

## § 13a aF Ansatz von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften

(weggefallen)<sup>1</sup>

### § 13a aF

#### *Ansatz von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften*

(1) *Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften iS des Absatzes 4 bleiben vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 225 000 Euro<sup>2</sup> außer Ansatz*

- 1. beim Erwerb von Todes wegen; beim Erwerb durch mehrere Erwerber ist für jeden Erwerber ein Teilbetrag von 225 000 Euro<sup>2</sup> entsprechend einer vom Erblasser schriftlich verfügten Aufteilung des Freibetrags maßgebend; hat der Erblasser keine Aufteilung verfügt, steht der Freibetrag, wenn nur Erben Vermögen iS des Absatzes 4 erwerben, jedem Erben entsprechend seinem Erbteil und sonst den Erwerbern zu gleichen Teilen zu;*
- 2. beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden<sup>3</sup>, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, daß der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird; dabei hat der Schenker, wenn zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht werden, den für jeden Bedachten maßgebenden Teilbetrag von 225 000 Euro<sup>2</sup> zu bestimmen.*

*Wird ein Freibetrag nach Satz 1 Nr. 2 gewährt, kann für weiteres, innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb von derselben Person anfallendes Vermögen iS des Absatzes 4 ein Freibetrag weder vom Bedachten noch von anderen Erwerbern in Anspruch genommen werden.*

(2) *Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Wert des Vermögens iS des Absatzes 4 ist mit 65<sup>2</sup> vom Hundert anzusetzen.*

(3) *Ein Erwerber kann den Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und den verminderten Wertansatz (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er erworbenes Vermögen iS des Absatzes 4 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechts-*

---

1 Für Altfälle bleibt die Kommentierung der Vorschrift vorübergehend noch im Werk.

2 Für Erwerbe nach dem 31.12.2003, so Art. 13 HBeglG 2004.

3 Für Erwerbe nach dem 22.12.2001 und auch für Erwerbe nach dem 31.12.1995, sofern hierfür die Steuerfestsetzung am 23.12.2001 noch nicht bestandskräftig ist, so Art. 16 StÄndG 2001, § 37 Abs. 1 und 3 ErbStG.

*geschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten überträgt. Der bei ihm entfallende Freibetrag oder Freibetragsanteil geht auf den Dritten über, bei mehreren Dritten zu gleichen Teilen.*

*(4) Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz gelten für*

- 1. inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran;*
- 2. inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Bewertungsgesetzes, vermietete Grundstücke, Grundstücke im Sinne des § 69 des Bewertungsgesetzes und die in § 13 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) genannten Gebäude oder Gebäudeteile beim Erwerb eines ganzen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils daran, unter der Voraussetzung, daß dieses Vermögen ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört;*
- 3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war.*

*(5) Der Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und der verminderte Wertansatz (Absatz 2) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb*

- 1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 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 übergeführt 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) aus dem Betriebsvermögen iS des Absatzes 4 erworben hat oder ein Anteil an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 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 iS des Absatzes 4 in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;*
- 2. einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs. Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;*

3. <sup>1</sup> als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft iS 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 Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 52000 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;
4. Anteile an Kapitalgesellschaften iS des Absatzes 4 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 oder wenn Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 des Umwandlungssteuergesetzes) übertragen wird.
- (6) In den Fällen des Absatzes 4 Nr. 2 und 3 kann der Erwerber der Finanzbehörde bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass er auf die Steuerbefreiung verzichtet.
- (7) Die Absätze 1 bis 6 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.

## Übersicht

	Rz.		Rz.
Vorbemerkung . . . . .	1	3. Übergang begünstigten Vermögens durch Schenkung unter Lebenden (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)	
1. Begünstigtes Vermögen – Überblick . . . . .	7	a) Erwerb durch Schenkung unter Lebenden . . . . .	37
a) Inlandsvermögen . . . . .	7.1	b) Erwerb durch mittelbare Schenkung . . . . .	43
b) Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen . . . . .	8.1	c) Schenkung unter Leistungsauf- lage . . . . .	45
c) Mehrere Betriebe als Einheit . . . . .	9	d) Freibetrag auf Antrag des Schen- kers . . . . .	47
2. Erwerb von Todes wegen (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG)		4. Freibetrag und Bewertungsabschlag (Übergang von § 13 Abs. 2a zu § 13a ErbStG)	
a) Jeglicher Erwerb von Todes we- gen . . . . .	14	a) Freibetragsregelung des § 13a Abs. 1 ErbStG . . . . .	56
b) Erbauseinandersetzung . . . . .	19		
c) Vor- und Nacherbschaft . . . . .	20		
d) Anspruch auf Freibetrag und dessen Aufteilung . . . . .	22		
aa) Einzelunternehmen . . . . .	29.1		
bb) Gesellschaftsanteile . . . . .	31		

1 Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2001 entstanden ist oder entsteht, gilt § 13a idF von Art. 19 StEuglG, § 37 Abs. 1 ErbStG, s. Textteil.

	Rz.		Rz.
b) Bewertungsabschlag iS des § 13a Abs. 2 ErbStG . . . . .	61	i) Abwicklung eines Treuhandverhältnisses . . . . .	93.1
5. Erwerb von Todes wegen durch Dritte (§ 13a Abs. 3 ErbStG) . . .	65	j) Vererbung von freiberuflichem Vermögen . . . . .	93.2
a) Einzelhandelsgeschäft als Vermächtnis . . . . .	68	7. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG) . . . . .	94
b) Erwerb durch Vermächtnisnehmer verschiedener Steuerklassen	69	8. Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) . . .	101
c) Weiterübertragung geschenkter Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 3 ErbStG) . . . . .	70	9. Missbrauchsklausel – Behaltensregelung (§ 13a Abs. 5 ErbStG) .	114
d) Weitergabeverpflichtung für Teile des begünstigten Vermögens . .	71	10. Gewerbebetrieb und Personengesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) . . . . .	136
6. Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG) . . . . .	79	11. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) . . . . .	147
a) Betriebsvermögen als Übertragungsgegenstand . . . . .	79.1	12. Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG . . . . .	153
b) Nießbrauchsvorbehalt – Widerrufsvorbehalt . . . . .	83	13. Kapitalgesellschaftsanteile (§ 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG) . . . . .	162
c) Einzelne Wirtschaftsgüter . . . .	86	14. Schuldenkappung (§ 13a Abs. 6 ErbStG) . . . . .	173
d) Verpachteter Betrieb . . . . .	89	15. Familienstiftung und Familienverein als Erwerber begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 7 ErbStG) . .	183
e) Zwangsläufiger Erwerb zum Betriebsvermögen . . . . .	90		
f) Übergang eines Komplementäranteils mit Sonderbetriebsvermögen . . . . .	91		
g) Ruhender Gewerbebetrieb . . .	92		
h) Unmittelbare Gesellschaftsbeteiligung als Tatbestandsvoraussetzung . . . . .	93		

## Vorbemerkung

Für **Erwerbe nach dem 31.12.2003** sind die Freibeträge in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG von 256 000 Euro auf 225 000 Euro verringert und der Bewertungsabschlag in § 13a Abs. 2 ist von 40 % auf 35 % durch Art. 13 HBeglG 2004 reduziert worden. Die ErbStR 2011 finden auf die Vorschrift unmittelbar keine Anwendung. Daher werden nachfolgend die ErbStR 2003 berücksichtigt. Soweit jedoch die ErbStR 2011 zu teilweise inhaltsgleichen Tatbestandsmerkmalen der Betriebsvermögensverschönerung ab 1.1.2009 Stellung nehmen, wird hierauf gesondert hingewiesen. Aus den ErbStR 2011 ergibt sich zwar keine Bindung der Finanzverwaltung. Die Anweisungen in ErbStR können jedoch zur Auslegung der Vorschriften auch alten Rechts herangezogen werden.

*Wachter*, DB 2004, 31 f., weist anhand der Chronologie des Gesetzgebungsverfahrens erhebliche Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des HBeglG 2004 nach; denn hier ist der Vermittlungsausschuss selbst als Gesetzgeber in praktizierter Form der „Geheimgesetzgebung“ tätig geworden, ohne dass die für ein demokratisches Gesetzgebungsverfahren erforderlichen Voraussetzungen wie Anhörung von Verbänden und Sachverständigen, Begründung des Gesetzesentwurfs, dessen öffentliche Beratung im Bundestag, auch nur andeutungsweise eingehalten worden wären. *Leisner*, NJW 2004, 1129 ff., hält das in diesem Falle angewandte „abgekürzte Gesetzgebungsverfahren“ ebenfalls für einen Verstoß gegen Art. 77 Abs. 2 GG. *Korezkeij*, ZEV 2004, 58 ff., gibt anschauliche Beispiele für die drastischen Steuererhöhungen, die sich aus der Kumulation dieser drei Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit den Wertstufen des § 19 ErbStG ergeben. Bei einem übertragenen Betriebsvermögen von 1 Mio. Euro nach StKl. III erhöht sich die Steuer von 66 180 Euro um 16 970 Euro auf 83 150 Euro: Das ist eine Steuererhöhung um 25,64 %. Bei entsprechender Betriebsvermögensübertragung im Rahmen der StKl. I erhöht sich der Steuerbetrag von 26 554 Euro um 18 251 Euro auf 44 805 Euro, mithin um 68,73 %. *Korezkeij* ist auch darin zu folgen, dass die Reduzierung des Entlassungsbetrages auf 88 % in § 19a ErbStG der steuerlichen Gleichstellung aller Unternehmensnachfolger (Nachfolgebrücke) zuwider läuft. Im Übrigen gilt § 13a ErbStG für Erwerbe nach dem 22.12.2001 und auch für Erwerbe nach dem 31.12.1995, sofern hierfür die Steuerfestsetzung am 23.12.2001 noch nicht bestandskräftig ist, aufgrund Art. 16 StÄndG 2001, § 37 Abs. 1 und 3 ErbStG, und aufgrund Art. 19 StEuglG.

In dem **StBereinG 1999** (idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) war die Neufassung dieser Vorschrift in Abs. 1 Satz 1, Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, Abs. 3, Abs. 5 und Abs. 6 vorgesehen. Es handelt sich damit um die fünfte „Klarstellung“ der durch das StandOG v. 13.9.1993 eingeführten Regelung des § 13 Abs. 2a ErbStG, was die grundlegende Bedeutung dieser Vorschrift eindrucksvoll dokumentiert.

§ 13a ErbStG ist zusammen mit § 19a ErbStG durch das **JStG 1997** v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049 eingefügt worden; § 13a ErbStG ersetzt für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden ist oder entsteht, die Vorgängerregelung des § 13 Abs. 2a ErbStG. Eine Besonderheit für den Anwendungszeitpunkt ergibt sich aus § 37 Abs. 3 ErbStG, wonach die Definition des § 13 Abs. 2a ErbStG aF für begünstigte Kapitalgesellschaftsanteile „mindestens zu einem Viertel“ entsprechenden Erwerben in dem Jahr 1996 zugrunde zu legen ist, wohingegen § 13a ErbStG für Erwerbe in Zeiträumen ab 1.1.1997 die engere Definition „**zu mehr als einem Viertel**“ für die Begünstigung voraussetzt. § 13a ist auf Vorerwerbe vor dem 1.1.1996 nicht anzuwenden, so Nds. FG v. 14.2.2004 – 3 K 172/03, EFG 2004, 1234; vgl. hierzu auch § 14 Rz. 16.7.

- 2 Der durch das JStG 1996 in § 13 Abs. 2a ErbStG aF eingeführte **Bewertungsabschlag** von 25 % wurde mit Wirkung ab 1.1.1996 auf 40 % erhöht, und außerdem wurde in die Begünstigung des § 13a ErbStG auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen (vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG) einbezogen. § 13a Abs. 4 ErbStG ist stets im Zusammenhang mit § 13a Abs. 5 ErbStG zu prüfen.
- 3 Eine bedeutsame Neuerung aufgrund des JStG 1996 bestand darin, dass nicht mehr ausschließlich der Erwerb durch Erbanfall, dh. durch Erben begünstigt ist, vgl. § 13 Abs. 2a Nr. 1 ErbStG aF, sondern **seither jeder Erwerb von Todes wegen**, vgl. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG. Eine Klarstellung und – aus meiner Sicht keine Erweiterung des begünstigten Personenkreises – besteht in der Regelung des § 13a Abs. 7 ErbStG, wonach die Gesamtregelung des § 13a auf Erwerbe durch Stiftungen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entsprechend angewendet werden darf.
- 4 Vgl. auch die Vorbem. zu § 13 Abs. 2a ErbStG aF und zu § 19a ErbStG: Aus der **Generationenbrücke** des § 13 Abs. 2a ErbStG aF ist eine **Nachfolgebrücke** geworden, da die Nachfolge in Betriebsvermögen stets nach StKl. I besteuert werden soll, soweit es sich bei den Nachfolgern um natürliche Personen handelt, vgl. § 13a Abs. 7 ErbStG: „entsprechend“. Auslöser ist die Entscheidung des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, in welcher die erbschaftsteuerliche Bewertung von einheitswertabhängigem Vermögen und sonstigem Vermögen als verfassungswidrig erkannt wurde. Vgl. hierzu Einl. Rz. 4, § 12 Rz. 271 ff.

Hierzu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671; vgl. Einl. Rz. 3. „Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise **gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet**: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwal-

tungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, daß die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen. Der Gleichheitssatz ... fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihm vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne daß Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden ...“

Diese Forderung hat zu den Regelungen der §§ 13a, 19a ErbStG geführt.

Der BFH hat die uneingeschränkte Einbeziehung von Maßnahmen im Wege vorweggenommener Erbfolge in die Vorschriften der §§ 13a, 19a ErbStG 5  
in seinem Urt. v. 25.1.2001 (BFH v. 25.1.2001 – II R 52/98, BStBl. II 2001, 414) moniert und Erwerbe im Rahmen vorweggenommener Erbfolge nur dann für privilegierungswürdig gehalten, wenn diese Erwerbe dem Übergang von Betriebsvermögen durch Erbanfall vergleichbar sind. Nach dieser Entscheidung wäre zB die schenkweise Einräumung einer mitunternehmerischen **Unterbeteiligung** an einer Kommanditbeteiligung, die unter dem Vorbehalt von aufschiebenden Bedingungen und von Kündigungsrechten steht, kein begünstigter Erwerb. *Mößlang*, Vorsitzender Richter des II. Senats (DStR 2001, 575), und *Viskorf*, Richter des II. Senats (ZEV 2001, 166), haben den aus diesem Urteil erkennbaren Ansatzpunkt zur generellen Überprüfung des geltenden ErbStG auf seine Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG begründet. Aus der Besprechung von *Moench*, DStR 2001, 896, ergeben sich Hinweise auf die Verunsicherung, die dieses Urteil in der Finanzverwaltung ausgelöst hat. Zahlreiche weitere die Rechtsauffassung des BFH strikt ablehnende Besprechungen (zB *Ebeling*, DB 2001, 796) spiegeln einen Rechtszustand wider, in welchem der Finanzverwaltung nichts Besseres einfallen konnte, als dieses Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar zu erklären, vgl. gleichlautender Erlass v. 15.5.2001, BStBl. I 2001, 350. Das BVerfG hat in seinem Beschluss v. 7.11.2006 (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Beil. zu BFH/NV 4/2007, 237 ff.) offen gelassen, ob die vom BFH in seinem Vorlagebeschluss v. 22.5.2002 (BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598) gegen die Verfassungskonformität der §§ 13a, 19a ErbStG geäußerten Bedenken zutreffen. Vgl. Einl. Rz. 1 hierzu. Denn das BVerfG ist bereits wegen der mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu vereinbarenden Bewertung auf der Bewertungsebene zu der Erkenntnis gekommen, dass das geltende ErbStG verfassungswidrig ist.

Erwerber iS von § 13a ErbStG sind **natürliche Personen, juristische Personen und Kapitalgesellschaften**, wohingegen Erwerbe im Rahmen von § 19a ErbStG kraft ausdrücklichen Gesetzeswortlauts auf natürliche Personen 6

als Erwerber begrenzt werden. Auch aus der Regelung in § 13a Abs. 7 ErbStG, der zufolge die Abs. 1–6 bei der Ersatzerbschaftsteuer von Familienstiftungen und Familienvereinen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entsprechend anzuwenden sind, lässt sich nicht herleiten, dass andere juristische Personen und Kapitalgesellschaften als Erwerber von den Vergünstigungen des § 13a ErbStG ausgenommen sein sollen. Die Einfügung von § 13a Abs. 7 ErbStG in die Fassung des § 13 Abs. 2a ErbStG diene der Klarstellung, weil in dem Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ein Erbfall lediglich fingiert wird. Vgl. hierzu zutr. *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 164. Die Finanzverwaltung (vgl. R 55, 56, 76 ErbStR 2003) sowie uneingeschränkt die einschlägige Kommentarliteratur (vgl. *Weinmann* in Moench, § 19a ErbStG Rz. 5; *Meincke*<sup>14</sup>, § 19a ErbStG Rz. 3; *Hübner* in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck<sup>2</sup>, § 19a ErbStG Rz. 6; *Troll/Gebel/Jüllicher*, § 19a ErbStG Tz. 2) erheben keine Bedenken dagegen, dass § 13a ErbStG von natürlichen wie von juristischen Personen uneingeschränkt in Anspruch genommen werden darf. Der im Zivilrecht entwickelte typologische Begriff der „**Maßnahmen im Wege vorweggenommener Erbfolge**“ schloss zwar juristische Personen und Kapitalgesellschaften nicht in den Erwerbberkreis ein – der frühere Wortlaut des § 13a ErbStG schloss aber diesen Personenkreis trotz des verwendeten Begriffes „Erwerb im Weg der vorweggenommenen Erbfolge“ nicht ausdrücklich aus. Entsprechendes lässt sich aus dem geltenden Wortlaut schließen, obwohl ein Erwerb durch **Schenkung „unter Lebenden“** die Frage erlaubt, ob juristische Personen und Kapitalgesellschaften in Liquidation ausgeschlossen sein sollen, oder hat das Tatbestandsmerkmal „unter Lebenden“ eine vom zivilrechtlichen Schenkungsbegriff (Schenkungen gem. §§ 516 ff. BGB, Schenkungsversprechen gem. § 518 Abs. 1 BGB) abweichende bislang unentdeckte schenkungsteuerrechtliche Bedeutung? Jedenfalls wäre diese Tatbestandserweiterung zum Zwecke der Abgrenzung von Schenkungen auf den Todesfall iS von § 2301 BGB nicht erforderlich, da diese gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ohnehin als Erwerbe von Todes wegen gelten (vgl. hierzu auch § 13a Rz. 15) und von § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit erfasst werden, und noch als vom Erblasser (Schenker) vollzogene Schenkungen gem. § 2301 Abs. 2 iVm. §§ 516 ff. BGB beurteilt werden.

## 1. Begünstigtes Vermögen – Überblick

7 Einzelheiten Rz. 79 ff., Rz. 94 ff., Rz. 101 ff.

### a) Inlandsvermögen

7.1 Der BFH hat sich mit seinem Vorabentscheidungsersuchen (BFH v. 11.4.2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006, 627) zur Auslegung der Art. 73b und 73d EG-

Vertrag (später Art. 56, 58 EG; jetzt Art. 63, 65 AEUV) an den EuGH gewandt, weil er der Auffassung ist, dass die auf Inlandsvermögen beschränkten Vergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen. Der EuGH hat mit Urtr. v. 17.1.2008 (EuGH v. 17.1.2008 – C-256/06, ZEV 2008, 87) entschieden, dass die Beschränkung auf Inlandsvermögen (in diesem Fall land- und forstwirtschaftliches Vermögen iS von § 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) den Regelungen der Art. 56 Abs. 1, 58 EG entgegensteht. Vgl. hierzu auch § 2 Rz. 1. Vgl. hierzu EuGH v. 25.10.2007 – C-464/05 – Geurts und Vogten/Belgien, HFR 2008, 83, m. Anm. *Klenk*: Verstoß gegen Art. 43 EG, wenn die für Familienunternehmen vorgesehene Befreiung von Erbschaftsteuer solche Unternehmen ausschließt, die in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens 5 Arbeitnehmer in einem anderen Mitgliedstaat beschäftigt haben.

Die europarechtliche Diskussion ist noch nicht abgeschlossen. Der BFH hat mit Beschluss v. 15.12.2010 (BFH v. 15.12.2010 – II R 63/09, BStBl. II 2011, 221) den EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens angerufen mit dem Auftrag zu prüfen, ob die Beschränkung des inländischen Rechts auf im Geltungsbereich des EU- bzw. EWR-Vertrags belegenes Vermögen gegen den europarechtlichen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Die Finanzverwaltung gewährt Aussetzung der sofortigen Vollziehung; vgl. FinMin. BW v. 16.3.2011 – 3 S 381.2b/3, DB 2011, 849; vgl. im Einzelnen auch § 13b Rz. 2. Der Generalanwalt beim EuGH hat jedoch dem Senat empfohlen, Art. 63 AEUV einschränkend auszulegen, so dass die Begrenzung der Privilegierung auf im Geltungsbereich der EU- bzw. EWR-Vertrags belegenes Vermögen nicht gegen den europarechtlichen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, vgl. BB 2012, 865. Die Entscheidung des EuGH ist in Kürze zu erwarten.

Begünstigt ist der Erwerb inländischen Betriebsvermögens iS des § 12 Abs. 5 ErbStG, das **im Zeitpunkt der Steuerentstehung als Betriebsvermögen** vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und bei dem Erwerber inländisches Betriebsvermögen bleibt, so **dem Wortlaut des § 13a ErbStG entsprechend zutreffend** R 51 Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 3 ErbStR. Dagegen beziehen *Stobbe/Briininghaus*, BB 1998, 1611, auch solches Betriebsvermögen in die Begünstigungsregelung ein, das bei dem Erblasser einer anderen Vermögens- und Einkunftsart angehörte und erst aufgrund des Vermögensübergangs nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zwangsläufig Betriebsvermögen bei dem Erwerber wird (**Wechsel der Vermögensart**). Dieser Auffassung ist zuzustimmen (vgl. auch Rz. 90), weil sie dem Schutzgedanken Rechnung trägt, den der Gesetzgeber nach den Forderungen des BVerfG den §§ 13a, 19a ErbStG (Nachfolgebrücke, Generationenbrücke) zugrunde gelegt hat. Gegenteiliger Auffassung ist der BFH in seinem Urtr. v. 14.2.2007 (BFH v. 14.2.2007 – II R 69/05, BStBl. II 2007, 443) in Bestätigung von FG

Hess. v. 6.9.2005 – 3 K 2119/03, EFG 2006, 393; wie hier *Meinke*<sup>14</sup>, § 13a ErbStG Rz. 7. Interessant ist, dass sich der BFH zur Begründung seiner Entscheidung ebenfalls auf den Beschluss des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, beruft; das BVerfG habe die Milderung des Steuerzugriffs bei Betriebsvermögen ausdrücklich auf solche Erwerber beschränkt, die den Betrieb „weiterführen“, „aufrechterhalten“ und „fortführen“; diese Wortwahl zeige, dass das BVerfG den Betrieb des Erblassers oder Schenkers im Blick hatte und dass es ihm um die Sozialgebundenheit des Betriebs und nicht um die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens ginge.

Voraussetzung für diese dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschriften der §§ 13a, 19a ErbStG entsprechende extensive Auslegung muss allerdings sein, dass das vererbte bzw. geschenkte Vermögen **nach zwingenden ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen** gewerbliches Betriebsvermögen bei dem Erwerber wird. Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671; v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; hierzu Einl. Rz. 3.

**Beispiel** von *Stobbe/Brüninghaus*, BB 1998, 1611 (1613 I.Sp.):

Der Erblasser ist Eigentümer eines Grundstücks, das er an eine OHG vermietet hat, an der er nicht zugleich als Gesellschafter beteiligt ist. Das Grundstück ist mithin notwendiges Privatvermögen des Erblassers. Sein Erbe ist Gesellschafter dieser OHG. In diesem Fall wird das Grundstück durch Erbfall ertragsteuerrechtliches Sonderbetriebsvermögen des Erben nach zwingenden ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen.

#### **Weiteres Beispiel aus der Praxis:**

Der Erblasser ist noch zu 23 % Gesellschafter einer GmbH geblieben. Die übrigen 77 % Gesellschaftsanteile gehören einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, an welcher seine Söhne als Kommanditisten beteiligt sind. Mit dem Ableben geht die 23prozentige Beteiligung, die zum steuerlichen Privatvermögen des Erblassers gehörte und auch nicht steuerverstrickter Anteil (einbringungsgeborener Gesellschaftsanteil) gewesen ist, auf seine Söhne durch gesetzliche Erbfolge über. **Nach zwingenden ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen** werden diese Anteile Sonderbetriebsvermögen der Söhne. Die Voraussetzungen von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG sind weder nach dem Wortlaut noch nach der Entstehungsgeschichte noch nach dem Sinn und Zweck erfüllt, wenn der Erblasser zu keinem Zeitpunkt zu mehr als einem Viertel unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war; andernfalls vgl. Rz. 101. Aber nach der hier vertretenen Auffassung ist die Begünstigungsvorschrift des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auf den Erwerb der Söhne anzuwenden, weil die zum steuerlichen Privatvermögen des Erblassers gehörenden **Kapitalgesellschaftsanteile** gewerbliches Betriebsvermögen in Form von **Sonderbetriebsvermögen der Erben geworden sind**.

Die Aufrechterhaltung des Schutzgedankens, aus welchem heraus die §§ 13a, 19a ErbStG geschaffen worden sind, in umgekehrter Richtung, wenn also Betriebsvermögen iS dieser Vorschriften zu steuerlichem Privatvermögen bei den Erben kraft Gesetzes oder durch Verfügung von Todes wegen wird, halte ich

für zu weit gehend und die Argumente hierfür von *Stobbe/Brüninghaus*, BB 1998, 1611 (1614 r.Sp.), für nicht überzeugend. Zum einen soll durch §§ 13a, 19a ErbStG die Aufrechterhaltung von Betriebsvermögen nach dessen Inhaberwechsel begünstigt werden; zum anderen hat es der Erblasser in der Hand, sein Betriebsvermögen so zu vererben, dass es auch Betriebsvermögen bleibt.

Der BFH hat in seinem Urt. v. 20.3.2002 (BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441, mit Anm. v. *Viskorf*, FR 2002, 729) entschieden, dass auch im Rahmen des § 13 Abs. 2a ErbStG aF die Begünstigung für inländisches Betriebsvermögen nur „beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes“ greife, entgegen gleichlautenden Länder-Erlassen v. 29.11.1994, BStBl. I 1994, 905 Tz. 1 Satz 4. Die Finanzverwaltung hat mit Erlass v. 7.6.2002, BStBl. I 2002, 656, an ihrer Auffassung festgehalten und sich für die Nichtanwendbarkeit dieses Urteils über den entschiedenen Fall hinaus festgelegt. Vgl. hierzu R 51 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2003. Im Rahmen der geltenden Fassung des § 13a ErbStG kann sich die Begünstigung grundsätzlich nur auf inländisches Betriebsvermögen beziehen, das „**beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes**“ iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG übertragen wird. Diese dem bloßen Gesetzeswortlaut folgende Auffassung kann aber wiederum in den Fällen nicht richtig sein, in welchen der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter **aus dem Sonderbetriebsvermögen des Schenkers (Erblassers) in das Sonderbetriebsvermögen des beschenkten Mitunternehmers** erfolgt; um einen solchen Sachverhalt handelte es sich, über den der BFH mit dem oa. Urt. v. 20.3.2002 im Rahmen des § 13 Abs. 2a ErbStG aF zu befinden hatte. Hier hatte der Vater als Kommanditist Teile seines Sonderbetriebsvermögens auf seinen Sohn, der bereits Kommanditist war, übertragen. Nach meiner Auffassung ist dieser Sachverhalt gem. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu begünstigen, weil hier Betriebsvermögen iS des § 6 Abs. 3 EStG idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858, aus der Mitunternehmerschaft des Vaters in die Mitunternehmerschaft des Sohnes unter Buchwertfortführung übertragen wird und damit den Wert des Gesellschaftsanteils des Beschenkten erhöht. Zustimmend *Götz*, ZEV 2003, 346 ff. Hier muss die Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG ebenso unstrittig sein wie in dem Fall, dass der Vater 1 % seines KG-Anteils gleichzeitig mit seinem Sonderbetriebsvermögen seinem Sohn oder seinem Neffen übertragen würde, vgl. hierzu Erlass des FinMin. BW v. 8.4.2002 – S 3812 a/6, DB 2002, 819; vgl. hierzu Rz. 31 ff.; Rz. 79.1; Rz. 87. AA R 51 Abs. 3 ErbStR 2003, vgl. auch § 13b Rz. 15 ff. für das insoweit deckungsgleiche neue Recht.

Das Nds. FG geht auf diese Überlegungen nicht ein und lehnt mit Urt. v. 23.2.2005 (FG Nds. v. 23.2.2005 – 3 K 131/03, EFG 2005, 1064 ff. mit Anm. v. *Loose*) Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG bei Übertragung einzelner **Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens**, die selbst keinen Teil-

betrieb bilden, auch dann ab, wenn dieses Sonderbetriebsvermögen bei dem Beschenkten wiederum Sonderbetriebsvermögen wird.

- 8 Nach § 13a Abs. 1 ErbStG besteht begünstigtes Vermögen iS dieser Vorschrift in Betriebsvermögen iS von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, in land- und forstwirtschaftlichem Vermögen iS von § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG und in Anteilen an Kapitalgesellschaften iS von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Voraussetzung ist stets **Inlandsvermögen**. Inlandsvermögen iS dieser Vorschrift ist aber auch inländisches Betriebsvermögen, zu welchem **ausländischer Grundbesitz** gehört; dieser ist dann gem. § 12 Abs. 6 ErbStG iVm. § 31 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Vgl. hierzu *Kowallik*, DStR 1999, 1834. Da Vermögen iS dieser Vorschrift den Stpfl. nur begünstigen und nicht benachteiligen soll, wird bei der Ermittlung der erbschaftsteuerfreien **Zugewinnausgleichsforderung** gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG der Steuerwert von in § 13a ErbStG aufgezähltem Vermögen **ohne Kürzung** um den Freibetrag und den Bewertungsabschlag angesetzt, so *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 15; *Weinmann* in Mönch, § 13a ErbStG Rz. 9; R 11 Abs. 5 Satz 3 ErbStR 2003.

**Zu ausländischem Betriebsvermögen** gehört das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf das Ausland erstreckt, und das Vermögen, das einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebes dient. Dagegen kann eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft soweit begünstigt sein, als sie zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebes gehört, so R 51 Abs. 4 ErbStR 2003.

## b) Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen

- 8.1 Vgl. Rz. 91, Rz. 104 zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften, zu deren Vermögen Kapitalgesellschaftsanteile iS von §§ 13a, 19a ErbStG gehören.

Vermögensverwaltende Personengesellschaften, insbesondere Immobiliengesellschaften, gehören nicht zu den in § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG geregelten Gesellschaften; die unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen hieran wird daher von §§ 13a, 19a ErbStG nicht begünstigt. Die **schenkweise** Übertragung derartiger Gesellschaftsanteile unter Leistungs- oder Duldungsaufgaben führt regelmäßig zu einer höheren Bewertung des Schenkungsgegenstandes als die entsprechende **Vererbung** derartiger Gesellschaftsanteile wegen der Regelung in § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG iVm. den

Grundsätzen zur Bewertung von gemischten und Auflagenschenkungen, vgl. hierzu § 7 Rz. 80.20 ff., § 10 Rz. 15.1 ff. Vor beabsichtigten Anteilsübertragungen ist daher zu prüfen, ob Verwaltungsgesellschaften vorweg **in gewerblich geprägte Personengesellschaften** iS von § 15 Abs. 3 EStG umgegründet werden. Hierzu gehört nicht die GdbR mbH, vgl. BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, DNotZ 2000, 135 = NJW 1999, 3483; BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241 - 56/00, DB 2000, 1593 = StEK EStG § 15 Nr. 293.

**Hinweis:** Die Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen muss in der Person des Schenkers bzw. Erblassers bereits erfolgt sein. Eine **gewerblich geprägte GmbH & Co. KG** iS von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entsteht erst mit der Eintragung der Kommanditgesellschaft im Handelsregister, weil erst infolge der Eintragung die Haftungsbeschränkung für die Kommanditisten eintritt. Infolgedessen können die Vergünstigungen gem. §§ 13a, 19a ErbStG für den Übergang des Kommanditgesellschaftsanteils an einer gewerblich geprägten Personenhandelsgesellschaft erst dann in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt des Anteilsübergangs diese Gesellschaft **bereits im Handelsregister eingetragen** ist, so zutreffend BFH v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl. II 2009, 600 = ZEV 2009, 356 m. Anm. *Wachter*.

Allerdings kann ein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO darin bestehen, dass derjenige, der die Aussicht hat, Privatvermögen zu erwerben, die Vorausset-

[Anschluss S. 12/1]



zungen für die Begünstigung des Übergangs dieses Vermögens nach §§ 13a, 19a ErbStG formal herbeiführt, indem er zunächst gegenläufig Betriebsvermögen auf den Übertragenden überträgt und auf diese Weise das vormalige Privatvermögen beim Übertragenden dadurch den Charakter als Sonderbetriebsvermögen erhält, so BFH v. 9.11.2005 – II B 163/04, BFH/NV 2006, 554. Insofern grenzt der BFH ausdrücklich von der „gängigen Gestaltungspraxis“ wie zB BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598, ab, wonach der Übertragende selbst vor Schenkung oder Vererbung sicherstellt, dass sein vormaliges Privatvermögen zu gewillkürtem Betriebsvermögen wird und erst in diesem Zustand unentgeltlich übertragen wird.

### Gestaltungsbeispiel:

V hat ein zu seinem steuerlichen Privatvermögen gehörendes Immobilienvermögen im Bedarfswert von 33 Mio. DM mit valutierenden Grundpfandbelastungen von 27 Mio. DM. Der von ihm geschätzte Verkehrswert liegt bei 65 Mio. DM. Testamentarische Erben sollen seine beiden Kinder je zur Hälfte werden. Außerdem beabsichtigt V, seine Kinder bereits zu Lebzeiten an diesem Immobilienvermögen schenkweise zu beteiligen.

- a) Wenn V verstirbt, beträgt die Gesamtbelastung mit Erbschaftsteuern bei seinen beiden Kindern 960 000 DM.
- b) Wenn V dieses Vermögen vorweg in gewerbliches Betriebsvermögen iS von § 15 Abs. 3 EStG umwandelt, indem er zB eine Immobilien-GmbH & Co. KG gründet und das Immobilienvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt, und danach verstirbt, beträgt die Gesamterbschaftsteuerbelastung beider Kinder unter Ausnutzung von § 13a ErbStG insgesamt nur die Hälfte, nämlich 475 000 DM.
- c) Würde V den gesamten Immobilienbestand einschließlich valutierender Grundpfandschulden übertragen, so ergebe sich eine Gesamtbelastung an Schenkungsteuer für beide Kinder von 1 938 000 DM.
- d) Wenn V vor der schenkweisen Übertragung dieses Vermögens wiederum vorweg eine GmbH & Co. KG gründet und auf diese – wenn auch nur als Sonderbetriebsvermögen – den Vermögensbestand aktiv und passiv überträgt, bildet er Betriebsvermögen iS von § 13a ErbStG. Die anschließende schenkweise Übertragung seiner Gesellschaftsanteile auf seine beiden Kinder löst anstatt 1 938 000 DM lediglich insgesamt 475 000 DM Schenkungsteuer aus. Diese erstaunliche Reduzierung ist eine Folge davon, dass § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG im Zusammenhang mit den Grundsätzen zur Ermittlung des Schenkungsgegenstandes von gemischten Schenkungen (Schenkungen unter Leistungsauflagen) im Rahmen dieser gewerblich geprägten Gesellschaft nicht anwendbar ist, sondern der Wert des Schenkungsgegenstandes nach § 12 Abs. 5 ErbStG als Betriebsvermögen zu ermitteln ist. Zu Einzelheiten vgl. *Ebeling*, DStJG Bd. 22, 1999, S. 236 ff., und die sehr kritischen Ausführungen von *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 17 f.
- e) **Achtung:** Nach § 23 EStG kann bei der Aufnahme der Kinder als Gesellschafter Einkommensteuer ausgelöst werden, soweit die Immobilien innerhalb von zehn Jahren vor Schenkung angeschafft worden sind!

Auch die **Einbringung einer Immobilie** in eine Gesellschaft ist ein Veräußerungsgeschäft, das den Tatbestand des § 23 EStG auslösen kann, vgl. hierzu *Daragan*, DStR

2000, 272 (273 r.Sp.), unter Hinweis auf *Kraft/Bräuer*, DStR 1999, 1603. Nach dem Gestaltungsvorschlag von *Daragan* lässt sich der Spekulationstatbestand in der Weise vermeiden, dass die Immobilie zunächst in eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingebracht und erst anschließend hieraus eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG wird, z. B. durch Ausscheiden einer natürlichen Person als Komplementär, so dass die GmbH danach alleiniger Komplementär ist.

- f) *Kowallik*, DStR 1999, 1834 (1835 r. Sp.), weist zutreffend darauf hin, dass nicht jede Art von Immobilie zur Einlage in gewerbliches Betriebsvermögen geeignet ist. Zum einen untersucht der BFH die Frage zunehmend kritischer, ob objektiv gewillkürtes Betriebsvermögen im Einzelfall die Grenzen der betrieblichen Veranlassung verlässt oder aus sonstigen steuerrechtlichen Gründen als Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Ertragsteuerbilanz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG als Betriebsvermögen ausscheidet, vgl. hierzu BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 = StRK EStG 1975 § 4 Abs. 4 R. 193; *Weber-Grellet*, DB 1994, 288. Zum anderen entfällt die Einlagefähigkeit von Immobilien, die nicht nur vorübergehend eigenen Wohnzwecken dienen oder Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen worden, vgl. R 13 Abs. 10 Satz 2 EStR, §§ 21 Abs. 2 Satz 1 iVm. 52 Abs. 15 EStG i dF bis zur Änderung durch das StEntG 1999/2000/2002 (Wegfall der Nutzungswertbesteuerung zum 31.12.1998). Sonstige Immobilien, die überwiegend der privaten Lebensführung dienen, sind zur Einlage ungeeignet, vgl. hierzu H 13 Abs. 11 EStH. Auch sonstige Wirtschaftsgüter, die bereits im Zeitpunkt der Einlage objektiv erkennen lassen, dass sie für den Betrieb eher schädlich sind, wie zB ständig Verlust bringende Wirtschaftsgüter, sind ungeeignet, zB wertvolle wenn auch ertragschwache Immobilien. *Daragan*, DStR 2000, 272 ff., weist allerdings den Weg, dass notwendiges Privatvermögen für das Einlagemodell verwendet werden und mit Vergünstigung des § 13a ErbStG dann übertragen werden kann, wenn die Einlage in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt.
- g) Mit Wirkung ab 1.1.1999 mindern sich bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften iS von § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG in ein Betriebsvermögen eingelegt werden, die Anschaffungs- und Herstellungskosten um Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, § 7 Abs. 1 Satz 4 i dF. des StEntG 1999/2000/2002. Bei Einlagen außerhalb der 3-Jahres-Frist des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a EStG vermindert sich mithin die AfA-Bemessungsgrundlage, so dass außer den erbschaftsteuerlichen Vorteilen der §§ 13a, 19a ErbStG die einkommensteuerlichen Vorteile wegen der sog. „doppelten Abschreibung“ gekappt werden. Allerdings haben Einlagen weiterhin nur nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu Teilwerten zu erfolgen.
- h) Die Überführung von ausländischem Grundbesitz in ausländische Betriebe, die nicht die Eigenschaft von Inlandsvermögen iS der Vorschrift erfüllen, eröffnet nicht die Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG.

### c) Mehrere Betriebe als Einheit

Besteht das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen in mehreren selbständig zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten einer Vermögensart (zB mehrere Gewerbebetriebe) oder aus mehreren Arten begünstigten Vermögens (gewerbliches Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), so sind deren Werte **vor Anwendung des § 13a ErbStG** zusammenzurechnen. Die Begünstigung des § 13a ErbStG (Freibetrag und Bewertungsabschlag) kann sich nur auf einen insgesamt positiven Steuerwert des zusammengerechneten begünstigten Vermögens beziehen. Vgl. hierzu R 54 Abs. 1 ErbStR 2003, H 54 Abs. 1 ErbStH 2003, mit folgendem

#### Beispiel:

M vererbt ihrer Tochter T einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 600 000 Euro), eine KG-Beteiligung mit einem negativen Steuerwert von ./ 400 000 Euro und daneben begünstigte GmbH-Anteile mit einem Steuerwert von 500 000 Euro.

Gewerbebetrieb	600 000 €
KG-Beteiligung	<u>./ 400 000 €</u>
	200 000 €
GmbH-Anteile	<u>500 000 €</u>
begünstigtes Vermögen insgesamt	700 000 €
abzgl. Freibetrag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) § 13a ErbStG	<u>./ 256 000 €</u>
verbleiben	444 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) 40 vH	<u>./ 177 600 €</u>
verbleibender Wert	<u><u>266 400 €</u></u>

Zur **Berechnung des begrenzten Schuldenabzugs** gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG ist der Freibetrag zunächst vom Wert des erworbenen Betriebsvermögens abzuziehen, weil die Abzugsfähigkeit der mit dem Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden dadurch nicht berührt wird, § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG. So ist stets zu verfahren, wenn neben Betriebsvermögen auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften und damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden Gegenstand des Erwerbs sind. Vgl. hierzu § 10 Rz. 158 ff. und R 54 Abs. 2 ErbStR 2003.

#### Beispiel:

E erbt Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 1 500 000 Euro und begünstigte Kapital-Gesellschaftsanteile mit einem gemeinen Wert von 900 000 Euro; die GmbH-Anteile sind in vollem Umfange, dh. in Höhe von 900 000 Euro fremdfinanziert. Der nach

Anwendung des § 13a ErbStG verbleibende Wert des begünstigten Betriebsvermögens beträgt 1 286 400 Euro und wird wie folgt ermittelt:

Betriebsvermögen	1 500 000 €	1 500 000 €
abzgl. Freibetrag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) gem. § 13a ErbStG verbleiben		<u>./.. 256 000 €</u>
zzgl. Kapitalgesellschaftsanteile zusammen	900 000 €	1 244 000 €
abzgl. 40 vH Bewertungsabschlag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) verbleibender Wert		<u>900 000 €</u> <u>2144 000 €</u> <u>./.. 857 600 €</u> <u>1 286 400 €</u>

Die valutierende Restschuld von 900 000 Euro ist im Verhältnis (900 000 ./.. 40 vH Bewertungsabschlag =) 540 000 : 900 000, mithin iHv. 540 000 Euro als Erblasserschuld gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG abzugsfähig.

### Beispiel:

Wenn im vorausgehenden Beispiel das Betriebsvermögen einen steuerlichen Wert von nur 256 000 Euro hat, beträgt der verbleibende Wert 540 000 Euro und wird wie folgt errechnet:

Betriebsvermögen		256 000 €
abzgl. Höchstfreibetrag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) gem. § 13a ErbStG		<u>./.. 256 000 €</u>
zzgl. GmbH-Anteil		0 €
abzgl. nicht verbrauchter Freibetragsanteil des § 13a ErbStG verbleiben		900 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003 vgl. Rz. 1) von 40 vH verbleibender Wert		<u>./.. 0 €</u> <u>900 000 €</u> <u>./.. 360 000 €</u> <u>540 000 €</u>

Die valutierende Restschuld ist somit im Verhältnis von (900 000 ./.. 0) = (900 000 ./.. 40 vH von 900 000) = 540 000 : 900 000, mithin iHv. 540 000 als Erblasserschuld gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG abzugsfähig.

- 11 Die erstmalige schenkweise Einräumung bzw. die Weiterübertragung einer bereits bestehenden atypischen mitunternehmerischen **Unterbeteiligung** oder atypischen mitunternehmerischen stillen Beteiligung ist entgegen BFH v. 25.1.2001 – II R 52/98, BStBl. II 2001, 414, nach allgemeiner Auffassung begünstigt. Vgl. hierzu Rz. 5; vgl. auch *Moench* in Moench, § 13a Rz. 13; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Tz. 131, sowie Rz. 86; vgl. insbesondere § 13b Rz. 27 zum insoweit deckungsgleichen neuen Recht.

12–13 Einstweilen frei.

## 2. Erwerb von Todes wegen

– § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG –

### a) Jeglicher Erwerb von Todes wegen

Nach § 13 Abs. 2a ErbStG aF beschränkte sich die Begünstigung auf Erwerbe durch Erbanfall. Hiernach war – jedenfalls nach dem Wortlaut – der Erwerb durch sonstige Nachlassberechtigte (Auflagenbegünstigte, Vermächtnisnehmer u.Ä.) von der Begünstigungsregelung ausgeschlossen. Diese Zweifelsfragen in der Anwendung des § 13 Abs. 2a ErbStG aF sind erfreulicherweise durch die Gesetzesfassung des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG beigelegt worden. Mit Wirkung ab 1.1.1996 ist **jeglicher Erwerb von Todes wegen** durch die Befreiungsvorschrift begünstigt. 14

Erwerbe von Todes wegen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind in § 3 ErbStG Absätze 1 und 2 in enger Anlehnung an das Erbrecht enumerativ und erschöpfend aufgezählt worden. 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. 65 ff. Hierzu gehören insbesondere auch Vorausvermächtnisse und Sachvermächtnisse iS des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, Erwerbe durch Schenkung 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 sowie die Anwachsungserwerbe von Gesellschaftsanteilen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Ein für einen Miterben **als Vorausvermächtnis eingeräumtes Übernahmerecht** ist nach der geänderten Rechtsprechung des BFH nunmehr im Urt. 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 § 13a Abs. 4 ErbStG aF, 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, DStR 2010, 55 = ZEV 2010, 108. 15

Dagegen sind auf **Geldleistungen** gerichtete Erwerbe nicht begünstigt, wenn diese **an Erfüllungs statt** durch Hingabe von an sich begünstigtem Betriebs- 16

vermögen erfüllt werden, zB Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs, des Erbsatzanspruchs oder des ausgesetzten Geldvermächtnisses durch Hingabe von gem. § 13a ErbStG begünstigtem Vermögen. So auch R 55 Abs. 4 ErbStR. Wenn also begünstigtes Vermögen als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbsatzanspruchs oder eines Vermächtnisses übertragen wird, ist der Erwerb dieser Abfindung iS des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG nicht begünstigt, weil der Erwerb nicht im Verhältnis zum Erblasser erfolgt – hiergegen steht allerdings der Wortlaut des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG: „... als vom Erblasser zugewendet gilt ...“. Die Vergünstigung des § 13a ErbStG steht hier mithin dem Erben zu, und die Weiterübertragung zur Erfüllung der vorbezeichneten Ansprüche stellt im Übrigen keine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 ErbStG dar, so R 55 Abs. 4 ErbStR. Im Übrigen stellt ganz generell die Übertragung begünstigten Vermögens als Abfindung im Rahmen der **Erbauseinandersetzung** keine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 ErbStG dar, so R 55 Abs. 4 Satz 6, R 62 Abs. 2 ErbStR.

- 17 Da die Ersatzerbschaftsbesteuerung von **Familienstiftungen** und **Familienvereinen** in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Sonderregelung erfahren hat, war die Ergänzung des § 13a ErbStG durch dessen Abs. 7 erforderlich, wonach § 13a Absätze 1–6 ErbStG entsprechend anzuwenden sind; denn der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist in § 3 ErbStG (Erwerbe von Todes wegen) nicht aufgeführt worden. Selbstverständlich ist auch im Rahmen der Ersatzerbschaftsbesteuerung nur iS von § 13a Abs. 4 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG begünstigtes Vermögen in Bezug genommen.
- 18 Bei Übergang von Vermögen auf mehrere Erben wird der Freibetrag von 225 000 Euro **entsprechend den Erbquoten aufgeteilt** (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG iVm. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Wert des durch Erwerb von Todes wegen erworbenen begünstigten Vermögens bildet die Obergrenze für die Inanspruchnahme des Freibetrages, wenn ein Miterbe im Rahmen der Erbauseinandersetzung mehr begünstigtes Vermögen erhält, als das seinem Erwerb durch Erbanfall entspricht. Auf Vorausvermächtnisse und Vermächtnisse anteilig entfallende Teile des Freibetrages werden nach § 13a Abs. 3 ErbStG begünstigt und demzufolge die Freibetragsanteile auf Erwerbe von Todes wegen iS des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG entsprechend gekürzt. Eine Zusammenrechnung von Betriebsvermögen, das von Todes wegen übergegangen ist, mit Betriebsvermögen, das zuvor durch vorweggenommene Erbfolge ohne Inanspruchnahme dieses Freibetrages erworben wurde, lässt das Gesetz nicht zu (Ländererlass v. 16.4.1997, BStBl. I 1997, 406 ff. = StEK ErbStG 1974 § 14 Nr. 3 – Tz. 2).

**b) Erbauseinandersetzung**

Dem Erbfall nachfolgende **Erbauseinandersetzungsgmaßnahmen** haben – wie auch sonst im Erbschaftsteuerrecht – weder auf die Besteuerung des Erb-anfalls noch auf die Aufteilung des Freibetrages Einfluss; sie sind andererseits keine schädliche Verfügung iS des § 13a Abs. 5 ErbStG, so R 55 Abs. 4 Satz 6 und R 62 Abs. 2 ErbStR; das gilt sowohl für Vereinbarungen unter den Miterben (BFH v. 30.6.1960 – II 254/57 U, BStBl. III 1960, 348 = StRK ErbStG 1951 § 2 R. 6) wie auch in Durchführung von **Teilungsanordnungen** des Erblassers (BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669 = StRK ErbStG 1974 § 3 R. 25), so auch Ländererlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2, und § 19a Nr. 2, Tz. 29, und im Rahmen der Höfeordnung, vgl. Rz. 97. Wenn also ein Miterbe im Rahmen der Erbauseinandersetzung mehr begünstigtes Vermögen erhält, als seinem Erwerb durch Erb-anfall entspricht, so hat er nur den Wert des durch Erbanfall erworbenen begünstigten Vermögens zu versteuern. Dieser Wert bildet dann auch die Obergrenze für die Inanspruchnahme des Freibetrages des § 13a ErbStG durch diesen Erben mit der Folge, dass ein **nicht verbrauchter Freibetragsrest** wegen der nicht mehr änderbaren Aufteilungsverfügung (vgl. Rz. 29) von den anderen Miterben nicht in Anspruch genommen werden kann. R 57 Abs. 6 ErbStR 2003.

**Beispiel:**

E und F sind Miterben je zur Hälfte. Jedoch soll E den zum Nachlassvermögen gehörenden Gewerbebetrieb im Steuerwert von 450 000 Euro und den Freibetrag des § 13a ErbStG allein erhalten. E erwirbt also als Miterbe den halben Steuerwert des Gewerbebetriebes (225 000 Euro) und kann daher auch nur den Freibetrag des § 13a ErbStG bis zur Höhe von 225 000 Euro in Anspruch nehmen. Der restliche Freibetrag iHv. 31 000 Euro kann weder von E noch über § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG von F in Anspruch genommen werden. So H 57 Abs. 6 ErbStG 2003.

[Anschluss S. 19]



### c) Vor- und Nacherbschaft

Der Freibetrag gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG steht dem **Vorerben** bei Eintritt des Erbfallendes und danach dem Nacherben wiederum bei Eintritt des Nacherbfallendes zu (§ 6 Abs. 2 ErbStG). Wird der Nacherbfall nicht durch den Tod des Vorerben ausgelöst, so steht nur dem Nacherben der Anspruch zu; das ergibt sich aus § 6 Abs. 3 ErbStG, so zutreffend *Felix*, BB 1994, 477 (478 I. Sp.).

Nach der für die Stpfl. günstigeren Auffassung von *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 57, *Gebel*<sup>2</sup>, Betriebsvermögensnachfolge, *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 57, R 55 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003 ist nicht nach dem den Nacherbfall auslösenden Ereignis (Tod oder sonstiges Ereignis iS des § 6 ErbStG) zu differenzieren; der Vorerbfall und der Nacherbfall bilden zwei getrennte Erwerbsfälle, für die jeweils die Vergünstigungen nach § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden dürfen. *Gebel*, aaO, begründet diesen Standpunkt damit, daß gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG dem Vorerben die ihm gegenüber festgesetzte Steuer nicht erstattet wird, obwohl dies bei Annahme eines auflösend bedingten Erwerbs aufgrund § 5 Abs. 2 BewG folgerichtig wäre; vielmehr wird lediglich die von dem Vorerben entrichtete Steuer dem Nacherben angerechnet, gemindert um den Steuerbetrag, der der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht. Auf diese Weise mindert der dem Vorerben gewährte Freibetrag des § 13a ErbStG zwar das Anrechnungsvolumen bei dem Nacherben, verwehre ihm aber nicht, für seinen Nacherbenerwerb ebenfalls diesen Freibetrag in Anspruch zu nehmen.

In der **vorzeitigen Übertragung des Nacherbschaftsvermögens** auf den Nacherben ist kein Erwerb durch Erbanfall, sondern eine Schenkung unter Lebenden iS des § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG zu sehen, so R 55 Abs. 1 Satz 3 ErbStR und allgemeine Meinung im Schrifttum. Der Begünstigungstatbestand wird beiden Erwerbern zugebilligt, aber gleichzeitig dadurch eingeschränkt, daß das vom Vorerben in Anspruch genommene Volumen nicht nur seine Steuer, sondern auch die dem Nacherben nach § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG anzurechnende Steuer mindert, *Moench*, ZEV 1995, 52 (Fn. 27).

Fraglich ist die **Aufteilung des Freibetrages**, wenn mit Eintritt des Nacherbfallendes nicht gebundenes begünstigtes Vermögendes des Vorerben und daneben der Nacherbfolge unterliegendes begünstigtes Vermögendes auf **verschiedene Erben** übergeht. Hier darf die Aufteilung des Freibetrages nicht entsprechend den jeweiligen Erbteilen erfolgen; vielmehr greift hier die **Aufteilung nach Köpfen** ein. Vgl. Länder-Erlaß v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2; § 19a Nr. 2, Tz. 28. Vgl. auch Rz. 28.

**Gestaltungshinweis:** Soll von der gesetzlichen Aufteilungsregelung des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. hierzu Rz. 22 ff.) abgewichen werden, so ist hierfür eine ausdrückliche Anordnung des Erblassers in schriftlicher Form erforderlich; die Errichtung einer Verfügung von Todes wegen ist hierzu nicht erforderlich. Mangels ausdrücklicher oder erkennbarer Anordnung des Erblassers greift die gesetzliche Aufteilungsregelung auch dann, wenn sie für die Nachlaßbeteiligten insgesamt ungünstiger ist, zB Aufteilung nach Köpfen, obwohl Aufteilung nach quodalem Erwerb des Gesellschaftsanteils wesentlich günstiger wäre. Allerdings wird nach dem Aufteilungsprinzip, zu welchem sich der BFH in seinem Urt. v. 15.12.2004 (BFH v. 15.12.2004 – II R 75/01, BStBl. II 2005, 295) bekennt, der gesamte Betriebsvermögensfreibetrag zur Verfügung gestellt, indem ein bei der ersten Verteilung des Freibetrages „nach Köpfen“ nicht verbrauchter Teil des Freibetrages zu gleichen Teilen auf die Erwerber zu verteilen ist, die noch Teile ihres durch § 13a ErbStG begünstigten Betriebsvermögens zu versteuern haben, vgl. Rz. 24.

#### **Beispiel:**

V hat durch Vorerbschaft einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 1 Mio. Euro) erworben. Mit Tod des V erwirbt der Nacherbe N diesen Betrieb, der zu diesem Zeitpunkt einen Steuerwert von 1,5 Mio. Euro hat. Zugleich geht ein eigener, nicht aus der Vorerbschaft stammender Gewerbebetrieb des V an dessen Erben (A, B und C) über.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung (H 57 Abs. 4 ErbStH 2003) sollen hier allen vier Erwerbern Freibetragsanteile iHv. je 64 000 Euro zustehen. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Hier hat vielmehr N Anspruch auf den vollen Freibetrag iHv. 256 000 Euro für seinen – aufschiebend bedingten – Erwerb nach dem Erblasser. Und die Erben nach V haben Anspruch von je einem Drittel Freibetragsanteil, mithin iHv. je 85 333,33 Euro, im Verhältnis zu dem V als Erblasser. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung verkennt, daß das begünstigte Vorerbschaftsvermögen – wenn auch in einem abweichenden Steuerwert – durch N im Verhältnis zum Erblasser und nicht durch N im Verhältnis zum Vorerben auf Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG erworben wird.

#### **d) Anspruch auf Freibetrag und dessen Aufteilung**

- 22 § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG regelt die **Aufteilung des Freibetrages** auf mehrere Erben wie folgt:
- 23 – Sind mehrere Erwerber vorhanden, so wird der Freibetrag entsprechend einer vom Erblasser schriftlich verfügten Aufteilung dieses Freibetrages von 256 000 Euro aufgeteilt.
- 24 – Hat der Erblasser **eine Aufteilung nicht verfügt**, dann steht der Freibetrag jedem Erben entsprechend seinem Erbteil zu, sofern nur Erben begünstigt-

tes Vermögen iS des § 13a Abs. 4 ErbStG erwerben. Geht begünstigtes Vermögen auf Erben und sonstige Erwerber über, ohne dass der Erblasser Aufteilungsverfügungen getroffen hat, so steht der Freibetrag den sonstigen Erwerbern neben den Erben „zu gleichen Teilen“ zu. Da der Gesetzeswortlaut die Definition „entsprechend dem prozentualen Anteil an dem erworbenen begünstigten Vermögen“ vermeidet, kann die Aufteilung „zu gleichen Teilen“ nur als **Aufteilung nach Köpfen** verstanden werden. Allerdings ist ein bei der (ersten) Verteilung des Freibetrages nach Köpfen nicht verbrauchter Teil des Freibetrages zu gleichen Teilen auf Erwerber zu verteilen, die noch Teile ihres durch § 13a ErbStG begünstigten Betriebsvermögens zu versteuern haben, so BFH v. 15.12.2004 – II R 75/01, BStBl. II 2005, 295, in teilweiser Ablehnung von FG Münster v. 25.10.2001 – 3 K 3051/99 Erb, EFG 2002, 212, und unter Ablehnung von R 57 Abs. 6 Satz 5 ErbStR 2003. Diese (weitere) Aufteilung hat wiederum zu gleichen Teilen **bis zum vollständigen Verbrauch des Freibetrages** zu erfolgen (Ausfüllung einer Regelungslücke im Gesetz). Entgegen R 57 Abs. 6 S. 5 ErbStR 2003 ist nunmehr auch ein **Freibetragsrest** nach dem vom BFH aufgestellten Aufteilungsprinzip zu verteilen, wenn der Erblasser eine Aufteilung verfügt hat. So Ländere rlass v. 30.11.2005, BStBl. I 2005, 1031. Bei der Verteilung des Freibetrags gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 3 (2. Alternative) ErbStG „zu gleichen Teilen“ sind **auch die im Inland nicht steuerpflichtigen Erwerber** zu berücksichtigen, so BFH v. 25.1.2006 – II R 56/04, BStBl. II 2006, 465.

#### Beispiel:

Testamentarischer Alleinerbe des V ist dessen Sohn S. Enkel E erhält 20 vH des in den Nachlass fallenden KG-Anteils vermächtnisweise. Nach der Verfügung des V soll der Freibetrag des § 13a ErbStG auf S und E je zur Hälfte entfallen. Der Steuerwert des KG-Anteils beträgt 500 000 Euro per Todestag. Der Anteil des S am begünstigten Betriebsvermögen beträgt (80 vH von 500 000) = 400 000 Euro und der entsprechende Anteil des E beträgt 100 000 Euro. Der Gesamtfreibetrag von 225 000 Euro entfällt auf S und E zu je 112 500 Euro mit der Folge, dass E seinen Freibetragsanteil in Höhe von  $(112\,500 \cdot 100\,000) = 12\,500$  Euro nicht ausschöpfen könnte. Daher wird der restliche Freibetragsanteil von 12 500 Euro dem S zusätzlich zu seinem eigenen Freibetragsanteil von 112 500 Euro gewährt, so dass er einen Gesamtfreibetragsanteil von 125 000 Euro zur Verfügung hat.

Bei der Verteilung des Freibetrags des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Halbs. 3 (2. Alternative) ErbStG „zu gleichen Teilen“ kann nicht berücksichtigt werden, ob sich der den einzelnen Erwerbern zustehende anteilige Freibetrag bei der Besteuerung im Ergebnis auswirkt, oder ob dies nicht der Fall ist, weil zB der Erwerb auch ohne Berücksichtigung des anteiligen Freibetrags nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG den allgemeinen Freibetrag der §§ 16 und 17 ErbStG nicht übersteigt, oder ob der Erwerber mit seinem Erwerb nicht

der inländischen Besteuerung unterliegt. Hiervon könne **mangels Regelungslücke im Gesetz** von dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 3 (2. Alternative) ErbStG nicht abgewichen werden, so BFH v. 25.1.2006 – II R 56/04, BStBl. II 2006, 465, in Bestätigung von FG Münster v. 24.6.2004 – 3 K 5581/02 Erb, 3 K 5582/02 Erb, EFG 2004, 1545.

- 25 – Wenn begünstigtes Vermögen weder ganz noch teilweise auf Erben (mit-)übergeht, sondern auf Dritte, bemisst sich die Aufteilung nicht nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG, sondern nach § 13a Abs. 3 ErbStG.
- 26 – Geht begünstigtes Vermögen auf **Erben und Nichterben** oder nur auf Nichterben über, so steht der Freibetrag allen Erwerbern zu gleichen Teilen zu, so Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2, Tz. 26 mit folgendem

#### Beispiel:

Unternehmerin hinterlässt ihren beiden Kindern als testamentarischen Erben zwei Gewerbebetriebe und setzt einen dieser Gewerbebetriebe ihrer Nichte N als Vermächtnis aus. Hier steht der Freibetrag des § 13a ErbStG den drei Erwerbern zu je einem Drittel zu.

- 27 **Bei aufschiebend bedingtem Erwerb** bleibt der Erwerber bei der Verteilung des Freibetrages zunächst unberücksichtigt. Erst mit Eintritt der Bedingung wird der Freibetrag unter Einbeziehung dieses Erwerbes durch Änderung der Steuerfestsetzung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO neu verteilt.
- 28 Wenn mit Eintritt des Nacherbfalles nicht gebundenes begünstigtes Vermögen des Vorerben zusammen mit der Nacherbfolge unterliegendem begünstigtem Vermögen **auf verschiedene Erben** übergeht, dann hat die **Aufteilung des Freibetrages** zu gleichen Teilen (**nach Köpfen**) zu erfolgen und nicht nach den entsprechenden Erbteilen (Erbquoten), so R 57 Abs. 4 ErbStR 2003. Vgl. hierzu aber das Beispiel in Rz. 21 bei Antragsbesteuerung gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Vgl. Rz. 20.
- 29 Die Aufteilung des Freibetrages durch den Erblasser ist als **Ausübung eines Gestaltungsrechts** zu behandeln und damit **bedingungsfeindlich**, so allgemeine Auffassung und R 57 Abs. 5 Satz 3 ErbStR 2003. *Gebeß*, Betriebsvermögensnachfolge, Rz. 443, weist zutreffend darauf hin, dass lediglich der **Aufteilungsverfügung** aufschiebende oder auflösende Bedingungen nicht beigelegt werden dürfen. Dagegen könne die Aufteilung selbst an Bedingungen geknüpft werden, die auf künftige bis zum Eintritt des Erbfalles eintretende Ereignisse abstellen, weil hier auch die Wirkungen der Aufteilung erst mit

dem Erbfall eintreten, der seinerseits als Stichtag für die Entstehung der Erbschaftsteuer maßgebend sei, § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. AA *Jülicher*, ZEV 2001, 60 (62) sowie in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 96 mangels schützenswerter Interessen der Finanzverwaltung. Das hat zur Folge, dass die Verfügung für die Erben und für das Finanzamt verbindlich ist. Allerdings kann, soweit sich aus der Anordnung des Erblassers ein anderer entgegenstehender Wille nicht ergibt, der Freibetrag ganz oder anteilig demjenigen zugeordnet werden, der als (Mit-)Erbe an die Stelle des weggefallenen, vom Erblasser begünstigten Erben tritt, so R 57 Abs. 5 Satz 5 ErbStR 2003. Hiernach genügt eine schriftliche Verfügung des Erblassers über eine von den Erbquoten abweichende Aufteilung, die im Testament, Erbvertrag oder sonstigem Schriftsatz enthalten sein kann.

#### aa) Einzelunternehmen

Nach Einführung von § 19a ErbStG konzentriert sich die Beratungsaufgabe 29.1 auf die Berücksichtigung der sehr unterschiedlichen persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG und auf die begrenzte Abzugsfähigkeit von Schulden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigtem Betriebsvermögen gem. § 10

[Anschluss S. 23]



Abs. 6 ErbStG. Auf diese Weise lassen sich **Betriebsübergänge** unter ertragsteuerrechtlicher Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 EStG) vorbereiten, die in der Vergangenheit nur durch komplizierte Gestaltungen steuerlich halbwegs befriedigend gelöst werden konnten, insbesondere in den Fällen, in denen nicht die eigenen Kinder, sondern die angeheirateten die berufliche Qualifikation iS des § 18 EStG oder des Apothekengesetzes haben.

#### Beispiel:

V hat seine Apotheke an seinen Schwiegersohn verpachtet. Das Apothekenbetriebsgrundstück gehört der Familie seit Generationen und steht praktisch zu DM-Eröffnungsbilanzwerten in der Verpächterbilanz des V. Die Tochter des V ist nicht Apothekerin. Würde sie den Betrieb erhalten, so müßten die stillen Reserven in dem Apothekenverpachtungsbetrieb einschließlich Apothekenbetriebsgrundstück aufgedeckt werden. Wenn nunmehr V seinen Schwiegersohn als Vermächtnisnehmer einsetzt, kann dieser die Apotheke einschließlich Apothekengrundstück als wesentliche Betriebsgrundlage unter Buchwertfortführung übernehmen und außerdem seinen erbschaftsteuerlichen Erwerb um den Freibetrag von 256 000 Euro und den Bewertungsabschlag von 40 vH entlasten und den verbleibenden Betriebswert gem. StKl. I versteuern, §§ 19a, 13a ErbStG. Allerdings verbleibt es bei dem persönlichen Freibetrag von 10 300 Euro, § 15 Abs. 1 StKl. II Nr. 5 iVm. § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Voraussetzung für die Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG ist in Fällen dieser Art, daß sämtliches Betriebsvermögen (Apothekeneinrichtung) und insbesondere das dem Betrieb dienende Betriebsgrundstück als **wesentliche Betriebsgrundlage** in das Alleineigentum des Betriebsübernehmers mitübertragen wird; bei nur teilweiser Eigentumsbeteiligung des Betriebsübernehmers soll dieses Betriebsgrundstück kein begünstigtes Vermögen darstellen, vgl. H 51 Abs. 2 ErbStH 2003 entgegen der hier vertretenen Auffassung, vgl. Rz. 82.

Entsprechendes gilt für **freiberufliche Praxen** und kann insbesondere dann zu einer erheblichen Entlastung an Erbschaftsteuer und Einkommensteuer (vgl. § 6 Abs. 3 EStG) führen, wenn zu der Praxis oder sonstigen freiberuflichen Tätigkeit unbewegliches Anlagevermögen mit hohen stillen Reserven gehört. 30

#### bb) Gesellschaftsanteile

Bei Vererbung eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft **durch erbrechtliche Nachfolgeklausel** iS des § 139 HGB erwirbt jeder Miterbe durch Einzelrechtsnachfolge einen seiner Erbquote entsprechenden Anteil an dem Gesellschaftsanteil; infolgedessen erfolgt auch insoweit eine Aufteilung des Freibetrages gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 13a ErbStG. Fraglich ist die Aufteilung des Freibetrages bei Vererbung eines Personengesellschaftsanteils **durch sog. qualifizierte Gesellschafternachfolge**. Nach der Rspr. des BGH (BGH v. 10.2.1977 – II ZR 120/75, BGHZ 68, 225) geht der Gesellschaftsanteil unmittelbar mit dinglicher Wirkung auf den gesellschaftsvertraglich be-

stimmten Nachfolgerben über und fällt damit nicht in das ungeteilte Erbgemeinschaftsvermögen. Dagegen ist nach der Auffassung des BFH (BFH v. 10.11.1982 – II R 85 86/78, BStBl. II 1983, 329 = StRK ErbStG 1974 § 3 R. 9, best. durch BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669) qualifizierte Sonderrechtsnachfolge so wie die Durchführung einer Teilungsanordnung anzusehen, die ihrerseits für die Erbschaftsbesteuerung unbeachtlich ist. Das wiederum hat zur Folge, daß die abfindungsberechtigten Miterben, die von der qualifizierten Nachfolgeregelung ausgeschlossen sind, erbschaftsteuerrechtlich zunächst Betriebsvermögen durch Erbanfall erwerben und damit den Freibetrag des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG anteilig in Anspruch zu nehmen berechtigt sind (§ 39 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen, vgl. R 55 Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStR 2003. Eine hiervon abweichende Aufteilung des Freibetrages darf der Erblasser anordnen, § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG, oder durch Aussetzung von Vorausvermächtnissen erreichen, vgl. Rz. 15, 67.

### Beispiel:

V hinterläßt einen KG-Anteil (Buchwert 1 Mio. Euro, erbschaftsteuerlicher Wert 2,4 Mio. Euro, Verkehrswert geschätzt 5 Mio. Euro) und außerdem Kapitalvermögen iHv. 1 Mio. Euro. Testamentarische Erben werden seine Söhne A und B je zur Hälfte. Aufgrund testamentarischer Verfügung, die mit der gesellschaftsvertraglichen qualifizierten Nachfolgeregelung übereinstimmt, soll A Gesellschafter-Nachfolger werden und dem B dafür eine Abfindung iHv. 50 vH des Verkehrswertes des KG-Anteils leisten. Die Erbschaftsteuer ist für A und B wie folgt zu errechnen:

	A	B
Steuerwert Betriebsvermögen 2400 000	1 200 000	1 200 000
abzgl. Freibetrag § 13a ErbStG 225 000	<u>./. 112 500</u>	<u>./. 112 500</u>
verbleiben	1 087 500	1 087 500
abzgl. Bewertungsabschlag 35 vH gem. § 13a ErbStG	<u>./. 380 625</u>	<u>./. 380 625</u>
verbleibendes Betriebsvermögen	706 875	706 875
zzgl. Kapitalvermögen v. 1 Mio. Euro	<u>500 000</u>	<u>500 000</u>
steuerbarer Erwerb insgesamt 2413 750, aufgeteilt:	1 206 875	1 206 875

Der gesamte steuerbare Erwerb von 2413 750 Euro entfällt auf A und auf B je zur Hälfte, obwohl A alleiniger Gesellschafter-Nachfolger wird. Die Steuervergünstigungen für das im Ergebnis von A zu übernehmende Betriebsvermögen entfallen mithin auch auf A und B je zur Hälfte. Andererseits wird die von A dem B zu leistende Abfindung iHv. 2,5 Mio. Euro überhaupt nicht berücksichtigt. *Hübner*, ZErb 2004, 34 ff., hält diese Auffassung zu Recht für einen Verstoß gegen Art. 3 GG im Hinblick darauf, daß § 13a ErbStG nur den endgültigen Erwerber von Betriebsvermögen begünstigen soll, und bietet gleichzeitig Alternativlösungen an, in denen sich der steuerbare Gesamterwerb nicht erhöht, dafür aber der Erwerb des Gesellschafter-Nachfolgers erbschaftsteuerlich entlastet wird.

Die **qualifizierte Gesellschafternachfolge** bezieht sich nur auf den Gesellschaftsanteil selbst und **nicht auf zu diesem Gesellschaftsanteil gehöriges Sonderbetriebsvermögen**. Vorbehaltlich § 6 Abs. 3 EStG fällt Sonderbetriebsvermögen in den Nachlass und, soweit es auf Nachlassberechtigte entfällt, die nicht zur Gesellschafternachfolge zugelassen sind und auch nicht Gesellschafternachfolger werden, gilt es als noch vom Erblasser aus dem Betriebsvermögen entnommen.

**Gestaltungshinweis:** Wenn die Entnahme von Sonderbetriebsvermögen vermieden und die Vergünstigung des § 13a ErbStG bezogen auf Sonderbetriebsvermögen nicht ausgeschlossen werden soll, muss der Erblasser durch Verfügung von Todes wegen sicherstellen, dass das Sonderbetriebsvermögen nur auf die Nachlassberechtigten übergeht, die seinen Gesellschaftsanteil aufgrund gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeregelung erhalten.

**Sonderbetriebsvermögen** des Erblassers, dessen Gesellschaftsanteil aufgrund qualifizierter Gesellschafternachfolge vererbt wird, ist im Rahmen des § 13a ErbStG begünstigt, so ausdrücklich R 51 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2003; *Gebel*, BB 1995, 173 (178). Vgl. Rz. 79.1, 87, zur geänderten Erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung aufgrund § 6 Abs. 3 EStG idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858, und hierzu Erlass des FinMin. BW v. 8.4.2002 – S 3812a/6, DB 2002, 8019. Das muss dann zwingend auch für die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des Erblassers/Schenkers in das Sonderbetriebsvermögen des Erben/Beschenkten **im Rahmen derselben Mitunternehmerschaft** gelten, und zwar auch ohne gleichzeitigen Anteilsübergang, so auch *Stobbe/Briininghaus*, BB 1998, 1611 (1612), *Götz*, ZEV 2003, 346 ff., sofern dieser Rechtszustand durch eine neue ertragsteuerrechtliche Betrachtungsweise hoffentlich nicht erschüttert wird. Vgl. Rz. 87, 7.1 ff. zur gegenteiligen wortlautbezogenen Meinung.

**Bei disquotaler Vererbung** von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen schien die Vergünstigung von §§ 13a, 19a ErbStG wegen des Urts. des IV. Senats des BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, HFR 2001, 32, gefährdet, vgl. hierzu Rz. 79.1, 87 sowie *Geck*, DStR 2000, 2031 (2035). 31.1

Der Anteilserwerb aufgrund einer **Eintrittsklausel** ist als Erwerb durch Erbfall zu behandeln, so R 55 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003. 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 32

des Eintrittsrechts des Nichterben um einen begünstigten Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, so R 55 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2003.

- 33 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.

**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 Gesellschaftsanteils von 3 Mio. Euro; der Steuerwert des Gesellschaftsanteils des A beträgt am Todestag 5 Mio. Euro.

Der Anwachsungserwerb von B und C beträgt insgesamt:

Bruttowert des Gesellschaftsanteils	5 000 000 €
abzgl. Abfindung	<u>./. 3 000 000 €</u>
Nettowert	2 000 000 €
abzgl. Freibetrag insgesamt gem. § 13a	<u>./. 225 000 €</u>
verbleiben	1 775 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 % gem. § 13a	<u>./. 621 250 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb von B und C insgesamt	<u><u>1 153 750 €</u></u>

A erhält für den erbschaftsteuerlichen Erwerb der Abfindung von 3 Mio. € 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 55 Abs. 2 Satz 6 ErbStR 2003, H 55 ErbStH 2003.

- 34–36 Einstweilen frei.

### 3. Übergang begünstigten Vermögens durch Schenkung unter Lebenden (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)

#### a) Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

- 37 In § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG sollten die Wörter „im Weg der vorweggenommenen Erbfolge“ durch die Wörter „beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden“ bereits durch **StBereinG 1999** (idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) ersetzt werden. Das ist durch StÄndG 2001 geschehen. Vgl. hierzu § 37 Abs. 1 und 3 ErbStG zum In-Kraft-Treten der korrigierten Gesetzes-

fassung. Auf diese Weise findet die Regelung zu der gesetzlichen Definition des BGB zurück und entspricht im übrigen der derzeitigen Verwaltungspraxis (vgl. R 56 Abs. 2 ErbStR) und der seit Einführung des § 13 Abs. 2a ErbStG in der Literatur überwiegend vertretenen Auffassung, daß der Vermögensübergang im Wege vorweggenommener Erbfolge nichts anderes als Schenkung von Vermögen darstellt. Vgl. hierzu Rz. 38 ff. sowie § 13 Rz. 199 ff. Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden ist insbesondere die freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sowie die weiteren Tatbestände des § 7 ErbStG, die im einzelnen in R 56 Abs. 1 ErbStR 2003 aufgeführt sind.

Gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG aF kann die Steuervergünstigung auch bei Vermögensübergang „im Wege der vorweggenommenen Erbfolge“ auf Antrag des Schenkers in Anspruch genommen werden. Hierbei handelt es sich um einen **typologischen Begriff** (so *Felix*, BB 1994, 477 [479]), und es fragt sich daher, was der Gesetzgeber unter einem Erwerb **im Wege der vorweggenommenen Erbfolge** versteht. Das Erbschaftsteuerrecht folgt dem Zivilrecht. Im Zivilrecht ist die vorweggenommene Erbfolge gesetzlich nicht bestimmt und wird als eine Form der Übertragung von Vermögen oder eines wesentlichen Vermögensteils durch den künftigen Erblasser auf einen oder mehrere als künftige Erben in Aussicht genommene Empfänger definiert. 38

In der BFH-Rspr. (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4 6/89, BStBl. II 1990, 847 = StRK ESStG 1975 § 16 Erbfall R. 33m. Anm. *Felix*) wird vorweggenommene Erbfolge als ein Rechtsgeschäft definiert, das typischerweise eine Schenkung zum Gegenstand hat. Der BGH (BGH v. 1.2.1995 – IV ZR 36/94, DNotZ 1996, 940) versteht unter einer **Vorwegnahme der Erbfolge** die Übertragung des Vermögens (oder eines wesentlichen Teiles davon) durch den (künftigen) Erblasser auf einen oder mehrere als Erben in Aussicht genommene Empfänger. Eine derartige Übertragung richtet sich im Grundsatz nicht nach Erbrecht, sondern muß als Rechtsgeschäft unter Lebenden eingeordnet werden. Eine der hierfür bestehenden vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten ist der **Übergabevertrag**. Wenn in einem derartigen Übergabevertrag vereinbarte Gegenleistungen – jedenfalls in der maßgeblichen subjektiven Wertung der Parteien – der Leistung des Übergebers äquivalent sind, liegt keine Schenkung vor. Trotzdem kann es in solchen Fällen sinnvoll sein, als Motiv der Eigentumsübertragung die Rücksicht auf das künftige Erbrecht des Übernehmers im Übergabevertrag festzuhalten. Denn das im Wege vorweggenommener Erbfolge übernommene Vermögen wird beim Zugewinnausgleich des Übernehmers als Anfangsvermögen iS von § 1374 Abs. 2 BGB behandelt, auch wenn seine Gegenleistungen voraussichtlich den Verkehrswert des übergehenden Objekts erreichen oder gar übersteigen. Aus dem Hinweis in dem Übergabevertrag zwischen Eltern und ihren Kindern allein, daß zB das Hausgrundstück in Vor- 39

wegnahme der Erbfolge übergeben werde, läßt sich daher noch nicht die Unentgeltlichkeit der Übergabe entnehmen. Eine Vermutung für den Schenkungscharakter von Leistungen unter nahen Verwandten kennt das Gesetz ausschließlich in den engen Grenzen von § 685 BGB (Geschäftsführung ohne Auftrag) und § 1620 BGB (Aufwendungen des Kindes im elterlichen Hausstand). Allerdings ist demjenigen, der sich auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung beruft, eine Beweiserleichterung in Form einer tatsächlichen Vermutung zuzubilligen, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein objektives, über ein geringes Maß deutlich hinausgehendes Mißverhältnis besteht, so BGH v. 25.9.1986 – II ZR 272/85, NJW 1987, 890 ff.

- 40 Desgleichen ist bei einem **Hofübergabevertrag**, in welchem Gegenleistungen wie Wohn- und Nutzungsrechte, Betreuung und Pflege sowie bei Wegzug des Übergebers die Zahlung einer Rente vereinbart werden, mit der Annahme einer (gemischten) Schenkung Zurückhaltung geboten, so zutreffend BayObLG v. 12.2.1996 – 1 Z RR 15/94, DNotZ 1996, 647. Das hat zB zur Folge, daß ein Anspruch auf Rückgabe des übergebenen Betriebes nach den Vorschriften über den Schenkungswiderruf nur in Betracht kommt, wenn das Merkmal der Unentgeltlichkeit überwiegt. Vgl. hierzu *Mayer*, Die Rückforderung der vorweggenommenen Erbfolge, DNotZ 1996, 604 ff.
- 41 *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 47, ist daher zu folgen, wenn er die Regelung der Erstfassung des § 13 Abs. 2a ErbStG auf Schenkungen von Vermögen iS der Begünstigungsvorschrift unter Lebenden ohne besondere Einschränkung bezieht und damit letztthin von dem Gegensatzpaar der Unternehmensnachfolge „von kalter und von warmer Hand“ ausgeht, so zutreffend *Moench*, ZEV 1995, 50 (54 I.Sp.). Demgegenüber fordert *Weinmann*, DStR 1993, 1237 (1241) I.Sp. Tz. 3.4.2.4 einen Nachweis, wer künftiger Erbe sein soll und damit steuerbegünstigtes Vermögen erhält, zB durch notariell beurkundete Zusagen, durch Erbvertrag oder durch Gesellschaftsvertrag mit Fortsetzungs- oder Übernahmeklauseln oder durch den Übergabevertrag iS des § 7 Abs. 1 der Höfeordnung. Ein solcher Nachweis ist manipulierbar oder „gekünstelt“ und daher abzulehnen. Auch hat eine später abweichende tatsächliche Erbfolge keinen Einfluß auf das Greifen der Regelung. Vgl. hierzu *Moench*, ZEV 1995, 50 ff. Bei dieser Prüfung wird zu beachten sein, daß sich die vorweggenommene Erbfolge nicht nach Erbrecht richtet; vielmehr handelt es sich um ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, durch das schon zu Lebzeiten des (künftigen) Erblassers Rechte und Pflichten begründet werden (so BFH v. 8.12.1993 – II R 61/89, StRK ErbStG 1974 § 7 R. 35 = BFH/NV 1994, 373). Bei dieser Auslegung wird die Übertragung von Betriebsvermögen, das zu einem der Katalog berufe des § 18 EStG gehört, zB auf das beruflich qualifizierte Schwiegerkind, als Maßnahme vorweggenommener Erbfolge dann einzuordnen sein,

wenn dessen Ehepartner, nämlich das eigene Kind des Übertragenden, diese berufliche Qualifikation nicht erfüllt. Das folgt auch aus einem Umkehrschluß aus § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, wo nunmehr ausdrücklich Vermögen iS des § 18 Abs. 4 EStG aufgeführt wird.

In dem Geltungsbereich des § 13a ErbStG ist die Definition der vorweggenommenen Erbfolge in subjektiver Hinsicht nicht mehr entscheidend, da die Tarifbegrenzung gem. § 19a ErbStG auch Erwerber der StKl. II und III in die Begünstigung in der Weise einbezieht, daß deren Erwerbe begünstigten Vermögens nach StKl. I besteuert werden. In dem Länder-Erlaß v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2, Tz. 32 ff. wird daher konsequent davon ausgegangen, daß bei freigebigen Zuwendungen iS des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die in StKl. I genannten Erwerber ohne weiteres davon ausgegangen werden darf, daß es sich um eine Maßnahme der vorweggenommenen Erbfolge handle. Bei freigebigen Zuwendungen an andere Erwerber der StKl. II und III habe Entsprechendes zu gelten, wenn der Schenker erklärt, daß § 13a Abs. 1 ErbStG für diese Schenkung in Anspruch genommen wird. Soll nach dem Willen des Schenkers zwar der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden, wohl aber der Bewertungsabschlag, so genügt hierfür seine – schriftliche! – Erklärung, daß es sich bei der Zuwendung um eine Maßnahme der vorweggenommenen Erbfolge handle. So R 56 Abs. 2 ErbStR. 42

## b) Erwerb durch mittelbare Schenkung

Mittelbare Schenkungen können zur Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG führen. Nach der praxisorientierten und zutreffenden Auffassung von *Hübner*, DStR 2003, 4 ff. sind §§ 13a, 19a ErbStG auf sämtliche mittelbaren Schenkungen anzuwenden, nachdem der Gesetzeswortlaut „vorweggenommene Erbfolge“ durch „Schenkungen unter Lebenden“ ersetzt worden ist. Wegen kontroverser Beurteilung derartiger Gestaltungen im Einzelfall **empfehlen sich jedoch unmittelbare Schenkungen**, wenn **praktische Bedürfnisse** für nur mittelbare Schenkungen nicht erkennbar sind. Diese sind aber offensichtlich **bei beurkundungsbedürftigen Erwerbsgeschäften**, zB entstehen beim Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen iS von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG **doppelte Notariatskosten**, auch wenn der Schenker diese übernimmt, vgl. hierzu § 10 ErbStG Rz. 151. 43

### Beispiel:

S wird der Erwerb sämtlicher Anteile an der A-GmbH zum Kaufpreis von 900 000 Euro angeboten. Sein Vater V ist an dieser Gesellschaft nicht beteiligt und will dem Sohn diese Anteile bzw. den Erwerbspreis schenken. Da hier die Finanzverwaltung (vgl. hierzu R 56

Abs. 2 ErbStR 2003) eine mittelbare Schenkung nicht zuläßt, wird für die Anwendung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG vorausgesetzt, daß zunächst V die Anteile zu einem Kostenaufwand von rd. 3500 Euro erwirbt, und er danach diese Anteile zu einem weiteren Kostenaufwand von rd. 3500 Euro seinem Sohn schenkt. Bei einem Anschaffungspreis von 1,5 Mio. Euro verdoppeln sich die Gebühren um rd. 5700 Euro und bei einem Anschaffungspreis von 3 Mio. Euro verdoppeln sich die Gebühren um rd. 11000 Euro.

Begünstigt ist die Schenkung eines Geldbetrages unter der Auflage, daß sich der Erwerber damit **am Betrieb des Schenkers** beteiligt oder vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwirbt, so R 56 Abs. 3 Satz 1 ErbStR. Dagegen greifen die Begünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG nicht, wenn sich der Beschenkte mit dem geschenkten Geldbetrag an dem **Betriebsvermögen eines Dritten** beteiligen soll oder Kapitalgesellschaftsanteile iS von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG eines Dritten erwerben soll, vgl. hierzu R 56 Abs. 3 S. 2 ErbStR sowie BFH v. 16.2.2005 – II R 6/02, BStBl. II 2005, 411, in Bestätigung von FG Münster v. 18.10.2001 – 3 K 2640/98 Erb, EFG 2002, 338, unter Hinweis auf den Wortlaut des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, dessen Sinn und Zweck sowie dessen Entstehungsgeschichte. Vgl. hierzu auch die Anm. v. *Neu*, EFG 2002, 338 ff. Der Zweck der Vorschrift besteht darin, den Übergang von Betriebsvermögen in der Generationenfolge zu erleichtern; das ist nur dann der Fall, wenn der Schenker sein Betriebsvermögen dem Beschenkten überträgt. Wenn dagegen der Schenker dem Beschenkten zB den Erwerb eines Gesellschaftsanteils eines Mitgesellschafters an einer Gesellschaft, an der auch der Schenker beteiligt ist, finanziert, handelt es sich nicht um eine Übertragung begünstigten Vermögens aus dem Vermögen des Schenkers in das Vermögen des Beschenkten. In Fällen dieser Art muß daher der potentielle Schenker zunächst den Gesellschaftsanteil seines Mitgesellschafters erwerben, um ihn dann von Todes wegen oder im Wege vorweggenommener Erbfolge unter den Voraussetzungen des § 13a ErbStG weiter zu übertragen. Wenn darüber hinaus das FG Münster (FG Münster v. 18.10.2001 – 3 K 2640/98 Erb, EFG 2002, 338) Zweifel an der Gewährung des Freibetrages und des Bewertungsabschlags äußert, weil möglicherweise eine „**Mindestvorbesitzzeit**“ verlangt werde, so ist dem nicht zu folgen. Denn – wie auch das FG Münster zutreffend feststellt – enthält § 13a ErbStG keine Vorbesitzzeitregelung und setzt lediglich nach Wortlaut, Sinn und Zweck und Entstehungsgeschichte voraus, daß der Schenker zumindest im Zeitpunkt der Übertragung selbst an der Kapitalgesellschaft oder an dem Betrieb als Gesellschafter unmittelbar beteiligt war. Zweifel an der Forderung nach einer Mindestvorbesitzzeit äußert auch *Neu* in der Anmerkung zu diesem Ur., vgl. EFG 2002, 338 (339 l.Sp.).

Entsprechendes gilt, wenn der Schenker dem Beschenkten die **Übernahme erhöhten Nennkapitals an einer Kapitalgesellschaft** iS von § 13a Abs. 4

Nr. 3 ErbStG finanziert. Der Beschenkte erwirbt die Gesellschaftsanteile nicht von dem Schenker, sondern aufgrund Übernahmebeschlusses der Gesellschafterversammlung von der Kapitalgesellschaft. Auch hier müsste zunächst der potentielle Schenker die Übernahme des erhöhten Stammkapitals erklären und übernehmen und danach die übernommenen Geschäftsanteile auf den Beschenkten unter den Voraussetzungen des § 13a ErbStG weiterübertragen.

Das FG Nürnberg v. 13.12.2001 – IV 369/2000, DStRE 2002, 576, rkr., hat zutreffend entschieden, dass der Schenker sein steuerliches Privatvermögen zu steuerlichem Betriebsvermögen iS des § 13a ErbStG umqualifizieren muss, damit er es im zweiten Schritt unter den Vergünstigungen dieser Vorschrift verschenken oder vererben kann. Dagegen genügt es nicht zur Anwendung von § 13a ErbStG, dass die Umqualifizierung von Vermietungseinkünften in gewerbliche Einkünfte erst bei dem Beschenkten erfolgt. Das ist jedenfalls soweit richtig, als dieses Vermögen überhaupt keine Beziehung zu einem bereits vorhandenen inländischen Betriebsvermögen hat, vgl. hierzu Rz. 7.1.

§ 13a ErbStG setzt den **Erwerb** eines Gesellschaftsanteils, der zuvor einer anderen Person (dem Schenker) zuzurechnen war, voraus und ist daher nicht anzuwenden, wenn Zuwendungsgegenstand die **Werterhöhung von Anteilen** ist, die dem Gesellschafter bereits vor der Zuwendung zuzurechnen waren. Daher auch keine mittelbare Schenkung eines Kommanditgesellschaftsanteils, wenn V seiner Tochter T einen Geldbetrag unter der Auflage schenkt, dass sie ihren Kommanditgesellschaftsanteil (**Festeinlage und/oder Hafteninlage**) um den Geldbetrag erhöht. So Ländererlass v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350 Tz. 4.6 = StEK ErbStG 1974 § 7 Nr. 37 sowie **Beispiel zum Erwerb eigener Anteile**: 44

A und B sind die alleinigen Gesellschafter einer GmbH mit Geschäftsanteilen von je 25 000 Euro. Eine freiwillig begründete Kapitalrücklage beträgt 250 000 Euro. Im Gesellschaftsvermögen sind erhebliche stille Reserven gebunden. B veräußert seinen Anteil von nominal 25 000 Euro an die GmbH zu einem Wert von 25 000 Euro. Die GmbH löst die Kapitalrücklage im entsprechenden Umfange auf und bildet die nach § 272 Abs. 4 HGB erforderliche Sonderrücklage (Ausschüttungssperre). Mit dem Ausscheiden des B erhöhen die eigenen Anteile der GmbH den Steuerwert der Anteile des verbleibenden Gesellschafters A. Bei der Ermittlung des schenkungsteuerlichen Erwerbs sind §§ 13a, 19a ErbStG nicht anzuwenden, vgl. § 7 Rz. 198 ff. zur Einziehung und zum Erwerb eigener Gesellschaftsanteile im Rahmen des § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG.

### c) Schenkung unter Leistungsaufgabe

Fraglich ist – anders als im Rahmen des § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG, vgl. Rz. 8 – bei dem **unentgeltlichen Übergang** von Betriebsvermögen iS des § 13a ErbStG **unter Leistungsaufgabe** (vgl. hierzu § 7 Rz. 80.1 ff.), ob der nach Berücksichti- 45

gung der Leistungsaufgabe ermittelte Schenkungsgegenstand um den Freibetrag und den Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG gemindert wird oder aber ob zunächst der Wert des begünstigten Betriebsvermögens um den Freibetrag und den Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG gemindert und dieser geminderte Wert erst danach in das Verhältnis zu der Leistungsaufgabe gesetzt wird.

**Beispiel 1:**

A überträgt seinen Kommanditanteil an der X-KG (100 vH des gesamten Kapitals der Gesellschaft) im Wege vorweggenommener Erbfolge auf seinen Neffen N und verpflichtet diesen, dessen Schwester eine monatliche Versorgungsrente zu leisten. Der Einheitswert des KG-Anteils iS des § 12 Abs. 5 ErbStG beträgt 2,5 Mio. Euro und dessen Verkehrswert 5 Mio. Euro. Der Kapitalwert der Rentenaufgabe beträgt 1 Mio. Euro

**Alternative 1:**

Einheitswert des Betriebsvermögens	2 500 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben	2 275 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag 35 %, § 13a ErbStG	<u>./.</u> 796 250 €
Restwert	1 478 750 €
Schenkungsgegenstand = $1\,478\,750 \times (5\text{ Mio.} \cdot ./.\ 1\text{ Mio.}) : 5\text{ Mio.} =$	
1 183 000 €	
schenkungssteuerlicher Erwerb	1 183 000 €
abzgl. Freibetrag StKl. II	<u>./.</u> 10 300 €
schenkungssteuerlicher Erwerb	1 172 700 €
StKl. I, 19 % gem. § 19a ErbStG	<u><u>222 813 €</u></u>

**Alternative 2:**

Schenkungsgegenstand = $2,5\text{ Mio.} \times (5\text{ Mio.} \cdot ./.\ 1\text{ Mio.}) : 5\text{ Mio.} =$	
2 000 000 €	
Schenkungsgegenstand	2 000 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben	1 775 000 €
abzgl. 35 % Bewertungsabschlag, § 13a ErbStG	<u>./.</u> 621 250 €
Restwert	1 153 750 €
abzgl. Freibetrag	<u>./.</u> 10 300 €
schenkungssteuerlicher Erwerb	1 143 400 €
StKl. I, Steuersatz 19 %, § 19a ErbStG	<u><u>217 276 €</u></u>

Nach meiner Beurteilung ist die Berechnung gem. Alternative 1 zutreffend, weil hier zunächst die Bewertung des Betriebsvermögens unter Anwendung von § 13a ErbStG ausgeschöpft worden ist und erst danach die Aufteilung des Schenkungsvorganges in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erfolgt. Dagegen würde in der Alternative 2 ein schenkungssteuerlicher Wert durch die Anwendung des § 13a ErbStG begünstigt werden, der bereits um den Teil der Leistungsaufgabe gemindert ist, die auf den entgeltlichen Teil der Übertragung entfällt. Hier würde mithin ein Wert des Schenkungsgegenstandes (2 Mio.) in den Genuss des § 13a ErbStG kommen, der von dem bewertungsrechtlichen Wert iS des § 12 ErbStG (2,5 Mio.) abweicht. Die Finanzverwaltung

(R 17 Abs. 9 ErbStR 2003, H 17 Abs. 7, 9 ErbStH 2003) hat sich für die Alternative 2 entschieden. Vgl. hierzu Rz. 46.

Die Differenz zwischen den beiden Alternativen wird noch größer, wenn **begünstigtes Betriebsvermögen zusammen mit Privatvermögen** durch gemischte Schenkung auf Angehörige der StKl. II und III übergeht und § 19a ErbStG in Betracht kommt.

### Beispiel 2:

Wie zuvor, jedoch wird gleichzeitig Bankguthaben im Nominalwert von 900 000 Euro mitgeschenkt.

#### Alternative 1:

Wie zuvor.

Begünstigtes Betriebsvermögen	1 478 500 €
zzgl. Privatvermögen	900 000 €
Gesamtschenkungsgegenstand	<u>2 378 500 €</u>
schenkungsteuerlicher Wert = 2 378 500 € × (5 900 000 € ./.	
1 Mio. €) : 5 900 000 € = 1 975 300 €	1 975 300 €
abzgl. Freibetrag StKl. II	<u>./.</u> 10 300 €
Erwerb vor Anwendung von § 19a ErbStG	<u><u>1 965 000 €</u></u>

#### Alternative 2:

Schenkungssteuergegenstand = (2,5 Mio. € + 900 000 €) ×	
(5 Mio. € + 900 000 € ./.	
1 Mio. €) : (5 Mio. € + 900 000 €) =	
Der Vermögensübergang von insgesamt 5 900 000 € ist zu 83,05 %	2 823 730 €
unentgeltlich und zu 16,95 % entgeltlich.	
Einheitswert des Betriebsvermögens	2 500 000 €
davon 83,05 %	2 076 250 €
abzgl.	<u>./.</u> 225 000 €
	1 851 250 €
abzgl. 35 %	<u>./.</u> 647 930 €
verbleiben	1 203 320 €
Bankguthaben	900 000 €
davon 83,05 %	<u>747 450 €</u>
Gesamterwerb	1 950 700 €
abzgl. Freibetrag	10 300 €
Erwerb vor Anwendung von § 19a ErbStG	1 940 400 €

Naturgemäß kann nur eine der beiden Alternativen richtig sein, im Zweifel die zugunsten des Stpfl. Das lässt sich dadurch erreichen, dass entweder die vom BFH geforderte Ermittlung des Schenkungsgegenstandes aufgegeben oder eine gerade Linie in den Erbschaftsteuerrichtlinien gefunden wird. Nach der von der Finanzverwaltung zum begrenzten Schuldenabzug des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG iVm. § 13a Abs. 6 ErbStG vertretenen Auffassung (vgl. hierzu Rz. 178) wird zunächst der Schenkungsgegenstand nach den Grundsätzen über die Bereicherungsermittlung von Schenkungen unter Leistungsaufgaben ermittelt und erst danach dieser Schenkungsgegenstand um den Freibetrag und den Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG gekürzt. Tz. 73 bezieht sich zwar aus-

schließlich auf die Anwendung des § 13a Abs. 6 iVm. Vermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG. Es ist jedoch kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass bei Übertragung inländischen Betriebsvermögens iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG unter Leistungsaufgabe anders verfahren werden sollte. Die Bewertung findet mithin stets gem. vorstehender Alternative 2 statt.

### Beispiel:

V schenkt einen GmbH-Anteil von 30 % seinem Sohn S, nachdem V diesen Anteil kurz vorher für 1,5 Mio. Euro bei einer Fremdfinanzierung iHv. 0,5 Mio. Euro erworben hatte. Der schenkungsteuerliche Wert beträgt immer noch 1,5 Mio. Euro und die Darlehensschuld, die S zu übernehmen hat, immer noch 0,5 Mio. Euro. S hat außerdem die Notariatskosten von insgesamt 10000 Euro zu tragen.

Die bürgerlich-rechtliche Bereicherung beträgt mithin (1,5 Mio. ./.	
0,5 Mio.) =	1 000 000 €
Der Wert der Schenkung beträgt mithin (1 Mio. × 1,5 Mio.) : 1,5 Mio. =	1 000 000 €
Der Schenkungsgegenstand mindert sich nunmehr um die Vergünstigungen des § 13a ErbStG wie folgt:	
abzgl. Freibetrag	./.. 225 000 €
verbleiben	775 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %	./.. 271 250 €
Wert des Erwerbs	503 700 €
Die Notariatsgebühren von 10000 € entfallen auf den unentgeltlichen Teil der Übertragung zu (1 Mio. : 1,5 Mio.) = 2/3, dh. in Höhe von 6666 €. Gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG sind diese Kosten nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des Werts des Erwerbs nach Anwendung des § 13a ErbStG (446 400 €) zum Wert des Erwerbs vor Anwendung des § 13a ErbStG (1 Mio. €) entspricht, mithin (446 400 : 1 Mio.) × 6666 =	./.. 2976 €
Die Bereicherung des S beträgt, gerundet	<u>500 700 €</u>

### d) Freibetrag auf Antrag des Schenkers

- 47 Überträgt der Schenker zeitgleich begünstigtes **Vermögen auf mehrere Erwerber**, so hat er die Aufteilung des Freibetrages zu bestimmen. Denn ein Abzug erfolgt nur, wenn der Schenker spätestens im Steuerfestsetzungsverfahren die – im Übrigen unwiderrufliche – Erklärung über die Aufteilung abgibt. Über Form und Frist enthält § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG keine Regelung. Aus Gründen der Beweissicherung dürfte sich Schriftform empfehlen, so *Weinmann*, DStR 1993, 1237 (1241 I. Sp., Tz. 3.4.3). Bei dieser Erklärung handelt es sich um eine einseitige höchstpersönliche Erklärung des Schenkers, die unwiderruflich auch hinsichtlich der Verteilung des Freibetrages nach Auffassung der Finanzverwaltung bis spätestens zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung abzugeben ist, so R 58 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003, und BFH v. 20.1.2005 – II R

56/02, HFR 2005, 765; FG Nds. v. 26.9.2007 – 3 K 292/03, EFG 2008, 226. Das hat zur Folge, dass dieses Recht auch im Rahmen der Zusammenrechnung mit späteren Schenkungen unter Lebenden oder mit einem Erwerb von Todes wegen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht wieder auflebt und damit auch den Erben des Schenkers (Gesamtrechtsnachfolge) nicht zusteht. Dagegen ist nach BFH v. 10.11.2004 – II R 24/03, BStBl. II 2005, 182, die Aufteilungserklärung wirksam, solange es hinsichtlich der Wertansätze des übertragenen Betriebsvermögens noch an einer endgültigen Schenkungsteuerfestsetzung fehlt, so dass insoweit noch eine Änderung nach §§ 165 Abs. 2 Satz 2, 171 Abs. 8 Satz 1 AO zulässig ist. Nach dieser Auffassung ist also eine nach Eintritt der formellen Bestandskraft des Schenkungsteuerbescheids abgegebene **Erklärung als rückwirkendes Ereignis** iS von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu behandeln. Selbstverständlich kann diese Erklärung auch von dem **Gesamtrechtsnachfolger** des verstorbenen Schenkers (Alleinerbe, ungeteilte Erbengemeinschaft) bis zu dem Zeitpunkt abgegeben werden, bis zu welchem es dem Schenker erlaubt gewesen wäre. So auch FG Nürnberg v. 24.6.1999 – IV 311/98, EFG 2000, 27, insoweit bestätigt durch BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441.

Der BFH lehnt die vom FG Rh.-Pf. v. 20.3.1997 – 4 K 1977/96, DStRE 1997, 521, zu § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 ErbStG 1974 aF vertretene Auffassung ab. Nach der zutreffenden Auffassung des BFH v. 20.1.2005 – II R 56/02, HFR 2005, 765, handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht des Schenkers derart, dass dieses unlösbar mit seiner Person verknüpft ist, sondern vielmehr nur um ein aus Praktikabilitätsgründen dem Schenker eingeräumtes Recht. Damit ist Ländererlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974, § 13a Nr. 2, und § 19a Nr. 2, Tz. 34 (Prüfung zur Gewährung des Freibetrages aus Billigkeitsgründen) durch die oa. BFH-Entscheidung außer Kraft gesetzt.

Bei dieser Rechtsauffassung muss eine Ungereimtheit in Kauf genommen werden, auf die *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 80 hinweist: Wenn nämlich der Schenker begünstigtes Vermögen teilweise bis zu seinem Ableben zurückbehält, könnte sein Gesamtrechtsnachfolger den Antrag entweder noch für den Beschenkten stellen oder aber für sich als Gesamtrechtsnachfolger, und hätte damit eine Art **Schiedsrichterrolle**, die nur dem Schenker selbst kraft Gesetzes zustehen sollte. *Viskorf*, FR 2002, 732, hält in seiner Anmerkung zu dem oa. Urt. des BFH v. 20.3.2002 zutreffend fest, dass die Erklärung nicht nur von dem Alleinerben als Beschenktem, sondern auch von der ungeteilten **Erbengemeinschaft** durch einheitliche Erklärung abgegeben werden kann, und hält überdies die Erklärung des **Testamentsvollstreckers** für ausreichend.

Das gilt allerdings **nur bei Erbfolge nach durchgeführter Schenkung**, vgl. hierzu BFH v. 15.12.2004 – II R 75/01, BStBl. II 2005, 295, wo ausdrücklich festgehalten wird, dass dieses nicht für § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG gelte,

weil mit Rücksicht auf die hier getroffene gesetzliche Aufteilungsregelung kein Bedarf für eine Nachholung der Erklärung bestehe. Vgl. hierzu Rz. 24.

- 48 Der Schenker kann über den Freibetrag nur insgesamt verfügen; eine **anteilige Verfügung** ist auch dann ausgeschlossen, wenn der Steuerwert des zugewendeten begünstigten Vermögens geringer als 256 000 Euro ist. Wenn zum selben Zeitpunkt der Steuerentstehung mehrere Erwerber bedacht werden, muss der volle Freibetrag auf die Erwerber verteilt werden. Ein von einem Bedachten nicht verbrauchter Freibetragsanteil ist auf andere Bedachte nicht übertragbar – eine Folge der Unwiderruflichkeit der Erklärung des Schenkers.
- 49 Der Freibetrag von 225 000 Euro steht für das von derselben Person **innerhalb von 10 Jahren insgesamt übertragene Betriebsvermögen** iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1, 2, 3 ErbStG **nur einmal** zur Verfügung, § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG. AA *Jülicher*, ZEV 2001, 60 (63). Dabei kommt es nicht darauf an, ob das begünstigte Vermögen durch Schenkung oder durch Erbfall übergeht und wie viele Empfänger bedacht werden. Der Rechtsgedanke des § 14 ErbStG (vgl. § 14 Rz. 4) gilt hier entsprechend. Ein nachträglicher Wegfall der Steuerpflicht zB gem. § 29 ErbStG oder wegen Verstoßes gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG führt dazu, dass auch der Verbrauch des Freibetrages und damit der Lauf der Sperrfrist rückwirkend entfällt, so R 59 Abs. 2 ErbStR. Die erneute Inanspruchnahme des Freibetrages ist dann selbstverständlich für rückliegende noch nicht bestandskräftig veranlagte Erwerbe zulässig, so auch *Jülicher*, ZEV 2001, 60 (64), unter Bezugnahme auf *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 248, sowie *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 100, wegen § 13a Abs. 5 ErbStG iVm. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sogar für bestandskräftig veranlagte Erwerbe.

Der Freibetrag ist auch dann in vollem Umfang verbraucht, wenn er nur teilweise in Anspruch genommen werden konnte, weil zB der Steuerwert des zugewendeten Vermögens geringer als 225 000 Euro war, so FG Hess. v. 18.5.2009 – 1 K 1131/08, EFG 2009, 1766; R 59 Abs. 1 Satz 4, R 67 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2003. AA *Jülicher* ZEV 2001, 60 (64), sowie wohl auch *Gebel*<sup>2</sup>, Betriebsvermögensnachfolge, Rz. 711, die zwar auch einen inneren Zusammenhang zwischen Kumulierungsverbot und Unwiderruflichkeit der Aufteilung dem Gesetz entnehmen, es aber vom Ergebnis her für unbefriedigend halten, dass der Verbrauch der Begünstigung in vollem Umfang eintreten solle, wenn der Freibetrag nur zu einem Bruchteil ausgeschöpft werden konnte.

Das Finanzamt hat zu prüfen, ob der Erblasser bzw. Schenker innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem Erwerb bereits begünstigtes Vermögen unter Inanspruchnahme des Freibetrages übertragen hat. Die Sperrfrist nach § 13 Abs. 2a ErbStG aF schließt die erneute Gewährung des Freibetrages auch dann aus,

wenn nunmehr begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen werden, soweit diese Vermögenswerte nach § 13 Abs. 2a ErbStG aF nicht begünstigt waren.

Der Freibetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Schenker gegenüber dem Finanzamt eine entsprechende **Erklärung** abgibt. Inhalt dieser Erklärung ist **Inanspruchnahme des Freibetrages** und **Verteilung des Freibetrages**, falls zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber beschenkt werden. 50

Die Erklärung des Schenkers über Inanspruchnahme und Aufteilung des Freibetrages und seiner Verwirkung hat **materiell-rechtliche Bindungswirkung**. Bei der Erklärung handelt es sich zwar um eine einseitige höchstpersönliche Willenserklärung des Schenkers, vgl. Rz. 47; da das Gesetz aber keine persönliche Erklärung fordert, darf sich der Schenker hierbei auch durch einen **Bevollmächtigten** vertreten lassen, so zutreffend *Gebel*<sup>2</sup>, Betriebsvermögensnachfolge, Rz. 707. Allerdings ist die Erklärung des Schenkers nur eine Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Freibetrages. Denn der **Verbrauch des Freibetrages** tritt nur ein, wenn aufgrund dieser Erklärung bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ein Freibetrag in Abzug gebracht wird.

Sollen mehrere Betriebseinheiten mehreren Personen übertragen werden, so haben die **einzelnen Zuwendungen zeitgleich** zu erfolgen, damit der Freibetrag sich nicht unausgeschöpft verbraucht. Allerdings kann der Umfang des Betriebsvermögens durch **Einlagen vor Vermögens-Übertragung** angereichert werden, ohne dass darin ein Missbrauch iS des § 42 AO gesehen werden könnte (*Moench*, ZEV 1995, 50 [51 l. Sp.]). Die Missbrauchsklausel des § 13a Abs. 5 ErbStG schließt es im Übrigen nicht aus, einzelne Wirtschaftsgüter nach dem Übergang des Betriebsvermögens wieder zu entnehmen, soweit diese nicht die wesentliche Betriebsgrundlage bilden (*Weinmann* in *Moench*, § 13a ErbStG Rz. 112 ff.; *Felix*, BB 1994, 477 [480]). 51

Einstweilen frei.

52–55

#### 4. Freibetrag und Bewertungsabschlag

– Übergang von § 13 Abs. 2a zu § 13a ErbStG –

##### a) Freibetragsregelung des § 13a Abs. 1 ErbStG

Der Freibetrag von 225 000 Euro besteht neben den allgemeinen Freibeträgen, die in §§ 16, 17 ErbStG geregelt sind und damit auch bei der Ersatzerbschaftsbesteuerung iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, vgl. § 13a Abs. 7 ErbStG. Es besteht aber **Antragserfordernis bei Schenkung**. Vgl. Rz. 50. 56

- 57 Die Freibetragsregelung enthält neben der gegenständlichen Beschränkung auf bestimmte Vermögensarten auch die personenbezogene auf Erwerber, auf die begünstigtes Vermögen übergeht, in der Weise, dass **insgesamt nur ein Freibetrag** zur Aufteilung auf die Erwerber zur Verfügung steht. Die Tatsache, dass der Begünstigte letztlich Betriebsvermögensinhaber wird oder bleibt, soll unerheblich sein, so BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441 – betr. Sonderbetriebsvermögen; vgl. hierzu Rz. 7.2.

### Beispiel 1:

Gesetzliche Erben des V werden seine Kinder S und T. Der Nachlass besteht aus einem Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG (Steuerwert nach 35%igem Abschlag 480 000 Euro, Steuerwert 800 000 Euro) und Wertpapiervermögen im Kurswert von 800 000 Euro. S und T setzen das ungeteilte Nachlassvermögen in der Weise auseinander, dass S das Betriebsvermögen und T das Wertpapiervermögen übernimmt.

Erbschaftsteuerlicher Gesamtwert des Nachlassvermögens (480 000 € + 800 000 €) =	1 280 000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 13a ErbStG	./.. 225 000 €
verbleiben	<u>1 065 000 €</u>
Erbquote ½	532 500 €
abzgl. Freibetrag je Kind	./.. 205 000 €
Erwerb von S und T je	<u><u>327 000 €</u></u>

Der Erwerb der T wird also ebenso wie der Erwerb des Betriebsvermögens durch S hälftig (225 000 : 2) entlastet.

### Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1; jedoch hat V durch Verfügung von Todes wegen angeordnet, dass der gesamte Freibetrag iHv. 225 000 Euro dem S zustehen soll. In diesem Falle wird nur S entlastet, obwohl das gesamte Nachlassvermögen zunächst ungeteilt dem Erbengemeinschaftsvermögen und erst durch Nachlassenteilung (Erbauseinandersetzung) den beiden Miterben S und T gegenständig zugewiesen wird.

### Beispiel 3:

Sachverhalt wie zuvor; jedoch hat V durch Verfügung von Todes wegen und unter dem Gesichtspunkt ausgleichender Gerechtigkeit angeordnet, dass der Freibetrag iHv. insgesamt 225 000 Euro ausschließlich der T zustehen soll, obwohl der S das Betriebsvermögen in Durchführung einer Teilungsanordnung oder durch Erbauseinandersetzung erhalten soll. In diesem Falle wird ausschließlich der Erwerb durch T entlastet, obwohl sie lediglich steuerliches Privatvermögen, bestehend aus den Wertpapieren, erhält.

In den Beispielen 2 und 3 folgt das Wahlrecht des V aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

### Beispiel 4:

Zum Nachlass, der auf zwei Erben S und T je zur Hälfte übergeht, gehört ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 400 000 Euro). Nach der Teilungsanordnung des Erblassers soll S den Betrieb erhalten und den Freibetrag allein beanspruchen können.

Da S als Erwerb durch Erbanfall nur 200 000 Euro Betriebsvermögen erwirbt, dürfen auch nur 200 000 Euro außer Ansatz bleiben. Der restliche Freibetrag iHv. 225 000 Euro bleibt bei S ohne Auswirkung; er geht auch nicht nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf T über, so H 57 Abs. 6 ErbStH 2003.

Der Gesetzeshinweis auf „**Nennkapital**“ der Kapitalgesellschaft hat selbstverständlich nichts mit der Bewertung zu tun; die erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Bewertung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 9 ff. BewG (Kurswert oder Stuttgarter Verfahrenswert). Der **Freibetrag** von 225 000 Euro steht insgesamt **nur einmal** und nicht etwa getrennt nach Vermögensarten (Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Kapitalgesellschaftsanteile) zur Verfügung, und zwar auch nur innerhalb des 10-Jahreszeitraums insgesamt einmal. Wenn mithin gleichzeitig oder innerhalb des 10-Jahreszeitraums begünstigtes Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG und Kapitalanteile übertragen werden, erschöpft sich die Freibetragsregelung auf 225 000 Euro (so *Weinmann*, ZEV 1995, 323).

Einstweilen frei.

Die Eigenständigkeit der Freibetragsregelung und der Bewertungsabschlagsregelung bleibt trotz des Übergangs von § 13 Abs. 2a ErbStG aF auf § 13a ErbStG gewahrt. Auf Vermögensübergänge vor dem 1.1.1996 ist ein Bewertungsabschlag nicht vorzunehmen, auch dann nicht, wenn der Freibetrag von 225 000 Euro bereits verbraucht ist. Andererseits beginnt die Zehnjahresfrist für den Freibetrag von 225 000 Euro nicht etwa ab 1.1.1996 neu, sofern der Freibetrag auf Vermögensübergänge vor dem 1.1.1996 in Anspruch genommen sein sollte. Schließlich ergibt sich aus dem Wortlaut des § 37 Abs. 3 ErbStG aF –, dass der Übergang oder die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur dann steuerbegünstigt iS des § 13 Abs. 2a ErbStG aF sein soll, wenn der Erwerb ab dem 1.1.1996 erfolgt.

## b) Bewertungsabschlag iS des § 13a Abs. 2 ErbStG

Der Bewertungsabschlag auf das von § 13a Abs. 4 Nr. 1 bis 3 ErbStG begünstigte Betriebsvermögen iHv. **35 %** kann sowohl bei Erwerben von Todes wegen wie auch bei Erwerben durch Schenkung in Anspruch genommen werden, vgl. § 13a Abs. 2 ErbStG. Nach Tz. 41 Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2 wurde gefordert, dass bei Schenkungen begünstigten Vermögens **an Erwerber, dienicht der StKl. I angehören**, der Schenker zu erklären habe, dass es sich um eine Maßnahme der vorweggenommenen Erbfolge handele. Dieses Erfordernis ergab sich nicht aus dem Gesetz: Während in § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Erklärung des Schenkers auf Inanspruchnahme des Freibetrages Tatbestandsvoraussetzung ist, wird

in § 13a Abs. 2 ErbStG lediglich geregelt: „Der nach Anwendung des Abs. 1 verbleibende Wert des Vermögens iS des Abs. 4 ist mit 60 vom Hundert anzusetzen.“ Eine Begrenzung des Bewertungsabschlags, wie sie für die Begrenzung des Freibetrages gem. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG geregelt ist, gibt es nicht. Jeglicher Übergang begünstigten Vermögens iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1–Nr. 3 ErbStG wird mit 65 % seines Wertes nach Ausschöpfung der Freibetragsregelung angesetzt. Dieser Streitfrage kommt für Erwerbe nach dem 31.12.1995, sofern hierfür die Steuerfestsetzung am 23.12.2001 noch nicht bestandskräftig war, und weiterhin für Erwerbe nach dem 22.12.2001 keine Bedeutung mehr zu, weil § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG idF Art. 16 StÄndG 2001, § 37 Abs. 1 und 3 ErbStG Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden – anstatt Erwerbe aufgrund vorweggenommener Erbfolge nach früherer Gesetzesfassung – ohne weitere Einschränkungen tatbestandsmäßig erfasst. **Der Bewertungsabschlag ist auch dann vorzunehmen, wenn der Freibetrag nicht in Anspruch genommen wird**, weil zB der Schenker keine Erklärung zur Inanspruchnahme des Freibetrages abgibt oder weil der Freibetrag bereits verbraucht ist.

- 62 Der Bewertungsabschlag iHv. 35 % iS des § 13a Abs. 2 ErbStG steht – abw. von der Freibetragsregelung – **bei jeder Zuwendung begünstigten Vermögens** zur Verfügung und wird lediglich in der Weise begrenzt, dass das den Freibetrag von 225 000 Euro übersteigende Betriebsvermögen begünstigt ist; der Abschlag ist mithin auch dann zu gewähren, wenn der Freibetrag von 225 000 Euro nicht in Anspruch genommen wird oder verbraucht ist. Es gibt mithin **weder eine Sperrfrist noch eine personenbezogene Beschränkung** (ebenso *Weinmann*, ZEV 1995, 323), sofern es sich um begünstigtes Vermögen handelt. So lassen sich beabsichtigte Schenkungen, zB im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, „auseinanderziehen“.

63–64 Einstweilen frei.

## 5. Weiterübertragung begünstigten Vermögens aufgrund letztwilliger oder rechtsgeschäftlicher Verfügung (§ 13a Abs. 3 ErbStG)

- 65 § 13a Abs. 3 ErbStG sollte durch das **StBereinigG 1999** (idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) nachstehende klarstellende Fassung erhalten und insbesondere regeln, in welcher Reihenfolge für einen Erwerber jeweils die Entlastungen durch Freibetrag und Bewertungsabschlag entfallen, sofern er zur Weitergabe eines Teils des erworbenen begünstigten Vermögens verpflichtet wird. Hiernach soll zunächst nur der Bewertungsabschlag in geringerem Umfang gewährt werden, erst danach, wenn also das ihm verbleibende begünstig-

tigte Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, soll auch dieser gekürzt werden. Dem entspricht es, dass auch insoweit nur der tatsächlich bei dem Weitergabeverpflichteten entfallende Freibetrag oder Freibetragsanteil auf den Dritten übergehen und von diesem in Anspruch genommen werden kann.

„(3) Ein Erwerber kann den Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und den verminderten Wertansatz (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er erworbenes Vermögen im Sinne des Absatzes 4 aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Ist der Erwerber verpflichtet, nur einen Teil des erworbenen Vermögens im Sinne des Absatzes 4 zu übertragen, kann er für diesen Teil den verminderten Wertansatz nicht und, wenn der Wert des ihm verbleibenden Vermögens den auf ihn entfallenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, den Freibetrag oder Freibetragsanteil nur bis zur Höhe des Werts des verbleibenden Vermögens in Anspruch nehmen. Der bei ihm entfallende Freibetrag oder Freibetragsanteil geht auf den Dritten über, bei mehreren Dritten zu gleichen Teilen.“

Nach dieser Regelung wird der Erwerb desjenigen entlastet, der nach der Verfügung von Todes wegen oder der rechtsgeschäftlichen Anordnung das begünstigte **Betriebsvermögen** letztthin erhält und **behält**. Diese Regelung entspricht der Entscheidung des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671. Ein Alleinerbe oder Miterbe kann weder den Freibetrag noch einen Freibetragsanteil iS des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG in Anspruch nehmen noch den verminderten Wertansatz iS des § 13a Abs. 2 ErbStG (60 % iS von § 13a Abs. 4 ErbStG begünstigten Vermögens), soweit er zur Weiterübertragung des Vermögens verpflichtet ist, § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Zur Klarstellung sollte in § 13a Abs. 1 „vorbehaltlich des Satzes 2 und des Absatzes 3“ durch das **StBereinigung 1999** (idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) erweitert werden. Der Freibetrag oder ein Anteil daran kann von dem Erwerber mithin nur in Anspruch genommen werden, soweit er nicht durch eine **Weitergabeverpflichtung** gem. § 13a Abs. 3 ErbStG belastet ist. Diese Rechtsfolge bezieht sich auch auf den ihm vom Erblasser oder Schenker zugewiesenen Freibetrag oder Freibetragsanteil, so mE konsequent R 61 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003, H 61 Abs. 3 ErbStH 2003 mit vier Beispielen. Der Freibetrag oder Freibetragsanteil, der dem Weiterübertragenden verlorenght, steht dann dem Dritten zu, und bei mehreren Dritten diesen zu gleichen Teilen, § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG. Die Folgen des § 13a Abs. 3 ErbStG treten unmittelbar bei Vorliegen einer Weitergabeverpflichtung ein und nicht etwa erst dann, wenn diese Verpflichtung erfüllt wird, so Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2, Tz. 42.

Anwendungsfälle sind neben Auflagenschenkungen (vgl. Rz. 70) insbesondere **Sachvermächtnisse, Vorausvermächtnisse (zu Verschaffungs-, Kauf-**

rechts- und Übernahmevermächtnissen vgl. Rz. 15), **Schenkungsverprechen auf den Todesfall** oder **Auflagen des Erblassers**, die auf Weitergabe des begünstigten Vermögens gerichtet sind. Die Weitergabeverpflichtung aufgrund einer **Teilungsanordnung** des Erblassers ist kein Anwendungsfall des § 13a Abs. 3 ErbStG und führt daher nicht zum Wegfall des Freibetrages/Freibetragsanteils und des Bewertungsabschlags bei den verpflichteten Erben und daher auch nicht zum Übergang des Freibetrages/Freibetragsanteils und des Bewertungsabschlags auf den berechtigten Erben. Zur erbschaftsteuerrechtlichen Unmaßgeblichkeit von Erbauseinandersetzungsmaßnahmen und der Durchführung von Teilungsanordnungen vgl. auch Rz. 19; Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2; § 19a Nr. 2, Tz. 44; R 61 Abs. 2 ErbStR 2003. Der zur Weitergabe des begünstigten Vermögens verpflichtete Erwerber wird so besteuert, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. Muss der Erwerber nur einen Teil des auf ihn übergegangenen begünstigten Vermögens weiter übertragen, so steht ihm ein entsprechend geringerer Teil des Bewertungsabschlags zu und, sofern das ihm verbleibende begünstigte Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, daneben der **gekürzte Freibetrag/Freibetragsanteil**, so R 61 Abs. 3 ErbStR 2003.

#### a) Einzelhandelsgeschäft als Vermächtnis

##### 68 Beispiel:

Erblasser E setzt seine Ehefrau F als Alleinerbin ein und vermacht sein Einzelhandelsgeschäft seiner Nichte N. Der Steuerwert des Einzelhandelsgeschäfts iS des § 12 Abs. 5 iVm. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG beträgt 1,4 Mio. Euro. F erfüllt dieses Vermächtnis. E hat keine Verfügung zur Aufteilung des Freibetrages getroffen.

Hier wirken sich weder Freibetrag noch Bewertungsabschlag in der Erbschaftsbesteuerung der F aus, § 13a Abs. 3 ErbStG. Der F würde zunächst ein Freibetragsanteil von 112 500 Euro und der Bewertungsabschlag von 35 % zustehen, § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG. Sie kann jedoch beide Vergünstigungen wegen der vermächtnisweisen Weitergabeverpflichtung nicht in Anspruch nehmen. Sie ist also so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf sie als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. Der Vermächtniswert entspricht mithin der Vermächtnislast und neutralisiert sich bei der weitergabeverpflichteten Erwerberin F.

Der Vermächtniserwerb der N wird wie folgt besteuert:

Steuerwert des Vermächtnisses	1 400 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a Abs. 1 ErbStG (112 500 €), Abs. 3 ErbStG (112 500 €)	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben, gerundet	1 175 000 €
abzgl. Abschlag § 13a Abs. 2, Abs. 3 ErbStG (35 %) verbleiben	<u>./.</u> 411 250 €
	763 700 €

abzgl. Freibetrag StKl. II gem. § 15 Abs. 1 ErbStG	
StKl. II Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	<u>./.</u> 10 300 €
verbleiben	753 400 €
Steuersatz 19 %, StKl. I gem. § 19a Abs. 1 ErbStG	
Erbschaftsteuerbelastung der N	<u><u>143 146 €</u></u>

## b) Erwerb durch Vermächtnisnehmer verschiedener Steuerklassen

### Beispiel:

69

G will seine Tochter M als Alleinerbin einsetzen, aber seinen Betrieb (Steuerwert 1,5 Mio. Euro) seiner Enkelin E (Tochter der M) und deren Ehemann S je zur Hälfte vermachen, dem S, weil er der Kopf des Unternehmens ist. G hat aber Bedenken, weil S in die höchste StKl. III fiel und nur einen persönlichen Freibetrag von 5 200 Euro hätte.

M könnte die Vergünstigungen des § 13a ErbStG nicht in Anspruch nehmen, da sie als Alleinerbin das ererbte Betriebsvermögen an E und S als Vermächtnisnehmer herauszugeben hätte, § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Vielmehr stehen diese Vergünstigungen dann den beiden Vermächtnisnehmern je zur Hälfte zu, § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG.

### Erbschaftsteuerbelastung von E und S:

Steuerwert des Betriebsvermögens	1 500 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleibender Wert	1 275 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %, § 13a Abs. 2 ErbStG	<u>./.</u> 446 250 €
Restwert des Betriebsvermögens	828 750 €
Erwerb der E 50 %, gerundet	414 300 €
abzgl. persönlicher Freibetrag §§ 15 Abs. 1 ErbStG	
StKl. I Nr. 3, 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	<u>./.</u> 51 200 €
steuerpflichtiger Erwerb	363 100 €
Steuersatz gem. StKl. I 15 %, Erbschaftsteuerbetrag	<u><u>54 465 €</u></u>
Erwerb des S 50 %	414 300 €
abzgl. persönlicher Freibetrag, StKl. III § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./.</u> 5 200 €
steuerpflichtiger Erwerb	409 100 €
Steuersatz gem. StKl. I wegen Tarifbegrenzung gem. § 19a ErbStG = 15 %, Steuerschuld	<u><u>61 365 €</u></u>

Im Ergebnis ergibt sich die niedrigere Erbschaftsteuerbelastung der E im Verhältnis zur Steuerbelastung des S nur aufgrund ihres höheren persönlichen Freibetrages von 51 200 Euro anstatt nur 5 200 Euro für S.

## c) Weiterübertragung geschenkten Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 3 ErbStG)

Die Regelung des § 13a Abs. 3 ErbStG betrifft nicht nur den oder die Erben, die begünstigtes Betriebsvermögen aufgrund letztwilliger Verfügungen oder rechtsgeschäftlicher Verfügungen weiterzüübertragen haben, sondern auch

den **Beschenken**, vgl. § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG. Der Beschenkte hat weder Anspruch auf Inanspruchnahme des Freibetrages iS des Abs. 1 noch des verminderten Wertansatzes iS des Abs. 2, wenn er zur rechtlichen Weiterübertragung des gesamten geschenkten Betriebsvermögens iS dieser Befreiungsvorschrift auf einen Dritten verpflichtet wird und diese Verpflichtung auch erfüllt. Die Vergünstigungen der Befreiungsvorschrift stehen dann dem Dritten in vollem Umfange zu; allerdings gilt auch für den Dritten die Freibetragsbegrenzung gem. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Wird das geschenkte Betriebsvermögen auf mehrere Dritte weiterübertragen, so haben sich diese den Freibetrag oder Freibetragsanteil zu teilen. In den Genuss des verminderten Wertansatzes iS des § 13a Abs. 2 ErbStG kommen selbstverständlich sämtliche Erwerber, unabhängig von den Quoten, zu denen sie an dem ihnen geschenkten Betriebsvermögen teilnehmen. Vgl. Rz. 47 ff.

- 70.1 In der **Bestellung eines Nutzungsrechts an begünstigtem Betriebsvermögen** liegt keine Übertragung des begünstigten Betriebsvermögens selbst; infolgedessen kann die Nießbrauchseinräumung weder als Weitergabeverpflichtung gem. § 13a Abs. 3, § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG noch als Verstoß gegen die Behaltensregelung von § 13a Abs. 5 Nr. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG behandelt werden, so zutreffend FinMin. BW v. 4.1.2000 – S 3812a/1, DB 2000, 118 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 5. Vgl. zum Vorbehaltsnießbrauch Rz. 83 ff. Beachte jedoch die Entscheidung des BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, DStRE 2012, 38, wonach auch die Begründung eines Nießbrauchsrechts an einem Mitunternehmeranteil begünstigt ist, wenn der Nießbraucher Mitunternehmer iS des EStG wird. In diesen Fällen liegt in der Bestellung des Nutzungsrechts am begünstigten Betriebsvermögen keine Weitergabe des Mitunternehmeranteils, jedoch ein Vorgang, welcher bei dem Erwerber des Nießbrauchsrechts zur Betriebsvermögensverschonung führt.

#### **d) Weitergabeverpflichtung für Teile des begünstigten Vermögens**

- 71 Wenn der Erwerber nur einen Teil des begünstigten Vermögens weiter zu übertragen hat, so ist bei ihm zunächst der Bewertungsabschlag in entsprechend verringerter Höhe zu gewähren. Sofern dieser verringerte Wert den ihm zustehenden Freibetrag/Freibetragsanteil unterschreitet, ist auch dieser noch zu kürzen. So R 61 Abs. 3 ErbStR 2003.

#### **72 Beispiel:**

E setzt seine Ehefrau F als Alleinerbin ein und seinem Neffen N seinen hälftigen Personengesellschaftsanteil als Vermächtnis aus. E hat eine Verfügung über die Aufteilung des Freibetrages nicht getroffen. Der Steuerwert des Gesellschaftsanteils beträgt 900 000 Euro, und das sonstige Nachlassvermögen hat einen Steuerwert von 500 000 Euro.

**Besteuerung der Alleinerbin F:**

Der F steht der Freibetragsanteil von 112 500 Euro und der Bewertungsabschlag von 35 % zwar gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG zu.

Begünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
abzgl. Freibetragsanteil	<u>./ 112 500 €</u>
verbleiben	337 500 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %	<u>./ 118 125 €</u>
verbleiben	219 375 €
zzgl. bei F nicht begünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
zzgl. übriges Vermögen	500 000 €
abzgl. Vermächtnislast	<u>./ 450 000 €</u>
Wert des Erwerbs der F	<u>719 375 €</u>

**Besteuerung des N als Vermächtnisnehmer:**

Dem N steht der Freibetragsanteil von 112 500 Euro und auch der Bewertungsabschlag von 35 % zu, § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG. Der Freibetragsanteil der F geht nicht etwa auf ihn über. Seine Bereicherung wird wie folgt berechnet:

Begünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
abzgl. Freibetragsanteil	<u>./ 112 500 €</u>
verbleiben	337 500 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %	<u>./ 118 125 €</u>
Bereicherung des N	<u>219 375 €</u>

**Beispiel:**

Sachverhalt wie zuvor, jedoch hat E testamentarisch verfügt, dass der Freibetrag von 225 000 Euro allein seiner Ehefrau F zustehen soll.

**Besteuerung der F als Alleinerbin:**

Der Freibetrag von 225 000 Euro steht ihr gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG zu. Der Bewertungsabschlag von 35 % steht ihr auch gem. § 13 Abs. 2 ErbStG zu.

Begünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
abzgl. Freibetrag	<u>./ 225 000 €</u>
verbleiben	225 000 €
abzgl. 35 % Bewertungsabschlag	<u>./ 78 750 €</u>
verbleiben begünstigtes Betriebsvermögen	146 250 €
zzgl. nichtbegünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
zzgl. sonstiges Nachlassvermögen	500 000 €
abzgl. Vermächtnislast	<u>./ 450 000 €</u>
Bereicherung der F	<u>646 250 €</u>

**Besteuerung des N als Vermächtnisnehmer:**

Begünstigtes Betriebsvermögen	450 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %	<u>./ 157 500 €</u>
Bereicherung des N	<u>292 500 €</u>

74 **Beispiel:**

Sachverhalt wie zuvor, jedoch soll die Gesellschaftsbeteiligung zu 75 % auf N als Vermächtnisnehmer übergehen, so dass der F (1/4 von 900 000 Euro) = ein Anteil des Steuerwertes des Gesellschaftsvermögens in Höhe von 225 000 Euro als endgültiger Erwerb verbleibt.

**Besteuerung der Alleinerbin F:**

Begünstigtes Betriebsvermögen	225 000 €
abzgl. Freibetrag	<u>././ 225 000 €</u>
begünstigtes Betriebsvermögen	0 €
nicht begünstigtes Betriebsvermögen (900 000 ././ 225 000) =	675 000 €
zzgl. sonstiges Vermögen	500 000 €
abzgl. Vermächtnislast	<u>././ 675 000 €</u>
Besteuerung der F	<u>500 000 €</u>

**Besteuerung des N als Vermächtnisnehmer:**

Aufgrund testamentarischer Anordnung steht dem N weder ein Freibetrag noch ein Freibetragsanteil gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu. Da der Freibetrag von F vollständig verbraucht ist, hat N nur Anspruch auf den Bewertungsabschlag von 35 % gem. § 13a Abs. 2 ErbStG, so dass sich die Bereicherung wie folgt ergibt:

Begünstigtes Betriebsvermögen (900 000 ././ 225 000) =	675 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %	<u>././ 236 250 €</u>
Bereicherung des N	<u>438 750 €</u>

75–78 Einstweilen frei.

**6. Betriebsvermögen**

– § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG –

79 Vgl. Rz. 7 ff.

**a) Betriebsvermögen als Übertragungsgegenstand**

79.1 Die Definition des Betriebsvermögens ist im Eingangssatz des § 13a ErbStG offengeblieben; sie wird aber in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nachgeholt; hier-nach muss es sich um inländisches Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG handeln, das im Rahmen des Erwerbs eines Gewerbebetriebes, Teilbetriebes oder einer Gesellschaftsbeteiligung übergeht. Diese Einschränkung bestand im Rahmen des § 13 Abs. 2a ErbStG, wie er für Erwerbe bis zum 31.12.1995 galt,

[Anschluss S. 47]

nicht; hier genügte die Übertragung von Betriebsvermögen iS von § 12 Abs. 5 ErbStG, ohne dass gleichzeitig diese Übertragung im Rahmen eines Übergangs von Gewerbebetrieben, Teilbetrieben oder Gesellschaftsbeteiligungen zu erfolgen hatte. AA BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441, m. Anm. *Viskorf*, FR 2002, 729. Vgl. hierzu *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 13; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 130, sowie die Ausführungen zu § 13 Rz. 186.1.

Begünstigtes Betriebsvermögen ist, wie sich aus der Verweisung auf § 12 Abs. 5 ErbStG ergibt, ausschließlich **inländisches Betriebsvermögen**, das im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und bei dem Erwerber inländisches Betriebsvermögen wird (vgl. hierzu Rz. 7.1 mit den Hinweisen zur europarechtlichen Dimension), wenn es sich um einen Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteils an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG oder um den Erwerb eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KG auf Aktien oder eines Anteils daran handelt, so auch R 51 Abs. 3 ErbStR 2003. Trotz dieses Hinweises auf das EStG ist der **Teilbetriebsbegriff** im Rahmen der Begünstigungsregelungen der §§ 13a, 19a ErbStG weiter und umfassender auszulegen als im Ertragsteuerrecht selbst: Nach der überzeugenden Begründung von *Tiedtke/Wälzholz*, ZEV 1999, 170 ff., und *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 241 ff., ist eine selbständig fortführbare innerbetriebliche Organisationseinheit und auch ein im Aufbau befindlicher oder ein zerstörter Teilbetrieb iS der §§ 13a, 19a ErbStG begünstigungswürdig, die tatsächliche Fortführung iS der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG vorausgesetzt. Wenn ein Teilbetrieb „ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebes, der für sich allein lebensfähig ist,“ ist (vgl. BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 403 [405]), so setzt das die Fortführbarkeit dieses Teilbetriebes voraus; allerdings muss diese Fortführbarkeit nicht bereits beim Zuwendenden tatbestandsmäßig sein, sondern erst bei dem Erwerber iS der §§ 13a, 19a ErbStG, weil es sich hierbei um **erwerberbezogene Steuerbegünstigungen** handelt. So auch *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Rz. 131. Entgegen BFH v. 25.1.2001 – II R 52/98, BStBl. II 2002, 414, ist daher auch die erstmalige schenkweise Einräumung ebenso wie die Weiterübertragung einer bereits bestehenden atypisch stillen Beteiligung oder Unterbeteiligung nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt. Das gilt auch für die Übertragung einer entsprechenden atypisch stillen Beteiligung in das Vermögen des Einzelunternehmers sowie für die Übertragung (Anwachsung) einer atypischen Unterbeteiligung auf den Hauptgesellschafter; hier gehen die Beteiligungen zwar unter, aber das in ihnen gehaltene Betriebsvermögen wird in der übernehmenden Unternehmer- bzw. Mitunternehmerstellung fortgeführt. Eine gegensätzliche

Auffassung der Finanzverwaltung hierzu lässt sich aus R 51 Abs. 3 Sätze 2–4 ErbStR 2003 nicht ohne weiteres entnehmen. Zwar sollen hiernach die Begriffe wie zB Teilbetrieb nach ertragsteuerlichen Grundsätzen – entsprechend dem Gesetzeswortlaut – abgegrenzt werden, mit der Folge, dass andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebes oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens nicht unter die Begünstigung fallen, insbesondere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalte oder auf andere Erwerber übertrage. Wenn hierbei von einem Erwerb einer selbständig fortführbaren innerbetrieblichen Organisationseinheit nicht mehr die Rede sein kann, ist die einengende Auffassung der Finanzverwaltung im Ergebnis zutreffend.

- 79.1.1 Nach st. BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663; v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441; v. 25.1.2001 – II R 52/99, BStBl. II 2001, 414) ist die **Übertragung einzelner**, einem Gewerbebetrieb dienender **Wirtschaftsgüter** nicht als Übergang von Betriebsvermögen iS der §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt. Das betrifft auch die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ohne den Mitunternehmeranteil, weil hierbei die Rechtsstellung als Mitunternehmer nicht auf den Erwerber übergeht. Zum umgekehrten Fall, dass der Vater als Komplementär ausscheidet und als Kommanditist eintritt und gleichzeitig sein zum Sonderbetriebsvermögen gehörendes Grundstück in das Sonderbetriebsvermögen seines Sohnes als Kommanditisten überträgt, vgl. Rz. 91 zum Ur. FG Münster v. 14.6.2007 – 3 K 1261/06 Erb – Az. des BFH: II R 29/074, EFG 2007, 1455.

Die Finanzverwaltung geht in A 20 des Ländererlasses v. 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713, dessen Grundsätze mE auch auf altes Recht Anwendung finden, davon aus, dass die Sachverhalte, die nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine ertragsteuerliche Buchwertfortführung ermöglichen, auch zu einem begünstigten Übergang von Vermögen iS des § 13a ErbStG aF führen. Insoweit kann auf die Ausführungen zu § 13b Rz. 16 f. verwiesen werden.

Die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH ist regelmäßig funktional-wesentliche Betriebsgrundlage und daher mit zu übertragen, da es sich ansonsten nicht um einen Mitunternehmeranteil handelt; vgl. OFD Rheinland/OFD Münster v. 23.3.2011 – S 2242 - 25 - St 111 (Rhld), DB 2011, 1302.

- 79.2 Dagegen ist **ausländisches Betriebsvermögen** iS des § 12 Abs. 6 ErbStG nicht begünstigt, gleichgültig, ob es sich um einen selbständigen Gewerbebetrieb im Ausland oder um den ausländischen Teil eines inländischen Gewerbebetriebes handelt, so *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 135. Zu dem nicht begünstigten ausländischen Betriebsvermögen gehört auch Vermögen, das einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs

dient. Dagegen kann die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft insoweit begünstigt sein, als sie zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebs gehört, so R 51 Abs. 4 ErbStR 2003. Der EuGH hat allerdings in der Rechtssache Jäger (EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06 – Jäger, ZEV 2008, 87) die Beschränkung auf inländisches Vermögen für europarechtswidrig erachtet, so dass auch im EU- bzw. EWR-Bereich belegenes Vermögen begünstigungsfähig ist. Konsequenterweise hat der Gesetzgeber in der Neufassung des § 13b ErbStG ab 2009 in den vorgenannten Gebieten belegenes Vermögen in den Begünstigungsrahmen einbezogen.

Bei dem Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG handelt es sich um einen **Sammelposten**, der sich auf Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Personenhandelsgesellschaften und Mitunternehmeranteile bezieht, so dass eine Aufspaltung des vorhandenen Betriebsvermögens vor Übertragung in mehrere selbständige wirtschaftliche Einheiten nicht etwa zu einer **Vervielfachung des Freibetrages** innerhalb des in dieser Vorschrift geregelten Zehnjahreszeitraumes führen würde, so *Weinmann*, DStR 1993, 1237 (1239 I.Sp.). Besteht das zu übertragende Betriebsvermögen aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten oder Gesellschaftsanteilen, so sind deren Werte zu saldieren, soweit es sich um negative und positive Bestandteile handelt, so R 54 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2003; H 54 Abs. 2 ErbStH 2003. 80

Von einem **Übergang eines Betriebsgrundstücks** iS des § 99 BewG kann nur die Rede sein, wenn es auch Betriebsgrundstück in der Person des Erwerbers bleibt. 81

#### **Beispiel:**

A ist Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft. Sein Sonderbetriebsvermögen besteht aus einem Betriebsgrundstück. Aufgrund testamentarischer Anordnung erwirbt B als Alleinerbe die KG-Beteiligung und C das Betriebsgrundstück. § 13a ErbStG findet auf den Erwerb der KG-Beteiligung wie auf den Erwerb des Betriebsgrundstücks keine Anwendung. Vgl. Rz. 79.1.

Dagegen ist die Rechtsauffassung in R 51 ErbStR 2003 H 51 Abs. 2 ErbStH 2003 abzulehnen. Nach dem Beispiel 2 erwirbt B die KG-Beteiligung durch Vorausvermächtnis und die aus B und C bestehende Erbengemeinschaft das Betriebsgrundstück je zur Hälfte. Hier lehnt die Finanzverwaltung die Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebsgrundstücks bei dem Erwerber B ab, weil er nicht Alleineigentümer werde.

Die Finanzverwaltung hält an ihrer Auffassung in dem gemeinsamen Erlass v. 3.6.2005, BStBl. I 2005, 797 Tz. 1.2 (vgl. § 12 Rz. 316) fest, wonach ein Grundstück stets Grundvermögen ist, auch wenn der Anteil des Betriebsinhabers

ganz oder teilweise zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen iS von § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG gehört. Das gelte auch für den Grundstücksanteil eines Gesellschafters, der ertragsteuerlich als **Sonderbetriebsvermögen** bilanziert werde.

Zutreffend ist dagegen die handelsrechtliche und ertragsteuerliche Beurteilung, wonach B das hälftige Betriebsgrundstück zu seinem gewerblichen Sonderbetriebsvermögen erwirbt; daher ist § 13a ErbStG auf den Erwerb des B voll inhaltlich anwendbar. Diese Beurteilung war vorübergehend auch durch das oa. BFH-Urteil (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, HFR 2000, 32 – Rz. 79.1.1) wegen disquotalen Übergangs in Frage gestellt.

- 82 Inländische **Betriebsgrundstücke** iS des § 99 BewG iVm. § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG sind begünstigt, soweit sie dem **Unternehmer-Ehegatten** gehören. Ein von dem Betriebsinhaber betrieblich genutztes Grundstück **im Alleineigentum seiner Ehefrau**, die ihrerseits nicht unternehmerisch tätig ist, ist zwar ein Betriebsgrundstück gem. §§ 99, 26 BewG. Da § 26 BewG im Rahmen des ErbStG keine Geltung hat, handelt es sich aber nicht um ein Betriebsgrundstück iS von § 13a ErbStG, so *Moench*, ZEV 1995, 52 (I.Sp.), sowie auch *Wein-*

[Anschluss S. 49]

*mann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 22. Abzulehnen ist dagegen R 51 Abs. 2 Sätze 5 und 6 sowie R 117 ErbStR, wonach bereits bei **Miteigentum** beider Ehegatten an dem betrieblich genutzten Grundstück insgesamt kein Betriebsgrundstück iS des § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG anzunehmen sei, auch wenn die Miteigentumshälfte bilanziert sei. Die Miteigentumshälfte des unternehmerisch tätigen Ehegatten ist doch sein Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne, das durch den Hinzuerwerb der anderen Hälfte dem Begünstigungszweck des § 13a ErbStG entsprechend vermehrt und gestärkt wird. Die vom BVerfG geforderte Sozialbindung und festgestellte Sozialgebundenheit eines Betriebes wird durch Volleigentum stärker gewährleistet als durch Miteigentum; bekanntlich kann jeder Miteigentümer über seine Hälfte ohne Zustimmung der übrigen Miteigentümer verfügen, diese zB verschenken, verkaufen oder mit Grundbucheinträgen in Abt. II und III belasten. Vgl. *Ebeling*, NJW 1999, 1087 (1088) und *Strahl*, ZEV 1998, 424. Die Finanzverwaltung hält an ihrer Auffassung auch nach der Änderung des § 26 BewG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.11.1997, BStBl. I 1997, 928, fest, vgl. Erlass v. 3.6.2005, BStBl. I 2005, 797, Rz. 1.2 und § 12 Rz. 316 und wird durch BFH v. 14.2.2007 – II R 69/05, BStBl. II 2007 443, bestätigt. Auch *Meinke*, ZEV 2007, 295, kann die Folgerungen des BFH aus den §§ 99 und 26 BewG „auch bei sorgfältiger Lektüre der Gesetzesbestimmungen nur schwer erkennen.“

**Gestaltungshinweis:** Bei dieser vom BFH in dem oa. Urteil bestätigten Auffassung ist dem Schenker bzw. den Eltern als Schenkern zur Vorbereitung der (vorweggenommenen) Erbfolge Folgendes anzuraten:

- aa) Der Unternehmer-Ehegatte beteiligt seinen Ehepartner am Betrieb, möglichst ohne Inanspruchnahme von § 13a ErbStG wegen der Behaltensklausel des § 13a Abs. 5 ErbStG.
- bb) Beide Eheleute übertragen ihre Gesellschaftsanteile einschl. Miteigentumsanteile am Betriebsgrundstück auf den oder die Unternehmensnachfolger.
- cc) Alternativ schenkt der Ehepartner seinen Miteigentumsanteil an dem Betriebsgrundstück dem Unternehmer-Ehepartner im Rahmen des persönlichen Freibetrages des § 16 ErbStG. Erst danach überträgt der Unternehmer-Ehegatte seinen gesamten Betrieb gem. §§ 13a, 19a ErbStG.

## b) Nießbrauchsvorbehalt – Widerrufsvorbehalt

Das dem Gewerbebetrieb dienende Vermögen muss bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG. Ein **erworbenes schuldrechtliches Nutzungsrecht am Betriebsvermögen** jeglicher Art iS von §§ 13a, 19a ErbStG kann bei dem Nutzungsberechtigten weder als Erwerb begünstigten Betriebsvermögens noch als Weitergabeverpflichtung (§ 13a Abs. 3, § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG) noch als Verstoß gegen die

83

Behaltensregelung (§ 13a Abs. 5 Nr. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) behandelt werden. So zutreffend FinMin. BW v. 4.1.2000 – S 3812a/1, DStR 2000, 248. Vgl. Rz. 70.1. Abzulehnen ist aber das Beispiel H 51 Abs. 1 ErbStH 2003. Hier nach soll § 13a ErbStG bei Übertragung eines KG-Anteils durch **Schenkung „unter freiem Widerrufsvorbehalt“** nicht anwendbar sein. Denn nach den **Grundsätzen des Ertragsteuerrechts** werde der Beschenkte wegen des **freien** Widerrufsvorbehaltes nicht Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 1 Nr. 2 Mituntern. R. 56), auch wenn schenkungsteuerrechtlich eine freigebige Zuwendung trotz dieses Widerrufsvorbehaltes als ausgeführt anzusehen sei, so BFH v. 13.9.1989 – II R 67/86, BStBl. II 1989, 1034 = StRK ErbStG 1974 § 7 R. 20. Der Auffassung der Finanzverwaltung folgen *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 24; *Piltz*, ZEV 1997, 61; *Crezelius*, DB 1997, 1584 f., und *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 134; wie hier *Köhler*, DStR 1997, 1553 f.; *Kirnberger/Werz*, ErbStB 2003, 292. Diese abzulehnende Auffassung hätte zur Folge, dass schenkungsteuerlicher Gegenstand der Zuwendung ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft iS des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG wäre, so H 51 Abs. 1 ErbStH 2003. Beachte jedoch Hinweis Rz. 85. Im Übrigen könnte sich dieser Hinweis nur auf eine Kommanditgesellschaft beziehen, in welcher neben einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafterin noch eine natürliche Person Komplementärin wäre; dagegen würde **im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft** iS von § 15 Abs. 3 Nr. 1 ErbStG die Übertragung eines Kommanditanteils bzw. eines Teils eines Kommanditanteils die Übertragung von Betriebsvermögen bleiben und nicht als Übertragung von Vermögen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft fingiert werden dürfen, entgegen *Fumi*, EFG 2007, 1795, zu FG Rh.-Pf. v. 27.4.2006 – 4 K 2163/03, EFG 2007, 1792, bestätigt durch BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, ZEV 2009, 147 m. Anm. *Götz*, vgl. § 13b Rz. 22 mwN. Nach dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt hatten sich die Eltern bei Anteilsschenkungen im Rahmen einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG das Nießbrauchsrecht, einen wesentlichen Teil der auf die geschenkten Gesellschaftsanteile entfallenden Stimmrechte und außerdem noch ein überproportionales Entnahmerecht vorbehalten, was alles zusammen zu der Verurteilung von § 13a ErbStG in der vorbezeichneten Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz geführt hat. Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 13a ErbStG hat der BFH entschieden, dass der Umstand, dass eine vollzogene Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt steht, der Schenkungsteuerpflicht nicht entgegenstehe, vgl. § 9 Rz. 78; § 29 Rz. 31.

Erst recht unhaltbar ist die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Entsprechendes auch gelte, wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft ge-

schenkt werde und der Beschenkte nicht Mitunternehmer werde, **weil sich der Schenker das Nießbrauchsrecht vorbehalte.** *Jülicher*, DSrT 2001, 1200 (1203 l. Sp.) interpretiert die Auffassung der Finanzverwaltung in H 51 (1) ErbStH „entschärfend“; es müsse sich dabei aber um einen vorbehaltenen Nießbrauch handeln, der wie ein freier Widerrufsvorbehalt den Beschenkten in untypischer Weise rechtlich beschränke. H 51 (1) letzter Satz ErbStH 2003 ist unter vielen Gesichtspunkten keineswegs zu Ende gedacht: Welche Rechtsfolgen sollen sich für eine Anteilsschenkung unter **Zuwendungsnießbrauch** oder für eine nießbrauchsbelastete Anteilsschenkung an einen Mitgesellschafter hiernach ergeben? Wie hier auch *D. Schulze zur Wiesche*, UVR 1998, 384; *Seer* in *Tipke/Lang*<sup>18</sup>, Steuerrecht, § 13 Rz. 165. Nach zutreffender Auffassung des FG Köln v. 7.4.2003 – 9 K 3558/98, EFG 2003, 1025, steht ein dem Schenker vorbehaltenes Nießbrauchsrecht an dem übertragenen Kommanditanteil der Annahme eines Erwerbs iS des § 13 Abs. 2a S. 1 Nr. 2 ErbStG aF jedenfalls dann nicht entgegen, wenn der Beschenkte – ggf. auch neben dem Schenker – ertragsteuerlich Mitunternehmer und der Nießbrauch so ausgestaltet wird, dass dem Beschenkten eine Mitunternehmerinitiative verbleibt. Der BFH hat sich in seinem hierzu ergangenen Revisionsurteil v. 10.11.2004 (BFH v. 10.11.2004 – II R 24/03, BStBl. II 2005, 182) mit dieser Frage nicht befassen müssen. In der Urteilsanmerkung von *Fumi*, EFG 2003, 1027 ff., wird zu Recht auf das Ur. des BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714, hingewiesen. Hiernach erhält bzw. behält ein Kommanditist die Stellung als Gesellschafter und Mitunternehmer, wenn das an seinem Gesellschaftsanteil begründete Nießbrauchsrecht nur den durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss zur Entnahme freigegebenen Gewinnanteil umfasst und sich damit nicht auch auf die stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen erstreckt. Vgl. hierzu auch § 12 Rz. 10 ff. sowie das dort in Bezug genommene zum Vermögensteuerrecht ergangene Ur. des FG Nds. v. 19.3.2002 – 1 K 178/97, EFG 2002, 957, **zum wirtschaftlichen Eigentum des Schenkers**, wenn er sich an den geschenkten GmbH-Anteilen das Nießbrauchsrecht, den Schenkungswiderruf und das Stimmrecht vorbehält; zur neuen Rechtslage vgl. auch § 13b Rz. 21 mN aus der aktuellen Rspr.

Es verwundert, dass die Finanzverwaltung ihre vorstehend wiedergegebene Auffassung in H 51 Abs. 1 ErbStH 2003 aufrechterhält, obwohl der BFH in seinem Vorlagebeschluss v. 22.5.2002 (BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 [601 r. Sp.]) zu § 13a ErbStG ausführte: „Die Gesetzesänderung (nämlich anstatt „im Wege der vorweggenommenen Erbfolge“ nunmehr „durch Schenkung unter Lebenden“) führt zur Begünstigung auch solcher Erwerbsvorgänge, in denen Betriebsvermögen (vorzugsweise an Minderjährige) **unter weitgehenden Verwaltungs- und Verfügungsbeschränkungen sowie Rückforderungsvorbehalten** übergeht, ohne dass sich im wirtschaftli-

chen Gehalt in Bezug auf das Betriebsvermögen Entscheidendes ändert, weil insbesondere die Entscheidung über die Betriebsfortführung und die damit verbundenen Risiken beim Schenker verbleiben.“ Zu den hier vom BFH angesprochenen Verwaltungs- und Verfügungsbeschränkungen sowie Rückforderungsvorbehalten gehören der Vorbehalt des Widerrufs der Schenkung, der Vorbehalt des Nießbrauchs am Schenkungsgegenstand sowie der Stimmrechtsvorbehalt. Das sieht auch das FG Münster in seinem Urte. v. 10.11.2005 (FG Münster v. 10.11.2005 – 3 K 5635/03 Erb, EFG 2006, 422 – Az. des BFH: II R 10/06) so. Vgl. hierzu BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Beil. zu BFH/NV 4/2007, 237 ff., sowie Einl. Rz. 1. Derartige Beschränkungen liegen dem vom FG Hess. v. 28.11.2006 – 1 K 3292/05 – Az. des BFH: II R 14/07, EFG 2007, 944, mit Anm. von *Fumi* entschiedenen Sachverhalt zugrunde; hier hat das FG Hess. infolge der **Ausgestaltung des lebenslänglichen Nießbrauchs** zugunsten des Schenkers verbunden mit dem Vorbehalt des Schenkungswiderrufs für bestimmte Fälle die Einräumung von Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative der Beschenkten im Einklang mit der Ertragsteuerrechtssprechung des BFH abgelehnt; hier darf man eher auf die Begründung des BFH als auf dessen Entscheidungsergebnis gespannt sein.

- 84 Die Finanzverwaltung lässt bei ihrer Beurteilung unberücksichtigt, dass der KG-Anteil zivilrechtlich, handelsrechtlich und damit auch schenkungsteuerrechtlich auf den Beschenkten übergegangen ist und lediglich die auf diesen KG-Anteil entfallenden Jahresergebnisse trotz durchgeführter Anteilsübertragung weiterhin dem Schenker zugerechnet werden. Die ertragsteuerliche Zurechnung der Einkünfte bei dem Schenker hindert jedoch ebenso wenig wie der **Vorbehalt des Nießbrauchs** die Anwendung des § 13a ErbStG auf den Betriebsvermögensübergang. Hierzu ausführlich *Ebeling*, DB 1999, 611 ff., unter Hinweis auf BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, zum **Stimmrecht beim Anteilsnießbrauch**. Dieser Auffassung ist wohl auch *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge, Rz. 951, unter der Annahme, dass der Bedachte Mitunternehmer wird. Nach der zutreffenden Auffassung des BGH ist die Kompetenz eines Gesellschafters (im entschiedenen Fall eines Gesellschafters einer Grundbesitzgesellschaft bürgerlichen Rechts), bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, selbst abzustimmen, ihm durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Gesellschaftersanteil grundsätzlich nicht genommen. Vgl. hierzu die kritische, im Ergebnis jedoch zustimmende Besprechung von *K. Schmidt*, ZGR 1999, 601.

Wenn richtigerweise die Schenkung eines Gesellschaftersanteils an einer Personenhandelsgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt gem. §§ 13a, 19a ErbStG zu begünstigen ist, bleibt noch die Frage nach den erbschaftsteuerlichen Folgen **bei Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs**. Vgl. zum Erlöschen des Nießbrauchs § 25 Rz. 43 ff. Wenn der Vorbehaltsnießbraucher in seiner Rechtsstel-

lung als ertragsteuerlicher Mitunternehmer **Sonderbetriebsvermögen** hält und dieses mit Erlöschen des Nießbrauchs durch Nießbrauchsverzicht oder durch Tod auf den Inhaber des Nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils übergeht, so muss auch dieser Vermögenserwerb gem. §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt sein, zu zutreffend *Götz*, ZEV 2003, 346 (348 I.Sp.), vorausgesetzt, dass das Sonderbetriebsvermögen beim Erwerber betriebs- und damit steuerverhaftet bleibt. Vgl. Rz. 7 ff. Gegenteiliger Auffassung ist der BFH in seinem Urt. v. 15.3.2006 (BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663) in Bestätigung von FG Münster v. 14.10.2004 – 3 K 6104/02 Erb, EFG 2005, 290. Als bloßer Nießbraucher ist der Erblasser nicht Gesellschafter gewesen, so unter Berufung auf BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, so dass die Rechtsstellung des Erblassers im ertragsteuerlichen Sinne auch nicht zusammen mit dessen Ansprüchen aus den Kapitalkonten auf die Erben übergegangen, sondern mit dem Erlöschen des Nießbrauchs durch Tod (§ 1068 Abs. 2 BGB iVm. § 1061 Satz 1 BGB) beendet ist. Die bereits bestehende Gesellschaftsbeteiligung des zuvor unter Nießbrauchsvorbehalt Beschenkten ist ab Todestag nicht mehr mit dem Nießbrauch belastet, so dass es auf die Erbenstellung des Beschenkten überhaupt nicht ankommt. Der II. Senat des BFH hat in dieser Entscheidung (letzter Satz) offen gelassen, ob unter bestimmten Umständen auch der bloße Übergang einer ertragsteuerrechtlichen Mitunternehmerstellung ohne gleichzeitige zivilrechtliche Beteiligung an der Gesellschaft die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllen könne.

Gegen die oa. Auffassung der Finanzverwaltung zur Versagung der Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG bei – freiem – Widerrufs- und Nießbrauchsvorbehalt spricht auch die Gleichbehandlung aller von §§ 13a, 19a ErbStG begünstigten Vermögensgruppen. So greift die Ertragsteuer-Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877) dann nicht, wenn eine **Kapitalgesellschaftsbeteiligung** iS des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG **unter freiem Widerrufsvorbehalt** des Schenkers und/oder gegen Nießbrauchsvorbehalt und/oder bei Stimmrechtsvorbehalt für den Schenker oder für einen von ihm benannten Dritten übertragen wird, obwohl hierdurch wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers begründet wird, für letztgenannte Folge auch FG Nds. v. 19.3.2002 – 1 K 178/97, EFG 2002, 957, sowie BFH v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321. Die Argumente der Finanzverwaltung gehen auch bei Schenkungen **im Rahmen einer Betriebsaufspaltung** unter Vorbehaltsnießbrauch ins Leere; denn hier erfolgt eine Übertragung von Betriebsvermögen ertragsteuerrechtlich zwangsläufig, auch wenn dem Beschenkten keinerlei Einkünfte aus den beiden in der Betriebsaufspaltung geführten Unternehmen zuzurechnen sind. Zur zivilrechtlichen Zulässigkeit von Schenkungen unter uneingeschränktem unbenannten Widerrufsvorbehalt vgl. § 29 Rz. 31.

**Hinweis:** Unabhängig hiervon sollten jedoch Schenkungen „unter freiem Widerrufsvorbehalt“ stets vermieden werden. Denn zur Schutzwirkung genügt der Vorbehalt des Widerrufs bei Erfüllung **bestimmter** Widerrufstatbestände, zB Tod des Beschenkten, Insolvenz einleitung, Zwangsvollstreckung. So auch *Crezelius*, DB 1997, 1585 (l.Sp.). Vgl. hierzu auch *Ebeling*, NJW 1999, 1087 (1089); DB 1999, 611; *Fumi*, EFG 2006, 426. Nach BFH v. 29.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635, wird der Erwerb der Mitunternehmerschaft bei Vorbehalt eines Schenkungswiderrufs für bestimmte (unwahrscheinliche) Ausnahmefälle ertragsteuerrechtlich anerkannt.

- 85.1 Die Entscheidung des BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, DStRE 2012, 38 = ZEV 2012, 51, ist auch für das alte Recht von Bedeutung. Aus ihr ergibt sich, dass die Betriebsvermögensverschonung auch dann zu gewähren ist, wenn der Nießbraucher nicht Gesellschaft im gesellschaftsrechtlichen Sinne wird. Allein entscheidend ist, ob der Nießbraucher Mitunternehmer im einkommensteuerlichen Sinne ist, insbesondere die auf ihn entfallenden Einkünfte gewerbliche iS des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2 EStG sind. Der BFH löst sich im Bereich der Verschonung von Betriebsvermögen ausdrücklich von der gesellschaftsrechtlichen Betrachtung. Die Gesellschafterstellung ist zwar ein Indiz für eine Mitunternehmerstellung, jedoch keine Bedingung für eine solche. Entscheidend ist, ob dem Nießbraucher die gewerblichen Einkünfte zufließen, er mithin das Risiko trägt, ob und in welcher Höhe diese erwirtschaftet werden und er ggf. über ihm erteilte Vollmachten auch berechtigt ist, in der Gesellschafterversammlung jedenfalls in Geschäften des täglichen Lebens Einfluss auszuüben. Die Finanzverwaltung hat bislang noch nicht entschieden, ob die Entscheidung amtlich veröffentlicht wird. Sie ist jedoch für die Abwehrberatung von besonderer Bedeutung. Aus ihr ergibt sich auch, dass die Zuwendung von mittelbaren Beteiligungen an Personengesellschaften, wie Unterbeteiligungen, Rechtspositionen aus Treuhandverhältnissen, aber auch atypisch stille Beteiligungen durch Freibetrag und Bewertungsabschlag entlastet werden.
- 85.2 **Gestaltungshinweise:** Wenn zunächst nur eine kleine Gesellschaftsbeteiligung (Hauptgesellschaftsbeteiligung oder atypisch stille Gesellschaftsbeteiligung oder atypisch stille Unterbeteiligung) ohne Nießbrauchsvorbehalt und ohne Widerrufsvorbehalt geschenkt wird, so erwirbt der Beschenkte eine Mitunternehmerstellung im ertragsteuerrechtlichen Sinne und damit auch iS von § 13a ErbStG. Nachfolgende weitere Anteilsschenkungen erfolgen auch dann zur Erhöhung der bereits eingeräumten Mitunternehmerschaft, wenn sie mit Nießbrauchsvorbehalten und/oder Widerrufsvorbehalten für bestimmte Tatbestände gekoppelt werden, so jedenfalls auch FG Münster v. 10.11.2005 – 3 K 5635/03 Erb, EFG 2006, 422; offen gelassen von BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, unter Bezugnahme auf *Crezelius*, DB 1997, 1584; *Crezelius*, Unternehmenserb-

recht 1998, Rz. 198, sowie *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 134 (Unteilbarkeit der Mitunternehmerstellung). Allerdings könnten zeitlich kurz aufeinander folgende Anteilsschenkungen als Schenkungseinheit (Rspr. zum **Gesamtplan**) oder sogar als **Gestaltungsmisbrauch** beurteilt werden, vgl. hierzu BFH v. 9.11.2005 – II B 163/04, BFH/NV 2006, 554.

Nach BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, HFR 2004, 870, ist die **Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchsrechts an einem Vermietungsgegenstand bei jederzeitigem Widerrufsvorbehalt** einkommensteuerrechtlich anzuerkennen, wenn dieser Widerrufsvorbehalt nicht als Eingriff in die Dispositionsbefugnis des begünstigten Nutzungsberechtigten zu werten ist. Nach dem zutreffenden Hinweis des IX. Senats des BFH hindert eine vereinbarte jederzeitige freie Widerrufbarkeit des Nießbrauchs in Form eines Widerrufsvorbehalts als auflösende Bedingung die Entstehung des Nießbrauchsrechts auch zivilrechtlich keineswegs.

### c) Einzelne Wirtschaftsgüter

Sämtliches einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen iS von § 95 BewG und 86  
sämtliches der Ausübung eines freien Berufs dienende Vermögen iS von § 96  
BewG gehört zum Betriebsvermögen. Zu den in § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG be-  
zeichneten Gesellschaften iS des § 15 Abs. 3 EStG gehören **auch atypisch  
stille Beteiligungen** sowie **atypisch stille Unterbeteiligungen**, vgl. hierzu  
nunmehr BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, DStRE 2012, 38 = ZEV 2012, 51,  
sowie OFD München v. 21.2.1995 – S 3811 - 17 St 353, DStR 1995, 645, und  
zwar unabhängig davon, ob die atypisch stille Beteiligung bzw. atypisch stille  
Unterbeteiligung auf einen Dritten oder auf den Geschäftsinhaber bzw. Haupt-  
gesellschafter übergeht, so zutreffend *Götz*, ZEV 2003, 346 (348 l.Sp.). *Carlé/  
Fuhrmann*, FR 2006, 749 (755), folgen dieser Auffassung für den **Anwach-  
sungsfall** entsprechend, obwohl die atypisch stille Beteiligung bzw. mitunter-  
nehmerische Unterbeteiligung im Wege der Anwachsung untergeht. Sie weisen  
allerdings darauf hin, dass in der Finanzverwaltung neuerdings teilweise die  
Auffassung vertreten wird, dass eine atypische Unterbeteiligung zwar nach  
§ 12 Abs. 5 ErbStG als Betriebsvermögen zu bewerten sei, dass es sich aber  
nicht um begünstigtes Vermögen iS von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG handele,  
weil die Unterbeteiligung bürgerlich-rechtlich eine Innengesellschaft darstelle;  
eine Innengesellschaft vermittele dem Unterbeteiligten keine Beteiligung am  
Betriebsvermögen des Hauptbeteiligten, so dass es sich um eine Beteiligung  
eigener Art handele. Sie lehnen die im Übrigen nicht zitierte und damit nicht  
amtliche Auffassung der Finanzverwaltung mit überzeugender Begründung ab.  
Atypisch stille Unterbeteiligungen an einem Kommanditanteil sind auch nach  
der Auffassung des FG Münster v. 10.11.2005 – 3 K 5635/03 Erb, EFG 2006,

422, Betriebsvermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Zutreffend folgert FG Köln in seinem Urt. v. 14.11.2006 (FG Köln v. 14.11.2006 – 9 K 2612/04, EFG 2007, 273), dass die

[Anschluss S. 53]

Einräumung oder **Übertragung einer atypischen stillen Beteiligung** die Stellung einer Mitunternehmerschaft iS des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – wie auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts – voraussetzt. Hierzu gehört die Teilhabe des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens einschließlich Firmenwert, an etwaigen Wertminderungen und insbesondere am laufenden Gesellschaftsgewinn.

Bestandteil von Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG können weiterhin **notwendige** oder **gewillkürte Wirtschaftsgüter** sein, wenn diese die Eigenschaft, Betriebsvermögen zu sein, durch die Übertragung nicht verlieren, und auch die zum Inlandsvermögen gehörende Betriebsstätte eines beschränkt Stpfl. (§ 121 Nr. 3 BewG) und schließlich auch das Vermögen, das einer selbständigen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 96 BewG). Die Steuerbegünstigung bezieht sich auch auf **verpachtetes Betriebsvermögen** und auf im Rahmen von Geprägegesellschaften iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gebundenes Betriebsvermögen, so auch *Felix*, BB 1994, 477 (r. Sp.). Hierzu gehören auch gewerblich geprägte GmbH und Co. iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, so *Crexelius*, DB 1997, 1585 (l. Sp.); Anteile an Kapitalgesellschaften im zugewendeten Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft sowie im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft, zB im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder in Form einer Holding, gehören zum Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG und haben Teil an der Steuerbefreiung, wenn diese in der Hand des Erwerbers Betriebsvermögen bleiben, Länder-Erlass v. 29.11.1994, BStBl. I 1994, 905 = StEK ErbStG 1974 § 13 Nr. 18 – Tz. 1. Die **GbR mbH** gehört nicht – mehr – zu dem Kreis gewerblich geprägter Gesellschaften, vgl. Rz. 8.1.

Die **Vererbung eines Veräußerungserlöses** aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes kann erbschaftsteuerlich auch dann nicht als begünstigtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn der Veräußerungserlös einkommensteuerrechtlich zur Bildung einer **§ 6b EStG-Rücklage** geführt hat, so zutreffend FG München v. 30.7.2003 – 4 K 1388/02, DStRE 2003, 1465, bestätigt durch BFH v. 10.3.2005 – II R 49/03, BFH/NV 2005, 1566 = HFR 2005, 1093; hierbei muss es auch dann bleiben, wenn der Erbe die § 6b EStG-Rücklage auf ein Ersatzwirtschaftsgut im Rahmen seines neu gegründeten Gewerbebetriebes überträgt.

Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem **Sonderbetriebsvermögen** 87 des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist dann begünstigt, wenn dieser Erwerb mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Das muss nach meiner Ansicht auch gelten, wenn Sonderbetriebsvermögen zwischen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft **unentgeltlich** übertragen wird, ohne dass gleichzeitig ein Gesellschaftsanteil oder ein Teil eines

Gesellschaftsanteils unentgeltlich übertragen wird. So auch *Götz*, ZEV 2003, 346, *Stobbe/Brüninghaus* BB 1998, 1611, vgl. hierzu Rz. 7.1 f.; Rz. 31 ff. Gegenständlicher Auffassung ist der BFH in seinem Urte. v. 20.3.2002 (BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441, und auch BFH v. 14.11.2005 – II B 51/05, BFH/NV 2006, 305; v. 12.1.2006 – II B 104/05, BFH/NV 2006, 745, sowie BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663) und die überwiegende Meinung im Schrifttum, so *Weinmann* in Moench, § 13a Rz. 27, *Hübner* in Visser/Korf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck<sup>2</sup>, § 13a Rz. 52; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Tz. 136a, *Weinmann/Geck*, ZEV 2003, 185; *Wilms/Michel*, § 13a Rz. 10. Wenn beispielsweise der Kommanditist K seiner Tochter T einen Anteil an seiner Kommanditbeteiligung schenkt und ihr gleichzeitig das zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende Betriebsgrundstück mitüberträgt, ist sowohl der Erwerb des Anteils an dem Gesellschaftsanteil wie auch der Erwerb des Betriebsgrundstücks durch T in vollem Umfang gem. § 13a ErbStG begünstigt. **Bei disquotaler Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögensanteil** schien die Vergünstigung gem. §§ 13a, 19a ErbStG gefährdet, vgl. hierzu Rz. 79.1. Nachdem § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2002, 3858) geändert wurde und diese Vorschrift nunmehr eine Buchwertfortführung auch dann zulässt, wenn eine natürliche Person unentgeltlich in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird oder wenn ein Teil einer Beteiligung an einer Personengesellschaft unentgeltlich auf eine natürliche Person übertragen wird, hat die Finanzverwaltung ihre in R 51 Abs. 3 ErbStR 2003 vertretene Auffassung geändert. Nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG in dieser geänderten Fassung ist **Buchwertfortführung** auch dann zulässig, wenn der bisherige Betriebsinhaber oder Mitunternehmer bestimmte Wirtschaftsgüter nicht mitüberträgt, sofern sie weiterhin zum Betriebsvermögen gehören. Sofern aus R 51 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2003 herauszulesen wäre, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum **Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft** gehören müsse, könnte dem nicht gefolgt werden, weil das dem § 6 Abs. 3 EStG aF widerspräche. Maßgebend ist, dass der Erwerber des Gesellschaftsanteils keinen der Tatbestände der Missbrauchsklausel innerhalb der 5-Jahres-Frist erfüllt. Demgegenüber ist unerheblich, dass der Schenker das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen auf eine andere Mitunternehmerschaft, an der er als Mitunternehmer beteiligt ist, überträgt. Schließlich kann eine Begünstigung nicht für einen Betriebsvermögensanteil rückgängig gemacht werden, der überhaupt nicht in die Verfügungsmacht des Erwerbers gelangt ist; vgl. auch A 20 Ländererlass v. 25.6.2009 und § 13b Rz. 16 ff.

Zutreffend ist die Auffassung des BFH, zB in seinem Beschluss v. 12.1.2006 (BFH v. 12.1.2006 – II B 104/05, BFH/NV 2006, 745), der zufolge die **isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen** (hier im Rahmen einer

Personengesellschaft für den schenkenden Gesellschafter geführte Konten auf einen anderen bereits vorhandenen Gesellschafter derselben Personengesellschaft) nicht gem. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigt ist, wenn der Schenker seine **Gesellschaftsbeteiligung selbst einer anderen Person** im Wege der Sonderrechtsnachfolge unentgeltlich **überträgt**; hier kann nur für die letztgenannte Schenkung des Gesellschaftsanteils selbst die Vergünstigung des § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden.

Die auf das überquotal übertragene Sonderbetriebsvermögen entfallenden **Verbindlichkeiten** sind unselbständiger Bestandteil des Einheitswerts des Betriebsvermögens iS von § 12 Abs. 5 ErbStG und mindern die Bereicherung; eine teilweise Minderung dieser Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen zur Ermittlung gemischter Schenkungen findet nicht statt (anders im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Trennungslehre).

Anders ist die Situation im Falle einer **Kommanditgesellschaft auf Aktien**. 87.1 Die Beteiligung des Komplementärs wird zwar von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfasst; die Kommanditaktien des persönlich haftenden Gesellschafters gehören jedoch nicht zu dessen Sonderbetriebsvermögen (BFH v. 21.6.1989 – II R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Das hat zur Folge, dass der unentgeltliche Übergang von Kommanditaktien nur unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG (vgl. Rz. 101 ff.) begünstigt werden kann, so *Crezelius*, DB 1997, 1585 (r. Sp.).

Die Steuerbegünstigung ist nicht zu gewähren, wenn der Schenker **wesentliche Betriebsgrundlagen** nicht mit überträgt, sondern entweder in sein eigenes Privatvermögen oder auf andere Erwerber überträgt, vgl. R 51 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2003, jedenfalls **bei Zeitgleichheit**. Werden Wirtschaftsgüter oder wesentliche Betriebsgrundlagen so zeitig vor der Betriebsvermögensübertragung entweder in das Privatvermögen oder in sonstiges Betriebsvermögen des Schenkers übertragen, dass von einem **ertragsteuerlichen Gesamtplan** nicht ausgegangen werden kann, bezieht sich die Frage nach dem Bewertungsgegenstand gem. § 11 ErbStG nur auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Dieser umfasst nur das Unternehmen bzw. den Gesellschaftsanteil. R 51 Abs. 3 Satz 7 ErbStR 2003 lässt unklar, ob sich die Nichtanwendung des § 13a ErbStG nur auf den Fall der zeitgleichen Trennung von Betrieb und Sonderbetriebsvermögen oder auch auf die zeitversetzte Trennung beziehen soll; Letzteres wäre ein Verstoß gegen § 11 ErbStG. 88

#### Beispiel:

A überträgt dem Sohn B durch Schenkung sein Einzelunternehmen und behält aber das Alleineigentum an dem Betriebsgrundstück, auf dem das Einzelunternehmen ausgeübt wird, zurück und „vermietet“ dieses Grundstück dem B. In diesem Falle ist der Erwerb

des B nicht gem. § 13a ErbStG begünstigt, weil er eine wesentliche Betriebsgrundlage „beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs“ iS des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nicht mit erworben hat und es sich infolgedessen nicht um den Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes iS des Einkommensteuergesetzes handelt.

Wenn im Beispielsfall die Übertragung und Vermietung mit einer erbvertraglichen Regelung verbunden wird, der zufolge das Betriebsgrundstück von Todes wegen auf den B übergehen soll, könnte nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen der **Gesamtplanrechtsprechung** von einem zusammenhängenden Erwerb auszugehen sein; in diesem Fall wären beide Vermögensübertragungen gem. § 13a ErbStG begünstigt. ME wird in diesem Fall die Übertragung des Einzelunternehmens zunächst nicht durch § 13a ErbStG begünstigt; erst nach Erwerb der wesentlichen Betriebsgrundlage von Todes wegen findet eine auf § 2 Abs. 2 BewG zu stützende Berichtigungsveranlagung für beide Teilerwerbe statt. Zur Gesamtplanrechtsprechung vgl. *Damas/Ungemach*, DStZ 2007, 552 ff.

#### d) Verpachteter Betrieb

- 89 Davon streng zu unterscheiden ist jedoch die **Verpachtung eines Gewerbebetriebes** in der Weise, dass der Verpächter das unbewegliche und/oder bewegliche Anlagevermögen dem Pächter verpachtet und das Umlaufvermögen, insbesondere das Warenlager, dem Pächter verschenkt. Hier ist der Wert des Pachtbetriebes Gegenstand der Vergünstigung iS des § 13a ErbStG. Pacht bezieht sich auf Gegenstände, das sind Sachen und Rechte, wohin sich Miete nur auf Sachen bezieht. Die Miete gewährt nur den Gebrauch der Sache, die Pacht gewährt auch den Bezug der Früchte, vgl. §§ 90, 99 BGB. Werden Grundstücke oder Räume für einen gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb überlassen, liegt Pacht nur dann vor, wenn die Räume oder das Grundstück für einen bestimmten Betrieb baulich geeignet, auch so eingerichtet und ausgestattet sind, dass sie alsbald für den Betrieb mit Gewinn benutzt werden können, auch wenn das Inventar noch ergänzt werden muss. Dagegen genügt der Umstand, dass die Räume gewerblich oder beruflich genutzt werden, für die Annahme eines Pachtvertrages nicht.

#### Beispiel:

Der Apotheker V verpachtet seine auf eigenem Betriebsgrundstück betriebene Apotheke seinem Sohn S; V verzichtet auf die Eigentümererlaubnis zum Betreiben der Apotheke, und S betreibt die Apotheke aufgrund ihm erteilter Betriebserlaubnis.

Hier erfasst die Begünstigung des § 13a ErbStG das schenkweise übertragene Umlaufvermögen und selbstverständlich ggf. auch das gleichzeitig oder während der Durchführung des Pachtverhältnisses übertragene Apothekenbetriebsgrundstück. Wenn dagegen

V den eingerichteten Apothekenbetrieb dem S schenkt und das Apothekenbetriebsgrundstück zurückbehält, dh. in sein steuerliches Privatvermögen überführt oder in sein anderes gewerblich geprägtes Betriebsvermögen (GmbH u. Co. KG), so ist der Erwerb des S überhaupt nicht begünstigt, weil er das Betriebsvermögen nicht „beim Erwerb eines ganzen Betriebes oder Teilbetriebes“ erwirbt, so Auffassung der Finanzverwaltung H 51 Abs. 3 ErbStH 2003 in enger Anlehnung an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 16 EStG.

#### e) Zwangsläufiger Erwerb zum Betriebsvermögen

Begünstigt ist nach meiner Auffassung auch solches Vermögen, das **erst bei dem Erwerber** aus zwingenden ertragsteuerrechtlichen Gründen **notwendiges Betriebsvermögen** (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) wird. Vgl. hierzu Rz. 7.1, *Stobbe/Brüninghaus*, und auch *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, S. 241 ff. *Wälzholz* prüft zwar nicht die Frage, ob § 13a ErbStG das „Betriebsvermögen“ oder nur den „Übergang von Betriebsvermögen“ begünstigt, wohl aber den Regelungsinhalt dieser Vorschrift unter Einbeziehung ihrer Entstehungsgeschichte, ihrer systematischen und teleologischen Auslegung unter Hinweis auf die Entscheidungen des BVerfG v. 22.6.1995, vgl. hierzu Rz. 5. Nicht ausdrücklich angesprochen in dem vorbezeichneten Schrifttum und in den beiden Beschlüssen des BVerfG ist der weitere Gesichtspunkt eines Ausgleiches für die jedem Betriebsvermögen immanente **latente Ertragsteuerbelastung** bei seiner Aufgabe, Liquidation oder Veräußerung. Der Ausgleich hierfür im Verhältnis zu anderen Vermögens- und Einkunftsarten (insbesondere Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen) ist nicht der Übergang von Betriebsvermögen, sondern der Bestand von Betriebsvermögen iS der §§ 13a, 19a ErbStG. Die hiervon abweichende Auffassung der Finanzverwaltung und der Kommentarliteratur hat ihren Grund darin, dass Gegenstand der Beurteilung immer noch die Ausgangsregelung des § 13 Abs. 2a ErbStG idF des StandOG v. 13.9.1993 ist, obwohl die geltende Fassung der §§ 13a, 19a ErbStG auf den Forderungen des BVerfG beruht und hierdurch Regelungs- und Begünstigungsinhalt geworden ist. Das BVerfG befasst sich aber in den oa. Beschlüssen nicht mit dem Übergang von Vermögen, sondern mit dem Bestand und der Erhaltung von Vermögen. Gegenteiiger Auffassung ist allerdings der BFH in seinem Urte. v. 14.2.2007 (BFH v. 14.2.2007 – II R 69/05, BStBl. II 2007, 443); vgl. hierzu Rz. 7.1; Rz. 82.

#### f) Übergang eines Komplementäranteils mit Sonderbetriebsvermögen

Nach der unzutreffenden Auffassung des FG München v. 20.11.2002 – 4 K 4038/00, EFG 2003, 475 mit Anm. von *Fumi*, ist die Übertragung der Komplementärstellung des Vaters als Schenker auf dessen Sohn als Beschenktem

keine Schenkung eines Gesellschaftsanteils, wenn das zu diesem Gesellschaftsanteil gehörende Betriebsvermögen gleichzeitig der als Kommanditistin eintretenden Ehefrau des Schenkers übertragen wird. Im entschiedenen Falle hatte der Schenker das zu seinem Gesellschaftsanteil gehörende Sonderbetriebsvermögen seinem Sohn geschenkt. Das FG München verneinte die Anwendung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auf den Erwerb des Sonderbetriebsvermögens bei dem Sohn, weil dieser nicht gleichzeitig den Gesellschaftsanteil seines Vaters erworben habe. Diese Auffassung steht mit dem Zivilrecht und dem Wortlaut des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nicht im Einklang. Zu der zivilrechtlichen Definition der Komplementärstellung gehört keineswegs ein Anteil des Komplementärs an dem Gesamthandsvermögen. So ist es seit Jahrzehnten zivilrechtlich und auch ertragsteuerrechtlich anerkanntes Rechts, dass der **Komplementär Mitunternehmer ist, auch wenn er am Gesamthandsvermögen nicht beteiligt** ist; das ist zB gängige Konstruktion einer GmbH & Co. KG. Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gilt die Vergünstigung beim Erwerb „eines Anteils an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ...“ Diese ertragsteuerrechtlichen Vorschriften schließen es keineswegs begrifflich aus, dass der Gesellschaftsanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters auf Mitgesellschafter und/oder eintretende Gesellschafter auch dann übertragbar ist, wenn dieser **Gesellschaftsanteil vermögenslos** ist. Denn in jedem Falle wird die unbeschränkte und unbeschränkbare Haftung des Komplementärs auf seinen Gesellschafternachfolger übertragen. Für die Tatbestandserfüllung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG genügt mithin die formale Übertragung (Abtretung) der Gesellschaftsanteilstellung auf einen oder mehrere Erwerber.

Unrichtig ist auch die Ablehnung von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG durch das FG Münster in seinem Urt. v. 14.6.2007 (FG Münster v. 14.6.2007 – 3 K 1261/06 Erb, EFG 2007, 1455 mit Anm. von *Fumm*) bei folgendem Sachverhalt: In einer aus Vater als Komplementär und Sohn als Kommanditist bestehenden Kommanditgesellschaft wurde **eine GmbH als Komplementärin aufgenommen**; gleichzeitig schied der Vater als Komplementär aus und trat als Kommanditist ein und übertrug das zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende Grundstück seinem Sohn in dessen Sonderbetriebsvermögen; die Kommanditeinlage des Sohnes wurde im Rahmen dieses gesamten Vorgangs erhöht. Das FG Münster hatte zwar die Revision zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, die allerdings nicht durchgeführt wurde.

### g) Ruhender Gewerbebetrieb

- 92 Ein ruhender Gewerbebetrieb ist bis zum Zeitpunkt der Aufgabeerklärung Betriebsvermögen im Rahmen des Ertragsteuerrechts und damit auch im Rahmen

des § 13a ErbStG. Wenn allerdings ein ruhender Gewerbebetrieb verschenkt oder vererbt wird und der Erwerber die Aufgabebekräftigung innerhalb der 5-Jahres-Frist des § 13a Abs. 5 ErbStG abgibt, wird die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückgängig gemacht, vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, dem zufolge als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt. Die Übertragung von Teilen eines solchen ruhenden Gewerbebetriebs und die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter dieses Betriebsvermögens sind dagegen nicht begünstigt, so zutreffend R 51 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2003.

Das FG München v. 30.7.2003 – 4 K 1388/02, DStRE 2003, 1465, will unter Berufung auf *Kirchhof*, § 16 EStG Rz. 319, die Annahme von Betriebsvermögen weiterhin davon abhängig machen, dass der Betrieb aufgrund der noch vorhandenen Wirtschaftsgüter in gleichartiger Weise wieder aufgenommen werden könnte. Diese Auffassung ist jedenfalls in den Fällen zu eng, in denen die Wiederaufnahme des Betriebes durch den Verpächter **von subjektiven Zulassungsvoraussetzungen abhängt**, wie zB bei dem verpachteten Apothekenbetrieb aufgrund § 9 ApoG und bei sämtlichen von Freiberuflern iS des § 18 EStG verpachteten Freiberufler-Praxen.

#### h) Unmittelbare Gesellschaftsbeteiligung als Tatbestandsvoraussetzung

Vgl. Rz. 104. – Entlastungen nach §§ 13a/19a ErbStG entfallen, wenn der Erblasser oder der Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft iS von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht unmittelbar beteiligt ist, sondern lediglich Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist, zu deren Vermögen entsprechende Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehören. So zutreffend H 26 ErbStH 2003. 93

#### i) Abwicklung eines Treuhandverhältnisses

Das Verschonungssystem der §§ 13a ff. ErbStG gilt auch für **treuhänderisch gehaltene Kommanditanteile**. Dieser Auffassung des Nds. FG im Urte. v. 28.7.2010 (FG Nds. v. 28.7.2010 – 3 K 215/09, DStRE 2010, 1191) ist uneingeschränkt zuzustimmen. Das FG liegt damit im Übrigen auf der aktuellen Linie der Rspr. des BFH, insbesondere in dessen Urte. v. 1.9.2011 (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, DStR 2012, 38 = ZEV 2012, 51). In dem vom FG entschiedenen Fall befanden sich im Nachlass Anteile an vier Schiffsbeteiligungen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft, wobei die Beteiligungen teilweise von einem Treuhänder für den Erblasser als Treugeber gehalten wurden. Der Treuhänder war verpflichtet, die Weisungen des Treugebers bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte zu beachten. Das FG vertritt unter Hinweis auf die 93.1

ertragsteuerliche Rechtslage, wonach auch der Treugeber Mitunternehmer ist, wenn er Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet, die Meinung, auch der Treugeber könne die Vergünstigung in Anspruch nehmen. Da die Mitunternehmerinitiative regelmäßig damit begründet wird, der Treuhänder habe bei Ausübung der Stimmrechte die Weisung des Treugebers zu beachten hat dieser über die Zurechnung der Gewinnanteile auch das Mitunternehmerisiko trage, sind die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft in der Tat regelmäßig erfüllt. Die **Finanzverwaltung** hat zwischenzeitlich ihre ursprüngliche Auffassung, etwa im Erlass des FinMin. Bay. v. 14.6.2005 – 34 - S 3811 - 035 - 25199/05, ZEV 2005, 341 m. Anm. von *Oertzen*, ergänzt durch FinMin. Bay. v. 11.1.2008 – 34 S 3811 - 035 - 38956/07, DStR 2008, 508, aufgegeben. In Länder-Erlassen, die vermutlich bundesweit koordiniert sind, etwa FinMin. Bay. v. 16.9.2010 – 34 - S 3811 - 035 - 38476/10, DStR 2010, 2084 (hierzu ausführlich *Riedel*, ZErB 2011, 208), meint sie zwar, Gegenstand der Zuwendung sei der Herausgabeanspruch des Treugebers nach § 667 BGB den Treuhänder auf Rückübertragung. Bei diesem handele sich um einen einseitigen Sachleistungsanspruch, dessen Erwerb aber begünstigt sei, wenn er sich auf die Herausgabe begünstigten Vermögens richte; vgl. auch *Richter/Fürwentsches*, DStR 2010, 2070. Insofern besteht zumindest bezogen auf Personenunternehmen nunmehr Klarheit, dass auch die mittelbare Beteiligung über eine atypisch stille Beteiligung, eine atypisch stille Unterbeteiligung oder eine Treuhandstellung die Betriebsvermögensverschönerung eröffnet.

### j) Vererbung von freiberuflichem Vermögen

- 93.2 Jedenfalls nach der Auffassung des BFH (vgl. Rz. 7.1) ist Tatbestandsvoraussetzung des § 13a ErbStG, dass Betriebsvermögen iS von § 12 Abs. 5 ErbStG vom Erblasser auf die Nachlassberechtigten übergeht und bei diesen Betriebsvermögen bleibt. Das gilt auch für freiberufliches Vermögen mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit iS von § 18 Abs. 4 EStG, vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1, Abs. 5 Nr. 1, Nr. 3 ErbStG. Fraglich ist daher die Anwendung von § 13a ErbStG auf die Vererbung von freiberuflichem Vermögen eines Künstlers (**Kunstmalers, Bildhauers**), wenn dessen Nachlassberechtigte die freiberufliche Tätigkeit des Erblassers nicht fortsetzen, sondern dessen Kunstwerke verkaufen oder der Öffentlichkeit durch Ausstellungen zur Verfügung stellen. Nach der Auffassung des FG Münster v. 25.10.2007 – 3 K 4323/05 Erb, UVR 2008, 42, mit Anm. *Halaczjinsky*, bestätigt durch BFH v. 27.5.2009 – II R 53/07, BStBl. II 2009, 852, verlören die Kunstwerke ihre Betriebsvermögeenseigenschaft nicht durch den Erbgang; vielmehr blieben sie dem Nachlassberechtigten zuzuordnendes Betriebsvermögen. Außerdem stelle der Tod des Künstlers nicht zwangsläufig die Betriebsaufgabe seiner freiberuflichen Tätigkeit dar, sondern werde noch als Abschluss und Abwicklung der künstlerischen Betäti-

gung zugerechnet. Dieses Urteil sollte als eine für die Alleinerbin des Künstlers besonders wohlwollende Einzelfallentscheidung betrachtet werden, in der vor allem Fragen zur Einhaltung und Überwachung der 5-Jahresfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG offen bleiben.

## 7. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG)

Zur erbschaftsteuerlichen Behandlung der Ansprüche aus dem Höferecht vgl. § 9 Rz. 101 ff. Die erweiterte Fassung von § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG durch Art. 10 **StEntG 1999/2000/2002** ist eine redaktionelle Folgeänderung aus der Übernahme der bisher in § 52 Abs. 15 EStG geregelten Nutzungswertbesteuerung von Baudenkmalern bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG. 94

Mit Wirkung ab 1.1.1996 gehört zu dem begünstigten Vermögen dieser Befreiungsvorschrift auch inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen iS des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 BewG idF des JStG 1997 – mithin nicht der Wohnteil des Betriebsinhabers und die Altenteilerwohnungen iS des § 141 Abs. 1 Nr. 3 BewG. Bei den Gebäuden, die zu Wohnzwecken des Betriebsinhabers oder Altenteilers genutzt werden, kann jedoch teilweise oder vollständige **Befreiung für denkmalgeschützte Grundstücke** gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Betracht kommen. Begünstigt sind im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs vermietete Grundstücke iS des § 69 BewG sowie Gebäude oder Gebäudeteile iS des § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG bei Erwerben des ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, eines Teilbetriebs hiervon, eines Anteils eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder auch eines Anteils hieran. Vermietete Grundstücke in diesem Sinne sind insbesondere früher land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen und dazu gehörige Gebäude, die bewertungsrechtlich zum Grundvermögen gehören, weil auf den Flächen zB Wohn- und Geschäftsgebäude errichtet worden sind, die aber ertragsteuerlich zusammen mit dem Grund und Boden als gewillkürtes Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs behandelt werden, sowie auch verpachtete Einzelflächen. Für einstmals land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke, an denen ein entgeltliches **Erbbaurecht** für einen Dritten bestellt worden ist, gilt dies entsprechend, so R 52 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2003. Grundstücke iS des § 69 BewG sind Grundflächen, die zwar noch land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, bewertungsrechtlich jedoch dem Grundvermögen zuzurechnen sind. Die entsprechenden Erwerbe sind nur unter der Voraussetzung begünstigt, dass dieses Vermögen **Betriebsvermögen** eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft **im ertragsteuerlichen Sinne** darstellt und bleibt. **Teilübertragungen** eines Betriebs oder die Übertragung

einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebs sind nur als Betriebsübergang im ertragsteuerlichen Sinne begünstigt. Zu Hofübergabeverträgen vgl. Rz. 40; § 7 Rz. 439 ff.

- 95 Erklärt der Verpächter die **Betriebsaufgabe** seines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs, so handelt es sich bei der nachfolgenden Übertragung dieses Vermögens nicht um Betriebsvermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG. Das gilt auch für einzeln verpachtete Flächen (**Stückländereien**), aus denen der Verpächter keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, so R 52 Abs. 5 Satz 3 ErbStR 2003.
- 96 Nicht begünstigt ist der Erwerb **ausländischen** land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG.
- 97 Die Sondernachfolge nach der **Höfeordnung** ist bei einer Mehrzahl von Erben für die Besteuerung des Erbanfalls der einzelnen Miterben unbeachtlich, so Ländererlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2, und § 19a Nr. 2, Tz. 23 unter Bezugnahme auf BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669; vgl. hierzu Rz. 19; R 55 Abs. 3 ErbStR 2003; § 9 Rz. 101 ff.
- 98 Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sind häufig **Liebhabeibetriebe** anzutreffen. Bei diesen fehlt es zwar an einer Einkunftserzielungsabsicht. Gleichwohl ist das Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Die Liebhaberei führt nur zu einem Verlustabzugsverbot auf der einkommensteuerlichen Ebene, was sich daran zeigt, dass die Tätigkeit auch einkommensteuerlich erneut relevant wird, wenn und sobald Erträge erwirtschaftet werden. Insofern handelt es sich auch einkommensteuerlich immer noch um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Dieses Ergebnis ergibt sich auch aus § 158 BewG. Danach ist land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Die Gewinnerzielungsabsicht ist hierfür keine Voraussetzung. Daher werden auch sog. Liebhabeibetriebe von § 13a ErbStG entlastet.
- 99–100 Einstweilen frei.

## 8. Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG)

- 101 Der Übergang kann in einem Erwerb von Todes wegen iS von § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. hierzu Rz. 14 ff.) oder in einer unmittelbaren (vgl. Rz. 37 ff.) oder in einer mittelbaren Schenkung (vgl. Rz. 43) bestehen. Die Begrenzung auf Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland

entspricht der Begrenzung begünstigten Betriebsvermögens auf inländisches Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG und der Begrenzung auf inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen iS von § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BewG iVm. § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG. Die Begrenzung auf Kapitalgesellschaftsanteile von mehr als einem Viertel des Nennkapitals soll Streubesitz von Kapitalanlegern ausschließen und damit ausschließlich der erleichterten Unternehmensnachfolge dienen, einem gesetzgeberischen Ziel, das bereits mit der Ausgangsfassung des § 13 Abs. 2a ErbStG angestrebt wurde (sog. Generationenbrücke). Vgl. hierzu ausführlich *Jülicher*, ZEV 1996, 97 ff.

Nach allgemeiner Auffassung gelten der Freibetrag und der verminderte Wertansatz für Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft zur **Zeit der Entstehung der Steuer** Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war. **Nach dem Gesetzeswortlaut wird tatbestandlich aber lediglich vorausgesetzt**, dass die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat. **Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich nicht, dass die unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder des Schenkers am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel zur Zeit der Entstehung der Steuer** gegeben sein muss. Wenn dieses Tatbestandsmerkmal ebenso wie das über Sitz oder Geschäftsleitung im Inland zur Zeit der Entstehung der Steuer gesetzlich vorausgesetzt würde, müsste das Gesetz wie folgt lauten:

„3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn zur Zeit der Entstehung der Steuer die Kapitalgesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war.“

Die **temporale adverbiale Bestimmung „zur Zeit der Entstehung der Steuer“** steht im Gesetz nur im Sinnzusammenhang mit „Sitz oder Geschäftsleitung im Inland“ und darf daher auch nur so sinngebend gewertet werden.

Nach gegenteiliger allgemeiner Auffassung wird § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG in seinem Anwendungsbereich auf die Sachverhalte begrenzt, in denen sowohl die Inlandseigenschaft als auch die unmittelbare Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erfüllt sind. Vgl. hierzu *Meincke*<sup>15</sup>, § 13a ErbStG Rz. 20; *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 42; *Philipp* in Viskorf/Knobel/Schuck<sup>3</sup>, § 13a ErbStG Rz. 71; *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Rz. 233 ff., 240. Das Nds. FG v. 12.5.2004 – 3 K 326/01, 3 K 3 34/01, 3 K 335/01, EFG 2005, 291, inzwischen vom BFH (BFH v. 18.8.2005 – II B 90/04, BFH/NV 2006, 62) durch Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerden als unbegründet bestätigt, das FG Nürnberg v. 17.10.2002 – IV 476/2000, DStRE 2003, 109, und das FG Münster v. 18.10.2001 – 3 K 2640/98 Erb,

EFG 2002, 338 – best. durch BFH v. 16.2.2005 – II R 6/02, BStBl. II 2005, 411, gehen davon aus, dass beide vorbezeichneten Tatbestandsmerkmale im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erfüllt sein müssten. Auf der Grundlage dieser Erkenntnis wird dann in den vorgenannten Urteilen gefolgert, dass die Beteiligungsquote von mehr als einem Viertel an der betreffenden Kapitalgesellschaft nicht durch Anwendung der Zusammenrechnungsvorschrift des § 14 ErbStG hergestellt werden könne, auch wenn der Zuwendende eine Beteiligung von mehr als einem Viertel in dem 10-Jahreszeitraum des § 14 ErbStG unmittelbar hielt.

Allerdings unterstellen diese Urteile, dass der Gesetzeswortlaut auf die **Beteiligungshöhe** im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abstelle, ohne diese Feststellung zu begründen. Bei einer Überprüfung des Wortlauts hätten diese Urteile zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Gesetzeswortlaut die unterstellten Tatbestandsvoraussetzungen nicht abdeckt. Abweichend hiervon vertrete ich nunmehr den Standpunkt, dass **eine für den Stpfl. günstige Vorschrift wie die des § 13a ErbStG wortgetreu** und mithin ihrem Wortlaut nach **anzuwenden** ist, wenn vom Wortlaut abweichende Auslegungen die Steuervergünstigung beeinträchtigen oder verhindern. Hierfür spricht auch das Argument in Rz. 106 betr. Beteiligungsminderung vor Anteilsübergang.

Wichtig ist, dass die Beteiligung eine unmittelbare ist. Die Beteiligung über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Gesamthandsvermögen zu halten, könnte die unmittelbare Beteiligung bereits ausschließen. Anders ist dies bei einer ungeteilten Erbengemeinschaft. Bei dieser befindet sich zwar auch die Beteiligung im Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Dieses Gebilde ist jedoch keineswegs verfestigt, ist die Erbengemeinschaft doch auf Aufhebung ausgerichtet (§ 2042 BGB). Insoweit wird in diesem Sonderfall auf die Beteiligung des Erben abgestellt. Sonst käme es zu zufälligen Ergebnissen, wenn der Erbe einen Gesellschaftsanteil erwirbt, sich dieser noch in ungeteilter Erbengemeinschaft befindet und der Erbe kurz nach dem ersten Erbfall ebenfalls verstirbt. Das Gesetz hat insofern überschießende Außentendenz, so dass eine teleologische Reduktion zwingend ist.

Zuzustimmen ist der Auffassung des FG Köln im Urte. v. 16.11.2011 (FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3087/10, ErbStB 2012, 36). Der Kläger war über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt. Das Finanzamt meinte, es fehle an einer unmittelbaren Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und gewährte die Betriebsvermögensvergünstigungen nicht. Das FG Köln meint hingegen, die Personengesellschaft sei transparent, so dass durch sie hindurchgegriffen werden könne. Die Beteiligung sei eine unmittelbare. Dies entspricht im Übrigen auch der ertragsteuerlichen Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Es bleibt

abzuwarten, wie der BFH über die unter dem Az. II R 4/12 eingelegte Revision entscheiden wird. ME spricht viel dafür, dass er das Urf. des FG Köln bestätigt gen wird.

**Einbringungsgeborene, ab 12.12.2006 sog. sperrfristbehaftete Anteile an Kapitalgesellschaften** entstehen durch Umwandlung oder Sachgründung aus einem gewerblichen Einzelunternehmen, einer gewerblichen Personengesellschaft bzw. Personenhandelsgesellschaft oder einer sonstigen Mitunternehmerschaft nach den Vorschriften des UmwG und des UmwStG. Sie sollen nur begünstigt sein, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die Mindestbeteiligungshöhe erfüllen, so R 53 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003 und nunmehr BFH v. 13.1.2005 – II R 37/03, BStBl. II 2005, 360, zu § 13 Abs. 2a ErbStG; allerdings ergibt sich aus der Begründung keine Aussicht auf abweichende Entscheidung zu § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, vgl. hierzu *Kulosa*, HFR 2005, 556 f.; *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 19, *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 139, sind der vom BFH vertretenen Auffassung. Wie hier auch *Siffing/Peters/Ommer*, ZEV 1999, 15. Die in § 13a Abs. 4 ErbStG begünstigten übertragbaren Objekte seien eindeutig abgegrenzt und ließen keinen Raum für eine gegenständliche Erweiterung der Begünstigungstatbestände im Wege einer extensiven Auslegung oder einer lückenergänzenden Analogie zu. Das Urteil des FG Rh.-Pf. wird jedoch entscheidend darauf gestützt, dass § 13a ErbStG einzelne Vermögensarten bzw. Vermögensgruppen privilegieren und daher eine über die gesetzliche Abgrenzung hinausgehende Privilegierung nur zu rechtfertigen wäre, wenn sich ein Zusammenhang zwischen der Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG und der Sozialgebundenheit von Betriebsvermögen iS des Beschlusses des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, erkennen ließe. Ein solcher Zusammenhang könne über die Steuerverstrickung iS des § 21 UmwStG nicht hergestellt werden. Nach dieser zu § 13 Abs. 2a ErbStG ergangenen Entscheidung und der hierzu auch für den geltenden Rechtszustand des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG maßgebenden Begründung des BFH v. 13.1.2005 – II R 37/03, BStBl. II 2005, 360, bleibt nur noch der nachstehende Gestaltungshinweis, der jedenfalls zur Anwendung von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG unstreitig führt.

**Gestaltungshinweis:** Wenn im entschiedenen Falle der Vater seine 15 %ige GmbH-Beteiligung zunächst in eine von ihm errichtete GmbH & Co. KG unter Buchwertfortführung eingebracht und nach Eintragung dieser KG im Handelsregister seiner Tochter ein Drittel seines Kommanditgesellschaftsanteils geschenkt hätte, wäre § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG unstrittig anwendbar und würde geradewegs zu dem schenkungsteuerrechtlichen Ergebnis führen, das durch Nichtanwendung von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG vermieden werden soll. Vgl. zu dieser Gestaltung auch Rz. 8.1.

- 103 Nennkapital ist die Summe des Nennwerts der Geschäftsanteile an einer GmbH und die Summe des Nennwerts der Aktien an einer AG. Soweit die Kapitalgesellschaft **eigene Anteile** hält, mindern diese nicht das Nennkapital der Gesellschaft und sind daher in die Prüfung der Beteiligungshöhe eines Gesellschafters einzubeziehen. So auch R 53 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003; maßgebend ist die **unmittelbare** Beteiligung des Zuwendenden, die sich anderenfalls bei Abzug der Eigenanteile der Kapitalgesellschaft als nur mittelbare Beteiligung zugunsten des Zuwendenden dem Gesetzeswortlaut widersprechend auswirken würde. Diese Auffassung ist auch gerechtfertigt, weil zwar die Mitgliedschaftsrechte an eigenen Anteilen ruhen, ohne zu erlöschen, und die vollwertigen Mitgliedschaftsrechte durch Abtretung der eigenen Anteile an Altgesellschafter oder an außenstehende Dritte in vollem Umfang wieder auflieben. So auch *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 40; *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 239; *Hübner* in Viskorf/Lier/Hübner/Knobel/Schuck<sup>2</sup>, § 13a ErbStG Rz. 68; nach dessen Meinung handelt es sich bei den eigenen Anteilen einer Kapitalgesellschaft um mittelbare Beteiligungen, was die Anwendbarkeit des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ausschließt. Dieser Auffassung hat sich das Sächs. FG mit Urt. v. 16.2.2006 (FG Sachs. – 1 K 2756/03, EFG 2006, 1185) angeschlossen. Dagegen steht die in R 53 ErbStR 2003 vertretene Auffassung der Finanzverwaltung im Widerspruch zu Tz. 25 der gleichlautenden Erlasse v. 18.6.1997, BStBl. I 1997, 689, wonach zur Feststellung des **Paketzuschlags** von mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft des Erblassers von einem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen ist. Hier wird nach *Christoffel* in Christoffel/Geckle/Pahlke, § 13a ErbStG Rz. 76, mit zweierlei Maß gemessen.
- 103.1 Von eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft sind **eingezogene Geschäftsanteile bei einer GmbH** zu unterscheiden. Eingezogene Anteile lassen sich nicht durch Abtretung reaktivieren; sie sind endgültig untergegangen. Gem. § 237 AktG führt die **Einziehung von Aktien** zur Herabsetzung des Nennkapitals: Das hat zur Folge, dass die in Anspruch genommene Vergünstigung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG durch die Einziehung entfällt, § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG.

**Beispiel:**

A ist mit 80 000 Euro und B ist mit 20 000 Euro an der C-GmbH mit einem Stammkapital von 100 000 Euro beteiligt gewesen. Nach dem Ableben des A werden dessen Geschäftsanteile durch Gesellschafterbeschluss, den B allein fasst, gegen Abfindung der Erben des A eingezogen. In der hiernach zu erstellenden Gesellschafterliste wird zutreffend weiterhin das Stammkapital mit 100 000 Euro ausgewiesen und nur noch der Anteil des B mit 20 000 Euro. Aus dieser Gesellschafterliste erkennt der Kundige, dass Geschäftsanteile iHv. 80 000 Euro eingezogen worden sind. Selbstverständlich ergibt sich aus der Gesellschafterliste nicht die Gegenleistung, die die Kapitalgesellschaft für die

eingezogenen Gesellschaftsanteile zu leisten hatte: Diese Gegenleistung ist nur aus der Bilanz der GmbH zu ersehen. Hier ist die Beteiligungsquote des B umzurechnen und auf 100 % zu erhöhen. Das gilt unabhängig davon, ob mit der Einziehung die Herabsetzung des Kapitals verbunden wird. Anderer Auffassung *Hübner* in *Viskorf/Lier/Hübner/Knobel/Schuck*<sup>2</sup>, § 13a ErbStG Rz. 70. Nach *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 239, darf die Beteiligungsquote des Zuwenders nur bei Einziehung mit Kapitalherabsetzung aus dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft reduzierten Nennkapital hergeleitet werden. Die Einschränkungen, die von den beiden oa. Kommentatoren gemacht werden, rechtfertigen sich mE weder aus § 34 GmbHG noch aus § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Diese Problematik gewinnt im Rahmen des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG (Behaltensregelung) zusätzliche Bedeutung. Hier wie dort verbietet sich eine Gleichsetzung von eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft und eingezogenen GmbH-Anteilen, unabhängig von erfolgter oder nicht erfolgter Kapitalherabsetzung.

### Beispiel:

An der C-GmbH mit voll eingezahltem Stammkapital von 100000 Euro sind A mit 80000 Euro und B mit 20000 Euro als Gesellschafter beteiligt. Zuerst stirbt A und B zieht dessen Geschäftsanteil von 80000 Euro durch Gesellschafterbeschluss im Einklang mit der GmbH-Satzung gegen Abfindung für die Nachlassberechtigten des A ein. Hier stellt sich die Frage, ob die Nachlassberechtigten des A § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG in Anspruch zu nehmen berechtigt sind, obwohl ihre soeben erworbenen Anteile durch Gesellschafterbeschluss eingezogen und damit untergegangen sind. Greift § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG? Vgl. vorhergehendes Beispiel.

Kurz nach gefasstem Einziehungsbeschluss verstirbt auch B; sein Geschäftsanteil von 20000 Euro geht auf seinen Sohn D über, der im Übrigen seit langem Geschäftsführer dieser C-GmbH ist. Hat D Vergünstigungsanspruch gem. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, weil sein ererbter Geschäftsanteil sich auf das Gesamtvermögen der C-GmbH bezieht, dh. 100 % Gegenwert der C-GmbH darstellt?

Nach meiner Auffassung ist auf den Erwerb des D § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG auf seinen Antrag hin anzuwenden.

Nach *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 327, erfüllt die Einziehung des Geschäftsanteils des vorverstorbenen A den Nachsteueratbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG nur dann, wenn die Einziehung ohne Entgelt erfolgt, da insoweit eine steuerbegründende, die Veräußerung fingierende Analogie nicht möglich sei. So auch *Weinmann* in *Moench*, § 13a ErbStG Rz. 133, bei Einziehung gegen Entgelt. Diese Lösung ist mehr als problematisch: Wird die Einziehung nach Ablauf der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG beschlossen, so bleibt die Vergünstigung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erhalten. Wird innerhalb der Behaltensfrist ohne Abfindung und ohne Gegenleistung eingezogen, so werden die verbleibenden Gesellschafter oder die GmbH selbst auf Kosten der Gesellschafter, deren Geschäftsanteil eingezogen wird, bereichert. Die Besteuerung richtet sich nach dem Stuttgarter Verfahrenswert des eingezogenen Geschäftsanteils und der StKl. III, § 3 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3

ErbStG. Das gilt auch für Abfindungen, die unter dem Anteilswert des eingezogenen Geschäftsanteils liegen. Bei Abfindungsleistungen über dem Anschaffungswert entsteht andererseits Einkommensteuer, § 17 EStG. Zur Auflösung dieses Verwirrspiels lässt sich die Nichtanwendung von § 13a Abs. 5 Nr. 4 damit rechtfertigen, dass hier zwar Spezialvorschriften des UmwStG aufgeführt worden sind, nicht aber die naheliegenden Vorschriften des ErbStG selbst, nämlich § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3, sowie § 7 Abs. 7 ErbStG. Vgl. auch Rz. 162 ff.

- 104 **Unterbeteiligungen** oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gehaltene **mittelbare Beteiligungen** des Erblassers oder Schenkers sind im Rahmen von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht begünstigt und bleiben bei der Prüfung der Beteiligungshöhe iS des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG unberücksichtigt, so R 53 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2003, H 26 ErbStH 2003, Rz. 91; vgl. jedoch FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3087/10, ErbStB 2012, 36 – Az. des BFH: II R 4/12; vgl. auch Rz. 54. Nach „geläuterter“ Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Nachweise in § 13b Rz. 27) sind allerdings auch Unterbeteiligungen und atypisch stille Beteiligungen begünstigungsfähig. Fraglich kann dies nur für Unterbeteiligungen an Kapitalgesellschaftsanteilen sein. Sie können jedoch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllen. *Götz*, ErbStB 2004, 84 ff., hält die Anwendung von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG auf die **mittelbare Zuwendung von Anteilen an Kapitalgesellschaften** dagegen für zutreffend, auch wenn es sich bei der Gesellschaft, die die Kapitalgesellschaftsanteile hält, lediglich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft nicht gewerblicher oder nicht gewerblich geprägter Art handelt. Zur Begründung bezieht er sich auf § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, wonach der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten ist, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt. **Kapitalgesellschaftsanteile**, die sich **in einem gewerblichen Betriebsvermögen** oder Sonderbetriebsvermögen befinden, fallen nicht unter § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG; sie können aber gem. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG begünstigt sein, und zwar auch dann, wenn sie beim Erblasser steuerliches Privatvermögen waren und durch den Erwerb von Todes wegen erst zu gewerblichem Betriebsvermögen oder gewerblichem Sonderbetriebsvermögen werden, vgl. hierzu Rz. 7 mit Beispielen Rz. 8.1, sowie Rz. 90. Sofern jedoch mittelbar gehaltene Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften als **Inlandsvermögen** gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG iVm. § 121 Nr. 4 BewG behandelt werden, sind sie konsequenterweise auch in die Addition des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG einzubeziehen; vgl. hierzu auch § 2 Rz. 40.
- 105 Tatbestandsvoraussetzung ist nicht mehr die mindestens 25%ige Beteiligung des Erblassers oder des Schenkers an der Kapitalgesellschaft; dagegen ist der

Erwerb einer **Splitterbeteiligung von weniger als 25 % bei dem Erwerber unschädlich**. Aus der Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 171/95, 158) ließ sich nicht herleiten, weshalb abweichend von dem Gesetzeswortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG aF („... zu mehr als einem Viertel ...“) und abweichend von der Sperrminorität des § 179 Abs. 2 Satz 1 AktG und § 53 Abs. 2 Satz 1 GmbHG im Rahmen des § 13 Abs. 2a ErbStG aF eine unternehmerische Beteiligung bereits bei einer Quote von „mindestens zu einem Viertel“ einsetzte; Gesetzesmotiv war die Steuerbegünstigung.

**Gestaltungshinweis:** Aus der steuerfreien Thesaurierung von Erträgen aus Ausschüttungen an eine andere Kapitalgesellschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG ergeben sich für Fälle dieser Art neue Gestaltungsmöglichkeiten: So lassen sich Beteiligungen von weniger als 25 % und auch Zwergbeteiligungen zunächst in eine Zwischengesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft übertragen. Wenn danach mehr als 25 % dieser Kapitalgesellschaft verschenkt oder vererbt werden, findet § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG Anwendung. Die Übertragung der Zwerganteile auf die Zwischen-Kapitalgesellschaft kann allerdings ertragsteuerliche Folgen auslösen, wenn es sich um eine Veräußerung, Einbringung gegen Gesellschaftsrechte oder verdeckte Einlage iS der §§ 17, 23 EStG handelt. Ggf. müsste der Weg über eine GmbH & Co. KG gewählt werden, vgl. Rz. 102.

Abgesehen davon, dass der Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nichts dafür hergibt, dass eine unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder des Schenkers am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel **zur Zeit der Entstehung der Steuer** gegeben sein müsste (Rz. 101), fehlt es in dieser Vorschrift auch weiterhin an einem Begründungszwang dafür, dass einerseits § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aF einen Zeitraum für die Bestimmung der Wesentlichkeit („... wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war ...“) vorgibt und andererseits in § 13a ErbStG hinsichtlich beider Tatbestandsvoraussetzungen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgestellt werden würde. Nur mit dem Wortlaut der Vorschrift, vgl. Rz. 101, ist es zu vereinbaren, dass **nicht jede Minderung der Beteiligung vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer die Begünstigung ausschließt**. Nur dieser mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang stehende gesetzgeberische Wille führt zur Anwendung der Begünstigungsvorschrift, wenn zB der schenkweisen Übertragung eines Teilanteils der Rest dem Beschenkten alsbald durch Erbfolge zufällt, oder wenn die Sachverhalte die Anwendung der Begünstigungsvorschrift vom Ergebnis her mehr als nahe legen.

### Beispiel 1: Splitterbeteiligung

Der Vater hält einen 40%igen Anteil an einer Kapitalgesellschaft und schenkt hiervon 20 % seinem potentiellen Unternehmensnachfolger im Jahre 2005 unter Inanspruchnahme von § 13a ErbStG.

Sollte die Restbeteiligung auf den Sohn infolge des Ablebens seines Vaters innerhalb eines 5-Jahreszeitraums übergehen, so ist hinsichtlich dieses Erwerbs nicht nur der Freibetrag iHv. 225 000 Euro verbraucht, weil er für die Schenkung bereits in Anspruch genommen worden ist; unbefriedigend ist, dass der Bewertungsabschluss auf den Erwerb von Todes wegen nicht gewährt wird, weil der Vater im Zeitpunkt seines Ablebens nicht „zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war“. Dieser allgemein vertretenen Auffassung schließt sich das FG Nürnberg in seinem Urt. v. 17.10.2002 (FG Nürnberg v. 17.10.2002 – IV 476/2000, DStRE 2003, 109) an. Auch könne § 14 ErbStG, da es sich hierbei um eine Tarifvorschrift handle, nicht in analoger Anwendung dazu herangezogen werden, die Annahme einer begünstigten Beteiligung iS von § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG durch Zusammenrechnung mit früheren Erwerben zu fingieren. Die Versagung der Vergünstigung von § 13a ErbStG bleibt insoweit unbefriedigend, weil die Gesellschaftsbeteiligung des Schenkers/Erblässers an der Kapitalgesellschaft von ursprünglich mehr als 25 % – wenn auch in zwei Rechtsakten – auf den selben Beschenkten/Erben übergeht und sich in seiner Person vereinigt: Gerade auf diese Tatsache trifft der Schutzgedanke des § 13a ErbStG zu. Eine der Zeitraumdefinition des § 17 ErbStG aF entsprechende Definition im Rahmen des § 13a ErbStG würde durchaus mit dem für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geltenden Stichtagsprinzip in Einklang zu bringen sein.

Diese Aufforderung ergibt sich aus folgendem **Extremfall**: Der Vater A beabsichtigt, seinen 30%igen Geschäftsanteil an der A-GmbH seinen beiden Söhnen B und C zu je 15 % zu schenken. A und B gehen zu dem Notar und lassen die Abtretung von A auf B und in derselben Urkunde die Abtretung von A auf C, für den vollmachtlos B auftritt, beurkunden. Der Notar sendet diese Urkunde an den Wohnort des C; C sucht dort einen Notar auf und genehmigt die Urkunde von Vater und Bruder. Bei strenger aber abzulehnender Anwendung des Wortlauts des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erwirbt C mit seiner Genehmigung der Abtretungsurkunde einen Geschäftsanteil von 15 % von seinem Vater, dem in diesem Zeitpunkt (Zeitpunkt der Schenkung) auch nur noch diese 15 % gehören. Folglich wäre der Erwerb durch B begünstigt, nicht aber der Erwerb durch C.

## 108 Beispiel 2: Teilungsanordnung

V stirbt im Jahre 2005. Aufgrund testamentarischer Verfügung werden seine Kinder S und T seine Miterben je zur Hälfte. Zum Nachlassvermögen gehören GmbH-Anteile von 30 % an der V-GmbH, deren Stammkapital 600 000 Euro beträgt; der Kurswert nach dem Stuttgarter Verfahren wird auf den Todestag mit 400 % ermittelt. Aufgrund Teilungsanordnung soll S diesen GmbH-Anteil erhalten. V hat keine Anordnungen über die Aufteilung bzw. Zuteilung der Vergünstigungen des § 13a ErbStG getroffen. Das übrige Nachlassvermögen hat einen erbschaftsteuerlichen Wert von 3 Mio. Euro.

S und T erben das Gesamtvermögen je zur Hälfte. Die Teilungsanordnung hinsichtlich der GmbH-Anteile wird weder sonst erbschaftsteuerlich noch speziell im Rahmen des § 13a ErbStG berücksichtigt. Die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1, 2 und 4 Nr. 3 ErbStG sind erfüllt. Die Erbschaftsteuer für S und für T wird wie folgt ermittelt:

Wert des GmbH-Anteils (30 % von 600 000 Euro)	
= (180 000 € × 400 %)	720 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a Abs. 1 ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben	495 000 €

abzgl. Bewertungsabschlag von 35 %, § 13a Abs. 2 ErbStG	./.. 173 250 €
Restwertansatz für den GmbH-Anteil	321 750 €
zzgl. sonstiges Nachlassvermögen	3 000 000 €
Gesamtwert des Nachlassvermögens	<u>3 321 750 €</u>
Erwerb S (50 %)	1 660 800 €
Erwerb T (50 %)	1 660 800 €
abzgl. je persönlicher Freibetrag von 205 000 Euro, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./.. 205 000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb für S und für T je StKl. I, Steuersatz 19 %	1 455 800 €
Steuerbetrag je Erbe	<u>276 602 €</u>

Die Erfüllung der Teilungsanordnung hat auf die Erbschaftsbesteuerung gem. vorstehender Rechnung keinen Einfluss und führt vor allem nicht zur Anwendung der Missbrauchsklausel des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG, so R 61 Abs. 2 ErbStR 2003. Sollte jedoch S innerhalb von 5 Jahren, gerechnet ab Todestag (!) und nicht etwa ab dem Tag der GmbH-Anteilsabtretung durch die aus ihm und T bestehende Erbengemeinschaft auf ihn (S) als Erwerber, den oa. Missbrauchstatbestand erfüllen, so werden die Wertkürzungen für den GmbH-Anteil von 720 000 Euro auf 321 750 Euro auch zum Nachteil der Miterbin T rückgängig gemacht.

### Beispiel 3: Vorausvermächtnis

109

Wie Beispiel 2, jedoch erhält S die GmbH-Anteile als Vorausvermächtnis.

Erwerb des S:	
50 % des sonstigen Nachlassvermögens von 3 Mio. Euro	1 500 000 €
zzgl. Restwertansatz für den GmbH-Anteil	321 750 €
Gesamterwerb	<u>1 821 750 €</u>
abzgl. persönlicher Freibetrag	./.. 205 000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb	1 616 750 €
StKl. I, Steuersatz 19 %	
Steuerbetrag	<u>307 182 €</u>
Erwerb der T:	
50 % des sonstigen Nachlassvermögens	1 500 000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	205 000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb	<u>1 295 000 €</u>
StKl. I, Steuersatz 19 %	
Steuerbetrag	<u>246 050 €</u>

Die Gesamtbelastung von S und T in Beispiel 2 beträgt 553 204 Euro und in Beispiel 3 ebenfalls 553 232 Euro und ist darauf zurückzuführen, dass der Steuersatz jeweils 19 % beträgt und die persönlichen Freibeträge unverbraucht sind.

### Beispiel 4: Gesellschafterdarlehen des Alleingeschafters

110

Zur Vorbereitung einer (vorweggenommenen) Erbfolgeregelung gehört die Überlegung, ob Gesellschafterdarlehen, neben der Gesellschaftsbeteiligung oder als Bestandteil der Gesellschaftsbeteiligung, verschenkt bzw. als Erwerb von Todes wegen vorbereitet werden:

A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH. Der Kurswert beträgt nach dem Stuttgarter Verfahren 485 000 Euro. Außerdem hat A eine Darlehensforderung iHv. 1 Mio. Euro gegenüber der A-GmbH. Sein Sohn S soll in jedem Fall Unternehmensnachfolger und Erwerber der Darlehensforderung werden.

### 1. Alternative:

A verschenkt die vorgenannten Vermögenswerte bzw. hinterlässt sie bei seinem Ableben dem S.

Anteilswert	485 000 €
abzgl. Betriebsvermögensfreibetrag gem. § 13a ErbStG	./. 225 000 €
verbleiben	260 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 35 % (§ 13a ErbStG)	./. 91 000 €
verbleiben	169 000 €
zzgl. Darlehensforderung	1 000 000 €
Gesamterwerb	1 169 000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 ErbStG	./. 205 000 €
steuerpflichtiger Erwerb	919 000 €
Erbchaftsteuer (StKl. I, Steuersatz 19 %)	174 610 €
abgerundet gem. § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG	<u>174 600 €</u>

### 2. Alternative:

Anteilswert der GmbH-Anteile	1 370 000 €
abzgl. Betriebsvermögensfreibetrag gem. § 13a ErbStG	./. 225 000 €
verbleiben	1 145 000 €
abzgl. Betriebsvermögensabschlag von 35 % (§ 13a ErbStG)	./. 407 750 €
verbleiben	744 250 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	./. 205 000 €
steuerpflichtiger Gesamterwerb	539 250 €
Erbchaftsteuer (StKl. I, Steuersatz 15 %)	80 888 €
abgerundet gem. § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG	<u>80 800 €</u>

111–113 Einstweilen frei.

## 9. Missbrauchsklausel – Behaltensregelung (§ 13a Abs. 5 ErbStG)

114 Hiernach fallen der Freibetrag oder der Freibetragsanteil iS des § 13a Abs. 1 ErbStG und auch der verminderte Wertansatz iS des § 13a Abs. 2 ErbStG sowie die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, **soweit** der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb einen der Veräußerungs- oder veräußerungsgleichen Tatbestände des § 13a Abs. 5 Nr. 1 bis 4 ErbStG erfüllt. Die **Behaltenszeit beginnt mit dem schuldrechtlichen Geschäft**, sofern es mit dem dinglichen Vollzug zusammenfällt, andernfalls mit der Ausführung der freigebigen Zuwendung oder dem für den Erwerb

von Todes wegen maßgebenden Stichtag gem. § 9 ErbStG, und endet, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt wird, so R 67 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2003. **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. Strittig ist, ob bei dem Veräußerungsgeschäft auf den Zeitpunkt abzustellen ist, in welchem das dingliche Rechtsgeschäft ausgeführt ist, oder auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. Nach FG Düsseldorf v. 5.4.2006 – 4 K 3585/02 Erb, EFG 2006, 991, kommt es entgegen § 16 EStG auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG nicht an. Denn aus der Anlehnung an diesen ertragsteuerrechtlichen Begriff folge nicht, dass auch die jeweiligen ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten und Ausnahmen schenkungsteuerrechtlich voll nachvollzogen werden müssten. AA sind *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Rz. 347; *Hübner* in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck<sup>2</sup>, § 13a ErbStG Rz. 122. Im entschiedenen Falle war das Veräußerungsgeschäft über ein Betriebsgrundstück am 24.5.2002 mit Besitz- und Nutzungsübergang am 15.7.2002 beurkundet und im Grundbuch am 3.9.2002 umgeschrieben worden. Der Auffassung des FG Düsseldorf ist zuzustimmen; so auch *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 107, weil andernfalls die Behaltensfrist in das Belieben des durch § 13a begünstigten Erwerbers rücken würde.

In § 13a Abs. 5 ErbStG werden steuerschädliche Veräußerungsfälle aufgezählt. 115  
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. Daher kann die Einräumung eines **obligatorischen Nutzungsrechts** an dem von den §§ 13a, 19a ErbStG begünstigten Vermögen nicht gegen die Behaltensregelungen von § 13a Abs. 5 Nr. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG verstoßen; denn der Erwerb eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts am Betriebsvermögen ist nicht Erwerb von Betriebsvermögen iS dieser Begünstigungsvorschriften, vgl. Rz. 83, Rz. 70.1 sowie H 63 ErbStH 2003.

Der Steuerbescheid ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (**Nachversteuerung**) zu ändern. Jedoch sollte (Entwurf **StBereinigG 1999** idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) der Beginn der Festsetzungsfrist hinausgeschoben werden, weil die grundsätzliche Anlaufhemmung nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO nicht ausreiche. In § 13a Abs. 5 sollte folgender Satz angefügt werden: „In den Fällen des Satzes 1 beginnt die Festsetzungsfrist abweichend von § 175

Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung mit Ablauf des fünften Kalenderjahrs nach dem Erwerb.“ Zur weiteren Begründung heißt es, dass sich auf diese Weise der Erklärungsaufwand für Steuerzahler und Ermittlungsaufwand für Verwaltung verringern würden.

Hierzu ist es bisher nicht gekommen. Daher weist die OFD München (OFD München v. 22.1.2003 – S 3812a - 4 St 353, DB 2003, 637) darauf hin, dass die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 164 Abs. 3 Satz 2 AO) mit der Folge, dass bei einer schädlichen Verwendung bereits vor der Aufhebung des Vorbehalts eine spätere Korrektur des Bescheides nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ausgeschlossen ist, und weist die Finanzämter an, die Behaltensregelungen bei Aufhebung des Vorbehalts einer sorgfältigen Überprüfung zu unterziehen.

- 116 Die Anwendung dieser Missbrauchsklausel richtet sich ihrem Wortlaut nach ausschließlich danach, ob einer der in § 13a Abs. 5 Nr. 1–4 ErbStG aufgeführten Tatbestände **objektiv** erfüllt ist. So BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571. 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 *Viskopf*, FR 2005, 1175. Vgl. hierzu Rz. 143. Auf die Motive des Erwerbers, über das begünstigte Vermögen iS der Tatbestände von § 13a Abs. 5 Nr. 1–4 ErbStG zu verfügen, soll es nicht ankommen. Notverkäufe, Verkauf wegen Ablebens des tätigen Unternehmers und Insolvenz, vgl. Rz. 143, Unfähigkeit der Unternehmensleitung u.Ä., Einziehung des Gesellschaftsanteils an einer GmbH aus wichtigem Grunde, zB wegen persönlichen Konkurses (Insolvenz), verhindern nicht die Anwendung der Missbrauchsklausel, soweit der Tatbestand objektiv erfüllt ist, vgl. Rz. 163. Nur auf diese Weise lassen sich unerwünschte Kaskadeneffekte vermeiden, so BT-Drucks. 13/5952 zu Art. 2. So auch FG Münster v. 19.7.2001 – 3 K 2387/98 Erb – Az. des BFH: II R 60/01, EFG 2001, 1511; *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 111; *Meincke*<sup>14</sup>, § 13a ErbStG Rz. 22. Dagegen einschränkend *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 252 ff.; *Jülicher*, DStR 1997, 1949. Kritisch auch *Hoppe*, BB 2004, 2167. Aber keine Tatbestandserfüllung bei satzungsmäßiger Einziehung nach Tod eines Gesellschafters, vgl. hierzu Rz. 162 ff.
- 117 Der Stpfl. ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass steuerschädliche Verfügungen gem. § 153 Abs. 2 AO **anzeigepflichtig** sind, so R 62 Abs. 1 ErbStR 2003. Kraft Gesetzes entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit so, als ob sie nicht in Anspruch genommen worden wäre. Das hat zur Folge, dass der Freibetrag für die Übertragung begünstigten Vermögens auch innerhalb der seit der ersten Inanspruchnahme laufenden 10-Jahresfrist wieder zur Verfügung steht, so R 67 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2003.

Die (Weiter-)Übertragung von begünstigtem Vermögen in Erfüllung von **Weitergabeverpflichtungen** iS des § 13a Abs. 3 ErbStG – Vermächtnisse und Vorausvermächtnisse, in Durchführung von Teilungsanordnungen und testamentarischen Auflagen oder durch **Erbauseinandersetzung** – führt **nicht zur Anwendung dieser Klausel**, auch wenn dabei zum Wertausgleich eine Abfindung gezahlt wird, R 62 Abs. 2 ErbStR 2003. Die gegenteilige Auffassung wäre mit § 13a Abs. 3 ErbStG nicht in Einklang zu bringen. Der Auffassung von *Felix*, BB 1994, 477 (480), dass (nur) solche Vorgänge schädlich seien, bei denen stille Reserven einkommensteuerrechtlich aufgedeckt werden, kann in dieser Allgemeinheit allerdings nicht gefolgt werden. Denn gerade aufgrund der geänderten Rspr. durch den Großen Senat des BFH zur Entgeltlichkeit von Erbauseinandersetzungsmaßnahmen würde praktisch jede Teilung eines Nachlasses, zu welchem Vermögen iS dieser Vorschrift gehört, die Anwendung der Missbrauchsklausel zur Folge haben. Wenn die **entgeltliche Übertragung eines Erbteils** auf die Miterben im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbfall erfolgt und dadurch die Fortführung des von § 13a ErbStG begünstigten Betriebes unter den Miterben ermöglicht wird, so liegt kein Verstoß iS von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor; die Anteilsübertragung führt zu dem gleichen Ergebnis wie eine entsprechende Erbauseinandersetzung, nämlich zur Betriebsfortführung unter den Erben. So zutreffend FG Münster v. 3.6.2004 – 3 K 1433/02 Erb, EFG 2004, 1309. Denn nach BGH v. 9.2.1983 – IVa ZR 84/81, BGHZ 86, 379, kann auch in dem Verkauf des Erbteils eine Teilerbauseinandersetzungsmaßnahme gesehen werden.

Die Behaltefrist ist auch dann gewahrt, wenn das im Rahmen vorweggenommener Erbfolge übertragene Vermögen innerhalb der Behaltefrist durch eine weitere Maßnahme vorweggenommener Erbfolge weiter übertragen wird, so *Odenthal*, ZEV 1994, 26 (28) r.Sp., und *Felix*, BB 1994, 477 (480), vgl. aber Rz. 119, oder wenn mehrere getrennt übertragene Betriebsvermögen unter Buchwertfortführung zusammengelegt werden, so *Felix*, BB 1994, 477 (480). Unschädlich ist die Erfüllung eines vom Erblasser angeordneten **Sachvermächtnisses**, R 61 Abs. 1 ErbStR 2003.

Es ist strittig, ob die **Weiterübertragung** geerbten oder geschenkten Vermögens, für das die Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG in Anspruch genommen worden sind, als gemischte Schenkung oder als Schenkung unter Leistungsaufgabe einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen der §§ 13a, 19a Abs. 5 ErbStG darstellt. Nach R 62 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ErbStR 2003 liegt 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 Urt. v. 6.12.2001 (FG Münster v. 6.12.2001 – 3 K 8565/97 Erb, EFG 2002, 562) überzeugend begründet, dass die Vorschriften des § 13 Abs. 2a ErbStG aF und nunmehr § 13a Abs. 5 ErbStG sich an die

ertragsteuerrechtliche Betrachtung anlehnen und demzufolge nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist, ob eine schädliche Betriebsveräußerung vorliege. Nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts handelt es sich bei einer schenkweisen **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen** 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.

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 und iS von § 13 Abs. 2a Nr. 1 ErbStG aF 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 sogen. 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 Steuerpflichtigen bei der Anwendung von § 13 Abs. 2a ErbStG und §§ 13a, 19a ErbStG.

Nach der Auffassung des BFH mindert sich der Freibetrag des § 13a ErbStG 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 übertragenen Vermögens iS von § 13a ErbStG = 1 230 131 Euro, davon unentgeltlich = 887 474 Euro und somit entgeltlich 342 657 Euro. Der Anteil des Steuerwerts der freigebigen Zuwendung von 887 474 Euro entspricht 72 % vom Steuerwert der

Leistung von 1 230 131 Euro. Infolgedessen mindert sich der Betriebsvermögensfreibetrag des § 13a ErbStG um 28 % auf 72 %.

Anders ist die Rechtslage, wenn der zunächst zu Recht gem. § 13a ErbStG begünstigte Erwerber dieses begünstigte Betriebsvermögen durch Schenkung weiter überträgt und der Beschenkte dieses Vermögen innerhalb von 5 Jahren, gerechnet ab ersten Erwerb, **verkauft**. Hier ist die Begünstigung des Ersterwerbers gem. § 13a Abs. 5 ErbStG rückgängig zu machen, so zutreffend FG Berlin v. 4.6.2002 – 5 K 5042/00, DStRE 2002, 1536. 119.1

Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen als Abfindung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird, dh. als Abfindung für einen **Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch** oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses gewährt wird. Dagegen führt die Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, zB von Geldvermächtnissen, Pflichtteils-, Zugewinnausgleichs- oder Erbersatzansprüchen, durch Hingabe begünstigten Vermögens gegen Erlöschen der entsprechenden Erbfallschulden zur Anwendung der Missbrauchsklausel, so zutreffend R 62 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003. Denn diese Übertragungen beruhen nicht auf Weitergabeverpflichtungen iS des § 13a Abs. 3 ErbStG. 120

Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Missbrauchsklausel vor, so entfällt der in Anspruch genommene Freibetrag und/oder Bewertungsabschlag, **soweit** der Erwerber einen der Tatbestände des **§ 13a Abs. 5 Nr. 1–4** ErbStG erfüllt: Die Vergünstigung kann danach ganz oder auch nur teilweise rückgängig gemacht und nachversteuert werden. Für eine **Verzinsung des Nachversteuerungsbetrages** gibt es keine Rechtsgrundlage. Für die Nachversteuerung bleiben die Steuerwerte des begünstigten Vermögens im Zeitpunkt der Steuerentstehung maßgebend. 121

#### Beispiel: Veräußerung von Betriebsvermögen innerhalb der Behaltfrist 122

E hatte als Alleinerbe ein Einzelhandelsgeschäft (Steuerwert 350 000 Euro) und einen Personengesellschaftsanteil (Steuerwert 150 000 Euro) erworben. E veräußert drei Jahre nach Erbanfall den Personengesellschaftsanteil für 175 000 Euro. Der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wird **für die Nachversteuerung** wie folgt ermittelt:

Begünstigtes Betriebsvermögen	350 000 €
abzgl. Freibetrag, § 13a ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben	125 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag, § 13a ErbStG	<u>./.</u> 43 750 €
	81 250 €
zzgl. nichtbegünstigtes Betriebsvermögen	150 000 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<u>231 250 €</u>

Die ursprüngliche Bemessungsgrundlage von 178 750 Euro (500 000 Euro  $\cdot$   $\frac{1}{2}$   $\cdot$  35 %) hat sich damit um 52 500 Euro erhöht. Hierauf bezieht sich die Nachversteuerung.

### 123 Beispiel: Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen

S erwarb durch vorweggenommene Erbfolge einen Handwerksbetrieb (Steuerwert 600 000 Euro). Hierzu gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück mit einem Grundbesitzwert von 350 000 Euro und demzufolge sonstiges Vermögen mit einem Steuerwert von 250 000 Euro. S veräußert innerhalb der Behaltefrist das Betriebsgrundstück für 700 000 Euro und verwendet den Veräußerungserlös nach Entnahme zu sonstigen privaten Zwecken. Der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wird zum Zwecke der Nachversteuerung wie folgt ermittelt:

Begünstigtes Betriebsvermögen (600 000 € $\cdot$ $\frac{1}{2}$ $\cdot$ 350 000 €)	250 000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 13a ErbStG	<u><math>\frac{1}{2}</math> <math>\cdot</math> 225 000 €</u>
	25 000 €
nichtbegünstigtes Betriebsvermögen	<u>350 000 €</u>
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<u><u>375 000 €</u></u>

Demgegenüber betrug die ursprüngliche Bemessungsgrundlage des Betriebsvermögens nur 243 750 Euro (600 000 Euro  $\cdot$   $\frac{1}{2}$   $\cdot$  225 000 Euro  $\cdot$   $\frac{1}{2}$   $\cdot$  35 %).

- 124 Die **steuertechnische Abwicklung** ist seit der gesetzlichen Einführung des Bewertungsabschlags nicht mehr streitig. Nach R 67 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2003 erfolgt die Korrektur in umgekehrter Reihenfolge wie die Begünstigung gem. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG. Infolgedessen wird zunächst der Bewertungsabschlag und danach der Freibetrag bzw. Freibetragsanteil gekürzt. Strittig ist, ob bei der Durchführung der Nachversteuerung auf die Wertverhältnisse zurückzugreifen ist, die im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 13a ErbStG gegeben waren. Dieser Auffassung ist die Finanzverwaltung, vgl. R 67 Abs. 1 Satz 7 ErbStR 2003, *Meinke*<sup>14</sup>, § 13a ErbStG Rz. 25a, sowie *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 145 f. Nach *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Rz. 356, soll bei einem Wertverlust des veräußerten Vermögens die **Nachbesteuerung auf den erzielten Veräußerungserlös beschränkt** werden, weil sich nur insoweit die Leistungsfähigkeit des vormals begünstigten Erwerbs erhöht. In diesem Zusammenhang weist *Weinmann*, ZEV 1995, 321 ff., auf ein weiteres Problem hin, das sich aus der Einführung des Bewertungsabschlags ergibt: Wenn nämlich innerhalb einer laufenden Fünfjahresfrist eine oder mehrere Zuwendungen erfolgen und der Freibetrag und/oder der Bewertungsabschlag in Anspruch genommen und schädliche Verfügungen über Teile des begünstigten Vermögens durchgeführt werden, muss zur Überprüfung der Behaltefrist erforscht werden, wann, dh. im Rahmen welcher Zuwendung, die einzelnen Vermögensteile übergegangen sind.

Die **Nachversteuerung** einer iS des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG begünstigten Schenkung beschränkt sich auf diesen Steuerfall und auf den Erwerb der durch den Vermögensübergang begünstigten Personen. Dagegen kann durch die Nachversteuerung eines im Rahmen dieser Vorschrift steuerbegünstigten Erwerbs durch Erbfall auch ein Miterbe insbesondere durch den **Wegfall des Bewertungsabschlags** benachteiligt werden, der weder durch den Erwerb von Todes wegen noch durch eine nachfolgende Erbauseinandersetzungsmäßnahme etwas von dem begünstigten Betriebsvermögen empfangen hat. 125

Es wird die Auffassung vertreten, dass der Verstoß nur eines originären Miterwerbers (Miterbe, Vermächtnisnehmer, einer von mehreren durch vorweggenommene Erbfolge Bedachten) gegen die Behaltefrist auch nur bei diesem zur Nachversteuerung führt, so *Felix*, BB 1994, 477 (481); *Weinmann*, DStR 1993, 1237 (1242); *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 100. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung angeschlossen, wonach die dauerhafte Erhaltung der Steuervergünstigung grundsätzlich vom Verhalten desjenigen abhängig gemacht wird, der das Vermögen iS des Befreiungszweckes erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt. So nunmehr auch R 67 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003. 126

#### Beispiel:

Die Miterben E und F haben einen Gewerbebetrieb je zur Hälfte erworben und fortgeführt. Jeder von ihnen hat den Freibetrag zur Hälfte in Anspruch genommen, der darüber hinausgehende Wert wurde mit 65 % angesetzt. Nach 3 Jahren veräußert E seinen Anteil an dem Gewerbebetrieb.

Die Steuerfestsetzung ist in diesem Fall nur bei E zu ändern, weil nur er gegen die Behaltensregelung verstoßen hat. Die Entlastung des Miterben F durch den anteiligen Freibetrag und durch den verminderten Wertansatz bleibt unberührt.

Vgl. zur Gleichstellung von Teilerbauseinandersetzung und Erbanteilsverkauf Rz. 118. 127

Ist die Steuerbefreiung zunächst mehreren Miterben zugute gekommen und haben diese dann über ihren Anteil am Vermögen unschädlich verfügt (vgl. Rz. 70), zB das Vermögen **durch Erbauseinandersetzung** auf einen unter ihnen übertragen, der dann gegen die Behaltensregelung verstößt, so geht dieses zu Lasten sämtlicher Miterben. AA *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Tz. 361; *Crezelius*, FR 2002, 805, 806 f. Jedenfalls lässt sich dieses Problem in der Praxis dadurch lösen, dass in den Erbauseinandersetzungsvertrag eine **interne Haftungs- und Ausgleichsklausel** aufgenommen wird. Die **Minderung** erfolgt **entsprechend den Erbquoten**, so ausdrücklich R 67 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003. 128

**Beispiel:**

Zwei Erben zu gleichen Teilen (A + B) haben § 13a ErbStG je zur Hälfte in Anspruch genommen. In der anschließenden Erbausinandersetzung hat B den Betrieb allein übernommen. B veräußert 1/4 dieses Betriebes (Steuerwert = 100 000 Euro) innerhalb der Behaltefrist. Der jeweilige Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens ergibt sich für die Nachversteuerung bei B und bei A wie folgt:

	A + B	Erhöhung jedes Erwerbs
Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen je	200 000 €	
davon nicht begünstigtes Betriebsvermögen von	je <u>./.</u> 50 000 €	50 000 €
insgesamt 1/4 = 100 000 €		
begünstigtes Betriebsvermögen je 150 000 €		
abzgl. Freibetrag	je <u>./.</u> 112 500 €	
verbleiben	37 500 €	
abzgl. Bewertungsabschlag (35 %)	<u>./.</u> 13 125 €	24 375 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	24 375 €	74 375 €

Die Bemessungsgrundlage hat sich dadurch um je 17 575 Euro von ursprünglich je 56 800 Euro erhöht (200 000 Euro  $\cdot$  ./. 112 500 Euro  $\cdot$  ./. 35 %).

- 129 Handelte es sich um mehrere Erben bzw. Beschenkte, so erfolgt die **Minde-  
rungs quotal**, Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2, Tz. 67. Der Schenker oder Erblasser kann nämlich für das Innenverhältnis zivilrechtlich wirksam anordnen, dass jedem Erwerber sein begünstigter Anteil auflösend bedingt bis zum Verstoß gegen die Behaltefrist zustehen und damit aufschiebend bedingt ab Tatbestandsverwirklichung den anderen Erwerbern – in Form eines zivilrechtlichen Ausgleichs für deren steuerliche Mehrbelastung – zustehen soll. AA *Moench*, ZEV 1995, 50 (53 l. Sp.).
- 130 Ein nachträglich wegfallender begünstigter Anteil kann von anderen Erwerbern, die gegen die Behaltensregelung nicht verstoßen haben, dennoch nicht in Anspruch genommen werden. Denn beim Erwerb durch Erbanfall steht dem die gesetzlich angeordnete oder vom Erblasser verfügte Aufteilung des Freibetrages entgegen; beim Erwerb durch vorweggenommene Erbfolge ergibt sich dies aus der Unwiderruflichkeit der Erklärung des Schenkers, so R 67 Abs. 3 ErbStR 2003. Ein nachträglich vollständiger Wegfall des Freibetrages führt dazu, dass damit der Lauf der Sperrfrist rückwirkend entfällt und der Freibetrag bei einer erneuten Zuwendung begünstigten Vermögens sofort neu beansprucht werden kann, so zutreffend R 67 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2003.
- 131 § 13a Abs. 5 ErbStG bezieht sich sachlich auf **Betriebsvermögenseinheiten  
is des Bewertungsgesetzes**. Wenn von zwei bewertungsrechtlich getrennten Betriebsvermögen innerhalb der Behaltefrist nur eine Einheit entgeltlich weiter

übertragen wird, so entfällt daher rückwirkend auch nur der auf diese Betriebs-  
einheit in Anspruch genommene begünstigte Anteil, so *Weinmann* in Moench,  
§ 13a ErbStG Rz. 105 ff.; *Felix*, BB 1994, 477 (481).

Einstweilen frei.

132–135

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

Die Nachversteuerungstatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG sind überwiegend 136  
aus § 13 Abs. 2a ErbStG übernommen worden. Unter „**Anteil an einer Ge-  
sellschaft**“ werden neben den Anteilen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch solche  
des § 15 Abs. 3 und des § 18 Abs. 4 EStG (Katalogberufe) verstanden. Bereits  
in § 13 Abs. 2a ErbStG ist das Tatbestandsmerkmal „die wesentlichen Be-  
triebsgrundlagen eines Gewerbebetriebes“ durch die Formulierung „wesent-  
liche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebes“ präzisiert worden; seither  
genügt es 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 Mit-  
unternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Personengesell-  
schaft iS der §§ 20, 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen  
ist kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen; das gilt auch für die formwech-  
selnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesell-  
schaften. Erst eine **nachfolgende Veräußerung** der dabei erworbenen Anteile  
an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltens-  
zeit ist vergünstigungsschädlich.

Zur Nachversteuerung führt die **Veräußerung** von Kapitalgesellschaftsantei- 137  
len iS des § 20 Abs. 1 UmwStG und nunmehr auch von solchen Personenge-  
sellschaftsanteilen iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG sowie § 18 Abs. 4  
EStG oder auch von Anteilen an diesen Anteilen, die der Veräußerer durch den  
Einbringungstatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG erworben hat. Der Verlän-  
gerungstatbestand des § 24 UmwStG war bereits durch den Länder-Erlass v.  
29.11.1994, BStBl. I 1994, 905 = StEK ErbStG 1974 § 13 Nr. 18, vorgegeben.  
Sinn und Zweck der beiden **Verlängerungstatbestände** (§ 20 und § 24  
UmwStG) bestehen darin, dass die Behaltensregelung auf das Surrogat des  
ursprünglich begünstigten Vermögens ausgedehnt wird. Dabei wird die Nach-  
steuerung erst dann – jedoch rückwirkend auf den Einbringungsvorgang –  
ausgelöst, wenn innerhalb der 5jährigen Behaltensfrist die durch den Einbrin-  
gungsvorgang erworbenen Gesellschafts- oder Mitunternehmeranteile ihrer-  
seits veräußert werden.

- 138 Unter den Begriff der **Veräußerung** fallen an sich sämtliche Tauschvorgänge und damit auch sämtliche Übertragungs- und Umwandlungsvorgänge iS des UmwStG. Der Gesetzgeber hat – wie vorstehend ausgeführt – die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft iS des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sowie die Einbringung einer hundertprozentigen Beteiligung in

[Anschluss S. 81]

eine Personengesellschaft iS des § 24 UmwStG nicht in den Kreis der steuerschädlichen Veräußerungsgeschäfte einbezogen, vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Wenn andererseits die nachfolgende Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen gem. §§ 3 bis 16 UmwStG steuerschädliche Wirkung haben soll, obwohl es sich insoweit auch um entgeltliche Tauschvorgänge handelt, so ist deren Aufnahme in § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG gesetzestechisch folgerichtig. Nicht nachvollziehbar ist allerdings, dass jede Umwandlung iS der §§ 3 bis 16 UmwStG zur Nachversteuerung führen soll. Damit wird dem Unternehmensnachfolger die **Wahl der zutreffenden Unternehmensrechtsform** auch in den Fällen erschwert oder genommen, in denen das ihm übertragene Vermögen auch nach Umwandlung durchaus der erhöhten Sozialbindung unterliegen würde. Warum soll die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft iS des § 14 UmwStG den Nachbesteuerungstatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG auslösen, obwohl Gesellschafter- und Anteilsidentität gewahrt bleibt?

Nach Auffassung des BFH im Urt. v. 16.2.2011 (BFH v. 16.2.2011 – II R 60/09, BFH/NV 2011, 917 = DB 2011, 747) fallen die Steuervergünstigungen auch dann nicht weg, wenn innerhalb des Nachsteuerzeitraums mehrere Umwandlungsvorgänge nach den §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG aufeinander folgen, so lange 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 Kommanditgesellschaftsanteil im Wege des qualifizierten Anteilstauschs eine Beteiligung an einer AG wurde. Den Hinweis des Finanzamts auf einen etwaigen Gestaltungsmissbrauch hielt der BFH für unbeachtlich. Diese Auffassung ist in der Tat überzeugen. Denn das unternehmerische Engagement wird nur in anderer Form fortgeführt.

Die Begründung einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** kann Veräußerung iS von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sein, so FG Düsseldorf v. 23.2.2005 – 4 K 1218/03 Erb, EFG 2005, 1138. Der BFH hat der Klage im Revisionsverfahren II R 20/05 mit Urt. v. 31.5.2006, BFH/NV 2006, 2260 aus anderen Gründen stattgegeben. 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 selbständige Unternehmen handelt, so müsste der Nachbesteuerungstatbestand 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 5-Jahresfrist in die Insolvenz gerät? Vgl. hier Rz. 116. 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.

Die Auffassung von *Billig*, UVR 2006, 23 ff., eine teleologische Reduktion der Nachsteuertatbestände des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG auf die Fälle zu beschränken, in denen innerhalb der Behaltensfrist dem Betrieb Vermögen entzogen wird bzw. das ursprünglich begünstigte Vermögen nicht mehr in der Hand des Erwerbers verbleibt, würde in einer Vielzahl von beabsichtigten aber wegen § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG hinausgezögerten Fällen zur **Verschmelzung** verhelfen.

- 139 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. Vgl. auch Rz. 121; R 63 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003. Der Begriff „wesentliche Betriebsgrundlage“ ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen, so R 63 Abs. 2 Satz 2 ErbStR. Schädlich ist auch die Verfügung über einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen, § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (so auch *Weinmann*). 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.]). Nach ErbStR R 63 Abs. 2 Satz 3 ist von einer Nachversteuerung im Falle der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits dann abzusehen, wenn die Veräußerung **nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird**. Soweit hierbei der erzielte **Veräußerungserlös entnommen** wird, bleibt die Veräußerung vergünstigungsschädlich iS von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, so R 63 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2003.

#### Beispiel a:

A ist alleiniger Kommanditist der A-GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung von Wertpapiervermögen ist. A überträgt seinen Kommanditgesellschaftsanteil unentgeltlich auf seinen Sohn B. Dieser erhält die Vergünstigungen gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 13a Abs. 2 ErbStG. Danach gründet die A-GmbH & Co. KG die B-GmbH in der Weise, dass die KG ihr Wertpapiervermögen der GmbH zur Leistung der Stammeinlage überträgt. Der wertmäßig das Stammkapital übersteigende Betrag der Wertpapiere wird dem Darlehenskonto der A-GmbH & Co. KG bei der B-GmbH gutgeschrieben. Das Wertpapiervermögen ist wesentliche Betriebsgrundlage, so dass die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zur Gründung einer Darle-

hensgläubigerschaft eine Veräußerung und damit eigentlich einen Verstoß gegen § 13a Abs. 5 ErbStG darstellt, vgl. R 63 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003. Es fragt sich, ob hier von einer Nachversteuerung abzusehen ist, wenn die Veräußerung nicht auf eine Einschränkung des Betriebes abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird, vgl. hierzu R 63 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003. Rechtsprechung hierzu liegt nicht vor. In der Umstrukturierung der A-GmbH & Co. KG kann ein Verstoß gegen die Behaltensregelung des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gesehen werden, weil die Übertragung der Wertpapiere auf die B-GmbH tatsächlich zu einer Einschränkung des Betriebs der A-GmbH & Co. KG führt und infolgedessen die Voraussetzungen von R 63 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2003 nicht gegeben sind. Dagegen lässt sich einwenden, dass zwar die zum Betriebsvermögen der A-GmbH & Co. KG gehörenden Finanzanlagen veräußert werden, aber gleichwohl der ursprüngliche Betriebszweck der Vermögensverwaltung unverändert aufrechterhalten wird und damit kein Verstoß gegen die Behaltensregelung vorliegt. Auf den Grundsatz der Sozialbindung und Sozialgebundenheit könnte sich der Beschenkte B allerdings nicht berufen, weil gewerblich geprägte Personengesellschaften wie hier die A-GmbH & Co. KG nur über Betriebsvermögen verfügen, das nicht dem Gemeinwohl verbunden ist. Hier wie bei anderen gewerblich geprägten Gesellschaften sollte die Nachversteuerung nicht greifen, wenn im Zusammenhang mit der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ersatzwirtschaftsgüter angeschafft werden, wie hier die B-GmbH-Anteile, die zur Aufrechterhaltung des Unternehmensgegenstandes der A-GmbH & Co. KG geeignet sind.

#### **Beispiel b:**

Vater A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG. Zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört eine Beteiligung von 55 vH an der B-GmbH als Betriebskapitalgesellschaft (Betriebsaufspaltung zwischen A-GmbH & Co. KG und B-GmbH). V überträgt seine sämtlichen vorbezeichneten Gesellschaftsanteile auf seinen Sohn S; dieser nimmt § 13a ErbStG in Anspruch. Sollte S innerhalb von 5 Jahren nach Anteilsübernahme die Beteiligung an der B-GmbH veräußern, so löst er den Missbrauchstatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG aus. Die B-GmbH-Beteiligung ist eine wesentliche Betriebsgrundlage in der A-GmbH & Co. KG. Die Beurteilung wäre nicht anders, wenn die B-GmbH-Beteiligung Gesamthandsvermögen der A-GmbH & Co. KG wäre (sog. Einheitsgesellschaft).

#### **Beispiel c: Verkauf eines Einzelhandelsgeschäfts iS des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG** 140

N erwirbt im Jahr 2002 als Vermächtnis ein Einzelhandelsgeschäft von ihrem Onkel im Steuerwert von 1 Mio. Euro per Todestag und verkauft diesen Betrieb bereits im Jahre 2003 zu einem Kaufpreis von 1,9 Mio. Euro. Die Nachversteuerung gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist wie folgt durchzuführen:

– Erster Schritt:

### Erbschaftsteueranlagung des Vermächtniserwerbs durch N

Steuerwert des Betriebsvermögens iS des § 12 Abs. 5 ErbStG	1 000 000 €
abzgl. Freibetrag, § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 ErbStG, § 19a ErbStG	<u>./. 225 000 €</u>
verbleiben	775 000 €
abzgl. Bewertungsabschlag von 40 vH, § 13a Abs. 2 ErbStG	<u>./. 271 250 €</u>
verbleibender Restbetriebswert	503 750 €
abzgl. persönlicher Freibetrag, § 15 Abs. 1 ErbStG StKl. II Nr. 3 iVm. § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	<u>./. 10 300 €</u>
erbschaftsteuerlicher Erwerb	493 400 €
StKl. I, Steuersatz 15 vH gem. § 19a ErbStG, Erbschaftsteuerbetrag	<u><u>74 010 €</u></u>

– Zweiter Schritt:

### Nachversteuerung

Wert des Vermögens	1 000 000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 10 300 €</u>
verbleibender erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb	989 700 €
StKl. II, Steuersatz 27 vH	267 219 €
abzgl. veranlagte Steuer	<u>./. 74 100 €</u>
Nachzahlungsbetrag	<u><u>193 119 €</u></u>

### 141 Beispiel d: Verkauf wesentlicher Betriebsgrundlage durch Alleinerben:

B erhält als Alleinerbe einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 500 000 Euro); hierzu gehört ein Betriebsgrundstück (Grundstückswert 280 000 Euro) als wesentliche Betriebsgrundlage und weiteres Vermögen von 220 000 Euro. B verkauft ein Jahr nach Erbanfall das Betriebsgrundstück für 600 000 Euro und entnimmt diesen Veräußerungserlös dem Betriebsvermögen. Der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens ergibt sich **für die Nachversteuerung** wie folgt:

Begünstigtes Betriebsvermögen (500 000 € ./. 280 000 €)	220 000 €
abzgl. Freibetrag (Für Erwerbe nach dem 31.12.2003)	<u>./. 225 000 €</u>
verbleibt begünstigtes Betriebsvermögen	0 €
zzgl. nicht begünstigtes Betriebsvermögen	<u>280 000 €</u>
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<u><u>280 000 €</u></u>

Die Bemessungsgrundlage für das Betriebsvermögen hat sich durch die schädliche Verfügung von ursprünglich (500 000 Euro ./. 225 000 Euro ./. 35 % = 178 750 Euro um 101 250 Euro mithin auf 280 000 Euro erhöht. So Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 Tz. 64 Beispiel 18, H 67 (1) ErbStH 2003.

142 Fraglich ist die Auswirkung gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft einen gleich hohen Anteil durch Schenkung oder von Todes wegen hinzuerwirbt und danach innerhalb der 5-Jahres-Frist über die Hälfte seines Gesamtanteils iS dieser Behaltensregelung verfügt. In dem Länder-Erlass v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974

§ 13a Nr. 2, und § 19a Nr. 2, Tz. 63, ist eine ausdrückliche Regelung für Kapitalgesellschaftsanteile getroffen, vgl. hierzu Rz. 168, wonach aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden soll, dass der Nachversteuerungstatbestand nur auf die Hälfte des Gesamtanteils bezogen werden soll. Nichts anderes kann für Personengesellschaftsanteile gelten, da andernfalls Altgesellschafter einer Personengesellschaft benachteiligt würden, so auch *Crezelius*, DB 1997, 1586 r.Sp.

Als Veräußerung gilt auch die **Aufgabe eines Gewerbebetriebs** und die Aufgabe **eines Mitunternehmeranteils**, so BFH v. 7.7.2004 – II B 32/04, BStBl. II 2004, 747, bestätigt durch Ur. des BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571, mit zu Recht ablehnender Anm. *Hübner*, ZEV 2005, 354 ff. Auf das Motiv der Veräußerung komme es nach dem Gesetzeswortlaut nicht an. Der Tod des Inhabers des Gewerbebetriebs führt nicht zwangsweise zur Aufgabe des Betriebs. Denn die Erben können diesen fortführen. Dies gilt auch dann, wenn es sich um einen freiberuflich Tätigen handelt, dessen Tätigkeit von den Erben nicht ohne weiteres fortgeführt werden kann; denn zumindest eine Verpachtung und damit ein ruhender Gewerbebetrieb ist möglich; so überzeugend BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147. Nach *Meincke*<sup>15</sup>, § 13a ErbStG Rz. 21, soll daher der Tatbestand auch dann greifen, wenn der Erbe den Betrieb verkauft, um die Erbschaftsteuer zu bezahlen. Entgegen *Jülicher*, DStR 1997, 1949 (1952), soll nach einem rechtskräftigen Beschluss des FG München v. 4.2.2003 – 4 V 3956/02, EFG 2003, 942, auch im Falle einer **Insolvenz des geerbten Betriebes** eine Nachversteuerung gem. § 13 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG erfolgen, weil andernfalls derjenige bevorzugt werden könne, der das Unternehmen bis zur Insolvenz fortführt, gegenüber demjenigen, der durch rechtzeitige Veräußerung und Vergleichsmaßnahmen die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens, auf welcher die Steuerbefreiung beruht, aufrechterhalte. Etwaige Härten, wenn zB nur Betriebsvermögen Nachlassbestandteil war und die Nachsteuer aus dem persönlichen Vermögen entrichtet werden müsste, können nach Auffassung des FG München durch Billigkeitsmaßnahmen gem. § 163 AO beseitigt werden. Hierauf wird es in den meisten Fällen ohnehin hinauslaufen, weil jeder verantwortungsbewusste Unternehmer erfahrungsgemäß zunächst sein gesamtes Privatvermögen als Liquidität oder als Sicherheit für Fremdfinanzierung zur Verfügung stellt, bevor er sein Unternehmen dem Insolvenzverfahren überlässt. Gegenteiliger Auffassung ist mithin der BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571, in welchem er eine **teleologische Reduktion des Nachversteuerungstatbestandes** abweichend von seinem vorausgegangenen Beschluss v. 7.7.2004 (BFH v. 7.7.2004 – II B 32/04, BStBl. II 2004, 747) weder nach Gesetzeswortlaut noch nach Zielsetzung des § 13a ErbStG für geboten hält. Im Falle der **Insolvenz einer Kapitalgesellschaft** könne nichts anderes gelten, vgl. hierzu BFH

v. 21.3.2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321; Rz. 163. *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 (vgl. hierzu Rz. 116; *Viskorf*, FR 2005, 1175), dürfen den Weg zu einer steuergerechten Behandlung nicht versperren.

Der den Verschonungsregelungen eher skeptisch gegenüberstehende BFH hat erwartungsgemäß auch einen **Erlass der Erbschaftsteuer** wegen insolvenzbedingter Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebsvermögens ausgeschlossen. Näher dazu § 13a nF Rz. 72.

Der BFH wird seine st.Rspr. vermutlich nicht aufgeben. Die Gelegenheit, dies zu prüfen, besteht im Revisionsverfahren gegen ein Ur. des FG Münster v. 27.1.2011 – 3 K 2476/08 Erb – 3 K 3094/Erb, EFG 2011, 1009, Az. des BFH: II R 12/11 und II R 13/11. Das FG hat den begehrten Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen abgelehnt, da es in der insolvenzbedingten Betriebsaufgabe und deren Erfassung als Nachsteuertatbestand keinen Gesetzesüberhang über die Wertungen des Gesetzgebers erkennt. Es betont, es handele sich bei den Betriebsvermögensverschonungen um sachliche Steuerbefreiungen, so dass die persönliche Situation der Beteiligten ohne Bedeutung sei. Es ist auch anzunehmen, dass die Zulassung der Revision aus anderen Gründen als des bereits höchstrichterlich abgelehnten Erlasses wegen sachlicher Unbilligkeit erfolgt ist.

**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; vgl. allerdings FG Düsseldorf v. 23.2.2005 – 4 K 1218/03 Erb, EFG 2005, 1138.

- 144 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 63 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2003 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 abwei-

chenden 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.

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>30</sup>, § 16 EStG Rz. 176 ff. m. umfangreichen Nachweisen aus der Rspr. 145

In diese großzügige Linie passt auch das Ur. des BFH v. 27.5.2009 – II R 53/07, BStBl. II 2009, 852 = 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 u.a. 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 Betriebes 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 Unterbeteiligungsvertrages 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 Entnahmehypothese 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.

146 Einstweilen frei.

## 11. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aF)

147 Die Vergünstigungen des § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG entfallen mit Wirkung für die Vergangenheit, sofern zwischen dem Erwerb eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft und dessen Veräußerung bzw. Betriebsaufgabe ein Zeitraum von weniger als 5 Jahren liegt. Entsprechendes gilt, wenn ein Teilbetrieb, ein Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder ein Anteil hieran unter Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13a ErbStG unentgeltlich oder teilentgeltlich erworben worden war und dann innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren nach Erwerb entweder **entgeltlich** veräußert oder aufgegeben wird.

148 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 64 Absätze 2, 3 ErbStR 2003. Die Voraussetzungen zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage richten sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen, so R 64 Abs. 2 Satz 1 ErbStR. 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 ein-

zelle Flächen zur Abgeltung von Abfindungsansprüchen seinen Miterben überträgt, so R 64 Abs. 2 Sätze 2, 3 ErbStR 2003.

Der **Strukturwandel** von einem selbstbetriebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in einen verpachteten Betrieb oder sogar in einem Betrieb, dessen Einkünfte ertragsteuerlich infolge sog. Liebhaberei ohne Auswirkungen bleiben, ist einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung nicht gleichzustellen. Denn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb besteht als solcher fort und kann in Fällen der Verpachtung jederzeit wieder aufgenommen werden. In Fällen des Strukturwandels besteht ebenfalls die Möglichkeit, dass durch weitere hinzuwerbende Flächen der Betrieb wieder neu begründet wird. Außerdem handelt es sich bewertungsrechtlich auch bei Betrieben, die als Liebhaberei einzuordnen sind, um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Die Liebhaberei führt lediglich dazu, dass der aus dem Betrieb erwirtschaftete Verlust nicht einkommensteuerbar ist. Weitere Auswirkungen ergeben sich hieraus nicht. 149

Einstweilen frei.

150–152

## 12. Nachversteuerung wegen zu hoher Entnahmen iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG

Gem. § 13a Abs. 5 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 52000 Euro übersteigen (**Überentnahmen**). Geht mithin begünstigtes Betriebsvermögen auf mehrere Erwerber über, zB der Gesellschaftsanteil des A auf B, C und D, so führt erst die Überentnahme um mehr als 52000 Euro durch A oder durch B oder durch C zur Tatbestandserfüllung – und nicht etwa bereits bei mehr als ein Drittel von 52000 Euro. Das soll nach R 65 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003 auch gelten, wenn die Entnahmen der **Bezahlung der Erbschaftsteuer** dienen – hier sollte also die Darlehenslösung bevorzugt werden. Leider wird diese Auffassung auch durch den BFH bestätigt. Dieser hat mit Ur. v. 11.11.2009 (BFH v. 11.11.2009 – II R 63/08, BStBl. II 2010, 305 = DSzR 2010, 273) eine teleologische Reduktion der Vorschrift in dem Sinne abgelehnt, als die zur Zahlung der auf den Erwerb festgesetzten Schenkungsteuer erforderliche Entnahme nicht zu einer Überentnahme iS des Nachsteueratbestände 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 ziele darauf ab, das Betriebsvermögen innerhalb der Nachsteuerfristen auf den Bestand des 153

Eigenkapitals im Zeitpunkt des Erwerbes zu sichern. Hiervon vorgesehene Ausnahmen, wie etwa die Freigrenze von 150 000 Euro, müsste sich aus dem Gesetz ergeben. Die Entscheidung ist bedauerlich. Sie führt im Ergebnis dazu, dass die Zahlung der Schenkungsteuer eine zusätzliche Steuer der gleichen Steuerart auslöst; vgl. völlig 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.

Der Zeitraum für die Berechnung der Überentnahme 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. 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 dem 31.12.2013, da das Jahr 2009 bereits als ein Jahr gilt.

Dies hat die erfreuliche Wirkung, dass der Zeitraum für die Überentnahme 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. Urt. v. 4.6.2007 (FG Münster v. 4.6.2007 – 3 K 4490/06 Erb, EFG 2009, 1661) angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts eine Auslegung gegen den Wortlaut der Vorschrift abgelehnt.

- 154 Erfolgen gegen Ende der Behaltenszeit iS des § 13a Abs. 5 ErbStG **Einlagen**, um den Betrag von 52 000 Euro übersteigende Entnahmen auszugleichen, so liegt hierin grundsätzlich **kein Gestaltungsmissbrauch** iS des § 42 AO, so ausdrücklich R 65 Abs. 5 ErbStR 2003. 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.
- 155 Der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG bezieht sich **nur auf den zusätzlich erworbenen Gesellschaftsanteil**, wenn der Erwerber bereits vorher an dieser Gesellschaft beteiligt war. Das gilt entsprechend, wenn eine zweigliedrige Personengesellschaft nach Ausscheiden des einen Gesellschafters als Einzelunternehmen fortgeführt wird. So R 65 Abs. 4 ErbStR 2003.

Verluste werden im Rahmen des § 13a Abs. 5 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 65 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2003. Der enge Zusammenhang mit R 65 Abs. 5 Satz 2 ErbStR 2003 („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**

[Anschluss S. 87]



**Gesellschafterdarlehen** und damit in Fremdkapital der Gesellschaft **umgewandelt** wird, zB durch Umbenennung bisherigen Eigenkapitals in Darlehenskonten im Rahmen einer Personenhandelsgesellschaft. 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 *Hübner* in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, § 13a ErbStG Rz. 155. 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. hinzu-erworbenen 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, unter Bezugnahme auf R 65 Abs. 4, 65 Abs. 1 Satz 1 ErbStR, sowie BFH v. 3.11.1993 – II R 96/91, BStBl. II 1994, 88 = StRK BewG 1965 § 3 R. 3. 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 65 Abs. 1 Satz 5 ErbStR.

**Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen**, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 oder Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind, bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt, so R 65 Abs. 1 Satz 6 ErbStR.

Bei Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen, die ihren **Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG** ermitteln, und bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG ermitteln, entfällt die Anwendung von § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, so R 65 Abs. 6 ErbStR.

Die Entnahmebegrenzung ist **für jede Vermögensart** des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG **getrennt zu verfolgen**.

#### **Beispiel:**

In den vorhergehenden Beispielen verkauft die Nichte weder das Einzelhandelsgeschäft noch den zum Betriebsvermögen gehörenden Miteigentumsanteil. Sie erzielt in den Wirtschaftsjahren ab Vermächtniserwerb bis einschließlich zum 5. Wirtschaftsjahr Gewinne in einer Gesamtsumme von 300 000 Euro und hatte im 4. Wirtschaftsjahr einen Verlust von 75 000 Euro. In diesen Gesamtzeiträumen tätigte sie Entnahmen in einer Gesamtsumme von 500 000 Euro.

Der im 4. Wirtschaftsjahr erwirtschaftete Verlust erhöht nicht die Gesamtsumme des Gewinns, § 13a Abs. 5 Nr. 3 Halbsatz 2 ErbStG. Die Differenz zwischen der Gesamtsumme des Gewinns und der Gesamtsumme der Entnahmen beträgt 200 000 Euro und liegt damit um 148 000 Euro über der sog. Bagatellgrenze von 52 000 Euro. Das hat zur Folge, daß der gewährte Freibetrag von 256 000 Euro zu kürzen ist, nämlich um 148 000 Euro; außerdem ist die Tarifentlastung entsprechend dem vorhergehenden Beispiel betreffend Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu reduzieren.

Der Entnahmeüberschuß bezieht sich auf die gesamten Entnahmen innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums nach dem Erwerb. Daher ist spätestens im letzten Jahr dieser 5-Jahres-Periode zu überprüfen, ob ein schädlicher Entnahmeüberschuß vorliegt und dieser dann ggf. durch Einlagen ausgeglichen werden kann.

- 157 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 § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG begünstigten Vermögen gehört. Entsprechendes gilt für die Entnahme des Wohnteils. Vgl. R 65 Abs. 3 ErbStR.
- 158 **Bei der Umwandlung** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft **zurückbehaltene Wirtschaftsgüter** – insbes. solche des Sonderbetriebsvermögens – gelten ertragsteuerrechtlich als entnommen, vgl. hierzu Schr. des BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B Z - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 20.10. Hierbei handelt es sich um einen Entnahmetatbestand iS des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, sofern die Einbringenden ihre Gesellschaftsanteile innerhalb von 5 Jahren vor dem Umwandlungszeitpunkt unentgeltlich erworben haben. In diesem Falle endet die 5-Jahres-Frist 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 5-Jahres-Frist, 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.

159–161 Einstweilen frei.

### 13. Kapitalgesellschaftsanteile

– § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG –

- 162 Die **Veräußerung wesentlicher Beteiligungen** an Kapitalgesellschaften iS des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erfüllt unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG den Nachversteuerungstatbestand. Der Veräußerung, dh. der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung von Kapitalgesell-

schaftsanteilen, 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 Kapitalgesellschaftsanteilen** im Rahmen von § 13a Abs. 4 Nr. 3 und § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG vgl. auch Rz. 103, Rz. 103.1.

Auch die **Zwangsabtretung** (Kaduzierung) und die **Zwangseinziehung** können zur Nachversteuerung führen, sofern der Erwerber iS des § 13a ErbStG hierfür eine Abfindung erhält, so auch *Weinmann* in Moench, § 13a ErbStG Rz. 133; *Gebel*<sup>2</sup>, Betriebsvermögensnachfolge, Rz. 1054. Dagegen können die Zwangseinziehung und ähnliche unentgeltliche Vorgänge, die zu einem Anteilsverlust ohne jegliche Abfindung führen, keine Nachsteuer auslösen, so *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13a ErbStG Tz. 327. Vgl. hierzu *Crezelius*, Unternehmenserbrecht 1998, Rz. 347. 162.1

Der Veräußerung gleichgestellt wird auch die **Auflösung der Kapitalgesellschaft** innerhalb der 5-Jahres-Frist, § 13a Abs. 5 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. 143; nicht jedoch die **Beendigung der Gesellschaft** im steuerrechtlichen oder zivilrechtlichen Sinne. Andererseits hätte in § 13a Abs. 5 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 Gewerbebetriebes abgestellt worden wäre. 163

Die **Herabsetzung des Nennkapitals** (Grundkapital der Aktiengesellschaft und Stammkapital der GmbH) erfüllt den Nachversteuerungsbestand, wenn der Herabsetzungsbeschluss innerhalb der 5-Jahres-Frist 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. **nomi-** 164

**nellen Kapitalherabsetzung** greifen solle, zB bei einem **Kapitalschnitt im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen**, ist nach allgemeiner Auffassung nicht erkennbar, so nunmehr auch R 66 Abs. 2 ErbStR 2003. Auch die **Einziehung von Aktien** führt zur Herabsetzung des Nennkapitals gem. § 237 AktG.

- 165 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 Nr. 4 ErbStG.
- 166 Der Nachversteuerungstatbestand soll weiterhin greifen, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der 5-Jahres-Frist **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.
- 167 Schließlich soll § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG eingreifen, wenn Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, auf eine **natürliche Person** oder auf eine **andere Körperschaft** iS der §§ 3–16 UmwStG übergeht. Diese Regelung erscheint zumindest nicht abgestimmt zu sein mit § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG, wonach die Umgründung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG den Missbrauchstatbestand nicht erfüllt. Kritisch hierzu auch *Crezelius*, DB 1997, 1589. Vgl. hierzu Rz. 138.
- 167.1 Wenn bei **Verschmelzung** der bisherige Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft Personenhandelsgesellschafter der aufnehmenden Personengesellschaft gegen Gewährung von Personengesellschaftsanteilen im Wege der Anteilserhöhung wird und hierfür auch keine Abfindung erhält, greift bei verfassungskonformer Auslegung § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG nicht, so zutreffend FG Münster v. 14.10.2004 – 3 K 901/02 Erb, EFG 2005, 292.

Gegenteiliger Auffassung ist der BFH im Urte. v. 10.5.2006 (BFH v. 10.5.2006 – II R 71/04, BStBl. II 2006, 1582), in dem er die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3–16 UmwStG) iS von § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 Alternative 3 ErbStG der Verschmelzung einer GmbH unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme durch Übertragung von deren Vermögen als Ganzes auf eine bestehende Personengesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 4, §§ 4–35, §§ 39–45, §§ 46–52 UmwG, § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwStG iVm. §§ 3–10 UmwStG) gleichstellt. Zu

diesem uneingeschränkten Anwendungsbereich des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 Alternative 3 ErbStG beruft sich der BFH auf die **Gesetzesbindung der Steuerverwaltung und der Rechtsprechung** gem. Art. 20 Abs. 3, Art. 97 Abs. 1 GG. Zur von der Vorinstanz vorgenommenen restriktiven Auslegung des § 13a Abs. 5 Nr. 4 S. 2 ErbStG müssten nach der Auffassung des BFH für die Fälle einer Verschmelzung, bei der der Stpfl. nicht nach § 29 UmwG gegen Abfindung aus der aufnehmenden Personengesellschaft ausscheidet, auf diese Gesellschaft bezogene Nachversteuerungsregelungen durch den Gesetzgeber getroffen werden, Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG.

**Hinweis:** Wegen der bekanntlich wortgetreuen Anwendung der Nachsteuerstatbestände des § 13a ErbStG in der Rechtsprechung des II. Senats des BFH hätte hier § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG vermieden und § 13 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zur Anwendung gebracht werden können, wenn der bisherige Anteilsinhaber seine sämtlichen Kapitalgesellschaftsanteile in sein Sonderbetriebsvermögen als Kommanditist vor Durchführung der Schenkung eingebracht hätte. Auch hätte der bisherige Alleingesellschafter der Kapitalgesellschaft die Verschmelzung durchführen und danach die Anteile unentgeltlich übertragen können, so dass § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erfüllt wäre und keiner der in § 13a Abs. 5 ErbStG aufgeführten Nachversteuerungstatbestände eingreifen würde. Vgl. hierzu die kritische Anmerkung zu dieser BFH-Entscheidung von *Hübner*, ZEV 2006, 370.

Sind die Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG in der Person eines Erwerbers erfüllt, der bereits vor dem Erwerb begünstigter Anteile Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft war, so ist die **Nachbesteuerung nur auf die hinzuerworbenen begünstigten Anteile** durchzuführen, so R 66 ErbStR 2003 und H 66 ErbStH 2003 mit folgendem

**Beispiel:**

A ist zu 30 vH an einer Familien-GmbH beteiligt und erwirbt durch Erbanfall weitere 30 vH hinzu. 3 Jahre nach dem Erbanfall veräußert er eine Beteiligung von 40 vH.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung soll aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass es sich in dem Umfange von 30 vH um Anteile handelt, die A bereits vor dem Erbfall hielt, und lediglich im Umfange von 10 vH der Nachversteuerungstatbestand erfüllt sein könne. Entsprechendes muss auch für Personengesellschaftsanteile gelten, so *Crezelius*, DB 1997, 1586 r. Sp. sowie Rz. 142.

Einstweilen frei.

169–172

[Anschluss S. 91]



## 14. Schuldenkappung (§ 13a Abs. 6 ErbStG)

§ 13a Abs. 6 sollte durch das **StBereinigG 1999** (idF der BR-Drucks. 475/99 v. 27.8.1999) folgende Fassung erhalten:

„(6) Der Erwerber kann der Finanzbehörde bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass er auf die Steuerbefreiung verzichtet.“

Entsprechend der ebenfalls durch das StBereinigG 1999 beabsichtigten Neufassung von § 10 Abs. 6 Sätze 4 und 5 ErbStG sollte auch im Zusammenhang mit dem Erwerb von Betriebsvermögen dem Erwerber das Recht eingeräumt werden, auf die Steuerentlastungen des § 13a ErbStG zu verzichten. Wie sich aus den nachstehenden Kommentierungen ergibt, würde das Besteuerungsverfahren durch diese Neuregelung erheblich vereinfacht.

Nach dieser Vorschrift kann der Erwerber erklären, dass er **auf die Steuerbefreiungen** des § 13a ErbStG (Freibetrag und Bewertungsabschlag) von begünstigtem Vermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG (land- und forstwirtschaftliches Vermögen) und Nr. 3 (Kapitalgesellschaftsanteile) **verzichtet**, bevor die Steuerfestsetzung unanfechtbar wird. Es handelt sich um eine einseitige, höchstpersönliche Erklärung des Erwerbers, die **bedingungsfeindlich** ist. Es handelt sich um die Ausübung eines Gestaltungsrechts, das Schriftlichkeit erfordert, und stellt eine Ergänzung zu § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG idF des JStG 1997 dar. Der Verzicht kann grundsätzlich nur hinsichtlich des Freibetrages und des Bewertungsabschlages insgesamt erklärt werden und ist für Vermögen gem. § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG und für Vermögen gem. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG getrennt zulässig, nicht aber innerhalb einer dieser beiden Vermögensarten für einzelne Betriebe, Teilbetriebe oder Anteile, so R 68 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003. 174

Betrifft der Verzicht **nur eine der beiden Vermögensarten**, so ist für dieses Vermögen zunächst nur der Bewertungsabschlag nicht vorzunehmen. Wenn dann das verbleibende begünstigte Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, ist dieser zu kürzen. 175

### Beispiel:

Erblasser E hatte GmbH-Anteile iS des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für 2,4 Mio Euro bei Fremdfinanzierung erworben. In seinem Nachlass haben diese GmbH-Anteile einen erb-schaftsteuerlichen Wert von 1,75 Mio. Euro; die Fremdfinanzierung beträgt noch 2 Mio. Euro. Zum Nachlassvermögen gehört außerdem ein Gewerbebetrieb im Steuerwert von 175000 Euro und sonstiges Privatvermögen im Steuerwert von 350000 Euro.

Der Alleinerbe S verzichtet auf die Steuerbefreiung für die GmbH-Anteile, so dass sich seine Bereicherung wie folgt errechnet:

Sonstiges Privatvermögen	350 000 €
zzgl. gewerbliches Betriebsvermögen (begünstigt)	175 000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 13a ErbStG (Höchstbetrag)	<u>./.</u> 175 000 €
zzgl. nicht begünstigte GmbH-Anteile	1 750 000 €
Wert des Erwerbs (350 000 + 1 750 000) =	<u>2 100 000 €</u>
abzgl. Schulden ohne Kürzung gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG	<u>./.</u> 2 000 000 €
Bereicherung	<u><u>100 000 €</u></u>

- 176 Nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG sind Schulden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG „nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht“. Wenn der Steuerwert der Schulden und Lasten höher ist als der Steuerwert des befreiten Vermögens, würde sich der Vorteil der Steuerbefreiung iS des § 13a ErbStG durch den teilweisen oder völligen Ausschluss des Schuldenabzuges in sein Gegenteil verkehren, vgl. BT-Drucks. 13/5952 zu Art. 2. Vgl. § 10 Rz. 169.1.

#### 177 Beispiel:

Zum Nachlassvermögen gehört ein GmbH-Anteil iS des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG mit einem erbschaftsteuerlich maßgebenden Wert per Todestag von 1,2 Mio. Euro; das sonstige Nachlassvermögen hat einen erbschaftsteuerlichen Wert von 1 Mio. Euro. Im Zusammenhang mit dem Erwerb des GmbH-Anteils besteht noch eine Finanzierungsschuld per Todestag von 0,6 Mio. Euro. Die Erbschaftsteuer ist für den Alleinerben (StKl. I) wie folgt zu berechnen:

Wert des ungekürzten GmbH-Anteils	1 200 000 €
abzgl. Freibetrag § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG	<u>./.</u> 225 000 €
verbleiben	975 000 €
abzgl. 35 % Bewertungsabschlag, § 13a Abs. 2 ErbStG, gerundet	<u>./.</u> 341 200 €
Restwert für den GmbH-Anteil gem. § 13a ErbStG	633 800 €
zzgl. sonstiges Vermögen	<u>1 000 000 €</u>
Gesamterwerb vor Nachlassverbindlichkeiten	1 633 800 €
Die Schuld von 0,6 Mio. Euro iS des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG ist iHv. anzusetzen, nämlich im Verhältnis von 566 400 € : 1 200 000 €	<u>./.</u> 316 920 €
Nachlasswert, gerundet	1 316 800 €
abzgl. persönlicher Freibetrag, StKl. I	<u>./.</u> 205 000 €
erbschaftsteuerlicher Erwerb	1 111 800 €
Steuersatz 19 %, Steuerbetrag	<u><u>211 242 €</u></u>

Bei Verzicht auf die Vergünstigungen des § 13a ErbStG ergibt sich folgende Berechnung:

Wert des Nachlaßvermögens (1,2 Mio. + 1,0 Mio.)	2 200 000 €
abzgl. Nachlaßverbindlichkeiten	<u>./. 600 000 €</u>
Reinnachlaß	1 600 000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 205 000 €</u>
erbschaftsteuerlicher Erwerb	1 395 000 €
StKl. I, Steuersatz 19 vH, Steuerbetrag	<u><u>265 050 €</u></u>

Der eingeschränkte Ansatz der Kreditschuld, die im Zusammenhang mit dem Kapitalgesellschaftsanteil steht, führt hier bei Ausschöpfung des § 13a ErbStG zu einer wesentlich niedrigeren Steuerschuld als der Verzicht auf § 13a ErbStG mit der Folge der Nichtanwendung des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG. Der Alleinerbe wird daher auf die Erklärung gem. § 13a Abs. 6 ErbStG verzichten.

Wird Vermögen iS des § 13a Abs. 4 Nr. 2 und Abs. 4 Nr. 3 ErbStG durch **Schenkung unter Leistungsaufgabe** übertragen, so stellt diese Leistungsaufgabe keinen Abzugsposten dar, sondern bestimmt lediglich den entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs. Infolgedessen entfallen die Voraussetzungen für den begrenzten Schuldenabzug gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG ebenso wie für eine Erklärung nach § 13a Abs. 6 ErbStG, vgl. hierzu auch Rz. 46 und H 68 Abs. 3 ErbStH 2003. 178

Einstweilen frei.

179–182

## 15. Familienstiftung und Familienverein als Erwerber begünstigten Vermögens

– § 13a Abs. 7 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 (205 000 Euro) gewährt und die Steuer nach StKl. I, und zwar nach dem Vom-Hundertsatz berechnet, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. 183

§ 19a ErbStG ist dem § 13a ErbStG voll inhaltlich angepaßt mit Ausnahme von § 13a Abs. 7: 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. 1–6 ErbStG hat mithin zum Inhalt, daß das Stiftungsvermögen, soweit es aus in § 13a Abs. 4 Nr. 1, 3 ErbStG begünstigtem Vermögen besteht, unter vollinhaltlicher Anwendung 184

des § 13a ErbStG (Inanspruchnahme des Freibetrags und des Bewertungsab- schlags) sowie auch der Mißbrauchsklausel des § 13a Abs. 5 ErbStG besteuert wird, vgl. BT-Drucks. 13/5952 zu Art. 2.

- 185 § 13a Absätze 1–6 ErbStG sind auch bei dem Übergang von Vermögen auf- grund eines **Stiftungsgeschäfts unter Lebenden** iS des § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG anwendbar, so Länder-Erlaß v. 17.6.1997, BStBl. I 1997, 673 = StEK ErbStG 1974 § 13a Nr. 2 und § 19a Nr. 2, Tz. 74.
- 186 Die Beteiligung von **Stiftungen als atypisch stillen Gesellschaften** an Kom- munalleasingmodellen führt nicht zur Vergünstigung nach § 13a Abs. 7 ErbStG, so jedenfalls Bay. FinMin. v. 19.11.2002 – 37 - S 0430 - 005 - 48600/02, vgl. hierzu *v. Oertzen*, ZEV 2003, 73. Nach dem in diesem Erlaß beschriebenen Erbschaftsteuermodell soll die alle 30 Jahre zu entrichtende Erbersatzsteuer steuerpflichtiger Familienstiftungen dadurch vermieden wer- den, daß Kommunen Grundbesitz in eine Objektgesellschaft einbringen, an der sie alleinige Kommanditisten werden und am Kommanditkapital gleichzei- tig Familienstiftungen als atypisch stille Gesellschafter beteiligen. Auf diese Weise wird vorhandenes Geldvermögen der Familienstiftung in Betriebsver- mögen 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 Stiftungs- recht problematisch sei und daß schließlich fraglich sei, ob die erbschaftsteuer- lichen Vergünstigungen auch für solche Vermögensanlagen gelten, die zwar formalrechtlich als Betriebsvermögen einzustufen sind, aber nach ihrem wirt- schaftlichen 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.