitnah erfolgten **Erbauseinandersetzung** auf einen Miterben übertragen wird. Zwar ist nach Auffassung des BFH im Ur. v. 1.4.1992 (BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669) die Teilungsanordnung erbschaftsteuerlich ohne Auswirkung; so auch R E 13a.3 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011. Der Erwerb wird den Erwerbern entsprechend den Erbquoten zugerechnet und ist von diesen steuerlich zu erfassen, und zwar unabhängig davon, ob und in welcher Weise die Aufteilung im Rahmen der Erbauseinandersetzung erfolgt. Von diesem Grundsatz enthält § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG eine Ausnahme. Diese beruht darauf, dass der Verschonungsabschlag zielgerichtet dem (Zweit-)Enderwerber zukommen soll. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich bei dieser Person um einen Miterben handelt, so dass der Erwerb durch außenstehende Dritte, aber auch weitere Nachlassbeteiligte außerhalb der Erbengemeinschaft nicht zum Begünstigungstransfer führt.

### Beispiel:

A und B sind Miterben in ungeteilter Erbengemeinschaft nach X. Im Nachlass befindet sich ein Anteil von 30 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung überträgt A den Gesellschaftsanteil auf B.

**Rechtsfolge:** Der Verschonungsabschlag steht allein B zu. Dieser hat allerdings dann auch die Konsequenzen zu tragen, wenn es zu einem Nachsteuertatbestand kommt.

**Abwandlung:**

Erblasser X hat angeordnet, dass der vorgenannte Geschäftsanteil B als Vorausvermächtnis zusteht.

**Rechtsfolge:** B erhält den Verschonungsabschlag für den von ihm im Wege des Vorausvermächtnisses erhaltenen Erwerb. Dies folgt nicht aus § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG, da B nicht als Miterbe erwirbt, sondern aus § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG, da der Geschäftsanteil in Erfüllung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers auf B übertragen wird. Das Ergebnis ist das Gleiche.

Die Rechtslage weicht von der bis zum 31.12.2008 gültigen ab, da diese den Miterben aufgrund des Erbanfallsystems die Begünstigung quotaal zuwies, ohne dass eine Übertragung im Wege der Erbauseinandersetzung zum Transfer der Begünstigung führte. Allerdings lag hierin auch kein Verstoß gegen die Behaltenstatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG aF (R 61 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2003).

Eine Maßnahme im Rahmen der Teilung des Nachlasses führt auch dann zum **Begünstigungstransfer**, wenn die **Erbauseinandersetzung frei** zwischen den Erben **vereinbart** ist. Der Fall der Teilungsanordnung ist ohnehin durch § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG abgedeckt. Bei einer Teilung des Nachlasses im Rahmen einer Erbauseinandersetzung geht der Verschonungsabschlag erst mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums des begünstigt erworbenen Vermögens auf den Miterben auf diesen über. Dies ergibt sich aus der Formulierung „überträgt“ in Satz 2 gegenüber der Formulierung „übertragen muss“ in Satz 1. Das Gesetz geht fälschlicherweise davon aus, dass ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen auf einen Miterben übertragen könne. Zivilrechtlich zutreffend handelt es sich um die Übertragung von Vermögen aus der ungeteilten Erbengemeinschaft und nicht durch den Miterben auf einen anderen Miterben. Dem ist auch steuerlich zu folgen, so dass es stets darauf ankommt, ob Vermögen aus der ungeteilten Erbengemeinschaft durch einen Miterben erworben wird. Bis zur Teilung des Nachlasses entlastet der Verschonungsabschlag die Erben entsprechend der Erbquote. Erst mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Miterben erfolgt die Korrektur des unter Umständen schon vorliegenden Erbschaftsteuerbescheides beider Beteiligten gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, indem ohne zinsmäßige Belastung für die Vergangenheit der Verschonungsabschlag in der Person des übertragenden Miterben entfällt, in der Person des übernehmenden Miterben diesem allein zugewiesen wird. Ob es sich um eine Erbauseinandersetzung oder um eine Erbteilsübertragung handelt, ist ggf. durch Auslegung der Vereinbarung zwi-

schen den Beteiligten zu entscheiden, jedoch in diesem Zusammenhang ohne erbschaftsteuerliche Bedeutung.

Die Finanzverwaltung lässt eine Rückwirkung der freien Erbaueinandersetzung auf den Todestag zu, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von **sechs Monaten** erfolgt; vgl. H E 13a.3 ErbStH 2011. Die Anlehnung an die ertragsteuerliche Beurteilung, BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Tz. 8 („Erbaueinandersetzungserlass“) ist offensichtlich und gewünscht. Der BFH ist hingegen der Auffassung, dass die Sechs-Monatsfrist im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 4b, c ErbStG, welcher im Wesentlichen mit der Vorschrift des § 13a Abs. 3 ErbStG inhaltsgleich ist, nicht zu beachten ist; vgl. BFH v. 23.6.2015 – II R 39/13, BStBl. II 2016, 225. Denn weder lasse sich die Frist aus dem Gesetz entnehmen, noch erfordere der Sinn und Zweck des Gesetzes eine solche Frist. Denn es gehe im Ergebnis nur darum, den Wert des Nachlasses auf die Miterben zu verteilen. Der Umfang und Wert des Nachlasses selbst werde nicht berührt, so dass die zeitnahe Erbaueinandersetzung erbschaftsteuerlich unverändert ohne Bedeutung bleibe. Entscheidend sei allein, dass durch Vollzug der Erbaueinandersetzung – sei es auch zu einem späteren Zeitpunkt – derjenige Erbe, welcher das begünstigte Vermögen übernehme, dieses auch erhalte. Insoweit beginnen für ihn dann auch erst die Nachsteuerfristen des § 13a Abs. 5 ErbStG. Die Finanzverwaltung ist unverändert anderer Meinung. Im Ländererlass v. 3.3.2016, BStBl. I 2016, 280 – Tz. 2 weist sie die Finanzämter an, die Sechs-Monatsfrist anzuwenden und von dieser nur dann eine Ausnahme zu machen, wenn sich die Erbaueinandersetzung aus Gründen, die die Beteiligten nicht zu vertreten haben, verzögert. Klassiker ist die zunächst ungeklärte Erbfolge, die in einem Erbscheinsverfahren geklärt werden muss, so dass die Sechs-Monatsfrist überschritten wird. In geeigneten Fällen ist unter Hinweis auf die Rspr. des BFH ein Einspruch zu führen.

Die freie Erbaueinandersetzung erfasst auch die Konstellationen, in denen ein Streit über die erbrechtliche Lage beigelegt wird. Dies ist bei zweideutigen letztwilligen Verfügungen des Öfteren möglich. Das Ergebnis dieser Einigung ist auch im Rahmen des § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG zu beachten.

#### **Beispiel:**

A hinterlässt ein Testament, in welchem er keine Erbeinsetzung vornimmt, sondern Gegenstände des privaten Bereiches B, Betriebsvermögen C zuordnet. B und C einigen sich, dass C das Betriebsvermögen im Rahmen einer freien Erbaueinandersetzung erhält, jedoch an diesem B mittels einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung beteiligen muss. Die Verschonung steht den Erwerbern im Umfang der Beteiligung an dem begünstigten Vermögen zu.

Es handelt sich auch um eine Maßnahme im Rahmen der Nachlassteilung, wenn sich der das begünstigte Vermögen erwerbende Miterbe den Wert auf

erbrechtliche Ansprüche im Rahmen der Endabrechnung der Erbengemeinschaft anrechnen lassen muss. Die Weiterleitung der Vergünstigung auf den Miterben ergibt sich aus § 13b Abs. 3 ErbStG (vgl. § 13b Rz. 139 ff.).

**Beispiel:**

A und B vereinbaren, dass der Geschäftsanteil im Nachlass im Umfang von 30 % des Stammkapitals der inländischen X-GmbH auf B übertragen wird. B hat sich diesen Vermögenswert im Rahmen der abschließenden Erbauseinandersetzung mit einem festgelegten Wert auf erbrechtliche Ansprüche anrechnen zu lassen.

Die **qualifizierte Nachfolgeklausel** bei Personengesellschaften hat den Inhalt, dass im Gesellschaftsvertrag der Geschäftsanteil vererblich gestellt und eine bestimmte Person oder eine bestimmte Personengruppe als Nachfolger benannt sind. Werden diese auch erbrechtlich bedacht, geht der Geschäftsanteil außerhalb des Nachlasses auf die benannten Personen über. Erbschaftsteuerlich ist die qualifizierte Nachfolgeklausel eine **gegenständlich begrenzte Erbauseinandersetzung**, die mit dem Erbfall wirksam wird (BFH v. 10.11.1982 – II R 85–86/78, BStBl. II 1983, 329). Der Verschonungsabschlag steht daher zunächst den Erben in ihrer gesamthänderischen Verbindung, jedoch jeweils in Höhe der Erbquoten zu. Der Rechtsübergang außerhalb des Nachlasses auf den qualifizierten Nachfolger bleibt somit erbschaftsteuerlich zunächst unberücksichtigt. Diese Konzeption, die der bis zum 31.12.2008 gül-

[Anschluss S. 77]



tigen Rechtslage zugrunde lag und seitens der Finanzverwaltung in R 55 Abs. 2 Sätze 1, 2 ErbStR 2003 vertreten wird, ist durch § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG für Erwerbe ab dem 1.1.2009 überholt. Denn wenn schon die Begünstigung im Rahmen einer Erbteilung auf den das begünstigte Vermögen fortführende Erwerber übergeht, muss Gleiches erst recht gelten, wenn dieser nicht aufgrund einer Erbteilung, sondern aufgrund eines vorgelagerten, sich außerhalb des Nachlasses vollziehenden Rechtsübergangs das begünstigte Vermögen erwirbt (so auch Begründung zum RegE v. 11.12.2007, BT-Drucks. 16/7918). Gleiches gilt für die erbrechtlichen Nachfolgeklauseln sowie für Eintrittsklauseln, falls das Eintrittsrecht vom Berechtigten ausgeübt wird. Abweichend von der alten Rechtslage treffen dann allerdings auch die Verstöße gegen die Lohnsummen- und/oder allgemeinen Behaltensregelungen zurecht ausschließlich den qualifizierten Rechtsnachfolger.

Die qualifizierte Nachfolgeklausel erstreckt sich zivilrechtlich nicht auf das **steuerliche Sonderbetriebsvermögen**. Dieses ist Nachlassbestandteil. Werden die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den qualifizierten Nachfolger übertragen, gilt für diese § 13a Abs. 3 Satz 2 iVm. § 13b Abs. 3 ErbStG, so dass die Begünstigungen dem Nachfolger zustehen. Geht das Sonderbetriebsvermögen nicht diesen Weg, wird es mithin in anderer Weise auseinandergesetzt, wird der Verschonungsabschlag nur in Höhe der Erbquote des qualifizierten Nachfolgers gewährt, da die weiteren Erben nicht begünstigtes Vermögen erhalten. Denn das Sonderbetriebsvermögen ist als Summe von diversen Einzelwirtschaftsgütern ein aliud gegenüber einer unternehmerisch gebundenen Einheit und nur im Zusammenhang mit dem übergehenden Gesellschaftsanteil begünstigt.

#### Beispiel:

Im Gesellschaftsvertrag der X-KG ist B zum Nachfolger des A benannt. Dies deckt sich mit der letztwilligen Verfügung des Gesellschafters B. Der KG wurde seitens des A ein Betriebsgrundstück zur Nutzung überlassen, über welches A keine letztwillige Verfügung getroffen hat. A wird insoweit kraft gesetzlicher Erbfolge durch B, C, D und E zu je einem Viertel beerbt. Dem Verschonungsabschlag unterliegt lediglich der Gesellschaftsanteil und ein Viertel des Sonderbetriebsvermögens. Der nicht auf den qualifizierten Nachfolger übergehende Teil des Sonderbetriebsvermögens ist ertragsteuerlich noch vom Erblasser entnommen (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; *Wacker* in Schmidt<sup>34</sup>, § 16 EStG Rz. 672). C, D und E versteuern ohne Begünstigung. Auch die Weitergabe an B eröffnet diesem insoweit keine Vergünstigung, da dieser in der Person der Miterben zu nicht begünstigendem Vermögen gewordenen Sonderbetriebsvermögen erwirbt.

Wird das Sonderbetriebsvermögen dem Unternehmensnachfolger als Vorausvermächtnis ausgesetzt, nimmt es am Verschonungsabschlag teil, obwohl es zunächst in das Vermögen der Erbengemeinschaft fällt. Zwar ändert das Vo-

rausvermächtnis nichts daran, dass das Sonderbetriebsvermögen noch in der Person des Erblassers entnommen wird und damit Privatvermögen ist. Der Verschonungsabschlag kann somit nicht weitergeleitet werden. Andererseits ergibt sich aus § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG, dass es Ziel der gesetzlichen Regelung ist, den Verschonungsabschlag demjenigen zukommen zu lassen, welcher das begünstigte Vermögen letztlich fortführt. Anders als in vorstehendem Beispiel erwirbt der Nachfolger das Vermögen aufgrund der erbrechtlichen Anordnung vom Erblasser. Das Zusammenspiel von qualifizierter Nachfolgeklausel durch Erwerb außerhalb des Nachlasses und Erwerb des Sonderbetriebsvermögens zeigt, dass im Ergebnis das begünstigte Vermögen als Einheit erhalten bleibt.

- 63 Ist Nachlassbestandteil ein Geschäftsanteil an einer Kapitalgesellschaft iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG und wird dieser seitens der Erben auf einen Miterben übertragen, ist der Erwerb gleichwohl durch diesen begünstigt, wenn bei einer Aufteilung des Geschäftsanteils entsprechend den Erbquoten auf die Erben einzelne Erben uU einen Anteil übertragen, welcher aufgrund der quotalen Zurechnung durch den Erbfall nach Erbquoten die Mindestbeteiligungsquote von 25,1 % nicht erreicht. Denn Vermögen iS des § 13b Abs. 1 ErbStG ist der **Geschäftsanteil des Erblassers vor dessen quotaler Zurechnung** entsprechend den Erbquoten bei den zwischenerwerbenden Erben.

## 6. Schuldenkappung

- 64 Die mit **Personenunternehmen** im Zusammenhang stehenden **Verbindlichkeiten** sind gem. § 103 Abs. 1 BewG Bestandteil des begünstigten Betriebsvermögens und somit **erbschaftsteuerlich nicht gesondert zu erfassen**. Sie beeinflussen den Wert des begünstigten Betriebsvermögens durch den mit ihnen verbundenen Zinsaufwand, der über den Jahresertrag in den maßgeblichen Ertragswert gem. §§ 109, 11, 202 Abs. 1 BewG einfließt. Auch bei Ansatz des Mindestwertes als Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) erfolgt keine Kürzung der Verbindlichkeiten.
- 65 Bei **Anteilen an Kapitalgesellschaften**, die begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind, sind die mit diesen Vermögen zusammenhängenden **Schulden des Anteilseigners** gesondert bereicherungsmindernd als Abzugsposten zu berücksichtigen. **Allerdings schließt § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG den vollständigen Abzug aus**. Vielmehr ist nur der Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht. Bei fremdfinanzierten Beteiligungen ist somit im Umfang der auf der Ebene des § 13a ErbStG vorgenommenen Verschonung der Schuldenabzug ausgeschlossen. Im Grundmodell ist nur ein Anteil von 15 % abzugsfähig. Im Alternativmodell gem. § 13a Abs. 8

ErbStG sind die Verbindlichkeiten vollständig vom Abzug ausgeschlossen. Sind die vom Erwerber zu übernehmenden Verbindlichkeiten höher als der Wert der übernommenen Beteiligung, kann der Überhang an Verbindlichkeiten erbschaftsteuerlich nicht berücksichtigt werden. Hierin liegt ein Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip. Die Schuldenkürzung greift jedoch dann nicht ein, wenn Gegenstand der Übertragung Vermögen ist, welches zwar begünstigt ist, jedoch am Verschonungsabschlag nicht oder jedenfalls nicht vollständig teilnimmt. Dies ist bei den innerhalb von zwei Jahren vor dem Stichtag zugeführten Vermögensgegenständen des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG) der Fall.

### Beispiel:

A überträgt einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Umfang von 50 % des Stammkapitals auf B. Ein Jahr vor Übertragung waren Wirtschaftsgüter in die Gesellschaft eingelegt worden. Es handelt sich insoweit um Verwaltungsvermögen. Der gemeine Wert des GmbH-Anteils beträgt 1 Mio. Euro. Der Wert der zugeführten Wirtschaftsgüter beträgt 100 000 Euro. Der Erwerber B hat Verbindlichkeiten, die in Zusammenhang mit dem Anteilswerb stehen, iHv. 500 000 Euro zu übernehmen. Die Verschonung führt zunächst dazu, dass die „jungen“ Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens von 100 000 Euro an ihr nicht teilnehmen (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Der Verschonungsabschlag von 85 % im Grundmodell erfolgt somit auf einer Bemessungsgrundlage von 900 000 Euro. Abzugsfähig als Verbindlichkeiten sind somit 50 % des anteiligen nicht verschonten Verwaltungsvermögens (Wert 100 000 Euro) zzgl. 50 % der verbleibenden Bemessungsgrundlage ( $900\,000\text{ €} \times 15\%$ , davon  $50\% = 67\,500\text{ €}$ ), insgesamt also 117 500 Euro.

Damit ist die **fremdfinanzierte Beteiligung** an einer **Kapitalgesellschaft** trotz Verschonung **höher belastet** als diejenige an einer **Personengesellschaft**, ist dort doch die Finanzierungsverbindlichkeit als Bestandteil des passiven Sonderbetriebsvermögens bereits auf der Vorstufe der Verschonung, nämlich der Wertermittlung in vollem Umfang abzugsfähig. Fremdfinanzierte Beteiligungen sollten daher unter dem erbschaftsteuerlichen Aspekt primär an Personen- und nicht an Kapitalgesellschaften begründet werden.

Gleiches gilt, wenn in ein Personenunternehmen innerhalb von zwei Jahren vor dem Stichtag Gegenstände des Verwaltungsvermögens eingelegt sind, ohne dass die Verschonung insgesamt versagt wird. 66

Ein etwaiger **Schuldenüberhang** kann erbschaftsteuerlich aufgrund des § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nicht abgezogen werden, und auch nicht zur Verrechnung mit weiteren positiven Erwerben verwendet werden. Da die Verschonung von Amts wegen erfolgt, bleibt dann nur die Möglichkeit, gezielt gegen die Behaltensfrist zu verstoßen, um damit der Kürzung des Schuldenüberhangs zu entgehen. 67

**Beispiel:**

Erblasser A hinterlässt seinem Nachlass einen die Mindestbeteiligungsquote übersteigenden Geschäftsanteil mit einem gemeinen Wert von 5 Mio. Euro, welcher mit Verbindlichkeiten iHv. 6 Mio. Euro belastet ist. Dies beruht darauf, dass der Wert des Anteils seit Anschaffung gesunken ist. Darüber hinaus ist noch weiteres Vermögen iHv. 3 Mio. Euro vorhanden. Nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG können nunmehr nur Verbindlichkeiten von 15 % des Anteilswertes von 5 Mio. Euro abgezogen werden, so dass die Vergünstigung im vorliegenden Fall zu einer Steuerverschärfung führt. Der Saldo beträgt ./.. 150 000 Euro. Ohne „Begünstigung“ betrüge der Saldo ./.. 1 000 000 Euro. Es ist zu prüfen, den Geschäftsanteil zu veräußern, um damit rückwirkend die Steuerbefreiung aufgrund der Verschonung zu vermeiden. In Betracht kommt die Weiterveräußerung, ggf. auch gegen Versorgungsleistungen, da diese als entgeltlich im Rahmen der Behaltensstatbestände eingeordnet werden. Da die Kapitalgesellschaften regelmäßig über Verwaltungsvermögen verfügen, kann sich auch der Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG anbieten. Bereits ein Anteil von mehr als 10 % des Verwaltungsvermögens führt zum Entfallen der Verschonung nach dem Alternativmodell (100 %) und damit zu einer vollständigen Erfassung des Erwerbs ohne Verschonung, aber mit Schuldenabzug.

Bei einem nicht verwertbaren Schuldenüberhang kann es sich anbieten, vor einer Übertragung den Anteil an Verwaltungsvermögen über die maßgebliche Grenze von 50 % hinaus zu erhöhen, um damit die Verschonung erst gar nicht in Anspruch zu nehmen. Diese würde sich nämlich nachteilig auswirken.

## 7. Behaltensfristen – Vermögensbindungsmodell (§ 13a Abs. 5 ErbStG)

### a) Grundlagen

- 68 Die **Entlastungen entfallen mit Wirkung für die Vergangenheit**, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG eintritt. Das BVerfG hält im Urt. v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 167, 230 ff.) die **Behaltefrist für verfassungsrechtlich zwingend**. Eine umfassende Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs ohne jegliche Bedingungen und Förderungssicherungsmaßnahmen wäre gleichheitswidrig. Das Gericht hat die im Gesetz enthaltenen Behaltensfristen von fünf bzw. sieben Jahren als ausreichend angesehen und auch die Verstoßtatbestände als ausreichend konkretisiert und folgerichtig bezeichnet. Bei einer Gesetzesneufassung ist mit einer Änderung in diesem Bereich daher nicht zu rechnen.

Die Beachtung des Vermögensbindungsmodells erfordert insbesondere bei größeren Gesellschaften, bei denen sich des öfteren Gesellschafterwechsel aufgrund Erwerbs von Todes wegen oder durch freigebige Zuwendungen erge-

ben, ein ausgesprochenes „Erb-schaftsteuer-Controlling“. Denn es ist darauf zu achten, dass Verstöße gegen die Vermögensbindung ebenso wie bei der Lohnsumme gem. § 13a Abs. 6 ErbStG innerhalb kurzer Frist dem Finanzamt zu melden sind; vgl. Rz. 122 ff. Bei größeren Unternehmen ist uU die Beachtung der Vermögensbindung ein Dauerzustand. Wertvolle Hinweise für ein „Erb-schaftsteuer-Controlling“ gibt *Seifried*, ZEV 2009, 614. Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen die Behaltensfrist liegt darin, dass der Verschonungsabschlag mit Rückwirkung entfällt, jedoch nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG nur in dem Verhältnis, welcher der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibende Behaltensfrist zur gesamten fünfjährigen Frist entspricht (vgl. zu den Einzelheiten Rz. 110).

Die fünfjährige **Frist beginnt** mit dem auf die **Entstehung der Steuer folgenden Tag und endet taggenau fünf Jahre später**. Fallen Fristbeginn oder Fristende auf einen Sonntag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, ändert dies nichts an der vorstehenden Fristberechnung. Der nachfolgende Werktag ist abweichend von § 108 AO iVm. §§ 187–193 BGB ohne Belang, da es sich anders als in §§ 187–193 BGB gefordert nicht um eine abzugebende Willenserklärung oder eine zu erbringende Leistung handelt (so auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 100; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 186). 69

Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer regelmäßig mit Erbanfall. Bei freigebigen Zuwendungen ist für die Fristberechnung das schuldrechtliche Rechtsgeschäft maßgebend, jedoch erst, wenn es wirksam ist, insbesondere erforderliche Bedingungen vorliegen. Dies gilt auch für die Beurteilung, ob eine schädliche Verfügung innerhalb der Frist erfolgt. Es kommt somit nicht auf den dinglichen Rechtsübergang, sondern den schuldrechtlichen Veräußerungsvorgang an.

Die Nachsteuerfrist ist auch bei **Erwerben** zu beachten, die **vor Ablauf der Frist versterben** oder den erworbenen Gegenstand lebzeitig auf Dritte übertragen. Das FG Münster hatte im Urt. v. 12.6.2013 (FG Münster v. 12.6.2013 – 3 K 204/11 Erb, ErbStB 2013, 306, rkr.) über folgenden Sachverhalt zu befinden: 69.1

Die Erblasserin hatte im Jahr vor ihrem Tod nach § 13a ErbStG aF begünstigte Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Erbwege erworben. Nach dem Tode der Erblasserin veräußerten ihre Erben die Anteile innerhalb eines Jahres weiter. Bei Festsetzung der Erbschaftsteuer gegenüber der Erblasserin berücksichtigte das Finanzamt die Begünstigungsregelung nicht, da das erworbene Vermögen innerhalb der Behaltensfrist – sei es auch durch die Erben – weiter veräußert worden sei.

Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Behaltensfrist ende nicht vorzeitig mit dem Tode des Ersterwerbers, sondern sei vielmehr auch von dessen Rechts-

nachfolgern einzuhalten. Dies ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut. Danach falle die begünstigende Wirkung weg, „soweit der Erwerber innerhalb von 5 Jahren ... veräußert“. Dabei unterscheide das Gesetz nicht zwischen Erst- und Zweiterwerb. Eine teleologische Reduktion dahingehend, die Behaltefrist mit dem Ableben des Erwerbers enden zu lassen, widerspräche dem Sinn und Zweck der Behaltensregelung. Die hiergegen von *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 169, geäußerte Kritik halte ich für verständlich. Andererseits ist zu beachten, dass die Betriebsvermögensverschonung eine sachliche Steuerbefreiung beinhaltet. Die Verhältnisse auf der Ebene des Erwerbers spielen keine Rolle. Es geht allein darum, dass das Betriebsvermögen innerhalb des Nachsteuerzeitraums vom Erwerber fortgeführt wird. Dies wird durch die Auffassung des BFH bestätigt, wonach auch die Insolvenz des übergebenen Betriebs zu einem Wegfall der Vergünstigung führt; vgl. BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571; vgl. auch Rz. 83. Es ist daher nicht zu erwarten, dass der BFH von der Entscheidung des FG Münster abweichen wird. Der Fall betraf zwar altes Recht. Die Grundsätze sind jedoch auf das seit 1.1.2009 geltende Recht entsprechend anwendbar. In der Abwehrberatung kann auf die gegenteilige Auffassung in der Literatur hingewiesen werden.

- 70 **Rückdatierungen** sind hier wie ganz allgemein schenkungsteuerrechtlich unbeachtlich, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. **Verfügung** ist **dinglicher Rechtsübergang**. Bis zum dinglichen Rechtsübergang ist der Veräußerer Inhaber des begünstigten Vermögens und trägt bis zum Zeitpunkt der Verfügung auch die Gefahr der Wertminderung des begünstigten Vermögens. Der Veräußerer büßt somit sowohl die Vermögenssubstanz als auch das Ertragsrecht erst in dem Moment ein, in welchem er das Eigentum an dem begünstigt erworbenen Vermögen weiter übertragen hat. Maßgeblich ist somit der **Leistungserfolg**. Nur wenn das wirtschaftliche Eigentum vor dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums auf den Dritterwerber übergeht, ist es gerechtfertigt, bereits den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums als für den Stichtag der Veräußerung maßgeblich anzusehen. Der Abschluss des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts ist somit ohne Bedeutung. Denn das ErbStG stellt auf den Verlust der Rechtsposition am begünstigten Vermögen, nicht jedoch auf die Verpflichtung, dieses zu übertragen, ab. Anderenfalls wäre nicht ersichtlich, warum es bei der Betriebsaufgabe auf den Verlust des Rechts am begünstigten Vermögen ankommt und damit ein früherer Zeitpunkt maßgebend sein soll. Dass damit Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet werden, ist hinzunehmen. Denn auch das ErbStG selbst geht in § 9 Abs. 1 Nr. 2 davon aus, dass der Stichtag des Vollzugs der Schenkung von den Beteiligten privatautonom gestaltet werden kann. Dies gilt dann auch für die Prüfung, ob ein Nachsteuertatbestand erfüllt ist. Die Beteiligten haben daher die Möglichkeit, durch vertragliche Festlegung das **wirtschaftliche Eigentum** an einem Termin außerhalb der Nachsteuerfrist über-

gehen zu lassen. Folgt allerdings der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums dem des zivilrechtlichen Eigentums nach, ist der letztgenannte Erwerbstermin maßgebend. Denn mit Übergang des zivilrechtlichen Eigentums ist der Vermögensgegenstand endgültig aus dem Vermögen des Veräußerers ausgeschieden. Soweit Besitz, Nutzen, Lasten später auf den Erwerber übergehen, handelt es sich nur noch um Erträge aus dem bereits dinglich aus dem Vermögen des Veräußerers ausgeschiedenen Vermögen. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vollzieht sich somit in aller Regel mit dem Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen; vgl. auch *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 74.

In § 13a Abs. 5 ErbStG werden steuerschädliche Veräußerungsfälle aufgezählt. Nach der herkömmlichen rechtswissenschaftlichen Hermeneutik muss daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei den aufgezählten Tatbeständen um eine **abschließende Auflistung** handelt, die zum Nachteil des Stpfl. nicht ausdehnbar ist. 71

Die **Einräumung eines obligatorischen Nießbrauchsrechts** an einem begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft) ist keine Veräußerung des erworbenen Anteils und damit für den Fortbestand der Vergünstigung unschädlich. Die Entscheidung des BFH v. 1.9.2011 (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210; dazu ausführlich *St. Viskorf/Haag*, ZEV 2012, 24; *Eisele*, NWB 2012, 4151) sieht in der **Einräumung dieses Rechts** den **Erwerb einer Mitunternehmerbeteiligung** an der Gesellschaft, an welcher der das Nießbrauchsrecht einräumende Gesellschafter beteiligt ist. Auf die Gesellschafterstellung des Nießbrauchers kommt es nicht an, vgl. BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210. Diese Auffassung vertritt mittlerweile auch die Finanzverwaltung im gleichlautenden Ländererlass v. 2.11.2012, BStBl. I 2012, 1101. Wird das Nutzungsrecht, regelmäßig der Nießbrauch, unentgeltlich zugewandt, ist der Erwerb um die Verschonung zu entlasten, sofern der Nutzende Mitunternehmer wird. Hieraus ergibt sich für die Frage der Nachsteuer des zunächst begünstigt erwerbenden, anschließend das Nießbrauchsrecht einräumenden Gesellschafters, dass es sich nicht um eine schädliche Veräußerung handelt, wenn sie unentgeltlich oder aufgrund einer Auflage des seinerzeitigen Schenkers erfolgt.

#### Beispiel:

A überträgt einen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf S. S wiederum räumt an diesem Mitunternehmeranteil T unentgeltlich ein Nießbrauchsrecht ein. Wird S als Einzelrechtsnachfolger des A Mitunternehmer, ist der Erwerb bei ihm vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen (Verwaltungsvermögenstest) begünstigt. Die Ausgabe des Nießbrauchsrechts an T ist wiederum ein begünstigter Vorgang und führt vor allem nicht dazu, dass in der Person des S ein Nachsteuertatbestand erfüllt ist.

Nur wenn der zivilrechtliche Gesellschafter in seiner Person nicht mehr die Anforderungen der Mitunternehmerstellung erfüllt, liegt eine Übertragung des unentgeltlich erworbenen Mitunternehmeranteils vor. In diesen Fällen ist zu unterscheiden: Wird der Mitunternehmeranteil in Form des Nießbrauchsrechts unentgeltlich weitergereicht, wird er nicht veräußert. Die Verschonung entfällt nicht. Bei einer entgeltlichen, ggf. auch teilentgeltlichen Übertragung hingegen entfallen die Betriebsvermögensverschonungen. Diese Grundsätze gelten erst für den Anteil an einer Kapitalgesellschaft.

- 72 Die Anwendung dieser Missbrauchsregelung richtet sich ihrem Wortlaut nach ausschließlich danach, ob einer der in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1–5 ErbStG aufgeführten Tatbestände **objektiv** erfüllt ist. So zuletzt BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581 = ZEV 2014, 322, unter ausdrücklicher Bestätigung älterer Entscheidungen. Letztlich maßgeblich für die Entscheidung nach gegebenem objektiven Sachverhalt sind **Praktikabilitätsgesichtspunkte**, weil sich die „wahren“ Gründe für eine Betriebsaufgabe nicht immer mit der erforderlichen Sicherheit feststellen lassen, so *Viskorf*, FR 2005, 1175. Vgl. hierzu Rz. 83, so auch R E 13a.5 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. Auf die Motive des Erwerbers, über das begünstigte Vermögen iS der Tatbestände von § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5 ErbStG zu verfügen, soll es nicht ankommen. Notverkäufe, Verkauf wegen Ablebens des tätigen Unternehmers und Insolvenz, Unfähigkeit der Unternehmensleitung uÄ, Einziehung des Gesellschaftsanteils an einer GmbH aus wichtigem Grunde, zB wegen persönlicher Insolvenz, verhindern nicht die Anwendung der Missbrauchs Klausel, soweit der Tatbestand objektiv erfüllt ist, vgl. Rz. 83. So auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 111; *Meincke*<sup>16</sup>, § 13a ErbStG Rz. 25. Dagegen einschränkend *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 131 ff.

Der den Verschonungsregelungen eher skeptisch gegenüberstehende BFH hat erwartungsgemäß auch einen **Erlaß der Erbschaftsteuer** wegen insolvenzbedingter Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebsvermögens ausgeschlossen. Im Ur. v. 4.2.2010 (BFH v. 4.2.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 663) hat er die Vorinstanz (FG Münster v. 28.2.2008 – 3 K 3377/07 Erb, EFG 2008, 1049) bestätigt. Seines Erachtens handelt es sich bei den Betriebsvermögensverschonungen um sachliche Steuerbefreiungen, so dass es auf die Gründe nicht ankommt, die den Nachsteuertatbestand ausgelöst haben. So könne auch in der Unternehmensinsolvenz kein atypischer Einzelfall gesehen werden. Der Gesetzgeber habe diese Rechtsfolge bei der Abfassung der Nachsteuertatbestände bewusst in Kauf genommen. Das Ergebnis ist sicher im Einzelfall unbefriedigend, ist jedoch Folge der Einordnung der Betriebsvermögensverschonungen als objektive Steuerbefreiungen. Diese Auffassung hat andererseits – positiv – an anderer Stelle zur Folge, dass es auf das Motiv der Übergabe (etwa Unternehmensnachfolge etc.) auch nicht ankommt, so dass die Einschrän-

kung der Nachsteuertatbestände im Ergebnis zu einem „Rosinen picken“ führen würde. Auf dieser Linie liegt auch, dass der BFH ebenfalls mit Ur. v. 17.3.2010 (BFH v. 17.3.2010 – II R 3/09, BStBl. II 2010, 749) eine schädliche Betriebsveräußerung selbst dann annimmt, wenn eine freiberufliche Praxis durch den Erben aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht fortgeführt werden kann. Im entschiedenen Fall war der minderjährige Kläger Alleinerbe des Vaters, der als Arzt eine freiberufliche Praxis betrieb. Diese musste aufgrund der gesetzlichen Vorschriften durch den Kläger veräußert werden. Auch der Zwang zur Veräußerung hat den BFH nicht davon abgehalten, den Nachsteuertatbestand zu bejahen. Auch dieser Entscheidung liegt letztlich die Überlegung zugrunde, es handele sich bei den Betriebsvermögensverschonungen um eine sachliche Steuerbefreiung, die der Gesetzgeber zulässigerweise an eine Unternehmensfortführung zumindest für einen gewissen Zeitraum (fünf bzw. sieben Jahre) gebunden habe.

Diese Auffassung hat der BFH mit Ur. v. 17.4.2013 (BFH v. 17.4.2013 – II R 13/11, BFH/NV 2013, 1383) bestätigt. Er sieht in den Regelungen des ErbStG zur Wertfestsetzung (§ 12 Abs. 5 ErbStG idF bis 2008) eine Vorschrift zur Steuervereinfachung, die auch Härten beinhaltet. Diese Gedanken auf § 13a Abs. 5 ErbStG übertragen, hat zur Folge, dass sachliche Billigkeitsgründe nicht darauf gestützt werden können, der Nachsteuertatbestand führe zu einer unangemessenen Härte.

Der Stpfl. ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass **steuerschädliche Verfügungen** ebenso wie die Beachtung der Lohnsumme gem. § 13a Abs. 6 ErbStG **anzeigepflichtig** ist; vgl. im Einzelnen Rz. 122 ff. 73

Es ist streitig, ob die freiwillige **Weiterübertragung** geerbten oder geschenkten Vermögens, für das die Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG in Anspruch genommen worden sind, an Personen, die nicht Miterben sind (hierzu § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG, vgl. Rz. 54), im Wege einer gemischten Schenkung oder als Schenkung unter Leistungsaufgabe einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG darstellt. Die unentgeltliche Übertragung ist kein Verstoß. Vielmehr wird die Behaltensfrist aus dem Ersterwerb vom Zweiterwerber fortgesetzt. Für den Zweiterwerb beginnt eine neue Behaltensfrist. 74

Nach R E 13a.5 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 liegt nur in Höhe des entgeltlichen Teils der Schenkung ein Verstoß und in Höhe des unentgeltlichen Teils der Schenkung kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Das FG Münster hat mit Ur. v. 6.12.2001 (FG Münster v. 6.12.2001 – 3 K 8565/97 Erb, EFG 2002, 562) überzeugend begründet, dass die Behaltensregelungen sich an die ertragsteuerrechtliche Betrachtung anlehnen und demzufolge nach ertragsteu-

erlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist, ob eine schädliche Betriebsveräußerung vorliege. Pragmatisch ist es, danach zu entscheiden, ob die Gegenleistung überwiegt. Die Verwaltungsauffassung führt dazu, dass bei jeder Übertragung jede auch noch so geringe Gegenleistung den Nachsteueratbestand auslöst, selbstverständlich nur in dem Umfang des entgeltlichen Teils.

**Beispiel:**

A hat einen Geschäftsanteil an einer GmbH begünstigt erworben und überträgt ihn im Jahr 3 gegen eine Gegenleistung auf S, die 5 % des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Weitergabe an S ausmacht. Die Verschonung entfällt im Umfang von 5 %, jedoch begrenzt auf  $\frac{3}{5}$  (vgl. § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG).

Nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts handelt es sich bei einer schenkweisen **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen** in den Grenzen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG um einen in vollem Umfange unentgeltlichen Vorgang und daher weder um eine Betriebsaufgabe noch um eine Betriebsveräußerung.

Zu dem gegenteiligen Ergebnis kommt der BFH in seinem Urt. v. 2.3.2005 (BFH v. 2.3.2005 – II R 11/02, BStBl. II 2005, 532) mit der abzulehnenden Begründung, dass die spezifisch einkommensteuerrechtlichen Gründe dafür, dass Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen unentgeltlich seien, schenkungsteuerrechtlich keine Rolle spielen. Diese Grundsätze finden auch auf die Rechtslage ab 1.1.2009 Anwendung. Daher ist davor zu **warnen, innerhalb der Nachsteuerfristen Vermögen gegen Gewährung von Versorgungsleistungen auf Dritte zu übertragen**. Da die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt hingegen ein unentgeltliches Rechtsgeschäft ist, ist im Zweifel eher anzuraten, in der vorgenannten Weise zu gestalten, zumindest dann, wenn der Erwerber Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinne ist und damit die Voraussetzungen für den Verschonungsabschlag gegeben sind; vgl. auch § 13b Rz. 21 ff.

Dieses Urteil des BFH ist abzulehnen, weil sich der BFH bei der Definition des begünstigten inländischen Betriebsvermögens iS von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aF (= § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG 2009) und auch des Übergangs dieses Betriebsvermögens ausschließlich des Ertragsteuerrechts bedient und auf diese Weise die Auslegung des § 13a ErbStG teils unter Verwendung spezifisch einkommensteuerrechtlicher Begriffe und teils unter ausdrücklichem Verzicht hierauf durchführt. Nicht nachvollziehbar ist, dass die einkommensteuerrechtliche Abgrenzung zwischen **betrieblichen Versorgungsrenten und betrieblichen Veräußerungsrenten** schenkungsteuerrechtlich keine Rolle spielen solle, obwohl gerade auf diese Weise teilentgeltliche Geschäfte von vollentgeltlichen Geschäften abgegrenzt und damit gemischte Schenkungen

bzw. Auflagenschenkungen von Kaufverträgen unterschieden werden. Hierbei handelt es sich um nichts anderes als die sog. Zivilrechtliche Bereicherungsvorprüfung, deren Ergebnis nur dann zur Annahme einer freigebigen Zuwendung iS des Schenkungsteuerrechts tauglich ist, wenn die Leistung den Wert der Gegenleistung überwiegt. Eine Begründung dafür, dass diese das gesamte Schenkungsteuerrecht durchziehende Prüfungsmethodik lediglich im Rahmen der §§ 13a, 19a Abs. 5 ErbStG „keine Rolle“ spielen soll, ist nicht ersichtlich. Vgl. auch die kritischen Bemerkungen von *Hübner*, ZEV 2005, 354 ff., zur restriktiven Rspr. des II. Senats des BFH zum Nachteil der Stpfl.

Nach der Auffassung des BFH mindert sich der Verschonungsabschlag des § 13a ErbStG nach dem Grundmodell bei dem Weiterschenkenden in Höhe des Anteils, mit dem der Steuerwert nach der für gemischte Schenkungen geltenden Formel auf den entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs entfällt.

### Beispiel:

Steuerwert des weiter übertragenen Vermögens iS von § 13a ErbStG = 2 Mio. Euro, davon unentgeltlich = 1,5 Mio. Euro und somit entgeltlich 0,5 Mio. Euro. Der Anteil des Steuerwerts der freigebigen Zuwendung von 1,5 Mio. Euro entspricht 75 % des Steuerwerts der Leistung von 2 Mio. Euro. Infolgedessen mindert sich der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG um 75 %, jedoch nach der Fünftel-Regelung (vgl. Rz. 110 ff.) nur zeitanteilig.

Überträgt der Ersterwerber den begünstigt erworbenen Gegenstand unter dem **Vorbehalt des Nießbrauchs** an den Zweiterwerber weiter, ist dies anders als nach Auffassung zumindest der Rspr. bei einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen **keine (teilentgeltliche) Übertragung**, vgl. ausführlich *Götz/Immes*, Ubg. 2015, 14. Der BFH hat noch im Ur. v. 12.4.1989 (BFH v. 12.4.1989 – II R 37/87, BStBl. II 1989, 524) zur hergebrachten Abgrenzung zwischen den gemischten Schenkungen gleichstehenden Leistungsaufgaben sowie voll abziehbaren Duldungs- bzw. Nutzungsaufgaben entschieden, dass die Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe (also auch ein Nießbrauchsrecht) keine Gegenleistung sei, da es sich um eine der Schenkung beigefügte Nebenabrede handle, die von vornherein die Bereicherung des Beschenkten einschränke. Die Nebenabrede bewirke nur ein Hinausschieben des mit dem Eigentumsübergang verbundenen vollen Nutzungsrechts, regelmäßig begrenzt auf das Ableben des Schenkers. Dies soll zur Folge haben, dass der Nießbrauch als eine Variante der Nutzungs- und Duldungsaufgabe kein Entgelt sei. Dies hat, wie *Götz/Immes*, Ubg. 2015, 14, mit Recht betonen, zur Folge, dass jedenfalls für Zwecke der Anwendung des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG die Versorgungsleistung anders – nämlich als Schädlichkeitstatbestand – eingestuft wird als die Weiterübertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs. Nicht klar ist, wie die Finanzverwaltung die Rechtslage sieht. Sie ver-

weist in R E 13a Abs. 2 Nr. 2 ErbStR 2011 auf R E 7.4 ErbStR 2011. Darin wird die Auffassung vertreten, dass jede Auflagenschenkung und jede gemischte Schenkung als schädliche Verfügung anzusehen ist. Gleichwohl ist diese Interpretation der ErbStR 2011 nicht zwingend, da in der Zuwendung eines Nießbrauchsrechtes zugunsten eines Dritten gem. H E 13a.5 ErbStH 2011 wiederum kein Verstoß gegen die Behaltensfrist nach § 13a ErbStG zu sehen ist. Es ist nicht einsichtig, warum in der Zuwendung eines Nießbrauchsrechtes kein Nachsteueratbestand zu sehen ist, während in dem Vorbehalt eines Nießbrauchsrechtes eine durch den Zweitbesenkten zu erbringende Gegenleistung gesehen wird. Zutreffend ist es, sowohl in der Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen als auch in der Übertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs keinen Nachsteueratbestand zu sehen, da auch bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen wie vorstehend in Rz. 74 ausgeführt, regelmäßig ein Vorbehalt der Erträge durch den Übergeber zu sehen ist. Beide Fälle sind in dem Sinne gleich zu behandeln, als kein Verstoß gegen die Behaltensnorm vorliegt. Die Beratungspraxis muss sich allerdings auf die vorstehend abweichenden Auffassungen von Rspr. und Finanzverwaltung einstellen.

- 75 Überträgt der zunächst unentgeltlich vom Ersterwerber erwerbende Zweiterwerber das begünstigt erworbene Vermögen innerhalb der Nachsteuerfristen weiter, entsteht Nachsteuer, und zwar auch in der Person des Erstbesenkten, wenn der Zweitbesenkten noch innerhalb der für den Erstbesenkten geltenden Frist schädlich verfügt. Dies führt somit zu einer doppelten Korrektur der Verschonung, nämlich für beide Schenkungsvorgänge. Dies ist in der Sache auch zutreffend, da beide Vorgänge begünstigt sind und die schädliche Verfügung des Zweiterwerbers auch auf den Ersterwerber durchschlägt; so zutreffend FG Berlin v. 4.6.2002 – 5 K 5042/00, DStRE 2002, 1536. Die **Gestaltungspraxis** muss sich hierauf einrichten und zumindest **schuldrechtlich ein Rückforderungsrecht** des Erstbesenkten gegenüber dem Zweitbesenkten vorsehen, falls dieser vertragswidrig veräußert. Verfügt der Zweiterwerber entgeltlich, ist zumindest das Entgelt an den Erstbesenkten herauszugeben.
- 76 Wird das **verschonte Vermögen** in Erfüllung eines **Pflichtteilsanspruchs** oder als **Abfindung** im Rahmen eines Verzichtsvertrags auf den Pflichtteilsberechtigten, **Vermächtnisnehmer** oder Auflagenbegünstigten übertragen, ist festzuhalten, dass der Erbe die Begünstigung jedenfalls nicht nach § 13a Abs. 3 ErbStG verliert. Denn er überträgt weder in Anordnung des Erblassers noch an einen Miterben. Gleichwohl liegt eine **schädliche Verfügung** iS des **§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG** vor. Denn der Erbe verfügt über den erworbenen Vermögensgegenstand, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Er erhält auch eine Gegenleistung, indem der Übertragungsgegenstand auf den Anspruch des Erwer-

bers gegen ihn angerechnet wird; so mit Recht BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581 = ZEV 2014, 322 mit dem zutreffenden Hinweis, dass nur die Fortführung des begünstigt erworbenen Vermögens durch den Erwerber die weitgehende Verschonung bei der Erbschaftsteuer rechtfertigt; so auch FG Hess. v. 19.11.2013 – 1 K 3364/10, ZEV 2014, 566.

War der weiter übertragende Erbe bereits an der Gesellschaft, deren Anteile er begünstigt erworben hat, beteiligt und überträgt er nur **Teilanteile** weiter, ist fraglich, ob ein Nachsteueratbestand vorliegt. Denn es kommt darauf an, welche Anteile weiter übertragen werden. Bei Kapitalgesellschaftsanteilen ist dies regelmäßig unproblematisch, da diese ihre rechtliche Selbstständigkeit behalten. Somit ist iaR klar feststellbar, welcher Gesellschaftsanteil Gegenstand der Weiterübertragung ist und welcher nicht. Daher gelten die nachfolgenden Ausführungen nur für den Fall, dass nach dem unentgeltlichen Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils dieser mit bereits vorhandenen Gesellschaftsanteilen zusammengelegt ist.

Bei **Personengesellschaften** gibt es gesellschaftsrechtlich nur einen **einheitlichen Gesellschaftsanteil**. Es ist dann zu fragen, welcher Teilanteil als weiterveräußert gilt. Nach Auffassung des BFH im Ur. v. 26.2.2014 (BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581 = ZEV 2014, 322) liegt ein Nachsteueratbestand nur soweit vor, als der Gesellschafter nach der Weiterveräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist. Es gilt somit die „First-in-First-out“-Methode. Hat der Gesellschafter zu einer bereits bestehenden Beteiligung von 60 % weitere 30 % hinzuerworben und überträgt anschließend max. 60 % an einen Dritten, tritt kein Nachsteueratbestand ein. Denn er ist nach der Übertragung mind. in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt. Überträgt er im Beispielsfall 70 % der Gesellschaftsanteile, bleibt er mit 20 % beteiligt, so dass ein Drittel der begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteile als veräußert gelten.

Nach R E 13a.5 Abs. 3 Nr. 1 ErbStR 2011 liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen auch vor, wenn begünstigtes Vermögen als Abfindung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird. Gleiches gilt nach R E 13a.5 Abs. 3 Nr. 2 ErbStR 2011, wenn andere schuldrechtliche Ansprüche durch Hingabe dieses Vermögens erfüllt werden. Dies gilt insbesondere für die **Erfüllung von Geldvermächtnissen, Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüchen**. Diese Auffassung zeigt, dass eine Abgrenzung zwischen Übertragung im Rahmen eines Verzichts auf die Abfindung erbrechtlicher Ansprüche einerseits und Leistungen an Erfüllungs statt andererseits nicht erforderlich ist. Dies überzeugt, da in beiden Fällen die Entscheidung, ob das Vermögen weitergegeben wird, durch den zunächst begünstigt erwerbenden Erben getroffen wird. Da die Nachsteueratbestände nur dann nicht eingreifen, wenn eine kraft Erbrechts

begründete Weiterleitungspflicht besteht, kann es nicht darauf ankommen, ob die Erfüllung als Abfindung für den noch nicht geltend gemachten Anspruch oder als Erfüllung des geltend gemachten Anspruchs eingeordnet wird.

- 77 Unklar ist das Verhältnis der Rechtsfolgen eines Behaltensverstoßes durch Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in das Privatvermögen, welches einen **Nachsteuertatbestand** auslöst, zur Überentnahme gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Der Nachsteuer nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist der Vorrang einzuräumen, da es sich um die speziellere Norm handelt. Dies hat zur Folge, dass der Wert der Entnahme nicht mehr als Überentnahme gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG anzurechnen ist.

#### Beispiel:

A veräußert aus dem begünstigt erworbenen Betriebsvermögen eine wesentliche Betriebsgrundlage und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 Mio. Euro in das Privatvermögen. Es wird nur der anteilige Wegfall des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ausgelöst mit der lediglich zeitanteiligen Kürzung, nicht jedoch die Überentnahmeregelung gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG mit dem vollständigen Wegfall des Verschonungsabschlags.

- 78 Der Verlust der Begünstigung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG beim weitergebenden Erben hat zur Folge, dass die Nachsteuerfolgen nur den zunächst begünstigten Zweiterwerber treffen.

#### b) Gewerbebetrieb und Personengesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG)

- 79 Die Nachsteuertatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG entsprechen denen des bis zum 31.12.2008 geltenden Rechts. Es genügt zur Tatbestandserfüllung auch, dass einzelne, mitunter sogar nur eine einzige von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder in das Privatvermögen übertragen werden, so FG Saarl. v. 26.4.2005 – 2 K 270/01, EFG 2005, 1142. Die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder in eine **Personengesellschaft** iS der §§ 20, 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist **kein Verstoß** gegen die Behaltensregelungen; das gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften. Voraussetzung ist allerdings, dass die erwerbende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR haben muss. Wird in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, ist eine Mindestbeteiligung des Einbringenden von mehr als 25 % oder eine Poolvereinbarung an dieser Gesellschaft nicht erforderlich (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG): Erst eine **nachfolgende Ver-**

**äußerung** der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltenszeit ist **vergünstigungsschädlich**. Veräußert die erwerbende Gesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen, die in der eingebrachten Beteiligung an der Personengesellschaft enthalten waren, ist dies zwar dem Gesetzeswortlaut nach keine steuerschädliche Veräußerung nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Jedoch kann der Vorgang unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO schädlich sein, jedenfalls wenn die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auch bei dem übertragenden Rechtsträger zu einer Nachsteuer geführt hätte. Noch zum alten Recht ergangen, jedoch auch anwendbar sind die Grundsätze des BFH im Urt. v. 16.2.2011 (BFH v. 16.2.2011 – II R 60/09, BFH/NV 2011, 917 = DB 2011, 747). Nach Auffassung des BFH fallen die Steuervergünstigungen auch dann nicht weg, wenn innerhalb des Nachsteuerzeitraums mehrere Umwandlungsvorgänge nach den §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG aufeinander folgen, solange nur der jeweils als Surrogat erworbene Gesellschaftsanteil noch betrieblich verhaftet ist und vor allem die betroffene Gesellschaft ihren Betrieb noch ausübt. Der entschiedene Sachverhalt zeichnete sich dadurch aus, dass quasi lehrbuchartig mehrere Umwandlungen aufeinander folgten und im Endergebnis aus einem KG-Anteil im Wege des qualifizierten Anteilstauschs eine Beteiligung an einer AG wurde. Den Hinweis des Finanzamts auf einen etwaigen Gestaltungsmissbrauch hielt der BFH für unbeachtlich. R E 13a.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 lässt erkennen, dass die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH folgt. Danach können mehrere Umwandlungsvorgänge aufeinander folgen. Entscheidend ist allein, dass der Gesellschafter den Gesellschaftsanteil – gleich, welcher Couleur – nicht veräußert bzw. aufgibt.

Die Übertragung in einen anderen gewerblichen Rechtsträger iS der §§ 20, 24 UmwStG ist jedoch nur dann kein Verstoß gegen den Nachsteuertatbestand, wenn die **Übertragung ausschließlich zum Buchwert** erfolgt; vgl. R E 13a.6 Abs. 3 ErbStR 2011. Wird hingegen durch den aufnehmenden Rechtsträger eine Gegenleistung gewährt, die auch in einem Gesellschafterdarlehen bestehen kann, liegt hierin eine schädliche Veräußerung, die zur anteiligen Kürzung des Verschonungsabschlags führt. Einen **Nachsteuertatbestand** erfüllen auch die Fälle, in denen etwa durch Mitgesellschafter für die Übertragung des begünstigten Vermögens in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft **Ausgleichszahlungen** in das **Privatvermögen** des Übertragenden geleistet werden.

#### Beispiel:

A erwirbt einen Mitunternehmeranteil. Der Erwerb wird durch die Verschonung entlastet. A überträgt den Mitunternehmeranteil in eine Kommanditgesellschaft, erhält hierfür Gesellschaftsrechte und eine Ausgleichszahlung des Mitgesellschafters B.

Im Verhältnis der Ausgleichszahlung zum Wert des verschonten Vermögens entfällt der Verschonungsabschlag, natürlich nur quotale; vgl. so neuerdings auch Tz. 2 des Ländererlasses v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1508 zur ähnlichen Konstellation bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft.

Die Finanzverwaltung vertritt in Tz. 1,1 des vorgenannten Erlasses v. 20.11.2013 zur ähnlichen Konstellation der Übertragung einer begünstigt erworbenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft im Wege des **qualifizierten Anteilstauschs** (§ 21 UmwStG) die Meinung, die Nachsteuer sei nur dann zu vermeiden, wenn und soweit der als Surrogat erworbene neue Geschäftsanteil dem Wert des hingegebenen Anteils entspreche. In Höhe der Wertdifferenz entstehe daher Nachsteuer. Die gleiche Frage stellt sich auch für die Übertragung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile an dieser. Die Auffassung der Finanzverwaltung trifft nicht zu. Denn **vorrangig** ist der Tatbestand des **§ 7 Abs. 8 ErbStG** erfüllt, der in diesen Fällen der „Überquote“ eine Schenkung an die Gesellschafter der begünstigten Kapitalgesellschaft fingiert. Die Auffassung der Finanzverwaltung lässt sich auch nicht mit RE 13a.12 Abs. 5 Satz 1 ErbStR 2011 in Übereinstimmung bringen, da die unentgeltliche Weiterschenkung von Anteilen gerade keine Nachsteuer auslösen soll. Es handelt sich in diesen Fällen um einen eigenständigen steuerbaren Vorgang.

- 79.2 Selbst wenn nach den §§ 20, 24 UmwStG die Übertragung keine Nachsteuer auslöst, weil sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt und uU auch der Wert der erworbenen Anteile dem Wert des hingegebenen Vermögens entspricht, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung in Tz. 2 des Schr. des BMF v. 20.11.2013 – S 3812a A - 01/2013 ua., BStBl. I 2013, 1508, die Nachsteuer entstehen, wenn aufnehmende Gesellschaft eine solche mit Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des EU- bzw. EWR-Vertrags ist. Dies findet im Gesetz keine Grundlage und ist daher abzulehnen. Hintergrund der Rechtsauffassung ist uU, dass außerhalb des vorgenannten Gebietes die Überprüfung der Nachsteueratbestände erschwert ist. Dem Gesetz lässt sich dies nicht entnehmen. Die Finanzverwaltung kann den Stpfl. darauf hinweisen, dass in Auslandssachverhalten eine höhere Mitwirkungspflicht besteht.
- 79.3 Werden **Einzelwirtschaftsgüter** in eine **andere Personengesellschaft** übertragen, an welcher der Übertragende selbst beteiligt ist, liegt hierin **kein Nachsteueratbestand**, wenn die Übertragung zum **Buchwert**, etwa nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG erfolgt. Nachsteuer entsteht allerdings dann, wenn das Wirtschaftsgut aus dem aufnehmenden Rechtsträger innerhalb der Nachsteuerfrist auf einen Dritten übertragen wird oder der Anteil an der aufnehmenden Personengesellschaft durch den Übertragenden veräußert oder aufgegeben wird.

**Beispiel:**

A hat von X einen Mitunternehmeranteil, umfassend auch Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich erworben. Er überträgt das Sonderbetriebsvermögen im Jahre 2 auf die von ihm gegründete Y-GmbH & Co. KG zum Buchwert.

Ein Nachsteuertatbestand ist nicht erfüllt. Die Finanzverwaltung hat sich hierzu leider nicht geäußert, so dass Rechtsunsicherheit besteht. Der Erlass v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1508, bezieht sich nur auf Sachgesamtheiten iS des UmwStG.

**Abwandlung:**

A überträgt das Sonderbetriebsvermögen teilentgeltlich auf die GmbH & Co. KG, wobei das Entgelt den Buchwert des ausgegebenen Gesellschaftsanteils übersteigt.

Es liegt ein Verstoß gegen die Nachsteuerfrist im Umfang des Teilentgeltes vor, soweit dieses den Buchwert des Gesellschaftsanteils übersteigt. Dabei sind ertragsteuerlich die Grundsätze des BFH im Urt. v. 19.9.2012 (BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, DStR 2012, 2051) zu beachten. Danach liegt das Entgelt nur vor, soweit es den Buchwert des übertragenen Vermögens übersteigt.

Ist Gegenstand des begünstigten Erwerbs ein Betrieb oder ein Mitunternehmeranteil, befinden sich in dessen Betriebsvermögen häufig Anteile an anderen Mitunternehmerschaften. Ist diese Beteiligung wesentliche Betriebsgrundlage, führt ihre Veräußerung innerhalb der Nachsteuerfrist zur Nachversteuerung, sofern nicht die Reinvestitionsregelung des § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG eingreift. Wird nicht die Beteiligung verkauft, sondern veräußert das Beteiligungsunternehmen (Tochtergesellschaft) eine wesentliche Betriebsgrundlage ist zu fragen, ob dies zugleich ein Nachsteuertatbestand auf der vorgelagerten Ebene auslöst.

79.4

**Beispiel:**

A hat den Anteil an der X-KG erworben, die ihrerseits an der Y-KG beteiligt ist. Diese veräußert eine wesentliche Betriebsgrundlage innerhalb der Nachsteuerfrist.

Der Vorgang löst keine Nachsteuer aus. Denn § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG knüpft den Nachsteuertatbestand an die Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eine wesentliche Betriebsgrundlage des nämlichen Gewerbebetriebs. Gewerbebetrieb ist derjenige, der Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs ist.

Die **Realteilung** iS des § 16 Abs. 3 Sätze 2ff. EStG ist ebenfalls **kein Nachsteuertatbestand**, soweit sie quotenentsprechend erfolgt. Nach R E 13a.3 Satz 2 ErbStR 2011 gilt dies jedoch nicht, wenn der Realteiler nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. Diese Auffassung überzeugt nicht. Die Bindung des ErbStG im Rahmen der Betriebsvermögensverschönerung an das Ertragsteuer-

79.5

recht bringt zum Ausdruck, dass als Leitfaden Vorgänge, die der Buchwertfortführung zugänglich sind, keine Betriebsaufgabe beinhalten, zumindest wenn die Wirtschaftsgüter den betrieblichen Zusammenhang nicht einbüßen. Da bei der Realteilung auch die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter die Buchwertfortführung ermöglicht, sofern die Betriebsvermögenseigenschaft fortbesteht, besteht kein Anlass, dies bei der Erbschaftsteuer anders zu sehen. Gleichwohl ist die Frage ungeklärt, so dass in geeigneten Fällen vor Realteilung die Vermögenswerte so strukturiert werden sollten, dass die Realteiler Mitunternehmeranteile oder Anteile an Kapitalgesellschaften erwerben.

Werden im Rahmen einer Umstrukturierung Anteile an Kapitalgesellschaften erworben, die die Mindestbeteiligungsquote des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erfüllen, ist dies ohne Bedeutung. Die Mindestbeteiligungsquote spielt nur stichtagsbezogen eine Rolle im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs. Das Absinken unter die Mindestbeteiligungsquote ist auch kein Nachsteuertatbestand iS des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG, vgl. Rz. 96 ff.

- 79.6 Ohne Auswirkungen auf Nachsteuertatbestände sind Vorgänge, die allein **jun- ges Verwaltungsvermögen** iS des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG betreffen. Da diese Vermögensgegenstände an der Verschonung nicht teilhaben, kann auch deren Veräußerung keine steuerlichen Sanktionen auslösen; so mit Recht R E 13a.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011.
- 80 Die Begründung einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** kann Veräußerung iS von § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG sein, so FG Düsseldorf v. 23.2.2005 – 4 K 1218/03 Erb, EFG 2005, 1138, offen gelassen durch BFH v. 31.5.2006 – II R 20/05, BFH/NV 2006, 2260. Geht man davon aus, dass es sich auch im Rahmen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, hier Satz 2, bei der Betriebs- und Besitzgesellschaft jeweils um rechtlich selbstständige Unternehmen handelt, so müsste der Nachversteuerungstatbestand greifen. Räumt man jedoch dem **Prinzip der wirtschaftlichen Einheit** von Besitz- und Betriebsunternehmen den Vorrang ein, wie es die BFH-Rspr. zum **Investitionszulagengesetz** zum Ausdruck bringt (BFH v. 10.12.1998 – III R 50/95, BStBl. II 1999, 607; v. 2.2.2005 – II R 4/03, BStBl. II 2005, 426), so würde das hier gegen die Tatbestandserfüllung des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sprechen. Was ist aber, wenn nach einer derartigen Umschichtung des Vermögens nur die Betriebsgesellschaft, deren Vermögen inzwischen um eine wesentliche Betriebsgrundlage geschmälert worden ist, innerhalb der Fünf-Jahresfrist in die Insolvenz gerät? Vgl. hier Rz. 83. Das in das Besitzunternehmen verlagerte Vermögen hätte die Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG erfahren und wäre nunmehr auch noch von der Einbeziehung in die Insolvenzmasse unbelastet.

Eine schädliche Verfügung über einen Teil des Betriebsvermögens hat insoweit den Wegfall der Begünstigung des § 13a ErbStG zur Folge, als es sich um eine **wesentliche Betriebsgrundlage** handelt. **Stichtag** für die Beurteilung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist nicht der Tag der Verfügung über den Vermögenswert im Nachsteuerzeitraum, sondern der **Tag der Entstehung der Steuer**. Denn Sinn und Zweck der Nachsteuervorschrift besteht darin, die privilegierten Vermögenswerte nur dann von der Verschonung zu erfassen, wenn diese innerhalb des Nachsteuerzeitraums dem Vermögen des Stpfl. zugerechnet bleiben. Daher ist bei jeder Beteiligung an einer Gesellschaft unabhängig von der Höhe der Beteiligung stets zu prüfen, ob diese Beteiligung am Stichtag wesentliche Betriebsgrundlage waren.

So ist insbesondere auch der Verkauf einer **Beteiligung** an einer **Tochtergesellschaft** nur schädlich, soweit es sich bei der veräußerten Beteiligung um eine Gesellschaftsbeteiligung handelt, deren Bedeutung über die einer Kapitaleinlage hinausgeht. Von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist regelmäßig bei Beteiligungen an Organgesellschaften (§§ 14 ff. KStG) auszugehen, da deren wirtschaftliches Ergebnis dem Organträger zugerechnet wird und dessen Ertragskraft beeinflusst. Der Begriff „wesentliche Betriebsgrundlage“ ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen, so R E 13a.6 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011. Schädlich ist auch die Verfügung über einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen, § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (so auch *Weinmann*, ZEV 1995, 321). Dagegen lässt die Gesetzesfassung zu, dass **Teile eines Betriebsvermögens**, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, ohne Steuerkorrektur entnommen oder veräußert werden (so *Weinmann*, ZEV 1995, 321 [324 r. Sp.]).

Besteht eine **ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung**, sind die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen. Werden diese ganz oder teilweise innerhalb der Nachsteuerfrist auf einen Dritten übertragen, wird im erbschaftsteuerlichen Sinne schädlich verfügt. Außerdem werden die Geschäftsanteile ins Privatvermögen übernommen, so dass zusätzlich noch Einkommensteuer entsteht. Gleiches gilt im Übrigen auch, wenn im Rahmen einer Kapitalerhöhung ein Dritter der Betriebsgesellschaft beitrifft und die Stammeinlage zum Nennwert übernimmt, obgleich der gemeine Wert des übernommenen Gesellschaftsanteils einen höheren Wert hat, so dass ein Agio zwingend gewesen wäre; so zum Ertragsteuerrecht BFH v. 17.11.2005 – III R 8/03, BStBl. II 2006, 287 = DStRE 2006, 312.

**Wesentliche Betriebsgrundlagen** können nur Wirtschaftsgüter sein, die im **übertragenen Betriebsvermögen Anlagevermögen** sind; vgl. Rz. 79.4. Denn nur dann sind sie dauerhaft in dem maßgeblichen Unternehmen zum Wirtschaften bestimmt. Ist etwa bei einer Immobilien-KG ein Teil des Grund-

vermögens zur baldigen Veräußerung bestimmt, sind diese Wirtschaftsgüter dem Umlaufvermögen zugewiesen. Ihre Veräußerung löst keinen Nachsteueratbestand aus. Denn sie sind für die dauerhafte Betriebsführung nicht von Bedeutung. Der Gesetzgeber will mit dem Nachsteueratbestand den Fortbestand des Unternehmens sichern, indem er die Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter sanktioniert, die für die Betriebsführung von dauerhafter Bedeutung sind. Dies ist beim Umlaufvermögen nicht der Fall.

Unklar ist, auf welchen **Stichtag** zu beurteilen ist, ob ein Wirtschaftsgut **wesentliche Betriebsgrundlage** ist. Die Erbschaftsteuer ist eine stichtagsbezogene Steuer, so dass es auf den ersten Anschein allein auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, mithin auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbes ankommt. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern können sich die Verhältnisse so ändern, dass diese innerhalb der Nachsteuerfrist ihre wirtschaftliche Bedeutung nahezu vollständig verlieren. Als Beispiel sei eine im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes für die Produktion des übertragenen Vermögens unverzichtbare Maschine genannt, die durch technische Entwicklung kurzfristig wertlos wird. Gerade im Bereich der im Informationstechnologiebereich tätigen Unternehmen ist dies verbreitet. Solche Gegenstände sind in aller Regel nur noch in Form von Einzelteilen verwertbar. Die Nachsteuernorm will die Verwertung des wesentlichen Vermögens und damit die iaR verbundene Einschränkung des Geschäftsbetriebs durch Verwertung dieser Vermögensgegenstände mit der Nachsteuer belegen. Sind die Gegenstände hingegen im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen wertlos, stellen sie in diesem Zeitpunkt keine wesentliche Einschränkung des Betriebes mehr dar. Daher muss die Einordnung als wesentliche Betriebsgrundlage sowohl im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, als auch des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen gegeben sein.

Ogleich Anlagevermögen, sind **Bodenschätze eines Unternehmens**, welches darauf angelegt ist, diese auszubeuten, keine wesentlichen Betriebsgrundlagen. Anderenfalls würde Unternehmen wie diesen die Betriebsvermögensverschönerung generell versagt werden. In der Praxis häufigster Fall ist ein Unternehmen, welches Kiesvorkommen aufkauft und verwertet. Das Kiesvorkommen ist zwar regelmäßig ertragsteuerlich Anlagevermögen. Dies beruht jedoch nur darauf, dass nur auf diese Weise Absetzungen für Substanzverrin-

[Anschluss S. 99]

gerungen nach § 7 Abs. 6 EStG vorgenommen werden können. In der Sache handelt es sich um Umlaufvermögen, da das Vorkommen regelmäßig zeitnah verwertet werden soll. Daher handelt es sich im erbschaftsteuerlichen Sinne nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage.

**Liquidität** ist keine **wesentliche Betriebsgrundlage**. Denn sie ist nur Hilfsmittel für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die als wesentliche Betriebsgrundlage das Gesellschaftsvermögen mehren, ersetzen diese jedoch nicht. Daher ist in den Fällen der bis zum Inkrafttreten des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, von der Gestaltungspraxis verwendeten **Cash-Gesellschaften**, insbesondere bei der Cash-GmbH & Co. KG, die **Umschichtung** von im Rahmen der Gesellschaftsgründung eingelegter Liquidität **in andere Wirtschaftsgüter**, die beispielsweise Verwaltungsvermögen sind, keine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen iS des § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG; in diese Richtung auch *Maack/Römer*, DStR 2013, 80; explizit *von Oertzen/Reich*, BB 2013, 1559 für Cash-GmbH; sehr instruktiv *Cornelius/Wagenknecht*, ZErB 2013, 172. Dieser Meinung steht auch nicht die im Beschl. des BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 – Tz. 122, geäußerte Auffassung entgegen, die Umschichtung sei nur dann unschädlich iS des § 13a Abs. 5 Sätze 3, 4 ErbStG, solange nicht in Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 ErbStG umgeschichtet werde. Damit ist nur der Fall gemeint, dass die übertragende Vermögenseinheit insgesamt (also der Mitunternehmeranteil) in Verwaltungsvermögen umgeschichtet wird. Für diese Auffassung spricht auch, dass nach R E 13b.8 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011 Veränderungen hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens nach dem Besteuerungszeitpunkt ohne jede Bedeutung sind. Es ist sinnwidrig, wenn die Veränderung der Quote des Verwaltungsvermögens ohne Bedeutung, dann aber die Umschichtung von Nichtverwaltungsvermögen in Verwaltungsvermögen eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen sein soll, wenn die angeschafften Vermögenswerte in der Gesellschaft verbleiben.

Da sich die Finanzverwaltung in dieser Frage nicht geäußert hat, bleibt ein gewisses Risiko. Dies besteht jedoch bei einer Cash-GmbH nur in geringem Umfang, da bei dieser zur (schädlichen) Umschichtung noch die Ausschüttung an die Gesellschafter außerhalb des Freibetrags von 150 000 Euro gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG hinzukommen muss. Bei einer Personengesellschaft reicht es hingegen schon aus, wenn eine schädliche Umschichtung erfolgt. Ist die **Cash-Gesellschaft** in der Rechtsform einer **Personengesellschaft** geführt, kann es sich anbieten, diese vor einer Umschichtung **in eine Kapitalgesellschaft formzuwechseln** und den durch die Umschichtung entstandenen Erlös in der Gesellschaft zu thesaurieren; so zu Recht auch *Cornelius/Wagenknecht*, ZErB 2013, 172; *Jorde/Pittelkow*, DB 2013, 1932.

- 81.2 Von einer Nachversteuerung im Falle der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ist bereits dann abzusehen, wenn die Veräußerung **nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird**. Die Regelungen zur Reinvestitionsklausel, die in den ErbStR 2003 noch auf Richtlinien-Ebene gehandhabt wurden, gehen insoweit den Nachsteuertatbeständen vor, als sie diese als Ausnahmetatbestand ergänzen; vgl. auch R E 13a.6 Abs. 2 Satz 6 ErbStR 2011. Soweit hierbei der erzielte **Veräußerungserlös entnommen** wird, bleibt die Veräußerung vergünstigungsschädlich iS von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.
- 82 Der BFH (BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581 = ZEV 2014, 322) hat die Auswirkungen gem. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG begrenzt, wenn ein **Gesellschafter einer Personengesellschaft** einen gleich hohen Anteil durch Schenkung oder von Todes wegen hinzugewirbt und danach innerhalb der 5-Jahresfrist über **einen Teil seines Gesamtanteils** iS dieser Behaltensregelung verfügt. Danach gilt, dass bei Veräußerung eines Teilanteils zunächst der Teil des Gesellschaftsanteils als veräußert, welcher nicht durch die Behaltensregelungen für Betriebsvermögen belastet ist.

#### Beispiel:

A ist Gesellschafter mit einem Anteil von 30 % der X-KG. Durch Erwerb von Todes wegen erwirbt er im Jahre 00 einen Anteil von 20 % hinzu. Im Jahre 02 veräußert er 25 % (alternativ 35 %) bezogen auf das gesamte Kapital. Im Ausgangsfall wird unterstellt, dass A nur einen Teilanteil, gebildet aus seinem *nicht* den Behaltensregelungen unterliegenden Gesellschaftsanteil veräußert hat. In der Abwandlung hat er den nicht durch die Behaltensfrist gebundenen Anteil vollständig und ein Viertel des begünstigt erworbenen Teilanteils veräußert, so dass auf Letzteren eine Nachsteuer entsteht. Hintergrund dieser Abgrenzung ist, dass der Anteil eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft nicht teilbar ist.

Der vom BFH entschiedene Fall betraf einen Erben, welcher bereits einen eigenen Anteil an einem vom Erblasser begünstigt hinzugeworbenen Kommanditanteil hatte. Einen Teilanteil übertrug er zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen. Nur der Teil des Kommanditanteils, welcher über den bereits im eigenen Vermögen des Erben vorhandenen Kommanditanteils hinausging, war aus Sicht des BFH mit der Folge der Nachsteuer veräußert.

- 83 Als Veräußerung gilt auch die **Aufgabe eines Gewerbebetriebs** und die Aufgabe **eines Mitunternehmeranteils**, so zuletzt BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581 = ZEV 2014, 322 unter Hinweis auf die ältere Rspr. Somit ist allein der objektive Tatbestand der Aufgabe maßgebend. Die Gründe sind ohne Bedeutung. Der Tod des Inhabers des Gewerbebetriebs führt nicht zwangsweise zur Aufgabe des Betriebs. Dies gilt auch, wenn es sich um einen

freiberuflich Tätigen handelt, dessen Tätigkeit von den Erben nicht ohne weiteres fortgeführt werden kann; vgl. BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147. Auf das Motiv der Veräußerung komme es nach dem Gesetzeswortlaut nicht an. Gegenteiliger Auffassung ist der BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571, der eine **teleologische Reduktion des Nachversteuerungstatbestandes** weder nach Gesetzeswortlaut noch nach Zielsetzung des § 13a ErbStG für geboten hält. Im Falle der **Insolvenz einer Kapitalgesellschaft** gilt nichts anderes, vgl. hierzu BFH v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321; *Perwein*, DStR 2005, 1758 ff., begründet überzeugend die teleologische Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG für die Fälle der Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils und weist insbesondere darauf hin, dass sich der BFH in dem oa. Urteil mit den Grundlagen und Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion im Grunde inhaltlich überhaupt nicht auseinandergesetzt hat. Praktikabilitätsgesichtspunkte, wie sie letztendlich zu der oa. Entscheidung des BFH geführt haben (*Viskorf*, FR 2005, 1175), dürfen den Weg zu einer steuergerechten Behandlung nicht versperren. R E 13a.6 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 schließt sich der Auffassung des BFH an.

**Gestaltungshinweis:** Ererbtes oder geschenktes Betriebsvermögen, für das § 13a ErbStG in Anspruch genommen worden ist, sollte wegen bevorstehender Aufgabe, Veräußerung oder Insolvenz in geeigneten Fällen (zB werthaltiges Sonderbetriebsvermögen) in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) eingebracht und auf diese Weise vom zu erwartenden Nachversteuerungstatbestand freigehalten werden; anders allerdings FG Düsseldorf v. 23.2.2005 – 4 K 1218/03 Erb, EFG 2005, 1138.

Die ertragsteuerliche Beurteilung erweist sich als günstig, wenn es um eine Betriebsaufgabe geht. Da die Ertragsteuersenate des BFH relativ großzügig in der Annahme einer die stillen Reserven sichernden Betriebsverpachtung sind, kann in solchen Fällen eine Betriebsaufgabe vermieden werden, indem der Gewerbebetrieb zwar nicht mehr aktiv betrieben wird, jedoch eine Verpachtung an Dritte stattfindet; vgl. *Wacker* in Schmidt<sup>34</sup>, § 16 EStG Rz. 176 ff. mit umfangreichen Nachweisen aus der Rspr. Ein beredtes Beispiel ist die Verpachtung im landwirtschaftlichen Bereich, die nicht zu einer Betriebsaufgabe führt; so zuletzt BFH v. 26.9.2013 – IV R 16/10, BFH/NV 2014, 324. Gleiches gilt auch bei einer **Erbauseinandersetzung über verpachtete Flächen** im Rahmen eines Verpachtungsbetriebs, wenn jeder Erbe Flächen erhält, die eine gewisse Mindestgröße erreichen, die für eine sinnvolle Bewirtschaftung (konkret land- und forstwirtschaftliche Nutzung) erforderlich sind; so FG Nds. v. 2.7. 2013 – 15 K 265/11, DStRE 2014, 1095.

Dies gilt umso mehr, als nach § 16 Abs. 3b EStG idF des Steuervereinfachungsgesetzes 2011, BStBl. I 2011, 986, die Betriebsaufgabe einer ausdrücklichen

Willenserklärung gegenüber dem Finanzamt bedarf. Daher kann in vielen Fällen auch erbschaftsteuerlich davon ausgegangen werden, dass es sich um einen ruhenden Gewerbebetrieb handelt, was einer Aufgabe entgegensteht. Dabei ist auch an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass der Fortbestand der Vergünstigungen nicht davon abhängt, dass die Verwaltungsvermögensquote von max. 50 % bei der Regeloption, 10 % bei der Volloption für die gesamte Nachsteuerfrist beachtet werden muss.

- 83.2 In diese großzügige Linie passt auch das Urt. des BFH v. 27.5.2009 – II R 53/07, BFH/NV 2009, 1899 = ZEV 2009, 640 m. Anm. *von Oertzen*. Im entschiedenen Fall war die Klägerin Alleinerbin ihres verstorbenen Vaters, welcher ein **freiberuflich tätiger Kunstmaler** war. Der Nachlass umfasste ua. sein Betriebsvermögen, zu dem ein erheblicher Bestand an fertig gestellten Ölbildern etc. zählte. Das beklagte Finanzamt setzte Erbschaftsteuer ohne Berücksichtigung der im Streitjahr geltenden erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen des § 13a ErbStG fest und begründete dies damit, der Betrieb sei durch den Abverkauf der Gemälde durch die Klägerin aufgegeben. Dem trat der BFH entgegen. Er vertritt unter Hinweis auf die ertragsteuerliche Rspr. die Meinung, der Betrieb werde beim Tod des Künstlers durch die Erben nicht „zwangsweise aufgegeben“, sondern gehe trotz der höchstpersönlichen Natur der künstlerischen Tätigkeit als freiberuflicher Betrieb auf die Erben über. Somit führt der Tod des Künstlers noch nicht zur Betriebseinstellung mit der Folge einer Betriebsaufgabe. Der BFH fährt fort, die **Aufrechterhaltung** des Betriebs sei nicht tätigkeits-, sondern **betriebsbezogen**. Es kommt mithin nicht darauf an, ob der Rechtsnachfolger die Tätigkeit des Rechtsvorgängers fortführen könne. Entscheidend sei, dass der Betrieb fortgeführt werde. Dies könne durch Nutzung des unentgeltlich übergebenen Vermögens erfolgen. Das FG hat nach Zurückverweisung zu prüfen, ob in der Veräußerung der Bilder eine schädliche Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen liegt. Dabei ist zu beachten, dass der BFH auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Gemälde) als wesentliche Betriebsgrundlagen einstuft. Hierauf ist in der Praxis zu achten. Insgesamt ist der Entscheidung jedoch zuzustimmen. Gerade die weitgehende Möglichkeit, Betriebe auch nicht eigenwirtschaftlich, sondern als verpachtetes Unternehmen zu führen, bestätigt die Tendenz der Rspr. Die Entscheidung hat auch – wie *von Oertzen* betont – Bedeutung für alle freiberuflichen und gewerbliche Tätigkeiten, die eine bestimmte Qualifikation des Inhabers erfordern. Auch bei diesen kann nicht vorschnell von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden. Es könnte auch in vielen Fällen ein für den Fortbestand der Vergünstigungen **unschädlicher Strukturwandel** vorliegen. In diesen Fällen ist allerdings zu beachten, nach Möglichkeit wesentliche Betriebsgrundlagen nicht innerhalb des Nachsteuerzeitraums zu veräußern. Als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gilt auch die Übertragung einer atypischen stillen Beteiligung oder die Aufgabe einer Unterbeteiligung etwa

durch Aufhebung des stillen Gesellschaftsvertrages bzw. des atypisch stillen Unterbeteiligungsvertrags innerhalb der Nachsteuerfrist.

Die **Verlegung inländischen Vermögens ins Ausland** ist nur dann eine Betriebsaufgabe, wenn dies zur Aufdeckung der stillen Reserven im ertragsteuerlichen Sinne führt. Dies gilt erst recht, nachdem der BFH mit Urt. v. 17.7.2008 (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; bestätigt durch BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, GmbH-StB 2010, 29) die sog. finale Entnahmetheorie aufgegeben hat. Nicht zu einer schädlichen Veräußerung führen somit Sitzverlegungen innerhalb des Gebietes der EU bzw. des EWR, da in diesem Fall auch die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden.

Die **Realteilung** eines zum Nachlassvermögen gehörenden Unternehmens kann Betriebsaufgabe iS des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG sein, wenn jeder Miterbe einzelne Wirtschaftsgüter erhält und diese in seinen eigenen Betrieb einlegt. So FG Rh.-Pf. v. 25.1.2005 – 4 K 1777/02, EFG 2005, 1144. Anders R E 13a.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011, vgl. auch Rz. 79 betreffend Realteilung von Personengesellschaften. Hieran fühlt sich das FG Rh.-Pf. unter Bezugnahme auf BFH v. 23.6.2003 – III B 152/02, BFH/NV 2003, 1290, nicht gebunden. Zur abweichenden Beurteilung von der ertragsteuerrechtlichen Situation bezieht sich das FG Rh.-Pf. auf BFH v. 20.3.2002 – II R 23/99, BStBl. II 2002, 441. 84

### c) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)

Die Vergünstigungen des § 13a Abs. 1, 8 ErbStG entfallen rückwirkend, soweit der Erwerber begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens dieses insgesamt oder zumindest vom Betriebsinhaber selbst bewirtschaftete Grundstücke iS des § 159 BewG veräußert. Letztere sind Grundstücke, die zum Bauland oder Industrieland geeignet, jedoch im Zeitpunkt des Erwerbs noch landwirtschaftlich genutzt werden; vgl. R E 13a.7 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011. 85

Die Norm in Satz 1 enthält somit **2 Tatbestände**. **Zunächst** die **vollständige oder weitgehende Veräußerung** des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in toto. Die Nutzungsänderung etwa durch den Übergang von einer Selbstbewirtschaftung zur Verpachtung ist keine Veräußerung und damit kein Verstoß gegen die Behaltensregelung. Werden einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen überführt, ist dies abweichend von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG unschädlich, wenn es sich noch um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb iS des EStG handelt. Nur wenn dies nicht mehr der

Fall ist, mithin eine Betriebsaufgabe vorliegt, gilt dies als schädliche Verfügung (§ 13a Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 ErbStG). Es kann jedoch eine Überentnahme iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG vorliegen.

Allerdings kann in dem **Ausscheiden einzelner Grundstücke** eine Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage liegen, die aus diesem Grunde heraus – also außerhalb einer förmlichen Aufgabe des Betriebes – zu einer Nachsteuer führt. Dies gilt auch dann, wenn der Erlös aus der Veräußerung dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen, oder wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen; vgl. R E 13a.7 Abs. 2 ErbStR 2011. Dies ist zwar unbefriedigend, da es sich um Aufwendungen handelt, die letztlich der Abwehr Ansprüche Dritter und damit der Fortführung des Betriebes dienen. Gleichwohl besteht angesichts der restriktiven Rspr. des BFH, wie sie in der Einordnung der Schenkungsteuer als Überentnahme iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zum Ausdruck kommt; vgl. hierzu Rz. 89 ff., es besteht wenig Hoffnung, dass der BFH die Rechtslage zugunsten des Stpfl. beurteilt.

Der Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13a.7 Abs. 4 ErbStR, wonach **Pachtverträge** über einzelne Flächen **über eine Dauer von mehr als 15 Jahren** als schädliche Verwendung gelten, kann nicht gefolgt werden. Zum Einen lässt sich dieser Nachsteuertatbestand durch eine kürzere Fassung des Pachtvertrages ohne Weiteres vermeiden. Die Regelung betrifft daher nur den Rechtsunkundigen. Ferner ist diese Auffassung mit der einkommensteuerlichen Auffassung zum ruhenden Gewerbebetrieb nicht konform, bei welchem nur generationenübergreifend die Möglichkeit bestehen muss, den Betrieb wieder aufzunehmen.

- 86 Der **zweite Fall** ist die **Veräußerung der selbst bewirtschafteten Grundstücke** iS des **§ 159 BewG**.

**Beispiel:**

Landwirt A bewirtschaftet den von seinem Vater unentgeltlich erworbenen Hof. Innerhalb der Behaltensfrist veräußert er ein Grundstück, welches Bauland ist und bislang von ihm zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt wurde. Es liegt ein Verstoß gegen die Behaltensnorm vor (so R E 13a.7 Abs. 3 ErbStR 2011).

- 87 Der Betriebsaufgabe gleichgestellt ist nach § 13a Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 ErbStG der **Rückgang des bisherigen Betriebs** innerhalb der Behaltensfrist auf ein Niveau, welches nur noch als **Vermögensverwaltung** einzuordnen ist, jedoch nur dann, wenn auch eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 Buchst. b EStG erklärt ist. Somit dürfte allein der Rückgang auf das Niveau einer Vermögensverwaltung nicht ausreichen; vgl. BFH v. 26.9.2013 – IV R 16/10, BFH/NV

2014, 324. Denn dies schließt nicht aus, dass das Vermögen dauerhaft dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt ist. Bekanntlich kann im Rahmen der Betriebsverpachtung die Tätigkeit mit Ablauf des Pachtvertrags durch den Verpächter jederzeit wieder aufgenommen werden. Zwar kennt das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bewertungsrechtlich keine Betriebsaufgabe, so dass das Absinken auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit von Gesetzes wegen nicht vorgesehen ist. Gleichwohl lässt sich aus der Bindung an das EStG, aber auch an die erforderliche Gleichbehandlung gewerblichen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens die vorstehende Rechtsauffassung ableiten, die jedoch noch nicht durch Finanzverwaltung und erst recht nicht durch die Steuergerichte legitimiert ist. Gleiches gilt, wenn zwar noch ein Betrieb besteht, dieser jedoch auf das Niveau von Stückländereien (§ 160 Abs. 7 BewG) herabgesunken ist oder im Zeitpunkt des Erwerbes selbst bewirtschaftete Grundstücke iS des § 159 BewG nunmehr nicht mehr selbst, sondern durch Dritte bewirtschaftet werden.

Die Behaltensregelungen beziehen sich auch auf begünstigtes Vermögen, das nur ertragsteuerlich zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, so zB vermietete Grundstücke und Grundstücke iS des § 69 BewG. Sofern es sich bei diesem Vermögen um **wesentliche Betriebsgrundlagen** handelt, löst deren Veräußerung die Nachversteuerung aus, anderenfalls nicht, so R E 13a.7 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011. Die Voraussetzungen zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage richten sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen. Schädlich ist die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen auch dann, wenn der Erlös dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu leisten; Entsprechendes gilt auch, wenn der Hoferbe einzelne Flächen zur Abgeltung von Abfindungsansprüchen seinen Miterben überträgt, so R E 13a.7 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011. 88

#### d) Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG

Gem. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG werden in Anspruch genommene Vergünstigungen des § 13a ErbStG gekürzt oder rückgängig gemacht, wenn der **Inhaber** des aufgeführten begünstigten Betriebsvermögens Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile **seit dem Erwerb** iS des § 13a ErbStG um mehr als 150 000 Euro übersteigen (**Überentnahmen**). Zum Begriff der Entnahme vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Keine Entnahme ist die Gewährung eines Darlehens durch den begünstigten Rechtsträger an den Gesellschafter. Dasselbe gilt für die disquotale Einzahlung von Vermögen durch einen neu hinzutretenden Mitgesellschafter, wenn die Einzahlung im Gesamthandsvermögen verbleibt, 89

mithin nicht in das Privatvermögen des begünstigt erworbenen Gesellschafters ausgezahlt wird. Die Verwässerung der Gesellschaftsanteile, die damit uU einhergeht, ist keine Entnahme. Geht begünstigtes Betriebsvermögen auf **mehrerer Erwerber** über, zB der Gesellschaftsanteil des A auf B, C und D, so führt erst die Überentnahme um mehr als 150000 Euro durch einen Erwerber und auch nur in dessen Person zur Tatbestandserfüllung – und nicht etwa bereits bei mehr als einem Drittel von 150000 Euro. Das soll nach R E 13a.8 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 auch gelten, wenn die Entnahmen der **Bezahlung der Erbschaftsteuer** dienen – hier sollte also die Darlehenslösung bevorzugt werden. Diese Auffassung bestätigt leider auch der BFH. Er lehnte mit Urt. v. 11.11.2009 (BFH v. 11.11.2009 – II R 63/08, BStBl. II 2010, 305 = DStR 2010, 273) eine teleologische Reduktion der Vorschrift in dem Sinne ab, als die zur Zahlung der auf den Erwerb festgesetzten Schenkungsteuer erforderliche Entnahme nicht zu einer Überentnahme iS der Nachsteuertatbestände führen kann. Zur Begründung verweist er in erster Linie auf den klaren Gesetzeswortlaut. Ergänzend führt er aus, die Norm solle nicht Missbräuche – die bei Zahlung der Schenkungsteuer unstreitig nicht bestehen – ausschließen, sondern das Betriebsvermögen innerhalb der Nachsteuerfristen auf den Bestand des Eigenkapitals im Zeitpunkt des Erwerbes sichern. Vorgesehene Ausnahmen, wie etwa die Freigrenze von 150000 Euro, müssten sich aus dem Gesetz ergeben. Die Entscheidung ist bedauerlich. Sie führt dazu, dass die Zahlung der Schenkungsteuer eine zusätzliche Steuer der gleichen Steuerart auslöst; vgl. zu Recht *Schütte*, DStR 2009, 2356. Die gesetzliche Regelung ist insoweit auch nicht mit der Einkommensteuer abgestimmt. Denn im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 4 Satz 3 EStG wird eine Nachversteuerung nicht angenommen, wenn der zunächst thesaurierte Betrag entnommen werden muss, um aus ihm heraus Erbschaftsteuer auf den erworbenen Gesellschaftsanteil zu entrichten.

Die **Entnahmebegrenzung** ist für **alle begünstigten Vermögensarten** iS des § 13a ErbStG **getrennt zu betrachten**. Mithin multipliziert sich die Freigrenze von 150000 Euro; so zu Recht R E 13a.8 Abs. 1 Satz 7 ErbStR 2011, vgl. auch *Wachter* in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter<sup>5</sup>, § 13a ErbStG Rz. 221. Weitergehend ist die Entnahmebegrenzung auch für jeden Betrieb innerhalb der jeweiligen begünstigten Vermögensart getrennt zu betrachten.

#### Beispiel:

Im Nachlass befinden sich drei Anteile an Kommanditgesellschaften. Ferner umfasst der Nachlass 2 Geschäftsanteile an Kapitalgesellschaften mit mehr als 25 %. Die Entnahmebegrenzung ist für jeden der vorgenannten begünstigten Vermögensträger getrennt zu betrachten, multipliziert sich also mit der Zahl der erworbenen Gegenstände begünstigten Vermögens.

Bei mehrstufigen Strukturen, insbesondere bei Gewerbebetrieben mit Beteiligungen, ist die Entnahmebegrenzung bei den Beteiligungen nicht gesondert zu prüfen, weil sich die Entnahmen insoweit beim Gewerbebetrieb niederschlagen und dort zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen. Diese in R E 13a.8 Abs. 1 Satz 7 aE ErbStR 2011 vertretene Auffassung ist zutreffend und dient auch der Vereinfachung.

**Beispiel:**

Im Nachlass befindet sich der Anteil an der X-KG, die wiederum an der Y-KG beteiligt ist. Ohne betriebliche Veranlassung werden Wirtschaftsgüter der Y-KG auf die X-KG übertragen. Unabhängig davon, dass die Wirtschaftsgüter bei der X-KG betrieblich verhaftet bleiben, handelt es sich um eine Entnahme aus dem Vermögen der Y-KG. Diese wird dem Gesellschafternachfolger zugerechnet im Rahmen der Prüfung der Überentnahmegrenze. Dies hätte sich vermeiden lassen, indem die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die X-KG gegen Minderung der Gesellschaftsrechte der X-KG an der Y-KG erfolgt wäre. Dies setzt allerdings voraus, dass keine Verbindlichkeiten auf die X-KG übergegangen sind.

Die getrennte Betrachtung der einzelnen Betriebe muss bei Gleichordnungsstrukturen (Schwestergesellschaften) nicht stets von Vorteil für den Stpfl. sein. Denn Überentnahmen in einem Betrieb können nicht mit Minderentnahmen in dem anderen Betrieb saldiert werden.

**Beispiel:**

Bei der X-KG werden Überentnahmen iHv. 200 000 Euro festgestellt. Bei der Y-KG hat es keinerlei Entnahmen gegeben. Eine Saldierung ist nicht möglich.

Bei **mehrstufigen Strukturen** unter Einschluss von Kapitalgesellschaftsanteilen ist ein **Verstoß** nicht auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaften, sondern **nur auf der Ebene der Spitzeneinheit** zu prüfen. Denn die Nachversteuerung ist daran gebunden, dass das betroffene Vermögen die Gesellschaft, deren Anteile Gegenstand der Übertragung waren, verlässt.

**Beispiel:**

Die X-KG ist alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH, die wiederum alleinige Gesellschafterin der Z-GmbH ist. Die Z-GmbH hat der X-KG ein Darlehen gewährt, Nach unentgeltlicher Übertragung der Anteile an der X-KG schüttet die Z-GmbH an die Y-GmbH Gewinn aus und erfüllt den Gewinnanspruch durch Abtretung des Darlehens gegenüber der X-KG, während im Anschluss daran die Y-GmbH eine Gewinnausschüttung an die X-KG vornimmt und an diese in Erfüllung des Gewinnverwendungsanspruchs das Darlehen abtritt, welches nunmehr infolge der Konfusion erlischt.

Auf der Ebene der Kapitalgesellschaften kann keine Überentnahme vorliegen, da deren Gesellschaftsanteile nicht Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung waren. Somit ist allein zu prüfen, ob auf der Ebene der X-KG eine Über-

entnahme stattgefunden hat. Dies würde wiederum voraussetzen, dass der unentgeltliche Nachfolger in den Gesellschaftsanteil an der X-KG mehr entnommen hätte als den laufenden Gewinn zuzüglich des Freibetrags von 150 000 Euro; in diese Richtung auch *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 101; *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 112.

Der Zeitraum für die Berechnung der Überentnahmen beträgt nicht – wie man meinen sollte – 5 taggenau gerechnete Kalenderjahre. Vielmehr ist der maßgebliche Zeitraum auf das Ende des letzten in die 5-Jahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres festgelegt. Dies kann den maßgeblichen Zeitraum bis auf etwas mehr als 4 Jahre verkürzen:

#### Beispiel:

Entstehung der Steuer 30.12.2009. Die 5-Jahresfrist läuft ab am 31.12.2013, da das Jahr 2009 bereits als ein Jahr gilt.

Dies hat die erfreuliche Wirkung, dass der Zeitraum für die Überentnahmen kürzer und damit die Gefahr geringer ist, dass Überentnahmen getätigt werden. Andererseits ist darauf zu achten, dass innerhalb dieser soeben dargestellten Frist noch Einlagen erfolgen, wenn Überentnahmen ausgeglichen werden sollen. Das FG Münster hat mit rkr. Ur. v. 4.6.2007 (FG Münster v. 4.6.2007 – 3 K 4490/06 Erb, EFG 2009, 1661) angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts eine Auslegung auf 5 vollständige Kalenderjahre gegen den Wortlaut der Vorschrift abgelehnt.

- 90 Erfolgen gegen Ende der Behaltenszeit iS des § 13a Abs. 5 ErbStG **Einlagen**, um den Betrag von 150 000 Euro übersteigende Entnahmen auszugleichen, so liegt hierin grds. **kein Gestaltungsmissbrauch** iS des § 42 AO, so ausdrücklich R E 13a.8 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011. Es muss sich jedoch um Einlagen handeln und nicht etwa um fremdfinanzierte Einlagen, zB durch Aufnahme von Krediten, deren Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben oder Sonderbetriebsausgaben behandelt werden; warnend auch *Crezelius*, Unternehmenserbrecht<sup>2</sup>, Rz. 203. Bei Erwerb mehrerer Betriebe ist es geschickter, bis zur Grenze der Überentnahme Kapital abzuziehen und in das Unternehmen einzulegen, bei welchem die Überentnahme zu einer Nachsteuer führen würde.
- 91 Der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG bezieht sich **nur auf den zusätzlich erworbenen Gesellschaftsanteil**, wenn der Erwerber bereits vorher an dieser Gesellschaft beteiligt war. Somit können Guthaben auf Kapitalkonten, die bereits vor dem zusätzlich erworbenen Gesellschaftsanteil in der Person des Erwerbers vorhanden waren, ohne Einschränkungen entnommen werden. Es bietet sich für die Praxis an, 2 Kapitalkonten zu bilden, die die – virtuelle – Trennung des Gesellschaftsanteils in einen bisherigen und einen neu hinzuerworbenen Anteil dokumentieren. Das gilt entsprechend, wenn eine

zweigliedrige Personengesellschaft nach Ausscheiden des einen Gesellschafters als Einzelunternehmen fortgeführt wird. So R E 13a.8 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011.

Verluste werden im Rahmen des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG nicht berücksichtigt und damit auch nicht gegengerechnet. Die Begriffe **Entnahme**, **Einlage**, **Gewinn** und **Verlust** sowie **Kapitalkonto** sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, R E 13a.8 Abs. 3 Sätze 4–7 ErbStR 2011. Der enge Zusammenhang mit R E 13a.8 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011 („Wird die Einlage jedoch nicht aus vorhandenem privatem Vermögen, sondern unter Aufnahme eines Kredits geleistet, ist zu prüfen, ob der Kredit als betriebliche Schuld oder ggf. als negatives Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist.“) führt zwangsläufig zu dem Schluss, dass nicht der Entnahmebegriff des § 15a EStG gemeint sein kann. Eine Entnahme liegt deshalb nicht vor, wenn haftendes **Eigenkapital in Gesellschafterdarlehen** und damit in Fremdkapital der Gesellschaft **umgewandelt** wird, zB durch Umbenennung bisherigen Eigenkapitals in Darlehenskonten im Rahmen einer Personenhandels-gesellschaft. Auch die Gutschrift von Tätigkeitsvergütungen auf einem variablen Kapitalkonto oder Darlehenskonto ist für sich noch keine Entnahme iS von § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. So auch *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 155.

Im Rahmen einer **Mitunternehmerschaft** vereinbarte **Tätigkeitsvergütungen** führen dazu, dass der Gewinn der Gesellschaft (Gewinnermittlung erster Stufe) gemindert wird. Ist hingegen ein Vorabgewinn anstelle einer Tätigkeitsvergütung vereinbart, erfolgt keine Gewinnminderung. Dies entspricht insoweit der steuerlichen Behandlung beim Einzelunternehmer. Für Überentnahmen folgt hieraus, dass es grundsätzlich keinen Unterschied zwischen Tätigkeitsvergütung und Vorabgewinn gibt, da ohne Tätigkeitsvergütung der Gewinn in aller Regel höher ausfällt und dieser Gewinn im Rahmen der Übernahmeentwicklung unschädlich entnommen werden darf.

Ein Unterschied besteht allerdings dann, wenn eine Verlustsituation vorliegt. In dieser wird beim Einzelunternehmer eine Entnahme erfolgen, wenn dieser trotz Verlusten dem Unternehmen Kapital entzieht. Bei einer Mitunternehmerschaft hingegen wird die Tätigkeitsvergütung anders als der Vorabgewinn auch in Verlustjahren gezahlt. Die Tätigkeitsvergütung gilt insoweit nicht als Entnahme. Insofern ist festzuhalten, dass bei Unternehmen, die zyklische Ergebnisse erwirtschaften, eher zu einer Tätigkeitsvergütung denn zu einem Vorabgewinn zu raten ist. Dies sollte auch bei Einmann-Personengesellschaften beachtet werden, bei denen die gesellschaftsrechtliche Abgrenzung zwischen Berücksichtigung im Rahmen der Gewinnermittlung und einer Tätigkeitsvergütung faktisch ohne Auswirkung ist.

Zum Kapitalkonto rechnen neben dem Festkapital des Gesellschafters auch der Anteil an einer gesamthänderischen Gewinnrücklage, weiterhin die variablen Kapitalkonten, soweit es sich um Eigenkapital der Gesellschaft handelt, und die Kapitalkonten in den Sonderbilanzen des Gesellschafters. Dieses Kapitalkonto ist auch für die Berechnung des Verhältnisses maßgebend, nach welchem Gewinne, Entnahmen und Einlagen der neu erworbenen bzw. hinzuerworbenen Beteiligung und der bereits vorhandenen Beteiligung zuzurechnen sind. Da es sich bei der Bildung einer Gewinnrücklage oder den weiteren Zuführungen um eine Gewinnverwendung handelt, ist der dem Gesellschafter zuzurechnende Gewinn nicht um diese Positionen zu mindern. Vgl. hierzu OFD München v. 31.3.1999 – S 3812 - 20 St 353, DB 1999, 878, R E 13a.8 Abs. 3 Satz 7 ErbStR 2011 sowie BFH v. 3.11.1993 – II R 96/91, BStBl. II 1994, 88. Die **Sachentnahme** eines Vermögensgegenstands, der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen gehört, soll jedoch nicht mit dem ertragsteuerlichen Teilwert, sondern mit dem erbschaftsteuerlichen Wert des Entnahmezeitpunkts bewertet werden, so R E 13a.8 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2011.

**Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen**, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 oder Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind, bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt, so R E 13a.8 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2011.

Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ihren Gewinn nach § 13a EStG ermitteln, entfällt die Anwendung von § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, so R E 13a.8 Abs. 5 ErbStR 2011.

Die Entnahmebegrenzung ist für jede Vermögensart iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG getrennt zu verfolgen. Sie wird somit bei Erwerben verschiedener begünstigter Vermögensgegenstände getrennt betrachtet. Dies führt dazu, dass die Freigrenze von 150 000 Euro auf jeden Erwerber einer begünstigten Vermögenseinheit anzuwenden ist.

Entnahmen sog. junger Wirtschaftsgüter sind nicht zu berücksichtigen. Sie führen somit nicht zur Nachversteuerung. Denn die jungen Wirtschaftsgüter nehmen an der Vergünstigung in Form der Verschonung bzw. des Abzugsbetrages nicht teil.

Bei einem Verstoß gegen die Überentnahmeregelung führt dies zum **anteiligen Wegfall** der Vergünstigungen. Technisch wird dies in der Weise abgewickelt, dass die Überentnahmen, die den Freibetrag von 150 000 Euro übersteigen, prozentual in das Verhältnis zum begünstigt übertragenen Vermögen zu stellen sind. Gleiches gilt für den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG. Dies führt zu einer Neufestsetzung der Erbschaftsteuer; vgl. Rz. 114.

Bei einem Betrieb der **Land- und Forstwirtschaft** bezieht sich die Entnahmebegrenzung nicht auf solches Vermögen, das zwar ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen, nicht aber zu dem nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigten Vermögen gehört. Entsprechendes gilt für die Entnahme des Wohnteils. Bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 13a EStG ermitteln (sog. Durchschnittsbesteuerung), ist die Entnahmebegrenzung nicht zu prüfen. Vgl. R E 13a.8 Abs. 5 ErbStR 2011. 93

**Bei der Umwandlung** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft **zurückbehaltene Wirtschaftsgüter** – insb. solche des Sonderbetriebsvermögens – gelten ertragsteuerrechtlich als entnommen, vgl. hierzu Schr. des BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 20.08. Hierbei handelt es sich um einen Entnahmetatbestand iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, sofern die Einbringenden ihre Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungszeitpunkt unentgeltlich erworben haben. In diesem Falle endet die Fünfjahresfrist für die Berechnung der Überentnahmen mit dem Zeitpunkt der Umwandlung, ab welchem begünstigt erworbenes Betriebsvermögen des Beschenkten nicht mehr vorhanden ist. Derartige Entnahmen können mithin nicht mehr mit späteren Gewinnen oder Einlagen innerhalb der noch laufenden Fünfjahresfrist, gerechnet ab Schenkungstichtag, ausgeglichen werden. So zutreffend FinMin. BW v. 7.12.2000 – S 3812a/3, DB 2000, 2560 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 5. 94

Eine der **Überentnahmeregelung** für Personenunternehmen entsprechende Regelung für **Kapitalgesellschaften** enthält § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG. Danach ist bei „Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ... sinngemäß zu verfahren“. 95

Bei Personenunternehmen können wie eben dargelegt Gewinne unschädlich im Rahmen der Behaltenstatbestände entnommen werden. Sanktioniert sind nur Vermögensabflüsse über die Summe der erwirtschafteten Gewinne und erbrachten Einlagen hinaus, soweit die Grenze von 150 000 Euro überschritten ist. Bezogen auf Kapitalgesellschaften hat dies zur Folge, dass offene Gewinnausschüttungen Gewinnen bei Personenunternehmen gleichzustellen sind, mithin die Vergünstigungen nicht in Frage stellen. Lediglich soweit in der Vergangenheit, dh. vor dem begünstigten Erwerb entstandene und gebildete Gewinn- und Kapitalrücklagen verwendet werden, sind diese als schädliche Ausschüttungen iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG aufzufassen. Gleiches gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, die mithin zu einem Vermögensabfluss bei der Körperschaft führen, ohne dass dieser Abfluss den in dem Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinn erfasst: Denn verdeckte Gewinnausschüttungen werden außerhalb der Bilanz steuerlich zugerechnet. Da die **verdeckte Gewinnausschüttung** einer **Entnahme gleichgesetzt** wird,

können nur solche verdeckte Gewinnausschüttungen gemeint sein, die auch zu einem Zufluss beim Gesellschafter führen. Ausgenommen sind somit etwa verdeckte Gewinnausschüttungen, die sich nur auf der Gesellschaftsebene auswirken, wie etwa Korrekturen von Pensionsrückstellungen etc.

Infolge der Vorbelastung der Ausschüttungsbeträge auf der Kapitalgesellschaftsebene mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer iHv. ca. 30 % sind Ausschüttungen selbst in den Fällen des Zuflusses beim Gesellschafter nur ca. 70 % der Beträge zu berücksichtigen, die sich auf der Ebene der Körperschaft gewinnerhöhend ausgewirkt haben. Um eine Gleichbehandlung mit dem Inhaber eines Personenunternehmens sicherzustellen, sind verdeckte Gewinnausschüttungen regelmäßig um die ertragsteuerliche Belastung auf Gesellschafterebene (Abgeltungsteuer) zu reduzieren, so dass nur der verbleibende **Netto-betrag** als Ausschüttung iS der erbschaftsteuerlichen Nachsteuertatbestände im Rahmen der Überentnahmefreigrenze von 150 000 Euro zu berücksichtigen sind.

Unklar ist, ob nur solche Ausschüttungen zu berücksichtigen sind, die dem Erwerber des begünstigten Vermögens zufließen oder ob auch Ausschüttungen an Dritte zu berücksichtigen sind. Sieht man die Behaltenstatbestände als Wohlverhaltensklausel des begünstigt besteuerten Gesellschafters, kann es für die Ermittlung der „Überentnahme“ nur auf die diesem zufließende Ausschüttung ankommen. Dies steht in Übereinstimmung mit der Ermittlung der Überentnahme bei Personenunternehmen, bei denen es auch nur auf den anteiligen, dh. individuell dem betroffenen Gesellschafter zuzurechnenden Gewinn ankommt.

Es ist bedauerlich, dass die Finanzverwaltung auch in R E 13a.8 Abs. 6, 7 ErbStR 2011 keine klare Stellung bezogen hat. Da sie darauf hinweist, in dem Beobachtungszeitraum von fünf Jahren könnten „erzielte Gewinne, gegebenenfalls erhöht um verdeckte Gewinnausschüttungen, und getätigte offene und verdeckte Einlagen ausgeschüttet werden“, spricht viel dafür, dass auch die verdeckte Gewinnausschüttung an einen Dritten, somit nicht an den begünstigten Erwerber, schädlich ist, soweit die Summe der verdeckten Gewinnausschüttungen die Freigrenze von 150 000 Euro übersteigen. Dies erscheint zweifelhaft. Überdies überrascht der Hinweis auf die Ausschüttung verdeckter Einlagen. Diese können bekanntlich nicht ausgeschüttet, sondern nur zurückgewährt werden. Ausgeschüttet werden nur Gewinne. Die Verwaltungsanweisung weicht insoweit von der ertragsteuerlichen Terminologie ab, was nicht nötig gewesen wäre.

- 95.1 In der Praxis kann die **Überentnahmeregelung** in Form von Gewinnausschüttungen uU **vermieden** werden, indem aus **Tochtergesellschaften stam-**

**mende** und vor der unentgeltlichen Übertragung erfolgte **Gewinnrücklagen** über die Muttergesellschaft an die Gesellschafter der unentgeltlich erworbenen Muttergesellschaft ausgeschüttet werden.

**Beispiel:**

X hat die Anteile an der M-GmbH unentgeltlich erworben. Dabei wurden die Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG gewährt. Die M-GmbH ihrerseits ist alleinige Gesellschafterin der T-GmbH. Diese schüttet Gewinne aus, die vor dem unentgeltlichen Erwerb der Anteile an der M-GmbH von ihr erwirtschaftet worden sind. Die M-GmbH schüttet die Gewinne an X aus.

Die Ausschüttungen der T-GmbH sind laufender Gewinn der M-GmbH im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses der Gesellschafterversammlung der T-GmbH. Es handelt sich zugleich um laufenden Gewinn der M-GmbH, der **nach** unentgeltlicher Übertragung entstanden ist. Daher liegt kein Nachsteueratbestand vor. Die Finanzverwaltung hat sich zu dieser Konstellation noch nicht geäußert. Das Ergebnis mag Sinn und Zweck der Regelung widersprechen, ist jedoch vom Gesetzeswortlaut gedeckt. Daher kann mE nur der Gesetzgeber die Rechtslage verändern.

Hätte im vorliegenden Fall eine **steuerliche Organschaft** bestanden, wären die Gewinne im Zeitpunkt ihrer Entstehung der M-GmbH zugerechnet gewesen. Die M-GmbH hätte damit Gewinne aus Veranlagungszeiträumen ausgeschüttet, die der unentgeltlichen Anteilsübertragung vorausgegangen wären. Es hätte eine Überentnahme vorgelegen.

Die **Überentnahme** in Form von **verdeckten Gewinnausschüttungen** kann auch kurz vor Ablauf der Nachsteuerfrist durch eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaft ausgeglichen werden. Diese Einlage kann als offene – etwa im Rahmen einer Kapitalerhöhung – oder verdeckte Einlage ausgestaltet sein. Die in der Praxis gelegentlich verbreitete Satzungsklausel, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen zurück zu gewähren sind, reicht nicht aus, da dies nur einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Empfänger der vGA begründet. Entscheidend ist der Mehrung des Gesellschaftsvermögens der Kapitalgesellschaft durch den Vollzug der Einlageverpflichtung innerhalb der Nachsteuerfrist. 95.2

Im Nachsteuerzeitraum wird es des Öfteren vorkommen, dass sich die Rechtsform des begünstigt erworbenen Unternehmens bzw. der Gesellschaft, deren Gesellschaftsanteile begünstigt erworben sind, verändert. Wie dargestellt, ist die **Strukturveränderung** gleich in welche Richtung **kein Nachsteueratbestand**. Gleichwohl sind die Entnahmebeschränkungen zu beachten. Die Finanzverwaltung vertritt in R E 13a.8 Abs. 7 ErbStR 2011 zutreffend die Auf- 95.3

fassung, dass bei einer Strukturveränderung von Kapitalgesellschaft in Personenunternehmen oder umgekehrt die Ausschüttungs- bzw. Entnahmebeschränkung für den jeweiligen Anwendungszeitraum zu berücksichtigen ist. Für die Prüfung der maßgeblichen Grenze werden die Zeiträume mit den jeweiligen Ergebnissen zusammengefasst. Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht, ist die Entnahmeregelung durchgängig zu beachten. Dabei sind auf der Personengesellschaftsebene nur die den Einbringenden betreffenden Entnahmen zu berücksichtigen.

### e) Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG)

- 96 Die **Veräußerung begünstigt erworbener Beteiligungen** an Kapitalgesellschaften iS des § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erfüllt unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG den Nachversteuerungsstatbestand. Ist der Veräußerer Inhaber mehrerer Anteile, von denen nur ein Teil begünstigt erworben ist, gelten diejenigen Anteile als veräußert, die ihm bereits vor dem Erwerb der begünstigt erworbenen Anteile zuzurechnen waren; vgl. R E 13a.9 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. Werden innerhalb des Nachsteuerbestands mehrere begünstigt erworbene Anteile veräußert, gelten die zunächst erworbenen als veräußert, da dies die geringsten steuerlichen Nachteile aufgrund der quotalen Kürzung des Verschonungsabschlags auslöst; vgl. BFH v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl. II 2014, 581, zum parallelen Fall bei Personengesellschaften. Allerdings ist darauf zu achten, dass die Geschäftsanteile in der Urkunde zutreffend bezeichnet werden. Wird durch Angabe der lfd. Nr. etwa der zuletzt erworbene Geschäftsanteil veräußert, ist dies steuerlich mit allen nachteiligen Folgen bindend.

#### Beispiel:

A ist mit 60 % am Kapital der inländischen X-GmbH beteiligt. Hiervon hat er 20 % bei Gründung der Gesellschaft im Jahre 2007 übernommen. Die weiteren 40 % hat er jeweils zu  $\frac{1}{2}$  in den Jahren 2009 und 2010 begünstigt erworben. Im Jahre 2011 veräußert A 30 % der Geschäftsanteile an B. Als veräußert gelten zunächst die im Rahmen der Gründung erworbenen Anteile, was keine steuerlichen Nachteile auslöst, sofern nicht ausdrücklich oder stillschweigend der letzterworbene Geschäftsanteil veräußert wird. Ferner hat A  $\frac{1}{2}$  der im Jahre 2007 erworbenen Geschäftsanteile veräußert, so dass sich die Nachsteuerfolgen auf  $\frac{1}{3}$  des entfallenden Verschonungsabschlags für den veräußerten Geschäftsanteil von 10 % des Stammkapitals beschränkt.

Der Veräußerung, dh. der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, wird deren verdeckte Einlage in andere Kapitalgesellschaften – entsprechend der Regelung in § 17 EStG – gleichgestellt. Zur differenzierten Behandlung von **Eigenanteilen** einer Kapitalgesellschaft und – mit oder ohne Kapitalherabsetzung – **eingezogenen Kapitalgesellschafts-**

**anteilen** im Rahmen von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vgl. auch § 13b Rz. 48. Zur Veräußerung durch unentgeltliche Rechtsnachfolger vgl. Rz. 69.

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nach dem unentgeltlichen Erwerb in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht (bspw. sog. Anteilstausch gem. § 21 UmwStG), ist dies nach zutreffender Auffassung des Ländererlasses v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1508 – Tz. 1.1 noch kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG; kritisch auch *Steger/Königer*, BB 2014, 2711 mN. Denn nach dem Gedanken der **Surrogation**, welcher den § 13a Abs. 5 ErbStG durchzieht, treten die erworbenen Anteile an die Stelle der eingebrachten. Voraussetzung ist allerdings, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR haben muss. Diese Einschränkung ist im Gesetz nicht enthalten. Ausreichend für die Vermeidung der Nachsteuer ist allein, dass in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, deren Sitz ist ohne Bedeutung; vgl. auch Rz. 79.2. Eine Mindestbeteiligung des Einbringenden von mehr als 25 % oder eine gleichwertige Poolvereinbarung an der aufnehmenden Gesellschaft ist nicht erforderlich. Erst die nachfolgende Veräußerung oder ein gleichgestellter Tatbestand der als Surrogat erworbenen Anteile stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar. Eine neue Nachsteuerfrist wird jedoch durch den Einbringungsvorgang nicht ausgelöst.

#### **Beispiel:**

A erwirbt am 1.8.2011 einen unentgeltlichen Anteil an einer inländischen GmbH und bringt diesen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten am 15.11.2013 in eine andere Kapitalgesellschaft ein. Die Nachsteuerfrist läuft bei der Regelverschonung am 1.8.2016 ab.

Ist in den Fällen der Sacheinlage oder des Anteilstausches der Wert des Gesellschaftsanteils, welchen der Einbringende als Surrogat erhält, geringer als der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens oder des eingebrachten Gesellschaftsanteils, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine schädliche anteilige Verfügung über das erworbene begünstigte Vermögen vor. Damit soll vermieden werden, dass verdeckt über einen qualifizierten Anteilstausch eine schädliche Verfügung stattfindet. Hierzu folgendes, dem Ländererlass v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1508 – Tz. 1.2 entnommenes Beispiel.

#### **Beispiel:**

Erwerber E hat Anteile an der X-GmbH im Wert von 2 Mio. Euro geschenkt bekommen. Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG wurde gewährt. E bringt anschließend die Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile in die Y-GmbH ein. Die Anteile an der X-GmbH haben zum Zeitpunkt der Einbringung einen Wert von 2 000 000 Euro. Die neu erworbenen Anteile haben jedoch nur einen Wert von 1 600 000 Euro.

Im Umfang von 20 % = 400 000 Euro liegt eine schädliche Verfügung über die Anteile an der X-GmbH vor. Die zeitanteilige Nachversteuerung richtet sich nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG.

Diese Auffassung überzeugt nicht, ist doch die Übertragung von Vermögen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, die nicht den Wert des hingegebenen Vermögens abdecken, eine verdeckte disquotale Einlage iS des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG. Für eine quasi doppelte Bestrafung in dem Sinne, dass zunächst Nachsteuer entsteht und anschließend der Besteuerungstatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG greift, besteht keine gesetzliche Grundlage. Auch die Finanzverwaltung selbst geht in R E 13a.12 Abs. 5 Satz 1 ErbStR 2011 davon aus, dass die teiluntgeltliche Weiterübertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften keine Nachsteuer auslöst, sondern einen eigenen schenkungsteuerbaren Vorgang darstellt.

Veräußert die Y-GmbH die in sie eingebrachten Anteile an der der X-GmbH weiter, löst dies keinen Nachsteuertatbestand auf der Ebene des einbringenden Gesellschafters aus, da anders als vom Gesetz gefordert nicht die erworbenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (Y-GmbH), sondern die eingebrachten Anteile veräußert werden. Dies ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung, da sie im vorgenannten Erlass nur die Veräußerung des als Surrogat erworbenen Anteils an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft als die Nachsteuer auslösend ansieht; so auch *Reich*, ZEV 2014, 81. Hieraus ergibt sich eine unterschiedliche Beurteilung im UmwStG einerseits, im ErbStG andererseits. Ist auf der Ebene des UmwStG der Einbringungsgewinn II iS des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG beim ursprünglich Übertragenden zu erfassen, bleibt die Veräußerung des Anteils durch die übernehmende Gesellschaft erbschaftsteuerlich ohne Auswirkung. Ein **Nachsteuertatbestand** wird nur dann erfüllt sein, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft mit der Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft eine **wesentliche Betriebsgrundlage veräußert und diesen Gewinn an die Gesellschafter verteilt**. Verbleibt somit der Veräußerungserlös in der übernehmenden Kapitalgesellschaft, bleibt der Vorgang erbschaftsteuerlich ohne Auswirkungen.

- 96.3 Auch die **Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG **in eine Personengesellschaft** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, durch welche der Einbringende Mitunternehmer wird, ist kein Verstoß gegen die Behaltensvorschrift, sofern es nicht zu Wertverschiebungen kommt. Für diesen Fall ist die Berechnung so wie bei Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Wege des qualifizierten Anteilstauschs in eine andere Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Bereits keine Veräußerung ist die verdeckte Einlage in eine Mitunternehmerschaft einschließlich der Einlage in das Sonderbetriebsvermögen; so zutreffend *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 308.

Die Beteiligung von 100 % an der Kapitalgesellschaft ist nach § 24 UmwStG ein Teilbetrieb. Die Übertragung im Wege der Sacheinlage in eine Personengesellschaft ist keine Veräußerung iS des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG; vgl. R E 13a.6 Abs. 3 ErbStR 2011.

Wird ein Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Nachsteuerfrist in eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** eingelegt, löst dies im Umfang der Beteiligungsquote des Einlegenden an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft keinen Nachsteuertatbestand iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG aus. Wegen der Transparenz der vermögensverwaltenden Personengesellschaft liegt keine Veräußerung vor; vgl. *Geck*, KÖSDI 2013, 18920. Zwar ist nunmehr, wie der BFH mit Urt. v. 11.6.2013 (BFH v. 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl. II 2013, 742) bestätigt, keine unmittelbare Beteiligung iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gegeben. Dies führt jedoch nicht zu einem Nachsteuertatbestand. Äußerungen der Finanzverwaltung zu dieser Thematik sind nicht bekannt, so dass von dieser Übertragung vorsorglich abgeraten werden sollte. Soweit der Einlegende an der Personengesellschaft nicht allein beteiligt sein sollte, könnte eine freigebige Zuwendung iS des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Veräußert allerdings die vermögensverwaltende Personengesellschaft den Gesellschaftsanteil oder der Gesellschafter den Anteil an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, ist in diesem Moment der Nachsteuertatbestand erfüllt. 96.4

Auch die **Zwangsabtretung** (Kaduzierung) und die **Zwangseinziehung** können zur Nachversteuerung führen, sofern der Erwerber iS des § 13a ErbStG 97

[Anschluss S. 125]



hierfür eine Abfindung erhält, so auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 133; *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge<sup>2</sup>, Rz. 1054. Dagegen können die Zwangseinziehung und ähnliche unentgeltliche Vorgänge, die zu einem Anteilsverlust ohne jegliche Abfindung führen, keine Nachsteuer auslösen, vgl. hierzu *Crezelius*, Unternehmenserbrecht<sup>2</sup>, Rz. 347 f.

Der Veräußerung gleichgestellt wird auch die **Auflösung der Kapitalgesellschaft** innerhalb der 5-Jahresfrist, § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG. Unter der Auflösung einer Kapitalgesellschaft versteht man lediglich den Übergang in das Abwicklungsstadium infolge Liquidationsbeschlusses oder aufgrund Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** oder infolge Ablehnung der Eröffnung mangels Masse, so BFH v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321; denn für die Auflösung einer GmbH durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen könne nichts anderes gelten als bei Aufgabe des Geschäftsbetriebs einer Personenhandelsgesellschaft, wenn diese aufgrund eines existenzbedrohenden Zustands oder der Insolvenz der Gesellschaft erfolge, vgl. hierzu BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571, und Rz. 83; nicht jedoch die **Beendigung der Gesellschaft** im steuerrechtlichen oder zivilrechtlichen Sinne. Andererseits hätte in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG nicht auf das Erlöschen der Firma abgestellt werden dürfen, da der entsprechende und zum Register anzumeldende Gesellschafterbeschluss beliebig hinausgezögert werden könnte. Das wäre nicht anders, wenn auf den Zeitpunkt der Einstellung oder Beendigung des Gewerbebetriebs abgestellt worden wäre.

Die **Herabsetzung des Nennkapitals** (Grundkapital der Aktiengesellschaft und Stammkapital der GmbH) erfüllt den Nachversteuerungsbestand, wenn der Herabsetzungsbeschluss innerhalb der 5-Jahresfrist gefasst wird. Diese gesetzliche Regelung ist rechtlich einwandfrei; sie macht aber nur Sinn, wenn infolge der Kapitalherabsetzung den Gesellschaftern bis dahin in der Kapitalgesellschaft gebundenes Vermögen zufließt bzw. an diese zurückfließt, wenn es sich also um eine **effektive Kapitalherabsetzung** handelt. Ein gesetzgeberisches Motiv dafür, dass die Nachversteuerung auch im Falle einer sog. **nominalen Kapitalherabsetzung** greifen solle, zB bei einem **Kapitalschnitt im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen**, ist nach allgemeiner Auffassung nicht erkennbar, so nunmehr R E 13a.9 Abs. 2 ErbStR 2011. Auch die Einziehung von Aktien führt zur Herabsetzung des Nennkapitals gem. § 237 AktG.

Die sog. **vereinfachte Kapitalherabsetzung** gem. §§ 58a ff. GmbHG dient lediglich dem vereinfachten Ausgleich von Wertminderungen oder der Abdeckung sonstiger Verluste und erfüllt daher nicht den Tatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG.

- 101 Der Nachversteuerungstatbestand soll weiterhin greifen, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der 5-Jahresfrist **wesentliche Betriebsgrundlagen** veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt. Veräußertes Vermögen lässt sich nicht mehr verteilen. Gemeint ist wohl die **Ausschüttung des** aus den veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen erzielten **außerordentlichen Ertrags** an die Gesellschafter.
- 102 **Weder** die **Verschmelzung** der Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft noch der **Formwechsel der Kapitalgesellschaft** in eine **Personengesellschaft** lösen den **Nachsteuertatbestand** aus. Dies folgt daraus, dass das ErbStG 2009 diesen im bis zum 31.12.2008 geltenden Recht als Verstoß gegen die Behaltensfrist ausdrücklich aufgeführten Nachsteuertatbestand bewusst nicht in das ab 1.1.2009 geltende Recht übernommen hat.
- 103 Ferner verweist § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 letzter Halbs. ErbStG auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, wonach bei Personenunternehmen eine Strukturveränderung auf der Grundlage der §§ 20, 24 UmwStG nur dann den Nachsteuertatbestand auslöst, wenn der als Surrogat erworbene Anteil innerhalb der Behaltensfrist veräußert wird. Hieraus folgt, dass nunmehr auch die Veränderung der Struktur des begünstigten Unternehmens von Kapital- in Personenunternehmen nur dann eine Nachsteuer auslöst, wenn innerhalb der **5-jährigen Frist** gerechnet ab Erwerb des begünstigten Kapitalgesellschaftsanteils nicht nur die Strukturveränderung erfolgt, sondern innerhalb der Behaltensfrist gerechnet ab Erwerb des Kapitalgesellschaftsanteils der als **Surrogat** erworbene Anteil an der Personengesellschaft **veräußert** oder iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG aufgegeben wird. Gleiches gilt auch bei Verschmelzung einer GmbH auf den Alleingesellschafter, sofern dieser die erworbenen Wirtschaftsgüter nicht mehr zu gewerblichen, freiberuflichen oder Zwecken der Land- und Forstwirtschaft nutzt.
- 104 Die **Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft** in das EU- bzw. EWR-Ausland ist einer Veräußerung nicht gleichzustellen. Ohnehin sind die stillen Reserven unverändert steuerlich verstrickt, so dass sich auch die steuerliche Situation des Anteilseigners nicht verändert.

#### **f) Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG)**

- 105 Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG sind auch Anteile an Kapitalgesellschaften begünstigtes Vermögen, wenn der Erblasser oder Schenker zwar am Nennkapital dieser Gesellschaft mit Sitz im Inland oder einem Mitgliedstaat der

Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes nur mit max. 25 % unmittelbar beteiligt war, seine Anteile gemeinsam mit denen weiterer Gesellschafter verbunden über eine sog. **Verfügungs- und Stimmrechtsvereinbarung** die vorgenannte Mindestbeteiligungsquote erreichen (vgl. § 13b Rz. 55 ff.).

Die Anteile unterliegen sowohl dem Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG (vgl. Rz. 96) und darüber hinaus denen der Nr. 5. Ein Verstoß gegen den Behaltenstatbestand liegt nicht erst dann vor, wenn der Anteil veräußert, verdeckt eingelegt oder die Kapitalgesellschaft aufgelöst wird. Schon die Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung löst den Nachsteuertatbestand aus. **Aufhebung** ist die **Beendigung** der Verfügungsbeschränkung oder der Stimmrechtsvereinbarung. Eine solche ist auch die Übertragung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft im Wege des qualifizierten Anteilstauschs oder in eine Personengesellschaft, wenn hierdurch die Beteiligung der übrigen Poolgesellschafter auf 25 % oder weniger sinkt; vgl. R E 13a.10 Abs. 2 ErbStR 2011 sowie Ländererlass v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1508 – Tz. 1.5. Dies gilt jedoch wiederum nicht, wenn der Erwerber in die Poolbindung eintritt. Die Beendigung muss zu Lebzeiten erfolgen. Der Übergang des begünstigt erworbenen Anteils durch Erbfall ist somit kein Verstoß gegen § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG. Der Begriff der Aufhebung nicht so eng zu verstehen, dass damit nur vertragliche Vereinbarungen gemeint sind, durch die im Einvernehmen aller die Vereinbarung beendet wird. Auch die lebzeitige **Kündigung als einseitiges Gestaltungsrecht** der zugrunde liegenden Vereinbarung löst ebenso den Nachsteuertatbestand aus, wie die Übertragung des von der Vereinbarung erfassten Geschäftsanteils auf einen Einzelrechtsnachfolger, ohne dass dieser in die Vereinbarung mit eintritt. Die Kündigung hat zur Folge, dass der Anteil des kündigenden Gesellschafters nicht mehr den Anforderungen an die Poolvereinbarung unterliegt. In seiner Person tritt somit der Nachsteuertatbestand ein.

Davon zu trennen ist die Frage, welche **Auswirkungen** dies auf die **gebundenen Anteile der weiteren Mitglieder** des Pooles hat. Beträgt die Summe der im Pool verbliebenen Geschäftsanteile mehr als 25 %, sind diese Anteile nach wie vor den Verfügungs- und Stimmrechtsbeschränkungen unterworfen, so dass keine Nachsteuer droht. Der problematische Fall ist allein der, bei welchem durch Kündigung eines oder mehrerer Poolmitglieder die Anteile der verbleibenden Mitglieder die Mindestbeteiligungsquote nicht mehr erreichen. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, in diesen Fällen seien damit auch die Anteile derjenigen Gesellschafter, die im Pool zurückbleiben, nicht mehr den erforderlichen Bindungen unterworfen. Dies hätte zur Folge, dass die gesamten, bislang in die Vereinbarung einbezogenen Geschäftsanteile in die Nachsteuer fallen; vgl. R E 13a.10 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Nr. 3 ErbStR 2011.

Diese Auffassung trifft nicht zu. Denn auf diese Weise werden diese Gesellschafter für ein fremdes Verhalten, nämlich das des Kündigenden, bestraft. Auch derjenige Gesellschafter, der im Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbs mehr als 25 % der Geschäftsanteile erworben hat, verliert die Betriebsvermögensverschonung nur in dem Umfang, in welchem seine Beteiligung unter die maßgebliche Grenze absinkt. Gleiches muss für den Gesellschafter gelten, der keine Anteile veräußert und sogar ohne eigenes Zutun die Mindestbeteiligungsquote unter Einbindung des Pooles unterschreitet. Die Kündigung ist als einseitiges Gestaltungsrecht eine Teilaufhebung des Poolvertrags und löst **steuerlich nachteilige Folgen** nur **in der Person des Kündigenden** aus, der für dieses Verhalten verantwortlich ist; so zutreffend *Korezkeij*, DStR 2011, 1731 (1734). Gleichwohl ist der **Gestaltungspraxis** anzuraten, für diese Fälle **Schadensersatzklauseln** in die Poolvereinbarung aufzunehmen, selbst wenn eine solche Klausel aus Sicht der Finanzverwaltung, vgl. BayLfSt. Bay. v. 10.1.2011, DStR 2011, 413 – Tz. 1, nicht erforderlich ist.

Unzutreffend ist die Aussage in R E 13a.10 Abs. 2 Nr. 3 ErbStR 2011, dass eine Aufhebung der Poolvereinbarung auch dann gegeben ist, wenn die Beteiligungsquote von mehr als 25 % infolge einer **disquotalen Kapitalerhöhung** unter die Mindestbeteiligungsquote fällt.

Wie bei der Kündigung der Poolvereinbarung liegt auch im Falle einer **disquotalen Kapitalerhöhung** keine Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung vor. Diese besteht bei der Kapitalerhöhung fort, wenn auch auf der Grundlage einer abgesunkenen Beteiligung. Dieser Umstand wird jedoch vom Gesetz nicht als schädlich angesehen. Die Finanzverwaltung sei daran erinnert, dass die Erbschaftsteuer eine stichtagsbezogene Steuer ist. Die Voraussetzungen an die Poolvereinbarung müssen zunächst im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs bestehen. Die Nachsteueratbestände sind im Gesetz abschließend geregelt. Schädlich ist in diesem Zusammenhang nur die Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder der Stimmrechtsbündelung. Somit kann der Nachsteueratbestand nur in der Person eintreten, die diese entsprechenden Vereinbarungen nicht mehr gegen sich gelten lässt bzw. infolge Ausscheidens aus der Gesellschaft nicht mehr gegen sich gelten lassen muss. Dies ist bei den in der Gesellschaft verbleibenden und durch die Vereinbarung gebundenen Gesellschaftern nicht der Fall, so dass diesem Personenkreis die Verschonung erhalten bleibt.

Keine Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung ist die **Vereinigung von Anteilen in der Person des letzten Mitglieds des Pools**; so zutreffend R E 13a.10 Abs. 1 Nr. 3 ErbStR 2011. Denn dieser Gesellschafter erfüllt innerhalb der Nachsteuerfrist einen Tatbestand, in welchem er die Verschonung auch dann hätte in Anspruch nehmen können, wenn diese Voraussetzung am Stichtag des unentgeltlichen Erwerbs vorgelegen hätten.

Die **Verpfändung des Geschäftsanteils** ist **keine Verfügung**, da die Mitgliedschafts- und Stimmrechte dem Gesellschafter verbleiben. Erst die Verwertung des Pfandgutes führt zu einer Verfügung, so mit Recht R E 13a.10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStR 2011. Da die Verpfändung einer Aufhebung der Verfügungs- und Stimmrechtsbindung nicht gleichzusetzen ist, bleibt die Verschonung den übrigen Mitgliedern des Pools erhalten. Auch die **Zuwendung eines Nießbrauchs** an einen Dritten ist keine schädliche Verfügung, zumindest wenn das Stimmrecht beim Nießbrauchsbesteller (Gesellschafter) verbleibt. Diese in R E 13a.10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStR 2011 vertretene Auffassung überzeugt, da die Bestellung des Nießbrauchs auf die vertraglich begründete Verfügungs- und Stimmrechtsbindung keinen Einfluss hat. In der Gestaltungsberatung ist jedoch darauf zu achten, dass bei Zuwendung von Nießbrauchsrechten das Stimmrecht, idealerweise auch in laufenden Angelegenheiten, beim Nießbrauchsbesteller verbleibt. 105.1

Die Übertragung eines gebundenen Anteils an ein Mitglied des Pools ist hingegen eine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG in der Person des Übertragenden, und zwar unabhängig davon, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Sie muss lebzeitig erfolgen. Denn der zunächst begünstigte Erwerber hat nicht 5 Jahre den Geschäftsanteil mit der Poolbindung behalten. Nach R E 13a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStR 2011 beschränken sich die Rechtsfolgen auf die Nachsteuer bei dem veräußernden Poolmitglied, so dass die verbleibenden Poolmitglieder die ihnen bisher gewährte Vergünstigung aufgrund der Übertragung durch den Mitgesellschafter behalten. 106

Dies ist auch die Auffassung von R E 13a.10 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStR 2011, solange die nach wie vor poolgebundenen Anteile die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % erreichen. Nicht zuzustimmen ist der Auffassung der Verwaltung in der vorgenannten Stelle der Richtlinien, wonach die Vergünstigung jedoch dann entfällt, wenn die verbleibenden Anteile die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreichen, mithin der Geschäftsanteil an einen bislang nicht poolgebundenen Dritten übertragen wird, der auch nicht in die Poolvereinbarung eintritt. Dies ist von Gesetzes wegen nicht gedeckt. Denn das Gesetz fordert lediglich, dass die Verfügungs- und Stimmrechtsbindungen innerhalb der poolgebundenen Gesellschafter fortbestehen müssen.

Endet die Vereinbarung aufgrund Todes des Erwerbers, ist dies keine Aufhebung, sondern eine durch den **Tod des Erwerbers** ausgelöste Rechtsfolge. 107  
Nur wenn der Rechtsnachfolger *nicht* in die von dem Rechtsvorgänger abgeschlossene (schuldrechtliche) Vereinbarung eintritt, löst dies den Nachsteuer-

tatbestand, jedoch nur in der Person des Rechtsnachfolgers aus. Daher ist beim Vermächtniserwerb der Erwerber zu verpflichten, in die Vereinbarung einzutreten. Gleiches gilt auch für Miterben bei Erbauseinandersetzungen sowie bei Erbteilsübertragungen.

- 108 Da § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG den Bestand der die Begünstigung auslösenden Regelungen über den gesamten Behaltenszeitraum sicherstellen will, ist der **Nachsteuertatbestand** bereits dann **erfüllt**, wenn auch **nur** die **Verfügungsbeschränkung** oder die **Stimmrechtsbündelung aufgehoben** wird. Dies ist nur ausnahmsweise unschädlich, wenn der Erwerber seit Vollendung des begünstigten Erwerbs Gesellschaftsanteile hinzuerworben hat, die in Addition mit dem begünstigt erworbenen Anteil (nunmehr) die Mindestbeteiligungsquote erreichen. Denn in diesem Fall ist das unternehmerische Engagement mittels einer Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % sichergestellt. Insoweit sind dann hinsichtlich dieses begünstigt erworbenen Anteils für den Rest der Behaltensfrist nur noch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG zu prüfen.
- 109 In gleicher Weise liegt kein Verstoß vor, wenn der fragliche Geschäftsanteil vom Zeitraum des begünstigten Erwerbes bis zur Beendigung der Verfügungs- und Stimmrechtsbündelungsvereinbarung in ein Betriebsvermögen eingelegt wird, welches seinerseits begünstigter Erwerb iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG gewesen wäre. Auch insoweit wird nur der **Begünstigungstatbestand ausgetauscht**. Dies gilt jedoch nur, soweit der Geschäftsanteil in dem Gewerbebetrieb wesentliche Betriebsgrundlage iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG ist, um zu verhindern, dass der Nachsteuertatbestand durch kurzfristige Einlage in einen Gewerbebetrieb umgangen wird.
- 109.1 Wird die Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung aufgehoben, wird der gebundene **Gesellschaftsanteil nicht rückwirkend zu Verwaltungsvermögen**. Der Verschonungsabschlag ist daher zu Recht gewährt. Eine erneute Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote ist nicht erforderlich. Da der Nachsteuertatbestand erfüllt ist, ist der Verschonungsabschlag nach der nachfolgend darzustellenden pro-rata-temporis-Regelung, vgl. Rz. 110 ff., zeitanteilig zu kürzen.

#### g) Rechtsfolgen des Verstoßes gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG)

- 110 Das Gesetz enthält eine sog. **pro-rata-temporis-Regelung**, die jedoch nicht für die Überentnahmen gilt; vgl. § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG. Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in welchem unter Einbeziehung des

Jahres des Verstoßes gegen die Behaltensfrist die noch verbleibende restliche Frist zum 5-jährigen Behaltenszeitraum steht.

**Beispiel:**

Stichtag des begünstigten Erwerbes ist der 15.2.2009. Am 10.3.2012 wird das begünstigte Vermögen veräußert.  $\frac{3}{5}$  der Behaltensfrist (15.2.2009–15.2.2012) sind abgelaufen. Der Verschonungsabschlag entfällt im Umfang von  $\frac{2}{5}$ .

**Abwandlung:**

Die schädliche Veräußerung erfolgt bereits am 15.2.2012. Die Behaltensfrist beginnt am 16.2.2009, so dass erst 2 volle Jahre abgelaufen sind. Der Verschonungsabschlag entfällt im Umfang von  $\frac{3}{5}$ .

Beim **Grundmodell** mit Verschonungsabschlag von 85 % ergeben sich in Prozent folgende Kürzungen des Verschonungsabschlages bezogen auf 85 %: 111

Verstoß im

Jahr 1	85 %
Jahr 2	68 %
Jahr 3	51 %
Jahr 4	34 %
Jahr 5	17 %

Wird das **Alternativmodell** gem. § 13a Abs. 8 ErbStG mit der Rechtsfolge vollständiger Verschonung gewählt, entfällt der Verschonungsabschlag im Umfang von  $\frac{1}{7}$ , gerechnet ab schädlicher Verfügung unter Einschluss des Jahres der Verfügung. 112

Der **Abzugsbetrag** nach § 13a Abs. 2 ErbStG **fällt in voller Höhe weg**, und zwar unabhängig davon, wann der Verstoß gegen die Behaltensfrist begangen ist, so auch R E 13a.12 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011; ausführl. Berechnungsbeispiele enthalten H E 13a.12 ErbStH 2011. Die temporäre Betrachtung gilt nur für den Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1, 8 ErbStG, nicht jedoch für den Abzugsbetrag des Abs. 2. Das Gesetz ist eindeutig. Diese Anordnung überrascht, da der Abzugsbetrag in seiner Bedeutung zumindest in mittleren und größeren Fällen hinter dem des Verschonungsabschlages zurückbleibt. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum geringere Vorteile bei Verstößen in vollem Umfang entfallen sollen, während größere Vergünstigungen nur zeitraumtensprechend gekürzt werden (wie hier auch *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 10 [14]; *Wächter* in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wächter<sup>4</sup>, § 13a ErbStG Rz. 248). Verstößt der Erwerber hingegen gegen die Lohnsummenklausel, findet keine Kürzung des Abzugsbetrags gem. Abs. 2 statt. Es ist überraschend, dass bei der Lohnsummenregelung ein Verstoß den Abzugsbetrag erhält, während im Be- 113

reich der Nachsteuertatbestände keine nur quotale Kürzung des Abzugsbetrags erfolgt, sondern dieser vollständig gestrichen wird.

- 114 Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag entfallen jedoch bei einem Verstoß gegen die **Überentnahmeregelung** des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG anteilig; so jedenfalls R E 13a.12 Abs. 1 ErbStR 2011.

**Beispiel:**

Innerhalb von 5 Jahren seit begünstigtem Erwerb hat der Erwerber A Überentnahmen iHv. 200 000 Euro getätigt. Der gemeine Wert des übertragenen Vermögens soll 3 000 000 Euro betragen. Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag sind nur auf eine Bemessungsgrundlage von 2 950 000 Euro zu gewähren. Die sog. Fünftel-Regelung (nur quotale Kürzung) findet keine Anwendung. Auch eine Reinvestition ist nicht möglich. Der Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG ist in den nachfolgenden Sätzen 2 und 3 der Vorschrift nicht erwähnt.

- 115 Im Übrigen enthält das Gesetz keine ausdrücklichen Regelungen zum **Verhältnis** der Rechtsfolgen bei **Verstößen gegen verschiedene Nachsteuertatbestände**.

Unklar ist zunächst, in welchem Verhältnis Überentnahmeregelung und allgemeine Behaltensfristen zueinander stehen, wenn beispielsweise etwa das begünstigte Vermögen vor Ablauf der 5-jährigen Frist veräußert worden ist.

**Beispiel:**

A erhält einen Geschäftsanteil im Umfang von 50 % an einer inländischen GmbH im Jahr 2012. Der Steuerwert beläuft sich auf 10 Mio. Euro. Aufgrund Verschonungsabschlages von 85 % bleibt eine Bemessungsgrundlage von 1,5 Mio. Euro. Der Abzugsbetrag kommt wegen der Größenordnung nicht in Betracht (vgl. Rz. 47). Nach 4 Jahren und 6 Monaten wird der Geschäftsanteil veräußert. Bis zu diesem Zeitpunkt hat A schädliche Ausschüttungen iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG iHv. 200 000 Euro erhalten.

Der Verstoß gegen die Behaltensfrist durch Veräußerung führt zum Wegfall des Verschonungsabschlages im Umfang von  $\frac{1}{5}$  ( $\frac{1}{5}$  von 8,5 Mio. Euro = 1,7 Mio. Euro). Eine schädliche Überentnahme hätte zur Folge, dass Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag vollständig entfallen. Fraglich ist daher, ob die **Überentnahme bei vorheriger Veräußerung** im verkürzten Zeitraum von Erwerb bis zur Veräußerung zu beurteilen ist. Dies ist meines Erachtens zu verneinen, da anderenfalls eine vom Gesetz nicht vorgesehene Kumulation der Folgen eintreten würde, deren Grenze der vollständige Wegfall von Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag trotz Veräußerung innerhalb des 5-jährigen Zeitraumes wäre. Das Verhältnis zwischen den Rechtsfolgen der Verstöße ist daher so zu lösen, dass die Überentnahmeregelung nur dann zum

Tragen kommt, wenn nicht ein vorrangiger Verstoß gegen einen anderen in § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG aufgeführten Tatbestand vorliegt. Insoweit hat § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG nur subsidiären Charakter. Dies lässt sich auch daraus ableiten, dass die Überentnahme zwar die Begünstigung vollständig entfallen lässt, dem Stpfl. aber über einen längeren Zeitraum die Möglichkeit gibt, Überentnahmen wieder durch Einlagen oder stehen gelassene Gewinne auszugleichen. Die volle Härte des Gesetzes soll den Stpfl. erst treffen, wenn er die mit der 5-jährigen Frist verbundene Chance der „Wiedergutmachung“ ausschlägt. Der hieraus resultierende Gestaltungsvorschlag liegt auf der Hand: Ist erkennbar, dass die Überentnahmeregelung mit Ablauf von fünf Jahren zum vollständigen Wegfall der Vergünstigung führt, kann ein Verstoß noch vor Ablauf der Frist gegen andere Tatbestandsmerkmale der Behaltenstatbestände erfolgen, um die Folgen auf die nur zeitraumbezogene Kürzung der Vergünstigungen zu begrenzen; so auch *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 11 (14); *Wächter* in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wächter<sup>5</sup>, § 13a ErbStG Rz. 252.

Die Finanzverwaltung scheint in R E 13a.12 ErbStR 2011 iVm. H E 13a.12 Beispiel 3 ErbStH 2011 in dem dort aufgeführten Beispiel die Auffassung zu vertreten, dass die härtere der Sanktionen anzuwenden ist. Auch wenn der vorstehende Sachverhalt nicht in einem explizit erläuterten Beispiel verarbeitet ist, ergibt sich jedoch aus dem nachfolgend in Rz. 117 aufgeführten Fall des gleichzeitigen Verstoßes von Behaltensfrist und Lohnsummenklausel, dass am Stichtag des schädlichen Tatbestandes ein Schnitt gemacht wird, indem so getan wird, als seien bis zum Ablauf der fünfjährigen Frist keine Veränderungen in der Entnahme bzw. nachfolgend in der Lohnsumme eingetreten. Folge ist, dass bei Entnahmen oberhalb der Freigrenze die Verschonungen sowie der Abzugsbetrag vollständig entfallen. Dies scheint in Anbetracht dessen, dass das Gesetz die fünfjährige Frist für die Beurteilung der Überentnahmen ansetzt, eine zu harte Sanktion zu sein. Die Praxis muss sich jedoch auf diese Auffassung einrichten, indem sie darauf achtet, dass die Entnahmen die Freigrenze von 150 000 Euro innerhalb des fünfjährigen Zeitraums nicht überschreiten, da ein Nachsteuertatbestand keineswegs immer gesteuert werden kann. Die Insolvenz ist das beste Beispiel.

Die gleiche Frage stellt sich auch, wenn die **Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage** innerhalb der fünfjährigen Frist mit Auszahlung des Erlöses an den Gesellschafter mit einer **Überentnahme zusammentrifft**. Die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage ist nur dann schädlich, wenn der Erlös nicht reinvestiert wird (vgl. dazu sogleich Rz. 119 ff.). Da die Reinvestition schon dadurch erfolgen kann, dass Liquiditätsreserven außerhalb des Verwaltungsvermögens, insbesondere des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG gestärkt werden, kommt es zu einem Nachsteuertatbestand infolge der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage idR nur dann, wenn der Ver-

116

äußerungserlös in das Privatvermögen überführt wird. Für diesen Fall treffen in der Tat Veräußerung und Überentnahme zusammen, falls die Überentnahme die Freigrenze von 150 000 Euro übersteigt. In diesem Fall ist jedoch ausschließlich die **anteilige Nachsteuer** festzusetzen, da die Verwendung des durch eine Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage erwirtschafteten Erlöses nicht als Überentnahme eingeordnet werden kann. Denn ansonsten würde ein Vorgang gleich zwei Verstöße mit zwei Sanktionen auslösen. Daher bleibt es bei der zeitanteiligen Kürzung.

- 117 Auch die Rechtsfolgen aus dem gleichzeitigen **Verstoß gegen die Behaltensfrist** einerseits **und die Lohnsummenklausel** andererseits sind abzugrenzen.

**Beispiel:**

A erwirbt von Todes wegen einen begünstigten Anteil an einer GmbH & Co. KG, deren maßgebliche Ausgangslohnsumme 1 Mio. Euro beträgt. Die Gesellschaft erreicht diese Lohnsumme auch in den Folgejahren. Nach 3 Jahren und 6 Monaten veräußert A den erworbenen Anteil. Die bis dahin aufgelaufene Lohnsumme beträgt 3,5 Mio. Euro.

Die fünfjährige Lohnsummenfrist endet in Fällen der Veräußerung mit dieser, weil dem Erwerber danach die Lohnsumme des Betriebs nicht mehr zuzurechnen ist. Insofern muss die Mindestlohnsumme von 400 % im Grundmodell zeitanteilig gekürzt werden. Gleiches gilt mit geänderter Mindestlohnsumme von 700 % beim Alternativmodell. Es bleibt dann dabei, dass zunächst nur eine Kürzung wegen Verstoßes gegen die Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG im Umfang von  $\frac{2}{5}$  erfolgt. Eine weitere Kürzung wegen Verletzung der **Mindestlohnsumme** erfolgt nur dann, wenn und soweit die Lohnsumme auch in dem verkürzten Zeitraum den Umfang von  $\frac{350}{450} = 87,5\%$  unterschreitet und dies die Kürzung des Abschlags nach § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG überschreitet. Denn die Vergünstigungen sind zwar in vollem Umfang von der fünfjährigen Fortführung unter den vom Gesetz aufgeführten Rahmenbedingungen der Lohnsummenklausel und Behaltensfristen abhängig. Durch die weitestgehend zeitanteilige Kürzung des Verschonungsabschlags bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die Vergünstigung mit Ausnahme der Überentnahmeregelung jedenfalls  $\frac{1}{5}$  für jedes Jahr der Fortführung ohne Missachtung der Mindestlohnsumme und der Behaltensfristen beträgt. Dies ist nicht gewährleistet, wenn „Doppelverstöße“ zu doppelten Sanktionen führen. Insofern ist das Ergebnis sicherlich nicht dogmatisch zwingend aus dem Gesetz abgeleitet, wird jedoch dessen Sinn und Zweck gereicht. Daher sollte zumindest bei Veräußerung die Lohnsummenkontrolle auf den Zeitraum bis zur Veräußerung gekürzt werden, bei Teilanteilsverkäufen anteilig.

Die Finanzverwaltung vertritt in H E 13a.12 ErbStH 2011 im Beispiel 2 im Grundsatz die gleiche Auffassung, jedoch mit einer wichtigen Abweichung.

Auch sie ist der Meinung, dass Ausgangspunkt zunächst die Kürzung des Verschonungsabschlags aufgrund des Verstoßes gegen die Behaltensfrist ist. Diese Kürzung erfolgt zeitanteilig. Sodann ist in einem zweiten Schritt die Prüfung der Lohnsumme vorzunehmen. Führt diese zu einer höheren Nachsteuer, ist die **höhere Nachsteuer** anzusetzen. Dies überzeugt, da das Gesetz Behaltensnorm und Lohnsummenregelung getrennt angeordnet und mit unterschiedlichen Sanktionen ausgestattet hat. Insofern greift die härtere Sanktion. Allerdings ist die Finanzverwaltung der Meinung, die Mindestlohnsumme sei nicht auf den verkürzten Zeitraum zu reduzieren. Im Beispiel ist somit die aufgelaufene Lohnsumme von 3 500 000 Euro der Mindestlohnsumme von 5 000 000 Euro gegenüberzustellen, so dass eine Kürzung der Verschonung im Umfang von 3 500 000 Euro  $\cdot$  5 000 000 Euro = 30 % erfolgt. Nach meiner Auffassung ist nur um 12,5 % zu kürzen. Gegen die Auffassung der Finanzverwaltung ist dogmatisch kein grundlegender Einwand zu erheben, wenn man außer Acht lässt, dass die 5-jährige Frist auf einen längeren Zeitraum hindeutet. Andererseits lässt sich die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung jedenfalls nicht dem Wortlaut des Gesetzes entnehmen (vgl. auch *Thonemann*, DB 2008, 2616).

Sofern das **begünstigte Vermögen** innerhalb noch laufender Fristen **unentgeltlich übertragen** wird, beginnt für den Erwerber eine neue Frist, während der Übertragende keinen Fristverstoß begeht; R E 13a.12 Abs. 5 Satz 1 ErbStR 2011; so auch FG Münster v. 12.6.2013 – 3 K 204/11 Erb, ZEV 2014, 51; vgl. Rz. 69. Verstößt allerdings der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist, gerechnet ab Erwerb durch den Rechtsvorgänger, gegen die Vermögensbindung oder die Lohnsummenregelung, kann dies zu einer rückwirkenden Besteuerung beim Übertragenden führen. Für die Nachsteuer haftet der Übertragende entgegen § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht, es sei denn, er hat die Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen, so R E 13a.1 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils im Rahmen einer teilentgeltlichen Übertragung beginnt naturgemäß keine neue Frist, da es sich in der Person des Erwerbers nicht um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang handelt. 118

In der Literatur werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. Übereinstimmung besteht darin, dass eine gesetzliche Regelung für die vorgenannten Doppelpelverstöße fehlt. ZT wird die Auffassung vertreten, das Prioritätsprinzip sei von eigenständiger Bedeutung, so dass der Lohnsummenregelung bei einem vorherigen Verstoß gegen die Vermögensbindung keine Bedeutung mehr zukäme; vgl. dazu *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz<sup>5</sup>, § 13a ErbStG Rz. 142 ff. 118.1

Für diese Auffassung spricht zwar, dass das Gesetz erkennbar davon ausgeht, die Lohnsumme sei für den gesamten Nachsteuerzeitraum zu beurteilen. Bis

dorthin habe der Stpfl. die Möglichkeit, zu niedrige Lohnsummen wieder aufzuholen. Stehe ihm dieser Zeitraum nicht zur Verfügung, könne die Lohnsumme keine Rolle mehr spielen. Dies verleitet dazu, gegen Ende des maßgeblichen Zeitraums gezielt gegen eine der Regelungen des Vermögensbindungsmodells zu verstoßen. Andererseits ist die Auffassung der Verwaltung zu weitgehend, wonach bei einem Verstoß gegen das Vermögensbindungsmodell zugleich im Rahmen des Lohnsummenmodells unterstellt wird, der Erwerber habe das Unternehmen während der gesamten Lohnsummenfrist fortgeführt. Dies führt insbesondere dazu, dass die pro-rata-temporis-Regelung faktisch leer läuft. Denn nur in sehr wenigen Fällen wird die komplette Lohnsumme der gesamten Frist bereits erfüllt sein, wenn etwa innerhalb der 5-jährigen Frist eine Veräußerung stattfindet. Insofern spricht viel für die – wenn auch dem Gesetz nicht ohne Weiteres zu entnehmende, gleichwohl der ratio legis entnommene Auffassung –, wonach die Mindestlohnsumme bei einem Verstoß gegen die Vermögensbindung auf den Zeitraum bis zum Eintritt der Verstoßfolge gegen die Vermögensbindung reduziert wird. Die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung hätte dann redlicherweise zur Folge, dass die etwa im Falle einer Unternehmensveräußerung vom Erwerber fortgezahlten Löhne noch dem Vorgänger für Zwecke der Ermittlung der Nachsteuerfolgen zugerechnet werden müssten; vgl. im Einzelnen auch die weiteren in H E 13a Abs. 12 ErbStH 2011 enthaltenen Beispiele.

#### **h) Ausnahme von der Nachversteuerung (Reinvestition)** (§ 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 ErbStG)

- 119 Nur in den Fällen des § 13a Abs. 5 Sätze 1, 2 und 4 ErbStG, mithin bei Veräußerung oder Aufgabe des begünstigten Vermögens ist von der **Nachversteuerung abzusehen**, wenn der Veräußerungserlös **innerhalb** der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten **Vermögensart verbleibt**. Bei Überentnahmen bzw. bei Aufhebung der Poolbindung, vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 3, 5 ErbStG, findet die Reinvestitionsklausel keine Anwendung, da es dann auch an einem Erlös fehlt, der reinvestiert werden könnte. Der Verbleib des Veräußerungserlöses in dem begünstigt übertragenen Vermögen setzt voraus, dass er nicht in das Privatvermögen entnommen werden darf. Der Tatbestand der Reinvestitionsklausel ist somit beim bloßen Behalten des Veräußerungserlöses im Betrieb erfüllt; so zu Recht *Korezkeij*, DStR 2009, 2412. Ein Transfer des Reinvestitionserlöses **innerhalb der begünstigten Vermögensart** ist zulässig. Wird mithin der Erlös aus der Veräußerung einer begünstigt erworbenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere begünstigungsfähige Beteiligung iS des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG reinvestiert, ist von der Nachversteuerung abzusehen. Es ist daher ohne Weiteres möglich, den Veräußerungserlös

aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines begünstigt erworbenen Betriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen desselben Stpfl. zu investieren, selbst wenn dieses andere Betriebsvermögen nicht begünstigt erworben ist. Das Gesetz fordert nur die Reinvestition innerhalb der gleichen Vermögensart. Die Reinvestition in eine andere begünstigte Vermögensart ist ebenso wie – selbstredend – die Reinvestition in nicht begünstigtes Vermögen nicht geeignet, den Wegfall des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags zu vermeiden.

### Beispiel:

Der Erlös aus der Veräußerung der vorgenannten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird in einen Anteil an einer Personengesellschaft reinvestiert. Der Verschonungsabschlag entfällt.

Der Erlös aus der Veräußerung einer Beteiligung muss nicht zum Erwerb einer bereits bestehenden Beteiligung verwendet werden. Dem Sinn und Zweck folgend ist eine Reinvestition auch in eine Gesellschaft möglich, an welcher der Erwerber bereits beteiligt ist. Die Investition in diese (eigene) Gesellschaft kann entweder über eine Neugründung oder eine Kapitalerhöhung erfolgen. Entscheidend ist, dass die zu reinvestierenden Mittel als Eigenkapital in diese Gesellschaft investiert werden. Dies kann auch über ein das ausgegebene Nennkapital hinaus gehendes Agio erfolgen.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, das Tatbestandsmerkmal Reinvestition „innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögensart“ sei so zu verstehen, dass die Reinvestition in Vermögen vorgenommen werden könne, welches in den Katalog des § 13b Abs. 1 ErbStG fällt; vgl. *Stal-leiken/Steger*, DStR 2011, 1353 mN. Für diese Auffassung spricht in der Tat, dass auf § 13b Abs. 1 ErbStG verwiesen wird, welcher mehrere begünstigte Vermögensarten erfasst. Für die vorstehend von mir vertretene Auffassung spricht jedoch, dass im Rahmen der Beratung des JStG 2010 die Gesetzgebungsorgane erörtert hatten, den Begriff der „begünstigten Vermögensart“ in „begünstigtes Vermögen“ zu verändern. Dies ist nur dann erforderlich, wenn die bisherige Fassung die Umschichtung in eine andere Vermögensart iS des § 13b Abs. 1 ErbStG gerade nicht als geeignet für eine Reinvestition ansieht. Diese enge Fassung scheint auch diejenige der Finanzverwaltung zu sein, die in RE 13a.11 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011 ausführt, von einer Nachversteuerung sei nur abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der **jeweiligen** nach § 13b Abs. 1 Nr. 1–3 ErbStG begünstigungsfähigen **Vermögensart** verbleibt. Diese enge Auffassung ist rechtspolitisch abzulehnen, erschwert sie doch wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen, ohne dass hierfür ein Anlass besteht. Nach derzeitiger Rechtslage sei jedoch geraten, nur innerhalb der gleichen Vermögensart zu reinvestieren.

Das Absehen von der Nachsteuer gilt nur bei Veräußerung des begünstigten Vermögens, wie aus dem Begriff „Veräußerungserlös“ und der nachfolgenden Investitionsverpflichtung folgt. Gegenstand der Veräußerung müssen gewerbliche und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Teilbetriebe oder begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften sein. Hierin inbegriffen sind auch wesentliche Betriebsgrundlagen der vorgenannten Rechtsträger, da deren Veräußerung auch als Verstoß gegen die Behaltensfrist gilt, die im Fall der Reinvestition sanktionslos bleibt. Da der Erlös innerhalb der Vermögensart verbleiben muss, reicht die **Tilgung von Verbindlichkeiten** des betreffenden Rechtsträgers zur Annahme einer Reinvestition aus, R E 13a.11 Satz 3 ErbStR 2011. Neue Wirtschaftsgüter müssen daher nicht angeschafft werden.

- 120 Nach § 13a Abs. 5 Satz 4 ist von einer Reinvestition auszugehen, wenn **innerhalb von sechs Monaten** in entsprechendes Vermögen **investiert** wird. Es handelt sich nicht um eine Ausschlussfrist. Die Regelung ist so zu verstehen, dass es sich bei der **sechsmonatigen Frist** um ein **Regelbeispiel** handelt, bei dessen Vorliegen von einer Reinvestition iS des Gesetzes auszugehen ist. Bei später Reinvestition kann der Stpfl. durch geeignete Unterlagen nachweisen, dass die Reinvestition zeitnah geplant war und sich nur aus Gründen, die außerhalb privater Umstände liegen, verzögert hat, offen gelassen in R E 13a.11 ErbStR 2011.
- 121 **Zulässige Reinvestitionsgüter** sind seitens der Finanzverwaltung beispielhaft die Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder neuen Betrieben; vgl. R E 13a.11 Satz 3 ErbStR 2011. Dabei darf es sich jedoch **nicht um Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens** handeln.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt keine schädliche und damit die Reinvestition ausschließende Verwendung des Veräußerungserlöses vor, wenn die **Liquiditätsreserven** des Unternehmens **erhöht** werden; vgl. R E 13a.11 Satz 5 ErbStR 2011. Denn nach der bis zum 7.6.2013 geltenden Gesetzesfassung war Liquidität kein Verwaltungsvermögen. Dies hat sich durch § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG in der ab 7.6.2013 geltenden Fassung geändert; vgl. ausführlich § 13b Rz. 137 ff. Folge wäre, dass der durch die Umschichtung entstehende Veräußerungserlös, uU sogar bereits die Kaufpreisforderung, Verwaltungsvermögen wäre. Die Finanzverwaltung lässt es aus Vereinfachungsgründen im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 6, zu, dass von einer Nachversteuerung abgesehen wird, wenn innerhalb von sechs Monaten seit der schädlichen Verwendung eine Reinvestition in Vermögen erfolgt, welches nicht zum Verwaltungsvermögen gehört. Damit ist die Verwendung des Veräußerungserlöses zur **Schuldentilgung keine schädliche Verfügung**, da die Minderung eines Passivpostens kein Verwaltungsvermögen ist. Die Sechsmonatsfrist beginnt ab dem Zeitpunkt, ab welchem bewertungsrechtlich der

veräußerte Gegenstand durch die Forderung bzw. den Geldzugang ersetzt wird. Die Verwaltungsanweisung ist für die Praxis dringend nötig, führt doch jede Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zu einer Vermögensposition, die als Finanzmittel iS der gesetzlichen Neuregelung ab 2013 einzuordnen ist.

Ungeklärt ist, ob Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in Form von Liquidität oder weiteren Finanzmitteln iS des § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG nur entstehen, soweit diese die im Rahmen der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote unschädlichen Finanzmittel übersteigen. Dies hätte zur Folge, dass Finanzmittel in Höhe der zur Verrechnung stehenden Schulden sowie des Sockelbetrags als Reinvestitionsgut kein Verwaltungsvermögen sind. Diese von *Pohl*, ErbStB 2014, 197 (198), vertretene Auffassung führt zwar zu zufriedenstellenden Ergebnissen, ist jedoch vom Gesetz nicht gedeckt, da die Reinvestitionsklausel im Gesetz generell auf Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 ErbStG Bezug nimmt. Es dürfte sich um eine „Rechtsgrund-“ und nicht um eine „Rechtsfolgenverweisung“ handeln. Bei der Reinvestition nur eines Teilbetrags des Veräußerungserlöses kommt es nur zu einem teilweisen Verstoß gegen die Veräußerungsfrist; vgl. *Pfeifer/Hinkers*, DStZ 2013, 729; *Pohl*, ErbStB 2014, 197. Der Begriff des Veräußerungserlöses ist einschränkend auszulegen, indem er nur den Erlös meint, welcher nach Abzug nicht vermeidbarer Aufwendungen, zu denen auch die Ertragsteuerbelastung zählt, überhaupt zur Reinvestition zur Verfügung steht.

#### **Beispiel:**

Der Veräußerungserlös ist mit 30 % steuerbelastet. Nur die verbleibenden 70 % sind zu reinvestieren, um die Nachsteuer zu vermeiden.

Es ist nicht erforderlich, dass der Veräußerungserlös in Wirtschaftsgüter der gleichen Branche investiert wird. Das Gesetz fordert lediglich die Investition in „entsprechendes Vermögen“, welches nicht zum Verwaltungsvermögen zählt. Daher ist auch die Investition in Unternehmen anderer Branche, jedoch gleicher Vermögensart ausreichend.

### **8. Verfahrensfragen – Anzeigepflichten (§ 13a Abs. 6 ErbStG)**

§ 13a Abs. 6 ErbStG enthält objektive **Anzeigepflichten**, um dem Finanzamt Kenntnis vom Nachsteuertatbestand zu verschaffen und ihm die Festsetzung der Nachsteuer zu ermöglichen. **Adressat** ist der **Erwerber** des begünstigten Vermögens, nicht hingegen der Schenker. Die Anzeige bedarf der Schriftform. Es handelt sich ausnahmslos um Anzeigepflichten, die zum Inhalt haben, dass der Verpflichtete dem Finanzamt den zur Prüfung einer möglichen **Nach-**

**steuer erforderlichen Sachverhalt vollständig schriftlich mitzuteilen** hat. Eine Steuerberechnung samt Steueranzeige ist nicht erforderlich.

- 123 Bei **mehreren Erwerbern** ist **jeder getrennt** zur Anzeige **verpflichtet**. Dies ist bei Ermittlung der Festsetzungsfrist von Bedeutung. Denn diese endet nicht vor Ablauf des 4. Jahres, nachdem die Finanzbehörde Kenntnis von dem die Nachsteuer auslösenden Sachverhalt erhalten hat. Die Anzeige durch einen Erwerber setzt die Frist für weitere Erwerber nicht in Gang. Dies gilt unabhängig davon, dass die Finanzbehörde auf diesem Wege von dem Nachsteuertatbestand insgesamt und damit auch hinsichtlich weiterer Erwerber Kenntnis erlangt hat. Die Anzeigeverpflichtung besteht gegenüber dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt. Dies ist dasjenige, welches im Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbes für die Steuerfestsetzung zuständig war, selbst wenn es etwa im Alternativmodell (100 % Abschlag) nicht zu einer Steuerfestsetzung gekommen sein sollte.
- 124 Die **Anzeige** ist eine **Steuererklärung** iS der AO, so dass die §§ 149 ff. AO zur Anwendung kommen. Daher kann bei Nichterfüllung auch ein Verspätungszuschlag bis zu 10 % der später festgesetzten Steuer festgesetzt werden (vgl. *Viskorf* in Boruttau<sup>17</sup>, § 19 GrEStG Rz. 22, zur identischen Rechtslage bei der GrESt). Den Erwerber als Anzeigepflichtigen trifft eine **Berichtigungspflicht** nach § 153 Abs. 1 AO, falls er nachträglich feststellt, dass die gemachten Angaben unzutreffend sind. Verstößt er hiergegen, kann dies strafrechtliche Folgen gem. §§ 369 ff. AO haben. Dies gilt erst recht, wenn bereits die abgegebene Anzeige unzutreffend ist und den Anzeigepflichtigen ein strafrechtlicher Schuldvorwurf trifft; vgl. *Spatsbeck/Engler*, Stbg. 2010, 74.
- 125 Das Finanzamt ist nicht verpflichtet, Nachsteuertatbestände selbst zu ermitteln. Der Festsetzung der Nachsteuer kann daher nicht entgegengehalten werden, das Finanzamt hätte seinerseits den Sachverhalt ermitteln, vor Anzeige durch den Erwerber Kenntnis erlangen und damit den Lauf der Festsetzungsfrist in Gang setzen können.
- 126 Bei **Verletzung der Lohnsummenregelung** ist die Anzeige innerhalb einer Frist von **sechs Monaten** nach Ablauf der Lohnsummenfrist abzugeben, und zwar jedoch nur dann, wenn die Mindestlohnsumme nicht erreicht ist. Wegen der Strafbedrohung sollte im Zweifel die Anzeige selbst dann abgegeben werden, wenn letzte Klarheit noch nicht besteht. Die Verpflichtung umfasst nicht nur die Anzeige des Tatbestands als solchen, sondern auch den Umfang, um welchen die Mindestlohnsumme 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet. Die sechsmonatige Frist beginnt erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist, mithin in aller Regel nach Ablauf des fünfjährigen Zeitraums seit Vollendung

des steuerpflichtigen Erwerbs, bei vorzeitiger Veräußerung oder gleichgestellten Tatbeständen mit deren Vollendung. Da dies in aller Regel ein unterjähriger Zeitraum ist, ist die Frist sehr kurz. Denn für die Ermittlung der maßgeblichen Lohnsumme im 5. Jahr ist regelmäßig eine unterjährige Ermittlung der Lohnsumme erforderlich. UU kommt hinzu, dass der Erwerber keinen unmittelbaren Zugriff auf die maßgeblichen Daten hat, insbesondere wenn er nur mit einer Minderheitsbeteiligung am maßgeblichen Rechtsträger beteiligt ist. In diesen Fällen ist zunächst ausreichend, wenn der Erwerber auf die Möglichkeit der Unterschreitung der Lohnsumme hinweist und die weiteren Angaben innerhalb einer angemessenen Frist nachreicht. Allerdings beginnt dann die Festsetzungsfrist erst, nachdem das Finanzamt sämtliche zur Prüfung des Sachverhalts erforderlichen Angaben erhalten hat.

Bei Verwirklichung eines **Nachsteuertatbestands** ist die **Anzeige immer erforderlich**, und zwar auch dann, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Sätze 3, 4 ErbStG (Reinvestition) erfüllt sind, so dass es zu keiner Nachsteuerfestsetzung kommt (§ 13a Abs. 6 Satz 6 ErbStG). Dies ist deshalb verwunderlich, weil regelmäßig erst nach Ablauf der Reinvestitionsfrist endgültig feststehen kann, ob es zu einer Nachsteuer kommt. In der Praxis sollte daher die Anzeige mit dem Hinweis versehen werden, die Reinvestition sei geplant ist und es werde deswegen beantragt, von einer Steuerfestsetzung bis zum Nachweis der Reinvestition oder Ablauf der Reinvestitionsfrist abzusehen. 127

Die **Nachsteuer** ist nur nach den **Regelungen der AO zu verzinsen**, dh. erst bei Stundung oder Aussetzung der sofortigen Vollziehung (§§ 233–237 AO). § 13a Abs. 6 ErbStG enthält keine von den Vorschriften der AO (§§ 233 ff. AO) abweichende Regelung zur Verzinsung. Insofern verbleibt in Höhe des Barwertes des Zinsvorteils ein dauerhafter wirtschaftlicher Vorteil des Stpfl. selbst dann, wenn es zu einer Nachsteuerfestsetzung kommen sollte. Die in § 13a Abs. 6 ErbStG anzuzeigenden Vorgänge führen zu einem rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags und in den Fällen des § 13a Abs. 5 ErbStG (Vermögensbindung) auch des Abzugsbetrags. Sie sind rückwirkende Ereignisse iS von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und durchbrechen damit die Bestandskraft der bisherigen Steuerfestsetzung. Nach § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG tritt eine Ablaufhemmung ein. Danach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des 4. Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Unterschreiten der Lohnsummengrenze oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelung Kenntnis erlangt hat. Insofern sind die Stpfl. gut beraten, möglichst zügig die Anzeige zu erstatten, da nur dies die Ablaufhemmung außer Kraft setzt. 128

## 9. Nachweispflichten bei Auslandsvermögen (§ 13a Abs. 7 ErbStG)

- 129 Die Begünstigungen erfassen nunmehr auch im **Bereich der EU und des EWR belegene unternehmerisch gebundene Einheiten**. Da der deutsche Fiskus insoweit nicht berechtigt ist, eigene Ermittlungen in diesen Staaten durchzuführen, erlegt das Gesetz dem Stpfl. **erhöhte Nachweispflichten** auf. Nach § 13a Abs. 7 ErbStG hat er nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung sowohl im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer als auch während der gesamten in § 13a Abs. 2, 5 ErbStG genannten Zeiträume bestehen. Diese Regelung ist europarechtlich unbedenklich, da sie nicht auf eine Diskriminierung abzielt, sondern dem Umstand Rechnung trägt, dass der deutsche Fiskus im Ausland keine Möglichkeit hat, seine grundsätzlich bestehende Amtsermittlungspflicht zum Zwecke der gleichmäßigen Besteuerung umzusetzen. Die Nachweispflicht des Stpfl. **erfasst** nicht nur das im EU- und EWR-Bereich belegene begünstigte Vermögen, sondern **schlechthin sämtliches im Ausland** – also weltweit – **belegene Vermögen**, soweit es in den Begünstigungsrahmen der §§ 13a, 13b ErbStG einbezogen werden soll. Sie erfordert zunächst den Nachweis, dass im Zeitpunkt der Begünstigung zum einen das im Ausland belegene Vermögen die sachlichen Voraussetzungen der Vergünstigungen iS der §§ 13a, 13b Abs. 1 ErbStG erfüllt, zum anderen aber auch, dass die Anforderungen der Lohnsummenregelung und der allgemeinen Behaltensfrist beachtet sind.
- 130 Schon § 90 Abs. 2 AO begründet eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** des Stpfl. bei **Auslandssachverhalten**. Insbesondere ist er verpflichtet, etwa die in den §§ 93 Abs. 3 Satz 2, 97, 100 AO aufgeführten Unterlagen vorzulegen und diejenigen Angaben zu machen, die das Finanzamt in die Lage versetzen zu entscheiden, ob die Betriebsvermögensvergünstigungen auch das ausländische Vermögen erfassen. Insbesondere ist der Stpfl. verpflichtet, Beweismittel zu beschaffen, die die Entscheidung des Finanzamtes ermöglichen (*Kempermann*, FR 1990, 437 [438]; *Seerin Tipke/Kruse*, § 90 AO Rz. 21 mwN). Die Leitlinie ist daher diejenige, dass der Stpfl. alles in seiner Macht Stehende tun muss, um die maßgeblichen Unterlagen zu beschaffen und dem Finanzamt vorzulegen. Insbesondere hat er daher auch Unterlagen zu beschaffen, die Gesellschaften betreffen, an denen er nicht selbst unmittelbar beteiligt ist, die jedoch einer anderen Gesellschaft zuzurechnen sind, auf welche der Stpfl. einen gesellschaftsrechtlichen Einfluss dahingehend ausüben kann, dass diese Gesellschaft die Unterlagen der Beteiligungsgesellschaft fordern kann.

**Beispiel:**

Stpfl. A ist alleiniger Gesellschafter der inländischen X-GmbH, die ihrerseits alleinige Gesellschafterin der schweizerischen S-AG ist. A muss die Unterlagen der schweizerischen S-AG über die X-GmbH anfordern, damit das Finanzamt prüfen kann, ob sich das Vermögen der schweizerischen S-AG überwiegend aus Verwaltungsvermögen zusammensetzt.

Problematisch sind diejenigen Sachverhalte, bei denen der Stpfl. **mangels** eines ausreichenden **gesellschaftsrechtlichen Einflusses** keine Möglichkeit hat, die maßgeblichen Unterlagen zu besorgen. In diesem Zusammenhang liegt zwar kein Verstoß gegen die erhöhte Mitwirkungspflicht vor, da ein unmögliches Verhalten von Niemandem verlangt werden kann. Gleichwohl ist zu fragen, ob dies dazu führt, dass im Zweifel die Vergünstigungen zu versagen sind, da die „**non-liquet-Situation**“ zu Lasten des Stpfl. geht. 131

Bezogen auf die Betriebsvermögensvergünstigungen müssen seitens des Stpfl. regelmäßig folgende **Unterlagen betr. Auslandsgesellschaften** – gleich, ob unmittelbar oder mittelbar beteiligt – **bezogen** auf den **Stichtag der Entstehung der Steuer** beigebracht werden, soweit diese Beteiligungen in den Begünstigungsrahmen einbezogen werden sollen: 132

- Auszüge aus amtlichen Registern, aus denen sich die Eintragung und damit die Rechtsfähigkeit des betreffenden Rechtsträgers ergibt,
- Gesellschaftsverträge oder andere Dokumente wie Gesellschafterlisten, aus denen sich die Beteiligung des Stpfl. oder zwischengeschalteter Gesellschaften an dem ausländischen Rechtsträger ergibt,
- Jahresabschlüsse, die Aufschluss über den anzusetzenden Wert nach dem Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG sowie den Anteil an Verwaltungsvermögen ergeben,
- maßgebliche Lohnsumme und Bestand der wesentlichen Betriebsgrundlagen zwecks Beobachtung der Lohnsummen- und Behaltensfristen.

Gleiches gilt auch, soweit eine ausländische Betriebsstätte Bestandteil des begünstigten Vermögens eines inländischen Gewerbebetriebs oder einer inländischen Kapitalgesellschaft ist.

Soweit bei dem ausländischen Rechtsträger auch Vermögensgegenstände seitens des Gesellschafters zur Nutzung überlassen werden, ist auch dies dem Finanzamt nachzuweisen.

Ferner ist der Stpfl. zum Nachweis verpflichtet, dass die Begünstigungen für den Zeitraum der Lohnsummenregelung und allgemeinen Behaltensfristen ihren Fortbestand hat. Soweit in § 13a Abs. 7 ErbStG auf den Zeitraum der Lohnsummenfrist in § 13a **Abs. 2** ErbStG verwiesen wird, handelt es sich um 133

einen Schreibfehler. Gemeint ist die **Lohnsummenfrist** des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Dies vermutet auch *Meincke*<sup>16</sup>, § 13a ErbStG Rz. 37. Der für den dauerhaften Bestand der Begünstigung maßgebende Lohnsummenvergleich ist bekanntlich erst nach Ablauf der fünfjährigen Frist durchzuführen. Daher ist der Stpfl. nicht verpflichtet, innerhalb der vorgenannten Frist Angaben zur maßgeblichen Lohnsumme zu machen. Es bleibt dabei, dass die erforderlichen Angaben gem. § 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf der Frist dem Finanzamt zu übermitteln sind. Da nach § 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG in den Fällen der allgemeinen Behaltensfristen des Abs. 5 jeder Erwerber – also auch derjenige von Auslandsvermögen – verpflichtet ist, den Sachverhalt innerhalb der Monatsfrist anzuzeigen, hat § 13a Abs. 7 ErbStG keinen eigenen Regelungsgehalt, soweit es sich um Anzeigepflichten handelt.

- 134 Jedoch trifft den Stpfl. der Nachweis, dass die Begünstigungsvoraussetzungen während der genannten Zeiträume bestanden haben. Dies hat zur Folge, dass über § 90 Abs. 2 AO hinausgehend sich die sog. **non-liquet-Situation verändert**. Hat nach allgemeinen Grundsätzen das Finanzamt die Beweislast zu tragen, falls ein steuerbegründender Tatbestand nicht vollständig nachgewiesen werden kann, trifft diese Rechtsfolge bei Inanspruchnahme von Begünstigungen den Stpfl. Nach § 90 Abs. 2 AO müsste daher das Finanzamt die Beweislast tragen, wenn unklar ist, ob die Begünstigungen nachträglich wegfallen, weil Lohnsummenregelung und/oder Behaltensfristen nicht beachtet sind. Diese **Beweislast** wird gem. § 13a Abs. 7 ErbStG nunmehr dem **Stpfl. auferlegt**. Ist unklar, ob die Steuer rückwirkend ohne Verschonungsabschlag festzusetzen ist, trägt die Beweislast der Stpfl. Dies bedeutet keineswegs, dass das Finanzamt überzogene Anforderungen an die Vorlage beweiskräftiger Unterlagen stellen darf. Regelmäßig hat es den Inhalt ausländischer Register, die Richtigkeit vorgelegter und testierter Jahresabschlüsse sowie die Berechnungen von Angehörigen steuerberatender Berufe zu beachten, wenn es etwa um den Anteil von Verwaltungsvermögen an ausländischen Rechtsträgern geht. Überzogene Anforderungen können daher nicht an den Stpfl. gestellt werden.

## 10. Alternativmodell – vollständige Freistellung (§ 13a Abs. 8 ErbStG)

- 135 Anstelle der Verschonung im Grundmodell von 85 % der maßgeblichen Bemessungsgrundlage begünstigten Vermögens kann die **vollständige Freistellung** durch den Erwerber **unwiderruflich** beantragt werden, wenn **kumulativ** folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
- Mindestlohnsumme von 700 % bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren,

- Behaltensfrist von sieben Jahren anstelle von fünf Jahren nach § 13a Abs. 5 ErbStG,
- Anteil von Verwaltungsvermögen max. 10 % anstelle von 50 %, bei ein-zubeziehenden Beteiligungen durchgerechnet auf deren Verwaltungsvermögen.

§ 13a Abs. 8 ErbStG weicht vom Grundmodell insoweit nur bzgl. der maßgebenden Zeiträume, der Mindestlohnsumme und des Anteils von Verwaltungsvermögen ab, so dass im Übrigen auf die Kommentierung zu §§ 13a Abs. 1, 4, 5, 13b Abs. 2 ErbStG verwiesen werden kann. Die **Überentnahme-regelung** gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ist **nicht verändert**. Es bleibt somit auch im Alternativmodell des § 13a Abs. 8 ErbStG bei der Freigrenze von 150 000 Euro. 136

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** in R E 13a.13 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011 kann der **Antrag** im Erbfall insgesamt **nur einheitlich** für alle Arten des begünstigten Vermögens gestellt werden. Dies wird damit begründet, dass in § 13 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Wert begünstigten Vermögens in Höhe von 85 % (Regelverschonung) **insgesamt** außer Ansatz bleibe. Getrennte Anträge sind nach Auffassung nicht zulässig. Stellt der Stpfl. den Antrag, ist nach unzutreffender Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13a.13 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011 begünstigungsfähiges Vermögen nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen **aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten** die Grenze von 10 % nicht überschreitet. Die Finanzverwaltung fasst somit mehrere begünstigte Vermögensarten zu einem Erwerb iS der Optionsregelung zusammen. Dies ist schon deshalb zweifelhaft, weil damit die Option bei mehreren Erwerben entwertet wird. Denn maßgeblich für die Betrachtung der Voraussetzungen für die Option sind die Verhältnisse im jeweils übertragenen begünstigten Vermögen. Somit führt schon das Überschreiten der Verwaltungsvermögensgrenze von 10 % bei einer begünstigten Vermögenseinheit zum vollständigen Scheitern bei dieser Einheit. Die Meinung überzeugt auch inhaltlich nicht, weil sich aus dem System der §§ 13a, 13b ErbStG ergibt, dass nach Rechtsträgern unterschieden wird und es sich um eine Begünstigung von Rechtsträgern (sachliche Steuerbefreiung) in gegenstandsbezogener Weise handelt, so überzeugend *Crezelius*, Unternehmenserbrecht<sup>2</sup>, Rz. 193. Für die hier vertretene Auffassung spricht auch, dass die Behaltenstatbestände isoliert zu prüfen sind, also nicht nach einer konsolidierten Betrachtung. 137

Die Finanzverwaltung vertritt darüber hinaus in R E 13a.13 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011 die rigide Auffassung, dass wirtschaftliche Einheiten, die die Voraussetzungen der Option nicht erfüllen, weil die Verwaltungsvermögensquote mehr als 10 % beträgt, überhaupt keine Verschonung erhalten. Sie werden so-

mit weder in voller Höhe noch im Volumen von 85 % entlastet. Dies überzeugt schon deshalb nicht, weil die Verwaltung nicht einerseits mehrere Erwerbe zu einem Erwerb zusammenfassen kann, dann aber bei der Beurteilung der Verwaltungsvermögensquote wiederum die einzelnen Vermögensarten getrennt betrachtet. Wenn schon wäre es zutreffend, die Verwaltungsvermögensquote für alle Vermögenseinheiten insgesamt zu ermitteln, so dass geringes Verwaltungsvermögen einer Einheit uU auch dazu dienen könnte, höheres Verwaltungsvermögen einer anderen Einheit zu kompensieren.

Leider hat die Finanzverwaltung durch die rkr. **Entscheidung des FG Münster** (FG Münster v. 9.12.2013 – 3 K 3969/11 Erb, ZEV 2014, 325 m. Anm. *Althof* = BB 2014, 1251 m. Anm. *Königer*) Rückenwind erhalten. Das FG hatte einen Fall zu entscheiden, in welchem der Erwerber sowohl GmbH-Anteile mit einer Verwaltungsvermögensquote von 0 als auch KG-Anteile mit einer Verwaltungsvermögensquote von 47 % durch Erbfall erhalten hatte. Er begehrte beim Finanzamt die vollständige Verschonung für den GmbH-Anteil und die Regelverschonung für den KG-Anteil. Das Finanzamt gewährte die vollständige Verschonung für den GmbH-Anteil und entlastete den KG-Anteil nicht einmal durch die Regelverschonung. Die hiergegen gerichtete Klage war erfolglos. Das FG schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung an, wonach die vom Gesetz gewählte Formulierung „insgesamt“ nicht nur den Umfang der Steuerentlastung festlegt, sondern verschiedene Einheiten für Zwecke der Verschonung als eine Einheit erfasst. Vielmehr seien die Werte jeder einzelnen begünstigten wirtschaftlichen Einheit zu addieren. Bezogen auf den jeweiligen steuerpflichtigen Erwerb bestehe nach dem Gesetzeswortlaut aber ein Alternativverhältnis in der Anwendung der Steuerbefreiung. Werde die vollständige Verschonung beantragt, komme die Entlastung nur für die wirtschaftlichen Einheiten in Betracht, die die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllen.

Die Entscheidung überzeugt nicht (ablehnend mit überzeugender Begründung auch *Reich*, DStR 2014, 1424). Es ist näherliegend, dass der Gesetzgeber nur den Erwerb einer wirtschaftlichen Einheit betrachtet hat, weshalb sich das Wort insgesamt auch nur auf diese eine wirtschaftliche Einheit beziehen kann. Auch der Hinweis des Gerichts, die Verwaltungsvermögensquote gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG sei aus allen wirtschaftlichen Einheiten insgesamt zu konsolidieren, geht fehl, da diese Vorschrift nur die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit behandelt und sich aus der Regelung kein Hinweis entnehmen lässt, in welchem Verhältnis die beiden Varianten der Verschonung zueinander stehen; so völlig zu Recht *Althof*, ZEV 2014, 327. Im Übrigen ist kein zwingender Grund erkennbar, warum der Antrag nur einheitlich gestellt werden kann. Dies führt auch zu merkwürdigen Ergebnissen. Werden mehrere wirtschaftliche Einheiten erworben, von denen nur eine die Anforderungen der vollständigen Verschonung erfüllt, steht sich

der Erwerber im Falle eines Antrags schlechter als jemand, der nur die Voraussetzungen der Regelverschonung erfüllende Einheiten erwirbt. Es ist bedauerlich, dass der BFH derzeit nicht die Gelegenheit bekommt, zu dieser Frage Stellung zu beziehen.

Für die Praxis bedeutet dies, dass der Antrag auf Volloption bei mehreren erworbenen Anteilen nur dann gestellt werden sollte, wenn das Vermögen, welches in vollem Umfang freigestellt wird, den Gesamtwert des erworbenen Vermögens dominiert. In diesen Fällen kann in Kauf genommen werden, dass anderes, nur nach der Regeloption begünstigungsfähiges Vermögen überhaupt nicht begünstigt wird. Die Verwaltungsauffassung wird daher dazu führen, dass bei Erwerben mehrerer Vermögensarten die Volloption nur sehr zurückhaltend angewandt wird. Vielleicht ist dies auch der Hintergrund der Auffassung in den ErbStR.

Nur wenn für alle übertragenen Einheiten die Vollverschonung nicht in Betracht kommt, geht der Antrag ins Leere, so dass dann wieder die Regelverschonung zur Anwendung kommt, merkwürdiger Weise dann für die jeweiligen Einheiten getrennt. Dies ist dogmatisch nicht nachvollziehbar, für die Stpfl. jedoch von Vorteil; vgl. R E 13a.13 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011.

Sofern nachträglich ermittelt wird, dass die Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung in **allen wirtschaftlichen Einheiten** nicht erfüllt ist, bleibt es bei der Regelverschonung, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Ergibt die nachträgliche Überprüfung, dass die Vollverschonung hinsichtlich einzelner Einheiten nicht gewährt wird, entfällt für diese Einheiten die Verschonung insgesamt. Die Folge ist, dass es für den Stpfl. in diesen Fällen günstiger ist, wenn auch keine einzige der übertragenen Einheiten die Voraussetzungen für die Volloption erfüllt.

#### **Beispiel 1:**

A erwirbt von Todes wegen folgende begünstigte Vermögenseinheiten: Kommanditanteil mit Verwaltungsvermögensquote 9 %, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit Verwaltungsvermögensquote 7 %, Anteil an einer Kapitalgesellschaft, Verwaltungsvermögensquote 12 %. Wird der Antrag auf Volloption gestellt, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung diese für die ersten beiden Vermögensarten gewährt, für die letztere wird noch nicht einmal die Regeloption gewährt. Ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Verwaltungsvermögensquoten der ersten beiden Vermögensarten 10 % übersteigen, gilt für alle drei Vermögensarten die Regeloption.

#### **Beispiel 2:**

Im Ausgangsfall soll die Verwaltungsvermögensquote für den GmbH-Anteil 9 % betragen. Die Volloption wird für alle drei Vermögensarten gewährt.

**Beispiel 3:**

Im vorliegenden Fall ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Verwaltungsvermögensquote für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb 12 % beträgt. Rechtsfolge ist, dass die beiden anderen Vermögensarten im vollen Umfang verschont bleiben, während das land- und forstwirtschaftliche Vermögen überhaupt nicht verschont bleibt.

**Beispiel 4:**

Im Ausgangsfall veräußert der Erwerber innerhalb der Nachsteuerfrist den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Rechtsfolgen beschränken sich auf die Korrektur der Steuer bezogen auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Ist **Gegenstand des Erwerbs** nur **eine begünstigte Vermögensart**, stellen sich diese Probleme naturgemäß nicht. Ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Voraussetzungen für die Volloption (Alternativmodell) nicht vorliegen, fällt der Begünstigungsrahmen in die Regeloption zurück, so dass der Antrag durchaus gestellt werden kann, bevor endgültig feststeht, wie hoch die Verwaltungsvermögensquote ist. Dies ergibt sich bezogen auf die Meinung der Finanzverwaltung aus R E 13a.13 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011. Danach geht der Antrag ins Leere, wenn die Verwaltungsvermögensquote aller übertragenen Anteile mehr als 10 % beträgt. Dies ist auch der Fall, wenn nur eine Einheit übertragen wird, die die Voraussetzungen an die Volloption nicht erfüllt.

Für die Praxis folgt hieraus, dass zwecks Vermeidung von Nachteilen aufgrund der Verwaltungsauffassung zumindest bei freigebigen Zuwendungen betr. mehrere begünstigte Vermögensarten eine **Aufspaltung auf mehrere Vorgänge** erforderlich ist, wenn nicht sichergestellt ist, dass per Saldo die Optionsvoraussetzungen vorliegen. Dabei ist jeder „Gesamtplan“ zu vermeiden, insbesondere ein einheitlicher Schenkungswille auszuschließen. Der Antrag ist **bedingungsfeindlich** und **unwiderruflich**.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass zumindest bei Erwerb mehrerer begünstigter Vermögensarten in einem Vorgang (zB Erbfall) mit dem Antrag gewartet werden sollte, bis die Verwaltungsvermögensquote der jeweiligen Einheiten zuverlässig ermittelt ist. Denn der unwiderrufliche Antrag hat zur Folge, dass einzelne Einheiten überhaupt nicht begünstigt werden, wenn sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen der Volloption nicht erfüllen. Jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung würde sich dann die Verschonung auf das Vermögen beschränken, welches eine Verwaltungsvermögensquote von max. 10 % aufweist. Daher ist zu fragen, bis wann der Antrag gestellt werden muss. Die Finanzverwaltung hatte noch in Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 des Ländererlasses v. 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713, die Meinung vertreten, der Antrag müsse bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft des Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheids gestellt werden. Dies führte zu erheb-

lichen Problemen, soweit diese Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 2 AO standen. Denn dieser Bescheid führte zum Eintritt der formellen Bestandskraft. Die Praxis musste daher solche Bescheide durch Einspruch, gegebenenfalls Klage anfechten, um den Eintritt der materiellen Bestandskraft zu verhindern. Folge waren unnötige Klagen bei den Steuergerichten. Dies ist Vergangenheit. Nach R E 13a.13 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 kann der **Antrag** „grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft“ der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer“ gestellt werden. Es ist anzunehmen, dass sich die Finanzverwaltung der Auffassung des Urts. BFH v. 10.11.2004 – II R 24/03, BStBl. II 2005, 182, anschließt. Darin hatte der BFH die Meinung vertreten, die Zuweisung des Freibetrags müsse bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht gestellt werden; zu vorsichtig *Rutkowsky/Siegmund*, DStZ 2013, 111, die eine verbindliche Auskunft empfehlen. Da die Entscheidung keine Einschränkungen vorsieht, ist der Satzteil „grundsätzlich“ vermutlich überflüssig. Somit kann bei Erwerb nur einer begünstigten Vermögensart der Antrag zügig gestellt werden, was auch zu Liquiditätsvorteilen führt. Denn wird zunächst Erbschaftsteuer auf der Grundlage des Regelmodells festgesetzt und diese später erstattet, ergeben sich keine Zinsvorteile, da die erstattete Steuer nicht verzinst wird.

Nach § 13b Abs. 2a ErbStG wird die Verwaltungsvermögensquote durch das für die wirtschaftliche Einheit örtlich zuständige Finanzamt festgestellt. Der Bescheid ist Grundlagenbescheid für die Erbschaftsteuerfestsetzung. Für die Beteiligten besteht daher das Problem, den Antrag auf vollständige Freistellung uU in einem Zeitpunkt stellen zu müssen, in welchem die Höhe der Verwaltungsvermögensquote noch nicht feststeht. Auf die damit verbundenen Risiken bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten wurde in § 13a Rz. 137 hingewiesen. Wird daher der Antrag gestellt, ergibt sich aber zu einem späteren Zeitpunkt, dass die Verwaltungsvermögensquote mehr als 10 % beträgt, wird die uU eingetretene materielle Bestandskraft der Erbschaft- und Schenkungsteuerfestsetzung durchbrochen, was wiederum Auswirkungen auf den Verschonungsumfang der anderen unternehmerischen Einheiten haben kann. Aus diesem Grunde ist es in der Praxis üblich, den **Antrag erst zu stellen, nachdem die Verwaltungsvermögensquote festgestellt** ist. Allerdings besteht dann immer noch das Risiko, dass der Antrag ins Leere geht, sollte bei einer späteren Änderung der Verwaltungsvermögensquote diese nunmehr das für die vollständige Freistellung unschädliche Verwaltungsvermögen von max. 10 % überschreiten. Umgekehrt gibt es Sachverhalte, in denen der Antrag in der Annahme nicht gestellt ist, die Verwaltungsvermögensquote überschreite die maßgebliche Freigrenze von 10 %, und es sich später ergibt, dass diese Annahme falsch ist. Nur für diesen letztgenannten Fall vertritt das Bay. Landesamt

137.1

für Steuern in der VfG. v. 19.5.2015 (BayLfSt v. 19.5.2015, DB 2015, 1437) die für die Stpfl. günstige Auffassung, dass nunmehr trotz materieller Bestandskraft erstmals ein Antrag auf Optionsverschonung wirksam gestellt werden kann. Es ist dem Erwerber daher möglich, im Rahmen der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den Antrag auf Anwendung der Optionsverschonung zu stellen. Dies ist zu begrüßen und sollte bundeseinheitlich Standard werden. Unbefriedigend bleibt die Situation für die Fälle, in denen der Grundlagenbescheid nicht vorliegt und die Beteiligten daher zumindest bei dem unentgeltlichen Erwerb mehrerer Einheiten davor zurückscheuen, den Antrag auf vollständige Freistellung zu stellen. Die naheliegende Lösung, nämlich die Rücknahme des Antrags zuzulassen, sollte die Verwaltungsvermögensquote die Freigrenze überschreiten, scheidet am Gesetzeswortlaut, der die unwiderufliche Erklärung fordert. Hilfestellung kann nur der Gesetzgeber geben.

Zuzustimmen ist allerdings der Verfügung des BayLfSt v. 19.5.2015 – S 312b.2.1-13/2 St, juris. Danach kann in dem Sonderfall, in welchem ein Antrag auf Vollverschonung wegen zu hoher Verwaltungsvermögensquote zunächst unterblieben ist und nach Bestandskraft des Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheides der Grundlagenbescheid in der Weise geändert wird, dass eine Verwaltungsvermögensquote iHv. max. 10 % festgestellt wird, der Antrag nachgeholt werden. Ein geänderter Antrag hat nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Bestandskraft durchbrechende Wirkung, muss zu diesem Zwecke jedoch innerhalb der Zwei-Jahresfrist gestellt werden, vgl. *Loose* in Tipke/Kruse, § 175 AO Rz.18.

- 137.2 Die OFD Karlsruhe vertritt in der VfG. v. 7.8.2014 (OFD Karlsruhe v. 7.8.2014 – S 381.2a/50 St 341, S 033.8/48 St 311, DStR 2014, 1721) die Meinung, dass der Antrag auf vollständige Verschonung auch dann gestellt werden könne, wenn der zugrundeliegende Bescheid nicht angefochten sei, jedoch hinsichtlich der verfassungsmäßigen Bedenken gegen das ErbStG iS des § 165 AO vorläufig sei. Selbst bei einer negativen Entscheidung des BVerfG würden die Bescheide nicht automatisch endgültig, sondern erst auf Antrag des Stpfl. oder mit Ablauf der Festsetzungsverjährung. Daher seien Einsprüche gegen die Bescheide zwecks Hemmung der materiellen Bestandskraft nicht erforderlich und zurückzuweisen. Da diese VfG. anscheinend nicht bundeseinheitlich abgestimmt ist, sollte sich der Stpfl. außerhalb des Bezirks der OFD Karlsruhe darauf nicht verlassen. Da infolge der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, die derzeitige Gesetzesfassung mit Art. 3 GG nur unvereinbar ist und damit Altfälle nicht mehr aufgegriffen werden können, wird für diese vermutlich der Vorläufigkeitsvermerk durch Allgemeinverfügung aufgehoben werden, während für Neufälle kein Vorläufigkeitsvermerk erforderlich ist. Daher ist in Alt- und Neufällen (bis zur Gesetzesneufassung)

der Rat zu geben, den Eintritt der materiellen Bestandskraft durch Einspruch zu hindern und ggf. Klage zu führen, bis die Verwaltungsvermögensquote festgestellt ist.

In der Gestaltungspraxis wird von dem **Alternativmodell** bei **mehreren begünstigten Vermögensarten** schon wegen des geringen max. zulässigen Anteils des Verwaltungsvermögens von 10 % des Unternehmenswertes **nur sehr zurückhaltend** Gebrauch gemacht werden. Sind die Voraussetzungen des § 13a Abs. 8 ErbStG nicht erfüllt, bleibt es trotz Antrags für das Alternativmodell beim Grundmodell, so dass kein vollständiger Verlust der Vergünstigungen droht, wenn die Grenze von max. 10 % Verwaltungsvermögen für alle Vermögensarten gerissen ist. Diese Konzeption der Finanzverwaltung überzeugt nicht. Denn § 13a Abs. 8 ErbStG stockt in den Fällen des Grundmodells auf Antrag den Begünstigungsrahmen unter den gesamten Voraussetzungen auf, schafft aber keinen eigenen Begünstigungstatbestand. 138

Allerdings verweist § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG hinsichtlich seiner Forderung von einer max. Verwaltungsvermögensquote von 10 % nicht auf § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG, wonach in einem mehrstufigen vertikalen Konzern auch in keiner Untergesellschaft das Verwaltungsvermögen max. 10 % betragen darf. Durch **Ausgliederung von Verwaltungsvermögen in Untergesellschaften** mit einer schädlichen Quote von 50 % lässt sich somit insgesamt ein höherer Anteil des Verwaltungsvermögens als 10 % erreichen. Mithin reicht es aus, wenn in dem übertragenen Rechtsträger die Verwaltungsvermögensquote max. 10 % beträgt, während sie bei Untergesellschaften max. 50 % betragen darf. Bestanden anfänglich noch Zweifel, ob die für das Alternativmodell unschädliche Ausgliederung von Verwaltungsvermögen in Untergesellschaften mit einer schädlichen Quote von 50 % ein Redaktionsversehen ist, hat sich dies durch die Neufassung des ErbStRG durch das JStG 2010 in der vom Bundesrat gebilligten Fassung geklärt. Noch in der Fassung des Gesetzesentwurfes, wie er dem Bundestag in erster Lesung vorlag, war von einem „gesetzgeberischen Versehen“ die Rede, welches dadurch beseitigt werden sollte, dass bei Durchführung des Verwaltungsvermögenstestes in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen die Quote auf jeder Beteiligungsebene nicht über 10 % liegen durfte, wenn der Stpfl. die Optionsverschonung in Anspruch nehmen wollte; vgl. hierzu kritisch *Hannes/Onderka/von Oertzen*, ZEV 2010, 302. Anscheinend auf Betreiben des Finanzausschusses des Bundestages wurde diese Ergänzung aus dem Entwurf gestrichen, was dann auch Zustimmung des Bundesrates fand. Damit ist klargestellt, dass sich der Gesetzgeber bewusst dazu entschieden hat, auch beim Alternativmodell auf den unteren Beteiligungsstufen von einer **maßgeblichen Verwaltungsvermögensquote von max. 50 %** auszugehen. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13a.13

Abs. 5 ErbStR 2011. Hierdurch ergeben sich interessante Möglichkeiten der Steuergestaltung. So kann gezielt Verwaltungsvermögen in Tochter- bzw. Enkelgesellschaften ausgegliedert werden, um damit auf der Ebene der Spitzeneinheit die Verwaltungsvermögensquote auf max. 10 % zu reduzieren.

**Beispiel:**

A beabsichtigt, einen Anteil an einer Kommanditgesellschaft unentgeltlich auf S zu übertragen. Die Verwaltungsvermögensquote beträgt 25 %. Die KG gründet eine 100%ige Tochtergesellschaft und überträgt auf diese das gesamte Verwaltungsvermögen. Die dort vorhandene maßgebliche Verwaltungsvermögensquote von max. 50 % wird nicht auf die Spitzeneinheit durchgerechnet, so dass die Verwaltungsvermögensquote auf der Ebene der KG als Spitzeneinheit 0 % beträgt.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass nach Auffassung der Verwaltung der **Antrag nur einheitlich** gestellt werden kann. Hieraus folgt nach Auffassung der Verwaltung, dass der Antrag zum Teil ins Leere geht, soweit das Verwaltungsvermögen der übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10 % beträgt. In diesem Fall ist die Regelverschonung nicht zu gewähren, sondern nur die Vollverschonung nach dem Alternativmodell für die unternehmerische Einheit, bei welcher die Voraussetzungen vorliegen. Dem wurde bereits an anderer Stelle, vgl. Rz. 137, widersprochen. Es ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass ein einheitlicher Antrag erforderlich sein soll. Die Vermutung spricht dafür, dass damit bezweckt ist, der Verwaltung die Arbeit im Rahmen der Veranlagung zu erleichtern. Dies kann jedoch kein tragender Gesichtspunkt sein. Diese Handhabung durch die Finanzverwaltung zwingt die Stpfl. zu zweierlei Maßnahmen: Zum einen ist der Antrag sehr spät zu stellen. Auf diese Weise kann die Verwaltungsvermögensquote zuverlässig ermittelt werden, bevor der Antrag gestellt wird. Zum anderen sind freigebige Zuwendungen auf mehrere Teilakte zu verteilen. Beides entspricht weder dem Interesse des Fiskus noch dem der Stpfl. Die weitergehende Auffassung der Verwaltung, wonach bei einer nachträglichen Feststellung, dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung nach dem Alternativmodell in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist und dann die Regelverschonung gewährt wird, falls deren Voraussetzungen vorliegen, kann nur zu Verwunderung führen. Denn hieraus ergibt sich, dass die Stpfl. bei auch nur einer wirtschaftlichen Einheit, die die Verwaltungsvermögensgrenze von 10 % überschreitet, etwa durch Ansatz eines höheren Unternehmenswerts dafür kämpfen müssen, dass bei allen Einheiten die Grenze von 10 % überschritten wird, um dann jedenfalls in den Genuss der Regelverschonung zu kommen.

## 11. Familienstiftung und Familienverein als Erwerber begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

Familienstiftungen und Familienvereine iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG werden in **Zeitabständen von je 30 Jahren** mit ihrem Vermögen der **Erbschaftsteuer** unterworfen. Gem. § 15 Abs. 2 ErbStG wird hierbei der doppelte Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (400 000 Euro) gewährt und die Steuer nach StKl. I, und zwar nach dem Prozentsatz berechnet, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Stiftungen, die befürchten, zukünftig von Betriebsvermögensverschonungen keinen Gebrauch mehr machen zu können, können erwägen, ihren Stiftungscharakter mittels Satzungsänderung zu verändern, um damit eine neue Familienstiftung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG unter Inanspruchnahme der Betriebsvermögensverschonung zu errichten. Die Aufhebung der bisherigen Stiftung ist nicht steuerbar; so der Gestaltungsratschlag von *Königer*, ZEV 2013, 433; vgl. auch § 1 Rz. 55.

§ 19a ErbStG ist § 13a ErbStG inhaltlich vollständig angepasst mit Ausnahme von § 13a Abs. 9 ErbStG: Die Übernahme dieses Absatzes war wegen der in § 15 Abs. 2 ErbStG geregelten Anwendung der StKl. I auf die Ersatzerbschaftsbesteuerung nicht erforderlich.

Die entsprechende Anwendung des § 13a Abs. 1–8 ErbStG hat mithin zum Inhalt, dass das Stiftungsvermögen, soweit es aus in § 13b Abs. 1 Nr. 1–3 ErbStG aufgeführten begünstigtem Vermögen besteht, unter vollinhaltlicher Anwendung des § 13a ErbStG (Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag) besteuert wird.

§ 13a Abs. 1–8 ErbStG sind auch bei dem Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden iS des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (R E 13a.14 Satz 2 ErbStR 2011) anwendbar.

Die Beteiligung von **Stiftungen als atypisch stillen Gesellschaften** an Kommunalleasingmodellen führt nicht zur Vergünstigung nach § 13a Abs. 9 ErbStG, so jedenfalls FinMin. Bay. v. 19.11.2002 – 37 - S 0430 - 005 - 48600/02, vgl. hierzu *von Oertzen*, ZEV 2003, 73. Nach dem in diesem Erlass beschriebenen Erbschaftsteuermodell soll die alle 30 Jahre zu entrichtende Erbersatzsteuer steuerpflichtiger Familienstiftungen dadurch vermieden werden, dass Kommunen Grundbesitz in eine Objektgesellschaft einbringen, an der sie alleinige Kommanditisten werden und am Kommanditkapital gleichzeitig Familienstiftungen als atypisch stille Gesellschafter beteiligen. Auf diese Weise wird vorhandenes Geldvermögen der Familienstiftung in Betriebsvermögen umgewandelt. Hier soll der Anspruch aus § 13a ErbStG daran scheitern,

dass wirtschaftliches Eigentum von der Kommune auf die Objektgesellschaft nicht übergehe, dass die atypisch stille Beteiligung einer Stiftung nach Stiftungsrecht problematisch sei und dass schließlich fraglich sei, ob die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen auch für solche Vermögensanlagen gelten, die zwar formalrechtlich als Betriebsvermögen einzustufen sind, aber nach ihrem wirtschaftlichen Erscheinungsbild lediglich eine Vermögensverwaltung darstellen. Diese Auffassung entspricht nicht der gegenwärtigen Rechtslage und ist wohl eher als Aufforderung an die Bayerischen Kommunen aufzufassen, sich an derartigen Gestaltungen nicht zu beteiligen. Durch den hohen Anteil an Verwaltungsvermögen wird es sich in diesen Fällen regelmäßig nicht um begünstigtes Vermögen handeln.

**Hinweis für die Leser:**

Die Kommentierung des § 13a ErbStG aF bleibt wegen ihrer Bedeutung für Altfälle noch vorübergehend im Kommentar. Sie befindet sich im Anh. 25.