



Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuerrichtlinien



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:



Dr. Tanja Wiebe, LL.M.

Nadine Fetzer

FinTax policy advice

Charlottenstraße 65

10117 Berlin

© Stiftung Familienunternehmen, München 2020

Titelbild: Shebeko | shutterstock

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-942467-84-1

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unter Berücksichtigung der Erbschaftsteuerrichtlinien, erstellt von FinTax policy advice, München 2020, www.familienunternehmen.de

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	VII
Vorbemerkung	XIII
A. Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	1
I. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen (§ 13b ErbStG)	2
1. Das begünstigungsfähige Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)	2
2. Das Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 bis 4, 6 bis 9 ErbStG).....	5
a) Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG)	9
b) Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)	
c) Die Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)	19
d) Die quotale Berücksichtigung der Schulden und der Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG).....	26
e) Die Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 ErbStG)	31
f) Die konsolidierte Nettobetrachtung und Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)	33
3. Die Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)	65
II. Das begünstigte Vermögen (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG)	76
III. Die Verschonung von begünstigtem Betriebsvermögen (§§ 13a, 13c, 28, 28a ErbStG)	79
1. Der Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG)	80
a) Die qualitativen Kriterien	84
b) Die Fristen von 22 Jahren.....	95
c) Die Höhe des Abschlags	97
d) Verstöße gegen die Voraussetzungen der Regelung.....	97
e) Anzeige- und Mitteilungspflichten des Erwerbers.....	101
f) Der Vorwegabschlag für Personengesellschaften	102
g) Die Wirkung des Vorwegabschlags.....	102
h) Der Vorwegabschlag und das Verfassungsrecht	104
2. Die Freigrenze von 26 Millionen Euro (§ 13a Abs. 1 ErbStG)	105
a) Die Rechtsfolgen bei Über- und Unterschreiten der Freigrenze.....	109

b)	Mehrere Erwerbe	110
c)	Sperrfristverstöße gegen Lohnsummenregelung oder Behaltensfrist	112
d)	Maximale Verwaltungsvermögensquote von 20 Prozent bei der Optionsverschonung (§ 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG)	113
3.	Der abschmelzende Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG)	115
a)	Die Belastungswirkungen des Verschonungsabschlags in Abhängigkeit von der Höhe der Erwerbe	117
b)	Die Wirkung der 20-Prozent-Verwaltungsvermögensgrenze im Rahmen des Verschonungsabschlags	121
c)	Die Wirkungen von mehreren Erwerben auf den Verschonungsabschlag	123
4.	Die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)	126
a)	Das verfügbare Vermögen	127
b)	Rückwirkendes Entfallen des Steuererlasses	130
c)	Die Stundung	132
d)	Die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen und das Verfassungsrecht	133
e)	Konsequenzen der Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen	134
5.	Die Stundung (§ 28 ErbStG)	134
a)	Die Beendigung der Stundung	137
b)	Die Wirkungen der Stundung	140
6.	Die Auswirkungen des Verschonungskonzepts auf die erbschaftsteuerliche Belastung von Unternehmen	144
IV.	Die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 und Abs. 10 ErbStG)	149
V.	Die Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 und Abs. 10 ErbStG)	157
1.	Die schädlichen Verwendungen	158
2.	Die Nachversteuerung	162
3.	Die Reinvestitionsklausel	165
VI.	Die Bewertung im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 203 Abs. 1 und 2 BewG)	166
1.	Die Wirkung des festen Kapitalisierungsfaktors	170
2.	Der Kapitalisierungsfaktor und das Verfassungsrecht	171

3. Berücksichtigung von Wertminderungen auf Ebene der Bewertung.....	173
VII. Das Inkrafttreten und die Rückwirkung des neuen Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts (§ 37 Abs. 12 ErbStG)	176
B. Anhang	179
I. Freibeträge und Steuersätze	179
II. Ausführliche Belastungsrechnung	180
Tabellenverzeichnis	187
Abbildungsverzeichnis	189
Abkürzungsverzeichnis.....	191
Literaturverzeichnis	195

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

- Durch die vom Bundesrat am 11.10.2019 beschlossenen Richtlinien wurden das am 14.10.2016 vom Bundesrat beschlossene „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ sowie der „Koordinierte Ländererlass“ vom 22.06.2017 in ihrer Anwendung konkretisiert.
- Aufgrund der anhaltenden SARS-Covid 19 (Corona)-Pandemie bestehen für geplante und ungeplante Unternehmensübergaben wirtschaftliche Risiken und stellen sich neue Herausforderungen. Da Vieles noch nicht geklärt ist und Vorgaben von der Verwaltung weitestgehend fehlen, sollten die Unternehmen bereits vor und während der Krise vollzogene sowie geplante Unternehmensübertragungen im Hinblick auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Risiken prüfen und ggf. mit der Betriebsprüfung/ Verwaltung abstimmen. In der Studie wird an den jeweils relevanten Stellen auf Fragen und Klärungsbedarf hingewiesen.
- Die Vorschriften enthalten eine Neudefinition des *begünstigten Vermögens*.
- Ausgangspunkt für die Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ist das *begünstigungsfähige Vermögen*. In einem zweiten Schritt ist das *Verwaltungsvermögen* festzustellen, um dieses nach dessen Ermittlung vom begünstigungsfähigen Vermögen in Abzug zu bringen.
- Zur Abgrenzung zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen wird der schon vor dem Inkrafttreten am 01.07.2016 bestehende Verwaltungsvermögenskatalog beibehalten und lediglich punktuell geändert und ergänzt.
- Betriebliche Altersvorsorgemodelle wie *CTA-Strukturen* (Contractual Trust Arrangement/Treuhand-Modell) sollen von der Besteuerung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ausgenommen werden.
- Begünstigungsfähiges Vermögen, das zu mindestens 90 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht (*Bruttoverwaltungsvermögensquote*), ist vollständig nicht begünstigt. Neu ist in den Richtlinien, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn der festgestellte Wert des Betriebsvermögens positiv, aber die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens zuzüglich der (jungen) Finanzmittel negativ ist. Von den Unternehmen zu prüfen und ggf. mit der Verwaltung abzustimmen, sind etwaige Auswirkungen der Corona-Krise auf die Bruttoverwaltungsvermögensquote. Durch die Corona-Krise sinkende Unternehmenswerte sowie ohnehin hohe (zum Verwaltungsvermögen zählende) Forderungsbestände, die durch Moratorien oder eine veränderte Zahlungsmoral der Schuldner weiter ansteigen, können zu einer Verletzung der Grenze und damit einem Verlust der Begünstigung führen.
- Für *Finanzmittel*, die zum Verwaltungsvermögen zählen, ist zu beachten, dass zunächst die Schulden in Abzug zu bringen sind. In die Richtlinien neu aufgenommen wurden Ausführungen der Berechnung des Schuldenstandes für den Fall einer Neugründung. Unter bestimmten Voraussetzungen sind 15 Prozent des gemeinen Wertes der Finanzmittel nach Schuldenabzug unschädlich und zählen daher nicht zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen (*Finanzmitteltest*).

- Zehn Prozent des nicht begünstigten Vermögens sollen insbesondere zur Kapitalstärkung und für anstehende Investitionen typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden (*Zehn-Prozent-Pauschale*).
- Für junges Verwaltungsvermögen, also Verwaltungsvermögen inklusive Finanzmittel, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, ist zu beachten, dass es in jedem Falle schädlich ist.
- Halten die erworbenen Gesellschaften Anteile an weiteren Gesellschaften, erfolgt eine Konsolidierung im Wege einer *Verbundvermögensaufstellung*. Einzubeziehen sind *unmittelbar und mittelbar* gehaltene Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften im *In- und Ausland*. Die Richtlinien enthalten unter anderem detaillierte Ausführungen zur Behandlung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten, zur Vorgehensweise bei der Einlage von Finanzmitteln in der Beteiligungskette nach unten sowie für Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund *ingelegt* werden. Trotz der vielen in die Richtlinien aufgenommenen Details bestehen weiterhin zahlreiche offene Fragen.
- Das Gesetz sieht eine *Investitionsklausel* für das nicht begünstigte Vermögen bei Erwerben von Todes wegen vor, die dazu führt, dass das innerhalb von zwei Jahren ab Steuerentstehung investierte Vermögen rückwirkend nicht dem Verwaltungsvermögen zugeordnet wird. Die Richtlinien stellen klar, dass mit Blick auf die Zweijahresfrist das *obligatorische* Rechtsgeschäft und nicht erst das dingliche Rechtsgeschäft maßgeblich sein soll.
- Abweichend vom bis zum 30.06.2016 geltenden Recht wird nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen zukünftig insgesamt *definitiv besteuert*.
- Eine Verschonung von 85 Prozent (Regelverschonung) oder 100 Prozent (Optionsverschonung) kann lediglich dem Erben/Beschenkten von Betriebsvermögen zuteilwerden, dessen Erwerb von begünstigtem Vermögen *26 Millionen Euro* nicht überschreitet. Die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen müssen eingehalten werden.
- Bei der Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze sind – so stellen die Richtlinien nun klar – unter anderem wirtschaftliche Einheiten, die wegen der Verletzung der 90-Prozent-Grenze nicht zum begünstigten Vermögen gehören, nicht mit einzubeziehen. Die Richtlinien enthalten zudem im Rahmen der Prüfung der Freigrenze Neuregelungen zur Vorgehensweise mit Sperrfristverstößen gegen Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen.
- Bei Überschreiten dieser Freigrenze wird die Steuer grundsätzlich auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt.
- Um das für Familienunternehmen charakteristische personale Element zu berücksichtigen, ist jedoch ein *Vorwegabschlag* von maximal 30 Prozent auf das begünstigte Vermögen möglich. Dafür müssen im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung kumulativ *Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen* vorliegen. Die gesetzliche Regelung des Vorwegabschlages lässt viele Fragen offen, die auch die Richtlinien nur teilweise klären. Insbeson-

dere die Entnahmebeschränkung wirft Probleme auf. Der Vorwegabschlag entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren *nach* dem Zeitpunkt der Steuerentstehung eingehalten werden. Die Richtlinien bestimmen erstmals, dass daraus folgt, dass der Vorwegabschlag bei einem Verstoß gegen die Voraussetzungen *allen* Gesellschaftern versagt wird, auch wenn nur *ein* Gesellschafter gegen die Voraussetzungen verstößt.

- Richtigerweise müsste die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen auf Ebene der *Bewertung* im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Wertes erfolgen. Die Richtlinien bekräftigen allerdings durch entsprechende Neuregelungen, dass Verfügungsbeschränkungen keinen Einfluss auf den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielenden und den gemeinen Wert bestimmenden Preis hätten.
- Der Erwerber kann nach etwaiger Prüfung des Vorwegabschlags entweder einen Antrag auf einen *abschmelzenden Verschonungsabschlag* oder auf Durchführung einer *Verschonungsbedarfsprüfung* stellen.
 - Der Verschonungsabschlag verringert den Prozentsatz der Verschonung oberhalb der Grenze von 26 Millionen Euro schrittweise. Ab einem Wert von 89,75 Millionen Euro (Regelverschonung) beziehungsweise rund 90 Millionen Euro (Optionsverschonung) begünstigten Vermögens wird kein Verschonungsabschlag mehr gewährt. Bei Verstößen innerhalb der Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen im Rahmen des abschmelzenden Verschonungsabschlags gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise, und es erfolgt eine Nachversteuerung.
 - Die Verschonungsbedarfsprüfung erlässt nur dann die Steuerschuld, wenn der Erwerber nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu tilgen. Hierzu werden das mit übergehende und das beim Erwerber bereits vorhandene nicht begünstigte Privat- und Betriebsvermögen mit einbezogen. Der Erlass der Steuer kann ganz oder teilweise rückwirkend entfallen (auflösende Bedingung), wenn zum Beispiel die Lohnsummenregelung sowie die Behaltensfristen nicht eingehalten werden oder der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach der Schenkung oder dem Erbfall weiteres Vermögen erhält. Der Richtlinien-Entwurf enthält darüber hinaus erstmals Einzelheiten zu drei weiteren auflösenden Bedingungen (erstmaliger Erlass oder Änderung der Feststellungsbescheide, Änderung der Steuerfestsetzung, Weiterübertragung begünstigten Vermögens).
- Die Gewährung der *Optionsverschonung* (bis zur 26-Millionen-Euro-Freigrenze beziehungsweise im Rahmen des abschmelzenden Verschonungsabschlags) ist daran geknüpft, dass das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als *20 Prozent* aus Verwaltungsvermögen bestehen darf.
- Bei einem Erwerb im *Todesfall* erhält der Erwerber die Möglichkeit, die *Stundung* der auf das zu begünstigende Vermögen entfallende festgesetzte Steuer für bis zu sieben Jahre zu beantragen. Im Falle eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen endet die Stundung in vollem Umfang und die Steuer wird sofort fällig. Das Bundesministerium der Finanzen hat

verschiedene steuerliche Erleichterungen beschlossen, um die Liquidität von durch die Corona-Krise in finanzielle Nöte geratene Unternehmen zu verbessern. So räumt es die Möglichkeit einer zinslosen Stundung ein. Allerdings handelt es sich hierbei um eine allgemeine, nicht auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer bezogene Aussage zur Stundung, die damit auch keine Wirkung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer entfaltet. *Einzelne* Bundesländer, wie Bayern und Hessen, haben durch Verwaltungsverfügungen – beim § 222 AO anzuesiedelnde - Stundungsmöglichkeiten im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingeräumt.

- Grundsätzlich gilt, dass bei der Regelverschonung die kumulierte *Lohnsumme* nach fünf Jahren nicht 400 Prozent der Ausgangslohnsumme unterschreiten beziehungsweise bei der Optionsverschonung die Lohnsumme nach sieben Jahren nicht bei weniger als 700 Prozent der Ausgangslohnsumme liegen darf. Betriebe mit bis zu fünf Beschäftigten werden von der Lohnsummenregelung ausgenommen und es werden Gleitzonen für Betriebe mit bis zu 15 Mitarbeitern eingeführt. Nicht einzubeziehen sind die Löhne, die in Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent mit Sitz oder Geschäftsleitung in *Drittstaaten* gezahlt werden. Der Brexit des Vereinten Königreichs am 31.01.2020 bewirkt noch keinen Statuswechsel vom EU-Mitgliedstaat zu einem Drittstaat. Vielmehr befinden sich die EU-Staaten in einer *Übergangsphase*, in der trotz des Brexit das Unionsrecht in Bezug auf Großbritannien weiterhin anzuwenden ist. Erst danach ist Großbritannien als Drittstaat anzusehen. Für Erwerbe bis Ende 2020 bleibt es also beim Status quo. Im Anschluss an die Übergangsfrist des Brexit kann es allerdings zu Verwerfungen kommen.
- Zu beachten ist im Zusammenhang mit den Regelungen zur Lohnsumme zudem, dass aufgrund der SARS-Covid 19 (Corona)-Pandemie eingeführten Kurzarbeiterregelungen vermehrt die Frage aufgeworfen wurde, ob das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme gem. § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG zum Abzug gebracht werden müsse und dadurch die Einhaltung der Lohnsumme gefährdet sein könnte. Hierzu trifft der bereits in der Erbschaftsteuerrichtlinie 2011 (ErbStR 2011) enthaltende R E 13a.5 S. 4 eine Aussage, wonach das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld vom Aufwand nicht abzuziehen ist, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB greift. Der Aufwand für Löhne und Gehälter verringert sich also (nur) um die Differenz zwischen dem gewöhnlichen Bruttolohnaufwand des Arbeitgebers und der Höhe der tatsächlich geleisteten Lohn- und Lohnersatzleistungen. Allerdings könnten Unternehmen den am 03.04.2020 vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) wiederholten Anwendungshinweis 3 (IFRS) Tz. 2 herangezogen haben. Danach stellt das Kurzarbeitergeld zwar üblicherweise einen durchlaufenden Posten dar, wonach es in der Gesamtergebnisrechnung weder als Ertrag noch als Aufwand zu erfassen und bzw. auszuweisen ist. Jedoch kann nach dem Anwendungshinweis *ausnahmsweise* aus Gründen der Praktikabilität eine Erfassung des ausgezahlten Kurzarbeitergeldes als Personalaufwand erfolgen. In diesen Ausnahmefällen stünde die Vorgehensweise im Widerspruch zu R E 13a.5 S. 4.

- Die Gewährung des Verschonungsabschlags sowie des Abzugsbetrages sind an *Behaltensfristen* gebunden. Diese betragen für die Regelverschonung fünf und für die Optionsverschonung sieben Jahre. Die Richtlinien stellen erstmals klar, dass zur Überprüfung der Einhaltung der Behaltensfrist auf das *obligatorische Rechtsgeschäft* und nicht erst auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung abgestellt werden soll. Neu aufgenommen wurde in den Richtlinien, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen keine Auswirkungen auf die Ermittlung des begünstigten Vermögens hat. Ein Verstoß beeinflusst danach die Prüfung des Schwellenwertes und die Ermittlung des anzuwendenden Prozentsatzes des Verschonungsabschlags nicht.
- Aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase kam es in den vergangenen Jahren zu stetigen nicht realistischen Erhöhungen der Unternehmenswerte im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens. Um Überbewertungen zu vermeiden, wurde ein festgeschriebener Kapitalisierungsfaktor eingeführt. Die Corona-Krise kann aufgrund der vergangenheitsbezogenen Betrachtung erhebliche Auswirkungen auf die Bewertung haben. Das vereinfachte Ertragswertverfahren leitet sich aus dem Durchschnitt der Gewinne der letzten drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ab, so dass die Auswirkungen aus der Corona-Krise zunächst nicht erfasst sind und sich anschließend zeitverzögert auswirken werden.

Vorbemerkung

Zweieinhalb Jahre nach Veröffentlichung des Koordinierten Ländererlasses vom 22.06.2017 wurden die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 sowie die dazugehörigen Erbschaftsteuerhinweise am 30.12.2019 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Durch die Neufassung der Richtlinien soll vor allem den zur Anpassung an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Verschonung unternehmerischen Vermögens durch Urteil vom 17.12.2014 erfolgten Gesetzesänderungen, aber auch den seit 2011 – nach Erlass der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 – eingetretenen Rechtsänderungen sowie den Änderungen der Verwaltungsauffassung Rechnung getragen werden.

Die inhaltliche Ausgestaltung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts erfährt mit den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 einen (vorläufigen) Schlusspunkt. Durch die Richtlinien wird die dem Gesetzestext vom Oktober 2016 schwer zu entnehmende und durch den Erlass nicht unmissverständlich geklärte Systematik des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts noch detaillierter dargestellt. Sie ermöglichen immer wieder, die vielen einzelnen Prüfungs- und Rechenschritte – auch durch Beispiele – nachzuvollziehen.

Dennoch offenbart die Analyse der Richtlinien und der Hinweise auch, dass eine zweifelsfreie Auslegung des Gesetzestextes an verschiedenen Stellen nach wie vor nicht möglich ist.

Ziel der Ausarbeitung ist es, das durch das Gesetz, den Ländererlass und die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 ausgestaltete neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in seinen wesentlichen Punkten zusammenzufassen und einer Gesamtanalyse und -bewertung zu unterziehen. Dabei wird explizit darauf hingewiesen, wenn ein bisher unregelter Punkt nun erstmals in den Richtlinien adressiert wird.

Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht einer erneuten rechtlichen Prüfung oder politischen Diskussion unterzogen wird, sollen im Rahmen der Analyse auch weiter bestehende Regelungslücken, Ungenauigkeiten und etwaiger Änderungsbedarf aufgezeigt werden.

Um dem interessierten Leser einen schnellen Einstieg in das jeweilige Thema zu ermöglichen, finden sich zu Beginn fast jeden Kapitels/Abschnitts zusammenfassende „Überblicke“. Darüber hinaus wurden nach wie vor regelungsbedürftige, also durch Politik oder Verwaltung zu ergänzende, konkretisierende und klarstellungsbedürftige Aspekte unter dem Stichwort „Regelungsbedarf“ zusammengefasst. Aufgrund von Regelungslücken mussten wiederholt Annahmen getroffen werden, die als „Praktikerhinweis“ gekennzeichnet sind.

A. Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Am 11.10.2019 hat der Bundesrat den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR 2019 – R E) zugestimmt. Damit erfährt das Verfahren zum neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht einen vorläufigen Schlusspunkt. Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 konkretisieren das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 04.11.2016¹ und übernehmen weitestgehend den Koordinierten Ländererlass zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes², auf den sich die Bundesländer, mit Ausnahme Bayerns, am 22.06.2017 geeinigt hatten (im Folgenden Erlass).

Nach dem Gesetz bleibt die Verschonung betrieblichen Vermögens zu 85 Prozent (Regelverschonung) beziehungsweise zu 100 Prozent (Optionsverschonung) bei Einhalten bestimmter Voraussetzungen bestehen.³ Die Neuregelungen zur Umsetzung des Bundesverfassungsgerichtsurteils betreffen insbesondere folgende Punkte:

- die Abgrenzung des begünstigten von dem nicht begünstigten Vermögen unter Beibehaltung des bisher geltenden Verwaltungsvermögensbegriffs bei gleichzeitiger punktueller Erweiterung des Verwaltungsvermögenskataloges und definitiver Besteuerung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens,
- die Einführung einer Investitionsrücklage, die nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen wie begünstigtes behandelt, wenn nachweisbar eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen vorgesehen war,
- die Berücksichtigung von den Unternehmenswert mindernden Verfügungsbeschränkungen, indem ein Abschlag von maximal 30 Prozent auf das begünstigte Vermögen eingeführt wird (Vorwegabschlag),
- Neuregelungen für große Unternehmensvermögen bei gleichzeitiger Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung beziehungsweise alternativ eines abschmelzenden Verschonungsabschlags,
- verschärfte Anforderungen an die Anwendung der Lohnsummenregelung,
- die Änderung der Stundungsregelungen.

Obwohl das Urteil des Bundesverfassungsgerichts keine Aussagen zur Bewertung beinhaltete, wurden im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens Korrekturen beim Vereinfachten Ertragswertverfahren vorgenommen. So wurde zur Vermeidung von Überbewertungen, die aus der anhaltenden Niedrigzinsphase

1 BGBl. I 2016, S. 2464.

2 BStBl. I 2017, S. 902.

3 Freibeträge und Steuersätze bleiben unverändert (Darstellung im Anhang B.1).

resultieren, ein Kapitalisierungsfaktor von 13,75 festgeschrieben (§ 203 Abs. 1 BewG bzw. R B 203 S. 1). In bestimmten Konstellationen kann es zu rückwirkenden Mehrbelastungen kommen. Die Finanzverwaltung gewährt daher mit Erlass vom 11.05.2017⁴ für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 und vor dem 01.07.2016 auf Antrag ein Recht auf Festsetzung des ursprünglichen (höheren) Kapitalisierungsfaktors von 17,8571. Die Neuregelungen traten rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft.

Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 sowie die hierzu ergangenen Erbschaftsteuerhinweise 2019 (ErbStH 2019 - H E) als Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts und der dazu notwendigen Regelungen des Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 zum Bewertungsgesetz, R B) sollen der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung unbilliger Härten dienen.

I. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen (§ 13b ErbStG)

Überblick

Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen wird insgesamt definitiv besteuert.⁵ Das begünstigte Vermögen kann dagegen unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise verschont werden.⁶ Erforderlich ist daher die Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom nicht begünstigten Verwaltungsvermögen.

1. Das begünstigungsfähige Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)

Überblick

Ausgangspunkt für die Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ist das begünstigungsfähige Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13b.3 bis 6). Positiv ist zu werten, dass Drittlandsbeteiligungen ausdrücklich zum begünstigungsfähigen Vermögen zählen (R E 13b.5 Abs. 4 S. 4).

4 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 11.05.2017, Anwendung des § 203 BewG, BStBl. I 2017, S. 751.

5 Bisher konnte der Erwerber in den Genuss einer 85-%-igen Verschonung kommen, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens (Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von nicht mehr als 25 %, Wertpapiere, etc.) nicht höher als 50 % war. Eine Verschonung von 100 % war möglich, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10 % betrug. Das Bundesverfassungsgericht hielt es für unverhältnismäßig, Vermögen mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt steuerlich zu privilegieren.

6 Siehe hierzu unten, A.II und III.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens stellt der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens dar (§ 13b Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13b.3 bis 6). Darunter fallen im Inland sowie im EU/EWR-Gebiet:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bzw. R E 13b.4),
- Gewerbebetriebe und Teilbetriebe (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13b.5 Abs. 1 und 3),
- Anteile an gewerblichen Personengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13b.5 Abs. 1 S. 3),
- Freiberuflervermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG),
- Anteile an Kapitalgesellschaften (z. B. AG, GmbH und KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland oder im EU/EWR-Gebiet hat und der Erblasser/Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung, § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bzw. R E 13b.6).⁷

Es ist zu unterscheiden zwischen dem Erwerb einer Personengesellschaft und dem Erwerb einer Kapitalgesellschaft. Begünstigungsfähig sind gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unter anderem der *unmittelbare* Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs in den Rechtsformen der Personengesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 95 BewG i. V. m. § 15 Abs. 1 und 2 EStG) und der Kapitalgesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 97 Abs. 1 S. 1 BewG). Begünstigungsfähig ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zudem der *unmittelbare* Erwerb von *Beteiligungen* an einer *Personengesellschaft*. Beim *unmittelbaren* Erwerb von Beteiligungen an einer *Kapitalgesellschaft* kommt es, sofern es sich nicht um den Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs handelt, auf die Höhe der Beteiligung an. Dies wird allerdings nicht in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, sondern in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geregelt. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zählen Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer *unmittelbaren* Mindestbeteiligung von mehr als 25 Prozent zum begünstigungsfähigen Vermögen. Sie gehören nie zum Verwaltungsvermögen, da § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG die Qualifizierung von Verwaltungsvermögen an einen Anteil von 25 Prozent oder darunter knüpft. Beträgt der unmittelbare Anteil an einer Kapitalgesellschaft 25 Prozent oder weniger ist er nicht begünstigungsfähig (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Nach der Systematik des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wird dieser als Privatvermögen qualifiziert.

7 Die Beteiligungsgrenze kann auch durch Zusammenrechnen einzelner Beteiligungen erreicht werden, wenn die Gesellschafter verpflichtet sind, über die Anteile einheitlich zu verfügen (Poolvertrag).

Halten in den oben dargestellten Fällen die begünstigungsfähigen Personen- oder Kapitalgesellschaften⁸ wiederum Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, sind diese *mittelbaren* Erwerbe der Beteiligungen – unabhängig von der Höhe des Anteils – grundsätzlich begünstigungsfähig. Handelt es sich dabei allerdings um Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger, die von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gehalten werden, sind sie als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG).

Grundsätzlich ist der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten nicht begünstigungsfähig (R E 13b.5 Abs. 4 S. 2; vgl. Tab. 1).

Tab. 1: Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen einer Personengesellschaft und begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

Zum Vermögen der Kapitalgesellschaft/ des Einzelunternehmens/ der Personengesellschaft gehören	Einzelunternehmen/ Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Betriebsstätten...		
...im Inland	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen
...in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen
...in einem Drittstaat	Nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.
Beteiligung an einer Personengesellschaft...		
...im Inland	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen, auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält.	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.
...in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen, auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält.	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.

8 Darunter fallen der Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs in den Rechtsformen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft, der unmittelbare Erwerb von Beteiligungen an einer Personengesellschaft i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und der unmittelbare Erwerb von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 % i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Zum Vermögen der Kapitalgesellschaft/ des Einzelunternehmens/ der Personengesellschaft gehören	Einzelunternehmen/ Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
...in einem Drittstaat	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen, auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält.	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.
Anteile an einer Kapitalgesellschaft...		
...im Inland	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.
...in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.
...in einem Drittstaat	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	Begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums.

Quelle: H E 13b.5 und 13b.6, FinTax policy advice.

Allerdings wird eine Ausnahme für Drittlandsbeteiligungen gewährt: Die Richtlinien stellen klar, dass auch ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten begünstigungsfähig ist, wenn es als Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums⁹ ist (R E 13b.5 Abs. 4).

2. Das Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 bis 4, 6 bis 9 ErbStG)

Überblick

In einem zweiten Schritt ist das Verwaltungsvermögen festzustellen, um dieses nach dessen Ermittlung vom begünstigungsfähigen Vermögen in Abzug zu bringen. Anhand des enumerativen Verwaltungsvermögenskataloges (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG bzw. R E 13b.12 bis 23) ist zunächst das Verwaltungsvermögen zu quantifizieren.

⁹ Hierzu zählen Island, Liechtenstein, Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Wie nach altem Recht bleibt es bei der Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens mittels eines enumerativen Verwaltungsvermögenskataloges, der lediglich punktuell erläutert und erweitert wird. Zum Verwaltungsvermögen gehören unter anderem:

- insbesondere Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG bzw. R E 13b.13 S. 1),¹⁰
- Anteile an Kapitalgesellschaften (wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt, § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13b.20),¹¹
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, Bibliotheken, Münzen, Edelmetalle, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist, § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG),¹²
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (wenn sie nicht dem Hauptzweck eines Finanzunternehmens, z. B. einer Bank oder einer Versicherung, zuzurechnen sind, § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG bzw. R E 13b.22),

10 Hierzu zählen grundsätzlich alle vermieteten oder verpachteten Grundstücke.

11 Wie oben in A.I.1 dargelegt, ist zu unterscheiden zwischen dem Erwerb einer Personengesellschaft und dem Erwerb einer Kapitalgesellschaft. Begünstigungsfähig sind gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unter anderem der unmittelbare Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs in den Rechtsformen der Personengesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 95 BewG i. V. m. § 15 Abs. 1 und 2 EStG) und der Kapitalgesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 97 Abs. 1 S. 1 BewG). Begünstigungsfähig ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zudem der unmittelbare Erwerb von Beteiligungen an einer Personengesellschaft. Beim unmittelbaren Erwerb von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft kommt es, sofern es sich nicht um den Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs handelt, auf die Höhe der Beteiligung an. Dies wird allerdings nicht in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, sondern in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geregelt. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zählen Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer unmittelbaren Mindestbeteiligung von mehr als 25 % zum begünstigungsfähigen Vermögen. Sie gehören nie zum Verwaltungsvermögen, da § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG die Qualifizierung von Verwaltungsvermögen an einen Anteil von 25 % oder darunter knüpft. Beträgt der unmittelbare Anteil an einer Kapitalgesellschaft 25 % oder weniger ist er nicht begünstigungsfähig (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Halten die dargestellten Fälle der begünstigungsfähigen Personen- oder Kapitalgesellschaften wiederum Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, sind diese mittelbaren Erwerbe der Beteiligungen – unabhängig von der Höhe des Anteils – grundsätzlich begünstigungsfähig. Handelt es sich dabei allerdings um Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger, die von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gehalten werden, sind sie als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG).

12 R E 13b.21 Abs. 2 S. 3 i. V. m. R E 13.1 Abs. 2 S. 3 stellen klar, dass – sofern für inländisches Betriebsvermögen eine Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG, ein Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG oder eine Begünstigung nach einer Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG gewährt wird – für zu diesem Betriebsvermögen gehörige Wirtschaftsgüter, die zum Verwaltungsvermögen gehören, keine Steuerbefreiung nach § 13 ErbStG gewährt wird. Eine Ausnahme besteht allerdings für junges Verwaltungsvermögen (R E 13.1 Abs. 2 S. 4).

- Finanzmittel, wie Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen¹³ (soweit sie 15 Prozent des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigen und das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer produktiven Tätigkeit dient, § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23).¹⁴

Allerdings werden im Zusammenhang mit Grundstücken zahlreiche Ausnahmen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.14 bis 19) eingeräumt: So sind zum Beispiel Grundstücke begünstigt, die im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung überlassen werden¹⁵, sowie Grundstücke, die von einem Gesellschafter an eine Personengesellschaft für deren Gewerbebetrieb vermietet/verpachtet werden (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. b aa ErbStG bzw. R E 13b.14). Überdies zählen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten nicht zum Verwaltungsvermögen, die vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und

13 Zu den Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen zählen unter anderem Geld, Sichteinlagen, Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, etc.; vgl. R E 13b.23 Abs. 2.

14 Siehe im Einzelnen zu den Finanzmitteln unten, A.I.2.c). Mit dem AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809, und der Einführung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a. F. sollten die sog. Cash-Gesellschaften unterbunden werden. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG greift den Gedanken der bisher geltenden Regelung auf.

15 § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. a ErbStG regelt die Überlassung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und bestimmt, dass diese unter bestimmten Voraussetzungen nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Laut Gesetzestext ist dies der Fall, wenn bei einer Grundstücksüberlassung der *einheitliche geschäftliche Betätigungswille* sowohl in der Besitz- als auch in der Betriebsgesellschaft durchgesetzt wird. Nachdem Abschn. 13b.14 Abs. 1 S. 7 Erlass noch den *unmittelbaren* geschäftlichen Betätigungswillen als maßgeblich erachtete, soll es nach R E 13b.14 Abs. 1 S. 6 nunmehr darauf ankommen, dass der einheitliche geschäftliche Betätigungswille sowohl in Besitz- als auch Betriebsgesellschaft *unmittelbar durchgesetzt* werden kann. Verwaltungsvermögen liegt damit nicht für Grundstücke bei Nutzungsüberlassungen unter Schwestergesellschaften vor. Darüber hinaus gehören Grundstücke, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen werden, nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn die Betriebsgesellschaft das Grundstück *unmittelbar* nutzt (R E 13b.14 S. 2). Das auch schon im Erlass enthaltene Erfordernis der *Unmittelbarkeit* lässt sich jedoch nicht dem Gesetzestext entnehmen (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. a ErbStG). Aus diesem Grunde sollte auch in den Richtlinien hierauf verzichtet werden; Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 13; so auch IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 6.

Produkten zu dienen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. e ErbStG bzw. R E 13b.18).¹⁶ Weiterhin begünstigt sind die Unternehmensverpachtung im Ganzen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. b ErbStG bzw. R E 13b.15) sowie bestimmte Grundstücksüberlassungen in Konzernstrukturen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. c ErbStG bzw. R E 13b.16). Zudem besteht eine Ausnahme für Wohnungsunternehmen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 lit. d ErbStG bzw. R E 13b.17).¹⁷

Das Gesetz und die Richtlinien bestimmen, dass Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, also junges Verwaltungsvermögen, kein unschädliches Verwaltungsvermögen darstellt (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.27). Es wird nicht begünstigt (R E 13b.27 S. 1) und unterliegt damit einer definitiven Besteuerung. Darüber hinaus ist die Schuldenverrechnung ausgeschlossen (§ 13b Abs. 6 i. V. m. Abs. 8 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.27 S. 7). Es fließt also mit seinem Bruttowert in die Bemessungsgrundlage ein.

In jedem Fall entsteht junges Verwaltungsvermögen durch Zuführungen von außen. Darüber hinaus bestimmen die Richtlinien, dass zum jungen Verwaltungsvermögen nicht nur die Einlage von Verwaltungsvermögen innerhalb eines Zweijahreszeitraums zählt, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb

16 Die Richtlinien konkretisieren in R E 13b.18, dass die Ausnahme beispielhaft für Brauereigaststätten gelten soll, die von einer Brauerei an Dritte bei gleichzeitigem Abschluss eines Getränkelieferungsvertrages verpachtet werden und in denen *vorrangig* die von der Brauerei hergestellten Getränke ausgeschenkt werden. Die Erzielung der Pachteinahmen stehe hier nicht im Vordergrund (Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 41). Gleiches soll z. B. für durch Mineralölunternehmen verpachtete Tankstellengrundstücke gelten. Dagegen sollen in der Logistikbranche überlassene Grundstücke – anders als nach „altem“ Recht – regelmäßig Verwaltungsvermögen sein. Dies wird damit begründet, dass es am Absatz von eigenen Erzeugnissen oder Produkten fehle, auch wenn der Verpächter weitere Leistungen für die Beschaffungs- und Vertriebsorganisation seiner Kunden erbringe (R E 13b.18 S. 4). Dadurch erschwert sich die Übergabe von Logistikunternehmen an ihre Nachfolger. Zu kritisieren ist, dass das Gesetz und die Richtlinien in seinem/ihrer Wortlaut nicht eindeutig sind, wie der Begriff *vorrangig* auszulegen ist. Das Beispiel zu Brauereigaststätten genügt mit Blick auf die verschiedenen Fallkonstellationen nicht. Ein Flächenschlüssel oder ein Abstellen auf die Mieteinnahmen hätte Klarheit verschaffen können; Kaminski, Neuregelung für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg, Vol. 59 (11), 2016, S. 454. Zudem hätte berücksichtigt werden müssen, dass „Produkte“ i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. e ErbStG auch Dienstleistungen sein können. So könne laut Wirtschaftslexikon das Produkt als Ergebnis des Produktionsprozesses eine Sachleistung oder eine Dienstleistung sein; Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22 f.); ebenso Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, Heft 3, S. 128 (130).

17 So wird in R E 13b.17 klargestellt, dass Grundstücke, die von Wohnungsunternehmen vermietet werden, nicht zum Verwaltungsvermögen zählen. In der Begründung für § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages vom 22.06.2016 wird hierzu ausgeführt, dass insbesondere große Wohnungsvermietungsunternehmen aufgrund des angespannten Wohnungsmarktes von der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgenommen werden sollen, um eine Veräußerung dieser Unternehmen zur Zahlung der Steuer zu vermeiden. Der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum rechtfertige die Rückausnahme für an Dritte überlassene Grundstücke, wenn der Hauptzweck des überlassenen Betriebs in der Vermietung von Wohnungen bestehe und dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordere (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. d ErbStG; Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 41).

dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist (R E 13b.27 S. 2).¹⁸ Erfolgen also kurzfristige Vermögensumschichtungen, indem zum Beispiel Wertpapiere angeschafft werden, oder innerhalb von zwei Jahren vor dem Erbfall eine betrieblich genutzte Maschine verkauft und der Verkaufserlös vor dem Erbfall als Zwischenanlage in Wertpapiere investiert wird (Aktivtausch), zählen die angeschafften Wertpapiere zum jungen Verwaltungsvermögen.¹⁹

Neu in die Richtlinien aufgenommen wurde, dass in einer Verbundvermögensaufstellung auch die Wirtschaftsgüter zum jungen Verwaltungsvermögen zählen, die innerhalb eines Zweijahreszeitraumes von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund eingelegt werden oder die von einer anderen Gesellschaft im Verbund erworben werden (R E 13b.29 Abs. 4).²⁰

a) Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG)

Überblick

Betriebliche Altersvorsorgemodelle wie CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement/Treuhand-Modell) sollen – auch wenn die zur Erfüllung der Altersversorgungsverpflichtungen angeschafften Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens grundsätzlich dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen sind – von der Besteuerung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens ausgenommen werden, da der Erbe oder Beschenkte sowie andere Gläubiger keinen Zugriff auf das für die Altersversorgung vorgehaltene Vermögen haben (§ 13b Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11). Die Richtlinien führen insbesondere aus, wie die Verrechnung der Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen zu erfolgen hat (R E 13b.11 Abs. 4) und erleichtern damit die Handhabung in der Praxis.

§ 13b Abs. 3 ErbStG beziehungsweise R E 13b.11 nehmen insbesondere Wirtschaftsgüter, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen angeschafft wurden und die zum begünstigungsfähigen Vermögen zählen, vom Verwaltungsvermögen aus und zwar bis zur Höhe des gemeinen Wertes der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen. Hierzu zählen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG beziehungsweise R E 13b.11 Abs. 2 S. 2 sowie die Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG²¹ (z. B. Wertpapiere, Zahlungsmittel, etc.). Auch junges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen war,

18 R E 13b.27 S. 1 bis 4 sind wortgleich mit der ErbStR 2011. Schon das bis 2016 geltende Recht war insofern kritisiert worden, als Umschichtungen zu jungem Verwaltungsvermögen führen sollten.

19 Volland, Der neue Erlass zum Erbschaftsteuergesetz (ErbStG): Fluch und Segen, Roedl und Partner, 10.08.2017 (Link siehe Literaturverzeichnis).

20 Siehe hierzu unten, A.I.2.f).

21 Gemeint sind die Finanzmittel vor Finanzmitteltest und vor Schuldenabzug (Brutto-Finanzmittel).

wird bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht als Verwaltungsvermögen behandelt. Dagegen können junge Finanzmittel nicht vom Verwaltungsvermögen ausgenommen werden (§ 13b Abs. 3 S. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 2 S. 3).

Die Regelung bezweckt, insbesondere CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement/Treuhand-Modell) von der Bemessungsgrundlage für das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen auszunehmen (vgl. R E 13b.11 Abs. 2 S. 4). Für gewöhnlich würden die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zu dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gezählt und unterlägen damit der sofortigen Besteuerung. CTA-Modelle dienen der betrieblichen Altersvorsorge der Arbeitnehmer und gliedern Pensionsforderungen und -verpflichtungen wirtschaftlich aus der eigenen Bilanz aus. Hierzu wird eine eigene Treuhandgesellschaft gegründet, in die die Pensionen übertragen werden. Die Gesellschaft verwaltet die Pensionen und deren Vermögen ausschließlich zum Zweck der Erfüllung der Pensionsverpflichtungen. Da das Vermögen dem Zugriff des Erwerbers und anderer Gläubiger vollständig entzogen ist, soll eine (definitive und sofortige) Besteuerung durch Zuordnung zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen vermieden werden. Die Richtlinien stellen klar, dass auch andere Regelungen in Betracht kommen, mit denen ein nachhaltiger Insolvenzschutz zugunsten der Anspruchsberechtigten auf Altersversorgung erreicht wird (R E 13b.11 Abs. 2 S. 5).

Die zur Deckung der Altersversorgungsverpflichtungen vorgesehenen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 und Nr. 5 S. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13b.11 Abs. 2 S. 2 sind mit den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen zu verrechnen (Abb. 1, R E 13b.11 Abs. 4 S. 1). Sowohl für die Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens als auch für die Schulden aus den Altersversorgungsverpflichtungen ist der gemeine Wert anzusetzen (R E 13b.11 Abs. 3).

Die Verrechnung der Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen kann nur bis zur Höhe der Letzteren erfolgen. Die Richtlinien sehen folgende Reihenfolge für die Verrechnung vor (R E 13b.11 Abs. 4 S. 1):

1. Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG),
2. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG),
3. Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG).

Verrechnete Schulden dürfen nicht erneut im Rahmen des für die Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens erfolgenden Finanzmitteltests und der quotalen Schuldenverrechnung berücksichtigt werden (§ 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG). Übersteigen die Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen die Werte der vorgehaltenen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens, können die Altersversorgungsverpflichtungen als Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) oder der weiteren Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG) berücksichtigt werden (R E 13b.11 Abs. 4 S. 3 i. V.

m. R E 13b.25 S. 1; Abb. 1).²² Im umgekehrten Fall bleiben die Werte der vorgehaltenen Wirtschaftsgüter unberücksichtigt (R E 13b.11 Abs. 4 S. 2).

Die schon durch das Erbschaftsteuergesetz vorgesehene Möglichkeit, Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen angeschafft wurden, vom Verwaltungsvermögen auszunehmen, ist positiv zu werten. Die Erbschaftsteuerhinweise führen insbesondere aus, wie die Verrechnung der Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen zu erfolgen hat und erleichtern damit die Handhabung in der Praxis (H E 13b.11).

22 Siehe hierzu unten, A.I.2.c) und d).

Abb. 1: Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens § 13b Abs. 1 ErbStG Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Gemeiner Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 2 S. 2, Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11)	2.500.000 Euro
Die Altersversorgungsverpflichtungen werden durch Wirtschaftsgüter abgedeckt i.H.v.	2.300.000 Euro
Davon entfallen auf:	
■ Verwaltungsvermögen	1.800.000 Euro
davon auf junges Verwaltungsvermögen	0 Euro
■ Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel, da sie nicht zur Absicherung von Altersversorgungsverpflichtungen herangezogen werden können)	500.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden	4.824.610 Euro
A. Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22) (Annahme: 13 % des Betriebsvermögens, z. B. Anteile an Kapitalges. (Beteiligung nicht mehr als 25 %), Wertpapiere)	13.000.000 Euro
<u>Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.27 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1.)</u>	1.000.000 Euro
davon Wirtschaftsgüter, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13 b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 0 Euro
Junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	1.000.000 Euro
<u>Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel und ohne junges Verwaltungsvermögen</u>	12.000.000 Euro
davon Wirtschaftsgüter, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13 b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 1.800.000 Euro
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel und ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	10.200.000 Euro
B. Finanzmittel ohne junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23)	22.500.000 Euro
davon Finanzmittel, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 500.000 Euro
Finanzmittel ohne junge Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	22.000.000 Euro
C. Schuldenverrechnung	
Gemeiner Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 2 S. 2 bzw. Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 2)	2.500.000 Euro
Absicherung durch Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und der Finanzmittel	- 2.300.000 Euro
Saldo (Altersversorgungsverpflichtungen, die über die für die Altersversorgungsverpflichtungen vorgehaltenen Wirtschaftsgüter hinausgehen)	200.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden	+ 4.824.610 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen	5.024.610 Euro

Quelle: FinTax policy advice.

b) Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)

Überblick

Die weiter unten erwähnten Teilverschonungen der 15-Prozent²³- und der Zehn-Prozent²⁴-Pauschale sollen Unternehmen, die über einen sehr großen Teil an Verwaltungsvermögen verfügen, nicht zuteilwerden. Daher ist begünstigungsfähiges Vermögen, das zu mindestens 90 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht, vollständig nicht begünstigt (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.10). Die 90-Prozent-Grenze kann insbesondere von Unternehmen mit einem hohen Bestand an Forderungen aus Lieferungen und Leistungen überschritten werden, obwohl sie operativ tätig sind und möglicherweise über kein sonstiges Verwaltungsvermögen jenseits der Finanzmittel verfügen. Unternehmen, denen aufgrund der Corona-Pandemie ein geringerer Unternehmenswert droht und/oder deren Forderungsbestand aufgrund von seinen Schuldnern eingeräumten Moratorien bzw. einer schwindenden Zahlungsmoral seiner Schuldner stark ansteigt, könnten infolge der Krise die 90-Prozent-Grenze überschreiten. Eine Begünstigung entfielen. Neu ist in den Richtlinien, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn der festgestellte Wert des Betriebsvermögens positiv, aber die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens zuzüglich der (jungen) Finanzmittel negativ ist (R E 13b.7 S. 3).

Begünstigungsfähiges Vermögen kann vollständig von jeder Verschonung (Regel- und Optionsverschonung, Vorwegabschlag, Freigrenze von 26 Millionen Euro, abschmelzender Verschonungsabschlag, Verschonungsbedarfsprüfung, Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG bzw. R E 28) ausgenommen sein, wenn es zu mehr als 90 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht (übermäßiges Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG und R E 13b.10). Zur Ermittlung der 90-Prozent-Grenze (Abb. 2) werden *sämtliche* Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit ihren gemeinen Werten zuzüglich des jungen Verwaltungsvermögens sowie der jungen Finanzmittel in die Bemessungsgrundlage einbezogen (R E 13b.10 S. 3), ohne dass die Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 6 ErbStG²⁵ beziehungsweise R E 13b.23 Abs. 3 bis 5 und R E 13b.25 sowie die Ermäßigungen der 15-Prozent-Pauschale nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG beziehungsweise R E 13b.23 Abs. 6 (Sockelbetrag beim Finanzmitteltest)²⁶ und der Zehn-Prozent-Pauschale nach § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13b.27 (unschädliches Verwaltungsvermögen)²⁷ abzuziehen wären (Bruttoverwaltungsvermögen, vgl. R E 13b.10 S. 4). Nur das durch *Treuhandverhältnisse gesicherte Altersversorgungsvermögen* soll wohl nicht zum

23 Siehe hierzu unten, A.I.2.c).

24 Siehe hierzu unten, A.I.2.e).

25 Siehe unten, A.I.2.c) und d).

26 Siehe unten, A.I.2.c).

27 Siehe unten, A.I.2.e).

Bruttoverwaltungsvermögen gehören und ist daher zum Abzug zu bringen (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG i. V. m. R E 13b.10 S. 5). Hintergrund der Regelung ist, dass Unternehmen, die über einen sehr großen Teil an Verwaltungsvermögen verfügen, diese Vergünstigungen nicht zugutekommen sollen.²⁸

Problematisch ist die Vorgehensweise für Unternehmen mit einem hohen Bestand an Forderungen und Verbindlichkeiten, wie zum Beispiel Unternehmen des Einzel- oder Großhandels mit einem hohen Bestand an Lieferungen und Leistungen. Jede Forderung, jeder Geldbetrag auf dem Bankkonto fließt in die Finanzmittel und damit das Verwaltungsvermögen ein. Die Unternehmen können jedoch im Rahmen der Ermittlung des Verwaltungsvermögens die Verbindlichkeiten, die den Forderungen gegenüberstehen, nicht zum Abzug bringen.

Diese Problematik kann sich durch die Corona-Krise verschärfen. Unternehmen, denen aufgrund der Corona-Pandemie ein geringerer Unternehmenswert droht und/oder deren Forderungsbestand aufgrund von seinen Schuldnern eingeräumten Moratorien/Zahlungsaufschüben bzw. einer schwindenden Zahlungsmoral/Zahlungsfähigkeit seiner Schuldner stark ansteigt, könnten infolge der Krise die 90-Prozent-Grenze überschreiten. Eine Begünstigung entfielen. Eine außerplanmäßige Abschreibung infolge einer dauerhaften Wertminderung für vor der Krise entstandene Forderungen wird auch in Zeiten Coronas schwer begründbar und wohl nicht durchzusetzen sein. Vielmehr werden Wertminderungen nur in Form von Teilwertberichtigungen möglich sein. Es sollte vermieden werden, dass dem Unternehmen Mittel, die ihm in der Krise zugutekommen können, entzogen werden müssen, nur um die Bruttoverwaltungsvermögensgrenze von 90 Prozent einhalten zu können.

28 Dem Wortlaut des Gesetzestextes und der Richtlinien ist nicht eindeutig zu entnehmen, wie mit Altersversorgungsverpflichtungen zu verfahren ist. Nach § 13b Abs. 2 S. 2 i. V. m. Abs. 3 ErbStG werden zur Anwendung des 90-%-Bruttoverwaltungsvermögenstests grundsätzlich auch Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dem Verwaltungsvermögen hinzugerechnet. Allerdings macht das Gesetz eine Ausnahme, „soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus durch *Treuhandverhältnisse* abgesicherten Altersversorgungsverpflichtungen dient“. Dem Wortlaut nach würden also durch Treuhandverhältnisse abgesicherte Altersversorgungsverpflichtungen nicht zum Verwaltungsvermögen zählen. Die Richtlinien unterscheiden dagegen nicht zwischen Altersversorgungsverpflichtungen im Allgemeinen und Treuhandverhältnissen im Speziellen, sondern stellen in RE 13b.10 S. 5 fest, dass Verwaltungsvermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient, nicht zu berücksichtigen sei. Interpretationsspielraum lässt auch die Formulierung „nicht zu berücksichtigen sei“ zu. Gemeint ist wohl, dass Verwaltungsvermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient, *nicht* der in R E 13b.10 S. 3 genannten Summe aus dem festgestellten Wert des Verwaltungsvermögens hinzuzurechnen sein soll.

**Abb. 2: Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest – Übermäßiges
Verwaltungsvermögen**

Unternehmenswert = Erwerbe Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens ²⁹	100.000.000 Euro
Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen, die durch Wirtschaftsgüter abgedeckt werden Annahme: Diese werden allein in Form von Treuhandverhältnissen abgesichert.	2.300.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen	5.024.610 Euro
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22)	13.000.000 Euro
davon junges und nicht junges Verwaltungsvermögen, das zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 5 und 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 1.800.000 Euro
Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23) inkl. der jungen Finanzmittel (z.B. Zahlungsmittel, Geldforderungen; Annahme 25 % des Betriebsvermögens)	+ 25.000.000 Euro
davon „alte“ Finanzmittel, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 5 und 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 500.000 Euro
Verwaltungsvermögen für den 90-Prozent-Test (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 I. und 13b.10 S. 3 und 4)	35.700.000 Euro
> Beinhaltet junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel (exkl. Vermögen/Mittel zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen), ohne Abzug von Schulden und des 15-prozentigen Freibetrags	
Festgestellter Wert des Betriebsvermögens bzw. Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 3 und 13b.9 Abs. 2 I.; s. o.)	100.000.000 Euro
Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für den 90-Prozent-Test (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 I.) = Verwaltungsvermögen für den 90-Prozent-Test nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG / Festgestellter Wert des Betriebsvermögens	35,7 %
> Verwaltungsvermögensquote liegt nicht über 90 %, d.h. eine Begünstigung des begünstigungsfähigen Vermögens ist möglich.	

Quelle: FinTax policy advice.

29 Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen sind bei der Ermittlung der 90-%-Grenze lediglich dann abzugsfähig, wenn sie durch Treuhandverhältnisse abgesichert sind (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG). Dies trifft annahmegemäß zu.

Regelungsbedarf

Erhebliche gegenüberstehende Verbindlichkeiten und Rückstellungen werden also nicht berücksichtigt und lassen das für die 90-Prozent-Grenze maßgebliche Verwaltungsvermögen (inkl. Finanzmittel) beträchtlich ansteigen. Der sodann ins Verhältnis zum Verwaltungsvermögen (inkl. Finanzmittel) gesetzte gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens wird dagegen um die Schulden bereinigt (R E 13b.10 S. 3 und 4). Die 90-Prozent-Grenze kann in diesen Fällen schnell überschritten werden, obwohl die Unternehmen operativ tätig sind und möglicherweise über kein sonstiges Verwaltungsvermögen jenseits der Finanzmittel verfügen.³⁰ Daher sollte Unternehmen dieser Branchen der Schuldenabzug im Rahmen des 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstests gewährt werden. Alternativ könnten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vom Verwaltungsvermögen ausgenommen werden. Es ist dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber/die Finanzverwaltung Lösungen für Unternehmen mit einem krisenbedingt stark sinkenden Unternehmenswert und/oder einem erheblich steigenden Forderungsbestand und damit einer sich nachteilig entwickelnden Bruttoverwaltungsvermögensquote anbietet.

Mit Beschluss vom 03.06.2019 hat das Finanzgericht Münster³¹ ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des 90-Prozent-Tests geäußert. Die gesetzliche Regelung führe zu einem *wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Ergebnis*: Obwohl das Verwaltungsvermögen *ohne* (junge) Finanzmittel null Euro betragen hatte, kam es – auch da eine Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG von der Berechnung der 90-Prozent-Grenze ausgenommen wird – infolge eines hohen Forderungsbestands aus Lieferungen und Leistungen und damit beträchtlicher (junger) Finanzmittel zu einem Bruttoverwaltungsvermögen von 473 Prozent. Es sei zweifelhaft, ob dieses Ergebnis durch den Gesetzeszweck der Missbrauchsverhinderung gedeckt sei.

30 Reich, Der Koordinierte Ländererlass zum Unternehmenssteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR, Heft 35, 2017, S. 1858 (1859); Kaminski, Der koordinierte Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen v. 22.06.2017, StBG, Heft 11, 2017, S. 442 (447); Korezkij, Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 14, 2017, S. 745 (748); Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2017, § 13b (Rz. 89-91).

31 FG Münster-Beschluss v. 03.06.2019 (Az. 3 V 3698/18 Erb), ZEV, 2019, S. 551 (551).

Praktikerhinweis

Es ist nicht absehbar, wie die Thematik in Zukunft von der Finanzverwaltung behandelt werden wird. Die Finanzverwaltung hat es versäumt, die verfassungsrechtlichen Zweifel durch Berechnungen und eine verfassungskonforme Auslegung in den Erbschaftsteuerhinweisen 2019 zu beseitigen. Möglicherweise wird aber ohnehin eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht notwendig werden. Solange eine Klärung nicht erfolgt ist, sollte der Steuerpflichtige versuchen, sein Verwaltungsvermögen, zum Beispiel durch Schuldenbegleichung mit Finanzmitteln zu reduzieren und die Quote stets im Blick zu behalten.

Die Richtlinien sehen erstmals eine Ausnahmeregelung vor, wonach kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn der festgestellte Wert des Betriebsvermögens positiv ist, aber die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens einschließlich der (jungen) Finanzmittel negativ ist (Abb. 3). Für diesen Ausnahmefall regelt R E 13b.7 S. 3 und 4, dass kein Verwaltungsvermögen, sondern begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG anzunehmen und der 90-Prozent-Test bestanden sein soll. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wann der Wert des Verwaltungsvermögens einschließlich der (jungen) Finanzmittel negativ sein kann. Da – wie oben dargestellt – eine Schuldenverrechnung im Rahmen der Ermittlung der 90-Prozent-Grenze nicht stattfindet, kann ein gegenüber den Finanzmitteln bestehender Überhang an Schulden auch nicht zu negativen (jungen) Finanzmitteln führen. Aber auch der Gesetzestext selbst verdeutlicht in § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG, dass der gemeine Wert der Finanzmittel einen positiven Wert darstellt („verbleibender Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, etc.“). Auch definiert das Gesetz die Feststellung junger Finanzmittel als positiven Saldo von Einlagen und Entnahmen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG). Auch negatives Verwaltungsvermögen ist allenfalls in der Kategorie der Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen denkbar (§ 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG).

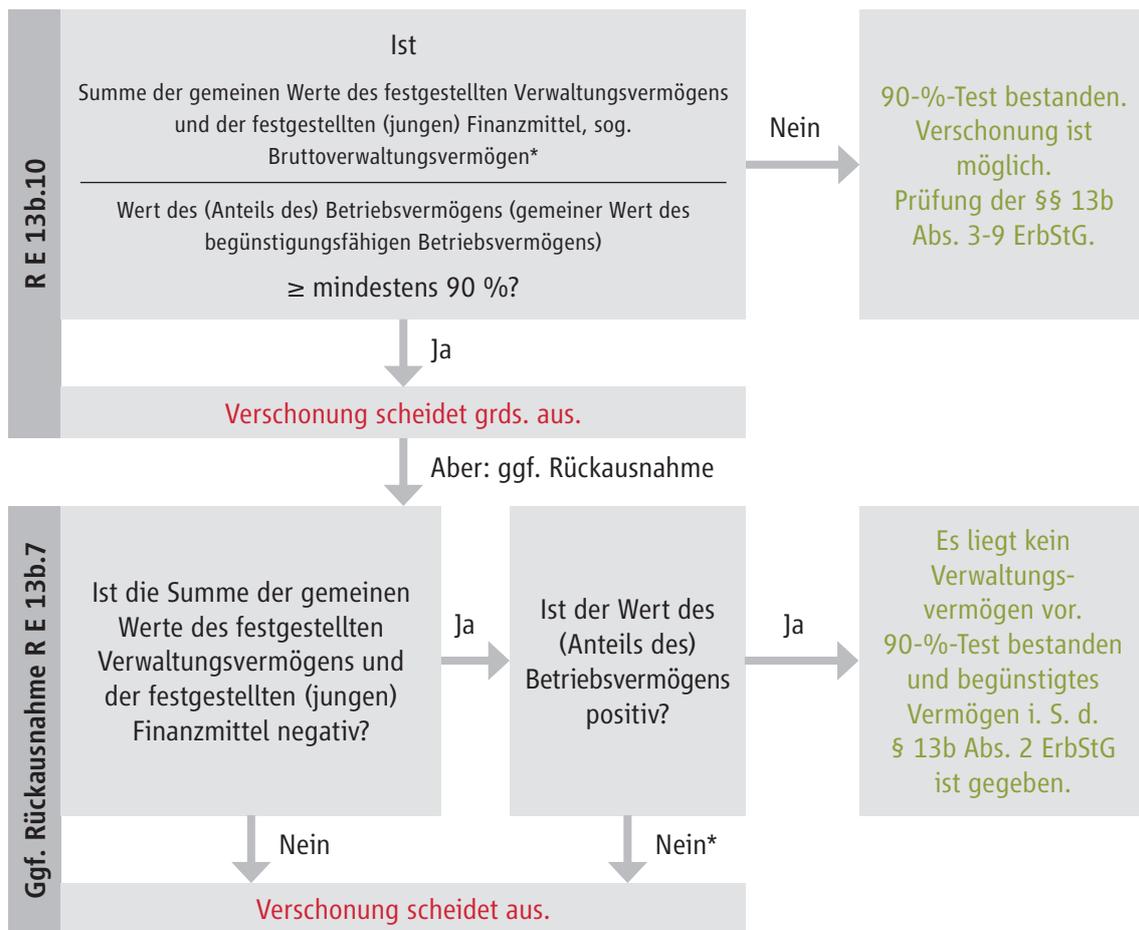
Regelungsbedarf

So stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung möglicherweise eine Division eines negativen Werts durch einen positiven Wert zur Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote schlicht ausschließen möchte.³² Dies ist durch die Finanzverwaltung klarzustellen.

Des Weiteren ergänzt R E 13b.7 S. 5 ebenfalls erstmals, dass „insoweit“ kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt, wenn der Wert des Betriebsvermögens negativ ist. Diese Aussage ist konsequent – bei einem negativen Wert des Betriebsvermögens kann kein begünstigtes Vermögen vorliegen.

32 Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 89.

Abb. 3: Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest und seine Rückausnahme



* Ist der Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens negativ, liegt – unabhängig vom Bruttoverwaltungsvermögenstests – insoweit kein begünstigtes Vermögen vor (R E. 13b.7 S. 5). Siehe hierzu unten, A.II.

Quelle: FinTax policy advice.

c) Die Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)

Überblick

Für Finanzmittel, die zum Verwaltungsvermögen zählen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23), ist zu beachten, dass zunächst die Schulden in Abzug zu bringen sind, sofern die Schuldenverrechnung nicht ausgeschlossen ist. Insbesondere dürfen die über den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor der Steuerentstehung hinausgehenden Schulden nicht angesetzt werden (R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28). Die Richtlinien geben darüber Aufschluss, wie der durchschnittliche Schuldenstand zu ermitteln ist und ermöglichen es, aus Vereinfachungsgründen einen Rückgriff auf den durchschnittlichen Schuldenstand aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzuleiten (R E 13b.28 Abs. 2 S. 4). In die Richtlinien neu aufgenommen wurde der Fall einer Neugründung, für den der durchschnittliche Schuldenstand aus dem kürzeren Zeitraum berechnet und in einen entsprechenden Jahresbetrag umgerechnet werden kann (R E 13b.28 Abs. 2 S. 5). Eine Begrenzung der zu berücksichtigenden Schulden erfolgt laut Richtlinien nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist (R E 13b.28 Abs. 2 S. 7 bis 9). Wann Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind, sollte genauer definiert werden.

Unter bestimmten Voraussetzungen sind 15 Prozent des gemeinen Wertes der Finanzmittel nach Schuldenabzug unschädlich und zählen daher nicht zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen (Finanzmitteltest). Sie sind vor diesem Hintergrund aus dem schädlichen Verwaltungsvermögen herauszurechnen. Die 15-Prozent-Pauschale wird nur dann gewährt, wenn das nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs seinem Hauptzweck nach einer gewerblichen, einer land- und forstwirtschaftlichen oder einer selbstständigen Tätigkeit, also einer *produktiven* Tätigkeit dient (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 6 S. 4 bis 6). Auf diese Weise sollen sogenannte „Cash-GmbHs“ unterbunden werden. Sowohl das Gesetz als auch die Richtlinien definieren den *Hauptzweck* nicht. Es stellt sich daher die Frage, bis zu welchem Umfang das Vorliegen einer nicht begünstigten/nicht produktiven Tätigkeit unschädlich ist. Die Richtlinien stellen zudem nicht klar, wie zu verfahren ist, wenn mehrere gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt werden.

Finanzmittel wie Zahlungsmittel (z. B. Geld oder Kryptowährungen), Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen³³ sind nicht in Gänze Verwaltungsvermögen, sondern nur, soweit sie 15 Prozent des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens übersteigen (Finanzmitteltest, § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2, Abb. 4).

33 Die Richtlinien stellen – wie auch bereits der Erlass – klar, dass hierzu auch Forderungen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft gehören (R E 13b.23 Abs. 2).

Da junge Finanzmittel, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren, in jedem Falle schädliches Verwaltungsvermögen sind und stets der Besteuerung unterliegen, dürfen diese nicht im Rahmen der 15-Prozent-Pauschale (Finanzmitteltest) berücksichtigt werden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3). Daher wird zur Ermittlung der 15-Prozent-Pauschale der positive Saldo der *eingeleigten* und der *entnommenen* jungen Finanzmittel³⁴ (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 S. 1 bis 5) von der Summe der Finanzmittel subtrahiert.³⁵

Sodann werden die Schulden in Abzug gebracht (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4³⁶ und 13b.11 Abs. 4 S. 3). Übersteigen die Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen die Werte der vorgehaltenen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens, können die Altersversorgungsverpflichtungen als Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) berücksichtigt werden (R E 13b.11 Abs. 4 S. 3, 13b.25 S. 1 und H E 13b.30). Dies gilt nicht für junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 3 S. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 2 S. 3). Wie bereits oben dargestellt³⁷, dürfen bereits verrechnete Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen nicht erneut im Rahmen des für die Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens erfolgenden Finanzmitteltests berücksichtigt werden (§ 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 5).

Das Gesetz gibt in § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG keinen Aufschluss darüber, ob ein Ausschluss der Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 8 S. 2 HS 1 ErbStG mit *Finanzmitteln* erfolgen soll.³⁸ Jedoch stellen die Richtlinien klar, dass der Ausschluss der Schuldenverrechnung für nicht belastende und überdurchschnittlich

34 Dabei stellen Einlagen von Finanzmitteln auch dann noch junges Verwaltungsvermögen dar, wenn die Finanzmittel zum Besteuerungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind. Im Übrigen wird der Wert der jungen Finanzmittel begrenzt auf den Wert der Finanzmittel in diesem Zeitpunkt vor Abzug der abzugsfähigen Schulden und vor Anwendung der 15-%-Pauschale (vgl. R E 13b.23 Abs. 3 S. 3).

35 IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 6: „Es ist offen, wie die Begriffe „entnommen“ und „eingeleigt“ auszulegen sind. R E 13b.23 Abs. 3 ErbStR-E 2019 enthält hierzu keine Hinweise. Für die Entnahmebegrenzung stellt die Finanzverwaltung in R E 13a.15 Abs. 1 S. 4 ErbStR-E 2019 auf die ertragsteuerliche Begriffsbestimmung ab. Bei Kapitalgesellschaften gibt es Einlagen, aber keine Entnahmen, sondern aufgrund des ertragsteuerlichen Trennungsprinzips Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen. Angesichts dieser Ungleichbehandlung sollte geprüft werden, ob Einlagen mit Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen verrechnet werden können.“

36 Richtigerweise zählen Rückstellungen zu den abzugsfähigen Schulden (R E 13b.23 Abs. 4).

37 Siehe hierzu oben, A.I.2.a).

38 Für die (anteilige) Schuldenverrechnung bestimmt § 13b Abs. 8 S. 2 HS 1 ErbStG bzw. R E 13b.28 Abs. 2 S. 1 bis 4, dass nicht belastende und überdurchschnittlich hohe Schulden nicht mit *Verwaltungsvermögen* verrechnet werden können. Da Finanzmittel erst dann Verwaltungsvermögen darstellen, wenn sie die Schulden übersteigen und ggf. die 15-%-Grenze überschritten wird, werden Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests nicht mit Verwaltungsvermögen, sondern mit Finanzmitteln verrechnet. Daher hätte auf die Einschränkungen der Verrechnung im Rahmen des Finanzmitteltests verzichtet werden können. Vgl. Olbing/Stenert, Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail – Prüfungsreihenfolge und Zweifelsfragen unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.06.2017, FR, 2017, S. 701 (711).

hohe Schulden für die anteilige Schuldenverrechnung auch im Rahmen der Ermittlung der Finanzmittel zu berücksichtigen ist (R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28). Schulden, mit denen keine wirtschaftlichen Belastungen verbunden sind – zum Beispiel weil eine bilanziell überschuldete Gesellschaft nur deshalb nicht Insolvenz beantragen muss, weil der Gläubiger den Rangrücktritt erklärt hat – werden danach nicht in Abzug gebracht (R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28 Abs. 2).³⁹ Überdies dürfen die über den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor der Steuerentstehung hinausgehenden Schulden nicht angesetzt werden (§ 13b Abs. 8 S. 2 HS 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28 Abs. 2 S. 3).⁴⁰

Darüber wie der durchschnittliche Schuldenstand zu ermitteln ist, geben die Richtlinien in R E 13b.28 Abs. 2 S. 4 Aufschluss. Danach bestehen aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich keine Bedenken, den durchschnittlichen Schuldenstand aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzuleiten. In die Richtlinien neu aufgenommen wurde der Fall einer Neugründung, für den der durchschnittliche Schuldenstand aus dem kürzeren Zeitraum berechnet und in einen entsprechenden Jahresbetrag⁴¹ umgerechnet werden kann (R E 13b.28 Abs. 2 S. 5). Mit der Berücksichtigung des durchschnittlichen Schuldenstands der letzten drei Jahre soll laut Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses Gestaltungen entgegengewirkt werden, die darauf abzielen, vorhandenes Verwaltungsvermögen durch die kurzfristige Generierung nicht betrieblich veranlasster Schulden zu neutralisieren.

39 Die Richtlinien nennen als weiteres Beispiel für *wirtschaftlich nicht belastende Schulden* den Erwerb einer überschuldeten Gesellschaft durch eine Unternehmensgruppe und die Forderung einer nahestehende Person (R E 13b.28 Abs. 2 S. 2). Es hätten weitere Beispiele angeführt werden sollen, wann eine Schuld *nicht wirtschaftlich belastend* im Sinne der Vorschrift ist.

40 Das Gesetz suggeriert in § 13b Abs. 8 ErbStG durch seinen Wortlaut und durch den Verweis auf § 13b Abs. 6 ErbStG, dass ein Ausschluss der Verrechnung von Schulden nur im Rahmen der quotalen Schuldenverrechnung zu berücksichtigen sei (vgl. § 13b Abs. 8 ErbStG). Die Richtlinien stellen – wie bereits der Erlass - jedoch klar, dass der Ausschluss der Schuldenverrechnung bereits im Rahmen der Ermittlung der Finanzmittel Anwendung findet (R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28 Abs. 2 bzw. Abschn. 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. 13b.28 Abs. 2 Erlass).

41 Nicht geklärt ist allerdings, wie eine Umrechnung auf einen „Jahresbetrag“ zu erfolgen und was sie zu bedeuten hat. Schließlich handelt es sich hier doch (anders als bei der Lohnsummenregelung) nicht um aufsummierte Beträge, sondern um einen Durchschnittswert; vgl. Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (140).

Regelungsbedarf

Um diese Missbrauchsvermeidungsklausel zielgerichtet auszugestalten, sollte dem Steuerpflichtigen laut der Begründung der Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses die Möglichkeit des Gegenbeweises einer nicht steuerinduzierten, sondern betrieblichen Veranlassung eingeräumt werden.⁴² Grundsätzlich hätte die Möglichkeit des Gegenbeweises – auch für die anteilige Schuldenverrechnung – ausdrücklich im Gesetz geregelt werden müssen. Die Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses ist hilfreich, stellt aber die Option nicht sicher, zumal die Richtlinien die Möglichkeit des Gegenbeweises überhaupt nicht – auch nicht beschränkt auf die *anteilige Schuldenverrechnung* – erwähnen. Im Rahmen der Aktualisierung der Erbschaftsteuer Richtlinien wurde die Möglichkeit verpasst, den Gegenbeweis explizit aufzunehmen und seine Anforderungen detaillierter auszuarbeiten.

Das Gesetz räumt zudem eine Rückausnahme ein, wonach eine Begrenzung der zu berücksichtigenden Schulden nicht erfolgt, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist (§ 13b Abs. 8 S. 2 HS 2 ErbStG).⁴³ Davon ist den Richtlinien zufolge auszugehen, wenn Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind (R E 13b.28 Abs. 2 S. 7 ff.). Die Richtlinien nennen beispielhaft für das Fehlen einer Betriebstätigkeit die Fremdfinanzierung von Wirtschaftsgütern des nicht betriebsnotwendigen Betriebsvermögens (§ 200 Abs. 2 BewG).

Regelungsbedarf

Leider wurde es verpasst, in den Erbschaftsteuerrichtlinien genauer zu definieren, wann Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind.⁴⁴ Die Prüfung erfolgt im Konzern je Gesellschaft und nicht aufsummiert über den ganzen Konzern (R E 13b.29 Abs. 6 S. 1).

42 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 44.

43 Die Begründung zur Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags führte zu § 13b Abs. 8 S. 2 HS 2 ErbStG aus, dass mit der Regelung Gestaltungen verhindert werden sollen, in denen gezielt vorhandenes Verwaltungsvermögen durch die kurzfristige Generierung nicht betrieblich veranlasster oder wirtschaftlich nicht belastender Schulden neutralisiert werden. Die Missbrauchsvermeidungsvorschrift solle zielgerichtet wirken und dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Gegenbeweises einer nicht steuerinduzierten, sondern betrieblichen Veranlassung einräumen; Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 47. Da laut Richtlinien § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG auch im Rahmen der Ermittlung der Finanzmittel gelten soll, müsste der Gegenbeweis ebenfalls Anwendung finden. Dieser wird jedoch in den Richtlinien nicht einmal für die anteilige Schuldenverrechnung erwähnt; siehe hierzu unten im Detail, A.I.2.d).

44 Zur Streitanzfälligkeit des Begriffs des laufenden Geschäftsbetriebs vgl. Korezkij, Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR, Heft 32, 2017, S. 1729 (1733).

Abb. 4: Die Finanzmittel⁴⁵

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens § 13b Abs. 1 ErbStG Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen	5.024.610 Euro
Ermittlung der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 und 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	
Junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.) ⁴⁶	2.500.000 Euro
Die jungen Finanzmittel sind Bestandteil des <i>nicht begünstigten Verwaltungsvermögens</i> ⁴⁷ (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 HS 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.)	
Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23) ohne junge Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 5, 3b.11 i. V. m. H E 13b.30)	22.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG ⁴⁸ bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5, 13b.28 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	- 5.024.610 Euro
Festgestellter Wert der Finanzmittel nach Abzug von jungen Finanzmitteln , nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und nach Abzug von weiteren Schulden = Bemessungsgrundlage des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	16.975.390 Euro
Finanzmitteltest⁴⁹	
davon <i>unschädlich</i> (bis zu 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens)	15.000.000 Euro
davon <i>schädlich</i> (über 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens) = sog. verbleibender Wert der („schädlichen“) Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 6 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	1.975.390 Euro
Der sog. verbleibende („schädliche“) Wert der Finanzmittel zählt zum <i>gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens</i> ⁵⁰ (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG i. V. m. R E 13b.23 Abs. 6 S. 7) hinzugerechnet.	

Quelle: FinTax policy advice.

Von den verbleibenden Finanzmitteln sind bis zu 15 Prozent des Wertes des Betriebsvermögens begünstigt. Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden positiv und übersteigt dieser Saldo 15 Prozent

- 45 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.
- 46 Der Abzug von jungen Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG) erfolgt an dieser Stelle bis lediglich maximal zur Höhe des festgestellten Werts der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG); vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.
- 47 Zur Ermittlung vgl. unten, Abb. 7.
- 48 Da die weiteren betrieblichen Schulden geringer als die Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel) sind, verbleiben keine Schulden zur weiteren Berücksichtigung. Für eine beispielhafte Berücksichtigung des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden siehe Abb. 5.
- 49 Annahme: Das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaft dient nach seinem Hauptzweck einer sog. produktiven Tätigkeit; vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.
- 50 Zur Ermittlung vgl. unten, Abb. 6.

des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens, handelt es sich bei dem übersteigenden Betrag um sogenannte *verbleibende* („schädliche“) Finanzmittel, die zum gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens zählen (§ 13b Abs. 3, 4 und 6 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1 i. V. m. R E 13b.23 Abs. 6 S. 7).

Da die jungen Finanzmittel schädliches Verwaltungsvermögen darstellen, sind sie in einem weiteren Schritt dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen hinzuzurechnen (R E 13b.9 Abs. 2 S. 1 II. 4. 3).

Entsprechend der Regelung in § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bestimmen die Richtlinien in R E 13b.9 Abs. 2 II. 1. und 13b.23 Abs. 6 S. 4 und 5, dass die 15-Prozent-Pauschale nur dann gewährt wird, wenn das nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften seinem Hauptzweck nach einer betrieblichen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), einer land- und forstwirtschaftlichen (§ 13 Abs. 1 EStG) oder einer selbstständigen Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG), also einer *produktiven* Tätigkeit⁵¹ dient. Hintergrund der Regelung ist die Befürchtung mehrerer Länder, durch die 15-Prozent-Pauschale für Finanzmittel sowie die Zehn-Prozent-Pauschale für nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen überwiegend vermögensverwaltende „Cash-GmbHs“ wiederzubeleben.⁵² Erst 2013 war mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz⁵³ eine Regelung in das Erbschaftsteuergesetz aufgenommen worden (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a. F.), die Vermögen aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben und Geldforderungen als „schädliches“ Verwaltungsvermögen deklarierte, soweit es mehr als 20 Prozent des Betriebsvermögens ausmachte. Auf diese Weise sollte verhindert werden, dass große private Geldvermögen als Betriebsvermögen eingeordnet werden können.

51 § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG verlangt mehr oder weniger eine Aufteilung sämtlicher Tätigkeiten (nicht: der Einkünfte!) innerhalb des begünstigungsfähigen Vermögens in „gute“ und „schlechte“ Tätigkeiten. Offenbar geht es hier aber entgegen dem missverständlichen Gesetzeswortlaut gar nicht um Tätigkeiten i. S. d. genannten Vorschriften des EStG, sondern um Tätigkeiten, „die zu Einkünften i. S. d. genannten Vorschriften führen. [...] Die Art (begünstigt vs. nicht begünstigt) und die Höhe der Einkünfte sollen also die qualitative und quantitative Aussage über die Tätigkeiten innerhalb eines begünstigungsfähigen Vermögens ermöglichen“; Korezkij, Erbschaftsteuerreform – Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 14, 2017, S. 745 (746).

52 So wurde angeführt, dass eine Gesellschaft mit 1 Million Euro Produktivvermögen und 9 Millionen Euro Geldmitteln nach den vorgesehenen Regeln zu rund 27,5 % begünstigt sein könnte. Diese Begünstigung ergebe sich aus den erheblichen Freibeträgen für Verwaltungsvermögen und Finanzmitteln: Der Freibetrag für Finanzmittel von 15 % des Werts des Betriebs betrage demnach 1,5 Millionen Euro. Werde dieser Betrag mit dem eigentlichen Produktivvermögen addiert, ergebe sich ein begünstigtes Vermögen von 2,5 Millionen Euro (1 Million Euro + 1,5 Millionen Euro). Darüber hinaus sei der 10-%-ige Freibetrag für Verwaltungsvermögen von 0,25 Millionen Euro zu gewähren. Daraus ergebe sich ein begünstigtes Vermögen von 2,75 Millionen Euro, also von 27,5 %. Überdies wurde eine Senkung der Pauschale für Finanzmittel von 15 % auf 10 % gefordert; vgl. „12-Punkte-Papier“ als Gesprächsgrundlage für das Vermittlungsverfahren zur Erbschaftsteuer v. 01.09.2016, S. 6 f.

53 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

Regelungsbedarf

Weder in § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG noch in R E 13b.23 Abs. 6 S. 4 wird der *Hauptzweck* definiert. Es stellt sich daher die Frage, bis zu welchem Umfang das Vorliegen einer nicht begünstigten/nicht produktiven Tätigkeit unschädlich ist. Der Regierungsentwurf enthielt noch eine Neudefinition des begünstigten Vermögens. Danach hätte das Vermögen begünstigt werden sollen, das seinem Hauptzweck nach *überwiegend* einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient.⁵⁴ Als Indiz sollte die bisherige Nutzung zu *mehr als 50 Prozent* im Betrieb herangezogen werden können. Der Gesetzes- und Richtlinienwortlaut verlangt kein „ausschließliches“ Dienen einer begünstigten Tätigkeit. In den Erbschaftsteuer-richtlinien hätte vereinfacht klargestellt werden können, dass ab einem Umsatz von 50 Prozent aus produktiven Tätigkeiten davon ausgegangen werden kann, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs seinem Hauptzweck nach einer produktiven Tätigkeit dient.⁵⁵ Dies ist unterblieben. Unklar ist die Rechtslage zudem, wenn *mehrere* gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt werden.⁵⁶ Insbesondere sogenannte Spartenkonzerne aber auch einzelne Betriebe können mehrere Zwecke verfolgen und dementsprechend mehrere Tätigkeiten ausüben. In den Richtlinien wurde nicht klargestellt, dass ein Wirtschaftsgut, welches nicht überwiegend einer Tätigkeit dient, mehreren Hauptzwecken dienen und zum begünstigten Vermögen gehören kann.⁵⁷ Auch hier hätte ein Umsatz von 50 Prozent aus produktiven Tätigkeiten herangezogen werden können.⁵⁸

54 Regierungsentwurf v. 07.09.2015, BT-Drs. 18/5923, S. 26.

55 So auch Eisele, Reform der Erbschaftsteuer – Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, NWB, 2016, S. 3002 (3005). Ähnlich Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuer-richtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22): „§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG gesteht den Unternehmen eine gewisse Finanzausstattung zu, während darüber hinaus vorhandene Geldmittel und Forderungen als Verwaltungsvermögen angesehen werden. Die Grenze zieht der Gesetzgeber nunmehr bei 15 % des begünstigungsfähigen Vermögens, macht aber zusätzlich zur Voraussetzung, dass dieses nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Vermögensverwaltung und bloße gewerbliche Prägung werden damit ausgeschlossen. Leider ist der Begriff des Hauptzwecks jedoch quantitativ unscharf. Sinnvoll wäre es, ihn dahingehend zu konkretisieren, dass das begünstigungsfähige Vermögen zu mehr als 50 % einer gewerblichen oder gleichgestellten Tätigkeit dienen muss.“

56 So auch Korezkij, Erbschaftsteuerreform – Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 14, 2017, S. 745 (747).

57 So auch IDW, Eingabe zur Erarbeitung von Verwaltungsanweisungen betreffend die Anwendung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 17.03.2017, S. 5 f.

58 So auch Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuer-richtlinien 2019, 24.01.2019, S. 14; Eisele, Reform der Erbschaftsteuer – Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, NWB, 2016, S. 3002 (3005).

- d) Die quotale Berücksichtigung der Schulden und der Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG)

Überblick

Nachdem die zum Betrieb gehörenden Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen mit den zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienenden Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens verrechnet und – falls noch vorhanden – bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (15-Prozent-Pauschale) berücksichtigt wurden, können etwaige verbleibende Schulden zudem noch für einen anteiligen Schuldenabzug genutzt werden. Für eine Verrechnung muss der *gemeine Wert des Verwaltungsvermögens* bestimmt werden (§ 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG). Der ermittelte *gemeine Wert des Verwaltungsvermögens* wird anschließend mit den verbleibenden Schulden multipliziert. In einem zweiten Schritt wird der festgestellte Wert des Betriebsvermögens zu den verbleibenden Schulden addiert. Der im ersten Schritt ermittelte Betrag wird sodann durch die Summe des zweiten Schritts dividiert (anteiliger Wert der verbleibenden Schulden). Zur Ermittlung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens wird der anteilige Wert der verbleibenden Schulden vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens zum Abzug gebracht. Die Richtlinien konkretisieren insbesondere, in welchen Fällen eine anteilige Schuldenverrechnung ausgeschlossen sein soll (R E 13b.28). Insbesondere soll Gestaltungen entgegengewirkt werden, die darauf abzielen, vorhandenes Verwaltungsvermögen durch die kurzfristige Generierung nicht betrieblich veranlasster Schulden zu neutralisieren. Wie dies allerdings zu erfolgen hat, ist im Gesetzestext und auch in den Richtlinien nicht eindeutig geregelt. In der Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses wurde – zu Recht – die Möglichkeit eines Gegenbeweises eingeräumt, die jedoch in den Richtlinien gänzlich unerwähnt bleibt.

Nachdem die zum Betrieb gehörenden Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen mit den zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienenden Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens verrechnet (§ 13b Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 4 Nr. 1 und 2) und – falls noch vorhanden – bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (15-Prozent-Pauschale) berücksichtigt (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 4 S. 2) wurden, können zur Ermittlung des Werts des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens etwaige verbleibende Schulden zudem noch *anteilig* zum Abzug gebracht werden (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 S. 1; vgl. Abb. 5).⁵⁹

Im Einzelnen wird die Verrechnung der anteilig verbleibenden Schulden mit dem Verwaltungsvermögen wie folgt vorgenommen: Für eine Verrechnung muss der *gemeine Wert* des Verwaltungsvermögens bestimmt werden. Ausgangspunkt ist das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG.

59 Die quotale Zuordnung soll das vom Bundesverfassungsgericht monierte Alles-oder-Nichts-Prinzip aufgrund der 50-%-Grenze ablösen; Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 39.

Dieses wird um die Altersversorgungsverpflichtungen sowie um das junge Verwaltungsvermögen gekürzt und um die verbleibenden („schädlichen“) Finanzmittel ergänzt.

Der ermittelte *gemeine Wert des Verwaltungsvermögens* wird anschließend mit den verbleibenden Schulden multipliziert. In einem zweiten Schritt wird der festgestellte Wert des Betriebsvermögens zu den verbleibenden Schulden addiert. Der im ersten Schritt ermittelte Betrag wird sodann durch die Summe des zweiten Schritts dividiert (anteiliger Wert der verbleibenden Schulden). Zur Ermittlung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens wird der anteilige Wert der verbleibenden Schulden vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens zum Abzug gebracht.

Allerdings ist die anteilige Schuldenverrechnung in bestimmten Fällen ausgeschlossen (§ 13b Abs. 8 i. V. m. Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.28). So sind junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel ausgenommen (§ 13b Abs. 8 S. 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 S. 6, 13b.27 S. 7 und 13b.28 Abs. 1 i. V. m. R E 13b.25 S. 4). Damit wird laut Gesetzesbegründung vermieden, dass eine missbräuchliche Einlage von Privatvermögen kurz vor dem Übertragungsvorgang vorgenommen wird, um vorhandene Schulden mit dem „künstlich“ erhöhten Betriebsvermögen zu verrechnen und so Privatvermögen ganz oder teilweise erbschaft- und schenkungsteuerfrei zu übertragen.⁶⁰

Praktikerhinweis/Regelungsbedarf

Wie dies allerdings zu erfolgen hat, ist im Gesetzestext nicht eindeutig. Dieser lässt vermuten, dass das junge Verwaltungsvermögen – wie hier geschehen – bereits im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens subtrahiert wird, da er das junge Verwaltungsvermögen nicht explizit anspricht. Anhand des Rechnungsweges in R E 13b.9 Abs. 2 S. 1 II. 3. 1 in Verbindung mit Abs. 2 S. 1 II. 3. 1 ist zu erkennen, dass die Richtlinien diesen Weg gehen.

Dazu hätte sich die Finanzverwaltung an geeigneter Stelle (z. B. in R E 13b.25 S. 4⁶¹) explizit im Richtlinien text bekennen können. Denkbar wäre dem Gesetzestext zufolge nämlich auch eine Subtraktion des jungen Verwaltungsvermögens *nach* Ermittlung des gemeinen Wertes gewesen, sodass eine eindeutige Klarstellung wünschenswert gewesen wäre.

§ 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG beziehungsweise R E 13b.28 Abs. 2 erwähnt sodann weitere – bereits für den Abschnitt der Finanzmittel anzuwendende – Fälle, in denen eine (anteilige) Schuldenverrechnung

60 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 44.

61 Dort ist lediglich festgehalten, dass das Verwaltungsvermögen um den festgestellten Wert des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 8 ErbStG) zu verringern sei.

ausgeschlossen sein soll (unter anderem wirtschaftlich nicht belastende Schulden und Überschreiten der Schulden des durchschnittlichen Schuldenstands der letzten drei Jahre).⁶²

Abb. 5: Berücksichtigung von anteilig verbleibenden Schulden (Abwandlung des Gesamtmodells)⁶³

Unternehmenswert = Erwerbe Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	100.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden	30.000.000 Euro
Ermittlung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens	
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel ohne junges Verwaltungsvermögen nach Schuldenverrechnung nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen ⁶⁴ > Hinzurechnung zum gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens	10.200.000 Euro
Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und Abzug von jungen Finanzmitteln	22.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5, 13b.28 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	30.000.000 Euro
Begrenzung der Schulden auf Höhe der Finanzmittel: Lediglich 22.000.000 Euro werden von 30.000.000 Euro angesetzt. Verbleibende Schulden (8.000.000 Euro) werden später anteilig berücksichtigt, s. u.	
	- 22.000.000 Euro
Festgestellter Wert der Finanzmittel nach Abzug von jungen Finanzmitteln ⁶⁵ , nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und nach Abzug von Schulden = Bemessungsgrundlage des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	0 Euro
Finanzmitteltest⁶⁶	
davon <i>unschädlich</i> (bis zu 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens)	0 Euro
davon <i>schädlich</i> (über 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens) = Sog. verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.) > Hinzurechnung zum gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens	+ 0 Euro

62 Siehe hierzu im Einzelnen oben, A.I.2.c).

63 Diese Rechnung findet sich nicht im Anhang, da es sich um eine Abwandlung des ausführlichen Gesamtmodells handelt (Erhöhung der weiteren betrieblichen Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsvermögen von 5.024.610 Euro auf 30.000.000 Euro).

64 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 1.

65 Der Abzug von jungen Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG) erfolgt an dieser Stelle bis lediglich maximal zur Höhe des festgestellten Werts der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG). Siehe R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.

66 Annahme: Das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaft dient nach seinem Hauptzweck einer produktiven Tätigkeit.

Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3, 4 und 6 ErbStG ⁶⁷) ohne junges Verwaltungsvermögen (Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22) abzgl. des jungen Verwaltungsvermögens abzgl. des Saldos aus Altersversorgungsverpflichtungen (R E 13b.11) + verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	10.200.000 Euro
<hr/>	
Berücksichtigung des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. 13b.9 Abs. 2 II. 3. 2.)	
<hr/>	
Wert der verbleibenden Schulden nach Anwendung von § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 2.	8.000.000 Euro
<hr/>	
Anteiliger Wert der verbleibenden Schulden (§ 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 2.)	755.556 Euro
<hr/>	
$= \frac{\text{Verbleibender Wert Schulden nach Anwendung von § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG} \times \text{Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens ohne junges Verwaltungsvermögen}}{\text{Festgestellter Wert des Betriebsvermögens} + \text{Verbleibender Wert der Schulden nach Anwendung von § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG}}$	
<p>> Der Wert der verbleibenden Schulden wird lediglich anteilig berücksichtigt. Daher verbleibt ein Betrag i.H.v. 7.244.444 Euro (24 % der Schulden) ungenutzt.</p>	
Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 3.) (Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens ohne junges Verwaltungsvermögen abzgl. der anteilig verbleibenden Schulden)	9.444.444 Euro

Quelle: FinTax policy advice.

In diesem Beispiel werden die Finanzmittel von 22.000.000 Euro mit den weiteren betrieblichen Schulden von 30.000.000 Euro verrechnet. Übersteigen die Schulden die Finanzmittel, findet in einem nächsten Schritt eine Verrechnung der *anteilig* verbleibenden Schulden statt. Die verbleibenden Schulden betragen hier 8.000.000 Euro, die *anteilig* verbleibenden Schulden 755.556 Euro. Letztere werden vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens subtrahiert. Dies ergibt den Nettowert des Verwaltungsvermögens von 9.444.444 Euro.

Übersteigen die Schulden die Finanzmittel jedoch nicht, kann auch keine weitere Schuldenverrechnung erfolgen (Abb. 6):

67 Für den Fall eines Antrags auf Optionsverschonung muss geprüft werden, ob der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG) zzgl. der jungen Finanzmittel und zzgl. des jungen Verwaltungsvermögens (sog. maßgebendes Verwaltungsvermögen nach H E 13a.21) die Verwaltungsvermögensgrenze i. H. v. 20 % des festgestellten Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt. Diese liegt bei 15,7 %, sodass die Optionsverschonung nach dem neuen Recht angewendet werden kann.

Abb. 6: Berücksichtigung von Schulden⁶⁸

Unternehmenswert = Erwerbe Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens § 13b Abs. 1 ErbStG Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	100.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen	5.024.610 Euro
Ermittlung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens	
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen ⁶⁹ > Hinzurechnung zum gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens	10.200.000 Euro
Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23) ohne junge Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	22.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG ⁷⁰ bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5, 13b.28 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	- 5.024.610 Euro
Festgestellter Wert der Finanzmittel nach Abzug von jungen Finanzmitteln, nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und nach Abzug von weiteren Schulden = Bemessungsgrundlage des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	16.975.390 Euro
Finanzmitteltest⁷¹	
davon <i>unschädlich</i> (bis zu 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens)	15.000.000 Euro
davon <i>schädlich</i> (über 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens) = Sog. verbleibender Wert der („schädlichen“) Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	+ 1.975.390 Euro
Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG⁷²) ohne junges Verwaltungsvermögen (Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22) abzgl. des jungen Verwaltungsvermögens abzgl. des Saldos aus Altersversorgungsverpflichtungen (R E 13b.11) + verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. 13b.9 Abs. 2 II. 1.))	12.175.390 Euro
Berücksichtigung der anteilig verbleibenden Schulden (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25) > Keine weitere Berücksichtigung, da festgestellter Wert der Schulden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5) nicht höher als Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und Abzug von jungen Finanzmitteln; vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 2. und II. 3. 2.	0 Euro

68 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

69 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 1.

70 Da die weiteren betrieblichen Schulden geringer als die Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel) sind, verbleiben keine Schulden zur weiteren Berücksichtigung. Für eine beispielhafte Berücksichtigung des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden siehe Abb. 5.

71 Annahme: Das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaft dient nach seinem Hauptzweck einer produktiven Tätigkeit; vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.

72 Für den Fall eines Antrags auf Optionsverschonung muss geprüft werden, ob der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG) zzgl. der jungen Finanzmittel und zzgl. des jungen Verwaltungsvermögens (sog. maßgebendes Verwaltungsvermögen nach H E 13a.21) die Verwaltungsvermögensgrenze i. H. v. 20 % des festgestellten Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt. Diese liegt bei 15,7 %, sodass die Optionsverschonung nach dem neuen Recht angewendet werden kann.

Quelle: FinTax policy advice.

In diesem Beispiel werden die Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen und die weiteren betrieblichen Schulden mit den Finanzmitteln verrechnet. Da keine weiteren Schulden verbleiben, kann der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens auch nicht mehr um anteilig verbleibende Schulden gekürzt werden. Daher entsprechen sich hier der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens und der Nettowert des Verwaltungsvermögens (12.175.390 Euro).

Wie bei der Ermittlung der Finanzmittel ist die Schuldenverrechnung in bestimmten Fällen ausgeschlossen. So dürfen insbesondere die über den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor der Steuerentstehung hinausgehenden Schulden nicht angesetzt werden (§ 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.28 Abs. 2 S. 3).⁷³

e) Die Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 ErbStG)

Überblick

Ein Teil des Nettowertes des nicht begünstigten Vermögens soll insbesondere zur Kapitalstärkung und für anstehende Investitionen typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden. Zehn Prozent auf den um den Nettowert des schädlichen Verwaltungsvermögens (einschließlich der jungen Finanzmittel und des sonstigen jungen Verwaltungsvermögens) reduzierten Unternehmenswert stellen daher unschädliches Verwaltungsvermögen dar und werden dem begünstigungsfähigen Vermögen hinzugerechnet. Die Zehn-Prozent-Pauschale übersteigende Beträge sind nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen.

Für junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.27), also Verwaltungsvermögen inklusive Finanzmittel, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, ist zu beachten, dass es in jedem Falle schädlich ist. Es darf daher – um nicht Teil des begünstigungsfähigen Vermögens zu werden – weder in die Bemessungsgrundlage der 15-Prozent-Pauschale im Rahmen des Finanzmitteltests⁷⁴ (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23) noch in die Bemessungsgrundlage der Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.26) einfließen.

⁷³ Siehe zum Ausschluss der Schuldenverrechnung im Detail oben, A.I.2.c).

⁷⁴ Siehe hierzu oben, A.I.2.c).

Ein Teil des Nettowertes des nicht begünstigten Vermögens soll insbesondere zur Kapitalstärkung und für anstehende Investitionen typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden.⁷⁵ Die Ermittlung des Wertes knüpft an den gemeinen Wert des Betriebes an (vgl. § 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.25 S. 3 i. V. m. R E 13b.26). Davon werden das ermittelte Nettoverwaltungsvermögen sowie die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen anschließend subtrahiert (Abb. 7)⁷⁶. Bis zu maximal zehn Prozent sollen von diesem Wert wie begünstigtes Vermögen behandelt und verschont werden („unschädliches“ Verwaltungsvermögen).⁷⁷ Die Zehn-Prozent-Pauschale übersteigende Beträge sind nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen. Laut Begründung des Änderungsantrages soll auf diese Weise unter anderem vermieden werden, dass sich durch eine Einlage von Verwaltungsvermögen der gemeine Wert des Betriebs erhöht und damit ein höherer Anteil am Verwaltungsvermögen verschont werden kann.⁷⁸

Abb. 7: Die Zehn-Prozent-Pauschale⁷⁹

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Ermittlung der Zehn-Prozent-Pauschale	
Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.27 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1.) nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	1.000.000 Euro
Junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	+ 2.500.000 Euro
Nettowert des Verwaltungsvermögens ⁸⁰ (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 3.) (Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen abzgl. des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden)	+ 12.175.390 Euro
Summe	15.675.390 Euro
Betriebsvermögen abzgl. der Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens = Bemessungsgrundlage der Zehn-Prozent-Pauschale	84.324.610 Euro

75 Empfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 43.

76 Verwaltungsvermögen in Form der Finanzmittel und sonstiges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen), stellen schädliches Verwaltungsvermögen dar und bleiben daher im Rahmen der 10-%-Pauschale unberücksichtigt (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.26 S. 3 Spiegelstriche 2 und 3).

77 Die Wertgrenze von 10 % hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 14.12.2014 nicht beanstandet. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136; BStBl. II 2015, S. 50.

78 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 43.

79 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

80 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 6.

Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.26 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 2.) - 8.432.461 Euro

> Hinzurechnung zum begünstigungsfähigen Vermögen

Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.)

7.242.929 Euro

Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale

Quelle: FinTax policy advice.

f) Die konsolidierte Nettobetrachtung und Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)

Überblick

Die Konsolidierung setzt zunächst voraus, dass an den Erwerber Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften unmittelbar übertragen werden, die begünstigungsfähig im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG sind.⁸¹ Halten die erworbenen Gesellschaften wiederum Anteile an weiteren Gesellschaften, erfolgt eine Konsolidierung im Wege einer Verbundvermögensaufstellung. Einzubeziehen sind *unmittelbar und mittelbar* gehaltene Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften im *In- und Ausland* (§ 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 1 S. 2). Gehören zum übertragenen Vermögen der Gesellschaften *unmittelbar* gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die die Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent unterschreiten, wird der gemeine Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft als Verwaltungsvermögen angesetzt. Der Erlass sah dies ebenfalls noch für *mittelbar* gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft vor (R E 13b.29 Abs. 8 S. 1).

In einem *ersten Schritt* sind auf *jeder Beteiligungsstufe* die Finanzmittel und jungen Finanzmittel, die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens sowie die Schulden zu ermitteln.

In einem *zweiten Schritt* erfolgt auf *jeder Beteiligungsstufe* eine Zusammenfassung der festgestellten Werte der gehaltenen Finanzmittel, jungen Finanzmittel, (sonstigen) Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens sowie der Schulden *anteilig nach Beteiligungsquote*. Auf Ebene der obersten Beteiligungsstufe wird eine zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung erstellt.

Die Richtlinien enthalten detaillierte Ausführungen zur Behandlung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten (R E 13b.29 Abs. 5), die im Gesetz nur kurz angesprochen sind (§ 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG). Danach gelten Forderungen, denen Verbindlichkeiten innerhalb

81 Siehe hierzu unten, A.I.2.f)aa).

der zum übertragenen Vermögen gehörenden Beteiligungsstruktur gegenüberstehen, nicht als Finanzmittel. Wird eine Forderung nicht als Finanzmittel angesetzt, sind die Finanzmittel beim Gläubigerunternehmen um diese Forderung zu kürzen. Entsprechendes gilt für die einer Forderung gegenüberstehende Verbindlichkeit – die Schulden des Unternehmens sind um die Verbindlichkeit zu kürzen.

Die Richtlinien beinhalten Neuregelungen (R E 13b.29 Abs. 3) zur Vorgehensweise bei der *Einlage von Finanzmitteln in der Beteiligungskette nach unten*.⁸² Legt eine Muttergesellschaft Finanzmittel – *nicht* notwendigerweise junge Finanzmittel – in eine Tochtergesellschaft ein, werden diese eingelegten Finanzmittel bei der Tochtergesellschaft als *junge* Finanzmittel angesetzt. *Junge* Finanzmittel der Tochtergesellschaft sind sodann im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung auch bei der Muttergesellschaft als *junge* Finanzmittel anzusetzen. Ebenso wird bei einer Einlage von Finanzmitteln der Tochtergesellschaft bei einer Enkelgesellschaft verfahren. Theoretisch könnte es dadurch zu *Mehrfacherfassungen der jungen Finanzmittel* bei der Muttergesellschaft kommen. Jedoch wurde nunmehr in den Hinweisen (H E 13b.29) klargestellt, dass sich auf der Ebene der Muttergesellschaft mehrere zeitlich hintereinander erfolgte Einlagen von Finanzmitteln in nachgelagerte Beteiligungsstufen in der Beteiligungsstruktur nur *einmal* auswirken sollen.

Mit der Gesetzesänderung 2016 neu eingeführt wurde, dass Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund *eingelegt* werden oder die von einer anderen Gesellschaft im Verbund *erworben* werden, zum jungen Verwaltungsvermögen zählen (R E 13b.29 Abs. 4).⁸³ Junges Verwaltungsvermögen ist – wie auch junge Finanzmittel – kein unschädliches Verwaltungsvermögen und damit zu versteuern.

Für Personengesellschaften enthält R E 13b.29 Abs. 5 S. 6 bis 8 Sonderregelungen für die Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Erlass ergeben.⁸⁴ Eine Kürzung um die korrespondierenden Verbindlichkeiten findet in zahlreichen Fällen nicht statt. Dies hat insbesondere Bedeutung im Zusammenhang mit der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögensgrenze des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG. Können Forderungen bei Personengesellschaften nicht saldiert werden, erhöhen die Forderungsbestände den Zähler zur Er-

82 Siehe hierzu unten, A.I.2.f)bb).

83 Siehe hierzu unten, A.I.2.f)cc).

84 Siehe hierzu unten, A.I.2.f)dd).

mittlung der Bruttoverwaltungsvermögensgrenze, und ein Überschreiten der 90-Prozent-Grenze⁸⁵ wird wahrscheinlicher.

Zu kritisieren ist ferner, dass die Richtlinien bestimmen, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für eine Verbundvermögensaufstellung darstellt (R E 13b.29 Abs. 1 S. 3).

Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, erfolgt die Ermittlung des begünstigten Vermögens durch eine Verbundvermögensaufstellung. Das neue Recht enthält deshalb Regelungen zur Konsolidierung (Abb. 8 und Abb. 9), die bei mehrstöckigen Gesellschaften Steuerbefreiungen durch Kaskadeneffekte zu vermeiden suchen (§ 13b Abs. 9 ErbStG bzw. R E 13b.29). Während des Gesetzgebungsverfahrens wurde in einer Protokollerklärung der Bundesregierung vom 21.09.2016 festgehalten, dass in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren Fragen zum konsolidierten Ergebnis des Verbundes zu klären seien.⁸⁶ Dies ist bisher nicht erfolgt, wäre aber aufgrund der im Folgenden dargestellten Probleme im Zusammenhang mit der Verbundvermögensaufstellung dringend zu empfehlen.

aa) Verfahren und Systematik der Verbundvermögensaufstellung

Die Konsolidierung setzt zunächst voraus, dass an den Erwerber Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften *unmittelbar* übertragen werden, die begünstigungsfähig im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG sind (§ 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 1 S. 1).⁸⁷ Erhält

85 Siehe hierzu oben, A.I.2.b).

86 Vgl. Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drs. 19/6774 v. 28.12.2018, S. 4.

87 Wie oben in A.I.1 dargelegt, ist zu unterscheiden zwischen dem Erwerb einer Personengesellschaft und dem Erwerb einer Kapitalgesellschaft. Begünstigungsfähig sind gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unter anderem der unmittelbare Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs in den Rechtsformen der Personengesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 95 BewG i. V. m. § 15 Abs. 1 und 2 EStG) und der Kapitalgesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 97 Abs. 1 S. 1 BewG). Begünstigungsfähig ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zudem der *unmittelbare* Erwerb von *Beteiligungen* an einer *Personengesellschaft*. Beim *unmittelbaren* Erwerb von Beteiligungen an einer *Kapitalgesellschaft* kommt es, sofern es sich nicht um den Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs handelt, auf die Höhe der Beteiligung an. Dies wird allerdings nicht in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, sondern in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geregelt. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zählen Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer *unmittelbaren* Mindestbeteiligung von mehr als 25 % zum begünstigungsfähigen Vermögen. Sie gehören nie zum Verwaltungsvermögen, da § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG die Qualifizierung von Verwaltungsvermögen an einen Anteil von 25 % oder darunter knüpft. Beträgt der unmittelbare Anteil an einer Kapitalgesellschaft 25 % oder weniger ist er nicht begünstigungsfähig (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Halten die dargestellten Fälle der begünstigungsfähigen Personen- oder Kapitalgesellschaften wiederum Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, sind diese *mittelbaren* Erwerbe der Beteiligungen – unabhängig von der Höhe des Anteils – grundsätzlich begünstigungsfähig. Handelt es sich dabei allerdings um Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger, die von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gehalten werden, sind sie als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG).

der Erwerber unmittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, müssen diese ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, und es muss eine Mindestbeteiligung von mehr als 25 Prozent vorliegen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bzw. R E 13b.6).

Halten die erworbenen Gesellschaften wiederum Anteile an weiteren Gesellschaften, erfolgt eine Konsolidierung im Wege einer Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG bzw. R E 13b.29). Einzubeziehen sind *unmittelbar und mittelbar* gehaltene Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften im *In- und Ausland* (§ 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 1 S. 2).

Praktikerhinweis

Gehören zum übertragenen Vermögen der Gesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG⁸⁸ *unmittelbar* gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die die Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent unterschreiten, wird der gemeine Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft als *Verwaltungsvermögen* angesetzt – eine Wertfeststellung nach § 13b Abs. 9 S. 1 bis 4 ErbStG findet hierfür nicht statt (§ 13b Abs. 9 S. 5 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 8 S. 1 und 2 i. V. m. R E 13b.20 Abs. 1 und 4). Der Erlass sah dies auch für *mittelbar* gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft vor (Abschn. 13b.29 Abs. 6 S. 1 Erlass). Es ist anzunehmen, dass die Richtlinien die Regelung deshalb auf *unmittelbar* gehaltene Anteile beschränken, weil *auf jeder Beteiligungsstufe* zu prüfen sein soll, ob eine Beteiligungsquote von 25 Prozent oder weniger und damit *Verwaltungsvermögen* vorliegt, das dann der Gesellschaft einer jeden Beteiligungsstufe und nicht der Muttergesellschaft zuzurechnen sein soll (R E 13b.20 Abs. 4 S. 1).

In die Verbundvermögensaufstellung gehen die *Vermögensgegenstände* des Betriebs und der nachgeordneten Gesellschaften mit den festgestellten Werten in Höhe der jeweiligen Beteiligungsquote ein, nicht jedoch die gemeinen Werte der Beteiligungen oder Anteile. Berücksichtigt werden die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände des *Verwaltungsvermögens*, des *jungen Verwaltungsvermögens*, der *Finanzmittel*, der *jungen Finanzmittel* und der *Schulden* in Höhe der *unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung* (§ 13b Abs. 9 S. 1 bzw. R E 13b.29 Abs. 2 S. 1 und 2).

88 Vgl. hierzu oben, Fn. 87.

Regelungsbedarf

Die Richtlinien stellen – weitestgehend ohne weitere Begründung – klar, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung bildet (R E 13b.29 Abs. 1 S. 3). Der Ansatz einer Begründung ist allenfalls der Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP⁸⁹ zu entnehmen. Dort heißt es, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Vermögensaufstellung sein könne, weil in ihr die Aktiva und Passiva mit ihren ertragsteuerlichen Werten angesetzt werden und nicht mit den nach dem Bewertungsgesetz vorgeschriebenen gemeinen Werten. Dies ist zu kritisieren, da insbesondere aufgrund der erforderlichen Bewertung eines jeden Wirtschaftsgutes in Konzernen mit einer Vielzahl von Gesellschaften ein erheblicher administrativer Aufwand für die Unternehmen, aber auch für die Finanzverwaltung aufgrund aufwendiger Berechnungen im Rahmen der Feststellungen entsteht. Wäre ein Rückgriff auf einzelne relevante Positionen in der Konzernbilanz, eine Integration durch Überleitungsrechnungen und Hinzurechnungen (z. B. Wertpapiere) in die Verbundvermögensaufstellung möglich, würde sich der Aufwand erheblich reduzieren.⁹⁰

Folgende Vorgehensweise besteht für die Verbundvermögensaufstellung: In einem *ersten Schritt* sind auf *jeder Beteiligungsstufe*

- die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) und jungen Finanzmittel⁹¹ (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG),
- die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen (sonstigen) Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG) und des jungen Verwaltungsvermögens⁹² (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG) sowie
- die Schulden

zu ermitteln (R E 13b.29 Abs. 2 S. 3 und 4).

89 Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drs. 19/6774 v. 28.12.2018, S. 4.

90 Vgl. Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 17 ff.

91 Junge *Finanzmittel* sind im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung gesondert aufzuführen und werden im Rahmen der Saldierung der Schulden nicht berücksichtigt (§ 13b Abs. 9 S. 4 i. V. m. Abs. 7 S. 2 und Abs. 9 S. 2 HS 2 ErbStG).

92 Junges *Verwaltungsvermögen* ist im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung gesondert aufzuführen und wird im Rahmen der Saldierung der Schulden nicht berücksichtigt (§ 13b Abs. 9 S. 4 i. V. m. Abs. 7 S. 2 und Abs. 9 S. 2 HS 2 ErbStG).

Diese sind mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 2 S. 2).⁹³ Zu beachten sind laut Richtlinien auf *jeder Beteiligungsstufe* folgende Aspekte:

- das Ausscheiden von Verwaltungsvermögen und Schulden im Zusammenhang mit Altersversorgungs- verpflichtungen (R E 13b.29 Abs. 6 S. 1 i. V. m. § 13b Abs. 3 ErbStG),
- der Ausschluss der Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 9 S. 5 i. V. m. Abs. 8 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 6 S. 1 i. V. m. R E 13b.28 Abs. 2): Schulden, mit denen keine wirtschaftliche Belastung verbunden ist, stellen Verwaltungsvermögen dar und werden nicht in die Konsolidierung einbezogen.⁹⁴ Überdies werden die über den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor der Steuerentstehung hinausgehenden Schulden nicht angesetzt (R E 13b.29 Abs. 6 S. 1),
- der Hauptzwecktest (R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. R E 13b.23 Abs. 6 S. 4 i. V. m. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG): Es ist zu prüfen, ob das Vermögen des jeweiligen Unternehmens nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§§ 13 Abs. 1, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).⁹⁵

Regelungsbedarf

Zu kritisieren ist, dass das Gesetz lediglich Ausführungen zu den *wirtschaftlich nicht belastenden Schulden* macht. Die *Altersversorgungsverpflichtungen*, der *überdurchschnittliche Schuldenstand* sowie der *Hauptzweck* werden dagegen lediglich in den Richtlinien erwähnt.⁹⁶ Zu kritisieren ist ferner, dass in R E 13b.29 nicht klargestellt wird, dass die Prüfung der 25-Prozent-Beteiligung an Kapitalgesellschaften auf jeder Beteiligungsstufe zu erfolgen hat, sondern dies in R E 13b.20 Abs. 4 geregelt ist.

93 Ist also z. B. die GmbH A zu 60 % an der GmbH C beteiligt und diese wiederum zu 50 % an der GmbH D, so ist die GmbH A zu 30 % (60 % x 50 %) mittelbar an der GmbH D beteiligt; siehe im Einzelnen Abb. 8 und Abb. 9.

94 Siehe hierzu bereits oben, A.1.2.c). Es wäre wünschenswert, wenn auch wirtschaftlich nicht belastende Schulden innerhalb einer Unternehmensgruppe mit den Forderungen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung saldiert werden dürften; Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 18.

95 Laut Richtlinien sind die nachrichtlichen Mitteilungen der nachgeordneten Feststellungsebenen einzubeziehen. Liegt ein Hauptzweck in diesem Sinne vor, ist das nachrichtlich dem Betriebsfinanzamt auf der darüber liegenden Feststellungsebene mitzuteilen (R E 13b.30 Abs. 5 Nr. 1 S. 3 und 4).

96 Vgl. insb. zur fehlenden Rechtsgrundlage mit Blick auf den überdurchschnittlichen Schuldenstand, Olbing/Stenert, Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail – Prüfungsreihenfolge und Zweifelsfragen unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.06.2017, FR, 2017, S. 701 (717 f.).

In einem *zweiten Schritt* erfolgt *auf jeder Beteiligungsstufe* eine Zusammenfassung der festgestellten Werte der unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel, jungen Finanzmittel, (sonstigen) Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens sowie der Schulden *anteilig nach Beteiligungsquote*. Auf Ebene der obersten Beteiligungsstufe wird eine zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung erstellt (§ 13b Abs. 9 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 2 S. 3 und 4, 13b.30 Abs. 3 S. 8; vgl. Abb. 8 und Abb. 9).

Nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern ebenfalls erst auf der obersten Feststellungsebene erfolgt eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel (R E 13b.29 Abs. 6 S. 2).⁹⁷

Nicht Teil der Verbundvermögensaufstellung und des Feststellungsverfahrens sind (R E 13b.29 Abs. 7 S. 1):

- der Finanzmitteltest (15-Prozent-Pauschale) und die damit verbundene Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG),
- die anteilige Schuldzurechnung zur Ermittlung des Nettoverwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG),
- die Ermittlung der Zehn-Prozent-Pauschale für unschädliches Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) sowie
- das Saldierungsverbot von jungen Finanzmitteln und jungem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 8 ErbStG).

Sie erfolgen erst bei der Veranlagung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (R E 13b.29 Abs. 7 S. 2). Die Systematik und das Verfahren auf den unterschiedlichen Beteiligungsstufen sowie die Vorgehensweise der Finanzverwaltung werden in erster Linie nicht in R E 13b.29⁹⁸ zur Verbundvermögensaufstellung erklärt, sondern im Zusammenhang mit der Prüfung des Hauptzwecks im Rahmen des Feststellungsverfahrens unter R E 13b.30.

97 Siehe zur Behandlung der Finanzmittel im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung im Einzelnen unten.

98 Lediglich für konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten legen die Richtlinien fest, dass das für die Feststellung der Finanzmittel zuständige Betriebsfinanzamt das für die Schulden zuständige Finanzamt informiert, in welcher Höhe die Forderungen nicht als Finanzmittel behandelt werden (R E 13b.29 Abs. 5 S. 4), bzw. dass das für die Feststellung der Schulden zuständige Betriebsfinanzamt das für die Finanzmittel zuständige Finanzamt informiert, in welcher Höhe die entsprechenden Schulden gekürzt wurden (R E 13b.29 Abs. 5 S. 5).

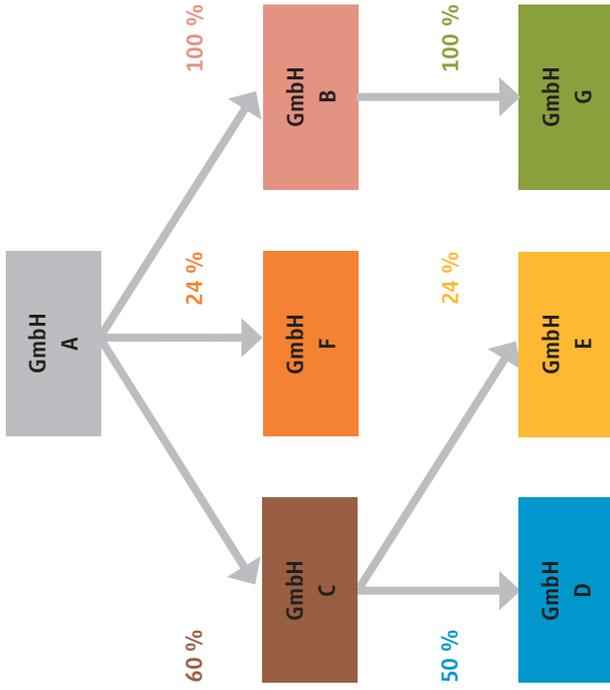
Regelungsbedarf

Die Darstellung hätte im Detail bereits unter R E 13b.29 erfolgen sollen. Nach wie vor besteht Klarstellungs- und Ergänzungsbedarf. So ist für die Gewährung der 15-Prozent-Pauschale im Rahmen des Finanzmitteltests – wie oben bereits beschrieben⁹⁹ – der Hauptzwecktest maßgeblich (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 6 S. 4). Im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung hat wiederum der Hauptzwecktest auf jeder Beteiligungsstufe zu erfolgen. Die Anwendung der 15-Prozent-Pauschale beim Finanzmitteltest erfolgt dagegen erst bei der Veranlagung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (R E 13b.29 Abs. 7 S. 2). Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob bei Nichtvorliegen des Hauptzwecks zum Beispiel in Folge des Fehlens einer gewerblichen Tätigkeit auf einer Beteiligungsstufe die Inanspruchnahme der 15-Prozent-Pauschale insgesamt zu versagen ist.¹⁰⁰

99 Siehe hierzu bereits oben, A.I.2.c).

100 So auch Volland, Der neue Erlass zum Erbschaftsteuergesetz (ErbStG): Fluch und Segen, Roedl und Partner, 10.08.2017 (Link siehe unten, Literaturverzeichnis); Korezkij, Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR, Heft 32, 2017, S. 1729 (1735).

Abb. 8: Konsolidierte Verbundvermögensaufstellung – Ein Beispiel



	Unmittelbare Beteiligungen von A	Beteiligungsquote	Hinzurechnung zur Verbundvermögensaufstellung?
I.1	Beteiligung an B	100 %	✓
	Beteiligung an C	60 %	✓
	Beteiligung an F	24 %	✓
	Verwaltungsvermögen von A*		
	Unmittelbare Beteiligungen von C und B		Hinzurechnung zur Verbundvermögensaufstellung? Mittelbare Beteiligungsquote der GmbH A
I.2	Beteiligung von B an G	100 %	✓
	Beteiligung von C an E	24 %	✓
	Beteiligung von C an D	50 %	✓
		100 % x 100 % = 100 %	
		50 % x 60 % = 30 %	

* Unmittelbare Beteiligungen von 25 % oder darunter sind Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 9 S. 1 und 5 i. V. m. Abs. 4 und R E 13b.29 Abs. 8). Schwelle von 25 % ist auf jeder Beteiligungsebene zu prüfen.
 ** Nach § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG werden Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit sie sich zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, nicht in die Verbundvermögensaufstellung mit einbezogen.

Quelle: FinTax policy advice.

Zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung** und Veranlagung

Auf Ebene der obersten Beteiligungsstufe wird eine zusammengefasste Verbundvermögensaufstellung erstellt. Dort erfolgt die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel. Die weiteren Schritte (vgl. Abb. 17, Schritte 3 - 6) zur Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens bzw. des begünstigten Betriebsvermögens sind erst bei Veranlagung der Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwenden (R E 13b.29 Abs. 6 i. V. m. Abs. 7 S. 2):

- Saldierungsverbot von Schulden mit jungen Finanzmitteln und jungem Verwaltungsvermögen.
- Finanzmitteltest (Schritt 3, § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).
- Anteilige Schuldenverrechnung (Schritt 4, § 13b Abs. 6 ErbStG).
- 10-%-Pauschale für unschädliches Verwaltungsvermögen (Schritt 5, § 13b Abs. 7 ErbStG).

← Werte des Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel und der Schulden werden anteilig (nach Beteiligungsquote) in einer Verbundvermögensaufstellung zusammengerechnet.

Beispiel Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schulden nach Beteiligungsquoten:

$$\begin{aligned}
 &\text{Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schulden von } G \times 1 \\
 &+ \\
 &\text{Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schulden von } B \times 1 \\
 &+ \\
 &\text{Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schulden von } C \times 0,6 \\
 &+ \\
 &\text{Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schulden von } D \times 0,3 \\
 &+ \\
 &\text{Gemeiner Wert der Anteile an } F \text{ (24 \%)} \text{ als Verwaltungsvermögen}
 \end{aligned}$$

Die Beteiligung an F ist in Gänze Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft A (R E 13b.20 Abs. 1 S. 1 und 13b.29 Abs. 8). Die Beteiligung an E ist Verwaltungsvermögen von C. Für die übrigen Beteiligungen werden die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände des (jungen) Verwaltungsvermögens, der (jungen) Finanzmittel, sowie der Schulden zunächst auf jeder Beteiligungsstufe ermittelt (R E 13b.29 Abs. 2). Dabei werden jeweils

- eine Verrechnung der Vermögensgegenstände mit Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens (R E 13b.29 Abs. 6),
- die Prüfung des Ausschlusses der Schuldenverrechnung (R E 13b.29 Abs. 6),
- sowie der Hauptzwecktest (R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. R E 13b.23 Abs. 6 S. 4) vorgenommen.

Anschließend werden die ermittelten Werte anteilig nach Beteiligungsquote – beginnend auf der untersten Beteiligungsstufe – zusammengerechnet. Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind gesondert aufzuführen.

Das Beispiel (Abb. 8) zeigt eine mehrstufige Gesellschaftsstruktur. Die Beteiligungen der Muttergesellschaft A an B, C, D und G werden in die Verbundvermögensaufstellung einbezogen, da es sich um unmittelbare und mittelbare Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent handelt. Die mittelbare Beteiligung von A an D fließt zu 30 Prozent (50 Prozent x 60 Prozent) in die Verbundvermögensaufstellung ein. Da die unmittelbare Beteiligung von A an F unter 25 Prozent liegt, handelt es sich um Verwaltungsvermögen von A (§ 13b Abs. 9 S. 1 und 5 i. V. m. Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 und Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.6 Abs. 1 S. 1 i. V. m. R E 13b.20 Abs. 1 S. 1, 13b.20 Abs. 4 und R E 13b.29 Abs. 8).

Die unmittelbare Beteiligung von C an E liegt mit 24 Prozent knapp unter 25 Prozent. Es handelt sich um Verwaltungsvermögen von C. Hier erfolgte eine Klarstellung durch die Richtlinien, da der Erlass noch so hätte verstanden werden können, dass auch mittelbare Beteiligungen bis zu 25 Prozent als Verwaltungsvermögen von A zu qualifizieren wären (Abschnitt 13b.29 Abs. 6 Erlass). Damit wäre die Beteiligung an E der A – und nicht, wie nunmehr der Fall, der C – zugerechnet worden.

Die Richtlinien enthalten zudem detaillierte Ausführungen zur Behandlung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten (R E 13b.29 Abs. 5 i. V. m. H E 13b.29), die im Gesetz nur kurz angesprochen sind (§ 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG). Demnach gelten Forderungen, denen Verbindlichkeiten innerhalb der zum übertragenen Vermögen gehörenden Beteiligungsstruktur gegenüberstehen, nicht als Finanzmittel (vgl. R E 13b.29 Abs. 5 S. 2). Wird eine Forderung nicht als Finanzmittel angesetzt, sind die Finanzmittel beim Gläubigerunternehmen um diese Forderung zu kürzen (vgl. H E 13b.29). Entsprechendes gilt für die einer Forderung gegenüberstehende Verbindlichkeit – die Schulden des Unternehmens sind um die Verbindlichkeit zu kürzen (vgl. R E 13b.29 Abs. 5 S. 2). Für die Kürzung von internen Forderungen und Verbindlichkeiten ist die *Beteiligungside ntität* zwischen Gläubiger- und Schuldnerunternehmen zu ermitteln. Das heißt, wenn an beiden Unternehmen dieselbe (natürliche oder juristische) Person beziehungsweise dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, sind die Forderungen und die ihnen gegenüberstehenden Verbindlichkeiten anteilig nicht anzusetzen. Der Steuerpflichtige hat gegenüber dem Betriebsfinanzamt eine Nachweispflicht, sofern er den Nichtansatz einer Forderung und damit einen niedrigeren Wertansatz der Finanzmittel anstrebt (R E 13b.29 Abs. 5 S. 3).

Ob Forderungen und Verbindlichkeiten vom Ansatz ausgeschlossen sind, wird nicht zentral abgestimmt, sondern die Festlegung erfolgt durch die einzelnen Betriebsfinanzämter. So soll das für die Feststellung der Finanzmittel zuständige Betriebsfinanzamt das für die Schulden zuständige Finanzamt informieren, in welcher Höhe die Forderungen nicht als Finanzmittel behandelt werden, beziehungsweise das für die Feststellung der Schulden zuständige Betriebsfinanzamt soll das für die Finanzmittel zuständige Finanzamt informieren, in welcher Höhe die entsprechenden Schulden gekürzt wurden (R E 13b.29 Abs. 5 S. 4 und 5). Hierdurch ist weiterer administrativer Aufwand zu erwarten.

Für Personengesellschaften gelten Sonderregelungen (R E 13b.29 Abs. 5 S. 6 bis 8): Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gegenüberstehen, sind nicht zu kürzen und bei der Ermittlung der Finanzmittel anzusetzen, weil es sich laut Richtlinien *nicht* um ein Beteiligungsverhältnis handelt. Das heißt sie erhöhen die Finanzmittel/Schulden (R E 13b.29 Abs. 5 S. 6). Daneben sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen untereinander nicht zu kürzen (R E 13b.29 Abs. 5 S. 7). Gleiches gilt auch für Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen (R E 13b.29 Abs. 5 S. 7).¹⁰¹

101 Siehe hierzu im Einzelnen unten, A.I.2.f)dd).

Abb. 9: Forderungen und Verbindlichkeiten bei der Verbundvermögensaufstellung – Fortsetzung des Beispiels

In Euro	Verwaltungsvermögen § 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG	Junges Verwaltungs- vermögen	Finanzmittel insgesamt § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Dav. Forderungen ggü. verbundenen Unternehmen*	Junge Finanzmittel	Schulden insgesamt	Dav. Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen**
GmbH A	11.200.000	0	24.500.000	5.000.000 (gegenüber GmbH B)	10.000.000	5.000.000	3.000.000 (gegenüber GmbH D)
GmbH B	0	0	5.000.000	5.000.000 (gegenüber GmbH G)	0	5.000.000	5.000.000 (gegenüber GmbH A)
GmbH C	9.000.000	2.000.000	6.000.000	0	0	10.000.000	0
GmbH E	1.000.000	0	0	0	0	0	0
GmbH D	2.000.000	0	10.000.000	3.000.000 (gegenüber GmbH A)	1.000.000	1.500.000	0
GmbH G	0	0	0	0	0	5.000.000	5.000.000 (gegenüber GmbH B)
GmbH F	3.000.000	0	0	0	0	0	0

Verbundvermögensaufstellung

I. 1 GmbH D				I. 2 GmbH G			
	Betrag in Euro	Beteiligung durch GmbH C	anzusetzen bei GmbH C		Betrag in Euro	Beteiligung durch GmbH B	anzusetzen bei GmbH B
Verwaltungsvermögen	2.000.000	x 50 %	1.000.000	Verwaltungsvermögen	0	x 100 %	0
Junges Verwaltungsvermögen	0	x 50 %	0	Junges Verwaltungsvermögen	0	x 100 %	0
Finanzmittel*				Finanzmittel	0	x 100 %	0
eigene Finanzmittel	10.000.000			Junge Finanzmittel	0	x 100 %	0
nicht anzusetzende Forderung (Forderung ggü. A)	- 3.000.000			Schulden**			0
gesamt	7.000.000	x 50 %	3.500.000	eigene Schulden	5.000.000		
Junge Finanzmittel	1.000.000	x 50 %	500.000	nicht anzusetzende Verbindlichkeit (Verbindlichkeit ggü. GmbH B)	- 5.000.000		
Schulden	1.500.000	x 50 %	750.000	gesamt	0	x 100 %	0

II. 1 GmbH C		III. GmbH A		II. 2 GmbH B	
	Betrag in Euro		Betrag in Euro		Betrag in Euro
Verwaltungsvermögen		Verwaltungsvermögen		Verwaltungsvermögen	
eigenes	9.000.000	eigenes	11.200.000	eigenes	0
durch Beteiligung an E***	+ 240.000	durch Beteiligung an C und B	+ 6.144.000	durch Beteiligung an G	+ 0
durch Beteiligung an D	+ 1.000.000	durch Beteiligung an F****	+ 720.000	gesamt	0
gesamt	10.240.000	gesamt	18.064.000	Beteiligung durch A	x 100 %
Beteiligung durch A	x 60 %	A ist Muttergesellschaft	x 100 %	anzusetzen	0
anzusetzen	6.144.000	anzusetzen	18.064.000	Junges Verwaltungsvermögen	
Junges Verwaltungsvermögen		Junges Verwaltungsvermögen		eigenes	0
eigenes	2.000.000	eigenes	0	durch Beteiligung an G	+ 0
durch Beteiligung an D	+ 0	durch Beteiligung an GmbH C und B	+ 1.200.000	gesamt	0
gesamt	2.000.000	gesamt	1.200.000	Beteiligung durch A	x 100 %
Beteiligung durch A	x 60 %	A ist Muttergesellschaft	x 100 %	anzusetzen	0
anzusetzen	1.200.000	anzusetzen	1.200.000	(gekürzte) Finanzmittel*	
Finanzmittel		(gekürzte) Finanzmittel*		eigene	5.000.000
eigene	6.000.000	eigene	24.500.000	nicht anzusetzende Forderung (= Forderung ggü. G)	- 5.000.000
durch Beteiligung an D	+ 3.500.000	nicht anzusetzende Forderung (= Forderung ggü. GmbH B)	- 5.000.000	gesamt	0
gesamt	9.500.000	durch Beteiligung an GmbH C und B	+ 5.700.000	Beteiligung durch A	x 100 %
Beteiligung durch A	x 60 %	gesamt	25.200.000	anzusetzen	0
anzusetzen	5.700.000	A ist Muttergesellschaft	x 100 %	Junge Finanzmittel	
Junge Finanzmittel		anzusetzen	25.200.000	eigene	0
eigene	0	Junge Finanzmittel		durch Beteiligung an G	+ 0
durch Beteiligung an D	+ 500.000	eigene	10.000.000	gesamt	0
gesamt	500.000	durch Beteiligung an GmbH C und B	+ 300.000	Beteiligung durch A	x 100 %
Beteiligung durch A	x 60 %	gesamt	10.300.000	anzusetzen	0
anzusetzen	300.000	A ist Muttergesellschaft	x 100 %	Schulden**	
Schulden		anzusetzen	10.300.000	eigene	5.000.000
eigene	10.000.000	Schulden**		nicht anzusetzende Verbindlichkeit (= Verbindlichkeit ggü. A)	- 5.000.000
durch Beteiligung an D	+ 750.000	eigene	5.000.000	gesamt	0
gesamt	10.750.000	nicht anzusetzende Verbindlichkeit (= Verbindlichkeit ggü. D)	- 900.000	Beteiligung durch A	x 100 %
Beteiligung durch A	x 60 %	durch Beteiligung an C und B	+ 6.450.000	anzusetzen	0
anzusetzen	6.450.000	gesamt	10.550.000		
		A ist Muttergesellschaft	x 100 %		
		anzusetzen	10.550.000		

* Die Forderungen von A gegenüber B, von B gegenüber G und von D gegenüber A stellen jeweils eine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Beispielhaft ist A zu 30 % (60 % x 50 %) mittelbar an D beteiligt (Beteiligungside ntität i. H. v. 30 %). Die Forderung von D gegenüber A ist in voller Höhe nicht anzusetzen. Vielmehr sind die Finanzmittel von D um die Forderung gegenüber A in vollem Umfang und die Schulden von A um die Verbindlichkeiten gegenüber D im Umfang der Beteiligungside ntität zu kürzen.

** Die Verbindlichkeiten von A gegenüber D, von B gegenüber A, von G gegenüber B stellen jeweils Schulden gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Die Schulden sind jeweils um die Verbindlichkeiten im Umfang der Beteiligungside ntität (A und D: 30 %, B und A: 100 %, G und B: 100 %) zu kürzen. Es ergeben sich damit beispielhaft anzusetzende Schulden von D von 5.000.000 Euro - (3.000.000 Euro x 30 %) = 4.100.000 Euro.

*** Die Beteiligung von C an E i. H. v. 24 % ist Verwaltungsvermögen von C (Wert 24 % x 1.000.000 Euro = 240.000 Euro), da es sich um eine unmittelbare Beteiligung von bis zu 25 % handelt (§ 13b Abs. 9 S. 5. i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13b.29 Abs. 8 S. 1).

**** Die Beteiligung von A an F i. H. v. 24 % ist Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 9 S. 1 und 5 i. V. m. Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 und Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.6 Abs. 1 S. 1 i. V. m. R E 13b.20 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 und R E 13b.29 Abs. 8).

Das Beispiel (Abb. 9) verdeutlicht die Vorgehensweise bei der Verbundvermögensaufstellung bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen unter Einbeziehung nicht anzusetzender konzerninterner Forderungen und Verbindlichkeiten.

A ist zu 60 Prozent an C und C ist zu 50 Prozent an D beteiligt. Daraus ergibt sich, dass A zu 30 Prozent mittelbar an D beteiligt ist (50 Prozent x 60 Prozent, Beteiligungsidentität). Ausgangspunkt der Verbundvermögensaufstellung sind die Finanzmittel, die jungen Finanzmittel, das (sonstige) Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen sowie die Schulden von *D als unterste Beteiligungsstufe*. Da C zu 50 Prozent an D beteiligt ist, werden die (jungen) Finanzmittel, das (junge) Verwaltungsvermögen und die Schulden zu 50 Prozent angesetzt. Der Forderung von D gegenüber A von 3.000.000 Euro steht eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber. Es handelt sich um konzerninterne Forderungen/Verbindlichkeiten, die nicht angesetzt werden dürfen. Die Summe der Finanzmittel ist um *konzerninterne* Forderungen beziehungsweise die Summe der Schulden ist um *konzerninterne* Verbindlichkeiten zu kürzen. In diesem Beispiel ist die Summe der Finanzmittel von D um die *konzerninterne* Forderung von D gegenüber A zu kürzen. Die Finanzmittel von D von 10.000.000 Euro betragen daher nach Abzug der Forderungen lediglich 7.000.000 Euro, die wiederum aufgrund der Beteiligung von C an D nur zur Hälfte (3.500.000 Euro) in die Verbundvermögensaufstellung einfließen.

Anschließend wird die Ebene von C betrachtet. Die für D auf der untersten Beteiligungsstufe ermittelten Werte des Verwaltungsvermögens (1.000.000 Euro), der (jungen) Finanzmittel (500.000 Euro) und der Schulden (750.000 Euro) fließen in die Verbundvermögensaufstellung auf Ebene von C ein und werden mit den eigenen von C addiert. Da A zu 60 Prozent an C beteiligt ist, werden auf dieser Beteiligungsstufe das Verwaltungsvermögen (10.240.000 Euro), das (junge) Verwaltungsvermögen (2.000.000 Euro), die Finanzmittel (9.500.000 Euro), die (jungen) Finanzmittel (500.000 Euro) und die Schulden (10.750.000 Euro) zu 60 Prozent angesetzt (Beteiligungsidentität 60 Prozent).

In dem Verbund ist A zudem zu 100 Prozent an B und B ist zu 100 Prozent an G beteiligt. Daraus ergibt sich, dass A zu 100 Prozent mittelbar an G beteiligt ist. Ausgangspunkt sind auch hier wieder die Finanzmittel, die jungen Finanzmittel, das (sonstige) Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen sowie die Schulden von G als unterste Beteiligungsstufe. Da B zu 100 Prozent an der G beteiligt ist, werden die (jungen) Finanzmittel, das (junge) Verwaltungsvermögen und die Schulden zu 100 Prozent angesetzt (Beteiligungsidentität 100 Prozent). Der *konzerninternen* Schuld von G gegenüber B von 5.000.000 Euro steht eine entsprechende *konzerninterne* Forderung von B gegenüber G gegenüber. Wie bereits oben erläutert, werden die konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten nicht angesetzt. Die Summe der Finanzmittel ist um *konzerninterne* Forderungen beziehungsweise die Summe der Schulden ist um *konzerninterne* Verbindlichkeiten zu kürzen. Hier ist auf der untersten Ebene die Summe der Schulden von G in Höhe von 5.000.000 Euro um die *konzerninternen* Verbindlichkeiten von B gegenüber G, die ebenfalls 5.000.000 Euro betragen, zu kürzen. Die Schulden von G von 5.000.000 Euro betragen

daher nach Abzug der *konzerninternen* Verbindlichkeiten null Euro, die aufgrund der Beteiligung von B an G zu 100 Prozent in die Verbundvermögensaufstellung einfließen.

Anschließend wird die Ebene von B betrachtet, an der A zu 100 Prozent beteiligt ist. Die für G auf der untersten Beteiligungsstufe ermittelten Werte der (jungen) Finanzmittel, des (jungen) Verwaltungsvermögens und der Schulden fließen in die Verbundvermögensaufstellung auf Ebene von B ein und werden mit den eigenen addiert. Der *konzerninternen* Schuld von B gegenüber A von 5.000.000 Euro steht eine entsprechende *konzerninterne* Forderung gegenüber. Wie bereits oben erläutert, ist die Summe der Schulden um die *konzerninterne* Verbindlichkeit zu kürzen. Die Summe der Schulden von B von 5.000.000 Euro beträgt daher nach Abzug der *konzerninternen* Verbindlichkeiten gegenüber A null Euro, die aufgrund der Beteiligung von A an B zu 100 Prozent in die Verbundvermögensaufstellung einfließen (Beteiligungsidentität 100 Prozent). Der Forderung von B gegenüber G von 5.000.000 Euro steht eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber. Die Summe der Finanzmittel von B von 5.000.000 Euro beträgt daher nach Abzug der Forderungen null Euro, die wiederum aufgrund der Beteiligung von A an B zu 100 Prozent in die Verbundvermögensaufstellung einfließen.

Auf der Beteiligungsstufe der Muttergesellschaft A wird in gleicher Weise verfahren. Zusätzlich fließt der Beteiligungswert von F in das Verwaltungsvermögen ein. Zur Verrechnung von Finanzmitteln mit internen Forderungen und Schulden mit internen Verbindlichkeiten auf Ebene von A siehe Abb. 10.

Abb. 10: Ermittlung von Finanzmitteln und Schulden auf Ebene der GmbH A

	Finanzmittel insgesamt	Davon Forderungen ggü. GmbH B	Schulden insgesamt	Davon Verbindlichkeiten ggü. GmbH D
GmbH A	24.500.000	5.000.000	5.000.000	3.000.000
Beteiligungsidentität		100 %		30 % (50 % x 60 %)

Ermittlung der Finanzmittel auf Ebene der GmbH A				
Verrechnung der internen Forderungen				
Eigene Finanzmittel	24.500.000	Die Forderung ggü. der GmbH B stellt eine Forderung ggü. verbundenen Unternehmen dar. Die Summe der eigenen Finanzmittel der GmbH A ist daher um die Forderung ggü. GmbH B im Umfang der Beteiligungsidentität (100 Prozent) zu kürzen.		
Nicht anzusetzende Forderung (= Forderung ggü. GmbH B)	- 5.000.000 (100 % x 5.000.000)			
Eigene gekürzte Finanzmittel der GmbH A	19.500.000			
Finanzmittel durch Beteiligung an GmbH C	+ 5.700.000	Hinzu kommen die Finanzmittel durch die Beteiligung an der GmbH C i. H. v. 5.700.000 Euro (inkl. der Finanzmittel durch Beteiligung der GmbH C an GmbH D).		
Summe anzusetzende Finanzmittel	25.200.000	Daraus ergeben sich Finanzmittel i. H. v. 25.200.000 Euro auf Ebene der Muttergesellschaft.		

Ermittlung der Schulden auf Ebene der GmbH A				
Verrechnung der internen Schulden				
Eigene Schulden	5.000.000	Die Verbindlichkeit ggü. der GmbH D stellt eine Verbindlichkeit ggü. verbundenen Unternehmen dar. Die Summe der eigenen Schulden der GmbH A ist daher um die konzerninterne Verbindlichkeit ggü. GmbH D im Umfang der Beteiligungsidentität (30 Prozent) zu kürzen.		
Nicht anzusetzende Verbindlichkeiten (= Verbindlichkeit ggü. GmbH D)	- 900.000 (30 % x 3.000.000)			
Eigene gekürzte Schulden der GmbH A	4.100.000			
Schulden durch Beteiligung an GmbH C	+ 6.450.000	Hinzu kommen die Schulden durch die Beteiligung an der GmbH C i. H. v. 6.450.000 Euro (inkl. der Schulden durch Beteiligung der GmbH C an GmbH D).		
Summe anzusetzende Schulden	10.550.000	Daraus ergeben sich Schulden i. H. v. 10.550.000 Euro auf Ebene der Muttergesellschaft.		

Quelle: FinTax policy advice.

bb) Entstehung junger Finanzmittel durch verbundinterne Einlagen (R E 13b.29 Abs. 3)

Die Richtlinien beinhalten Neuregelungen zur Vorgehensweise bei der Einlage von Finanzmitteln in der Beteiligungskette nach unten. Diese waren weder im Gesetz noch im Erlass enthalten: Legt eine

Muttergesellschaft Finanzmittel – *nicht* notwendigerweise junge Finanzmittel¹⁰² – in eine Tochtergesellschaft ein, werden diese eingelegten Finanzmittel bei der Tochtergesellschaft als *junge* Finanzmittel angesetzt (R E 13b.29 Abs. 3 S. 1). *Junge* Finanzmittel der Tochtergesellschaft sind sodann im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung auch bei der Muttergesellschaft als *junge* Finanzmittel anzusetzen (R E 13b.29 Abs. 3 S. 2).

Ebenso wird bei einer Einlage *nicht* notwendigerweise junger Finanzmittel der Tochtergesellschaft bei einer Enkelgesellschaft verfahren. Die Finanzmittel werden bei der Enkelgesellschaft – auch wenn sie bisher auf Ebene der Tochtergesellschaft grundsätzlich nicht „jung“ waren – in jedem Fall als *junge* Finanzmittel angesetzt.

Die Richtlinien konstatieren, dass § 13b Abs. 9 ErbStG die Feststellung der jungen Finanzmittel auf *jeder* *Beteiligungsstufe* erfordert und die *Weiterleitung* auf die jeweils nächste Beteiligungsstufe anordnet (R E 13b.29 Abs. 3 S. 4). Demgemäß ist die Einlage der Finanzmittel der Tochtergesellschaft bei der Enkelgesellschaft ebenfalls auf Ebene der Tochtergesellschaft als *junge* Finanzmittel anzusetzen. Daher kann es – wie R E 13b.29 Abs. 3 S. 3 feststellt – zu *Mehrfacherfassungen der jungen Finanzmittel* bei der Muttergesellschaft kommen.

Um die Wirkungen der Mehrfacherfassungen zu mildern, soll nach R E 13b.29 Abs. 3 S. 5 eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der vorhandenen jungen Finanzmittel erfolgen. Diese soll nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene, das heißt auf Ebene der Mutter, vorgenommen werden.¹⁰³

Darüber hinaus sollen negative junge Finanzmittel mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen verrechnet werden können (R E 13b.29 Abs. 3 S. 6).

102 Bayern hatte u. a. diese Vorgehensweise seinerzeit dazu veranlasst, sich dem Koordinierten Ländererlass vom 22.06.2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes nicht anzuschließen, Bundesteuerblatt I 2017 S. 902; vgl. auch LfSt Bayern vom 14.11.2017 - S 371.1.1-30/8 St34.

103 Ebenso erfolgt die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern auf der obersten Feststellungsebene (R E 13b.29 Abs. 6 S. 2).

Praktikerhinweis

Leider erschließt sich aus R E 13b.29 Abs. 3 nicht die genaue Vorgehensweise für verbundinterne Einlagen. Ausgangspunkt der Betrachtungen scheint die Vorschrift des § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG zu sein, der junge Finanzmittel als *positiven Saldo*¹⁰⁴ der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel definiert, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Dabei ist der Begriff der „entnommenen“ Finanzmittel wohl weiter als sein Wortlaut zu verstehen und scheint auch „ausgeschüttete“ Finanzmittel bei Kapitalgesellschaften zu umfassen. Da laut Richtlinien die Vorschrift des § 13b Abs. 9 (S. 2 HS 2) ErbStG die Feststellung der jungen Finanzmittel¹⁰⁵ auf jeder Beteiligungsstufe erfordert und die Weiterleitung auf die jeweils nächste Beteiligungsstufe anordnet (R E 13b.29 Abs. 3 S. 4), ist auf jeder Beteiligungsstufe ein Saldo aus Einlagen und Entnahmen/Ausschüttungen zu ermitteln. Einlagen der Mutter- in die Tochtergesellschaft fließen also in den Saldo aus diesen und etwaigen Entnahmen/Ausschüttungen ein. Der Saldo und damit die jungen Finanzmittel werden sowohl bei der Tochter- als auch bei der Muttergesellschaft angesetzt.

Die Entstehung junger Finanzmittel durch verbundinterne Einlagen wurde bisher zu Recht stark kritisiert. Die herrschenden Meinungen im Schrifttum und der Wirtschaft vertreten die Auffassung, dass nur Einlagen von *außen* in den Konzernverbund zu jungen Finanzmitteln führen können. Damit seien Einlagen des Erblassers oder Schenkers, der Mitgesellschafter oder anderer außenstehender Personen in die Obergesellschaft oder Tochter-/Enkelgesellschaften gemeint¹⁰⁶, jedoch nicht konzerninterne Einlagen des nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögens in nachgeordnete Gesellschaften.¹⁰⁷ Es komme durch die in die Richtlinien aufgenommene Regelung zu einer „mehrfachen Zählwirkung, also

104 Auch R E 13b.23 Abs. 3 S. 1 konstatiert, dass junge Finanzmittel der positive Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel sind.

105 Auch § 13b Abs. 10 ErbStG verweist darauf, dass die gesonderte Summe der jungen Finanzmittel, also der Saldo (auf jeder Stufe) gesondert festzustellen ist, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind.

106 Reich verweist auf den ertragsteuerlichen Einlagenbegriff in § 4 Abs. 1 S. 8 EStG: „Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat.“ Diese Definition lasse sich in Übereinstimmung mit dem Willen des Gesetzgebers im Erbschaftsteuerrecht dahingehend entsprechend anwenden, dass der Steuerpflichtige im erbschaftsteuerlichen Sinn entscheidend sei. Das sei im Einlagenzeitpunkt der Erblasser und Schenker, der an der begünstigungsfähigen Einheit beteiligt sei (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG), aber auch „andere Außenstehende“ als potenzielle Schenker. Daraus sei abzuleiten, dass konzerninterne Einlagen unschädlich seien; Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (147 f.).

107 U. a. Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (147 f.).

zu einer Vervielfachung ‚derselben‘ Einlage als junge Finanzmittel“.¹⁰⁸ Dies sei grundsätzlich der Fall, wenn die von der Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft eingelegten Finanzmittel, die sodann zu jungen Finanzmitteln geworden sind, von der Tochtergesellschaft in die Enkelgesellschaft eingelegt werden (vgl. Abb. 11). Bei den von der Mutter- und der Tochtergesellschaft eingelegten Finanzmitteln handele es sich um *dieselben* Finanzmittel, die dennoch auf jeder Beteiligungsstufe bis hin zur Muttergesellschaft angesetzt werden. Die Regelungen widersprüchen damit der Intention¹⁰⁹ der Verbundvermögensaufstellung¹¹⁰, die dem Transparenzgedanken Rechnung tragen, praktikable Lösungen für einen Verbund schaffen und vor allem auch Mehrfacherfassungen¹¹¹ vermeiden solle.¹¹² Der Gesetzgeber habe die Regelungen zu jungen Finanzmitteln vor allem geschaffen, um missbräuchliche Gestaltungen im Zusammenhang mit „Cash-GmbHs“ zu unterbinden.¹¹³ Es seien jedoch bislang keine Fälle bekannt, in denen verbund- beziehungsweise konzerninterne Einlagen von Finanzmitteln als missbräuchlich hätten betrachtet werden können.¹¹⁴

Durch die Erfassung von konzerninternen Einlagen einer Muttergesellschaft in ihre Tochtergesellschaft als junge Finanzmittel würde unverschontes Vermögen entstehen, da für junge Finanzmittel (und junges Verwaltungsvermögen) eine Schuldenverrechnung nicht stattfindet (§ 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4 S. 1 und R E 13b.25 S. 4) und die Zehn-Prozent-Pauschale für junge Finanzmittel und (junges Verwaltungsvermögen) keine Anwendung findet (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.26 S. 3).¹¹⁵ In der Praxis hätte die Neuregelung für deutsche Familienunternehmen gravierende Auswirkungen gehabt: In den vergangenen Jahren wurden zahlreiche Unternehmensakquisitionen und andere

108 Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-ErbSchaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90); vgl. R E 13b.29 Abs. 3 S. 3.

109 Damit sollen die vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Kaskadeneffekte ausgeschlossen werden. Die Zuordnung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ist damit unabhängig von der unternehmerischen Wahl der Gesellschaftsstruktur; Regierungsentwurf v. 07.09.2015, BT-Drs. 18/5923, S. 29.

110 Vgl. Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (56) und Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (145 ff.).

111 BT-Drs. 19/6774, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der FDP zur Erbschaftsteuer, 2018, S. 4: „Der Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 des Bundesministeriums der Finanzen enthält eine Regelung, mit der einer Mehrfacherfassung von jungen Finanzmitteln bei der konzerninternen Finanzierung begegnet werden soll.“; vgl. auch Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 22 ff.

112 Zur Entstehungsgeschichte vgl. Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (147), m. w. N.

113 BT-Drs. 18/5923, 28; BR-Drs. 353/15 (B), 13.

114 Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (148).

115 Vgl. auch Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M23).

Investitionen durchgeführt und durch konzerninterne Eigenkapitalzuführungen finanziert. Diese dem Standort Deutschland dienenden Investitionen wären in Zukunft gefährdet gewesen.

Die Finanzverwaltung schien ihre Vorgehensweise – bis zur Veröffentlichung der Hinweise im Bundessteuerblatt am 30.12.2019 – damit begründen zu wollen, dass die jungen Finanzmittel im Feststellungsverfahren auf jeder Beteiligungsebene gesondert festzustellen seien (§ 13b Abs. 9 S. 2 HS 2 ErbStG i. V. m. R E 13b.29 Abs. 3 S. 4). Dabei handelte es sich um ein rein formales Argument, dem jedoch entgegenzuhalten war, dass der Gesetzgeber in § 13b Abs. 9 S. 2 HS 2 ErbStG gerade nicht die Behandlung verbundinterner Einlagen aufgreift und eine Qualifizierung als junge Finanzmittel auf mehreren Beteiligungsstufen verlangt, sondern sich darauf beschränkt, eine gesonderte Aufführung der jungen Finanzmittel vornehmen zu lassen. Es sprach daher Vieles dafür, dass es sich lediglich um die Abfrage einer Information handelt.¹¹⁶

Erst in den am 30.12.2019 im Bundessteuerblatt veröffentlichten Hinweisen wurde klargestellt, dass sich mehrere zeitlich hintereinander erfolgte Einlagen von Finanzmitteln in nachgelagerte Beteiligungsstufen nur *einmal* auswirken sollen. Soweit also nach dem Text der Hinweise die Einlagen zu einer mehrfachen Erfassung von jungen Finanzmitteln führen, sollen die jungen Finanzmittel auf der Ebene der Muttergesellschaft um den Betrag der mehrfach erfassten jungen Finanzmittel gekürzt und in der Beteiligungsstruktur nur einmal berücksichtigt werden (H E 13b.29 i. V. m. R E 13b.29 Abs. 3 S. 5). Damit wird die Problematik der *mehrfachen* Erfassung gelöst. Da es jedoch bei einer einmaligen Berücksichtigung konzerninterner Einlagen bleibt, wird der Forderung nach einer alleinigen Erfassung konzernexterner Einlagen eine Absage erteilt.

116 Vgl. auch Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 572 (573).

Regelungsbedarf

Dieses Problem mag vorübergehend durch die Vergabe konzerninterner Darlehen durch die Muttergesellschaft an die Tochterkapitalgesellschaft lösbar sein, denn die Vergabe von konzerninternen Darlehen und Einlagen werden mit Blick auf die Entstehung junger Finanzmittel unterschiedlich behandelt (vgl. Abb. 11). Während verbundinterne Einlagen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft zu jungen Finanzmitteln führen, ist dies im Falle der Hingabe von *Darlehen* nicht der Fall. Auch erhöht die Darlehensvergabe wegen der in § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG vorgesehenen Verrechnung der wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten auch nicht die Verwaltungsvermögensquote im Verbund mit Blick auf den 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest gemäß § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG.¹¹⁷ Allerdings ist ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung nicht ersichtlich, sodass eine finanzgerichtliche oder gar verfassungsrechtliche Klärung nicht lange auf sich warten lassen wird.¹¹⁸ Die Ungleichbehandlung erinnert stark an die vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärte „Alles-oder-Nichts-Regel“, die dazu führte, dass für den Fall der Verwaltungsvermögensquote von maximal 50 Prozent eine Verschonung von 85 Prozent gewährt wurde, während bei Überschreiten der 50-Prozent-Grenze eine Verschonung gänzlich unterblieb.¹¹⁹

Im Ergebnis ist es sinnwidrig, verbundinterne Einlagen als junge Finanzmittel zu qualifizieren. Der Gesetzgeber sollte daher nur externe Einlagen in den Verbund als junge Finanzmittel einordnen. Zumindest müsste die Zweijahresfrist Vorbesitzzeiten im Verbund berücksichtigen.¹²⁰

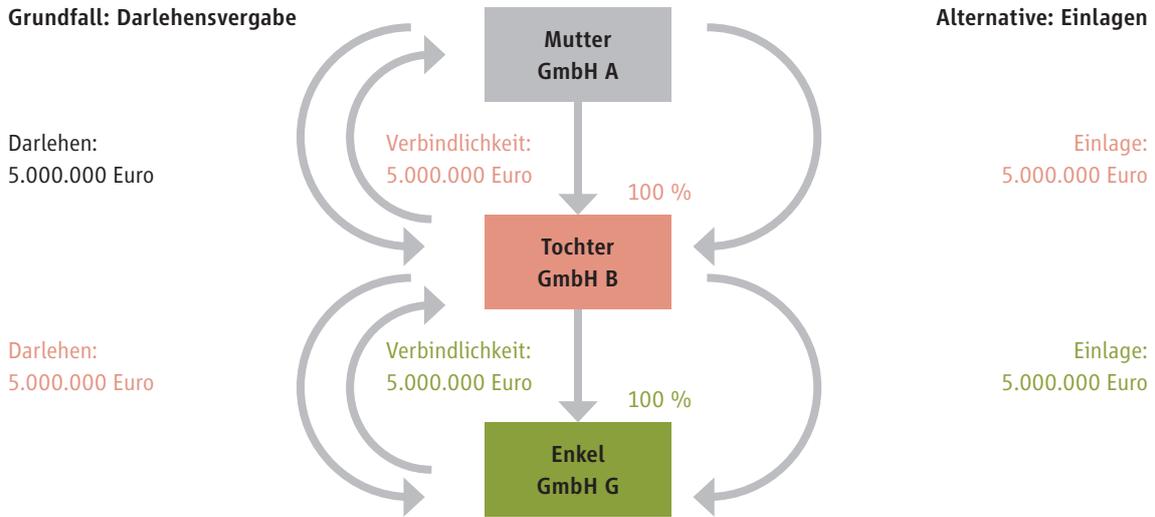
117 Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 572 (573).

118 Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (146 f.).

119 BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, BVerfGE 138 (140), S. 136, BStBl. II 2015, S. 50 (51).

120 Vgl. auch schon Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 16 f.

Abb. 11: Konzerninterne Finanzierung: Erfassung von jungen Finanzmitteln im Verbund – Ungleichbehandlung Darlehen vs. Einlage



Verbundvermögensaufstellung (in Euro)

		Grundfall: Darlehen	Alternative: Einlagen
Enkel GmbH G	Finanzmittel	0	0
	Junge Finanzmittel	0	5.000.000 Einlage von B*
	Schulden	0 Darlehen von B (5.000.000) - Verbindlichkeit gegenüber B (5.000.000)	0
Tochter GmbH B	Finanzmittel	0 Forderung gegenüber G (5.000.000) - Darlehen an G (5.000.000)	0
	Junge Finanzmittel	0	10.000.000 Einlage von A (5.000.000) + junge Finanzmittel durch Beteiligung an G (5.000.000)
	Schulden	0 Darlehen von A (5.000.000) - Verbindlichkeit gegenüber A (5.000.000)	0
Aufgrund der o. g. Beteiligungen bei A anzusetzen*:			
Mutter GmbH A	Finanzmittel	19.500.000 eigene** (24.500.000 inkl. Forderung von A gegenüber B i. H. v. 5.000.000) - Darlehen an B (5.000.000)	19.500.000 eigene***
	Junge Finanzmittel	10.000.000 eigene****	15.000.000 eigene**** (10.000.000) + junge Finanzmittel durch Beteiligung an B inkl. Beteiligung von B an G (10.000.000) - junge Finanzmittel aufgrund von Mehrfacherfassung der Einlagen (5.000.000)
	Schulden	5.000.000 eigene*****	5.000.000 eigene*****

* Die Finanzverwaltung bezeichnet in H E 13b.29 Einlagen einer übergeordneten Gesellschaft in eine nachgeordnete Gesellschaft als „eigene Finanzmittel“ der nachgeordneten Gesellschaft.

** Eigene Finanzmittel (ohne junge) von A insgesamt nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG i. H. v. 24.500.000 Euro, vgl. Abb. 9.

*** Eigene Finanzmittel (ohne junge) von A in Anlehnung an Abb. 9, allerdings ohne Forderung, d. h. 19.500.000 Euro.

**** Eigene junge Finanzmittel von A i. H. v. 10.000.000 Euro, vgl. Abb. 9.

***** Eigene Schulden von A i. H. v. 5.000.000 Euro, vgl. Abb. 9.

Quelle: FinTax policy advice.

Das Beispiel (Abb. 11) zeigt zunächst einmal, dass die Einlage der Tochtergesellschaft B an die Enkelgesellschaft G im Ergebnis auf Ebene der Muttergesellschaft A lediglich *einmal* in Höhe von 5.000.000 Euro erfasst wird. Ohne H E 13b.29 wäre die Einlage der Muttergesellschaft A in die Tochtergesellschaft B sowie die Einlage der Tochtergesellschaft B in die Enkelgesellschaft G auf Ebene der Muttergesellschaft in die jungen Finanzmittel in Höhe von 10.000.000 Euro eingeflossen.

Zudem wird die Ungleichbehandlung von konzerninternen Finanzierungen über eine Darlehensvergabe versus Einlagen deutlich. Im Grundfall gewährt – in Anlehnung an Abb. 9 – die Muttergesellschaft A ihrer Tochtergesellschaft B ein Darlehen in Höhe von 5.000.000 Euro. Die Tochtergesellschaft B wiederum gewährt der Enkelgesellschaft G ein Darlehen in gleicher Höhe. Es besteht Beteiligungsidentität von 100 Prozent. Diese konzerninternen Darlehensvergaben führen aufgrund sich im Bereich der Schulden gegenüberstehender Darlehen und Verbindlichkeiten sowie sich im Bereich der Finanzmittel gegenüberstehender Forderungen und Darlehen am Ende nicht zu neuen jungen Finanzmitteln.

Sich im Bereich der *Schulden* gegenüberstehende Darlehen und Verbindlichkeiten:

- Enkelgesellschaft G: Darlehen der Tochtergesellschaft B an G in Höhe von 5.000.000 Euro wird verrechnet mit Verbindlichkeit in Höhe von 5.000.000 Euro gegenüber B.
- Tochtergesellschaft B: bei der Tochtergesellschaft B wird die Darlehensforderung der Muttergesellschaft A in Höhe von 5.000.000 Euro mit der Verbindlichkeit in Höhe von 5.000.000 Euro gegenüber A verrechnet.

Sich im Bereich der *Finanzmittel* gegenüberstehende Forderungen und Darlehen:

- Tochtergesellschaft B: Forderung gegenüber Enkelgesellschaft G in Höhe von 5.000.000 Euro steht dem Darlehen an die Enkelgesellschaft G in Höhe von 5.000.000 Euro gegenüber.
- Muttergesellschaft A: seitens der Muttergesellschaft A wird die Forderung in Höhe von 5.000.000 Euro gegenüber der Tochtergesellschaft B mit dem Darlehen an die Tochtergesellschaft in Höhe von 5.000.000 Euro verrechnet.

Eine alternative konzerninterne Finanzierung über *Einlagen* durch die Muttergesellschaft A in die Tochtergesellschaft B in Höhe von 5.000.000 Euro, die wiederum eine Einlage in die Enkelgesellschaft G in gleicher Höhe tätigt, würde dagegen auf Ebene der Muttergesellschaft zu einer einmaligen Berücksichtigung in der Beteiligungsstruktur führen:

- Enkelgesellschaft G: Berücksichtigung der Einlage von Tochtergesellschaft B in Enkelgesellschaft G als junge Finanzmittel in Höhe von 5.000.000 Euro.

- Tochtergesellschaft B: Berücksichtigung der Einlage der Muttergesellschaft A in die Tochtergesellschaft B in Höhe von 5.000.000 Euro sowie der Einlage von Tochtergesellschaft B in Enkelgesellschaft G als junge Finanzmittel in Höhe von 5.000.000 Euro, insgesamt also junge Finanzmittel in Höhe von 10.000.000 Euro.
- Muttergesellschaft A: Berücksichtigung junger Finanzmittel durch Beteiligung von A an B und von B an G in Höhe von 10.000.000 Euro. Um eine mehrfache Erfassung junger Finanzmittel zu vermeiden, erfolgt eine Kürzung in Höhe von 5.000.000 Euro.¹²¹ Es bleibt bei einer einmaligen Erfassung der Einlage in Höhe von 5.000.000 Euro.

Während die Darlehensvergabe an eine Tochterkapitalgesellschaft zumindest einen Lösungsansatz darstellt, könnte dieser möglicherweise aus Sicht der Finanzverwaltung für die Finanzierung von Tochterpersonengesellschaften nicht gelten. Die Darlehensgewährung durch die Muttergesellschaft führt zu einer Einlage in das Sonderbetriebsvermögen der Tochterpersonengesellschaft. Auch wenn die Tochterpersonengesellschaft eine Verbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft in ihrer steuerlichen Gesamthandsbilanz passiviert, so ist doch in der Sonderbilanz eine Einlage zu erfassen. In der die Gesamthandsbilanz und die Sonderbilanz zusammenfassenden steuerlichen Gesamtbilanz der Tochtergesellschaft „verschmelzen“ die Darlehensforderung der Muttergesellschaft und die Darlehensverbindlichkeit der Tochtergesellschaft zur Einlage der Muttergesellschaft. Korrespondierend ist in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft keine Darlehensforderung, sondern nach der Spiegelbildmethode der durch die ertragsteuerliche Einlage erhöhte Beteiligungsbuchwert der Tochtergesellschaft auszuweisen.¹²² Es ist daher möglich, dass die Finanzverwaltung die nicht sachgemäße einmalige Qualifizierung verbundinterner Einlagen als junge Finanzmittel auf die konzerninterne Darlehensgewährung an eine Tochterpersonengesellschaft ausdehnen könnte. Neben bereits dargelegten Kritikpunkten wäre eine Ungleichbehandlung von Tochterkapital- und Tochterpersonengesellschaften nicht akzeptabel.

Eine Abmilderung der Konsequenzen soll durch R E 13b.29 Abs. 3 S. 5 und 6 erfolgen. So sehen die Richtlinien die oben bereits erwähnte *Begrenzung* der jungen Finanzmittel auf den Wert der *vorhandenen* jungen Finanzmittel auf der obersten Feststellungsebene vor (R E 13b.29 Abs. 3 S. 5), jedoch ist der Wortlaut nicht eindeutig und wirft Auslegungsfragen auf, die die Hinweise nicht klären.¹²³ Durch

121 Zur Begrenzung siehe sogleich unten.

122 Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 573. Zudem besteht das Risiko, dass die Darlehensgewährung den Zähler der 90%-Bruttoverwaltungsvermögensgrenze erhöht. Beträgt der Anteil des begünstigungsfähigen Verwaltungsvermögens mindestens 90 %, scheidet eine Verschonung insgesamt aus; siehe hierzu unten, A.I.2.f)dd).

123 Teils wurde die Regelung so interpretiert, dass es auf Einlagen bei der Muttergesellschaft ankommen soll: Wenn keine Einlagen in die Muttergesellschaft vorgenommen werden, dann könnten auch keine jungen Finanzmittel vorliegen. Diese Auslegung würde bedeuten, dass verbundinterne Einlagen nicht als junge Finanzmittel qualifiziert und die Feststellungen für diese Fallkonstellation auf den nachgeordneten Ebenen lediglich rein formal erfolgen würden; Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (145).

die Hinweise wurde – wie dargelegt – lediglich klargestellt, dass sich mehrere zeitlich hintereinander erfolgte Einlagen von Finanzmitteln in nachgelagerte Beteiligungsstufen nur *einmal* auswirken sollen.

Nach wie vor stellt sich insbesondere die Frage, *wie* die Begrenzung erfolgen soll und *was* mit vorhandenen jungen Finanzmitteln gemeint sein könnte. Um den maximalen Betrag der schädlichen jungen Finanzmittel zu reduzieren, können *negative* junge Finanzmittel mit *positiven* jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen verrechnet werden (R E 13b.29 Abs. 3 S. 6). Mit dem Begriff „negative junge Finanzmittel“ ist wohl ein Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungsüberschuss/-überhang gemeint, also der *negative* Saldo der eingelegten und der entnommenen/ausgeschütteten Finanzmittel, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.¹²⁴ R E 13b.29 Abs. 3 S. 5 führt damit einen *neuen* Begriff ein, da gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG und R E 13b.23 Abs. 3 S. 1 junge Finanzmittel der *positive* Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel darstellt. Wie oben bereits festgestellt, erfolgt die Ermittlung des Saldos nicht erst auf der obersten Feststellungsebene im Verbund, sondern grundsätzlich auf *jeder Stufe*.

Da die Richtlinien im Allgemeinen davon sprechen, dass negative junge Finanzmittel mit positiven aus *nachgeordneten* Stufen verrechnet werden können, beschränkt sich der Fall unseres Erachtens nicht nur auf negative junge Finanzmittel bei der Muttergesellschaft¹²⁵, die dann zum Beispiel mit positiven jungen Finanzmitteln bei der Tochtergesellschaft verrechnet werden können (vgl. Abb. 12).¹²⁶ Vielmehr könnten negative junge Finanzmittel, die bei der Tochtergesellschaft vorliegen¹²⁷, mit positiven jungen Finanzmitteln bei der Enkelgesellschaft verrechnet werden (Fall 1.2 und 2.2, Abb. 12). Dagegen scheidet für diesen letzteren Fall eine Verrechnung etwaiger negativer junger Finanzmittel der Muttergesellschaft mit denen der nachgeordneten Tochtergesellschaft aus, da sie ja über negative, nicht aber positive junge Finanzmittel verfügt (Fall 2.2, Abb. 12).

124 Vgl. hierzu auch Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (140).

125 Entnahme- bzw. Ausschüttungsüberschüsse in der Muttergesellschaft.

126 Einlagen einer Muttergesellschaft in die Tochtergesellschaft sind in die Ermittlung des Entnahme-/ Ausschüttungsüberhangs in der Muttergesellschaft einzubeziehen.

127 Es kann sich z. B. um Entnahme- bzw. Ausschüttungsüberschüsse in – der Muttergesellschaft - nachgeordneten Gesellschaften handeln, in denen die Entnahmen/Ausschüttungen die Einlagen übersteigen oder aber aus denen nur Entnahmen/Ausschüttungen getätigt wurden; vgl. Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145 (149).

Abb. 12: Verrechnung mit negativen jungen Finanzmitteln

Junge Finanzmittel = positiver Saldo der innerhalb von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer eingelegten und der entnommenen Finanzmittel R E 13b.23 Abs. 3 S. 1	d. h. positive junge Finanzmittel (+): Einlage > Entnahme
	d. h. negative junge Finanzmittel (-): Einlage < Entnahme

I. Verrechnung Ja/Nein?

R E 13b.29 Abs. 3 S. 6: Negative junge Finanzmittel werden mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen verrechnet.

Beteiligung	Fall 1.1	Fall 1.2	Fall 2.1	Fall 2.2	Annahme
Mutter GmbH A	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	Annahme
	✓ Verrechnung	✗ Keine Verrechnung	✓ Addition	✗ Keine Verrechnung	Verrechnung Ja/Nein?
Tochter GmbH B	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	Annahme
	✗ Keine Verrechnung	✓ Verrechnung	✗ Keine Verrechnung	✓ Verrechnung	Verrechnung Ja/Nein?
Enkel GmbH G	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	- Einlage < Entnahme negative junge Fm	+ Einlage > Entnahme positive junge Fm	Annahme

II. Verbundvermögensaufstellung
Junge Finanzmittel

	Fall 1		Fall 2					
	2 x negative junge Finanzmittel 1 x positive junge Finanzmittel		2 x positive junge Finanzmittel 1 x negative junge Finanzmittel					
	Fall 1.1	Fall 1.2	Fall 2.1	Fall 2.2				
Mutter GmbH A	Eigene von A	- 100	Eigene von A	- 100	Eigene von A	+ 100	Eigene von A	+ 100
	Eigene von B	+ 100			Eigene von B	+ 100		
	Verrechnung/Saldo	0		- 100	Summe	200		+ 100
	Eigene von G	- 100	durch Beteiligung an B	0	Eigene von G	- 100	durch Beteiligung an B	0
Tochter GmbH B	Eigene	+ 100	Eigene	- 100	Eigene	+ 100	Eigene	- 100
	Eigene von G	- 100	Eigene von G	+ 100	Eigene von G	- 100	Eigene von G	+ 100
			Verrechnung/Saldo	0			Verrechnung/Saldo	0
Enkel GmbH G	Eigene	- 100	Eigene	+ 100	Eigene	- 100	Eigene	+ 100

Quelle: FinTax policy advice.

Das obige Schaubild (Abb. 12) zeigt unter I. die soeben dargelegte Systematik. Nach R E 13b.29 Abs. 3 S. 6 werden negative junge Finanzmittel mit positiven jungen Finanzmitteln aus *nachgeordneten* Stufen verrechnet. Daraus wird zusätzlich die Annahme abgeleitet, dass negative junge Finanzmittel auch nicht mit negativen jungen Finanzmitteln aus *nachgeordneten* Stufen zusammengerechnet werden dürfen.

In Abb. 12, II. ist der Versuch unternommen worden, die Verrechnung der jungen Finanzmittel in Zahlen darzulegen. Betrachtet werden die Ebenen der Tochtergesellschaft B und der Enkelgesellschaft G. Beispielhaft soll der Fall 1.1 dargelegt werden. Die der Tochtergesellschaft B *nachgeordnete* Enkelgesellschaft G verfügt über eigene negative junge Finanzmittel in Höhe von 100 Euro. B verfügt dagegen über positive junge Finanzmittel in Höhe von 100 Euro. Eine Verrechnung findet nach R E 13b.29 Abs. 3 S. 6 nicht statt, da lediglich negative junge Finanzmittel der Tochtergesellschaft B mit positiven jungen Finanzmitteln der *nachgeordneten* Enkelgesellschaft G verrechnet werden könnten und nicht – wie in diesem Fall – umgekehrt.

Demgegenüber dürfen eigene negative junge Finanzmittel in Höhe von 100 Euro der Muttergesellschaft A mit den positiven jungen Finanzmitteln der *nachgeordneten* Tochtergesellschaft B in Höhe von 100 Euro verrechnet werden. Das ergibt einen Saldo von null Euro. Auf Ebene der Muttergesellschaft A werden somit zum einen junge Finanzmittel aus dem soeben ermittelten Saldo in Höhe von null Euro und die aus der Enkelgesellschaft G stammenden negativen jungen Finanzmittel in Höhe von 100 Euro festgestellt. Fall 1.2 verläuft entsprechend. Hier kann, da Enkelgesellschaft G über eigene positive junge Finanzmittel von 100 Euro verfügt, eine Verrechnung mit den negativen jungen Finanzmitteln der Tochtergesellschaft B erfolgen, sodass sich auf Ebene der B ein Saldo von null Euro ergibt. Auf Ebene der Muttergesellschaft A werden der Saldo von null Euro und die eigenen negativen jungen Finanzmittel der A festgestellt. Fraglich ist in beiden Fällen, wie die Finanzverwaltung mit den auf Ebene der Muttergesellschaft festgestellten negativen jungen Finanzmitteln verfahren wird.

Auch mit Blick auf die Unterfälle des Falls 2 bleiben offene Fragen. Obwohl die Fälle 2.1 und 2.2 insofern übereinstimmen, als die Konzernstruktur über zweimal positive junge Finanzmittel und einmal negative junge Finanzmittel verfügt, ist das Feststellungsergebnis auf Ebene der Muttergesellschaft unterschiedlich. Während sich aus der Verrechnung in Fall 2.1 auf Ebene der Muttergesellschaft A ein positiver Saldo junger Finanzmittel in Höhe von 200 Euro und negative junge Finanzmittel in Höhe von 100 Euro von G festzustellen sind, lassen sich in Fall 2.2 ausschließlich positive junge Finanzmittel in Höhe von 100 Euro und keine negativen feststellen.

In allen vier Fällen hängen die Feststellungsergebnisse auf Ebene der Muttergesellschaft A lediglich davon ab, ob eine Verrechnung der jungen Finanzmittel der übergeordneten Gesellschaft mit denen der nachgeordneten Gesellschaft erfolgen kann oder nicht. Unterschiedliche Feststellungsergebnisse sind die Folge. Auf die Höhe der jungen Finanzmittel im Konzern kommt es dagegen nicht an. Möglicherweise

dient diese Vorgehensweise einer Begrenzung der jungen Finanzmittel auf der obersten Feststellungsebene (R E 13b.29 Abs. 3 S. 5) auf einen maximalen Wert *positiver* junger Finanzmittel.

Regelungsbedarf

Ob diese Auslegung von R E 13b.29 Abs. 3 S. 6 den Vorstellungen der Finanzverwaltung entspricht, ist unklar. Auch sind zahlreiche Fragen unbeantwortet. Jedenfalls ist es nicht nachvollziehbar, warum lediglich die Möglichkeit einer Verrechnung eines Entnahmeüberhangs mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen eingeräumt wird, eine Verrechnung eines Entnahmeüberhangs auf nachgeordneten Ebenen mit positiven jungen Finanzmitteln auf der nächsthöheren Beteiligungsstufe jedoch ausgeschlossen sein soll.¹²⁸ Hierdurch werden Verrechnungen von Einlagen und Entnahmen über den ganzen Verbund ausgeschlossen und können Entnahmeüberschüsse ungenutzt bleiben. Zielführender wäre es, auf den einzelnen Ebenen lediglich die Summe der Einlagen und Entnahmen und auf oberster Ebene den Einlagesaldo aus allen Einlagen und Entnahmen im Verbund zu ermitteln.¹²⁹ Leider enthalten die Erbschaftsteuerhinweise keine weiterführenden Erläuterungen. In keinem Fall sollten gruppeninterne Einlagen zu jungen Finanzmitteln führen.

cc) Die Entstehung jungen Verwaltungsvermögens im Verbund (R E 13b.29 Abs. 4)

Ausgangspunkt der Betrachtungen ist § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG, wonach Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, junges Verwaltungsvermögen darstellt. Während § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG für junge Finanzmittel auf den Saldo von eingelegten und entnommenen Finanzmitteln innerhalb des Zweijahreszeitraums abstellt, kommt es für Verwaltungsvermögen allein auf den Bestand zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an. R E 13b.27 S. 2 präzisiert die Regelung dahingehend, dass nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen zum jungen Verwaltungsvermögen gehört, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist.

R E 13b.29 Abs. 4 stellt klar, dass diese Grundsätze auch im Rahmen des Verbundes Anwendung finden sollen. So gehören Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund *eingelegt* werden oder die von einer anderen Gesellschaft im Verbund *erworben* werden, zum jungen Verwaltungsvermögen (R E 13b.29 Abs. 4 S. 1).

128 Vgl. auch Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90).

129 Vgl. auch Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (56).

Junges Verwaltungsvermögen ist – wie auch junge Finanzmittel – kein unschädliches Verwaltungsvermögen und damit zu versteuern (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG). Junges Verwaltungsvermögen wird damit auch weder in die Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.25) noch in die Zehn-Prozent-Pauschale für unschädliches Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.26) einbezogen.

Praktikerhinweis/Regelungsbedarf

Aus den Richtlinien ergibt sich jedoch nicht, ob nur solche Wirtschaftsgüter von der Regelung erfasst werden, für die die Zweijahresfrist noch nicht abgelaufen ist, oder auch solche einschließt, für die die Frist bereits abgelaufen ist.

Für Wirtschaftsgüter, für die die Frist bereits abgelaufen ist, käme es zu einer mehrfachen Erfassung desselben jungen Verwaltungsvermögens innerhalb des Verbundes. Dies widerspricht auch der Konzeption der Verbundvermögensaufstellung, die die Unternehmensgruppe als eine legale Einheit behandeln will und folglich verbundinterne Einlagen oder Erwerbe nicht berücksichtigen sollte. Es sind für einen Verbund kontraproduktive Umstrukturierungssperren zu befürchten.

Auch ist – wie bei verbundinternen Einlagen von Finanzmitteln¹³⁰ – ein Gestaltungsmissbrauch nicht zu erkennen, da eine Umwandlung von Privat- in Betriebsvermögen nicht zu befürchten steht, vielmehr Betriebsvermögen lediglich transferiert wird.

Es wäre sinnvoll, Verwaltungsvermögen innerhalb einer Gruppe ausschließlich auf Ebene der Muttergesellschaft zu erfassen, unabhängig davon, wo es sich genau innerhalb der Gruppe befindet. Es sollte nach Ablauf der Zweijahresfrist innerhalb der Verbundvermögensaufstellung auch „altes“ Verwaltungsvermögen bleiben. Es käme dann zumindest in den Genuss der Zehn-Prozent-Pauschale für unschädliches Verwaltungsvermögen. Diese Auffassung wird durch R E 13b.27 S. 3 gestützt. Die Regelung bestimmt, dass Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum *Betriebsvermögen* gehörten, auch dann *kein junges Verwaltungsvermögen* sein sollen, wenn die in § 13b Abs. 4 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind. Diese allgemein das junge Verwaltungsvermögen definierende Regelung sollte erst recht für verbundinternes Verwaltungsvermögen Anwendung finden, berücksichtigt man die Tatsache, dass der Verbund im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung als ein einziger Betrieb verstanden werden sollte.

130 Vgl. A.I.2.f)bb).

Regelungsbedarf

R E 13b.29 Abs. 4 sollte anders formuliert werden. Es ist klarzustellen, dass die Einlage jungen Verwaltungsvermögens in eine andere Gesellschaft des Verbundes oder der Erwerb durch eine andere Gesellschaft des Verbundes den Lauf der begonnenen Zweijahresfrist im Sinne von R E 13b.27 nicht unterbrechen und keine neue Zweijahresfrist in Kraft setzen sollte.

Nach wie vor ungeklärt ist, ob im Zuge von konzerninternen *Umwandlungen* und *Einbringungen Wirtschaftsgüter* – aber auch Finanzmittel – als konzerninterne Einlagen des Verwaltungsvermögens qualifiziert werden können.¹³¹

H E 13b.29 (junges Verwaltungsvermögen im Verbund) konkretisiert, dass ein Grundstück zum jungen Verwaltungsvermögen gehört, wenn zum Beispiel eine Muttergesellschaft ein an einen Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück in das Betriebsvermögen ihrer 100-prozentigen Tochter einlegt.

dd) Forderungen und Verbindlichkeiten bei Personengesellschaften im Verbund und 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögensgrenze (R E 13b.29 Abs. 5 S. 6 bis 8)

Ausgangspunkt dieser Thematik sind § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG beziehungsweise R E 13b.29 Abs. 5 S. 1, die bestimmen, dass Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft, soweit sich diese in der Verbundvermögensaufstellung gegenüberstehen, nicht anzusetzen sind. Damit scheidet nach Satz 2 der Ansatz einer Forderung als Finanzmittel aus, soweit der Forderung eine Verbindlichkeit innerhalb der zum übertragenen Vermögen gehörenden Beteiligungsstruktur gegenübersteht und umgekehrt.

Für Personengesellschaften enthält R E 13b.29 Abs. 5 S. 6 bis 8 Sonderregelungen, die sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Erlass ergeben und eine massive Einschränkung der Kürzungen bedeuten.¹³² So ist für Personengesellschaften vorgesehen, dass Forderungen und Verbindlichkeiten,

- die sich zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen *einer* Personengesellschaft gegenüberstehen, nicht zu kürzen sind, weil es sich nicht um eine Beteiligung handelt (R E 13b.29 Abs. 5 S. 6).

131 Vgl. Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (60 f.).

132 S. 6 entspricht allerdings Abschn. 13b.29 Abs. 3 S. 5 Erlass mit leichter sprachlicher Anpassung: „zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen“ statt zuvor „im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen“.

- *zwischen den Gesellschaften* im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen untereinander nicht zu kürzen sind (R E 13b.29 Abs. 5 S. 7).
- *zwischen Gesellschaften* im Sonderbetriebsvermögen nicht zu kürzen sind (R E 13b.29 Abs. 5 S. 8).

Regelungsbedarf

Wie oben dargestellt, unterscheidet das Gesetz nicht zwischen Kapital- und Personengesellschaften. Vielmehr spricht es allgemein von „Gesellschaften“. Erfasst sind damit alle in den Verbund einzubeziehenden Gesellschaften. Hierzu zählen nach § 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG ausdrücklich auch Personengesellschaften. Ausnahmeregelungen für Forderungen gegenüber Tochterpersonengesellschaften, die üblicherweise Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens sind, werden daher vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt und schießen über das Ziel hinaus.¹³³

Die Saldierung hat insbesondere Bedeutung im Zusammenhang mit der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögensgrenze¹³⁴ des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG. Zur Ermittlung der 90-Prozent-Grenze werden *sämtliche* Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit ihren gemeinen Werten einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens sowie der jungen Finanzmittel in die Bemessungsgrundlage einbezogen, ohne dass die Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 6 ErbStG beziehungsweise R E 13b.23 Abs. 3 bis 5 und R E 13b.25 sowie die Ermäßigungen der 15-Prozent-Pauschale beim Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG beziehungsweise R E 13b.23 Abs. 6 und der Zehn-Prozent-Pauschale nach § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13b.27 (unschädliches Verwaltungsvermögen) abzuziehen wären (Bruttoverwaltungsvermögen).

Die Richtlinien gehen grundsätzlich davon aus, dass die Summe des Verwaltungsvermögens einschließlich der (jungen) Finanzmittel zur Ermittlung des Bruttoverwaltungsvermögenstests ins Verhältnis zum festgestellten Anteil des Betriebsvermögens gesetzt wird. Beträgt der Anteil des begünstigungsfähigen Verwaltungsvermögens mindestens 90 Prozent, scheidet eine Verschonung insgesamt aus.

Können Forderungen und Verbindlichkeiten bei Personengesellschaften nicht saldiert werden, erhöhen die Forderungsbestände den Zähler zur Ermittlung der Bruttoverwaltungsvermögensgrenze; eine Kürzung

133 Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 572.

134 Siehe hierzu oben, A.I.2.b).

um die korrespondierenden Verbindlichkeiten findet nicht statt und ein Überschreiten der 90-Prozent-Grenze wird wahrscheinlicher, wie folgendes Beispiel¹³⁵ zeigt (Abb. 13):

Abb. 13: Gesellschafterdarlehen in Personengesellschaften

Bilanz der GmbH & Co. KG (Einheitsgesellschaft)			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	10.000.000	Kommanditkapital	5.000.000
Forderungen/Bankguthaben	5.000.000	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter A/ Gesellschaftsdarlehenskonto	15.000.000
Vorräte	10.000.000	Sonstige Verbindlichkeiten u. a. aus Lieferungen und Leistungen	10.000.000
	25.000.000		25.000.000
Behandlung von Gesellschafterdarlehen in Personengesellschaften Annahmen: Gesellschafter A hält 100 % des Anteils an GmbH & Co. KG / Anteilswert = 20.000.000 Euro			
	Alternative 1 Gesellschaftsdarlehenskonto ist Fremdkapital R E 13b.29 Abs. 5 S. 6	Alternative 2 Gesellschaftsdarlehenskonto ist Eigenkapital	
Forderungen/Bankguthaben	5.000.000	5.000.000	
Forderungen Sonderbetriebsvermögen/ Gesellschaftsdarlehenskonto	15.000.000	0	
Summe	20.000.000	5.000.000	
dividiert durch Anteilswert	20.000.000	20.000.000	
Bruttoverwaltungs- vermögensquote	100 % d. h. 90%-Test nicht bestanden, keine Verschonung	25 % d. h. 90%-Test bestanden, Verschonung möglich	

Quelle: Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 19 f.

Ausgangspunkt ist eine GmbH & Co. KG, an der Gesellschafter A 100 Prozent der Anteile mit einem Anteilswert in Höhe von 20.000.000 Euro hält. Wird das Gesellschaftsdarlehenskonto als Fremdkapital gewertet, scheidet eine Verrechnung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung aus, da die Bruttoverwaltungsvermögensquote 100 Prozent betragen würde. Eine Verschonung wäre damit nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG beziehungsweise R E 13b.10 S. 1 ausgeschlossen. Wäre das Gesellschafterdarlehenskonto dagegen als Eigenkapital zu werten, würde die Verbindlichkeit nicht angesetzt und die Bruttoverwaltungsvermögensquote läge bei 25 Prozent – eine Verschonung wäre damit möglich. Ohne eine entsprechende Verrechnung hätten selbst operativ tätige Gesellschaften mit einem hohen Forderungs- und Verbindlichkeitsbestand ein Risiko, keine erbschaftsteuerliche Begünstigung zu erhalten,

135 Vgl. auch Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 19 f.

obwohl es sich ausschließlich um unternehmerisch und begünstigt tätige Unternehmen handelt und diese gegebenenfalls gar kein Verwaltungsvermögen halten. Eine Anwendung der Verschonungsregelungen scheidet aus.¹³⁶

Wenn R E 13b.29 Abs. 5 S. 6 darauf verweist, dass zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen *einer* Personengesellschaft eine Kürzung von Forderungen und Verbindlichkeiten ausscheidet, weil es an einer Beteiligung fehlt, dann ist dies auf die Frage zurückzuführen, ob bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmeranteil einschließlich des Sonderbetriebsvermögens einen Verbund des Mitunternehmers bildet und daher das Sonderbetriebsvermögen in die Verbundvermögensaufstellung einzubeziehen ist.¹³⁷ Im Schrifttum wird dies überwiegend mit der Begründung befürwortet, dass es sich um einen *Bestandteil* der Beteiligung handele.¹³⁸

Die unterbleibende Saldierung widerspricht auch der für Personengesellschaften gewählten Systematik in R E 13b.23 Abs. 9 S. 1, die vorsieht, dass sowohl die Finanzmittel als auch die abzugsfähigen Schulden im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen in die Berechnung des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG einzubeziehen sind. Damit hat sich die Finanzverwaltung gegen eine ertragsteuerliche und für eine zivilrechtliche Betrachtungsweise entschieden. Es wäre daher nur folgerichtig, die Forderung des Gesellschafters mit der korrespondierenden Verbindlichkeit der Personengesellschaft zu saldieren. Der Verweis der Verwaltung in R E 13b.29 Abs. 5 S. 6, es handele sich nicht um eine Beteiligung, entspricht aber einer ertragsteuerlichen Betrachtungsweise und ist mit den in R E 13b.23 Abs. 9 S. 1 aufgestellten Grundsätzen nicht vereinbar.¹³⁹

Die Sätze 7 und 8 scheinen ein umfassendes Saldierungsverbot für Forderungen im Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften auf unteren Ebenen aufstellen zu wollen. Allerdings ist nicht klar, ob

136 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 19 f.

137 Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 572.

138 Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuergesetz, 2017, § 13b Rn. 249; Demuth, Bodden, Der koord. Ländererlass zum neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Auswirkungen und erste Gestaltungsüberlegungen, KÖSDI 2017, Heft 10, S. 20481 (20490); vgl. zu der Streitfrage ausführlich auch Werthebach, Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB, Heft 29, 2018, S. 1690 (1690).

139 Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 573; Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 31.

vertikale oder horizontale Strukturen erfasst sein sollen.¹⁴⁰ Hiermit ist eine gravierende Benachteiligung mehrstufiger Personengesellschaftsstrukturen verbunden.

3. Die Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)

Überblick

Das Gesetz sieht eine Investitionsklausel für das nicht begünstigte Vermögen bei Erwerben von Todes wegen vor, die durch die Richtlinien genauer ausgestaltet und auch praktikabler wird. Wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Verwaltungsvermögen in Vermögen investiert, das nicht Verwaltungsvermögen ist, entfällt rückwirkend die Zuordnung zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5, S. 2 und Abs. 4 S. 1 Nr. 5 und S. 5). Gleiches gilt auch für die Verwendung von Finanzmitteln, die aufgrund saisonaler Schwankungen und daraus resultierender zu geringer Einnahmen zur Zahlung von Löhnen benötigt werden. Es entfällt die Zurechnung der verwendeten Finanzmittel zum Verwaltungsvermögen.

Positiv zu werten ist die erstmalige Klarstellung in den Richtlinien, dass mit Blick auf die Zweijahresfrist die Investitionen von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen das *obligatorische* Rechtsgeschäft und nicht erst das dingliche Rechtsgeschäft maßgeblich sein soll. Allerdings ist die Praxistauglichkeit der Regelung in Frage zu stellen. Vor allem für Großprojekte wäre die Zweijahresfrist mit einer Bindung der Investitionsklausel an die zivilrechtliche Wirksamkeit sehr kurz bemessen.

Insbesondere die für die Investition in begünstigtes Vermögen/Verwendung für Löhne und Gehälter aufgestellte Voraussetzung des *vorgefassten* Plans ist in den Richtlinien genauer dargestellt als im Gesetz (§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 3). Die Richtlinien lassen zudem einen konkreten Investitionsplan und eine Investition innerhalb von zwei Jahren durch *die Geschäftsführung/den Vorstand* ausreichen (R E 13b.24 Abs. 3 S. 7). Neu aufgenommen wurde zudem, dass die Investitionsklausel auch auf *nachgelagerten Beteiligungsstufen* zur Anwendung kommen kann. Voraussetzung ist jedoch, dass nur der *Erblasser* seinen Plan auf dieser Beteiligungsstufe *tatsächlich durchsetzen* konnte. Die Entscheidung kann dagegen *nicht* der Geschäftsleitung zugerechnet werden. Es darf angezweifelt werden, dass die Regelungen zur Ausdehnung der Investitionsklausel auf die nachgelagerten Beteiligungsstufen unter diesen Voraussetzungen in der Praxis überhaupt Wirkung entfalten können.

140 Vgl. Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erb-schaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90).

Darüber hinaus besteht weiterhin Klarstellungsbedarf: Auch wenn die Richtlinien verdeutlichen, dass die geplante Anschaffung konkret bezeichnet werden muss und die Feststellungslast hierfür beim Erwerber liegt (R E 13b.24 Abs. 5), ist der erforderliche Grad der Konkretisierung beziehungsweise die Genauigkeit der Nachweiserfordernisse nach wie vor unklar. Weiteren Klarstellungsbedarf gibt es im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung: Während der Gesetzestext bestimmt, dass keine Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen werden darf (§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG), bleibt diese in den Richtlinien gänzlich unerwähnt.

Die Richtlinien stellen nunmehr erstmals klar, dass die Investitionsklausel bei Investitionen mittels *junger Finanzmittel* nicht anzuwenden ist (R E 13b.24 Abs. 2 S. 3). Die Folge ist, dass das investierte Vermögen weiterhin zum Verwaltungsvermögen zählt. Darüber hinaus bestimmen die Richtlinien erstmals, dass für Investitionen in Verwaltungsvermögen oder für die Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel zur Zahlung von Löhnen und Gehältern die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die Finanzmittel zu überprüfen ist, wenn Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel) investiert werden (R E 13b.24 Abs. 2 S. 4).

Das Gesetz sieht eine Investitionsklausel¹⁴¹ für das nicht begünstigte Vermögen bei Erwerben von Todes wegen vor, die durch die Richtlinien genauer ausgestaltet und auch praktikabler wird (§ 13b Abs. 5 ErbStG, R E 13b.24). Wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) Verwaltungsvermögen inklusive Finanzmittel in Vermögen investiert, das nicht Verwaltungsvermögen ist, entfällt rückwirkend die Zuordnung des investierten Vermögens zum Verwaltungsvermögen.

Die Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 22.06.2016 verweist darauf, dass die Einführung einer Investitionsklausel zu einer Ungleichbehandlung mit der Besteuerung sonstigen Vermögens führe, für das keine Investitionsmöglichkeit in begünstigtes Vermögen bestehe. Die Ungleichbehandlung erfordere daher eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Für Verwaltungsvermögen, das für eine *zeitnahe* Investition in begünstigtes Vermögen vorgesehen sei und deshalb schon vor der Investition zum Erhalt der Beschäftigung beitrage, sei eine rückwirkende Zuordnung zum begünstigten Vermögen zu rechtfertigen.¹⁴² Das gilt sowohl für Investitionen in Vermögensgegenstände als auch für Finanzmittel, die bei saisonalen Schwankungen aufgrund zu geringer Einnahmen zur Zahlung von Löhnen benötigt werden (§ 13b Abs. 5 S. 1 und 3 ErbStG). Diese Argumentation greifen auch die Richtlinien in

141 Siehe zur Reinvestitionsklausel im Falle der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen und den Folgen für die Behaltensregelungen R E 13a.18. Diese Klausel war bereits Bestandteil der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (ErbStR) v. 19.12.2011 (BStBl. I, Sondernummer 1/2011, S. 2) und wurde nunmehr auch in die neuen Richtlinien übernommen.

142 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 42 f.

R E 13b.24 Abs. 1 S. 1 auf, indem sie darauf verweisen, dass Verwaltungsvermögen geeignet sein könne, die Beschäftigung zu fördern. Dies sei dann der Fall, wenn dieses Vermögen für eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen oder die zeitnahe Zahlung von Löhnen und Gehältern an die Beschäftigten vorgesehen sei (R E 13b.24 Abs. 1 S. 2). Auf diese Weise sollen Härtefälle im Zusammenhang mit der Stichtagsbesteuerung abgemildert werden.¹⁴³

Das Gesetz und die Richtlinien unterscheiden zwischen einer Investition nicht begünstigten Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 3 und 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG – zu dem auch nicht begünstigte Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel)¹⁴⁴ zählen – in Vermögen, das kein Verwaltungsvermögen ist, und einer Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel (§ 13b Abs. 3 und 4 Nr. 5 ErbStG, ohne junge Finanzmittel) für die Zahlung von Löhnen und Gehältern (R E 13b.24 Abs. 2 und 4). In Tabelle 2 sind die Voraussetzungen der beiden Möglichkeiten dargestellt. Sie müssen jeweils kumulativ vorliegen:

Tab. 2: Voraussetzungen einer Investitionsklausel

	Investition von nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen inkl. nicht begünstigter Finanzmittel in begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2)	Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel zur Zahlung von Löhnen und Gehältern (§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4).
Erwerb	Erwerb von Todes wegen. § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 1	Erwerb von Todes wegen. § 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 1 Nr. 1
Zu investierendes/ zu verwendendes Vermögen	Erworbenes nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen bzw. nicht begünstigter Finanzmittel innerhalb des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens. Aber: nicht junge Finanzmittel. Begrenzung der jungen Finanzmittel auf Finanzmittel ist zu überprüfen. § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 3 und 4.	Erworbenes nicht begünstigtes Finanzmittel. Aber: nicht junge Finanzmittel. Begrenzung der jungen Finanzmittel auf Finanzmittel ist zu überprüfen. § 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und S. 3 und 4.

143 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 42.

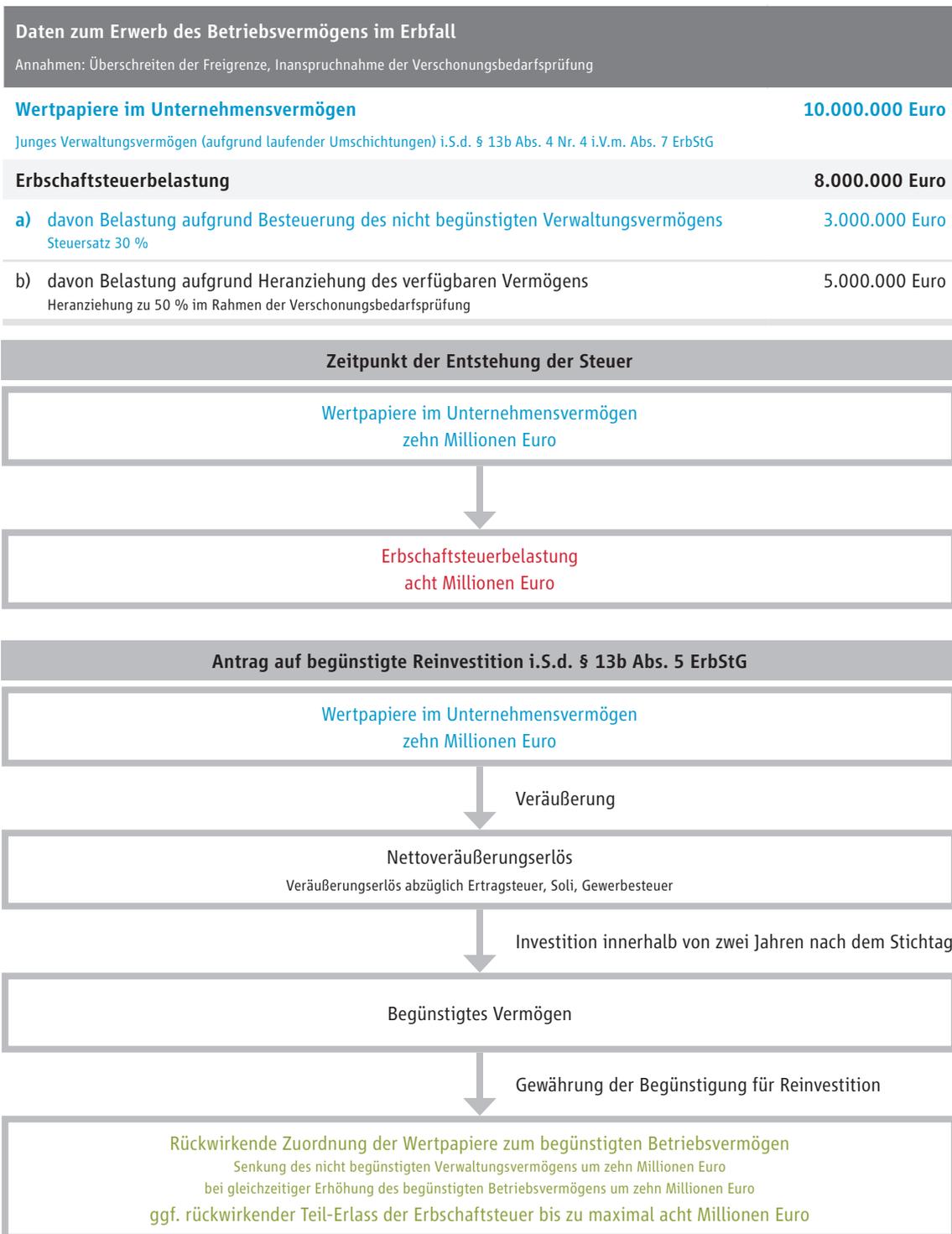
144 Dies ergibt sich aus dem neu in die Richtlinien aufgenommenen R E 13b.24 Abs. 2 S. 4, der ausdrücklich eine Investition von Finanzmitteln (ohne junge Finanzmittel) vorsieht.

	Investition von nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen inkl. nicht begünstigter Finanzmittel in begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2)	Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel zur Zahlung von Löhnen und Gehältern (§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4)
Anforderung an Investition/Verwendung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Investition in Vermögen, das kein Verwaltungsvermögen ist. Es darf keine Ersatzbeschaffung vorgenommen werden. ■ Die durch die Investition geschaffenen oder angeschafften Gegenstände müssen unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen oder originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Mittelverwendung, um laufende Löhne und Gehälter i.S.d. § 13a Abs. 3 S. 6 bis 10 ErbStG an die Beschäftigten zu zahlen. ■ Ursächlich für diese Mittelverwendung muss sein, dass aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen entsprechende Einnahmen fehlen.
	§ 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 2-4.	§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und 3.
Plan des Erblassers	Die Investition muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen.	Die Mittelverwendung muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen.
	§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und Abs. 3.	§ 13b Abs. 5 S. 4 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 und Abs. 3.
Frist	Die Investition muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein. Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft.	Die Mittelverwendung muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein.
	§ 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5.	§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 1 Nr. 5.
Folge	Sind alle Voraussetzungen erfüllt, zählt das investierte Vermögen rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen.	Sind alle Voraussetzungen erfüllt, zählen die zur Zahlung verwendeten Finanzmittel rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen.
	§ 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 2 S. 2	§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 4 S. 2

Quelle: FinTax policy advice.

Insbesondere die für die Investition in begünstigtes Vermögen/Verwendung für Löhne und Gehälter aufgestellte Voraussetzung des *vorgefassten Plans* ist in den Richtlinien (R E 13b.24 Abs. 3) genauer dargestellt als im Gesetz (§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG) und klärt damit manche Frage, die sich nach dem Gesetzgebungsverfahren gestellt hatte. So bestimmen die Richtlinien, dass sich die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände aus dem Plan ergeben müssen. Zudem muss der Plan so konkret sein, dass dieser nachvollzogen werden kann. Das im Besteuerungszeitpunkt vorhandene Verwaltungsvermögen ist für die Investition zu verwenden. Dabei muss der Erblasser aber *nicht* erklärt haben, welche *konkreten* Gegenstände des Verwaltungsvermögens für die Finanzierung der Investition (zum Beispiel durch Veräußerung von Verwaltungsvermögen und anschließende Investition in Vermögen, das nicht Verwaltungsvermögen ist) verwendet werden sollen (R E 13b.24 Abs. 3 S. 3).

Abb. 14: Beispiel einer Investitionsrücklage¹⁴⁵



Quelle: Stiftung Familienunternehmen; FinTax policy advice.

145 Gem. § 13b Abs. 5 ErbStG ist Voraussetzung, dass die Investition aufgrund eines im Zeitpunkt des Entstehens der Steuer (§ 9 ErbStG) vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde. Weitere Voraussetzungen vgl. oben, Tab. 2.

Aus dem Gesetzestext kann nicht entnommen werden, ob die Investition von jungen Finanzmitteln dazu führen würde, dass rückwirkend eine Zuordnung zum Verwaltungsvermögen entfällt. Denn der Gesetzestext verweist in § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG nur im Allgemeinen auf Abs. 4 Nr. 1 bis 5 und in § 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG lediglich auf § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG, der die Finanzmittel und die 15-Prozent-Pauschale definiert. Die jungen Finanzmittel werden aber erst im nachfolgenden Satz 2 adressiert. Die Richtlinien stellen nunmehr erstmals klar, dass die Investitionsklausel bei Investitionen mittels junger Finanzmittel nicht anzuwenden ist (R E 13b.24 Abs. 2 S. 3 für Investitionen in Verwaltungsvermögen und Abs. 4 S. 3 für Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel zur Zahlung von Löhnen und Gehältern). Die Folge ist, dass das investierte Vermögen weiterhin zum Verwaltungsvermögen zählt.¹⁴⁶

Regelungsbedarf

Die Differenzierung und Ungleichbehandlung zwischen „alten“ und „jungen“ Finanzmitteln leuchtet nicht ein, da in § 13b Abs. 5 S. 1 und 3 ErbStG auf die Investition von Verwaltungsvermögen/Finanzmitteln im Allgemeinen hingewiesen wird, ohne Investitionen von jungen Finanzmitteln auszunehmen.

Darüber hinaus bestimmen die Richtlinien erstmals in R E 13b.24 Abs. 2 S. 4 für Investitionen in begünstigungsfähiges Vermögen, das kein Verwaltungsvermögen ist, sowie in R E 13b.24 Abs. 4 S. 4 für die Verwendung nicht begünstigter Finanzmittel zur Zahlung von Löhnen und Gehältern, dass die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die Finanzmittel in Anlehnung an R E 13b.23 Abs. 3 S. 3 zu überprüfen ist, wenn Finanzmittel, die nicht jung sind, investiert werden.

Das Beispiel (Abb. 15) zeigt die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die (nicht jungen) Finanzmittel, wenn nicht junge, aber dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen zugehörige Finanzmittel in begünstigungsfähiges Vermögen investiert werden (R E 13b.24 Abs. 2 S. 4). Ausgangspunkt ist ein Betrieb, der über nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen in Höhe von 20.000.000 Euro verfügt, davon 11.000.000 Euro junge Finanzmittel und 9.000.000 Euro nicht junge Finanzmittel. Daneben hat der Betrieb 50.000.000 Euro begünstigtes Vermögen, davon 7.500.000 Euro (nicht junge) Finanzmittel. Insgesamt verfügt der Betrieb also über 16.500.000 Euro (nicht junge) Finanzmittel. Der Betrieb investiert gemäß den Voraussetzungen der Investitionsklausel (siehe oben, Tab. 2) nicht junge, aber dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen zugehörige Finanzmittel in Höhe von 8.000.000 Euro in begünstigungsfähiges Vermögen, das kein Verwaltungsvermögen ist. Dadurch verringert sich der

146 Der Erlass hätte noch durch die in Abschn. 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 sowie in Abs. 4 S. 1 vorgenommenen Verweise auf § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG *insgesamt* dahingehend interpretiert werden können, dass sämtliche Finanzmittel, also auch junge, im Rahmen der Investitionsklausel hätten investiert werden können; vgl. Olbing/Stenert, Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail – Prüfungsreihenfolge und Zweifelsfragen unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.06.2017, FR, 2017, S. 701 (706).

Wert der (nicht jungen) Finanzmittel aus dem begünstigten Vermögen und dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen von insgesamt 16.500.000 Euro um 8.000.000 Euro auf 8.500.000 Euro und ist damit geringer als die jungen Finanzmittel des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens (11.000.000 Euro). Nach R E 13b.24 Abs. 2 S. 4 in Verbindung mit R E 13b.23 Abs. 3 S. 3 ist eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die Finanzmittel erforderlich. Die Summe der (nicht jungen) Finanzmittel *nach* Investition in Höhe von 8.500.000 Euro stellt die Obergrenze für die jungen Finanzmittel dar. Im Anschluss wird die Begrenzung der jungen Finanzmittel des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens auf den Wert der (nicht jungen) Finanzmittel *nach* Investition überprüft. Die der sofortigen Besteuerung unterliegenden jungen Finanzmittel (11.000.000 Euro) des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens werden auf die Summe der (nicht jungen) Finanzmittel *nach* Investition in Höhe von 8.500.000 Euro begrenzt und der nicht mehr als „jung“ qualifizierte Überhang (2.500.000 Euro) wird dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen¹⁴⁷ zugerechnet. Das begünstigte Vermögen erhöht sich um den Wert der getätigten Investition in Höhe von 8.000.000 Euro von 50.000.000 Euro auf 58.000.000 Euro, während sich der Wert des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens gleichzeitig von 20.000.000 Euro auf 12.000.000 Euro – also ebenfalls um den Wert der Investition – verringert.

147 Dass der nicht mehr als „jung“ qualifizierte Überhang (2.500.000 Euro) dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen zugerechnet wird, stellt eine Annahme dar und erscheint konsequent. Nicht nachvollziehbar wäre eine Zurechnung des als „jung“ qualifizierten Überhangs zum begünstigten Vermögen. Leider fehlt es in den Erbschaftsteuerrichtlinien und den dazugehörigen Hinweisen an näheren Ausführungen.

Abb. 15: Begrenzung der jungen Finanzmittel im Rahmen der Investitionsklausel

Daten zum Erwerb des Betriebsvermögens im Erbfall	
Annahmen: Überschreiten der Freigrenze, Inanspruchnahme der Verschonungsbedarfsprüfung	
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	20.000.000 Euro
davon: Junge Finanzmittel	11.000.000 Euro
davon (nicht junge) Finanzmittel	9.000.000 Euro
Begünstigtes Vermögen	50.000.000 Euro
davon (nicht junge) Finanzmittel	7.500.000 Euro



A. Ermittlung der Summe der Finanzmittel (Obergrenze für junge Finanzmittel)

I. Ermittlung der Finanzmittel im <i>nicht begünstigten</i> Verwaltungsvermögen	
Finanzmittel (ohne junge) im nicht begünstigten Verwaltungsvermögen vor Investition	9.000.000 Euro
abzgl. investierte Finanzmittel	- 8.000.000 Euro
Differenz	1.000.000 Euro
II. Ermittlung der Finanzmittel im <i>begünstigten</i> Vermögen	
Finanzmittel im begünstigten Vermögen	+ 7.500.000 Euro
III. Summe der Finanzmittel im begünstigten und nicht begünstigten Verwaltungsvermögen bzw. Summe der Finanzmittel <i>nach</i> Investition	
	8.500.000 Euro

= Obergrenze für die **jungen Finanzmittel** in Orientierung an Summe der Finanzmittel

B. Überprüfung der Begrenzung der jungen Finanzmittel auf Wert der Finanzmittel R E 13b.24 Abs. 2 S. 4

Junge Finanzmittel im nicht begünstigten Verwaltungsvermögen	11.000.000 Euro
abzgl. Obergrenze für die jungen Finanzmittel in Orientierung an Summe der Finanzmittel	- 8.500.000 Euro
Differenz	2.500.000 Euro

Überhang** wird zu den (nicht jungen) Finanzmitteln im nicht begünstigten Verwaltungsvermögen hinzugerechnet

C. Betriebsvermögen nach Gewährung der begünstigten Reinvestition

I. Ermittlung des <i>nicht begünstigten</i> Verwaltungsvermögens	
Finanzmittel (ohne junge) im nicht begünstigten Verwaltungsvermögen	1.000.000 Euro
Junge Finanzmittel*** i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 4 i. V. m. Abs. 7 ErbStG (= Obergrenze für die jungen Finanzmittel in Orientierung an Summe der Finanzmittel)	+ 8.500.000 Euro
Überhang zuvor als junge Finanzmittel und nunmehr als „alt“ qualifizierter Finanzmittel	+ 2.500.000 Euro
Summe neues nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	12.000.000 Euro
Zum Vergleich: vor der Investition	20.000.000 Euro
II. Ermittlung des <i>begünstigten</i> Vermögens	
Begünstigtes Vermögen vor Investition	50.000.000 Euro
Zzgl. investierte Finanzmittel	+ 8.000.000 Euro
Summe neues begünstigtes Vermögen	58.000.000 Euro
Zum Vergleich: vor der Investition	50.000.000 Euro

* Würden junge Finanzmittel im Unternehmensvermögen investiert, hätte dies keine begünstigte Reinvestition zur Folge und damit keine Auswirkungen auf das begünstigte Vermögen.

** Sofern sich ein negativer Wert ergibt, werden die jungen Finanzmittel nicht zu den nicht jungen Finanzmitteln im nicht begünstigten Verwaltungsvermögen hinzugerechnet. Eine Begrenzung findet nämlich nicht statt.

*** Ursprünglich lagen junge Finanzmittel i. H. v. 11.000.000 Euro vor. Allerdings werden diese auf 8.500.000 Euro aufgrund der Obergrenze für die jungen Finanzmittel in Orientierung an der Summe der Finanzmittel begrenzt.

Quelle: FinTax policy advice.

Eine zusätzliche Finanzierung der Investition aus dem Privatvermögen soll unschädlich sein, jedoch wird das eingesetzte Privatvermögen nicht als vom Erblasser erworbenes begünstigtes Vermögen behandelt (R E 13b.24 Abs. 3 S. 4 und 6). Damit wird unterbunden, dass nicht begünstigtes Privatvermögen durch eine Investition in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden kann.

Zudem war – auch von der Stiftung Familienunternehmen – kritisiert worden, dass das Gesetz allein auf den vorgefassten Plan des *Erblassers* abstellt und den Fall des Minderheitsgesellschafters, der keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung hat, nicht berücksichtigt. Die Richtlinien lassen – wie auch der Erlass – zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen konkreten Investitionsplan und eine Investition innerhalb von zwei Jahren durch *die Geschäftsführung/den Vorstand* ausreichen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erblasser keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung des Betriebes hatte (R E 13b.24 Abs. 3 S. 7). Zu Recht wird auf diese Weise berücksichtigt, dass bei der Vielgestaltigkeit der Familienunternehmen, hinter denen über die Generationen hinweg weit verzweigte Familien oder Familienstämme stehen können, nicht jeder Erblasser – und schon gar nicht unmittelbar bis zum Zeitpunkt seines Todes – direkt in der Geschäftsführung des Unternehmens tätig ist.¹⁴⁸

Regelungsbedarf

Neu aufgenommen wurde in R E 13b.24 Abs. 3 S. 9, dass die Investitionsklausel auch auf *nachgelagerten Beteiligungsstufen* zur Anwendung kommen kann. Auf den ersten Blick erscheint dies positiv. Allerdings gibt es eine erhebliche Einschränkung, da vorausgesetzt wird, dass der *Erblasser selbst* seinen Plan auf dieser Beteiligungsstufe *tatsächlich durchsetzen* konnte. Die Entscheidung kann dagegen *nicht* der Geschäftsleitung zugerechnet werden (R E 13b.24 Abs. 3 S. 9 bis 11). Es darf angezweifelt werden, dass die Regelungen zur Ausdehnung der Investitionsklausel auf die nachgelagerten Beteiligungsstufen unter diesen Voraussetzungen in der Praxis überhaupt Wirkung entfalten können.

Die Finanzverwaltung fordert damit eine ununterbrochene Beherrschungskette bis zu der Ebene, auf der die Investition erfolgen sollte.¹⁴⁹ Das heißt in letzter Konsequenz, dass nur ein Mehrheitsgesellschafter bei allen von ihm beherrschten Tochtergesellschaften auf sämtlichen Beteiligungsstufen die Investitionsklausel anwenden kann. Da aber Voraussetzung laut Wortlaut der Richtlinien die *tatsächliche Durchsetzbarkeit* des Planes ist, wird wohl auch eine Stimmenmehrheit des Erblassers nicht ausreichen,

148 Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22).

149 IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 6 f.

um die Investitionsklausel anwenden zu können.¹⁵⁰ Vielmehr müsste der Erblasser wohl selbst in der Geschäftsführung der nachgelagerten Gesellschaften sein. Dies wird sich auf Ausnahmefälle beschränken.¹⁵¹

Praktikerhinweis

Für den unmittelbar am operativ tätigen Betrieb beteiligten Minderheitsgesellschafter bedeuten die Neuregelungen, dass er nur auf der obersten Ebene investieren kann, denn nur auf der obersten Ebene und nicht auf den nachgelagerten Stufen wird ihm der vorgefasste Plan der Geschäftsleitung zugerechnet werden können. In den Fällen der mittelbaren Beteiligung scheidet die Zurechnung des vorgefassten Plans der Geschäftsführung aus.

Dies führt zu einer Ungleichbehandlung des unmittelbar und des mittelbar beteiligten Minderheitsgesellschafters.¹⁵²

Die Feststellungslast für die Voraussetzungen liegt beim Erwerber (§ 13b Abs. 5 S. 5 ErbStG bzw. R E 13b.24 Abs. 5). Die Möglichkeit der Investitionsrücklage erstreckt sich nur auf Erwerbe im Todesfall, da laut Richtlinien Investitionen bei Schenkungen planbar seien (R E 13b.24 Abs. 6).¹⁵³

Praktikerhinweis

Es besteht nach wie vor Klarstellungsbedarf. Auch wenn die Richtlinien deutlich machen, dass die geplante Anschaffung konkret bezeichnet werden muss und die Feststellungslast hierfür beim Erwerber liegt, ist der erforderliche Grad der Konkretisierung beziehungsweise die Genauigkeit der Nachweiserfordernisse nach wie vor unklar. In der Praxis wird es erforderlich sein, die Anschaffungen möglichst frühzeitig zu konkretisieren und für eine Dokumentation zu sorgen.

150 Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (140).

151 Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 16 f.

152 Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90); IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 6 f.; Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (60).

153 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 43.

Der Erwerber muss nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen in Vermögen investieren, das kein Verwaltungsvermögen ist. Damit ist eine Investition in Vermögensgegenstände des § 13b Abs. 4 ErbStG untersagt.¹⁵⁴

Praktikerhinweis/Regelungsbedarf

Darüber hinaus ist dem Gesetzestext zu entnehmen, dass Ersatzbeschaffungen von Verwaltungsvermögen vom Anwendungsbereich der Investitionsklausel ausgenommen sind (§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG). Dem Wortlaut nach dürfte also im Anschluss an eine Investition in Vermögen, das kein Verwaltungsvermögen darstellt, der zur Finanzierung der Investition veräußerte Gegenstand des Verwaltungsvermögens nicht erneut beschafft werden. Es ist anzunehmen, dass in jedem Einzelfall für den Vermögensgegenstand des Verwaltungsvermögens der Ausschluss einer schädlichen Ersatzbeschaffung zu prüfen ist.¹⁵⁵ Die Richtlinien erwähnen die Ersatzbeschaffung jedoch nicht.

Die Richtlinien postulieren, dass die Investitionen innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein müssen (R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 1 und Abs. 4 S. 1 Nr. 5). Vor diesem Hintergrund stellen die Richtlinien im Vergleich zum Erlass nunmehr klar, dass mit Blick auf Investitionen von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen (R E 13b.24 Abs. 2) – dies gilt nicht für den Fall der Verwendung von Finanzmitteln in Löhne und Gehälter (R E 13b.24 Abs. 4) – das *obligatorische* Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit (also das dingliche Rechtsgeschäft) maßgeblich sein soll (R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2). Bislang war unklar, wie mit noch laufenden Investitionen von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen verfahren werden sollte. Eine Finalisierung zum Beispiel von großen Bauvorhaben mit Gebäuden, die dem Produktivvermögen zuzurechnen sind, ist demnach richtigerweise innerhalb der Zweijahresfrist nicht erforderlich. Im Regelfall wird bei derartigen Projekten nämlich nicht davon ausgegangen werden können, dass die Bautätigkeiten innerhalb von zwei Jahren abgeschlossen sind.

154 Obwohl die Richtlinien in R E 13b.24 Abs. 1 von einer „Investition in begünstigtes Vermögen“ sprechen, ist davon auszugehen, dass die Formulierung „Der Erwerber muss erworbenes nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (...) in Vermögen investieren, das kein Verwaltungsvermögen ist“ in R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 wohl bewusst in Abgrenzung zur Investition in *begünstigtes Vermögen* gewählt wurde, um auf den Katalog der Vermögensgegenstände des § 13b Abs. 4 ErbStG Bezug zu nehmen. Begünstigtes Vermögen beinhaltet u. a. auch 10 % unschädliches Verwaltungsvermögen.

155 Kowanda, Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR, Heft 9, 2017, S. 469 (471).

Regelungsbedarf

Problematisch ist zudem nach wie vor, dass das Gesetz die Investitionsklausel auf Erwerbe von Todes wegen beschränkt. Die Gesetzesbegründung¹⁵⁶ und die Richtlinien (R E 13b.24 Abs. 6 S. 1 und 2) begründen dies damit, dass Schenkungen unter Lebenden planbar und Härten aufgrund des Stichtagsprinzips daher ausgeschlossen seien.

Zu beachten ist zudem, dass die 26-Millionen-Euro-Freigrenze infolge der Umqualifizierung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens in begünstigtes Vermögen überschritten werden könnte und damit grundsätzlich auch eine Besteuerung des begünstigten Vermögens erfolgt.

II. Das begünstigte Vermögen (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG)

Das begünstigte Vermögen ergibt sich nach Abzug des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens vom gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens¹⁵⁷ (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.7 S. 1 und 2, Abb. 16). Nur dieses kann ganz oder teilweise verschont werden, wenn es bestimmte Anforderungen erfüllt.¹⁵⁸

Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, das die Grenzen des Finanzmitteltests und der Zehn-Prozent-Pauschale übersteigt, unterliegt dagegen einer sofortigen definitiven Besteuerung (R E 13b.7 S. 2).¹⁵⁹ Für die meisten Unternehmen sind daher Steuer Mehrbelastungen zu erwarten.

156 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 43.

157 Begünstigungsfähiges Vermögen kann vollständig von einer Verschonung ausgenommen sein, wenn es zu mehr als 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht (übermäßiges Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG und R E 13b.10). Ist der festgestellte Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens positiv, aber die Summe der gemeinen Werte des festgestellten Verwaltungsvermögens zuzüglich der festgestellten (jungen) Finanzmittel negativ, liegt kein Verwaltungsvermögen vor (R E 13b.7 S. 3). Ist der Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens negativ, liegt – unabhängig vom Ergebnis des Bruttoverwaltungsvermögenstests – insoweit kein begünstigtes Vermögen vor (R E 13b.7 S. 5). Siehe hierzu oben, A.I.2.b).

158 Siehe hierzu unten, A.III.

159 Die erwähnten Teilver Schonungen der 15-%- und der 10-%-Pauschale sollen Unternehmen, die über einen sehr großen Teil an Verwaltungsvermögen verfügen, nicht zuteilwerden. Daher ist begünstigungsfähiges Vermögen, das zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht, vollständig nicht begünstigt (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG). Das bisherige Recht besteuerte Verwaltungsvermögen mit Ausnahme des jungen Verwaltungsvermögens nur bei einem Anteil von mehr als 50 % (Regelverschonung) bzw. 10 % (Optionsverschonung).

Abb. 16: Ermittlung des begünstigten Vermögens¹⁶⁰

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens und des begünstigten Vermögens	
a) Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.)¹⁶¹	- 7.242.929 Euro
Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale	
b) Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG bzw. R E 13b.7)	92.757.071 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens abzgl. des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	

Quelle: FinTax policy advice.

Für die Ermittlung des begünstigten Vermögens und des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens fasst Abb. 17 die wesentlichen vorzunehmenden Schritte abschließend zusammen.

160 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

161 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 7 unter A.I.2.e).

Abb. 17: Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens und des begünstigten Vermögens

Ermittlung des Wertes des begünstigten Betriebsvermögens		Ermittlung des Wertes des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	
Schritt 1 Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen	§ 13b Abs. 1 ErbStG Ermittlung des begünstigungsfähigen Vermögens	Begünstigungsfähiges Vermögen*	
Schritt 2 Verwaltungsvermögen ohne junges Verwaltungsvermögen und ohne Finanzmittel + / -	§ 13b Abs. 3 und 4 Nr. 1-4 ErbStG Ermittlung des Verwaltungsvermögens ohne junges und ohne Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Verwaltungsvermögen ohne junges Verwaltungsvermögen und ohne Finanzmittel - Verwaltungsvermögen zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** (auch für junges Verwaltungsvermögen) - Junges Verwaltungsvermögen Verwaltungsvermögensaldo	Verwaltungsvermögen ohne junges Verwaltungsvermögen und ohne Finanzmittel Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel - Verwaltungsvermögen zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** (auch für junges Verwaltungsvermögen) - Junges Verwaltungsvermögen Verwaltungsvermögensaldo
Schritt 3 Verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel (Finanzmitteltest) + / -	§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG Nettofinanzmittel sind über 15 Prozent des Wertes des Betriebsvermögens ebenso wie junge Finanzmittel nicht begünstigt (Verwaltungsvermögen)	Verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel Finanzmittel - Finanzmittel zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** (nicht für junge Finanzmittel möglich) - Positiver Saldo der Jungen Finanzmittel Finanzmittelsaldo - Gemeiner Wert der Schulden*** (max. Höhe Finanzmittelsaldo, ggf. verbleiben Schulden****) davon ÜBER 15 Prozent des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens****	Verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel Finanzmittel - Finanzmittel zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** (nicht für junge Finanzmittel möglich) - Positiver Saldo der Jungen Finanzmittel Finanzmittelsaldo - Gemeiner Wert der Schulden*** (max. Höhe Finanzmittelsaldo, ggf. verbleiben Schulden) davon über 15 Prozent des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens****
Schritt 4 Quotale Schuldenverrechnung + / -	§ 13b Abs. 6 ErbStG Zur Ermittlung des Nettowertes werden die nach Schritt 3 verbleibenden Schulden anteilig mit Verwaltungsvermögen verrechnet	Anteiliger Wert der verbleibenden Schulden***** Wert der verbleibenden Schulden*** x Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens Festgestellter Wert des Betriebsvermögens + Wert der verbleibenden Schulden***	Anteiliger Wert der verbleibenden Schulden***** Wert der verbleibenden Schulden*** x Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens Festgestellter Wert des Betriebsvermögens + Wert der verbleibenden Schulden***
Schritt 5 Zehn-Prozent-Pauschale für unschädliches Verwaltungsvermögen + / -	§ 13b Abs. 7 ErbStG Unschädlichkeit des NETTOWERTES DES VERWALTUNGSVERMÖGENS bis zu maximal zehn Prozent	Unschädliches Verwaltungsvermögen Festgestellter Wert des Betriebsvermögens - NETTOWERT DES VERWALTUNGSVERMÖGENS - Junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen - Junge Finanzmittel bis zu maximal zehn Prozent	Unschädliches Verwaltungsvermögen Festgestellter Wert des Betriebsvermögens - NETTOWERT DES VERWALTUNGSVERMÖGENS - Junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen - Junge Finanzmittel bis zu maximal zehn Prozent
Schritt 6 Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen + / -	R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3. Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind nicht begünstigt und werden abschließend berücksichtigt	Junges Verwaltungsvermögen (abzgl. der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen) und Junge Finanzmittel = Wert des begünstigten Betriebsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG	Junges Verwaltungsvermögen (abzgl. der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen) und Junge Finanzmittel = Wert des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens

* Begünstigungsfähiges Vermögen kann vollständig von einer Verschonung ausgenommen sein, wenn es zu mehr als 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht (übermäßiges Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG und R E 13b.7 und 10). Zur Ermittlung der 90-Prozent-Grenze werden sämtliche Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit ihren gemeinen Werten einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens sowie der jungen Finanzmittel in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Ist der festgestellte Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens positiv, aber die Summe der gemeinen Werte des festgestellten Verwaltungsvermögens zuzüglich der festgestellten (jungen) Finanzmittel negativ, liegt kein Verwaltungsvermögen vor (R E 13b.7 S. 3).

** Übersteigen die Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen die Werte der vorgehaltenen Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens, können die Altersversorgungsverpflichtungen als Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) oder der weiteren Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG) berücksichtigt werden (R E 13b.11 Abs. 4 S. 3, 13b.25 S. 1 und H E 13b.30).

*** Schulden, mit denen keine wirtschaftliche Belastung verbunden ist, werden nicht in Abzug gebracht. Überdies werden die über den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor der Steuerentstehung hinausgehenden Schulden nicht angesetzt (§ 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 i. V. m. R E 13b.28 Abs. 2).

**** Voraussetzung für die Gewährung der 15-Prozent-Pauschale ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen einer „produktiven“ Tätigkeit dient (Hauptzweck, § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 6 S. 4 – 6).

***** Eine weitere Berücksichtigung von Schulden erfolgt lediglich, wenn die weiteren betrieblichen Schulden (inklusive der verbleibenden Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen) das Finanzmittelsaldo übersteigen.

Quelle: FinTax policy advice.

III. Die Verschonung von begünstigtem Betriebsvermögen (§§ 13a, 13c, 28, 28a ErbStG)

Überblick

Aufgrund der Höhe der steuerbefreiten Beträge hatte das Bundesverfassungsgericht 2014 die Privilegierung großer Unternehmen beanstandet.¹⁶² Um den verfassungsrechtlichen Anforderungen Genüge zu tun, hat der Gesetzgeber eine Grenze von 26 Millionen Euro eingeführt, unterhalb derer wie bisher ein Verschonungsabschlag von 85 Prozent (Regelverschonung, § 13a Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13a.1 Abs. 1 S. 2) oder mittels unwiderruflicher Erklärung von 100 Prozent (Optionsverschonung, § 13a Abs. 10 ErbStG bzw. R E 13a.1 Abs. 1 S. 3) gewährt werden kann. Die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen¹⁶³ (§ 13a Abs. 3 und 6 ErbStG bzw. R E 13a.4 bis 9 und 12 bis 16) sind einzuhalten.

Voraussetzung für die Gewährung der Optionsverschonung¹⁶⁴ ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13b.3 bis 7 nicht zu mehr als 20 Prozent aus Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG beziehungsweise R E 13b.12 bis 23 besteht (R E 13a.21 Abs. 3). Die Richtlinien konkretisieren, dass insbesondere die anteiligen Schulden nach § 13b Abs. 6 ErbStG beziehungsweise R E 13b.25 sowie die Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.26) zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die 20-Prozent-Grenze nicht berücksichtigt werden.

Die vollständige oder 85-prozentige Verschonung wird nur begünstigtem Vermögen¹⁶⁵ zuteil (§ 13a Abs. 1 S. 1 und Abs. 10 ErbStG bzw. R E 13a.1 S. 1, 13b.7 und 13b.9). Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen¹⁶⁶ unterliegt dagegen zukünftig bei allen Erwerbfern von Betriebsvermögen einer sofortigen definitiven Besteuerung. Somit wird das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen auch bei dem Erwerber besteuert, dessen (begünstigtes) Vermögen unter 26 Millionen Euro

162 BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136; BStBl. II 2015, S. 50.

163 Siehe hierzu unten, A.IV. und V.

164 Siehe hierzu unten, A.III.2.d).

165 Siehe hierzu oben, A.II.

166 Siehe hierzu oben, A.I.2.e).

liegt.¹⁶⁷ Bei Überschreiten der 26-Millionen-Euro-Freigrenze (Prüfchwelle) wird die Steuer grundsätzlich auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 1 S. 1).

1. Der Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

Überblick

Ein Teil des begünstigten Vermögens soll grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen, um der engen Bindung von Familienmitgliedern an das Unternehmen und der damit verbundenen Erschwernisse Rechnung zu tragen: Sofern im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung *kumulativ* Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthalten sind, wird deshalb ein Vorwegabschlag von maximal 30 Prozent auf das begünstigte Vermögen gewährt (§ 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 1 S. 1). Dieser ist vor Prüfung der Freigrenze¹⁶⁸ zu berücksichtigen und wirkt damit wie ihre Erhöhung (§ 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 1 S. 5). Der Vorwegabschlag kommt insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zugute.

Die gesetzliche Regelung des Vorwegabschlags lässt viele Fragen offen, die auch die Richtlinien nur teilweise klären. Insbesondere die Entnahmebeschränkung wirft Probleme auf.¹⁶⁹ So muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen (§ 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1) enthalten, die die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des *steuerrechtlichen Gewinns* beschränken. Dabei sieht § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 eine Kürzung des auf höchstens 37,5 Prozent beschränkten steuerrechtlichen Gewinns um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen vor. Nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 HS 2 ErbStG beziehungsweise R E 13a.20 Abs. 3 S. 4 HS 2 bleiben Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt, das heißt sie sind unschädlich. Vor diesem Hintergrund ist auch für Kapitalgesellschaften anzunehmen, dass der Anteil der Ausschüttung, der zur Begleichung der auf die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen verwendet wird, unschädlich ist. Die

167 Der Nettowert des Verwaltungsvermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens abzüglich des Nettowerts des Verwaltungsvermögens, der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens nicht übersteigt, siehe hierzu oben, A.I.2.e).

168 Siehe hierzu unten, A.III.2.

169 Siehe hierzu unten, A.III.1.a)aa).

Richtlinien stellen in Ergänzung zum Gesetz klar, dass es sich um den steuerrechtlichen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG handelt (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2). Es ist anzunehmen, dass es bei Kapitalgesellschaften auf den Gewinn laut Steuerbilanz beziehungsweise auf den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss laut Handelsbilanz im Sinne der Ziff. 1 R Abs. 1 S. 2 KStR ankommt. Danach handelt es sich um den Gewinn nach Abzug von Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. Positiv zu werten ist, dass es laut Richtlinien – anders als im Gesetzestext vorgesehen – unschädlich sein soll, wenn im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung auf den *handelsrechtlichen* Gewinn abgestellt wird. Allerdings soll dies nur gelten, solange die wiederum auf den steuerrechtlichen Gewinn bezogene Entnahmegrenze von höchstens 37,5 Prozent offensichtlich nicht überschritten ist. Nach wie vor nicht geklärt ist jedoch, um welche *Steuern vom Einkommen* der steuerrechtliche Gewinn zu kürzen ist. Aufgrund des Wortlauts des Gesetzes „die auf [...] die Ausschüttung [...] entfallenden Steuern vom Einkommen“ (§ 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1) sowie der oben dargestellten Annahme, beim steuerrechtlichen Gewinn handele es sich um den Steuerbilanzgewinn nach Abzug von Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, kann davon ausgegangen werden, dass sich die Kürzung auf die auf der *Gesellschafterebene* anfallenden Steuern (Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag) beschränkt. Zu korrigieren ist, dass Erbschaft- und Schenkungsteuern nicht zur Ermittlung der 37,5-Prozent-Grenze herangezogen werden dürfen, da sie – wie die Steuern vom Einkommen – die Leistungsfähigkeit des Erwerbers mindern. Darüber hinaus geben die Richtlinien keinen Aufschluss darüber, wie der steuerrechtliche Gewinn bei *verbundenen* Unternehmen zur Berechnung der Entnahmekquote zu ermitteln ist. Da auf den steuerrechtlichen Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG abgestellt wird, ergibt sich zudem das Problem, dass spätestens am letzten Tag des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt ist, sämtliche für die Ermittlung des entnahmefähigen Gewinnanteils beziehungsweise ausschüttbaren Gewinns notwendigen Informationen, auch bezüglich sonstiger steuerlicher Einkünfte, vorzuliegen haben. Das wird in der Praxis kaum möglich sein. Zu kritisieren ist ferner, dass nach den Richtlinien in einzelnen Jahren erfolgte *Überentnahmen* mit *Unterentnahmen* in anderen Jahren vermutlich nicht verrechnet werden können.

Die Höhe des Abschlags¹⁷⁰ entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung oder Anteile und darf 30 Prozent nicht übersteigen (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 5 S. 1 und 2). Eine Neuregelung enthalten die Richtlinien mit Blick auf *unterschiedliche Abfindungshöhen*: Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafter unterschiedliche Abfindungshöhen vor, ist die für den jeweiligen Erwerber geltende Abfindung

170 Siehe hierzu unten, III. 1. c.

für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend (R E 13a.20 Abs. 5 S. 5).

Die Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen müssen ununterbrochen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen (§ 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG, bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 4).¹⁷¹ Der Vorwegabschlag entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren *nach* dem Zeitpunkt der Steuerentstehung eingehalten werden. Dagegen klären die Richtlinien nicht über die Folgen eines Verstoßes in den zwei Jahren vor der Steuerentstehung auf.

Ausgangspunkt für die Prüfung, ob der Vorwegabschlag im Ergebnis für die Vergangenheit entfällt¹⁷², ist R E 13a.20 Abs. 8. Der Vorwegabschlag bleibt erhalten, wenn das begünstigte Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkung oder Veräußerung auf *Personen im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG* (Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder in- und ausländische Familienstiftung) übergeht (R E 13a.20 Abs. 8 S. 1 und 2). Sobald das begünstigte Vermögen von Todes wegen, durch Schenkung oder Veräußerung an *Dritte* übergeht, entfällt der Vorwegabschlag. Wenn *nachfolgende* Erwerber, die Personen im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG sind (Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder in- und ausländische Familienstiftung) und die das begünstigte Vermögen im Wege der Schenkung oder der entgeltlichen Veräußerung vom vorangegangenen Erwerber erhalten haben, *gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags verstoßen*, verliert auch der *vorangegangene* Erwerber den Vorwegabschlag, sofern bei ihm die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist (R E 13a.20 Abs. 8 S. 3). Ein Verstoß kann zum Beispiel auch dann vorliegen, wenn *der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung* (vom vorangegangenen oder nachfolgenden Erwerber) in der Weise *geändert* werden, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr gegeben sind oder (von dem vorangegangenen oder nachfolgenden Erwerber) gegen die Voraussetzungen verstoßen wird (§ 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 7 S. 1 und 2). Die Richtlinien stellen an dieser Stelle erstmals klar, dass es nicht darauf ankommt, durch welchen Gesellschafter gegen die Voraussetzungen verstoßen wird (R E 13a.20 Abs. 7 S. 3). Daraus folgt, dass der Vorwegabschlag bei einem Verstoß gegen die Voraussetzungen *allen* Gesellschaftern versagt wird, auch wenn nur ein Gesellschafter gegen die Voraussetzungen verstößt (R E 13a.20 Abs. 7 S. 3).

Die lange nachlaufende Frist verhindert Anpassungen betriebswirtschaftlich und gesellschaftsvertraglich sinnvoller Strukturen und steht nicht im Einklang mit den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen.

171 Siehe hierzu unten, III. 1. b.

172 Siehe hierzu unten, III. d.

Eine Aussage zur Praxisrelevanz des Vorwegabschlags wird aufgrund der langen Fristen und der hohen Anforderungen an die Verwirklichung des Tatbestandes lange auf sich warten lassen. Es ist zu befürchten, dass er kaum eine Rolle spielen wird.

Richtigerweise sollte die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen mittelfristig nicht auf Ebene der Verschonung durch den Vorwegabschlag, sondern auf Ebene der Bewertung erfolgen.¹⁷³

Für das begünstigte Vermögen wird eine besondere Steuerbefreiung in Form eines Abschlags in Höhe von maximal 30 Prozent gewährt (§ 13a Abs. 9 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 1 S. 1), wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung *kumulativ* Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen enthält (sog. „qualitative Kriterien“).¹⁷⁴

Ein Antrag des Erwerbers ist nicht erforderlich. Allerdings hat er die Voraussetzungen nachzuweisen (R E 13a.20 Abs. 1 S. 2). Der Vorwegabschlag kann nicht bei Einzelunternehmen und nicht bei Anteilen an einer Aktiengesellschaft angewandt werden, weil das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt (R E 13a.20 Abs. 1 S. 4 Nr. 2).¹⁷⁵

Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 Prozent nicht übersteigen (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 5 S. 1). Die Beschränkungen müssen *ununterbrochen* zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen (§ 13a Abs. 9 S. 4 und 5 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 4 i. V. m. Abs. 7 S. 1).¹⁷⁶

173 Siehe hierzu unten, A.III.1.h).

174 Der Regierungsentwurf sah noch eine Erhöhung der Prüfschwelle von 26 Millionen Euro auf 52 Millionen Euro bei Vorliegen bestimmter Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen vor.

175 Die Versagung der Inanspruchnahme des Vorwegabschlags bei Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG wird kritisiert, da sich auch in der Satzung der AG die erforderlichen Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen unter Beachtung der in § 23 Abs. 5 AktG normierten Satzungsstrenge vereinbaren ließen. Auch beschränke sich die Rechtsform der AG nicht nur auf große Unternehmen, sondern werde auch von vielen „kleineren“ familiengeführten Unternehmen genutzt; vgl. Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, Heft 3, S. 128 (129); Wachter, Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR, Heft 16, 2017, S. 841 (841).

176 Der Regierungsentwurf knüpfte das erhöhte Verschonungsbedürfnis im Falle gesellschaftsvertraglicher Beschränkungen an unzumutbar lange Fristen von insgesamt 40 Jahren. So hätten die „qualitativen Kriterien“ zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen müssen.

Der Vorwegabschlag wird vor einer möglichen Anwendung der Abschläge in Höhe von 85 beziehungsweise 100 Prozent (Regel- und Optionsverschonung) in Abhängigkeit von einem Über- oder Unterschreiten der 26-Millionen-Euro-Freigrenze und vor Prüfung eines etwaigen abschmelzenden Verschonungsabschlags beziehungsweise der Verschonungsbedarfsprüfung in Ansatz gebracht (R E 13a.20 Abs. 1 S. 5 bis 7 und vgl. auch R E 13c.1 Abs. 1 S. 2 und R E 28a.1 Abs. 1 S. 4). Er mindert das für die Verschonung zu Grunde zu legende begünstigte Vermögen.¹⁷⁷

Begründet wird der Vorwegabschlag mit der familiengeführten Unternehmen innewohnenden eigenen Unternehmensführung, die auf langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet ist. Das schließe häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus¹⁷⁸ und führe dazu, dass der objektive gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile aus subjektiver Sicht des Erwerbers nicht verfügbar sei.¹⁷⁹

Der Wortlaut des Gesetzes ist so gewählt, dass auf die Gesellschaft abzustellen ist, an der der Erblasser beziehungsweise der Schenkende unmittelbar beteiligt ist.

Die gesetzliche Regelung des Vorwegabschlags nach § 13a Abs. 9 ErbStG lässt viele Fragen offen, die auch die Richtlinien nur teilweise klären.

a) Die qualitativen Kriterien

Im Einzelnen muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen (§ 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2) enthalten, die

- die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des steuerrechtlichen Gewinns beschränken, der zuvor um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzt wurde¹⁸⁰ (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1),

177 Siehe hierzu unten, A.III.1.g).

178 Zwar war immer wieder vorgeschlagen worden, die Verfügungsbeschränkungen im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen. Jedoch verweist der Gesetzgeber in seiner Begründung darauf, dass sich Verfügungsbeschränkungen nach § 9 Abs. 3 BewG als in der Person des Steuerpflichtigen begründete persönliche Verhältnisse nicht auf den gemeinen Wert auswirken können; Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 38; vgl. hierzu unten, A.III.1.h).

179 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 41.

180 Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben bei der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt.

- die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) beschränken (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2, vgl. auch zu Verfügungen R E 13b.6 Abs. 4), und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3).

Es genügt nicht, wenn die Beschränkungen in einem Poolvertrag enthalten sind (R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 HS 2). Andere potenzielle gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Beschränkungen oder Kriterien, die eine enge Bindung zum Unternehmen belegen, werden nicht berücksichtigt, obwohl auch sie bei Vorliegen den Wert des Unternehmens beeinflussen können. Hierzu zählen Veräußerungsbeschränkungen (zum Beispiel Übertragung der Gesellschaftsanteile nur auf Familienangehörige und Gesellschafter), die persönliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung beziehungsweise Kontrollorgane oder die Stimmrechtsbündelung (Pooling).

Liegen die Voraussetzungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens vor, ist der Abschlag nur für diesen Teil zu gewähren (§ 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 4 S. 1).

Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt nachrichtlich das Vorliegen der Voraussetzungen des Vorwegabschlags mit (R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 2).

aa) Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen

Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung muss Entnahmebeschränkungen enthalten. Diese müssen die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des steuerrechtlichen Gewinns beschränken.¹⁸¹ Der steuerrechtliche Gewinn ist um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen zu kürzen (§ 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1).

181 Es ist anzunehmen, dass der Begriff der Ausschüttungen auch verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beinhaltet. Darüber hinaus ist – mangels gegenteiliger Aussagen in den Richtlinien – zu vermuten, dass es keiner periodengleichen Ausschüttung bedarf. Es kommt nur darauf an, dass die 37,5-%-Grenze nicht überschritten wird.

Praktikerhinweis

Das Gesetz definiert nicht, was unter dem *steuerrechtlichen Gewinn* zu verstehen sein soll (§ 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Richtlinien stellen klar, dass es sich um den *steuerrechtlichen Gewinn* im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG handelt (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 1). Danach ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Es ist anzunehmen, dass es damit bei Kapitalgesellschaften auf den Gewinn laut Steuerbilanz beziehungsweise den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss laut Handelsbilanz im Sinne der Ziff. 1 R Abs. 1 S. 2 KStR ankommt.¹⁸² Danach handelt es sich um den Gewinn nach Abzug von Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer (Steuerbilanzgewinn). Dies wurde in den Hinweisen nicht klargestellt.

Positiv zu werten ist, dass es laut Richtlinien – anders als im Gesetzestext vorgesehen – unschädlich sein soll, wenn im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung auf den *handelsrechtlichen Gewinn* abgestellt wird. Allerdings ist Voraussetzung, dass die nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG genannte Grenze bezogen auf den steuerrechtlichen Gewinn *offensichtlich* nicht überschritten wird (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 3). In anderen Worten: Es genügt die Bezugnahme im Gesellschaftsvertrag auf den handelsrechtlichen Gewinn, solange die wiederum auf den steuerrechtlichen Gewinn bezogene Entnahmegrenze von höchstens 37,5 Prozent offensichtlich nicht überschritten ist. Auf diese Weise wird berücksichtigt, dass in Gesellschaftsverträgen die Gewinnverteilung und die Entnahmen in der Regel auf Basis des handelsbilanziellen Gewinns geregelt werden.¹⁸³

Durch die Richtlinien wird ebenfalls erstmals klargestellt, dass für die Prüfung der Entnahmebeschränkung der *Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres*, in dem die *Entnahme erfolgt* ist, maßgebend ist (R E 13a.20 Abs. 3 S. 1).

Praktikerhinweis

Nach wie vor nicht geklärt ist jedoch, um welche *Steuern vom Einkommen* der steuerrechtliche Gewinn zu kürzen ist. Aufgrund des Wortlauts des Gesetzes „die auf [...] die Ausschüttung [...] entfallenden Steuern vom Einkommen“ (§ 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1)

182 So auch Wiedemann/Breyer/Matenaer, Vorwegabschlag für Familienunternehmen, FUS, 2018, Ausgabe 3, S. 85 (91).

183 Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (58).

sowie der oben dargestellten Annahme, beim steuerrechtlichen Gewinn handele es sich um den Steuerbilanzgewinn nach Abzug von Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, kann davon ausgegangen werden, dass sich die Kürzung auf die auf der *Gesellschaftsebene* anfallenden Steuern (Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag) beschränkt.

Nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 HS 2 ErbStG bleiben Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt, das heißt sie sind unschädlich.¹⁸⁴ Dies bestätigen auch die Richtlinien, indem sie die Steuern vom Einkommen als unschädliche Entnahme zur Begleichung der Steuer qualifizieren (R E 13a.20 Abs. 3 S. 4 HS 2).

Praktikerhinweis

Der aus Vereinfachungsgründen auf 30 Prozent festgesetzte Steuersatz soll jedoch nur gelten – und das ist neu –, solange der Steuerpflichtige keine höhere auf den Gewinn des Jahres entfallende Steuer nachweist (R E 13a.20 Abs. 3 S. 3). Bisher ging die herrschende Meinung davon aus, dass der steuerrechtliche Gewinn nur den bilanziellen Gewinn umfasst. R E 13a.20 Abs. 3 S. 2 stellt jedoch erstmals klar, dass bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auf den Gewinnanteil die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen zu berücksichtigen sind.¹⁸⁵

184 § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG ist vom Wortlaut nicht verständlich. So heißt es in der Regelung, dass Entnahmen zur Begleichung der auf ... die Ausschüttungen aus *der* Gesellschaft entfallenden Steuern unberücksichtigt bleiben. Der Begriff *Entnahmen* lässt darauf schließen, dass die Regelung Entnahmen einer Personengesellschaft adressiert. Wie diese auf Ausschüttungen aus *der* Gesellschaft, also der Personengesellschaft anzuwenden sein soll – obwohl Ausschüttungen grundsätzlich aus Kapitalgesellschaften vorgenommen werden – ist nicht schlüssig. Es wäre zu klären, ob nicht folgender Wortlaut gemeint gewesen sein könnte: „Entnahmen des Gewinns oder *Ausschüttungen aus der Gesellschaft* zur Begleichung der damit verbundenen Steuern vom Einkommen bleiben unberücksichtigt“.

185 Dies sei gesetzlich nicht zwingend und könne insbesondere bei außerbilanziellen Kürzungen zu Schwierigkeiten führen, z. B. wenn ein Erwerber steuerfreie DBA-Gewinne nicht ohne Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung entnehmen könne oder im Zusammenhang mit § 8d KStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG; so Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (89); vgl. auch Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (58); Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22).

Abb. 18: Begrenzung der Gewinnausschüttung – Beispielrechnung

Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft (GmbH) an vier Gesellschafter (natürliche Personen)		
Annahmen		
Gesellschaftsebene	Gewerbesteuersatz ¹⁸⁶	14,07 %
	Körperschaftsteuersatz	15,00 %
	Solidaritätzuschlag	5,50 %
	Anfallender Steuersatz auf Gesellschaftsebene	29,90 %
Gesellschaftsvertragliche Ausschüttungsbegrenzung des steuerrechtlichen Gewinns nach Steuern auf <i>Gesellschaftsebene</i> maximal 37,5 % des steuerrechtlichen Gewinns nach Steuerabzug auf <i>Gesellschafterebene</i> (AbgSt, SolZ) R E 13a.20		34,00 %
Gesellschafterebene	Solidaritätzuschlag	5,50 %
	Abgeltungsteuersatz	25,00 %
	Anfallender Steuersatz auf Gesellschafterebene ¹⁸⁷	26,37 %
	4 Gesellschafter (natürliche Personen) mit jew. gleicher Beteiligung	25,00 %
Erste Besteuerungsebene: Kapitalgesellschaft		
Gesellschaftsebene	Steuerrechtlicher Gewinn vor Steuerabzug auf Gesellschaftsebene	100.000 Euro
	abzgl. der Steuerzahlung auf Ebene der Kapitalgesellschaft	- 29.900 Euro
	Steuerbelastungsquote	29,900 %
	Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuerabzug auf Gesellschaftsebene	70.100 Euro
	davon Gewinnthesaurierung i.H.v. 66,0 % des steuerrechtlichen Gewinns nach Steuern (Annahme)	46.266 Euro
	davon Ausschüttung an Gesellschafter i.H.v. 34,0 % des steuerrechtlichen Gewinns nach Steuern gem. gesellschaftsvertraglicher Ausschüttungsbegrenzung (Annahme)	23.834 Euro
	Gewinnausschüttung im Verhältnis zum steuerrechtlichen Gewinn nach Steuerabzug auf Gesellschaftsebene (23.834 Euro / 70.100 Euro)	34,00 %

186 Der bundesweit durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz für 2018 betrug laut Statistischem Bundesamt 402 %. Die Multiplikation des Gewerbesteuerhebesatzes mit der Gewerbesteuermesszahl von 3,5 % ergibt den Gewerbesteuersatz von 14,07 %.

187 R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ermöglicht die Anwendung eines vereinfachten Steuersatzes von 30 % unter Verweis auf § 202 Abs. 3 BewG.

Zweite Besteuerungsebene: Gesellschafter		
	Ausschüttungen an Gesellschafter insgesamt (70.100 Euro x 34,00 %)	23.834 Euro
	abzgl. Abgeltungsteuer + SolZ (25 % x 23.834 Euro) + (5,5 % x 25 % x 23.834 Euro) (26,37 % d. ausgeschütteten Gewinns)	- 6.286 Euro
Gesellschafterebene	Ausgeschütteter Gewinn insg. nach Steuern	17.547 Euro
	Ermittlung der Ausschüttungsbegrenzung nach R E 13a.20	27,5 %
	Ausgeschütteter Gewinn insg. nach Steuern (17.547 Euro)	
	Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuerabzug auf Gesellschaftsebene (70.100 Euro) abzüglich Steuern vom Einkommen (6.286 Euro)	
	Die Grenze von maximal 37,5 % nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG ist eingehalten, d.h. die Voraussetzung der Ausschüttungsbeschränkung ist erfüllt	
	Ausgeschütteter Gewinn nach Steuern je Gesellschafter (17.547 Euro / 4 Gesellschafter)	4.386 Euro
	Steuerbelastungsquote auf Ebene des Gesellschafters (Abgeltungsteuer + Solidaritätszuschlag) / (Ausgeschütteter Gewinn vor Steuerabzug auf Gesellschaftsebene)	18,5 %
	Gesamtsteuerbelastungsquote (beide Ebenen) (29,9 % + 18,5 %)	48,4 %

Quelle: FinTax policy advice.

In dem Beispiel (Abb. 18 und Abb. 19) hatten die vier Gesellschafter vereinbart, dass maximal 34 Prozent des steuerrechtlichen Gewinns der GmbH von 100.000 Euro nach Abzug von Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (29.900 Euro) ausgeschüttet werden dürfen. Bei einem steuerrechtlichen Gewinn *nach* Unternehmenssteuern von 70.100 Euro müssen nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung 46.266 Euro (66 Prozent) thesauriert und dürfen 23.834 Euro (34 Prozent) ausgeschüttet werden.

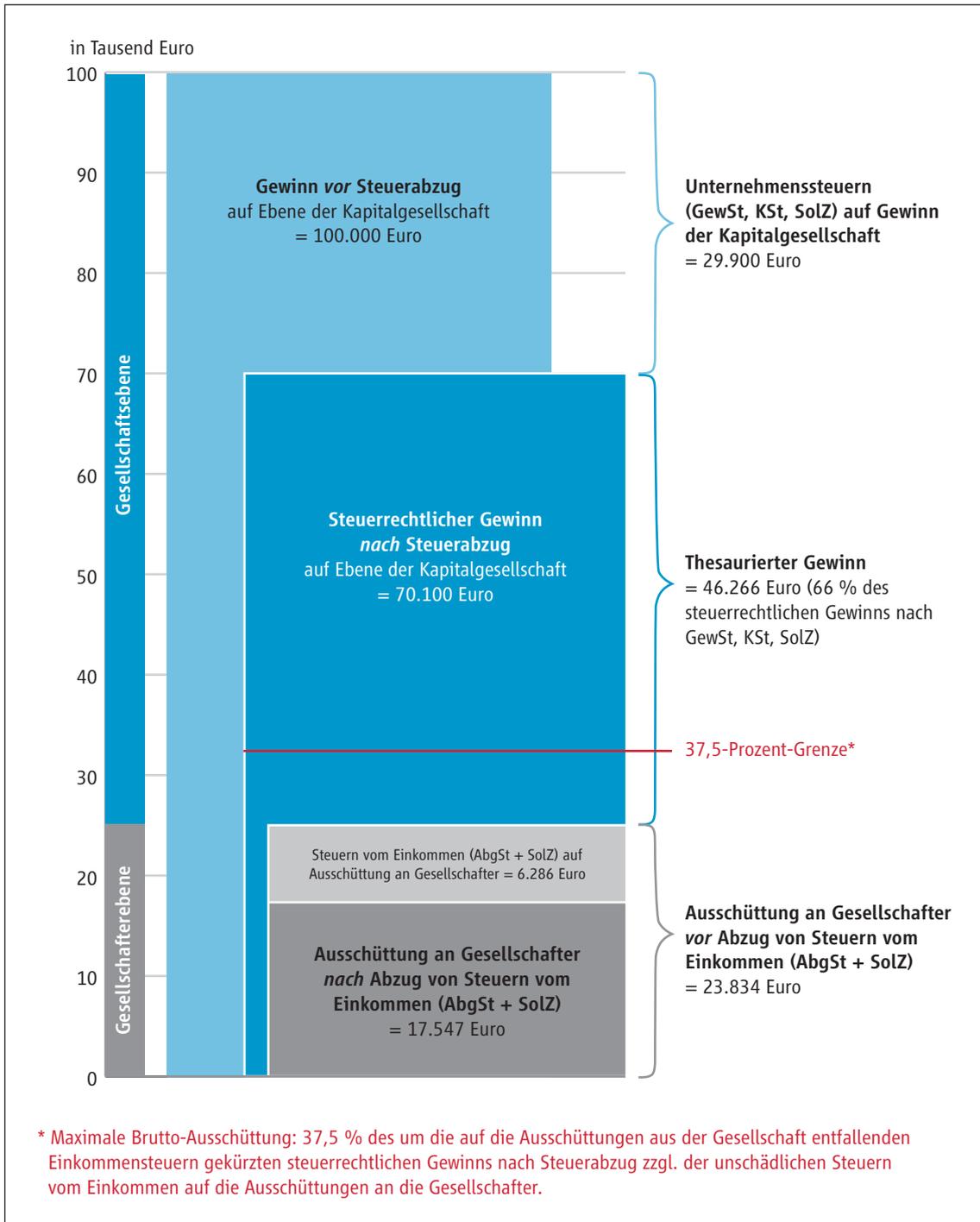
Für die Ermittlung der Einhaltung der 37,5-Prozent-Grenze sieht das Gesetz auf Gesellschafterebene eine Kürzung des steuerrechtlichen Gewinns der GmbH (Annahme: Steuerbilanzgewinn) um die auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Einkommensteuern vor. R E 13a.20 Abs. 3 S. 4 bestimmt, dass „Entnahmen“ zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bei der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt bleiben sollen (R E 13a.20 Abs. 3 S. 4). Unseres Erachtens ist der Begriff „Entnahmen“ weiter auszulegen und beschränkt sich nicht auf Personenunternehmen. Vielmehr ist auch für Kapitalgesellschaften anzunehmen, dass der Anteil der Ausschüttung, der zur Begleichung der auf die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen verwendet wird, unschädlich ist. Der nach der Gesellschaftsvereinbarung ausschüttbare Gewinn von 23.834 Euro ist daher um die Abgeltungsteuer und den Solidaritätszuschlag von 6.286 Euro zu kürzen, sodass sich auf der Gesellschafterebene ein ausschüttbarer Betrag nach Steuern von 17.547 Euro ergibt.

Für die Prüfung der Entnahme-/Ausschüttungsbegrenzung ist sodann die Ausschüttung nach (den „unschädlichen“) Steuern von 17.547 Euro ins Verhältnis zum steuerrechtlichen Gewinn nach Abzug von Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (Annahme: Steuerbilanzgewinn) in Höhe von 70.100 Euro gekürzt um die auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Einkommensteuern von 6.286 Euro zu setzen ($70.100 \text{ Euro} - 6.286 \text{ Euro} = 63.814 \text{ Euro}$). Die sich daraus ergebende Quote von 27,5 Prozent liegt unterhalb der 37,5-Prozent-Grenze, sodass die Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung erfüllt ist.

Nicht nachvollziehbar und zu kritisieren ist, dass lediglich die Steuern vom Einkommen oder Ertrag¹⁸⁸ unschädlich sein sollen, Entnahmen oder Ausschüttungen zur Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuern jedoch bei der Ermittlung der schädlichen Entnahmen einbezogen werden (R E 13a.20 Abs. 3 S. 6). Die für die Erbschaft- und Schenkungsteuer aufzubringenden Mittel stehen dem Erwerber aber genauso wenig zur Verfügung wie Steuern auf Einkommen und Ertrag. Die Folge könnte sein, dass durch die Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer die maximale Entnahme von 37,5 Prozent des „steuerrechtlichen Gewinns“ überschritten wird. Dies hätte eine Versagung des Vorwegabschlags zur Folge.

188 Das IDW schließt damit – entgegen der Annahme in Abb. 18 und Abb. 19 - auch Annexsteuern wie Solidaritätszuschlag oder die Kirchensteuer aus und übt daran Kritik. Die Richtlinien erfordern an dieser Stelle jedenfalls eine Klarstellung; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 4 f.

Abb. 19: Maximale Ausschüttung nach Steuern unter Berücksichtigung der Ausschüttungsbeschränkung – grafische Darstellung



Quelle: FinTax policy advice.

Regelungsbedarf

Erbschaft- und Schenkungsteuern sollten nicht in den maximalen Entnahme-/Ausschüttungsbetrag eingerechnet werden. Auch ist bisher nicht geregelt, wie Entnahmen von Steuern jeglicher Art in Verlustjahren zu behandeln sind.¹⁸⁹ Es bedarf einer gesetzlichen Nachbesserung. Klarstellungsbedarf besteht darüber hinaus im Zusammenhang mit ausländischen (verbundenen) Gesellschaften und ausländischen Steuern.¹⁹⁰ Die Richtlinien geben zudem keinen Aufschluss darüber, wie der steuerrechtliche/entnahmefähige Gewinn bei *verbundenen* Unternehmen zur Berechnung der Entnahmekquote zu ermitteln ist.

Derzeit ist offen, auf welches Ergebnis abzustellen ist, wenn innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns Altrücklagen von Tochter- an Muttergesellschaften ausgeschüttet werden und dieser Gewinn dann an die Gesellschafter ausgeschüttet wird. Hierbei handelt es sich um eine für Holdingunternehmen übliche Praxis, denn eine Thesaurierung der Gewinne erfolgt in der Regel auf der Ebene der Tochtergesellschaften und nicht auf der Ebene der Muttergesellschaft. Die Muttergesellschaft erhält von der Tochter in der Regel liquide Mittel in der Höhe, die sie zur Bedienung der Ausschüttungen beziehungsweise Entnahmen der Gesellschafter benötigt. Nach § 13a Abs. 9 ErbStG ist zur Ermittlung der 37,5-Prozent-Grenze auf die Gesellschaft abzustellen, an der der Erblasser/Schenkende unmittelbar beteiligt ist. Bei Holdinggesellschaften ist dies in der Regel die Muttergesellschaft. Sie wird zur Ermittlung der 37,5-Prozent-Grenze betrachtet. Daraus ergibt sich das Dilemma, dass die Muttergesellschaft aufgrund der 37,5-Prozent-Grenze einer Thesaurierungspflicht unterliegt, in der Praxis aber nicht thesauriert, sondern die an sie ausgeschütteten Gewinne für eine Ausschüttung an die Gesellschafter verwendet. Bei Konzernstrukturen sollte deshalb mit Blick auf die Einhaltung der 37,5-Prozent-Grenze nicht auf den Einzelabschluss, sondern auf das konsolidierte Ergebnis des Unternehmensverbundes abgestellt werden.¹⁹¹ Laut Protokollerklärung vom 21.09.2016 wollte die Bundesregierung in einem der nächsten Gesetzgebungsverfahren regeln, dass hinsichtlich des steuerrechtlichen Gewinns auf das konsolidierte Ergebnis des Verbundes (Verbundvermögensaufstellung, § 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG) abzustellen sein soll. Solange diese Aspekte nicht geklärt sind, kann der Vorwegabschlag aufgrund der fehlenden Rechtssicherheit nicht genutzt werden. Es bedarf nach wie vor eines Gesetzgebungsverfahrens.

189 Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 11 f.

190 Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22); Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 7 ff.

191 Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 9 f.

Praktikerhinweis/Regelungsbedarf

Da auf den steuerrechtlichen Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG abgestellt wird, ergibt sich das Problem, dass spätestens am letzten Tag eines jeden Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt ist (R E 13a.20 Abs. 3 S. 1), sämtliche für die Ermittlung des entnahmefähigen Gewinnanteils beziehungsweise ausschüttbaren Gewinns notwendigen Informationen, auch bezüglich sonstiger steuerlicher Einkünfte, vorzuliegen haben.¹⁹² Das wird in der Praxis kaum möglich sein. Zu kritisieren ist ferner, dass nach den Richtlinien in einzelnen Jahren erfolgte *Überentnahmen* mit *Unterentnahmen* in anderen Jahren vermutlich nicht verrechnet werden können.¹⁹³ Nicht ausgeschöpfte Entnahmebeträge können nicht vorgetragen werden. Da veränderte Rahmenbedingungen nicht immer nur zulasten des Steuerpflichtigen gehen können, wäre es hilfreich, wenn zum Beispiel die Entnahmen der letzten drei Jahre zum jeweiligen Stichtag betrachtet und ein Durchschnittswert gebildet werden könnte (interperiodischer Ausgleich). Von der Betriebsprüfung beanstandete zu hohe Entnahmen mit der Folge eines falsch ermittelten steuerlichen Gewinns sowie eines Verstoßes gegen die Entnahmebegrenzung sollten im Nachhinein durch Wiedereinlage korrigiert werden können.¹⁹⁴

Nicht eindeutig ist den Richtlinien zu entnehmen, wie bei Personengesellschaften mit Sonder- und Ergänzungsbilanzen verfahren werden soll. R E 13a.20 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 bestimmt, dass bei einem Anteil am Betriebsvermögen *Ergebnisse* aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben sollen. Zudem sollen nach R E 13a.20 Abs. 3 S. 5 bei einem Anteil am Betriebsvermögen die *Steuern* auf Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben. Daraus könnte entnommen werden, dass Ergänzungs- und Sonderbilanzen *insgesamt* nicht zu erfassen sind, das heißt sowohl bei der Ermittlung des steuerrechtlichen

192 Steger/Königer, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB, Heft 51 bis 52, 2016, S. 3099 (3102).

193 Damit legen die Richtlinien den Begriff der Entnahmen ertragsteuerlich aus (R E 13a.20 Abs. 3 S. 7). § 4 Abs. 1 S. 2 EStG erfasst Barentnahmen, Entnahmen von Waren, Erzeugnissen, Nutzungen und Leistungen für private oder andere betriebsfremde Zwecke. Die Entnahmehandlung kann dabei nicht rückwirkend beseitigt werden; vgl. Steger/Königer, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB, Heft 51 bis 52, 2016, S. 3099 (3100).

194 IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 4 f.

Gewinns als auch bei der Ermittlung der Steuern vom Einkommen.¹⁹⁵ Nach anderer Auffassung werden die Ergebnisse aus Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen – im Gegensatz zu den Steuern vom Einkommen – bei der Ermittlung der 37,5-Prozent-Grenze berücksichtigt. Das heißt, sie erhöhen bei der Gewinnermittlung den steuerrechtlichen Gewinn, beim Steuerabzug werden sie dagegen nicht berücksichtigt. Letztere Variante wäre für den Vorwegabschlag günstiger, da sie durch einen höheren steuerrechtlichen Gewinn höhere Entnahmen/Ausschüttungen ermöglicht. Der Wortlaut spricht allerdings nach hier vertretener Auffassung eher für die erste Variante.

bb) Verfügungsbeschränkungen

Verfügungen zu Lebzeiten oder von Todes wegen über die Gesellschaftsbeteiligung müssen auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf in- oder ausländische Familienstiftungen¹⁹⁶ beschränkt sein (§ 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine Verfügung auf andere Personen nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich oder eine Verfügung auf eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft, an der Angehörige des Gesellschafters beteiligt sind, vorgesehen ist (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 2).

Regelungsbedarf

Korrekturbedarf besteht dahingehend, dass die Übertragungsmöglichkeit nicht auf Mitgesellschafter, *nahe Angehörige* im Sinne von § 15 AO und Stiftungen *des Erblassers* beziehungsweise *Schenkenden* beschränkt sein darf. Vielmehr sollte eine Übertragung auch auf nahe Angehörige im Sinne von § 15 AO *von Mitgesellschaftern* zugelassen werden. Sonst müsste in der Praxis eine Übertragung zunächst an den Mitgesellschafter erfolgen, bevor dieser an seinen Angehörigen weiter übertragen könnte. Dies wäre mit unnötigem Aufwand verbunden, sodass nicht ersichtlich ist, warum die Regelung nicht von vornherein auf nahe Angehörige des Mitgesellschafters erstreckt wird.

195 So auch Korezkij, Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR, Heft 32, 2017, S. 1729 (1729 f.).

196 Der Gesetzestext verweist in § 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG auf (inländische) Familienstiftungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Nach R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 werden auch entsprechende ausländische Familienstiftungen erfasst.

Mit Blick auf die Rechtsformneutralität sollte anerkannt werden, dass Verfügungsbeschränkungen zum Beispiel bei börsennotierten Familienunternehmen auch vorliegen, wenn solche Regelungen nicht in der Satzung, sondern in einem Poolvertrag oder teilweise in der Satzung und teilweise in einem Poolvertrag verankert werden.¹⁹⁷

cc) Abfindungsbeschränkungen

Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters muss die Abfindung auf einen Wert unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft beschränkt sein (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 S. 1).

Praktikerhinweis

Es ist anzunehmen, dass auch Fälle der Kündigung oder des Ausschlusses sowie der Einziehung der Anteile unter den Begriff des Ausscheidens zu fassen sind, da auch in diesen Fällen eine Abfindung zu leisten ist.

Die Richtlinien stellen klar, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung in jedem Falle eine Abfindungsbeschränkung enthalten muss, auch wenn ein Verkauf an Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO sowie Familienstiftungen unter dem gemeinen Wert zulässig ist (R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 S. 2 i. V. m. Abs. 8 S. 1 Nr. 3 und S. 2).

b) Die Fristen von 22 Jahren

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht knüpft das erhöhte Verschonungsbedürfnis an Fristen für die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen – sie müssen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bestehen und *tatsächlich eingehalten* werden (§ 13a Abs. 9 S. 4 und 5 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 2 S. 4). Die Beschränkungen müssen demgemäß ununterbrochen 22 Jahre vorliegen.

Regelungsbedarf

Bei einer Frist von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bleibt weiterhin offen, wie zum Beispiel bei einem neu gegründeten Unternehmen verfahren werden soll, bei dem eine vergangenheitsbezogene Betrachtung nicht möglich ist.

197 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 7 ff.

Der Regelungsbedarf wird bekräftigt durch die jüngste Rechtsprechung des BFH zur Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG. Der BFH kommt in seinen sieben Urteilen vom 21. und 22.08.2019 zu dem Ergebnis, dass Fristen nur insoweit eingehalten werden *müssen*, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorganges auch eingehalten werden *können*. Bei Umwandlungsvorgängen zwischen *einer* abhängigen Gesellschaft und *einem* herrschenden Unternehmen müsse bei einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden, dagegen nicht die Vorbehaltensfrist. Bei Umwandlungsvorgängen, an denen *mehrere* von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt seien, sei in den Fällen der Abspaltung oder der Ausgliederung zur Neugründung die Vorbehaltensfrist nur bei der abgebenden Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist bei abhängigen Gesellschaften einzuhalten.¹⁹⁸

Insgesamt klären die Richtlinien nicht über die Folgen eines Verstoßes in den zwei Jahren vor der Steuerentstehung auf.

Die Frist ist nach wie vor zu lang, da sie eine Anpassung gesellschaftsvertraglich und betriebswirtschaftlich sinnvoller Strukturen verhindert. Zudem steht die Vorschrift nicht im Einklang mit den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen. Für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen, Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte, Arbeitsunterlagen und Buchungsbelege beträgt sie zehn Jahre, für andere Unterlagen lediglich sechs Jahre (§ 147 Abs. 1 und 3 AO). Nur in Fällen einer begonnenen Außenprüfung, vorläufigen Steuerfestsetzung im Sinne des § 165 AO, anhängiger steuerstraf- oder bußgeldrechtlicher Ermittlungen, schwebender oder zu erwartender Einspruchsverfahren oder Begründungen für Anträge des Steuerpflichtigen sind die Unterlagen über die genannten Fristen hinaus aufzubewahren. § 13a Abs. 9 ErbStG dehnt die Aufbewahrungsfristen erheblich aus und steht § 147 AO damit entgegen.¹⁹⁹

Regelungsbedarf

Um missbräuchlichen Gestaltungen entgegenzuwirken, hätte es ausgereicht, wenn die Voraussetzungen zwei Jahre vor und fünf Jahre nach der Übertragung im Falle der Regelverschonung und sieben Jahre im Falle der Vollverschonung hätten vorliegen müssen.

Entfällt der Vorwegabschlag, ist der erhöhte Wert des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts zu Grunde zu legen (R E 13a.20 Abs. 9 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2 S. 4) und für die auf den geänderten Wert des begünstigten Vermögens entfallende Steuer ist auf Antrag eine Verschonungsbedarfsprüfung durchzuführen (R E 28a.1 Abs. 4).

198 Vgl. u. a. BFH v. 21.8.2019 - II R 16/19 (II R 36/14).

199 Vgl. auch Steger/Königer, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB, Heft 51 bis 52, 2016, S. 3099 (3104).

c) Die Höhe des Abschlags

Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung oder Anteile und darf 30 Prozent nicht übersteigen (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 5 S. 1 und 2; Abb. 20). In die Ermittlung nicht einzubeziehen sind Ausschüttungs-/Entnahme- sowie Verfügungsbeschränkungen (R E 13a.20 Abs. 5 S. 3). Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen *abhängig vom Grund des Ausscheidens* vor, ist die höchste in Betracht kommende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgeblich (R E 13a.20 Abs. 5 S. 4). Eine Neuregelung enthalten die Richtlinien mit Blick auf *unterschiedliche Abfindungshöhen*: Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafter unterschiedliche Abfindungshöhen vor, ist die für den jeweiligen Erwerber geltende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend (R E 13a.20 Abs. 5 S. 5).²⁰⁰

Abb. 20: Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags

Annahmen		
Gemeiner Wert der Anteile	100.000	Euro
Höhe der Abfindung	80.000	Euro
Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags (R E 13a.20 Abs. 5)		
Prozentuale Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert der Anteile	20	%
$\frac{\text{Gemeiner Wert der Anteile abzgl. der Höhe der Abfindung}}{\text{Gemeiner Wert der Anteile}} = \frac{100.000 - 80.000}{100.000}$		
Höchstens 30 %		

Quelle: FinTax policy advice.

Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt nachrichtlich den Prozentsatz des Vorwegabschlags mit (R E 13a.20 Abs. 1 S. 10 i. V. m. R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 2).

d) Verstöße gegen die Voraussetzungen der Regelung

Ein Verstoß gegen die Entnahme, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen innerhalb der nachlaufenden Frist von 20 Jahren führt dazu, dass der Vorwegabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt (R E 13a.20 Abs. 7 S. 1).

200 Stalleiken verweist auf Gestaltungsspielräume, indem nur einzelne „Seniorgesellschafter“ mit hohen Abfindungsbeschränkungen belegt werden, während für die übrigen Gesellschafter diese nicht gelten müssen; Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (89).

Ausgangspunkt für die Prüfung, ob ein Verstoß gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags vorliegt, ist R E 13a.20 Abs. 8. Der Vorwegabschlag bleibt erhalten, wenn das begünstigte Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkung oder Veräußerung auf Personen im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG (Mitgeschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder in- und ausländische Familienstiftung) übergeht (R E 13a.20 Abs. 8 S. 1 und 2). Sobald das begünstigte Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkung oder Veräußerung an *Dritte* übergeht, entfällt der Vorwegabschlag im Umkehrschluss. Wenn nachfolgende Erwerber, die Personen im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG (Mitgeschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder in- und ausländische Familienstiftung) sind und die das begünstigte Vermögen im Wege der Schenkung oder der entgeltlichen Veräußerung vom vorangegangenen Erwerber erhalten haben²⁰¹, gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags verstoßen, verliert auch der vorangegangene Erwerber den Vorwegabschlag, sofern bei ihm die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist (R E 13a.20 Abs. 8 S. 3). Auch wenn der vorangegangene Erwerber, der nicht mehr Gesellschafter ist, verstirbt, fällt der Vorwegabschlag beim nachfolgenden Erwerber weg, wenn Änderungen am Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorgenommen werden (R E 13a.20 Abs. 7 S. 4).²⁰²

Ein Verstoß kann zum Beispiel dann vorliegen, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung in der Weise geändert werden, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr gegeben sind (§ 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 7 S. 1 und 2). Darüber hinaus kann der Vorwegabschlag entfallen, wenn gegen die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag verstoßen wird (R E 13a.20 Abs. 7 S. 2). Die Richtlinien stellen hier erstmals klar, dass es nicht darauf ankommt, durch welchen Gesellschafter gegen die Voraussetzungen verstoßen wird (R E 13a.20 Abs. 7 S. 3).

Regelungsbedarf

Daraus folgt, dass *allen* Gesellschaftern der Vorwegabschlag versagt wird, selbst wenn nur *ein* Gesellschafter die Grenze zum Beispiel aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung überschreitet. Dies ist zu kritisieren, da das Gesetz im Übrigen mit Blick auf das „begünstigte Vermögen“

201 An dieser Stelle ist der Richtlinien text nicht klar und eindeutig formuliert, da R E 20a.20 Abs. 8 S. 3 auf die Fälle des Satzes 1 verweist. Wenn aber das begünstigte Vermögen im Wege des Übergangs von Todes wegen (R E 13a.20 Abs. 8 S. 1, 1. Spiegelstrich) übergegangen ist, kann der Vorwegabschlag beim vorangegangenen (verstorbenen) Erwerber de facto nicht mehr entfallen.

202 Auch an dieser Stelle sind R E 13a.20 Abs. 7 und 8 nicht klar im Wortlaut formuliert und nicht aufeinander abgestimmt. So bestimmt R E 13a.20 Abs. 7 S. 4, dass der Vorwegabschlag auch dann wegfällt, wenn die Änderungen vorgenommen werden, nachdem der Erwerber nicht mehr Gesellschafter ist und unabhängig vom Grund seines Ausscheidens, z. B. auch durch Tod. Es ist anzunehmen, dass es sich um die Fälle der R E 13a.20 Abs. 8 S. 1 (Übergang von Todes wegen, Schenkung und Veräußerung an Personen im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG) handeln soll mit den in R E 13a.20 Abs. 8 S. 3 dargestellten Rechtsfolgen.

auf den Gesellschaftsanteil abstellt. Daher sollte ein Verstoß nur das Verhalten des jeweiligen Gesellschafters sanktionieren und auch nur bei ihm zu einer Nachversteuerung führen (keine Sippenhaft).²⁰³

Der Gesetzgeber hat im Zusammenhang mit Verstößen gegen die Regelungen zu Lohnsumme und Behaltensfrist²⁰⁴ und einer etwaigen Nachversteuerung zu Recht eine andere Wertung vorgenommen. So bestimmt R E 13a.19 Abs. 4, dass die dauerhafte Erhaltung der Vergünstigung regelmäßig vom Verhalten desjenigen abhängen soll, der das begünstigte Vermögen erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt. Sind die Verschonungsregelungen *mehreren* Erwerbern zugutegekommen und verstößt nur *einer* von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung. Die Behaltensfrist endet zudem gemäß R E 13a.19 Abs. 6 im Falle des *Todes* des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG.

Da die Höhe des Vorwegabschlags von dem Verhältnis der Höhe der Abfindung zum gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung/Anteile abhängt, kann eine Änderung der Abfindungsbeschränkung zu einem niedrigeren Prozentsatz des Vorwegabschlags führen. Der Vorwegabschlag ist in diesem Fall entsprechend zu kürzen (R E 13a.20 Abs. 7 S. 5).

Praktikerhinweis

Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen²⁰⁵ wirkt sich *als solcher* nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG aus (R E 13a.20 Abs. 7 S. 15). Dieser Satz lässt Interpretationsspielraum. In Fällen, die *keinen* Verstoß gegen die Verfügungsbeschränkungen darstellen, in denen aber ein Verstoß gegen die Behaltensfristen, zum Beispiel durch Betriebsaufgabe vorliegt, könnte gelten, dass der Verschonungsabschlag gewährt wird, aber die Verschonung von begünstigtem Vermögen wegen des Verstoßes gegen die Behaltensfrist anteilig reduziert wird. Dagegen haben zum Beispiel Veräußerungen an Dritte bereits einen Verstoß gegen den Vorwegabschlag zur Folge (R E 13a.20 Abs. 8). Darüber hinaus werden die Behaltensfristen nicht

203 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 7 ff.

204 Siehe hierzu unten, A.IV und V.2.

205 Siehe hierzu unten, A.IV und V.2.

eingehalten. In diesem Fall ist der Vorwegabschlag nicht zu gewähren. Der Verstoß gegen die Behaltensfristen wirkt sich zudem auf die gewährte Verschonung aus, die anteilig entfallen könnte.²⁰⁶

Fällt der Vorwegabschlag ganz oder zum Teil weg, kommt es zu einer Nachversteuerung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO und der Steuerbescheid ist zu ändern (§ 13a Abs. 9 S. 3 bis 5 ErbStG, R E 13a.20 Abs. 7 S. 9). Dabei ist der erhöhte Wert des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG) zu Grunde zu legen. Entsprechendes gilt, wenn der Vorwegabschlag für den letzten Erwerb entfällt (R E 13a.20 Abs. 9 und R E 13a.2 Abs. 2 S. 4 und 5). Wird durch die Nachversteuerung die Freigrenze von 26 Millionen Euro überschritten, entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 1 (Regelverschonung) beziehungsweise Abs. 10 ErbStG (Optionsverschonung) laut R E 13a.20 Abs. 7 S. 13. Der Erwerber kann sodann erstmals einen Antrag auf Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG) beziehungsweise Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) stellen (R E 13a.20 Abs. 7 S. 14).

Abb. 21: Verstoß gegen Vorwegabschlag bei mehreren Erwerben²⁰⁷

Erwerbe von derselben Person (in Millionen Euro)	
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2012	10
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2017	ohne Vorwegabschlag: 11 mit Vorwegabschlag (Annahme: 30 %): 7,7
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2019	5
Belastung Regelverschonung mit Berücksichtigung der Vorerwerbe	
<u>Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2012</u>	
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	10
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	0,45 (10 x 15 % x 30 % Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %)
Besteuerung erfolgte nach alter Gesetzeslage	
<u>Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2017</u>	
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	7,7
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	0,346 (7,7 x 15 % x 30 % Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %)
Besteuerung des Erwerbs nach neuer Gesetzeslage	

206 Siehe hierzu unten, A.V.2.

207 Aufgrund der nachträglichen Erhöhung der berücksichtigten Erwerbe kann es zu einem Überschreiten der Freigrenze i. H. v. 26.000.000 Euro kommen. Zu den Konsequenzen eines Überschreitens der Freigrenze siehe A.III.2.

Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung 2019

Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung) 5

Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen **0,225**
(5 x 15 % x 30 %)
Regelverschonung 85 %
Anteil Besteuerung 15 %
Erbschaftsteuersatz 30 %

Die 2017 gewährte Verschonung des Erwerbs entfällt rückwirkend.

Summe Steuerbelastung 2012-2019 **1,021**

Steuerbelastungsquote (in % des gesamten Betriebsvermögens) **3,9**

Annahme: Verstoß gegen Vorwegabschlag im Jahr 2020 für 2017er-Erwerbe



Nachversteuerung

Erhöhte Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung 2017

Erhöhung der berücksichtigten Erwerbe um 3,3
Nachträgliche Erbschaftsteuerbelastung **0,99**
(3,3 x 30 %)
Erbschaftsteuersatz 30 %

Zusätzlich zur obigen Summe

Höhe der berücksichtigten Erwerbe gesamt **26**
(10 + 11 (anstelle 7,7) + 5)

Summe Steuerbelastung 2012-2019 **2,011**
(1,021 + 0,99)

Steuerbelastungsquote (in % des gesamten Betriebsvermögens) **7,7**

Quelle: FinTax policy advice.

e) Anzeige- und Mitteilungspflichten des Erwerbers

Laut Richtlinien ist der Erwerber verpflichtet, dem Erbschaftsteuerfinanzamt innerhalb einer Frist von einem Monat nach Verwirklichung des Tatbestands die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse anzuzeigen/schriftlich mitzuteilen (§ 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG bzw. R E 13a.20 Abs. 7 S. 6). Die Gründe für die Änderungen sind unbeachtlich (R E 13a.20 Abs. 7 S. 7). Der Erwerber soll im Steuerbescheid auf seine Anzeigepflicht hingewiesen werden. Eine Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt (R E 13a.20 Abs. 7 S. 10).

Regelungsbedarf

Problematisch ist es, wenn der Erwerber von der Verwirklichung des Tatbestandes keine Kenntnis hat, was zum Beispiel bei Minderheitsgesellschaftern vorkommen kann. In einem solchen Fall dürfte er auch nicht zur Rechenschaft gezogen werden.

f) Der Vorwegabschlag für Personengesellschaften

Die Richtlinien verweisen ferner darauf, dass bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft der Vorwegabschlag nur das Gesamthandsvermögen erfassen kann, nicht aber das Sonderbetriebsvermögen (gesellschaftsbezogene Betrachtung, R E 13a.20 Abs. 4 S. 2). Daher ist für Personengesellschaften zusätzlich das begünstigte Vermögen nur bezogen auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu ermitteln (R E 13a.20 Abs. 4 S. 3). Bei der Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags (§ 13a Abs. 9 ErbStG) bei Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften erfolgt – so die Richtlinien in der neu eingefügten Regelung des R E 13b.23 Abs. 3 S. 7 – eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens.²⁰⁸ Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, welche Teilbeträge der festgestellten Werte auf den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen und das übertragene Sonderbetriebsvermögen entfallen²⁰⁹ (R E 13a.20 Abs. 4 S. 4 i. V. m. R E 13b.30 Abs. 5 S. 2).²¹⁰

g) Die Wirkung des Vorwegabschlags

Der Vorwegabschlag wirkt wie eine Erhöhung der Freigrenze (Tab. 3). Berücksichtigt man den pauschalen Vorwegabschlag von maximal 30 Prozent bei Familienunternehmen, erhöht sich die Freigrenze von 26 Millionen Euro effektiv auf 37,14 Millionen Euro. Die Regelverschonung läuft normalerweise bei einem Unternehmenswert von 89,75 Millionen Euro aus (Optionsverschonung rund 90 Millionen Euro). Aufgrund des Vorwegabschlags wird jedoch erst bei einem Unternehmenswert von 128,2 Millionen Euro keinerlei Verschonung mehr gewährt (Optionsverschonung 128,6 Millionen Euro).

Da die Freigrenze von 26 Millionen Euro zu niedrig angesetzt ist²¹¹ und bereits kleinere und mittlere Unternehmen erfassen kann, stellt der Vorwegabschlag ein angemessenes Korrektiv dar.

208 Unklar bleibt, ob auch die jungen Finanzmittel nur aus dem Gesamthandsvermögen relevant sind; Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (142).

209 Vgl. Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (142).

210 Einem Einzelunternehmer bleibt der Vorwegabschlag verwehrt, da er das Erfordernis eines Gesellschaftsvertrages oder einer Satzung nicht erfüllen kann. Er müsste sein Einzelunternehmen in eine Ein-Personen-GmbH umwandeln, um in den Genuss des Abschlags zu kommen. Kaminski hält es für verfassungsrechtlich problematisch, vollumfänglich haftende Gesellschafter schlechter zu stellen als solche, die einer beschränkten Haftung unterliegen; vgl. Kaminski, Neuregelung für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg, Vol. 59 (11), 2016, S. 449.

211 Vgl. zur Freigrenze unten, A.III.2.

Tab. 3: Der abschmelzende Verschonungsabschlag mit Vorwegabschlag

Vorwegabschlag Annahme: 30 %			Abschmelzender Verschonungsabschlag	
			Regelverschonung	Optionsverschonung
Wert des begünstigten Vermögens in Millionen Euro (rund)	Vorwegabschlag in Millionen Euro (rund)	Wert des Erwerbes abzgl. des Vorwegabschlags in Millionen Euro	Verschonung in %	Verschonung in %
< 37,14	< 11,14	< 26,00	85	100
37,14 - 52,13	11,14 - 15,64	26,0 - 36,49	85 - 72	100 - 87
52,14 - 67,13	15,64 - 20,14	36,5 - 46,99	71 - 58	86 - 73
67,14 - 82,13	20,14 - 24,64	47,0 - 57,49	57 - 44	72 - 59
82,14 - 97,13	24,64 - 29,14	57,5 - 67,99	43 - 30	58 - 45
97,14 - 110,713	29,14 - 33,214	68,0 - 77,49	29 - 17	44 - 32
110,714 - 128,571	33,21 - 38,571	77,5 - 89,99	16 - 0	31 - 15
> 128,571	> 38,571	mind. 90,00	0	0

Quelle: FinTax policy advice.

Für Unternehmen, deren Erwerber den Vorwegabschlag nutzen können und deren Werte nach dessen Berücksichtigung die Freigrenze von 26 Millionen Euro unterschreiten, kommt die Regelverschonung beziehungsweise die Optionsverschonung zur Anwendung (Abb. 22).

Abb. 22: Wirkung des Vorwegabschlags bei Erwerben nahe der Freigrenze

Erwerbe (in Millionen Euro)	
Betriebsvermögen	31,5
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	0,63
nach neuem Recht	1,09
b) Davon begünstigtes Vermögen	
nach bisherigem Recht	30,87
nach neuem Recht	
ohne Vorwegabschlag	30,41
mit Vorwegabschlag (Annahme: 20 %; 30,41 abzgl. 20 % x 30,41)	24,33

Erbschaftsteuerbelastung	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Regelverschonung mit Vorwegabschlag (§§ 13c i.V.m. 13a Abs. 9 ErbStG n.F.)
auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,39 (30,87 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,09 (24,33 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,19 (0,63 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	0,32 (1,09 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	1,58	1,41
Steuerbelastungsquote (in % des Betriebsvermögens)	5,02	4,51

Quelle: FinTax policy advice.

Es ergibt sich eine Steuerbelastungsquote von 4,51 Prozent (bisher 5,02 Prozent). Der Vorwegabschlag gewährleistet also, dass kleinere und mittlere Unternehmen auf dem bisherigen Niveau besteuert werden.

h) Der Vorwegabschlag und das Verfassungsrecht

Der Vorwegabschlag wird von seinen Kritikern in Kumulation mit den Anpassungen bei der Bewertung²¹² als verfassungsrechtlich zweifelhaft angesehen. Es ergebe sich ein Wert von unter 50 Prozent des wahren Verkehrswertes.

Durch den Vorwegabschlag wird die Berücksichtigung von Wertminderungen des Unternehmens/der Gesellschaftsanteile intendiert, die durch Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen entstehen. Das Bundesverfassungsgerichtsurteil²¹³ und das sich daran orientierende Gesetz greifen die besonderen Charakteristika familiengeführter Unternehmen wiederholt auf. Die Einführung eines festen Kapitalisierungsfaktors im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 203 BewG) bezweckt jedoch eine Vermeidung der derzeitigen Überbewertungen, also eine Annäherung an den gemeinen Wert des Unternehmens. Die Maßnahmen sind daher isoliert zu betrachten.²¹⁴

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 07.11.2006²¹⁵ eine Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene postuliert. Einen zu hohen Bewertungsansatz durch Verschonungsregelungen

²¹² Siehe hierzu im Einzelnen zur Bewertung unten, A.VI.2 und 3.

²¹³ BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136 (186, 188, 198, 199); BStBl. II 2015, S. 50 (68, 69, 72).

²¹⁴ Siehe im Einzelnen hierzu, unten A.VI.3; vgl. auch Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 57 f.

²¹⁵ BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 ff.; BStBl. II 2007, S. 192 ff.

auszugleichen, gilt es zu vermeiden. Die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen durch den Vorwegabschlag ist jedoch wie ein Ausgleich eines zu hohen Bewertungsansatzes zu werten. Verfügungsbeschränkungen sind wesentliche Eigentums- und Wertbeschränkungen, die – solange nicht eine einzelne Person/wenige Personen über ihre Aufhebung befinden kann/können – bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen wären.

Regelungsbedarf

Der Vorwegabschlag, der in seiner jetzigen Ausgestaltung jedoch als Verschonungsnorm zu werten ist, kann nur eine Übergangslösung sein. Richtigerweise müsste die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen auf Ebene der Bewertung erfolgen.²¹⁶

2. Die Freigrenze von 26 Millionen Euro (§ 13a Abs. 1 ErbStG)

Überblick

Bis zu einem Erwerb von 26 Millionen Euro wird das begünstigte betriebliche Vermögen nach §§ 13a und 13b ErbStG verschont (Regel- oder Optionsverschonung, R E 13a.2), wenn die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen eingehalten werden (R E 13a.2).²¹⁷

Übersteigt das begünstigte Vermögen nach Anwendung des Vorwegabschlages die 26-Millionen-Euro-Freigrenze und ist das begünstigte Vermögen daher grundsätzlich steuerpflichtig, hat der Erwerber die Möglichkeit, zwischen einem abschmelzenden Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG bzw. R E 13c.1 bis 5)²¹⁸ und einer Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG bzw. R E 28a.1 bis 6)²¹⁹ zu wählen. Für beide Alternativen müssen Anträge gestellt werden. Stellt der Erwerber

216 Siehe im Einzelnen hierzu unten, A.VI.3; IDW, Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BR-Drs. 353/15), 07.09.2015, S. 24. Um Missbrauchsgestaltungen zu vermeiden, würde sich eine Regelung entsprechend der Nachbehaltensfrist des Verschonungsregimes anbieten; vgl. Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 15, 26, 27.

217 Siehe hierzu unten, A.IV und V.2.

218 Siehe hierzu unten, A.III.3.

219 Siehe hierzu unten, A.III.4.

einen Antrag auf einen abschmelzenden Verschonungsabschlag (§ 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG bzw. R E 13c.1 Abs. 1 S. 1), ist dieser unwiderruflich. Ein späterer Antrag auf Erlass der Steuer nach der Verschonungsbedarfsprüfung scheidet aus (§ 13c Abs. 2 S. 6 ErbStG bzw. R E 28a.1 Abs. 2 S. 3).²²⁰

Für die Prüfung des Überschreitens der Freigrenze sind mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 1 S. 2) zusammenzurechnen. Nicht eindeutig ist nach dem Gesetzestext, wie mit früheren Erwerben vor dem 01.07.2016 zu verfahren ist. Die Richtlinien stellen klar, dass für die Prüfung des Überschreitens der Freigrenze auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, die nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 01.07.2016 beziehungsweise vor dem 01.01.2009 besteuert wurden, mit ihrem früheren Wert zu berücksichtigen sind (R E 13a.2 Abs. 3 S. 6 und 7). Wird durch die Zusammenrechnung des aktuellen Erwerbs und der früheren Erwerbe die Grenze von 26 Millionen Euro überschritten, ergeben sich daraus Rechtsfolgen allein für den letzten Erwerb, nicht aber für die früheren Erwerbe (R E 13a.2 Abs. 3 S. 3 und 4). Bei der Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze sind – so stellen die Richtlinien nun klar – unter anderem wirtschaftliche Einheiten, die wegen der Verletzung der 90-Prozent-Grenze (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG) nicht zum begünstigten Vermögen gehören, nicht mit einzubeziehen (R E 13a.1 Abs. 2 S. 6). Auch sind frühere Erwerbe jungen Verwaltungsvermögens nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.07.2016 nicht zu berücksichtigen. Wenn auch für die früheren Erwerbe die Steuer *nach dem 30.06.2016* entstanden ist und die Freigrenze durch die Erwerbe überschritten wird, entfällt auch die für die früheren Erwerbe gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13a Abs. 1 S. 2 und 3 i. V. m. § 37 Abs. 12 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 1 S. 2). Dem Erwerber stehen aber der unwiderrufliche Antrag auf einen abschmelzenden Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG bzw. R E 13c.1 bis 5) oder der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG bzw. R E 28a.1 bis 6) offen.

Die Richtlinien enthalten im Rahmen der Prüfung der Freigrenze von 26 Millionen Euro Neuregelungen zur Vorgehensweise mit Sperrfristverstößen gegen Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen, die sich nicht aus dem Gesetz ergeben. So bestimmen die Richtlinien in R E 13a.2 Abs. 2 S. 3, dass bei mehreren einzubeziehenden Vorerwerben innerhalb von zehn Jahren durch dieselbe Person Verstöße gegen die Lohnsummenregelungen oder die Behaltensfristen nicht zu einer Änderung (das heißt Kürzung) des Ansatzes des *Wertes des begünstigten Vermögens* aus diesen Vorerwerben

220 Das Verschonungskonzept in Abb. 32 geht deshalb davon aus, dass der Erwerber in einem ersten Schritt entscheiden muss, ob er einen Antrag auf Abschmelzung des Verschonungsabschlags stellen möchte. Entscheidet er sich dafür, kommt ein späterer Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung nicht in Betracht. Nur wenn er sich gegen das Abschmelzmodell entscheidet, kann er noch einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung stellen.

führen. Da der Schwellenwert von 26 Millionen Euro aus dem *ungekürzten* Wert des ursprünglich erworbenen begünstigten Vermögens zu berechnen ist, kommt es zu einer nicht gerechtfertigten steuerlichen Mehrbelastung.

Nach etwaiger Berücksichtigung des Vorwegabschlags²²¹ wird geprüft, ob der Wert des begünstigten Vermögens die 26-Millionen-Euro-Freigrenze überschreitet. Die Richtlinien enthalten eine Reihe von (Neu-)Regelungen zur Berücksichtigung von (Vor-)Erwerben begünstigten Vermögens im Rahmen der Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze, die in der folgenden Übersicht zusammengestellt sind (Tab. 4):

221 Siehe hierzu oben, A.III.1.

Tab. 4: Zur Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze (nicht) miteinzubeziehende (Vor-) Erwerbe

In die Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze ...		
	... miteinzubeziehende Erwerbe	... NICHT miteinzubeziehende Erwerbe
Grundfall	Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 1).	Nicht begünstigtes Vermögen. Klarstellung in den Richtlinien: Wirtschaftliche Einheiten, die wegen der Verletzung der 90-Prozent-Grenze (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG) nicht zum begünstigten Vermögen gehören (R E 13a.1 Abs. 2 S. 6).
Berücksichtigung früherer Erwerbe	Zusammenrechnen mehrerer innerhalb von <i>zehn</i> Jahren von <i>derselben</i> Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 2 und 3): <ul style="list-style-type: none"> ■ Begünstigtes Vermögen, Steuerentstehung nach dem 30.06.2016 (R E 13a.2 Abs. 3 S. 1). ■ Begünstigungsfähiges Vermögen früherer Erwerbe, Steuerentstehung vor dem 01.07.2016 und nach dem 31.12.2008 (R E 13a.2 Abs. 3 S. 1) ohne junges Verwaltungsvermögen.²²² ■ Begünstigtes Vermögen, Steuerentstehung vor dem 01.01.2009 (R E 13a.2 Abs. 3 S. 1). 	Klarstellung in den Richtlinien: Frühere Erwerbe nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.07.2016: Junges Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 2 S. 4 ErbStG a. F. (R E 13a.2 Abs. 3 S. 6). Klarstellungen in den Richtlinien: Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG) oder gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 ErbStG) führt nicht zu einer Änderung des Ansatzes des Werts des begünstigten Vermögens (siehe hierzu unten, IV., V.). Begründung: Es ändert sich lediglich die Höhe der Steuerbefreiung – nicht aber der Wert des begünstigten Vermögens (R E 13a.2 Abs. 2 S. 3, 13a.9 Abs. 1 S. 10 Nr. 3, 13a.12 Abs. 1 S. 6 und 13a.19 Abs. 1 S. 9).
	Klarstellungen in den Richtlinien: Bei einem Wegfall des Vorwegabschlags (§ 13a Abs. 9 ErbStG) für einen Vorerwerb ist das begünstigte Vermögen erhöht um den Wert des Vorwegabschlags zu Grunde zu legen (siehe hierzu oben, III. 1. e.). Entsprechendes gilt, wenn der Vorwegabschlag für den letzten Erwerb entfällt (R E 13a.2 Abs. 2 S. 4 und 5, R E 13a.20 Abs. 9).	

Quelle: FinTax policy advice.

222 Klarstellung: R E 13a.2 Abs. 3 S. 1 verweist darauf, dass begünstigungsfähiges Vermögen vom 31.12.2008 bis zum 01.07.2016 einzubeziehen sei. Hierzu zählt per definitionem nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz a. F. auch das junge Verwaltungsvermögen. Die Richtlinien stellen in R E 13a.2 Abs. 3 S. 6 nunmehr aber klar, dass das junge Verwaltungsvermögen nicht miteinzubeziehen ist.

Regelungsbedarf

Bisher ungeregelt im Zusammenhang mit der Freigrenze ist die Behandlung und Bewertung von Nießbrauchsrechten. Erfolgt eine Übertragung eines Anteils unter Nießbrauchsvorbehalt, stellt sich die Frage, ob der Nießbrauchsvorbehalt den Wert des Anteils mindert oder dieser als Last abzuziehen ist. Mit Blick auf ein Über- oder Unterschreiten der Freigrenze wäre eine Klarstellung in den Richtlinien wünschenswert gewesen.²²³

a) Die Rechtsfolgen bei Über- und Unterschreiten der Freigrenze

Bis zu einem Erwerb von 26 Millionen Euro wird das begünstigte betriebliche Vermögen nach §§ 13a und 13b ErbStG verschont (R E 13a.2)²²⁴, wenn die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen²²⁵ eingehalten werden (R E 13a.2). In diesem Fall geht das neue Erbschaftsteuerrecht typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die Beschäftigung in den Betrieben aus. Unterhalb der Grenze kann wie bisher ein Verschonungsabschlag von 85 Prozent (Regelverschonung, § 13a Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13a.1 Abs. 1 S. 2) oder mittels unwiderruflicher Erklärung von 100 Prozent (Optionsverschonung, § 13a Abs. 10 ErbStG bzw. R E 13a.1 S. 3) gewährt werden. Allerdings wird die Gewährung der Optionsverschonung daran geknüpft, dass das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 Prozent aus Verwaltungsvermögen bestehen darf (§ 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.21 Abs. 4 S. 1).²²⁶ Der Betrag von 26 Millionen Euro orientiert sich daran, dass der höchste Steuersatz ab diesem Wert Anwendung findet (§ 19 Abs. 1 ErbStG).²²⁷

Bei Überschreiten des Betrages von 26 Millionen Euro wird die Steuer grundsätzlich auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt. Jedoch kann der Erwerber einen abschmelzenden Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG bzw. R E 13c.1 bis 5) oder eine Verschonungsbedarfsprüfung

223 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 3.

224 Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, das die Grenzen des Finanzmitteltests und der 10-%-Pauschale übersteigt, wird sofort und definitiv besteuert.

225 Siehe hierzu unten, A.IV und V.

226 Vgl. zur Analyse unten, A.III.3.b).

227 10.571 Familienunternehmen weisen – ohne Berücksichtigung des festen Kapitalisierungsfaktors beim Vereinfachten Ertragswertverfahren – jeweils einen Wert von über 26 Millionen Euro und mehr auf. Diese Gruppe der Familienunternehmen steht für 33,7 % der Beschäftigten in deutschen Familienunternehmen und 52,5 % ihrer Umsätze. Das entspricht 6,8 Millionen Arbeitnehmern und einer Umsatzsumme von 1,5 Billionen Euro; Stiftung Familienunternehmen/IW Köln, Datenbankgestützte Schätzung der Bedeutung von Familienunternehmen gemessen an den Kennzahlen Anzahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse, 2015, S. 11; vgl. auch Stiftung Familienunternehmen/ FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 68 f.

beantragen (§ 28a ErbStG bzw. R E 28a.1 bis 6). Der Erwerber kann die Freigrenze alle zehn Jahre in Anspruch nehmen. Besonderheiten gelten für mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren.²²⁸

b) Mehrere Erwerbe

Für die Prüfung des Überschreitens der Freigrenze sind *mehrere* innerhalb von zehn Jahren für dieselbe Person anfallende Erwerbe *begünstigten*²²⁹ Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 2 und 3) zusammenzurechnen. Wenn auch für die früheren Erwerbe²³⁰ die Steuer *nach dem 30.06.2016* entstanden ist und die Freigrenze durch die Erwerbe überschritten wird, entfällt auch die für die früheren Erwerbe gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13a Abs. 1 S. 2 und 3 i. V. m. § 37 Abs. 12 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.2 Abs. 1 S. 2).²³¹ Der Steuerbescheid ist zu ändern (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) und es kommt grundsätzlich zu einer Nachversteuerung auch der früheren Erwerbe. Dem Erwerber stehen aber der unwiderrufliche Antrag auf einen abschmelzenden Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG bzw. R E 13c.1 bis 5) oder der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG bzw. R E 28a.1 bis 6) offen.²³²

Dem Gesetztest nicht zu entnehmen ist, wie mit früheren Erwerben *vor* dem 01.07.2016 zu verfahren ist. Die Richtlinien legen – wie bereits der Erlass und entgegen der bisher herrschenden Meinung in

228 Siehe hierzu unten, A.III.2.b). Die Beurteilung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze erfordert eine Einbeziehung der Unternehmensbewertung. Zwar wurde beim Vereinfachten Ertragswertverfahren zur Vermeidung von Überbewertungen ein fester Kapitalisierungsfaktor i. H. v. 13,75 eingeführt (§ 203 BewG), der geringer ist als der für das Jahr 2016 bestimmte Kapitalisierungsfaktor von 17,85, sodass sich der Unternehmenswert entsprechend verringert. Gleichwohl erfasst die 26-Millionen-Euro-Freigrenze bereits mittelgroße Unternehmen. Im Falle der Anwendung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens ergibt sich bei Zugrundelegung des Kapitalisierungsfaktors von 13,75 bei einem Jahresertrag von nur 1,89 Millionen Euro ein Unternehmenswert von rund 26 Millionen Euro. Damit würde ein nach § 267 Abs. 2 HGB als mittelgroß zu qualifizierendes Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 37,8 Millionen Euro und einer Nettoumsatzrendite von 5 % als „groß“ im Sinne der Erbschaftsteuer gelten; vgl. Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 68 f.

229 Auf keinen Fall dürfte aus Vereinfachungsgründen für das Zusammenrechnen der Erwerbe in den letzten zehn Jahren auf das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG a. F. abgestellt werden. So „könnten sogar die bis Anfang Juni 2013 erfolgten Erwerbe der „Cash-GmbHs“ mitzählen und somit einen Teil der Abschmelzungszone „verbrauchen“, Korezkij, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro, DStR, Heft 4, 2017, S. 189 (192).

230 Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das Erbschaftsteuerfinanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG).

231 Bislang ist die Einsetzung des Ehegatten als alleiniger Vor- oder Vollerbe bei Einsetzung der Kinder als Nach- oder Schlusserben üblich. „Es bleibt abzuwarten, ob die Neuregelung des § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG dazu führt, dass sich die erbrechtliche Gestaltungspraxis ändert und vermehrt neben dem Ehegatten auch die Abkömmlinge als Erben/Vermächtnisnehmer eingesetzt werden.“; Riegel/Heynen, Erbschaftsteuerreform 2016 – das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB, Heft 1, 2017, S. 23 (28).

232 Siehe hierzu unten, A.III.3 und 4.

der Literatur²³³ – fest, dass für die Prüfung des Überschreitens der Freigrenze auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, die nach der jeweils geltenden Gesetzeslage *vor* dem 01.07.2016 beziehungsweise *vor* dem 01.01.2009 besteuert wurden, mit ihrem früheren Wert zu berücksichtigen sind. Wird durch die Zusammenrechnung des aktuellen Erwerbs und der früheren Erwerbe die Grenze von 26 Millionen Euro überschritten, ergeben sich daraus Rechtsfolgen allein für den letzten Erwerb, nicht aber für die früheren Erwerbe (vgl. R E 13a.2 Abs. 3 S. 5): Für den letzten Erwerb entfällt die Steuerbefreiung bei Überschreiten der Freigrenze, für die früheren Erwerbe bleibt es bei den gewährten Steuerbefreiungen. Der Erwerber kann für den letzten Erwerb jedoch den Antrag auf Verschonungsabschlag beziehungsweise auf Verschonungsbedarfsprüfung stellen. Die Richtlinien betonen, dass sich das Überschreiten der Freigrenze nicht nachteilig auf die Besteuerung der früheren Erwerbe auswirke, da die früheren Erwerbe auch nach der früheren Gesetzeslage besteuert würden (R E 13a.2 Abs. 3 S. 3 und 4).²³⁴

Regelungsbedarf

Da dem Gesetz die Vorgehensweise einer Einbeziehung früherer Erwerbe nicht einmal im Ansatz zu entnehmen ist, sollte hierauf verzichtet werden. Vielmehr sollten sich die Richtlinien in Orientierung an § 37 Abs. 12 ErbStG auf den Zeitraum nach dem 30.06.2016 beschränken.²³⁵

Auch nicht klar ist nach dem Gesetzestext, welcher Wert den früheren Erwerben zugrunde gelegt werden sollte. Schließlich kann den früheren *vor* dem 01.07.2016 erfolgten Erwerben begünstigten Vermögens nicht einfach der Wert begünstigten Vermögens nach dem neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (§ 13b Abs. 2 ErbStG) zugrunde gelegt werden. Die Richtlinien stellen unter anderem klar, dass der frühere Wert des begünstigten Vermögens zugrunde zu legen ist.

233 Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen zum neuen ErbStG, GmbHR, Heft 1, 2017, S. 1 (13); Korezkij, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro, DStR, Heft 4, 2017, S. 189 (192).

234 Gem. R E 13a.2 Abs. 3 S. 1 sind für die Zusammenrechnung nicht nur Vorerwerbe begünstigten Vermögens einzubeziehen, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entstanden ist, sondern auch Vorerwerbe, für die Steuer nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 01.07.2016 bzw. 01.01.2009 entstanden ist. Nach S. 3 stellt die Zusammenrechnung keine unzulässige Rückwirkung dar, denn für die Besteuerung der früheren Erwerbe vor dem 01.07.2016 hat das Überschreiten des Schwellenwertes keine nachteiligen Folgen. Diese werden ausschließlich nach den damals geltenden Gesetzeslagen besteuert (R E 13a.2 Abs. 3 S. 4).

235 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 3; Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22 (M22).

- Für Erwerbe nach dem 31.12.2008 soll auf den nach § 13b Abs. 1 bis 4 ErbStG in der bis zum 30.06.2016 anzuwendenden Fassung ermittelten Wert von 85 Prozent (Regelverschonung) beziehungsweise 100 Prozent (Optionsverschonung) des – und das ist in den Richtlinien ergänzt worden – *um den Wert des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 2 S. 4 ErbStG a. F. verminderten* begünstigungsfähigen Vermögens abgestellt werden (R E 13a.2 Abs. 3 S. 6).
- Für Erwerbe vor dem 01.01.2009 soll auf den nach § 13a Abs. 4 ErbStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung ermittelten Wert abgestellt werden (R E 13a.2 Abs. 3 S. 7). Danach würden der damalige Freibetrag und der 35-prozentige Abschlag vermutlich berücksichtigt.²³⁶

c) Sperrfristverstöße gegen Lohnsummenregelung oder Behaltensfrist

Die Richtlinien enthalten im Rahmen der Prüfung der Freigrenze von 26 Millionen Euro Neuregelungen zur Vorgehensweise mit Sperrfristverstößen gegen Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen²³⁷, die sich nicht aus dem Gesetz ergeben.

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (§ 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG bzw. R E 13a.9 Abs. 1 S. 5). Im Falle des Verstoßes gegen die Behaltensfrist, zum Beispiel durch Veräußerung des Gewerbebetriebes, fällt unter anderem der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit weg,

- allerdings auf den Teil beschränkt, der der schädlichen Verfügung entspricht sowie
- mit Blick auf die siebenjährige Frist nur anteilig, das heißt in dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 S. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 13a.19 Abs. 1 S. 1, 6 und 8).

Es erfolgt für beide Fälle (Verstoß gegen Lohnsummenregelung und Verstoß gegen Behaltensfrist) eine Nachversteuerung (R E 13a.9 Abs. 1 S. 6 und 13a.19 Abs. 1 S. 2).

236 § 13a Abs. 4 ErbStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung sieht ausdrücklich die Anwendung des Freibetrags und des verminderten Wertansatzes für inländisches Betriebsvermögen, inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland über 25 % vor. A. A. Reich, Der Koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB, Heft 33, 2017, S. 1879 (1880) – ohne Begründung.

237 Siehe hierzu unten, A.IV und V.

Trotzdem bestimmen die Richtlinien in R E 13a.2 Abs. 2 S. 3, dass bei mehreren einzubeziehenden Vorerwerben innerhalb von zehn Jahren durch dieselbe Person im Rahmen der Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze Verstöße gegen die Lohnsummenregelung oder die Behaltensfrist nicht zu einer Änderung (das heißt Kürzung) des Ansatzes des *Wertes des begünstigten Vermögens* aus diesen Vorerwerben führen. Begründet wird dies damit, dass sich nicht der *Wert* des begünstigten Vermögens, sondern nur die *Höhe* der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändere (vgl. ebenso R E 13a.9 Abs. 1 S. 10 Nr. 3, R E 13a.12 Abs. 1 S. 6 sowie R E 13a.19 Abs. 1 S. 9). Daraus folgt, dass der Schwellenwert von 26 Millionen Euro aus dem *ungekürzten* Wert des ursprünglich erworbenen begünstigten Vermögens zu berechnen ist und es zu einer nicht gerechtfertigten steuerlichen Mehrbelastung kommt.²³⁸

d) Maximale Verwaltungsvermögensquote von 20 Prozent bei der Optionsverschonung (§ 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG)

Bei einem Wert des begünstigten Vermögens unter 26 Millionen Euro sowie auch bei Anwendung des abschmelzenden Verschonungsabschlags bei Überschreiten der 26-Millionen-Euro-Freigrenze²³⁹ ist die Gewährung der Optionsverschonung daran geknüpft, dass das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht (R E 13a.21 Abs. 4).

Abbildung 23 veranschaulicht die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote als Voraussetzung für die Gewährung der Optionsverschonung (vgl. § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.21 Abs. 4 S. 1). Da sie in diesem Fall unter 20 Prozent liegt, dürfte die Optionsverschonung in Anspruch genommen werden.

Zu beachten ist, dass nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG beziehungsweise R E 13a.21 Abs. 4 S. 1 zur Bestimmung der 20-Prozent-Grenze das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG zugrunde zu legen ist.²⁴⁰ Die Richtlinien konkretisieren, dass damit insbesondere die anteilige Berücksichtigung von Schulden nach § 13b Abs. 6 ErbStG beziehungsweise R E 13b.25 sowie die Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.26) zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die 20-Prozent-Grenze *nicht* berücksichtigt werden (R E 13a.21 Abs. 3 S. 2).

238 Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, Heft 3, S. 128 (128); vgl. auch Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (87), der vertritt, dass zumindest ein Behaltensfristverstoß bei der Prüfung des Schwellenwertes zu berücksichtigen sei, da die Substanz des erworbenen begünstigten Vermögens betroffen sei, während Lohnsummenverstöße und Überentnahmen nichts mit dem Wert des ursprünglich erworbenen begünstigten Vermögens zu tun hätten. Ähnlich Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (141), der darauf verweist, dass bei einem Behaltensfristverstoß im ersten Jahr die Begünstigung vollständig entfalle, sodass der Wert bei der Prüfung der Freigrenze nicht mehr berücksichtigt werden dürfe.

239 Siehe hierzu unten, A.III.3.

240 Es ist davon auszugehen, dass der festgestellte Wert des jungen Verwaltungsvermögens ebenso wie die jungen Finanzmittel zur Ermittlung des maßgebenden Verwaltungsvermögens berücksichtigt werden; vgl. H E 13a.21 i. V. m. H E 13b.9.

Abb. 23: Die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote als Voraussetzung für die Gewährung der Optionsverschonung

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung	
Verwaltungsvermögen <i>ohne Finanzmittel</i> (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22) inkl. junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.27 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1.) nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. 13 b. 11 i. V. m. H E 13b.30)	11.200.000 Euro
Junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	+ 2.500.000 Euro
Verbleibender Wert der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.) > Finanzmittelsaldo über 15 % des Betriebsvermögens nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, Hinzurechnung zum maßgebenden Verwaltungsvermögen (H E 13a.21)	+ 1.975.390 Euro
Maßgebendes Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG i. V. m. H E 13a.21)²⁴¹	15.675.390 Euro
> Keine Berücksichtigung von anteilig verbleibenden Schulden § 13b Abs. 6 ErbStG und der 10 %-Pauschale § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG (R E 13a.21 Abs. 3 S. 2)	
Festgestellter Wert des Betriebsvermögens	100.000.000 Euro
Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote (§ 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG bzw. H E 13a.21)	15,675 %
= Maßgebendes Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG i. V. m. H E 13a.21)/Festgestellter Wert des Betriebsvermögens	
> Verwaltungsvermögensquote liegt nicht über 20 %, d.h. die Optionsverschonung darf potenziell in Anspruch genommen werden.	

Quelle: FinTax policy advice.

Regelungsbedarf

Nicht ersichtlich ist, warum im Rahmen der Neuregelung im Widerspruch zur grundsätzlichen Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens insbesondere der anteilige Schuldenabzug nicht zugelassen wurde.

Das Gesetz enthält keine expliziten Regelungen für den Fall des Überschreitens der 20-Prozent-Grenze. Die Richtlinien schließen diese Lücke. Stellt der Erwerber einen Antrag auf Optionsverschonung und überschreitet das Verwaltungsvermögen die Grenze von 20 Prozent, kommt die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in Betracht (R E 13a.21 Abs. 4 S. 3 bis 5).

241 Für den Fall eines Antrags auf Optionsverschonung muss geprüft werden, ob das sog. maßgebende Verwaltungsvermögen (H E 13a.21) die Verwaltungsvermögensgrenze i. H. v. 20 % des festgestellten Werts des Betriebs nicht übersteigt. Diese liegt bei 15,7 %, sodass die Optionsverschonung nach dem neuen Recht angewendet werden kann.

Für den Fall, dass *mehrere* wirtschaftliche Einheiten übertragen werden, bestimmen die Richtlinien, dass die Optionsverschonung nur für die wirtschaftlichen Einheiten zu gewähren ist, bei denen das Verwaltungsvermögen die Grenze von 20 Prozent nicht überschreitet. Allerdings kann der Erwerber für die wirtschaftlichen Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 20 Prozent verfügen, nicht die Regelverschonung nutzen (R E 13a.21 Abs. 4 S. 1 und 2). Vielmehr bleibt dem Erwerber für diesen Fall die Regelverschonung verschlossen. Der Erwerber muss daher im Vorfeld entscheiden, ob er insgesamt die Regelverschonung oder beschränkt auf wirtschaftliche Einheiten mit Verwaltungsvermögen unter 20 Prozent die Optionsverschonung nutzen möchte.

Entfällt die Voraussetzung für die 100-prozentige Steuerbefreiung nachträglich – zum Beispiel, weil die Betriebsprüfung zu einem Überschreiten der 20-Prozent-Grenze in *allen* wirtschaftlichen Einheiten kommt – erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen die Regelverschonung (R E 13a.21 Abs. 4 S. 4). Im Umkehrschluss ist weder eine Options- noch eine Regelverschonung zu gewähren, wenn nur *eine* der erworbenen wirtschaftlichen Einheiten die 20-prozentige Verwaltungsvermögensgrenze einhält.²⁴²

3. Der abschmelzende Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG)

Überblick

Der abschmelzende Verschonungsabschlag verringert den Prozentsatz der Verschonung oberhalb der Grenze von 26 Millionen Euro schrittweise. Ab einem Wert von 89,75 Millionen Euro (Regelverschonung) beziehungsweise rund 90 Millionen Euro (Optionsverschonung) begünstigten Vermögens wird kein Verschonungsabschlag mehr gewährt (§ 13c Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13c.1 Abs. 1 S. 1 und 4 S. 2). Bei mehreren aufeinander folgenden Erwerben von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des abschmelzenden Verschonungsabschlags die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet (§ 13c Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13c.4). Wird die Grenze von 26 Millionen Euro dabei überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die früheren Erwerbe rückwirkend, wenn für die früheren Erwerbe die Steuer nach dem 30.06.2016 entstanden ist (R E 13c.4 Abs. 1 S. 1). Ist die Steuer für einen früheren Erwerb vor dem 01.07.2016 entstanden, bleibt die Steuerbefreiung erhalten (R E 13a.2 Abs. 3 S. 3 und 4). Bei Verstößen innerhalb der Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen²⁴³ im Rahmen des abschmelzenden Verschonungsabschlags gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise, und es erfolgt eine Nachversteuerung, die sich aus den Regelungen der Regel- und Optionsverschonung ergibt (§ 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG bzw. R E 13c.2 i. V. m. R E 13a.9, 13a.13 und 13a.19).

242 In Anlehnung an FG Münster-Urteil v. 09.12.2013 zur vorherigen Regelung; FG Münster-Urteil v. 09.12.2013 (- 3 K 3969/11 Erb), EFG, 2014, S. 660, Nr. 8.

243 Siehe hierzu unten, A.IV und V.

Der abschmelzende Verschonungsabschlag ist als Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung verfassungsrechtlich zulässig. Bei kleineren Unternehmen führt er lediglich zu einer geringfügigen Mehrbelastung gegenüber dem bisherigen Recht. Allerdings birgt er für mittlere und große Familienunternehmen durch den steilen Grad der Degression des Verschonungsabschlags und die ersatzlose Streichung der Sockelverschonung nach wie vor nicht unerhebliche steuerliche Mehrbelastungen – insbesondere dann, wenn der Vorwegabschlag nicht genutzt werden kann.

Bei Überschreiten des Betrages von 26 Millionen Euro wird die Steuer grundsätzlich auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt. Jedoch besteht die Möglichkeit eines Antrags auf Verschonungsabschlag, mit dem für Erwerbe über 26 Millionen Euro ein Abschmelzmodell eingeführt wird (§ 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG bzw. R E 13c.1 Abs. 1 S. 1). Der Antrag auf abschmelzenden Verschonungsabschlag ist unwiderruflich und schließt einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung²⁴⁴ für denselben Erwerb aus (§ 13c Abs. 2 S. 6 ErbStG bzw. R E 13c.1 Abs. 2 S. 3 und 4). Zudem muss der Erwerber einen weiteren Antrag nach § 13a Abs. 10 ErbStG stellen, wenn der abschmelzende Verschonungsabschlag auf die Optionsverschonung angewendet werden soll (R E 13c.1 Abs. 1 S. 3).

Tab. 5: Der abschmelzende Verschonungsabschlag

	Regelverschonung	Optionsverschonung
Wert des Erwerbs in Millionen Euro	Verschonung in %	Verschonung in %
< 26,00	85	100
26,0 - 36,49	85 - 72	100 - 87
36,5 - 46,99	71 - 58	86 - 73
47,0 - 57,49	57 - 44	72 - 59
57,5 - 67,99	43 - 30	58 - 45
68,0 - 77,49	29 - 17	44 - 32
77,5 - 89,99	16 - 0	31 - 15
ab 90,00	0	0

Quelle: FinTax policy advice.

Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede 750.000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt (Tab. 5). Ab einem Wert von 89,75 Millionen Euro (Regelverschonung) beziehungsweise rund 90 Millionen Euro

244 Siehe hierzu unten, A.III.4.

(Optionsverschöpfung) begünstigten Vermögens wird kein Verschöpfungabschlag mehr gewährt (§ 13c Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13c.1 Abs. 4 S. 2).²⁴⁵ Die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen²⁴⁶ sind einzuhalten.

Der Antrag auf Durchführung des Abschmelzmodells muss für alle Arten des begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) einheitlich gestellt werden (R E 13c.1 Abs. 3 S. 1). Das begünstigte Vermögen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten ist zusammenzurechnen (R E 13c.1 Abs. 3 S. 3).

Bei *mehreren* Erwerben begünstigten Vermögens kommt es für eine Steuerbefreiung/einen Wegfall der Steuerbefreiung darauf an, ob die Erwerbe vor dem 01.07.2016 oder nach dem 30.06.2016 erfolgten.²⁴⁷

- a) Die Belastungswirkungen des Verschöpfungabschlags in Abhängigkeit von der Höhe der Erwerbe

Abbildung 24 verdeutlicht, dass kleinere Unternehmen infolge des abschmelzenden Verschöpfungabschlags nur geringfügig mehr belastet werden: Kann der Vorwegabschlag nicht genutzt werden und wird die Freigrenze von 26 Millionen Euro überschritten, kommt jedoch der abschmelzende Verschöpfungabschlag zur Anwendung und die Steuerbelastungsquote erhöht sich im Vergleich zum bisherigen Recht leicht von 5,02 auf 6,83 Prozent. Der abschmelzende Verschöpfungabschlag gewährleistet also, dass kleineren und mittleren Unternehmen, die einen Wert von leicht über 26 Millionen Euro aufweisen, kaum Mehrbelastungen entstehen.

Zu kritisieren ist vor allem der steile Grad der Degression des Verschöpfungabschlags. Für größeres Betriebsvermögen beziehungsweise größere Übertragungswerte kann die Option des Abschmelzmodells gegenüber dem bisherigen Recht in eine nicht unerhebliche Steuererhöhung münden: Eine Verschärfung der Neuregelung tritt bei großen Unternehmenswerten von über 89,75 Millionen Euro beziehungsweise rund 90 Millionen Euro zu Tage. Dem Erwerber bleibt nur, die begrenzte Stundungsmöglichkeit nach § 28 Abs. 1 ErbStG beziehungsweise R E 28 in Anspruch zu nehmen, die ihm in der Regel verwehrt bleibt, da sie nur beim Erwerb von Todes wegen gewährt wird.²⁴⁸ Insgesamt sind mit den neuen Regelungen für große Betriebsvermögen im Vergleich zur vorherigen Rechtslage, die unabhängig vom Unternehmenswert eine Vollverschöpfung gewährte, Mehrbelastungen verbunden.

245 Der Regierungsentwurf sah noch eine Sockelverschöpfung von 20 % über einem Wert von 116 Millionen Euro (bzw. über 142 Millionen Euro bei Einhaltung qualitativer Kriterien) begünstigten Vermögens für die Regelverschöpfung und von 35 % für die Optionsverschöpfung vor.

246 Siehe hierzu unten, A.IV und V.

247 Siehe hierzu unten, A.III.3.c).

248 Siehe hierzu unten, A.III.5.

Abb. 24: Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei Erwerben nahe der Freigrenze

Erwerbe (in Millionen Euro)	
Betriebsvermögen	31,5
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	0,63
nach neuem Recht	1,09
b) Davon begünstigtes Vermögen	
nach bisherigem Recht	30,87
nach neuem Recht	
ohne Vorwegabschlag	30,41
mit Vorwegabschlag	24,33
(Annahme: 20 %)	(30,41 abzgl. 20 % x 30,41)

Erbschaftsteuerbelastung	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Abschmelzender Verschonungsabschlag ohne Vorwegabschlag (§ 13c ErbStG)	Regelverschonung mit Vorwegabschlag (§§ 13c i.V.m. 13a Abs. 9 ErbStG)
auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,39 (30,87 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,82 (30,41 x 20 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,09 (24,33 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,19 (0,63 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	0,32 (1,09 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	0,32 (1,09 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	1,58	2,14	1,41
Steuerbelastungsquote (in % des Betriebsvermögens)	5,02	6,83	4,51

Quelle: FinTax policy advice.

Das Berechnungsbeispiel in Abbildung 25 verdeutlicht die Wirkung des abschmelzenden Verschonungsabschlags. Beantragt der Erwerber den abschmelzenden Verschonungsabschlag, ohne den Vorwegabschlag nutzen zu können, steigt die Steuerbelastungsquote von 5,15 Prozent nahezu auf das Sechsfache: 30,0 Prozent. Stehen dem Erwerber der Vorwegabschlag und der abschmelzende Verschonungsabschlag offen, ist die Steuerbelastungsquote mit 19,76 Prozent fast vier Mal so hoch wie bisher.

Abb. 25: Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei hohen Erwerben²⁴⁹

Erwerbe (in Millionen Euro)			
Betriebsvermögen			100
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen			
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)			2,50
nach neuem Recht ²⁵⁰			7,24
b) Davon begünstigtes Vermögen			
nach bisherigem Recht			97,50
nach neuem Recht ohne Vorwegabschlag ²⁵¹			92,76
ggf. mit Vorwegabschlag (Annahme: 20 %)			74,21 (92,76 - (20 % x 92,76))
Erbschaftsteuerbelastung	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Abschmelzender Verschonungsabschlag ohne Vorwegabschlag (§ 13c ErbStG)	Abschmelzender Verschonungsabschlag mit Vorwegabschlag (§§ 13c i.V.m. 13a Abs. 9 ErbStG)
auf begünstigtes Betriebsvermögen	4,4 (97,5 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	27,83 (92,76 x 100 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 0 % ²⁵² Anteil Besteuerung 100 % Erbschaftsteuersatz 30 %	17,59 (74,21 x 79 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 21 % Anteil Besteuerung 79 % Erbschaftsteuersatz 30 %
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,75²⁵³ (2,5 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	5,15	30,00	19,76
Steuerbelastungsquote (in % des Betriebsvermögens)	5,15	30,00	19,76

Quelle: FinTax policy advice.

249 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

250 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 7 unter A.I.2.e).

251 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 16 unter A.II.

252 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlags im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, Tab. 5.

253 Junges Verwaltungsvermögen war nach § 13b Abs. 2 ErbStG a. F. nicht begünstigt.

Das Berechnungsbeispiel in Abbildung 26 verdeutlicht die Mehrbelastungen für mittelgroße Erwerbe mit einem begünstigungsfähigen Vermögen von 50 Millionen Euro und einem begünstigten Vermögen oberhalb der Freigrenze von 26 Millionen Euro. Auch hier wirkt sich der Vorwegabschlag von angenommenen 20 Prozent günstig auf die Steuerbelastungsquote aus. Die Steuerbelastungsquote von 5,14 Prozent nach bisheriger Rechtslage steigt bei einem Unternehmen, das den Vorwegabschlag nutzen kann, auf 8,52 Prozent (beziehungsweise 13,88 Prozent ohne Vorwegabschlag).

Abb. 26: Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei mittelgroßen Erwerben

Erwerbe (in Millionen Euro)			
Betriebsvermögen	50		
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen			
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	1,25		
nach neuem Recht	2,88		
b) Davon begünstigtes Vermögen			
nach bisherigem Recht	48,75		
nach neuem Recht ohne Vorwegabschlag	47,12		
ggf. mit Vorwegabschlag (Annahme: 20 %)	37,69 (47,12 abzgl. 20 % x 37,69)		

Erbschaftsteuerbelastung	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Abschmelzender Verschonungsabschlag ohne Vorwegabschlag (§ 13c ErbStG)	Abschmelzender Verschonungsabschlag mit Vorwegabschlag (§§ 13c i.V.m. 13a Abs. 9 ErbStG)
auf begünstigtes Betriebsvermögen	2,19 (48,75 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	6,08 (47,12 x 43 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 57 % ²⁵⁴ Anteil Besteuerung 43 % Erbschaftsteuersatz 30 %	3,40 (37,69 x 30 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 70 % Anteil Besteuerung 30 % Erbschaftsteuersatz 30 %
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,37 (1,25 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	0,86 (2,88 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	0,86 (2,88 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	2,56	6,94	4,26
Steuerbelastungsquote (in % des Betriebsvermögens)	5,14	13,88	8,52

Quelle: FinTax policy advice.

254 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlages im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, Tab. 5.

- b) Die Wirkung der 20-Prozent-Verwaltungsvermögensgrenze im Rahmen des Verschonungsabschlags

Erwerber mit 19,99 Prozent Verwaltungsvermögen könnten die Optionsverschonung nutzen, während sie Erwerbern mit 20,01 Prozent verwehrt bleibt. In Fällen, die nahe der 20-Prozent-Grenze liegen, sind Streitigkeiten zum Beispiel im Zuge der Betriebsprüfung vorprogrammiert. Sachliche Gründe, warum die Optionsverschonung an eine scharfe Grenze geknüpft sein sollte, sind nicht ersichtlich, zumal da nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen in Zukunft ohnehin voll besteuert werden wird.

Abb. 27: Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung

Daten zum Erwerb (in Millionen Euro)	
Betriebsvermögen = gemeiner Wert des Betriebs	80
a) Feststellung durch Unternehmer	
Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG Annahme: Keine weiteren Schulden nach § 13b Abs. 6 ErbStG (lägen Schulden vor, würden diese bei der Ermittlung der 20-Prozent-Grenze nicht berücksichtigt)	15,50 = 19,4 % d. gemeinen Wertes des Betriebs
	Verwaltungsvermögensquote erfüllt, da nicht mehr als 20 % → Antrag auf Optionsverschonung
Betriebsvermögen abzgl. des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens	64,50
Zehn-Prozent-Pauschale > Hinzurechnung zum begünstigten Vermögen	6,45
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale	9,05
Begünstigtes Betriebsvermögen ohne Vorwegabschlag Betriebsvermögen abzgl. des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	70,95
Begünstigtes Betriebsvermögen mit Vorwegabschlag Annahme: 20 %	56,76
b) Abweichende Feststellung durch Betriebsprüfung	
Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG Annahme: Keine weiteren Schulden nach § 13b Abs. 6 ErbStG (lägen Schulden vor, würden diese bei der Ermittlung der 20-Prozent-Grenze nicht berücksichtigt)	16,1 = 20,1 % d. gemeinen Wertes des Betriebs
	Verwaltungsvermögensquote nicht erfüllt, da > 20 % → Optionsverschonung wird nicht gewährt
Betriebsvermögen abzgl. des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens	63,90
Zehn-Prozent-Pauschale > Hinzurechnung zum begünstigten Vermögen	6,39
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale	9,71
Begünstigtes Betriebsvermögen Betriebsvermögen abzgl. des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	70,29
Begünstigtes Betriebsvermögen mit Vorwegabschlag Annahme: 20 % des begünstigten Betriebsvermögens	56,23

Quelle: FinTax policy advice.

Das Beispiel (Abb. 27 und Abb. 28) verdeutlicht, dass die Steuerbelastung – sollte die Optionsverschö-
nung nachträglich entfallen und damit die Regelverschö-
nung greifen – im Falle der Nutzung eines Vor-
wegabschlags (*ohne* Vorwegabschlag) von 9,87 Millionen Euro (15,28 Millionen Euro) auf 12,36 Millionen
Euro (18,51 Millionen Euro) ansteigt.

**Abb. 28: Belastungswirkungen der Verwaltungsvermögensquote auf die Optionsverschö-
nung**

In Millionen Euro				
Antrag auf abschmelzenden Verschönungsabschlag mit Optionsverschö- nung				
	a) Feststellung durch Unternehmer: <i>abschmelzender Verschönungsabschlag</i> mit Optionsverschö- nung §§ 13a Abs. 10 i.V.m. 13c ErbStG		b) Abweichende Feststellung durch Betriebsprüfung: <i>abschmelzender Verschönungsabschlag</i> Verwaltungsvermögensquote wurde überschritten, d.h. es wird lediglich die Regelverschö- nung gewährt §§ 13a Abs. 10 S. 2 i.V.m. 13a Abs. 1, 13c ErbStG	
	mit Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG)	ohne Vorwegabschlag	mit Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG)	ohne Vorwegabschlag
<u>Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen</u>				
Bemessungsgrundlage	9,05	9,05	9,71	9,71
Erbschaftsteuerbelastung	2,72 (9,05 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,72 (9,05 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,91 (9,71 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,91 (9,71 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
<u>Begünstigtes Betriebsvermögen</u>				
Bemessungsgrundlage	56,76	70,95	56,23	70,29
Erbschaftsteuerbelastung	7,15 (56,76 x 42 % x 30 %) Abschmelzende Verschö- nung 58 % ²⁵⁵ Anteil Besteuerung 42 % Erbschaftsteuersatz 30 %	12,56 (70,95 x 59 % x 30 %) Abschmelzende Verschö- nung 41 % ²⁵⁵ Anteil Besteuerung 59 % Erbschaftsteuersatz 30 %	9,45 (56,23 x 56 % x 30 %) Abschmelzende Verschö- nung 44 % ²⁵⁵ Anteil Besteuerung 56 % Erbschaftsteuersatz 30 %	15,6 (70,29 x 74 % x 30 %) Abschmelzende Verschö- nung 26 % ²⁵⁵ Anteil Besteuerung 74 % Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	9,87	15,28	12,36	18,51
Steuerbelastungsquote (in % des Betriebsvermögens)	12,3	19,1	15,4	23,1

Quelle: FinTax policy advice.

255 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschönungsabschlags im Rahmen der Regelverschö-
nung siehe oben, Tab. 5.

c) Die Wirkungen von mehreren Erwerben auf den Verschonungsabschlag

Bei *mehreren* aufeinander folgenden Erwerben von derselben Person innerhalb von zehn Jahren²⁵⁶ werden für die Bestimmung des abschmelzenden Verschonungsabschlags die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet (§ 13c Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13c.4). Erfolgte die Besteuerung des letzten Erwerbes sowie der früheren Erwerbe erst *nach dem 30.06.2016*, entfällt bei Überschreiten des Schwellenwertes die zunächst im Rahmen des abschmelzenden Verschonungsabschlags in Anspruch genommene Steuerbefreiung, und der Steuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern (R E 13c.4 Abs. 1 S. 1 bis 3). Sie wird sodann *ersetzt* durch eine neue Steuerbefreiung, die auf Basis der zusammengerechneten Werte der Erwerbe begünstigten Vermögens sowie des abgeschmolzenen Prozentsatzes des Verschonungsabschlags ermittelt wird (R E 13c.4 Abs. 2 S. 1). Diese Minderung des Verschonungsabschlages gilt für den letzten Erwerb sowie für die früheren Erwerbe (R E 13c.4 Abs. 2 S. 1).²⁵⁷ Dabei ist nicht von Belang, ob für einzelne Erwerbe die Regel- und für andere die Optionsverschonung in Anspruch genommen wurde (R E 13c.4 Abs. 2 S. 3).

Für frühere Erwerbe, für die die Besteuerung *vor dem 01.07.2016* erfolgt ist, entfällt die ursprünglich gewährte Steuerbefreiung jedoch nicht rückwirkend, wenn durch einen weiteren Erwerb *nach dem 30.06.2016* die Freigrenze von 26 Millionen Euro überschritten wird (R E 13c.4 Abs. 1 S. 5). Die Minderung des Verschonungsabschlages gilt in diesem Fall nur für den letzten Erwerb.²⁵⁸

Bei Verstößen innerhalb der Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen²⁵⁹ im Rahmen des abschmelzenden Verschonungsabschlags gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise, und es erfolgt eine Nachversteuerung, die sich aus den Regelungen der Regel- und Optionsverschonung ergeben (§ 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG bzw. R E 13c.2 i. V. m. R E 13a.9, 13a.13 und 13a.19). Neu aufgenommen wurde Richtlinie R E 13c.2 S. 3, die bestimmt, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach §§ 13c Abs. 2 S. 1 in Verbindung mit 13a Abs. 6 ErbStG keine Auswirkungen auf die Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) hat. Ein Verstoß beeinflusst danach die Prüfung des Schwellenwertes und die Ermittlung des anzuwendenden

256 Siehe hierzu bereits oben, A.III.2.b).

257 Darüber, wie der Fall zu behandeln ist, dass zunächst für den Ersterwerb das Abschmelzmodell beantragt wird und anschließend durch einen Folgeerwerb der Verschonungsabschlag für den Ersterwerb komplett auf null abschmilzt, geben die Richtlinien nicht Aufschluss. Zu klären ist, ob in diesem Fall noch ein Wechsel in die Verschonungsbedarfsprüfung auch für den Ersterwerb erfolgen kann; so Reich zum Erlass (in diesem Punkt bleiben die Richtlinien unverändert), Der Koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB, 2017, S. 1883.

258 Vgl. Korezkij, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro, DStR, Heft 4, 2017, S. 189 (192).

259 Siehe hierzu unten, A.IV und V.2.

Prozentsatzes des Verschonungsabschlags nicht, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändere.²⁶⁰

Abb. 29: Kettenschenkung mit abschmelzendem Verschonungsabschlag (Regelverschonung)

Erwerbe von derselben Person (in Millionen Euro)			
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2012			30
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2016			25
■ Variante 1: Vorerwerb vor dem 01.07.2016 (Stichtag), sog. Alterwerb			
■ Variante 2: Vorerwerb nach dem 30.06.2016 (Stichtag)			
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2019			5

	Belastung ohne Berücksichtigung der Vorerwerbe Regelverschonung ²⁶¹		Belastung mit Berücksichtigung der Vorerwerbe (Abschmelzender) Verschonungsabschlag/Regelverschonung (§§ 13c Abs. 2 i. V. m. 13a Abs. 1 ErbStG bzw. R E 13c.4)	
Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung 2012				
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	30	30	30	30
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,35 (30 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,35 (30 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,35 (30 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,35 (30 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %
Besteuerung nach alter Gesetzeslage				
		Variante 1 Vorerwerb <i>vor dem</i> <u>01.07.2016</u> (Stichtag) sog. Alterwerb	Variante 2 Vorerwerb <i>nach dem</i> <u>30.06.2016</u> (Stichtag)	
Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung 2016				
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	25	55 ²⁶² (30 + 25)	55 (30 + 25)	

260 Vgl. hierzu bereits oben, A.III.2.c).

261 Auch nach dem bisherigen Recht wurden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden (§ 14 Abs. 1 ErbStG a. F.). Im Gegensatz zur Neuregelung wurde bisher jedoch zur Ermittlung des Gesamtbetrages die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Aus Vereinfachungsgründen wird die Darstellung der Belastung *ohne Berücksichtigung der jeweiligen Vorerwerbe* gewählt. Im Ergebnis fiel an dieser Stelle die gleiche Steuerbelastung wie bei einer Steueranrechnung an.

262 Zur Prüfung des Schwellenwerts sind mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe begünstigten Vermögens (mit ihrem früheren Wert) zusammenzurechnen. Zu berücksichtigen sind Vorerwerbe begünstigten Vermögens, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht, sowie auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, für die die Steuer nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 01.07.2016 bzw. vor dem 01.01.2009 entstanden ist (R E 13a.2 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 S. 1).

Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,13 (25 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,13 (25 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	3,98 (25 x 53 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 47 % ²⁶³ Anteil Besteuerung 53 % Erbschaftsteuersatz 30 %
	Besteuerung nach alter Gesetzeslage	Besteuerung des sog. Altererbs (vor 01.07.2016) nach alter Gesetzeslage	Besteuerung des Erwerbs nach dem 30.06.2016 nach neuer Gesetzeslage
Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2019			
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	5	60 (30 + 25 + 5)	60 (30 + 25 + 5)
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	0,23 (5 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	0,90 (5 x 60 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 40 % Anteil Besteuerung 60 % Erbschaftsteuersatz 30 %	1,42 (5 x 60 % x 30 %) + ((25 x 60 % x 30 %)-3,98) = 0,9 + 0,525 Abschmelzende Verschonung 40 % Anteil Besteuerung 60 % Erbschaftsteuersatz 30 %
	Besteuerung nach alter Gesetzeslage	Besteuerung im Jahr 2019 erfolgt nach neuer Gesetzeslage. Die 2016 gewährte Verschonung des sog. Altererbs bleibt erhalten.	Die 2016 gewährte Verschonung des Erwerbs nach dem 30.06.2016 entfällt rückwirkend.
Summe Steuerbelastung seit 2012	2,70	3,38	6,75
Steuerbelastungsquote (in % des gesamten Betriebsvermögens)	4,5	5,63	11,25

Quelle: FinTax policy advice.

Die Abbildung zeigt, wie die Höhe der Steuerbelastung von der Einbeziehung früherer Erwerbe beeinflusst wird. Es erfolgten zunächst zwei Übertragungen begünstigten Betriebsvermögens in den Jahren 2012 (30 Millionen Euro) und 2016 (25 Millionen Euro). Der letzte Erwerb erfolgte 2019 (fünf Millionen Euro). In Variante 1 erfolgte die Besteuerung des früheren Erwerbs im Jahr 2016 *vor* dem 01.07.2016, in Variante 2 *nach* dem 30.06.2016.

In Variante 1 wird die Freigrenze von 26 Millionen Euro zwar deutlich überschritten, jedoch verbleibt es bei der Regelverschonung von 85 Prozent, da das Erbschaftsteuerrecht auf den Alterwerb keine Anwendung findet. Im Jahr 2019 wird die Freigrenze unter Zusammenrechnung der drei Erwerbe auch überschritten. Nur dieser letzte Erwerb von fünf Millionen Euro ist nach den neuen Regelungen zu besteuern. Aufgrund des abschmelzenden Verschonungsabschlags erfolgt für den letzten Erwerb nur noch eine Verschonung von 40 Prozent – und nicht wie vor dem 01.07.2016 für den Erwerb von 55 Millionen Euro von 85 Prozent. Insgesamt ergibt sich eine Steuerbelastungsquote von 5,63 Prozent.

263 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlags im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, Tab. 5.

In Variante 2 mit einem Erwerb *nach* dem 30.06.2016 steigt die Steuerbelastung demgegenüber erheblich an. Schon der zweite Erwerb im Jahr 2016 unterliegt den neuen Besteuerungsregelungen. Es erfolgt nur noch eine Verschonung von 47 Prozent gegenüber der nach „altem“ Recht geltenden Verschonung von 85 Prozent. Gegenüber Variante 1 verdoppelt sich die Steuerbelastungsquote.

4. Die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Überblick

Die Verschonungsbedarfsprüfung erlässt nur dann die Steuerschuld, wenn der Erwerber nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem *verfügbaren Vermögen*²⁶⁴ zu tilgen (§ 28a Abs. 1 S. 1 ErbStG bzw. R E 28a.2 Abs. 1 S. 1). Wer also die Verschonungsbedarfsprüfung beantragt und einen Erlass der Steuerschuld anstrebt, ist gezwungen, seine privaten Vermögensverhältnisse offenzulegen. Hierzu wird das mit der Erbschaft oder Schenkung mit übergehende, aber auch das bereits *vorhandene nicht begünstigte* Betriebs- und Privatvermögen zu 50 Prozent zur Tilgung einbezogen (§ 28a Abs. 2 ErbStG bzw. R E 28a.2 Abs. 1 S. 7). Bereits *vorhandenes begünstigtes Betriebsvermögen* zählt ebenso wie mit dem Erb- oder Schenkungsfall übergegangenes begünstigtes Betriebsvermögen *nicht* zum verfügbaren Vermögen. Mit übergehendes oder bereits vorhandenes *Privatvermögen* gehört nicht zum *begünstigungsfähigen* Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG (vgl. auch R E 28a.2 S. 7 Nr. 1) und kann daher auch nicht zum *begünstigten* Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG zählen. Es fließt daher zu 50 Prozent in das verfügbare Vermögen ein.

Die Richtlinien definieren die Ermittlung des verfügbaren Vermögens im Einzelnen. So ist das verfügbare Vermögen um Schulden und Lasten sowie Gegenleistungen im Fall einer Schenkung zu kürzen (R E 28a.2 Abs. 2 S. 5). Jedoch wird der Wert des verfügbaren Vermögens nicht um die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den steuerpflichtigen Erwerb gekürzt. Problematisch ist, dass das verfügbare Vermögen bei mehreren Erwerben mehrfach als verfügbares Vermögen mit den entsprechenden Steuerlasten herangezogen werden kann. Negativ zu werten ist auch, dass zum verfügbaren Vermögen im Unternehmen gebundenes – eben nicht frei verfügbares – Vermögen zählen soll. Nicht in Vergessenheit geraten sollte, dass die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen dem Bereicherungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht, weil nicht mehr die durch den Vermögenszuwachs vermittelte Leistungsfähigkeit im Vordergrund steht, sondern die Vermögensleistungsfähigkeit des Erwerbers insgesamt.²⁶⁵ Auch werden betriebliche

264 Siehe hierzu unten, A.III.4.a).

265 Siehe hierzu unten, A.III.4.e).

Entscheidungen heraufbeschoren, die im Widerspruch zu der auf Nachhaltigkeit gerichteten Unternehmensführung stehen.

Der Erlass der Steuer kann ganz oder teilweise rückwirkend entfallen (auflösende Bedingung gem. § 28a Abs. 4 ErbStG), wenn zum Beispiel die Lohnsummenregelungen sowie die Behaltensfristen innerhalb der für die Optionsverschonung maßgebenden sieben Jahre nicht eingehalten werden oder der Erwerber von derselben oder einer anderen Person innerhalb von *zehn* Jahren nach der Schenkung oder dem Erbfall weiteres Vermögen erhält und dieses im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG verfügbar ist.²⁶⁶ Die Richtlinien enthalten darüber hinaus erstmals Einzelheiten zu den erst am 15.12.2018 in Kraft getretenen drei auflösenden Bedingungen des § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 4 bis 6 ErbStG (erstmaliger Erlass oder Änderung der Feststellungsbescheide, Änderung der Steuerfestsetzung, Weiterübertragung begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG aufgrund einer Verpflichtung an Dritte).

Wenn das begünstigte Vermögen die 26-Millionen-Euro-Freigrenze übersteigt und der Erwerber keinen Antrag nach § 13c ErbStG gestellt hat²⁶⁷, wird die Steuer grundsätzlich ohne Verschonung für das begünstigte Vermögen festgesetzt (R E 28a.1 Abs. 1 S. 1). Allerdings kann der Erwerber einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG stellen

(R E 28a.1 Abs. 1 S. 2). Die Verschonungsbedarfsprüfung erlässt die Steuerschuld auf das begünstigte Vermögen, wenn der Erwerber persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem *verfügbaren Vermögen*²⁶⁸ zu begleichen (R E 28a.2 Abs. 1 S. 1). Hierzu wird das mit der Erbschaft oder Schenkung mit übergehende²⁶⁹, aber auch das bereits vorhandene Betriebs- und Privatvermögen einbezogen (R E 28a.2 Abs. 3 S. 2). Ist ausreichend verfügbares Vermögen vorhanden, scheidet ein Erlass der Steuerschuld aus und ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu entrichten.

a) Das verfügbare Vermögen

Die Verschonungsbedarfsprüfung bezieht sich nicht auf die Größe des Betriebs, sondern auf den Wert des zum Erwerb gehörenden begünstigten Vermögens. Es wird eine *erwerberbezogene* Besteuerung des

266 Siehe hierzu unten, A.V.

267 Siehe hierzu oben, A.III.3.

268 Siehe hierzu unten, A.III.4.a).

269 Wie die Steuer auf das mit übergehende begünstigte Betriebsvermögen zu berechnen ist, ergibt sich aus R E 28a.1 Abs. 5 sowie H E 28a.1.

Vermögensanfalls zugrunde gelegt und der Erwerber soll Schuldner der Steuer sein (nicht das Unternehmen). Daher bezieht die Prüfung

1. das mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich *mit übertragene* sowie
2. das im Zeitpunkt der Steuerentstehung beim Erwerber *bereits vorhandene*

Betriebs- und Privatvermögen zu 50 Prozent mit ein. Allerdings erfolgt die Einbeziehung des mit übergebenen oder bereits dem Erwerber gehörenden Vermögens nur, wenn es *nicht* zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehört beziehungsweise gehören würde (verfügbares Vermögen gem. § 28a Abs. 2 ErbStG bzw. R E 28a.2 Abs. 1 S. 4 bis 7 i. V. m. Abs. 3 S. 2). *Nicht* einzubeziehen ist also mit übertragenes und bereits vorhandenes Vermögen, das im Falle eines Erwerbs im Todesfall oder einer Schenkung *begünstigtes* Vermögen wäre. Wie bei mit übergebenen gilt es auch bei bereits vorhandenen Betrieben, die Beschäftigung und die Betriebe selbst zu bewahren.²⁷⁰ Mit übergehendes oder bereits vorhandenes *Privatvermögen* gehört nicht zum *begünstigungsfähigen* Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG (vgl auch R E 28a.2 S. 7 Nr. 1) und kann daher auch nicht zum *begünstigten* Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG zählen (siehe unten). Es fließt daher zu 50 Prozent in das verfügbare Vermögen ein. Ob nicht begünstigtes und damit für die Tilgung der Steuerschuld verfügbares Vermögen vorliegt, ist daher insbesondere für das Betriebsvermögen zu prüfen (Abb. 30).

Die Richtlinien (R E 28a.2 Abs. 1 S. 7) konkretisieren, was zum verfügbaren Vermögen gehört:

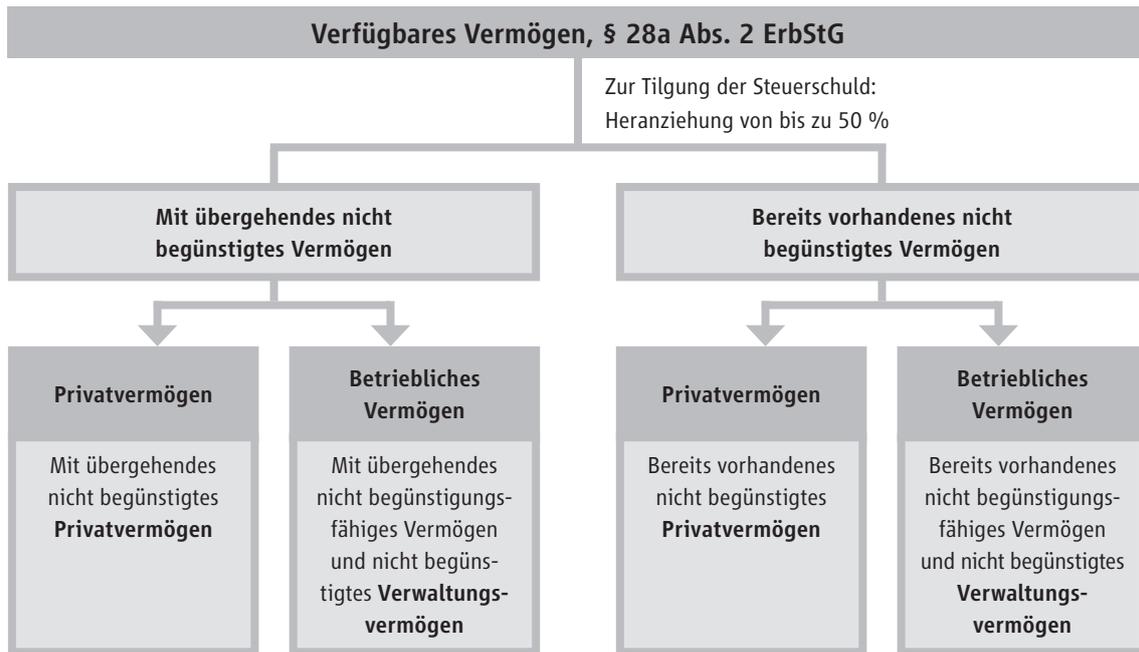
- das nicht *begünstigungsfähige* Vermögen, zum Beispiel Anteile an Kapitalgesellschaften unter 25 Prozent, ausländisches Betriebsvermögen in einem Drittstaat sowie Privatvermögen wie zum Beispiel Kapitalvermögen und Grundstücke und übriges Vermögen (R E 28a.2 Abs. 1 S. 7 Nr. 1),
- das nicht begünstigte *Verwaltungsvermögen*, das zu einer wirtschaftlichen Einheit des *begünstigungsfähigen* Vermögens gehört (R E 28a.2 Abs. 1 S. 7 Nr. 2; vgl. zum steuerpflichtigen Wert des *Verwaltungsvermögens* R E 13b.9 Abs. 2),
- Vermögen, das nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt (R E 28a.2 Abs. 1 S. 7 Nr. 3).

§ 28a Abs. 2 ErbStG beziehungsweise R E 28a.2 Abs. 1 S. 5 legt dem verfügbaren Vermögen die Summe der gemeinen Werte zugrunde.²⁷¹

270 Regierungsentwurf v. 07.09.2015, BT-Drs. 18/5923, S. 37.

271 Die Bewertung richtet sich nach dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). Schulden und Lasten werden vom einzubeziehenden Vermögen subtrahiert. Dabei wird übersehen, dass Veräußerungskosten und -steuern anfallen, die den Erlös mindern.

Abb. 30: Verfügbares Vermögen



Quelle: FinTax policy advice.

Bestand und Wert des verfügbaren Vermögens sind bezogen auf den Besteuerungszeitpunkt zu ermitteln (R E 28a.2 Abs. 2 S. 1 und 2). Dabei ist das verfügbare Vermögen um Schulden und Lasten (einschließlich Nachlassverbindlichkeiten) sowie Gegenleistungen im Fall einer Schenkung zu kürzen (Nettowert, R E 28a.2 Abs. 2 S. 4 und 5). Jedoch wird der Wert des verfügbaren Vermögens nicht um die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den steuerpflichtigen Erwerb gekürzt, das heißt die Erbschaft- und Schenkungsteuer sind zur Ermittlung des verfügbaren Vermögens anzusetzen (R E 28a.2 Abs. 2 S. 6). Genauso wenig mindern die durch einen späteren Verkauf verfügbaren Vermögens anfallenden Steuern, zum Beispiel Einkommensteuern oder Grunderwerbsteuern, das verfügbare Vermögen (R E 28a.2 Abs. 2 S. 10). Steuerbefreiungen zum Beispiel für Hausrat, Kulturgüter oder ein Familienheim (R E 28a.2 Abs. 2 S. 7) sind ebenso unbeachtlich wie persönliche Freibeträge und sind demgemäß dem verfügbaren Vermögen hinzuzurechnen. Selbst wenn der Erwerber nicht frei über das Vermögen verfügen kann, weil es zum Beispiel in einem Betriebsvermögen gebunden ist, soll dieses angesetzt werden (R E 28a.2 Abs. 2 S. 9).

Regelungsbedarf

Für die Praxis von Relevanz und nicht nachvollziehbar ist, warum die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer den Wert des verfügbaren Vermögens nicht mindert.

Damit erhöht sich die Steuerlast auf das verfügbare Vermögen für die Familiensteuerklasse I auf 80 Prozent (30 Prozent Tarifbelastung sowie 50 Prozent des Werts des miterworbenen nicht begünstigten Vermögens, die in das verfügbare Vermögen einfließen).²⁷² Auch kann das verfügbare Vermögen bei mehreren Erwerben mehrfach als verfügbares Vermögen mit den entsprechenden Steuerlasten herangezogen werden.²⁷³ Aus § 10 Abs. 8 ErbStG, der die (Nicht-)Abzugsfähigkeit in Bezug auf den steuerpflichtigen Erwerb regelt, ergibt sich diese Interpretation der Verwaltung nicht. Gleiches gilt für die durch einen späteren Verkauf verfügbaren Vermögens anfallenden Steuern, zum Beispiel Einkommensteuern oder Grunderwerbsteuern sowie für latente Ertragsteuern auf stille Reserven.

b) Rückwirkendes Entfallen des Steuererlasses

Bei dem Erlass der Steuerschuld handelt es sich um einen unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehenden Verwaltungsakt (vgl. § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO). Der Erlass der Steuer²⁷⁴ kann ganz oder teilweise rückwirkend entfallen (auflösende Bedingung gem. § 28a Abs. 4 ErbStG), wenn

- die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen innerhalb der für die Optionsverschonung maßgebenden sieben Jahre nicht eingehalten werden (§ 28a Abs. 4 Nr. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 28a.4 Abs. 1),²⁷⁵
- der Erwerber von derselben oder einer anderen Person innerhalb von *zehn* Jahren nach der Schenkung oder dem Erbfall weiteres Vermögen²⁷⁶ erhält und dieses im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG verfügbar ist (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG bzw. R E 28a.4 Abs. 2)²⁷⁷. Dabei ist der Nettowert des hinzuerworbenen Vermögens anzusetzen, wobei die auf den Hinzuerwerb entfallende Steuer den Wert des verfügbaren Vermögens nicht mindern soll (R E 28a Abs. 2 S. 7 und 8),
- nachträglich für die Erlasshöhe entscheidende Wertansätze erstmalig zum Ansatz kommen oder geändert werden (R E 28a.4 Abs. 3 S. 1),
- die dem Erlass zugrundeliegende Steuerfestsetzung geändert wird (R E 28a.4 Abs. 3 S. 1) oder

272 Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-ErbSchafftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90). Der Freistaat Bayern vertrat seinerzeit die entgegengesetzte Auffassung, dergemäß die später anfallende Erbschaftsteuer bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens abzuziehen sei; vgl. hierzu LfSt Bayern vom 14.11.2017 - S 371.1.1-30/8 St34. Mit den Richtlinien hat der Freistaat Bayern seinen Widerstand aufgegeben.

273 Reich, Der Koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB, Heft 33, 2017, S. 1879 (1884).

274 Die Richtlinien stellen einen unter kraft Gesetzes erfolgenden Widerrufsvorbehalt stehenden Verwaltungsakt dar. Die Erlöschenswirkung der Richtlinien entfällt.

275 Siehe hierzu unten, A.V.

276 Lediglich übliche Gelegenheitsgeschenke sind unbeachtlich (R E 28a.4 Abs. 2 S. 3).

277 Orientierung der Frist an § 14 ErbStG. Der Erwerber kann auf erneuten Antrag einen Erlass unter Berücksichtigung des erhöhten verfügbaren Vermögens erhalten.

- begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG aufgrund einer Verpflichtung an Dritte weiterübertragen wird (R E 28a.4 Abs. 3 S. 1).

Der unter dem Widerruf stehende Verwaltungsakt über den Erlass der Steuer ist bei Eintritt der auflösenden Bedingung mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen (§ 28a Abs. 4 S. 2 und 3 ErbStG).

Im Einzelnen: Werden die Voraussetzungen der Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen nicht eingehalten, ist der *vollständige oder teilweise* rückwirkende Wegfall des Erlasses der Steuerschuld die Folge (R E 28a.4 Abs. 1 S. 1). Die zunächst erloschene Steuer lebt *ganz oder teilweise* wieder auf (R E 28a.4 Abs. 1 S. 2). Der Umfang des rückwirkenden Wegfalls richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung (R E 28a.4 Abs. 1 S. 3), deren Anforderungen gegenüber denen der Regelverschonung anspruchsvoller sind. Da der Erwerber einen vollständigen Erlass der Steuer erreichen kann, darf die jährliche Lohnsumme in Orientierung an die Options-/Vollverschonung innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb insgesamt 700 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Auch darf der Erwerber das begünstigte Vermögen oder Teile hiervon innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb nicht veräußern oder aufgeben (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 28a.4 Abs. 1 S. 1).²⁷⁸

Erhält der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt weiteres Vermögen, das verfügbares Vermögen darstellt, ist der Verwaltungsakt über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit *in Gänze* zu widerrufen (R E 28a.4 Abs. 2 S. 1). Die zunächst erloschene Steuer lebt *vollständig* wieder auf (R E 28a.4 Abs. 2 S. 4). Dies soll unabhängig davon gelten, *ob und in welchem Umfang* der Erwerb dem ErbStG unterliegt (R E 28a.4 Abs. 2 S. 2).

Anders als bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen kann der Erwerber einen erneuten Antrag nach § 28 Abs. 1 ErbStG stellen (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 28a.4 Abs. 2 S. 5). Für den Erwerb, für den der Erlass gewährt wurde, ist das zunächst ermittelte verfügbare Vermögen um 50 Prozent des hinzuerworbenen Vermögens zu erhöhen (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 S. 3 ErbStG; R E 28a.4 Abs. 2 S. 6).

Wie in R E 28a.2 Abs. 2 S. 6 bereits im Allgemeinen geregelt, stellen die Richtlinien nunmehr auch für einen weiteren Hinzuerwerb innerhalb der Zehnjahresfrist fest, dass die auf den Hinzuerwerb entfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer den Wert des verfügbaren Vermögens ebenfalls nicht mindert (R E 28a.4 Abs. 2 S. 8). Es ist zu kritisieren, dass das zur Begleichung der Steuer verwendete Vermögen *tatsächlich* gerade nicht verfügbar ist. Indem die auf den nachträglichen Erwerb des miterworbenen

278 Zu beachten ist hier, dass es also nicht zur Anwendung der Optionsverschonung – die nur unterhalb der Freigrenze von 26 Millionen Euro insgesamt gilt und oberhalb der Grenze von 26 Millionen Euro abgeschmolzen wird – kommt, sondern es sich lediglich um die Prüfung der im Rahmen der Optionsverschonung aufgestellten Anforderungen an eine Einhaltung der Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen handelt.

nicht begünstigten Vermögens anfallende Erbschaftsteuer nicht als bereicherungsmindernd abgezogen werden kann, kommt es zu einer wirtschaftlichen „Doppelbesteuerung“.²⁷⁹

Die Richtlinien enthalten darüber hinaus erstmals Einzelheiten zu den erst am 15.12.2018 in Kraft getretenen Ergänzungen des § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 4 bis 6 ErbStG, die drei weitere Fälle einer auflösenden Bedingung enthalten. So ist nach R E 28a.4 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass der Steuer, mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen, wenn für das verfügbare Vermögen *Feststellungsbescheide erstmals erlassen oder geändert* werden und die festgestellten Werte von den beim Erlass zugrunde gelegten Werten abweichen. Dieselben Rechtsfolgen treten ein, wenn die dem Erlass zugrundeliegende *Steuerfestsetzung geändert* oder begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG aufgrund einer Verpflichtung *an Dritte* weiterübertragen wird (R E 28a.4 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 und 3). Die zunächst erloschene Steuer lebt vollständig wieder auf, und der Erwerber kann einen erneuten Antrag nach § 28a Abs. 1 ErbStG stellen (R E 28a.4 Abs. 3 S. 2).²⁸⁰

c) Die Stundung

Liegt das verfügbare Vermögen nicht als fungibles Vermögen vor und benötigt der Erwerber Zeit, um zwecks Tilgung der Steuerschuld zum Beispiel einen Kredit aufzunehmen oder Grundstücke zu veräußern, so kann die Steuer auf das *begünstigte Vermögen*²⁸¹ für einen Zeitraum von sechs Monaten gestundet werden (§ 28a Abs. 3 ErbStG bzw. R E 28a.3 S. 1). Voraussetzung ist, dass die Einziehung der Steuer bei Fälligkeit eine „erhebliche Härte“ für den Erwerber darstellen würde (§ 28a Abs. 3 S. 1 und 2 ErbStG). Die Stundung erfolgt verzinslich. Nach Ablauf der sechs Monate kann der Erwerber eine weitere Stundung

279 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 21; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 8; Wachter, Entwurf der ErbStR 2019, Gute Wünsche der Finanzverwaltung für das neue Jahr?, DB, Heft 01 bis 02, 2019, S. M4 (M5); Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, Heft 3, S. 128 (131); Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (90); Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (143).

280 Hintergrund der Ergänzungen in § 28a Abs. 4 ErbStG war, dass Anträge auf Steuererlass nach § 28a ErbStG nach Inkrafttreten des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für Erwerbe nach dem 30.06.2016 nicht beschieden wurden, da eine Änderung im Nachhinein nur in den Fällen des § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG möglich war. Somit wäre z. B. ein Erlassbescheid nicht änderbar gewesen, wenn z. B. die Betriebsprüfung nachträglich ein höheres erbschaftsteuerlich schädliches Unternehmensvermögen auf den seinerzeitigen Übertragungszeitpunkt festgestellt hätte. Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2352 wurden die § 28a Abs. 4 Nr. 4 bis 6 ErbStG eingefügt, die den Verwaltungsakt u. a. für diese Fälle unter den Vorbehalt des Widerrufs stellen; vgl. Liebernickel, Umfassende Änderungsmöglichkeiten für erbschaftsteuerliche Erlassbescheide durch das „JStG 2018“, Link siehe Literaturverzeichnis.

281 R E 28a.3 S. 3 stellt klar, dass eine Stundung der Steuer, die auf das zugleich übergegangene *nicht begünstigte* Vermögen entfällt, nach § 28a Abs. 3 ErbStG nicht möglich ist.

nach § 28a Abs. 3 ErbStG für weitere sechs Monate beantragen.²⁸² Darüber hinaus sind Stundungen auf das *begünstigte* Vermögen nach § 28 Abs. 1 ErbStG beziehungsweise R E 28 Abs. 1 Nr. 3 oder nach § 222 AO möglich.²⁸³ Im Zusammenhang mit § 222 AO wird den Steuerpflichtigen von *einzelnen* Bundesländern durch Verwaltungsverfügung aufgrund der mit der Corona-Krise möglicherweise eingetretenen finanziellen Nöte eine zinslose Stundung eingeräumt.

d) Die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen und das Verfassungsrecht

Regelungsbedarf

Bereits vorhandenes und mit übergehendes Privatvermögen wird zu 50 Prozent zur Tilgung der Steuerschuld herangezogen, obwohl dies vom Bundesverfassungsgericht nicht verlangt wird. Im Gegenteil – bereits vorhandenes Privatvermögen in gleichem Umfang wie das mit übergehende oder sonstige nicht begünstigte Privatvermögen heranzuziehen, widerspricht zunächst erst einmal dem Wortlaut des Bundesverfassungsgerichtsurteils. Dieses zieht eine Einbeziehung schon vor dem Erwerb vorhandenen eigenen Vermögens allenfalls „unter Umständen“ in Betracht.²⁸⁴

Dennoch hat sich im Gesetzgebungsverfahren die Auffassung durchgesetzt, dass die Einbeziehung des bereits vorhandenen Vermögens verfassungsrechtlich erforderlich sei, wenn eine gewisse Erwerbshöhe bei größeren Übertragungen überschritten ist. Wenn das Bundesverfassungsgericht ausführt, dass es im Erbschaftsteuerrecht für die Bemessung der Steuer *allein auf die Bereicherung durch das Erworben*e ankomme und die Einbeziehung bereits vorhandenen Vermögens einen „erheblichen Widerspruch(s) zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts“ bedeute, dann handelt es sich jedoch um eine grundsätzliche Aussage, die nur für *alle* Unternehmen *gleich welcher Größe* gelten kann.²⁸⁵

Zudem widerspricht die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen dem Bereicherungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip, weil nicht mehr die durch den Vermögenszuwachs vermittelte Leistungsfähigkeit im Vordergrund steht, sondern die Vermögensleistungsfähigkeit des Erwerbers insgesamt. Die vom Gesetzgeber einst getroffene und noch immer geltende grundlegende gesetzliche Belastungsentscheidung, nur den durch die Erbschaft oder Schenkung bewirkten Vermögenszuwachs beim Erwerber als Ausdruck seiner besonderen Leistungsfähigkeit zu besteuern (Charakter der Erbanfallsteuer), wird damit durchbrochen. Der mögliche Verstoß gegen die Systematik und Konsistenz dieser Belastungsentscheidung

282 Regierungsentwurf v. 07.09.2015, BT-Drs. 18/5923, S. 34.

283 Siehe unten, A.III.5, Tab. 6.

284 Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 79.

285 Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 76 ff.

legt die Vermutung der Sach- und Gleichheitswidrigkeit nahe und könnte einen Verstoß gegen das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Steuertatbestandes darstellen.

e) Konsequenzen der Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen

Zweifelsohne drohen durch die Einbeziehung von Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung eine erhöhte Gestaltungsanfälligkeit und verfehlte Lenkungs- und Anreizwirkungen. Übertragungen an vermögenslose oder wenig erfahrene Nachkommen könnten unter anderem die Folge sein.

Aber auch unternehmerisch und wirtschaftlich schädliche Entscheidungen sind vorprogrammiert. Kann der Bedachte sein Privatvermögen aufgrund der aktuellen Marktlage nicht erfolgreich veräußern und sind aus seinem Privatvermögen 30 bis 50 Prozent Erbschaftsteuer zu entrichten, wird er überdenken, ob er das Erbe antritt. Eine Entscheidung gegen das Unternehmen wird sich auf die Beschäftigung und damit auch auf die Einnahmen des Fiskus auswirken. Es stellt sich daher die Frage, was für den eigentlich mit der Verschonung bezweckten Unternehmenserhalt beziehungsweise die Sicherung von Arbeitsplätzen gewonnen ist, wenn eine Entscheidung gegen das Unternehmen droht.²⁸⁶

5. Die Stundung (§ 28 ErbStG)

Überblick

Bei einem Erwerb im *Todesfall* (nicht im Schenkungsfall) erhält der Erwerber die Möglichkeit, auf Antrag die auf das zu *begünstigende* Vermögen entfallende festgesetzte Steuer bis zu sieben Jahre (§ 28 Abs. 1 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 1 S. 1) zu stunden.²⁸⁷ Im Falle eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung und Behaltensfristen²⁸⁸ endet die Stundung in vollem Umfang und die Steuer wird sofort fällig (R E 28 Abs. 3 Nr. 3). Die Steuer, die aufgrund des Verstoßes gegen die Lohnsummenregelungen oder Behaltensfristen zu zahlen ist, kann nicht gestundet werden (R E 28 Abs. 3 S. 2). Wenn die Steuerfestsetzung geändert wird und sich hierdurch die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer erhöht, beginnt für den Änderungsbetrag – so stellen die Richtlinien erstmals klar – ein neuer Siebenjahreszeitraum. (R E 28 Abs. 1 S. 2). Die praktische Relevanz der bisher kaum angewandten Stundungsregelung könnte zunehmen, jedoch sollte – um eine

286 Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 80 f.

287 § 28 Abs. 1 ErbStG a. F. sah noch eine zinslose Stundung für Betriebsvermögen – und nicht nur für das begünstigte Vermögen – über zehn Jahre vor, allerdings unter der Voraussetzung, dass die Stundung zur „Erhaltung des Betriebs notwendig“ sei. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses erweiterte die Stundungsmöglichkeiten um einen neuen § 28 Abs. 2 ErbStG-BTE (Rechtsanspruch auf zinslose Stundung über zehn Jahre für Erwerbe von Todes wegen). Dies hatte der Bundesrat beanstandet, weshalb als Ergebnis des Vermittlungsausschusses lediglich § 28 Abs. 1 ErbStG geändert wurde. Siehe hierzu unten, A.III.4.c).

288 Siehe hierzu unten, A.IV und V.

Fortführung des Unternehmens zu gewährleisten – auch für nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen eine Stundung gewährt werden. Zudem ist die Anwendung begrenzt, da die Regelung nur für Erwerbe von Todes wegen gilt. Sie sollte sich auch auf Schenkungen erstrecken. Darüber hinaus sind die Erbschaftsteuerzahlungen aufgrund der Verzinsung vom zweiten bis zum siebten Jahresbetrag mit Mehrbelastungen verbunden. Aufgrund der mit der Corona-Krise möglicherweise eingetretenen finanziellen Nöte wird Betroffenen von *einzelnen* Bundesländern durch Verwaltungsverfügung, die bei § 222 AO anzusiedeln ist, eine zinslose Stundung eingeräumt.

§ 28 Abs. 1 ErbStG a. F. wurde einer Überarbeitung²⁸⁹ unterzogen. Nach der Neuregelung kann die Erbschaftsteuer auf *begünstigtes* Vermögen²⁹⁰ auf Antrag bei Erwerben von Todes wegen bis zu sieben Jahre gestundet werden. Nur der erste Jahresbetrag ist zinslos zu stunden. Für die weiteren sechs Jahresbeträge fallen Zinsen in Höhe von 0,5 Prozent für jeden Monat (§§ 234, 238 AO) an (§ 28 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 1 und 2). Durch die Richtlinien wird erstmals klargestellt, dass hinsichtlich des Änderungsbetrags ein neuer Siebenjahreszeitraum beginnt, wenn die Steuerfestsetzung geändert wird und sich hierdurch die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer erhöht (R E 28 Abs. 1 S. 2).

Für die der Stundung zugrunde zu legende Steuer auf begünstigtes Vermögen sind für die Regel- und die Optionsverschonung gegebenenfalls der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG), der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) und der abschmelzende Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG) in Abzug zu bringen (R E 28 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 und 2). Die Stundung erstreckt sich bei der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) auf die für das *begünstigte* Vermögen nicht erlassene Steuer (R E 28 Abs. 1 S. 3 Nr. 3). Zudem kann die Stundung gewährt werden, wenn kein Antrag auf abschmelzenden Verschonungsabschlag oder Verschonungsbedarfsprüfung gestellt wurde (R E 28 Abs. 1 S. 3 Nr. 4).

289 Die frühere Stundungsregelung des § 28 Abs. 1 ErbStG a. F. war seit jeher mangels Anwendbarkeit in der Praxis umstritten. In dem sich an das Urteil des Bundesverfassungsgerichts anschließenden Gesetzgebungsverfahren war die Stundung Gegenstand intensiver politischer Verhandlungen und häufiger Änderungen. Zuletzt verständigte sich der Vermittlungsausschuss auf eine Überarbeitung des § 28 Abs. 1 ErbStG a. F. Die Neuregelung passierte am 29.09.2016 den Bundestag und am 14.10.2014 den Bundesrat. Andere zunächst ergänzend geplante Stundungsregelungen wurden fallen gelassen. Vgl. im Einzelnen Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 37 f., 82 ff.

290 Siehe hierzu oben, A.II.

Die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen sind einzuhalten.²⁹¹ Im Falle der Optionsverschonung gelten die verlängerten Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen (§§ 28 Abs. 1 S. 5 und 6 i. V. m. 13a Abs. 3 und 6 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 3).

Um eine Fortführung des Unternehmens zu gewährleisten, sollte auch für *nicht* begünstigtes Verwaltungsvermögen eine Stundung gewährt werden. Der Erwerb von nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen unterliegt der sofortigen definitiven Besteuerung, sofern die Zehn-Prozent-Grenze überschritten wird. Ist der Erwerber nicht in der Lage, die Erbschaft- oder Schenkungsteuerschuld zu tilgen, ist er gezwungen, einen Kredit aufzunehmen oder gar den Betrieb zu veräußern. Es sind aber gerade die Unternehmen mit größerem Verwaltungsvermögen, die künftig infolge der höheren Besteuerung des Verwaltungsvermögens mit umfangreicheren Erbschaftsteuerzahlungen konfrontiert werden. Gerade für diese Unternehmen ist die Möglichkeit der Stundung erforderlich und sollte nochmals überdacht werden.

Regelungsbedarf

Die mit einer Nachfolge verbundenen Belastungen bestehen aufgrund der mit dem Unternehmensübergang verbundenen Risiken und der großen Verantwortung für eine erfolgreiche Unternehmensfortführung und Belegschaft auch im Schenkungsfall.²⁹² Gerade für diesen steht dem Erwerber jedoch lediglich die Stundung im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a Abs. 3 ErbStG beziehungsweise R E 28a.3 und nach § 222 AO offen. Die Regelung des § 28 Abs. 1 ErbStG sollte daher auch für Schenkungen zur Anwendung kommen.

Das Bundesministerium der Finanzen und die obersten Finanzbehörden der Länder haben zur Verbesserung der Liquidität von durch die Corona-Krise in finanzielle Nöte geratene Unternehmen, die Möglichkeit einer zinslosen Stundung eingeräumt.²⁹³ Jedoch ist diese Stundungsmöglichkeit nicht für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgesehen und entfaltet für diese daher auch keine Wirkung. Vielmehr

291 Hierbei gelten folgende Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen, siehe hierzu auch unten, A.IV und V:

- der Erwerber nimmt keine Verschonung oder die Regelverschonung in Anspruch: Lohnsummenregelung und Behaltensfrist von fünf Jahren wie bei der Regelverschonung;
- der Erwerber nimmt die Abschmelzregelung nach § 13c ErbStG ausgehend von einem Verschonungsabschlag von 85 % in Anspruch: Lohnsummenregelung und Behaltensfrist von fünf Jahren;
- der Erwerber nimmt die Abschmelzregelung nach § 13c ErbStG ausgehend von einem Verschonungsabschlag von 100 % in Anspruch: Lohnsummenregelung und Behaltensfrist von sieben Jahren;
- der Erwerber nimmt die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG in Anspruch: Lohnsummenregelung und Behaltensfrist von sieben Jahren.

292 Eine Betriebsübergabe erfolgt aufgrund der besseren Planbarkeit üblicherweise im Schenkungswege.

293 Bundesministerium der Finanzen/Oberste Finanzbehörden der Länder, FAQ „Corona“ (Steuern), 05.06.2020.

wurde es den Bundesländern überlassen, eine Stundungsregelung im Rahmen einer Verwaltungsverfügung einzuführen. So kann z. B. in Hessen²⁹⁴ bis zum 31.12.2020 ein Antrag auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Erbschaftsteuer beim zuständigen Finanzamt gestellt werden. Für den Antrag genügt ein formloses Schreiben. Die Stundung wird ohne Stundungszinsen gewährt. Sie kann auch rückwirkend nach Fälligkeit erfolgen. Bereits gewährte Stundungen können aufgrund der Corona-Krise verlängert werden. Auch in Bayern wurde eine entsprechende Regelung getroffen.²⁹⁵ Diese Stundungsmöglichkeit ist bei § 222 AO anzusiedeln. Sie bezweckt, das Ermessen der Finanzämter vorzuprägen und damit eine Planungssicherheit zu schaffen, die bei Einzelentscheidungen nicht in derselben Kürze der Zeit gewährleistet werden könnte. In anderen Ländern hat man bisher hierauf verzichtet.

Regelungsbedarf

Ein einheitliches Vorgehen wäre wünschenswert gewesen. Da es zahlreiche Länder gibt, die trotz der mit der Corona-Krise zu erwartenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten für Unternehmen keine Erleichterungen bei den Stundungsregelungen vorgesehen haben, bleibt ihnen derzeit lediglich, darauf zu vertrauen, mit den Finanzbehörden eine gütliche Einigung zu erzielen. Diese Rechtsunsicherheit sollte durch von den Ländern abgestimmte einheitliche Stundungsregelungen behoben werden.

a) Die Beendigung der Stundung

Im Falle eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen endet die Stundung in vollem Umfang und die Steuer wird sofort fällig (§ 28 Abs. 1 S. 5 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 S. 3, Tab. 6). Die Steuer, die aufgrund des Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung und Behaltensfrist²⁹⁶ zu zahlen ist, kann nicht gestundet werden (R E 28 Abs. 3 S. 2).

294 Hessisches Ministerium der Finanzen, FAQ-Katalog: Steuern in Zeiten der Corona-Pandemie, S. 3.

295 Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und Heimat, Steuerliche Maßnahmen für Corona-Betroffene – Erbschaft- und Schenkungsteuer. Danach kann auf Antrag eine zinslose Stundung der Erbschaft- und Schenkungsteuer bis zu drei Monaten gewährt werden. Ein weiterer Antrag ermöglicht eine Verlängerung bis zu drei weiteren Monaten.

296 Siehe hierzu unten, A.IV und V.2.

Praktikerhinweis

Zu beachten ist wieder, dass im Falle der Optionsverschonung nach §§ 13a Abs. 10 in Verbindung mit 13c ErbStG sowie im Falle der Verschonungsbedarfsprüfung die im Rahmen der Optionsverschonung geltende verlängerte Lohnsummenfrist, die höheren Mindestlohnsummen sowie die verlängerte Behaltensfrist gelten (R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 S. 2).

Darüber hinaus entfällt die Stundung, wenn das begünstigte Vermögen verschenkt oder veräußert wird, oder der Erwerber den Betrieb, die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft aufgibt (§ 28 Abs. 1 S. 8 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2). Auch ein Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung (§§ 28 Abs. 1 S. 5 i. V. m. 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG bzw. R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 S. 5) führt zu einer Beendigung der Stundung in vollem Umfang.

Allerdings kann der Erwerber einen Antrag auf Fortführung der Stundung für das verbleibende Vermögen stellen, das die Stundungsvoraussetzungen erfüllt (R E 28 Abs. 3 S. 3). Die Richtlinien stellen darüber hinaus klar, dass im Falle einer Reinvestition (§ 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG), die zur Folge hat, dass eine rückwirkende Besteuerung entfällt, die Stundung nicht endet (R E 28 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 S. 4).

Wird das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG innerhalb des noch laufenden Stundungszeitraums von Todes wegen (erneut) übertragen, endet die Stundung erst, wenn der nachfolgende Erwerber die Voraussetzung für die Stundung nicht mehr erfüllt (R E 28 Abs. 3 S. 4).

Tab. 6: Stundungsmöglichkeiten

	Bisheriges Recht	Neues Recht		Weitere Stundungsmöglichkeit ²⁹⁷
	§ 28 Abs. 1 ErbStG a.F.	§ 28 Abs. 1 ErbStG	§ 28a Abs. 3 ErbStG	§ 222 AO
Erwerb durch Schenkung und/oder von Todes wegen	<ul style="list-style-type: none">■ Erwerb durch Schenkung und■ Erwerb von Todes wegen.	Erwerb von Todes wegen.	<ul style="list-style-type: none">■ Erwerb durch Schenkung und■ Erwerb von Todes wegen.	<ul style="list-style-type: none">■ Erwerb durch Schenkung und■ Erwerb von Todes wegen.

297 Die Stundung des § 222 AO bestand schon vor dem Reformprozess des Schenkungs- und Erbschaftsteuerrechts und bleibt auch weiterhin erhalten.

	Bisheriges Recht	Neues Recht		Weitere Stundungsmöglichkeit ²⁹⁷
	§ 28 Abs. 1 ErbStG a.F.	§ 28 Abs. 1 ErbStG	§ 28a Abs. 3 ErbStG	§ 222 AO
Voraussetzungen	Stundung musste zur Erhaltung des Betriebs notwendig sein. ²⁹⁸	Lohnsummenregelungen i.S.d. § 13a Abs. 3 i.V.m. Abs. 10 ErbStG und Behaltensfristen i.S.d. § 13a Abs. 6 i.V.m. Abs. 10 ErbStG müssen erfüllt sein. ²⁹⁹ Im Falle eines Verstoßes endet die Stundung in vollem Umfang und die Steuer wird sofort fällig. ³⁰⁰	Einbeziehung des verfügbaren Vermögens im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung bedeutet bei Fälligkeit: <ul style="list-style-type: none"> ■ eine erhebliche Härte³⁰¹ für den Erwerber und ■ der Steueranspruch erscheint nicht gefährdet. 	Neben den Fällen des §§ 28 und 28a ErbStG kann die Erbschaft- oder Schenkungsteuer im Einzelfall nach § 222 AO gestundet werden, wenn: <ul style="list-style-type: none"> ■ eine erhebliche Härte³⁰² vorliegt und ■ der Steueranspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint.
Regelung	Stundung der auf das Betriebs- oder land- und forstwirtschaftliche Vermögen (nicht auf Anteile an KapGes über 25 %) entfallenden Steuer.	Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer. ³⁰³	Die aus der Verschonungsbedarfsprüfung resultierende Steuer auf das begünstigte Vermögen kann ganz oder teilweise gestundet werden.	Stundung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer im Einzelfall.

298 Die Begünstigung einer zinslosen Steuerstundung wäre nur dann in Betracht gekommen, wenn die Erbschaftsteuer als solche den Steuerpflichtigen zur Veräußerung des erworbenen begünstigten Vermögens nötig. Eine Stundung war demnach ausgeschlossen, sofern der Erwerber die Steuer aus sonstigem nicht begünstigtem Vermögen begleichen konnte.

299 Nimmt der Erwerber keine Verschonung in Anspruch, ist für die Inanspruchnahme der Stundung dennoch erforderlich, dass Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen wie bei der Regelverschonung (fünf Jahre) eingehalten werden.

300 Siehe hierzu unten, A.V.

301 Eine erhebliche Härte liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen veräußern muss, um die Steuer entrichten zu können.

302 Siehe Fn. 301.

303 Die Stundung erfolgt unabhängig davon, ob Steuern auf das begünstigte Vermögen nach Anwendung der Regelverschonung, des Verschonungsabschlags für große Erwerbe oder der Verschonungsbedarfsprüfung entfallen.

	Bisheriges Recht	Neues Recht		Weitere Stundungsmöglichkeit ²⁹⁷
	§ 28 Abs. 1 ErbStG a.F.	§ 28 Abs. 1 ErbStG	§ 28a Abs. 3 ErbStG	§ 222 AO
Dauer	Bis zu zehn Jahre.	Bis zu sieben Jahre.	Bis zu sechs Monate. Weitere Stundung für weitere sechs Monate möglich. ³⁰⁴	Individuell.
Verzinsung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Erwerb durch Schenkung: verzinslich gem. §§ 234 und 238 AO: i.d.R. monatlich 0,5 %.³⁰⁵ ■ Erwerb von Todes wegen: zinslos. 	Der erste Jahresbetrag ist zinslos zu stunden. Für die weiteren Jahresbeträge sind gem. §§ 234 und 238 AO Zinsen zu entrichten: i.d.R. monatlich i.H.v. 0,5 %. ³⁰⁶	Verzinslich gem. §§ 234 und 238 AO: i.d.R. monatlich i.H.v. 0,5 %. ³⁰⁷	Verzinslich gem. §§ 234 und 238 AO: i.d.R. monatlich 0,5 %. ³⁰⁸
Inanspruchnahme	Auf Antrag.	Auf Antrag.	Auf Antrag. Die Gewährung liegt im Ermessen der Finanzbehörde.	Auf Antrag und gegen Sicherheitsleistung. Die Gewährung liegt im Ermessen der Finanzbehörde.

Quelle: FinTax policy advice.

b) Die Wirkungen der Stundung

Die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG beziehungsweise R E 28 stellen mit Blick auf den Anwendungsfall, die Verzinsung und die Dauer der Stundung höhere Anforderungen an den Erwerber als die Vorgängerregelung.

304 Liegen nach Ablauf der sechs Monate die Voraussetzungen weiterhin vor, kommt auf Antrag eine weitere Stundung nach § 28 ErbStG oder nach § 222 AO in Betracht.

305 Nach § 234 Abs. 2 AO kann auf die Zinsen ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.

306 Siehe Fn. 305.

307 Siehe Fn. 305.

308 Siehe Fn. 305.

Die Neuregelung des § 28 Abs. 1 ErbStG beschränkt sich auf Stundungen im Falle des Erwerbs von Todes wegen (R E 28 Abs. 1 S. 1).³⁰⁹ Die Erbschaftsteuerzahlungen sind anders als zuvor – mit Ausnahme des ersten Jahresbetrages – nicht zinslos gestundet (R E 28 Abs. 2). Vielmehr fallen ab dem zweiten Jahresbetrag Zinsen von 0,5 Prozent für jeden Monat an. Zudem kann die Erbschaftsteuer nicht mehr wie bisher bis zu zehn Jahre, sondern nur noch bis zu sieben Jahre gestundet werden.

Abbildung 31³¹⁰ verdeutlicht, dass die neue Stundungsregelung mit Liquiditäts- und Mehrbelastungen für den Erwerber einhergeht. Bei einem Erwerb von 100 Millionen Euro begünstigten Vermögens und einer daraus resultierenden Erbschaftsteuer von 30 Millionen Euro ergäbe sich eine jährliche Erbschaftsteuerzahlung von rund 4,3 Millionen Euro über sieben Jahre. Bei einer Stundung über zehn Jahre würde sich die jährliche Erbschaftsteuerzahlung auf drei Millionen Euro reduzieren und dem Erwerber mehr Liquidität belassen.

Nach der Neuregelung ist im Falle des Erwerbs von Todes wegen der erste Jahresbetrag zinslos zu stunden. In den darauffolgenden sechs Jahren würden insgesamt rund 450.597 Euro Zinsen anfallen. Damit ergäbe sich eine Belastung von 30 Millionen Euro Erbschaftsteuer zuzüglich 450.597 Euro Zinsen.³¹¹

309 Die Regelung des § 28 Abs. 1 ErbStG a. F. sah für Erwerbe von Todes wegen eine zinslose Stundung über zehn Jahre vor. Im Falle von Schenkungen wurde die Steuer mit 0,5 % für jeden Monat verzinst (§§ 234, 238 AO).

310 Berechnung in Anlehnung an AEAO zu § 234 AO.

311 Eine weitere Stundungsmöglichkeiten bestehen nach § 28a Abs. 3 ErbStG im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung und nach § 222 AO; vgl. hierzu oben, A.III.4.c) und Tab. 6.

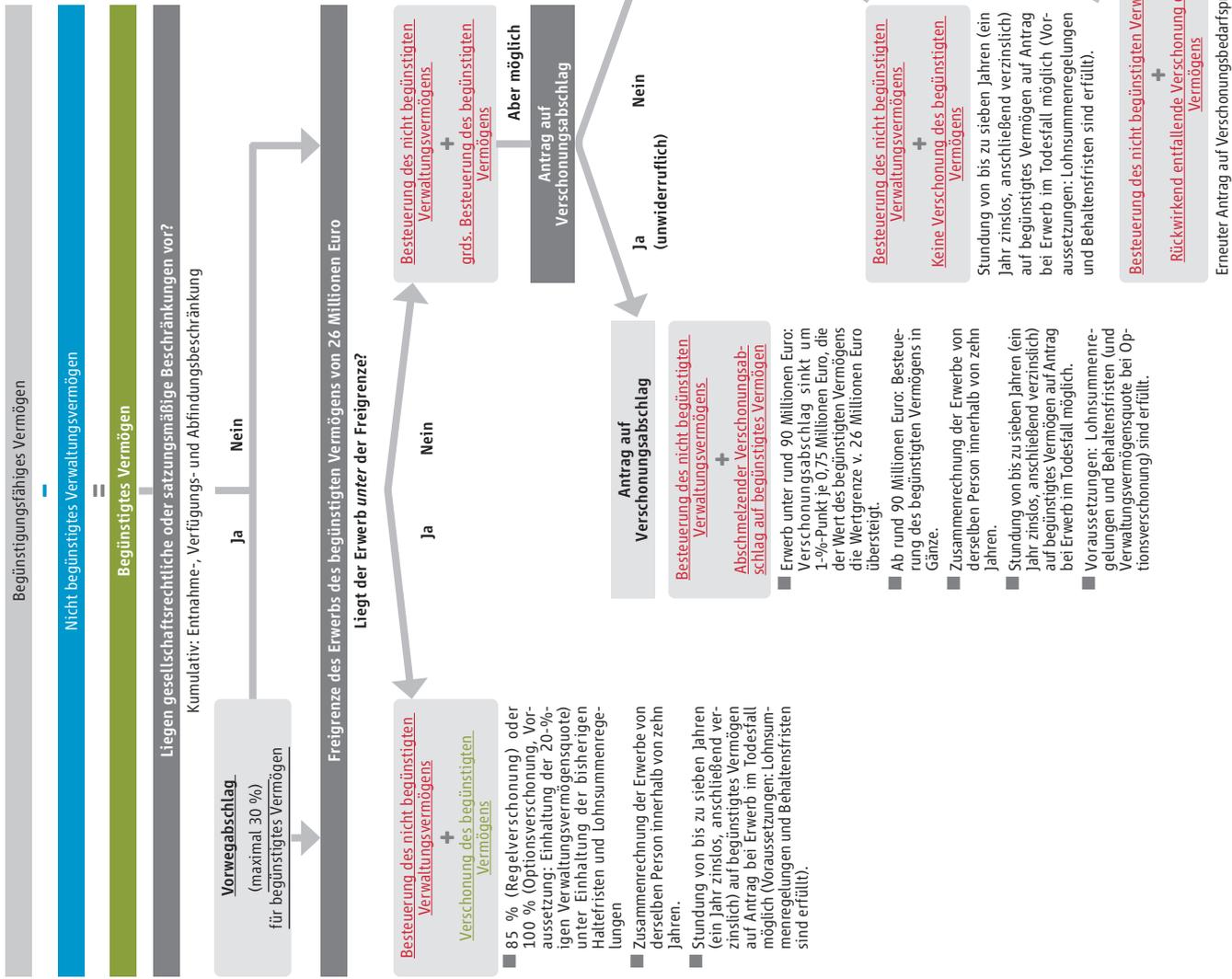
Abb. 31: Zinsbelastungen der Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG

Wert des begünstigten Vermögens § 13b Abs. 2 ErbStG	100.000.000 Euro	
Erbschaftsteuersatz	30 %	
Zu zahlende Erbschaftsteuer	30.000.000 Euro	
gestundet, Annahme: Ratenzahlung über sieben Jahre	4.285.714 Euro (30.000.000 / 7 Jahre)	
Stundung Annahme: Ratenzahlung über sieben Jahre		
Jahr 1		
Erbschaftsteuerzahlung	4.285.714 Euro	
Zinssatz § 28 Abs. 1 S. 2 ErbStG	0 %	
Zinszahlung (insg.)	0 Euro	
Jahr 2-7		insg. über 6 Jahre
Erbschaftsteuerzahlung	Jährlich: 4.285.714,33 Euro Monatlich: 357.100 Euro 4.285.714 Euro / 12 Monate, abgerundet nach § 238 AO ³¹²	25.714.286 Euro (4.285.714 Euro x 6 Jahre)
Zinszahlung § 28 Abs. 1 S. 3 ErbStG i.V.m. §§ 234 und 238 AO		
Jahr 2 (6 % x 357.100 Euro)	21.457 Euro	
Jahr 3 (Ergebnis Jahr 2 + 6 % x 357.100 Euro)	42.914 Euro	
Jahr 4 (Ergebnis Jahr 3 + 6 % x 357.100 Euro)	64.371 Euro	
Jahr 5 (Ergebnis Jahr 4 + 6 % x 357.100 Euro)	85.828 Euro	
Jahr 6 (Ergebnis Jahr 5 + 6 % x 357.100 Euro)	107.285 Euro	
Jahr 7 (Ergebnis Jahr 6 + 6 % x 357.100 Euro)	128.742 Euro	
Zinszahlung (insg. über 6 Jahre) § 28 Abs. 1 S. 3 ErbStG i. V. m. §§ 234 und 238 AO	450.597 Euro (Summe Jahr 2 bis 7)	
Insgesamt zu zahlender Betrag	30.450.597 Euro	
davon Erbschaftsteuerzahlung	30.000.000 Euro	
davon Zinszahlung	450.597 Euro	

Quelle: FinTax policy advice.Verschonungskonzept

312 Nach § 238 Abs. 2 AO wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch 50 Euro teilbaren Betrag abgerundet. Der dadurch entstehende Abrundungsrest ist bei der letzten Rate hinzuzufügen.

Abb. 32: Verschonungskonzept



6. Die Auswirkungen des Verschonungskonzepts auf die erbschaftsteuerliche Belastung von Unternehmen

In den Abbildungen 33, 34 und 35 ist ein Familienunternehmen dargestellt (Rechtsform der Holdinggesellschaft ist eine GmbH), das einen Unternehmenswert von 100 Millionen Euro aufweist.³¹³ Das Unternehmen wird im ersten Szenario (Abb. 33) gleichzeitig mit Privatvermögen von 20 Millionen Euro an einen Nachfolger vererbt. Dabei wird unterstellt, dass der Erwerber die Regelverschonung in Anspruch nimmt. Nach bisheriger Rechtslage würde die Erbschaftsteuerbelastung auf den gesamten Erwerb 11,14 Millionen Euro betragen (effektive Erbschaftsteuerbelastung von 9,3 Prozent). Die sich aus dem neuen Recht ergebende Steuerbelastung wäre nahezu doppelt so hoch. So beträgt die Erbschaftsteuerbelastung im Fall der Inanspruchnahme der Bedürfnisprüfung rund 21,79 Millionen Euro (effektive Steuerbelastungsquote von rund 18,2 Prozent und damit etwas weniger als ein Fünftel des gesamten Erwerbs). Die Belastung wäre damit um rund 10,65 Millionen Euro höher als bei der bisherigen Regelverschonung (11,14 Millionen Euro). Dem Szenario liegt die Annahme zugrunde, dass das bereits vorhandene Privatvermögen des Erwerbers nicht vollständig ausreichen würde, um die Erbschaftsteuerlast zu tilgen. Hätte der Erwerber ausreichend nicht begünstigtes Vermögen (mit übertragenes und bereits vorhandenes nicht begünstigtes Betriebsvermögen und Privatvermögen), würde die Steuerschuld sogar auf 30,4 Millionen Euro ansteigen.³¹⁴

Der abschmelzende Verschonungsabschlag führt zu einer höheren Belastung von rund 25,76 Millionen Euro (effektiv rund 21,5prozentige Belastung). Die Belastung wäre damit im Falle der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages um 14,62 Millionen Euro höher als bei der bisherigen Regelung (11,14 Millionen Euro). Der abgeschmolzene Verschonungsabschlag beträgt aufgrund der getroffenen Annahmen – begünstigtes Vermögen von 74,21 Millionen Euro und Regelverschonung – 21 Prozent. Insgesamt ist somit eine deutliche Verschlechterung im Vergleich zur bisherigen Regelung festzustellen.

313 Das Beispiel-Unternehmen weist einen Umsatz von 207,8 Millionen Euro auf. Bei einer Rendite vor Steuern von 5 % ergibt dies einen Ertrag vor Steuern von 10,34 Millionen Euro pro Jahr bzw. einen Ertrag nach Berücksichtigung der Steuern (30 %) von 7,27 Millionen Euro pro Jahr und einen Unternehmenswert von 100 Millionen Euro. Der Unternehmenswert ergibt sich aus der Multiplikation der durchschnittlichen Nettoerträge der vergangenen drei Jahre und dem festen Kapitalisierungsfaktor von 13,75.

314 30 % vom begünstigten Betriebsvermögen von 74,21 Millionen Euro plus 30 % vom Privatvermögen von 20 Millionen Euro plus 30 % vom nicht begünstigten Verwaltungsvermögen von 7,24 Millionen Euro ergibt eine Erbschaftsteuerschuld von 30,4 Millionen Euro.

Abb. 33: Fallbeispiel für Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelzmodell bei der Regelverschonung³¹⁵

Daten zum Erwerb (in Millionen Euro)			
Betriebsvermögen	100		
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen			
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	2,50		
nach neuem Recht ³¹⁶	7,24		
b) Davon begünstigtes Vermögen			
nach bisherigem Recht	97,5		
nach neuem Recht ³¹⁷	92,76		
Vorwegabschlag i.H.v. 20 %	74,21		
Privatvermögen (Annahme: Freibeträge bereits verbraucht)	20		
Gesamter Nachlass	120		

	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Besteuerung Verschonungsbedarfs- prüfung ³¹⁸ (§ 28a ErbStG)	Abschmelzender Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG)
<u>Nicht begünstigtes Vermögen</u> Erbschaftsteuerbelastung			
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,75 (2,5 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
auf Privatvermögen	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
<u>Begünstigtes Betriebsvermögen</u> Erbschaftsteuerbelastung			
auf begünstigtes Betriebsvermögen	4,39 (97,5 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	13,62 (Max.: 74,21 x 30 % = 22,26; aber Begrenzung auf 50 % d. nicht begünstigten Vermögens: 27,24 x 50 %)	17,59 (74,21 x 79 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 21 % ³¹⁹ Anteil Besteuerung 79 % Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	11,14	21,79	25,76
Steuerbelastungsquote (in % des Gesamtnachlasses)	9,3	18,2	21,5

Quelle: FinTax policy advice.

315 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

316 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 7 unter A.I.2.c).

317 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 16 unter A.II.

318 Annahme: Es gibt kein bereits vorhandenes Privatvermögen.

319 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlags im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, Tab. 5.

Abb. 34: Die Wirkungen der Einbeziehung von Privatvermögen bei der Regelverschonung³²⁰

Daten zum Erwerb (in Millionen Euro)			
Betriebsvermögen	100		
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen			
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	2,50		
nach neuem Recht ³²¹	7,24		
b) Davon begünstigtes Vermögen			
nach bisherigem Recht	97,5		
nach neuem Recht ³²²	92,76		
Vorwegabschlag i.H.v. 20 %	74,21		
Privatvermögen (Annahme: Freibeträge bereits verbraucht)	50		
Gesamter Nachlass	150		

	Bisherige Besteuerung (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Besteuerung Verschonungsbedarfs- prüfung ³²³ (§ 28a ErbStG)	Abschmelzender Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG)
Nicht begünstigtes Vermögen			
Erbschaftsteuerbelastung			
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,75 (2,5 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
auf Privatvermögen	15 (50 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	15 (50 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	15 (50 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Begünstigtes Betriebsvermögen			
Erbschaftsteuerbelastung			
auf begünstigtes Betriebsvermögen	4,39 (97,5 x 15 % x 30 %) Regelverschonung 85 % Anteil Besteuerung 15 % Erbschaftsteuersatz 30 %	22,26 (Max.: 74,21 x 30 % = 22,26; da 50 % des nicht begünstigten Vermögens (57,24 x 50 %) zur Tilgung der Steuerschuld ausreichen)	17,59 (74,21 x 79 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 21 % ³²⁴ Anteil Besteuerung 79 % Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	20,41	39,43	34,76
Steuerbelastungsquote (in % des Gesamtnachlasses)	13,4	26,3	23,2

Quelle: FinTax policy advice.

320 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang; siehe Anhang II.

321 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 7 unter A.I.2.e).

322 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 17 unter A.II.

323 Annahme: Es gibt kein bereits vorhandenes Privatvermögen.

324 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlags im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, Tab. 5.

Im zweiten Szenario (Abb. 34) ist das Privatvermögen, das der Nachfolger neben dem Unternehmen erwirbt, deutlich höher als in Abbildung 33 und beträgt 50 Millionen Euro.

Die Abbildung verdeutlicht, dass bei einem gegenüber dem ersten Szenario mehr als doppelt so großen Privatvermögen von 50 Millionen Euro die Belastungswirkungen der Verschonungsbedarfsprüfung im Vergleich zum abschmelzenden Verschonungsabschlag ansteigen. Der Erwerber muss im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung das mit übergehende Privatvermögen zu 50 Prozent zur Tilgung heranziehen. So steigt die Steuerbelastungsquote – wählt der Erwerber die Verschonungsbedarfsprüfung – von 18,2 Prozent auf 26,3 Prozent und erhöht sich damit um 8,1 Prozentpunkte. Zwar ist die Steuerbelastungsquote auch im Falle des abschmelzenden Verschonungsabschlags höher, da mit übergehendes Privatvermögen als nicht begünstigtes Vermögen der sofortigen definitiven Besteuerung unterliegt.³²⁵ Allerdings wird das Privatvermögen darüber hinaus nicht herangezogen.

Abbildung 35 verdeutlicht den positiven Einfluss der Optionsverschonung beim abschmelzenden Verschonungsabschlag (100 Prozent Verschonung als Ausgangspunkt der Abschmelzung gegenüber 85 Prozent bei der Regelverschonung). War die Steuerbelastungsquote des abschmelzenden Verschonungsabschlags gegenüber der Verschonungsbedarfsprüfung bei der Regelverschonung noch um 3,3 Prozentpunkte höher (Abb. 33), so gleicht sie sich bei der Optionsverschonung an (Verschonungsbedarfsprüfung: 18,2 Prozent, abschmelzender Verschonungsabschlag: 18,7 Prozent).

325 Mit übergehendes und bereits vorhandenes Privatvermögen wird zu 50 % zur Tilgung der Steuerschuld im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung herangezogen. Dagegen erlangt beim abschmelzenden Verschonungsabschlag nur mit übergehendes Privatvermögen Bedeutung, da es als nicht begünstigtes Vermögen der Besteuerung unterliegt. Auf bereits vorhandenes Privatvermögen wird jedoch nicht zurückgegriffen.

Abb. 35: Fallbeispiel für Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelzmodell bei der Optionsverschonung³²⁶

Daten zum Erwerb (in Millionen Euro)			
Betriebsvermögen	100		
a) Davon nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen			
nach bisherigem Recht (junges Verwaltungsvermögen)	2,50		
nach neuem Recht ³²⁷	7,24		
b) Davon begünstigtes Vermögen			
nach bisherigem Recht	97,5		
nach neuem Recht	92,76		
Vorwegabschlag i.H.v. 20 % ³²⁸	74,21		
Privatvermögen (Annahme: Freibeträge bereits verbraucht)	20		
Gesamter Nachlass	120		

	Bisherige Besteuerung ³²⁹ (§ 13b Abs. 4 ErbStG a.F.)	Besteuerung Verschonungsbedarfs- prüfung ³³⁰ (§ 28a ErbStG)	Abschmelzender Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG)
Nicht begünstigtes Vermögen			
Erbschaftsteuerbelastung			
auf nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	0,75 (2,5 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	2,17 (7,24 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
auf Privatvermögen	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %	6 (20 x 30 %) Erbschaftsteuersatz 30 %
Begünstigtes Betriebsvermögen			
Erbschaftsteuerbelastung			
auf begünstigtes Betriebsvermögen	0 (97,5 x 0 % x 30 %) Optionsverschonung 100 % Anteil Besteuerung 0 % Erbschaftsteuersatz 30 %	13,62 (Max.: 74,21 x 30 % = 22,26; aber Begrenzung auf 50 % d. nicht begünstigten Vermögens: 27,24 x 50 %)	14,25 (74,21 x 64 % x 30 %) Abschmelzende Verschonung 36 % ³³¹ Anteil Besteuerung 64 % Erbschaftsteuersatz 30 %
Summe Steuerbelastung (in Millionen Euro)	6,75	21,79	22,42
Steuerbelastungsquote (in % des Gesamtnachlasses)	5,6	18,2	18,7

Quelle: FinTax policy advice.

326 Die einzelnen Rechenschritte finden sich in Gänze in einem ausführlichen Gesamtmodell im Anhang B.II.

327 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 7 unter A.I.2.e).

328 Zur Ermittlung vgl. oben Abb. 17 unter A.II.

329 Annahme: Verwaltungsvermögen < 10 % des Betriebsvermögens.

330 Annahme: Es gibt kein bereits vorhandenes Privatvermögen.

331 Zur Ermittlung des abschmelzenden Verschonungsabschlages im Rahmen der Optionsverschonung siehe oben, Tab. 5.

IV. Die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 und Abs. 10 ErbStG)

Überblick

Grundsätzlich gilt, dass bei der Regelverschonung die kumulierte Lohnsumme nach fünf Jahren nicht 400 Prozent der Ausgangslohnsumme unterschreiten beziehungsweise bei der Optionsverschonung die Lohnsumme nach sieben Jahren nicht bei weniger als 700 Prozent der Ausgangslohnsumme liegen darf (R E 13a.9 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 1).

Allerdings werden Klein- und Kleinstbetriebe in § 13a Abs. 3 ErbStG beziehungsweise R E 13a.4 Abs. 2 S. 1 von der Lohnsummenregelung ausgenommen, wenn sie nicht mehr als fünf Beschäftigte haben. Im Falle von Betrieben mit sechs bis zehn und in einer weiteren Stufe von elf bis 15 Beschäftigten bestehen geringere Anforderungen.

Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen wie Löhne, Gehälter, andere Bezüge und Vorteile (§ 13a Abs. 3 S. 6 ErbStG). Aufgrund der infolge der SARS-Covid 19 (Corona)-Pandemie eingeführten Kurzarbeiterregelungen wurde vermehrt die Frage aufgeworfen, ob das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme gem. § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG zum Abzug gebracht werden müsse und dadurch die Einhaltung der Lohnsumme gefährdet sein könnte. Hierzu trifft der bereits in der ErbStR 2011 enthaltende R E 13a.5 S. 4 eine Aussage, wonach das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld vom Aufwand nicht abzuziehen ist, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB greift. Der Aufwand für Löhne und Gehälter verringert sich also (nur) um die Differenz zwischen dem gewöhnlichen Bruttolohnaufwand des Arbeitgebers und der Höhe der tatsächlich geleisteten Lohn- und Lohnersatzleistungen.

Es sind grundsätzlich *alle* Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status einzubeziehen, so auch geringfügig Beschäftigte (R E 13a.4 Abs. 2 S. 6 und 7). *Ausgenommen* sind zum Beispiel Beschäftigte, die sich im Mutterschutz oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden. Im Fall einer *Betriebsaufspaltung* ist die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft – allerdings eingeschränkt nur für bestimmte Strukturen – zusammenzurechnen. Besteht das begünstigte Vermögen aus *mehreren wirtschaftlichen Einheiten*, sind die Beschäftigten und die Lohnsummen zunächst für jede wirtschaftliche Einheit *getrennt* zu ermitteln und später zusammenzurechnen (R E 13a.4 Abs. 2 S. 10 und R E 13a.6 S. 1 und 3). Gehören zum Betriebsvermögen unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen und zwar zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder

mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG beziehungsweise R E 13a.4 S. 11 bis 13, R E 13a.6 S. 4, R E 13a.7 Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1).

Nicht einzubeziehen sind dagegen die Löhne, die in Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent mit Sitz oder Geschäftsleitung in *Drittstaaten* gezahlt werden (R E 13a.7 Abs. 2 S. 1 HS 2 und Abs. 3 S. 1 HS 2). Der Brexit des Vereinigten Königreichs am 31.01.2020³³² bewirkt noch keinen Statuswechsel vom EU-Mitgliedstaat zu einem Drittstaat. Vielmehr befinden sich die EU-Staaten in einer Übergangsphase, in der trotz des Brexit das Unionsrecht in Bezug auf Großbritannien weiterhin anzuwenden ist. Erst danach ist Großbritannien als Drittstaat anzusehen. Für Erwerbe bis Ende 2020 bleibt es also beim Status quo, was insbesondere bei der Anwendung der Lohnsummenregelung praktische Bedeutung hat.³³³

Klein- und Kleinstbetriebe werden in § 13a Abs. 3 ErbStG beziehungsweise R E 13a.4 Abs. 2 S. 1 von der Lohnsummenregelung ausgenommen, wenn sie nicht mehr als fünf Beschäftigte haben (Tab. 7). Damit soll der im Urteil vom 17.12.2014 formulierten Anforderung des Bundesverfassungsgerichts, die Freistellung von der Lohnsummenpflicht „auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten“ zu begrenzen³³⁴, Rechnung getragen werden. Begründet wird die Festlegung der Anzahl der Mitarbeiter auf fünf damit, dass bereits der Wegfall eines Beschäftigten bei gleichen Lohnverhältnissen die Einhaltung der Mindestlohnsumme nahezu unmöglich mache.³³⁵

332 Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft“ (Abl. L/29 v. 31.01.2020).

333 Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union v. 25.03.2019, BGBl. I S. 357. Es gilt gem. Art. 5 Brexit StBG i. V. m. § 37 Abs. 17 ErbStG: „Auf Erwerbe, für die die Steuer vor dem Zeitpunkt entstanden ist, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, ist dieses Gesetz mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland weiterhin als Mitgliedstaat der Europäischen Union gilt.“

334 Den Zahlen des Statistischen Bundesamtes ist zu entnehmen, dass bei einem Abstellen auf fünf Beschäftigte 69 % der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen wären (1.221.508 Unternehmen), wenn man – wie vom Bundesverfassungsgericht richtigerweise vorgesehen – die Betriebe ohne Beschäftigte aus der Gesamtzahl der Betriebe herausrechnet (Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes zum Unternehmensregister (nicht öffentlich), Statistisches Unternehmensregister, Unternehmen der Wirtschaftsabschnitte 1) B-N und P-S nach Größenklassen der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten im Berichtsjahr 2012, 2014; BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136 (143 f.); BStBl. II 2015, S. 50 (53)). Die persönlichen Freibeträge sowie eine gewisse Anzahl von Fällen, in denen das Unternehmen nicht fortgeführt wird, sind zu berücksichtigen. Ein Grenzwert von fünf Mitarbeitern stellt sicher, dass sich ein Großteil der Unternehmen der Lohnsummenprüfung unterziehen muss. Mehr als 30 % aller Unternehmen (542.562 Unternehmen) beschäftigen gemäß Unternehmensregister mehr als fünf Mitarbeiter, sofern von den Unternehmen ohne eigene Mitarbeiter abgesehen wird; vgl. Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 86 f.

335 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 37.

Bei Betrieben mit sechs bis zehn Arbeitnehmern wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren im Rahmen der Regelverschonung auf 250 Prozent beziehungsweise bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren im Falle der Optionsverschonung auf 500 Prozent der Ausgangslohnsumme abgesenkt (R E 13a.9 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 1).

Eine weitere flexibilisierte Stufe wurde für Betriebe mit elf bis 15 Beschäftigten eingeführt. Bei diesen wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren im Rahmen der Regelverschonung auf 300 Prozent beziehungsweise bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren im Falle der Optionsverschonung auf 565 Prozent der Ausgangslohnsumme abgesenkt (R E 13a.9 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 1). Die Gleitzonen sind positiv zu werten, da sie auch kleinen Unternehmen die Einhaltung der Lohnsummenregelung ermöglichen (R E 13a.9 Abs. 2).

Bei Betrieben mit 16 Beschäftigten und mehr verbleibt es bei der bis 2016 geltenden Regelung, dass bei der Regelverschonung die kumulierte Lohnsumme nach fünf Jahren 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten beziehungsweise bei der Optionsverschonung die Lohnsumme nach sieben Jahren nicht bei weniger als 700 Prozent der Ausgangslohnsumme liegen darf (R E 13a.9 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 1).

Tab. 7: Die Lohnsummen nach Regel- und Optionsverschonung

	Regelverschonung	Optionsverschonung
≤ 5 Beschäftigte	■ Freistellung	■ Freistellung
6 bis 10 Beschäftigte	■ 250 % ■ Lohnsummenfrist 5 Jahre	■ 500 % ■ Lohnsummenfrist 7 Jahre
11 bis 15 Beschäftigte	■ 300 % ■ Lohnsummenfrist 5 Jahre	■ 565 % ■ Lohnsummenfrist 7 Jahre
≥ 16 Beschäftigte	■ 400 % ■ Lohnsummenfrist 5 Jahre	■ 700 % ■ Lohnsummenfrist 7 Jahre

Quelle: FinTax policy advice.

Ausgangslohnsumme sowohl für die Regel- als auch für die Optionsverschonung ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.7 Abs. 1 S. 1). Die Richtlinien stellen erstmals klar, dass sich die Ausgangslohnsumme regelmäßig auf ein volles Wirtschaftsjahr bezieht (R E 13a.7 Abs. 1 S. 2).

Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen wie Löhne, Gehälter, andere Bezüge und Vorteile (§ 13a Abs. 3 S. 6 ErbStG). Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen, unabhängig davon, ob sie regelmäßig oder unregelmäßig gezahlt werden (§ 13a Abs. 3 S. 8 ErbStG). Einbezogen werden alle vom Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse

zu Lebenshaltungskosten, Provisionen, etc. Auch zählen zu den Löhnen und Gehältern alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern (§ 13a Abs. 3 S. 9 und 10 ErbStG).

Aufgrund der infolge der SARS-Covid 19 (Corona)-Pandemie eingeführten Kurzarbeiterregelungen ist vermehrt die Frage aufgeworfen worden, ob das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme gem. § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG zum Abzug gebracht werden müsse und dadurch die Einhaltung der Lohnsumme gefährdet sein könnte. Das Kurzarbeitergeld wird vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ausgezahlt und von der Bundesagentur für Arbeit dem Arbeitgeber erstattet. Für die Ermittlung der Lohnsumme ist es – aus Gründen der Vereinfachung – gem. R E 13a.5 S. 2 im Allgemeinen möglich, wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter ohne den Arbeitgeberanteil an den Sozialabgaben (vgl. 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB) ausgegangen wird. Nach R E 13a.5 S. 4 ist das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld von diesem Aufwand nicht abzuziehen, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB greift. Damit verringert sich der Aufwand für Löhne und Gehälter also (nur) um die Differenz zwischen dem gewöhnlichen Bruttolohnaufwand des Arbeitgebers und der Höhe der tatsächlich geleisteten Lohn- und Lohnersatzleistungen.

Die Frage stellte sich bereits im Jahre 2009 im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise. Damals griff ein in Übereinstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen ergangener Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg³³⁶ diesen nun in den Erbschaftsteuer-Richtlinien verankerten Grundsatz auf. Auch sollte der nicht erfolgende Abzug des Kurzarbeitergeldes für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG gelten.

Zu beachten ist, dass das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) angesichts der Corona-Krise in einem Hinweis vom 03.04.2020 auf seinen DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) Tz. 2 verweist. Danach handelt sich das Kurzarbeitergeld aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens um einen durchlaufenden Posten. In der Gesamtergebnisrechnung bzw. in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung ist daher weder ein entsprechender Aufwand noch ein Ertrag zu erfassen bzw. auszuweisen. Jedoch verweist das DRSC darauf, dass es aus Gründen der Praktikabilität *ausnahmsweise* nicht zu beanstanden sein wird, wenn das an die Arbeitnehmer ausgezahlte konjunkturelle Kurzarbeitergeld in der Buchhaltung als Personalaufwand erfasst und die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit mit diesem Aufwand verrechnet wird. Diese vom DRSC ausnahmsweise zugelassene bilanzielle Behandlung unterscheidet sich von der Vorgehensweise in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019, welche auf das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB abstellen.

336 U. a. FinMin Baden-Württemberg 24.9.09, 3 - S 3812a/24. Ein entsprechender Erlass erging 2009 im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise, vgl. FinMin Baden-Württemberg v. 24.09.2009 - 3 - S 3812a/24.

Praktikerhinweis/Regelungsbedarf

Vor diesem Hintergrund sollten Bilanzierung und Ausweis des Kurzarbeitergeldes vom Arbeitgeber überprüft und ggf. eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung vorgenommen werden.

Die Finanzverwaltung sollte kurzfristig *im Detail* klarstellen, wie die derzeitige in Deutschland flächendeckend eingeführte Kurzarbeit im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Lohnsummen-Kontrolle zu würdigen ist.

Eine gesetzliche Erleichterung des Lohnsummenerfordernisses erscheint angesichts des Ausmaßes der Corona-Pandemie sinnvoll. Denkbar wäre z. B., das Jahr 2020 aus der Betrachtung des Lohnsummenzeitraums auszunehmen.

Es sind grundsätzlich *alle* Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status einzubeziehen, so auch geringfügig Beschäftigte (R E 13a.4 Abs. 2 S. 6 und 7). Auch *Teilzeitkräfte* sind einzubeziehen, denn eine Umrechnung nach § 23 Abs. 1 S. 4 KSchG auf Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht.³³⁷

Regelungsbedarf

Unternehmen, die vorwiegend festangestellte Teilzeitkräfte beschäftigen, werden gegenüber Unternehmen, die weniger Vollzeitmitarbeiter beschäftigen, benachteiligt, da sie die Grenze schneller überschreiten. Konsequenz könnte der Einsatz von Zeitarbeitskräften anstelle von Teilzeitbeschäftigten sein. Eine lediglich quotale Berücksichtigung von Teilzeitarbeitskräften – wie bei § 23 Abs. 1 S. 4 KSchG – im Rahmen der Ermittlung der Freistellungsgrenze könnte Abhilfe schaffen. So wäre es zum Beispiel denkbar, dass Teilzeitarbeitskräfte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 20 Stunden nur quotale zu 50 Prozent beziehungsweise von 30 Stunden zu 75 Prozent berücksichtigt werden.

337 Nach § 23 Abs. 1 S. 4 KSchG sind teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen: vgl. z. B. Geck, in: Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2016, § 13a (Rz. 24); Weinmann, in: Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz, 2014, § 13a (Rz. 58); Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, Erbschaftsteuergesetz, 2015, § 13a (Rz. 50 f.); i. E. auch Cramer, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2012, § 13a (Rz. 13); a. A. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuergesetz, 2014, § 13a (Rz. 110); Söffing, in: Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2013, § 13a (Rz. 99); offenlassend Meincke, in: Meincke, Erbschaftsteuergesetz, 2012, § 13a (Rz. 21).

Ausgenommen sind Beschäftigte, die sich im Mutterschutz oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden, beziehungsweise Krankengeld oder Elterngeld beziehen. Zudem wurde eine weitere Ausnahme für Saisonmitarbeiter und Leiharbeiter aufgenommen (§ 13a Abs. 3 S. 7 Nr. 1 bis 5 ErbStG bzw. R E 13a.4 Abs. 2 S. 8).

Im Fall einer *Betriebsaufspaltung* ist die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG bzw. R E 13a.4 Abs. 2 S. 15 und R E 13a.7 Abs. 1 S. 9). Dies wird jedoch sogleich wieder eingeschränkt. So stellen die Richtlinien erstmals klar, dass hierunter nur Betriebsaufspaltungen fallen, bei denen die Beteiligung beziehungsweise der Anteil an der Betriebsgesellschaft *nicht zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens* gehören und nur hinsichtlich des Besitzunternehmens beziehungsweise der Betriebsgesellschaft eine Übertragung erfolgt (R E 13a.4 Abs. 2 S. 16 und R E 13a.7 Abs. 1 S. 10). Offenbar sollen unter Heranziehung der für Grundstücküberlassungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung aufgestellten Grundsätze lediglich horizontale Strukturen zweier Schwesterpersonengesellschaften (sog. „mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“) erfasst und eine Zusammenrechnung ermöglicht werden.³³⁸ Vertikale Strukturen, zum Beispiel, wenn der Anteil an der Betriebsgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen beim Besitzunternehmen gehört, werden nicht erfasst. Die Überlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften stellt keine Betriebsaufspaltung dar, und es scheidet eine Zusammenrechnung nach § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG aus.³³⁹

Besteht das begünstigte Vermögen aus *mehreren wirtschaftlichen Einheiten* (zum Beispiel mehrere Gewerbebetriebe oder mehrere Arten begünstigten Vermögens wie Gewerbebetrieb/land- und forstwirtschaftliches Vermögen/Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die Beschäftigten und die Lohnsummen zunächst für jede wirtschaftliche Einheit *getrennt* zu ermitteln (R E 13a.4 Abs. 2 S. 10 und R E 13a.6 S. 1). Zur Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind die Summen der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten zusammenzurechnen (R E 13a.6 S. 3). Die Mindestlohnsumme für alle wirtschaftlichen Einheiten wird ermittelt, indem die Mindestlohnsummen, die sich für die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten auf der Grundlage der jeweiligen Ausgangslohnsummen und der jeweiligen Prozentsätze nach der Beschäftigtenzahl ergeben, zu *einer* Summe der Mindestlohnsummen zusammengerechnet werden (R E 13a.6 S. 2).

338 R E 13a.4 Abs. 2 S. 15 verweist auf R E 13b.14 Abs. 1, in dem die Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens geregelt ist. Nach R E 13b.14 Abs. 1 S. 6 kommt es darauf an, dass der *einheitliche geschäftliche Betätigungswille* sowohl in der Besitz- als auch in der Betriebsgesellschaft *unmittelbar durchgesetzt* werden kann. Verwaltungsvermögen liegt damit nicht für Grundstücke bei *Nutzungsüberlassungen unter Schwestergesellschaften* vor; vgl. hierzu auch oben, A.I.2.

339 Vgl. Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (87); Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (143 f.).

Gehören zum Betriebsvermögen unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen und zwar zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG bzw. R E 13a.4 S. 11 bis 13, R E 13a.6 S. 4, R E 13a.7 Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1). Die Richtlinien stellen für Beteiligungen an Personengesellschaften erstmals klar, dass auch die Beteiligungen oder Anteile an den nachgeordneten Gesellschaften, die im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, mit der entsprechenden Beteiligungsquote einzubeziehen sind (R E 13a.4 Abs. 2 S. 14 und R E 13a.7 Abs. 2 S. 2). Für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist auf die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung endenden Wirtschaftsjahre dieser Gesellschaften abzustellen (R E 13a.7 Abs. 1 S. 3).

Gehört eine Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangssumme zum Betrieb, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb *taggenau* einzubeziehen (R E 13a.7 Abs. 2 S. 3 und Abs. 3 S. 7). Neu ist in den Richtlinien, dass eine nur zeitanteilige Ermittlung der Lohnsumme ausgeschlossen ist, wenn dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn ein seit Jahren bestehender Betrieb mit einer großen Anzahl an Beschäftigten und den entsprechend hohen Lohnsummen in eine Vorratsgesellschaft eingebracht wird (R E 13a.7 Abs. 2 S. 5 und Abs. 3 S. 8). Die beispielhafte Nennung der Einbringung in Vorratsgesellschaften soll wohl – obwohl ein Hinweis auf § 42 AO fehlt – Gestaltungsmissbräuche verhindern, eröffnet aber Streitpotential, da sie zu unspezifisch ist. So kann jede Einbringung, auch in operative Betriebe und nicht nur in Vorratsgesellschaften erfasst sein.³⁴⁰ Diese Neuregelung schafft Rechtsunsicherheit und wird zu Auseinandersetzungen mit der Betriebsprüfung führen.

Bei der Prüfung der für Kapitalgesellschaften entscheidenden Grenze von 25 Prozent ist stets auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen (R E 13a.7 Abs. 3 S. 5).

Nicht einzubeziehen sind dagegen die Löhne, die in Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent mit Sitz oder Geschäftsleitung in *Drittstaaten* gezahlt werden (R E 13a.7 Abs. 2 S. 1 HS 2 und Abs. 3 S. 1 HS 2). Auch Lohnsummen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte sind nicht einzubeziehen (R E 13a.7 Abs. 1 S. 8).

340 Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (56 f.).

Der Brexit des Vereinten Königreichs am 31.01.2020³⁴¹ bewirkt noch keinen Statuswechsel vom EU-Mitgliedstaat zu einem Drittstaat. Vielmehr befinden sich die EU-Staaten in einer Übergangsphase, in der trotz des Brexit das Unionsrecht in Bezug auf Großbritannien weiterhin anzuwenden ist. Erst danach ist Großbritannien als Drittstaat anzusehen. Für Erwerbe bis Ende 2020 bleibt es also beim Status quo, was insbesondere bei der Anwendung der Lohnsummenregelung praktische Bedeutung hat.³⁴²

Für Erwerbe ab dem 01.01.2021 könnten – vorbehaltlich weiterer Neuregelungen – bei der Lohnsummenermittlung *bisher einbezogene* Lohnsummenanteile von Beteiligungen im Vereinten Königreich für künftige Jahre entfallen und nicht angerechnet werden. Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wäre die Folge, die Verschonung könnte zumindest anteilig entfallen und das obwohl tatsächlich kein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung vorliegt.

In R E 13a.7 wurden in die Richtlinien die Absätze 4 bis 6 und 8 zusätzlich zur Fassung des Erlasses aufgenommen. Es handelt sich jedoch nicht um gänzlich neue, bisher unbekannte Regelungen. Zwar waren sie nicht Bestandteil der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011³⁴³, jedoch stammen die Regelungen aus den Lohnsummenerlassen der Jahre 2012 und 2013.³⁴⁴ Sie sind insbesondere in Teilen deckungsgleich mit den Regelungen in R E 13a.7 Abs. 2 und 3 und zum Teil auch nicht aufeinander abgestimmt.

Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, vermindert sich – wie auch schon nach dem bisherigen Recht – die Verschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG rückwirkend in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme von der Summe der jährlichen Lohnsummen unterschritten wird (R E 13a.9 Abs. 1 S. 1 und 4). Der Steuerbescheid ist zu ändern, und es erfolgt eine Nachversteuerung (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, R E 13a.9 Abs. 1 S. 6).

Verstöße gegen die Lohnsummenregelung sind innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist schriftlich anzuzeigen, selbst wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt (R E 13a.9 Abs. 1 S. 7). Keine Auswirkungen hat ein Verstoß auf den Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG), den Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG bzw. R E 13a.8 Abs. 1 S. 10) sowie die Höhe des Werts des

341 Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (Abl. L/29 v. 31.01.2020).

342 Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union v. 25.03.2019, BGBl. I S. 357. Es gilt gem. Art. 5 Brexit StBG i. V. m. § 37 Abs. 17 ErbStG: „Auf Erwerbe, für die die Steuer vor dem Zeitpunkt entstanden ist, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, ist dieses Gesetz mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland weiterhin als Mitgliedstaat der Europäischen Union gilt.“

343 Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (ErbStR) v. 19.12.2011 (BStBl. I Sondernummer 1/2011).

344 Oberste Finanzbehörde der Länder v. 05.12.2012 - S 3812a BStBl. I 2012, S. 1250 (1250f.) und Oberste Finanzbehörden der Länder v. 21.11.2013 - S 3812a BStBl. I 2013, S. 1510 (1510 f.).

begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts nach § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG beziehungsweise R E 13a.2 Abs. 2 S. 3.

Sind die Verschonungsregelungen mehreren Erwerbern zugutegekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen wie die Lohnsummenregelung und Behaltensfrist, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung (R E 13a.19 Abs. 4 S. 2).

V. Die Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 und Abs. 10 ErbStG)

Überblick

Die Gewährung des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie des Abzugsbetrages nach § 13a Abs. 2 ErbStG sind an Behaltensfristen gebunden. Diese betragen – wie nach früherem Recht – für die Regelverschonung fünf (§ 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.12 Abs. 1) und für die Optionsverschonung sieben Jahre (§ 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13a.21 Abs. 5).

Einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen stellen unter anderem die Veräußerung eines Gewerbebetriebes, die Aufgabe eines Gewerbebetriebes, aber auch bestimmte Überentnahmen oder die vollständige oder teilweise Veräußerung von *Anteilen an Kapitalgesellschaften* von mehr als 25 Prozent dar (§ 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG beziehungsweise R E 13a.16). Die Richtlinien stellen erstmals klar, auf welchen Zeitpunkt zur Überprüfung der Einhaltung der Behaltensfrist bei einer schädlichen Veräußerung gemäß § 13a Abs. 6 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG abzustellen ist. Abzustellen ist danach auf das *obligatorische Rechtsgeschäft* und nicht erst auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung, das heißt die dingliche Übertragung. Diese Neuregelung ist zu kritisieren. Das Gesetz gibt keinen Hinweis auf eine Trennung zwischen obligatorischem Rechtsgeschäft und dinglichem Verfügungsgeschäft. Zudem ist nicht verständlich, dass die Finanzverwaltung einen Verstoß annimmt, wenn ein Erwerber während der Behaltensfrist einen Kaufvertrag über den begünstigt erworbenen Betrieb abschließt, diesen *tatsächlich* nach Abschluss des Kaufvertrages fortführt und gemäß Vertrag erst nach Ablauf der fünf- oder siebenjährigen Behaltensfrist überträgt. Die Richtlinien stellen an verschiedenen Stellen klar, dass ein Verstoß gegen die Behaltensfrist nur bei schädlicher Verfügung über das *begünstigte* Vermögen vorliegt und der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG im Umfang der schädlichen Verfügung entfallen (vgl. R E 13a.12 Abs. 1, 13a.19 Abs. 1 S. 1 i. V. m. R E 13a.15). Neu aufgenommen wurde in die Richtlinien R E 13c.2 S. 3, der bestimmt, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach §§ 13c Abs. 2 S. 1 in Verbindung mit 13a Abs. 6 ErbStG keine Auswirkungen auf die Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) hat. Ein

Verstoß beeinflusst danach die *Prüfung des Schwellenwertes* und die *Ermittlung des anzuwendenden Prozentsatzes* des Verschonungsabschlags *nicht*.

Von einer Nachversteuerung ist in den Fällen des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG (Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebs sowie wesentlicher Betriebsgrundlagen, Veräußerung des begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und Veräußerung der begünstigt erworbenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung³⁴⁵) allerdings abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen begünstigungsfähigen Vermögensart (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt und innerhalb von *sechs Monaten seit der Veräußerung/schädlichen Verwendung* in entsprechendes Vermögen investiert wird (Reinvestitionsklausel, § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG bzw. R E 13a.18 S. 1, 4 und 7). Auch hier ist das *obligatorische* Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit maßgebend.

Die Gewährung des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie des Abzugsbetrages nach § 13a Abs. 2 ErbStG sind an Behaltensfristen gebunden. Diese betragen – wie nach früherem Recht – für die Regelverschonung fünf (§ 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.12 Abs. 1) und für die Optionsverschonung sieben Jahre (§ 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 2 ErbStG bzw. R E 13a.21 Abs. 5).

1. Die schädlichen Verwendungen

Einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen stellen jeweils die Veräußerung eines Gewerbebetriebes, die Aufgabe eines Gewerbebetriebes, die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG bzw. R E 13a.13 Abs. 1 S. 1), aber auch eine Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebes dar (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.13 Abs. 2 S. 1).

Auch *Entnahmen des Erwerbers*, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne und Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 Euro übersteigen (Überentnahmen), stellen einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar (sog. Entnahmebegrenzung, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG bzw. R E 13a.15 Abs. 1 S. 1). Dies gilt sogar auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden (R E 13a.15 Abs. 1 S. 2). Verluste bleiben dagegen unberücksichtigt (R E 13a.15 Abs. 1 S. 3). Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen gewertet werden, bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt (R E 13a.15 Abs. 1 S. 6). Ebenso sollen – so stellen die Richtlinien nunmehr richtigerweise klar - Entnahmen

345 R E 13a.18 Abs. 1 S. 1 HS 2 und S. 2 bestimmen, dass es sich nicht um nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen handeln darf. Dies gilt gleichermaßen, wenn ein Teilbetrieb oder ein gesamter Betrieb veräußert wird.

bis zur Höhe des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG) unberücksichtigt bleiben (R E 13a.15 Abs. 1 S. 7).

Praktikerhinweis

Damit kann der Erwerber ohne Nachversteuerungsrisiko den Wert des jungen Verwaltungsvermögens beziehungsweise der jungen Finanzmittel und wohl auch den Betrag des die Zehn-Prozent-Pauschale übersteigenden Verwaltungsvermögens entnehmen.³⁴⁶

Die Entnahmebegrenzung ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen. Auf Beteiligungen findet die Entnahmebegrenzung keine Anwendung (R E 13a.15 Abs. 1 S. 8). Nimmt der Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist eine Einlage vor, um den Betrag von 150.000 Euro übersteigende Entnahmen auszugleichen, liegt darin kein Gestaltungsmissbrauch. Allerdings unterliegt die Regelung Beschränkungen (R E 13a.15 Abs. 4). Gemäß § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 3 ErbStG ist bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sinngemäß zu verfahren (Ausschüttungsbegrenzung, vgl. auch R E 13a.15 Abs. 6), sodass während des Fünfjahreszeitraums Ausschüttungen vorgenommen werden können.

Gegen die Behaltensfrist wird ebenfalls verstoßen, wenn *Anteile an Kapitalgesellschaften* von mehr als 25 Prozent (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) ganz oder teilweise veräußert werden (§ 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG bzw. R E 13a.16). Neu in den Richtlinien ist, dass die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent *in* eine Kapitalgesellschaft beziehungsweise *in* eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten selbst *keinen* Verstoß gegen die Behaltensregelungen darstellt (R E 13a.16 Abs. 3 S. 1 und 2), was aber bereits Gegenstand des Erlasses 2013³⁴⁷ war. Bei Einbringung der Kapitalgesellschaftsanteile in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich um einen Anteilstausch, bei Einbringung in eine Personengesellschaft wird der Einbringende Mitunternehmer. Im Fall des einbringenden Mitunternehmers stellt eine Veräußerung seiner Mitunternehmeranteile³⁴⁸ innerhalb der Behaltensfrist einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar (R E 13a.16 Abs. 3 S. 5). Im Fall des Anteilstausches (wenn die aufnehmende Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist), ist eine Mindestbeteiligung des Einbringenden an dieser Gesellschaft von mehr als 25 Prozent nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erforderlich. Allerdings stellt eine nachfolgende Veräußerung der im Rahmen der Einbringung erworbenen Anteile der Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltensfrist einen Verstoß

346 Vgl. auch Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (145); Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (89).

347 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.11.2013 - S 3812a BStBl. I 2013, S. 1508 (1508 f.).

348 Verwirrend ist der Wortlaut „der erworbenen Beteiligung an einer Personengesellschaft“. Hierbei wird es sich wohl um den in R E 13a.16 Abs. 3 S. 2 genannten Mitunternehmeranteil handeln, was durch die Finanzverwaltung zu klären ist.

gegen die Behaltensregelung dar (R E 13a.16 Abs. 3 S. 5). Eine *anteilig schädliche Verfügung* über das erworbene begünstigte Vermögen liegt vor, wenn der gemeine Wert der Anteile, die der Einbringende erhält, geringer ist als der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens (R E 13a.16 Abs. 4). Ebenfalls durch die Richtlinien ergänzt, aber bereits Gegenstand des Erlasses 2013³⁴⁹, wurde die Regelung des R E 13a.17 Abs. 3 zu *Poolvereinbarungen*. In den Fällen einer Sacheinlage oder eines Anteilstausches (R E 13a.16 Abs. 3 bis 5) liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor, wenn die Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers von 25 Prozent nur durch eine Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG erreicht wurde. Allerdings wird eine Rückausnahme gewährt, wenn die übernehmende Gesellschaft in gleicher Weise wie der einbringende Erwerber an die Poolvereinbarung gebunden ist (R E 13a.17 Abs. 3 HS 2).

Laut Richtlinien folgt aus der Systematik der Befreiungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG, dass die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, in einem Mitgliedstaat der europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraums haben muss (R E 13a.16 Abs. 3 S. 3). Offen ist für den Fall der Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, aber auch stellvertretend für andere Fallkonstellationen (z. B. R E 13a.13 Abs. 3 S. 3), ob es zu einem Verstoß gegen Behaltensfristen kommen kann, wenn nach der Übergangsfrist des Brexit und innerhalb der Behaltensfrist begünstigt erworbenes Vermögen an einen Rechtsträger mit Sitz im Vereinten Königreich übertragen wird.

Die Richtlinien stellen erstmals klar, auf welchen Zeitpunkt zur Überprüfung der Einhaltung der Behaltensfrist bei einer schädlichen Veräußerung gemäß § 13a Abs. 6 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG abzustellen ist. Abzustellen ist danach auf das *obligatorische Rechtsgeschäft* und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung, das heißt die dingliche Übertragung (Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebs sowie wesentlicher Betriebsgrundlagen gem. R E 13a.13 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2; Veräußerung des begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gem. R E 13a.14 Abs. 1 S. 2; Veräußerung der begünstigt erworbenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung R E 13a.16 Abs. 1 S. 2). Ähnlich lautende Regelungen finden sich bei der Reinvestitionsklausel³⁵⁰ gemäß § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG beziehungsweise R E 13a.18 S. 5 und der Investitionsklausel³⁵¹ gemäß § 13b Abs. 5 ErbStG beziehungsweise R E 13b.24 Abs. 2 Nr. 5 S. 2. Damit wird auf den frühestmöglichen Zeitpunkt Bezug genommen.

Diese Auslegung ist zu kritisieren. Das Gesetz gibt keinen Hinweis auf eine Trennung zwischen obligatorischem Rechtsgeschäft und dinglichem Verfügungsgeschäft. Im Gegenteil – das Gesetz spricht von einer „schädlichen Verfügung“ in § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG. Zum Zeitpunkt des obligatorischen Rechtsgeschäfts/

349 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.11.2013 - S 3812a BStBl. I 2013, S. 1508 (1508 f.).

350 Siehe zu den Einzelheiten sogleich unten.

351 Siehe hierzu oben, A.I.3.

Verpflichtungsgeschäfts wurde aber noch nicht über das Vermögen verfügt, da weder das wirtschaftliche noch das gegebenenfalls abweichende zivilrechtliche Eigentum übergegangen ist.³⁵²

Regelungsbedarf

Zudem ist nicht verständlich, dass die Finanzverwaltung einen Verstoß annimmt, wenn ein Erwerber während der Behaltensfrist einen Kaufvertrag über den begünstigt erworbenen Betrieb abschließt, diesen *tatsächlich* nach Abschluss des Kaufvertrages fortführt und gemäß Vertrag erst nach Ablauf der fünf- oder siebenjährigen Behaltensfrist überträgt. Schließlich wäre die gesetzliche Vorgabe tatsächlich erfüllt.³⁵³ Die Finanzverwaltung verkennt an dieser Stelle, dass zwischen dem obligatorischen und dem dinglichen Geschäft größere Zeiträume liegen können. Ebenso problematisch sind die Rechtsfolgen für Rechtsgeschäfte, die unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen werden, die erst nach Ablauf der Behaltensfrist eintreten kann.³⁵⁴ Daher sollten die mit der schädlichen Veräußerung einhergehenden erbschaftsteuerrechtlichen Rechtsfolgen nur eintreten, wenn der Veräußerungsvorgang/Rechtsübergang *dinglich* vollzogen, also der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt ist.³⁵⁵

Nur im Ausnahmefall sollte auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt werden, so zum Beispiel bei Grundstücksschenkungen, bei denen auf den Notarvertrag abgestellt werden sollte, weil in diesem Fall alles für den Eigentumsübergang Erforderliche getan wurde; nämlich Besitz, Nutzen und Lasten übergegangen sind (R E 13a.13 Abs. 1 S. 2).³⁵⁶

352 IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 3 f.

353 Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (88); Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (144 f.).

354 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 4 f.; Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, Heft 3, S. 128 (129).

355 Ein weiterer Vorschlag ist, auf den schuldrechtlichen Übertragungstichtag, d. h. den Übergang von Nutzen und Lasten nach den vertraglichen Vereinbarungen abzustellen. Begründet wird dies damit, dass das begünstigte Vermögen dem Erwerber zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zuzurechnen sei; so IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019, S. 3 f.

356 Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 6.

2. Die Nachversteuerung

Die Richtlinien stellen an verschiedenen Stellen klar, dass ein Verstoß gegen die Behaltensfrist nur bei schädlicher Verfügung über das *begünstigte* Vermögen vorliegt und der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG im Umfang der schädlichen Verfügung entfallen (vgl. R E 13a.12 Abs. 1, 13a.19 Abs. 1 S. 1 i. V. m. R E 13a.15). Dabei entfällt die gewährte Verschonung mit Wirkung für die Vergangenheit in dem Umfang, wie es dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist (einschließlich des Jahres, in dem die Verletzung erfolgte) und der gesamten Behaltensfrist entspricht (§ 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG bzw. R E 13a.19 Abs. 1 S. 6)³⁵⁷.

Veräußert der Erwerber das gesamte betriebliche Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt *keine Reinvestition* nach § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG³⁵⁸, bleibt die Verschonung für die Jahre erhalten, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist (R E 13a.19 Abs. 1 S. 5).

Betrifft die schädliche Verfügung nur einen *Teil* des begünstigten Vermögens, ist die Verschonung für den verbleibenden begünstigten Teil des Vermögens weiterhin zu gewähren (R E 13a.19 Abs. 1 S. 6).

Neu aufgenommen wurde in R E 13c.2 S. 3, dass ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach §§ 13c Abs. 2 S. 1 in Verbindung mit 13a Abs. 6 ErbStG keine Auswirkungen auf die Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) hat. Ein Verstoß beeinflusst danach die *Prüfung des Schwellenwertes* und die *Ermittlung des anzuwendenden Prozentsatzes* des Verschonungsabschlages *nicht*, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert. Nahezu gleichlautende Regelungen finden sich – ebenfalls erstmals – in den eigens für die Behaltensfristen geltenden Vorschriften (R E 13c.2 S. 3 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2. S. 3, R E 13a.12 Abs. 1 S. 6, R E 13a.19 Abs. 1 S. 9 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2).³⁵⁹

357 Wird die Behaltensfrist bei gewährter Regelverschonung (Behaltensfrist von fünf Jahren) im vierten Jahr verletzt, so wird die gewährte Verschonung um 40 % ($2/5 = 0,4$) reduziert.

358 Siehe hierzu sogleich unten.

359 Siehe hierzu oben, A.III.2.c).

Abb. 36: Verstoß gegen Behaltensfristen bei mehreren Erwerben

Erwerbe von derselben Person (in Millionen Euro)	
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2012	30
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2017	25
Begünstigtes Betriebsvermögen im Jahr 2019	5
Belastung mit Berücksichtigung der Vorerwerbe Abschmelzender Verschonungsabschlag <small>(§§ 13c Abs. 2 S. 1 i. V. m. 13a Abs. 1 und 6 ErbStG bzw. R E 13c.2 S. 3 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2 S. 3, R E 13a.12 Abs. 1 S. 6, R E 13a.19 Abs. 1 S. 9 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2)</small>	
Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2012	
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	30
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,35 <small>(30 x 15 % x 30 % Regelverschonung 85 %, d. h. Anteil Besteuerung 15 %, Erbschaftsteuersatz 30 %</small>
Besteuerung erfolgte nach alter Gesetzeslage	
Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2017	
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	55 <small>(30 + 25)</small>
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	3,98 <small>(25 x 53 % x 30 %) Abschmelzender Verschonungsabschlag: Regelverschonung 47 %³⁶⁰, d. h. Anteil Besteuerung 53 %, Erbschaftsteuersatz 30 %</small>
Besteuerung des Erwerbs nach neuer Gesetzeslage	
Erbschaft-/Schenkungssteuerbelastung 2019	
Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Verschonung)	60 <small>(30 + 25 + 5)</small>
Erbschaftsteuerbelastung auf begünstigtes Betriebsvermögen	1,42 <small>(5 x 60 % x 30 %) + ((25 x 60 % x 30 %) - 3,98) Abschmelzender Verschonungsabschlag: Regelverschonung 40 %³⁶⁰, d. h. Anteil Besteuerung 60 %, Erbschaftsteuersatz 30 %</small>
Die 2017 gewährte Verschonung des Erwerbs entfällt rückwirkend.	
Summe Steuerbelastung 2012-2019	6,75
Steuerbelastungsquote (in % des gesamten Betriebsvermögens)	11,25
Annahme: Fristverstoß im Jahr 2019 für 2017er-Erwerbe	
	
Nachversteuerung	
Ermittlung des Anteils des Werts, der nicht zur Nachversteuerung herangezogen wird	
Anzahl der Jahre, in denen die Behaltensfrist eingehalten wurde	1
Behaltensfrist für Regelverschonung	5
d. h. 80 % des verschonten 2017er-Erwerbs werden zur Nachversteuerung herangezogen	

360 Zur Ermittlung des Verschonungsabschlags im Rahmen der Regelverschonung siehe oben, A.III.3, Tab. 5.

Berücksichtigte Erwerbe (zur Bestimmung der Nachversteuerung)	9,4 (47 % x 80 % x 25) Anteil verschontes Betriebsvermögen aus Regelverschonung 2017: 47 %, Anteil Nachversteuerung 80 %
Hinweis: Eine Verringerung der im Jahr 2019 berücksichtigten Erwerbe zur Bestimmung der verminderten Verschonung erfolgt nicht, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert (R E 13c.2 S. 3 i. V. m. R E 13a.2 Abs. 2 S. 3.)	
Nachträgliche Erbschaftsteuerbelastung	2,82 (30 % x 9,4) Erbschaftsteuersatz 30 %
	Zusätzlich zur obigen Summe
Summe Steuerbelastung 2012-2019	9,57 (6,75 + 2,82)
Steuerbelastungsquote (in % des gesamten Betriebsvermögens)	15,95

Quelle: FinTax policy advice.

Die Abbildung (Abb. 36) zeigt, wie eine anteilige Nachversteuerung wegen eines Verstoßes gegen die Behaltensfristen erfolgt. Der Erwerber erhielt in den Jahren 2012, 2017 und 2019 begünstigtes Vermögen von insgesamt 60 Millionen Euro. Zwar erfolgte der erste Erwerb 2012, also vor Inkrafttreten des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts. Jedoch werden bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren für die Bestimmung des Verschonungsabschlags die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet (§ 13c Abs. 2 S. 2 ErbStG). Das heißt, dass dem Erwerb im Jahr 2019 die Erwerbe in den Jahren 2012 und 2017 hinzugerechnet werden. Für den ersten Erwerb 2012 galt die Regelverschonung von 85 Prozent nach § 13a Abs. 1 ErbStG a. F., das heißt nur 15 Prozent des begünstigten Betriebsvermögens wurden mit einem pauschalen Steuersatz von 30 Prozent besteuert. Die Freigrenze von 26 Millionen Euro galt noch nicht, sodass ein abschmelzender Verschonungsabschlag nicht zur Anwendung kam. Für die weiteren Erwerbe gilt das seit 01.07.2016 wirksame Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, sodass der Verschonungsabschlag in den Jahren 2017 und 2019 auf 47 beziehungsweise 40 Prozent abschmilzt. Es erfolgt daher eine Besteuerung von 53 beziehungsweise 60 Prozent des 2017 sowie 2019 übertragenen begünstigten Betriebsvermögens. Insgesamt ergibt sich für die Erwerbe von 2012, 2017 und 2019 eine Steuerbelastung von 6,75 Millionen Euro.

Wegen eines Behaltensfristverstoßes für den Erwerb 2017 im Jahr 2019 ist der Erwerb im Jahr 2017 nachzuersteuern. Die Behaltensfrist wurde statt der vorgesehenen fünf Jahre nur ein Jahr eingehalten. Daher werden 80 Prozent des verschonten Betriebsvermögens im Jahr 2017 zur Besteuerung herangezogen, also 9,4 Millionen Euro. Bei einer 30-prozentigen Steuer ergibt sich eine Steuerbelastung in Höhe von 2,82 Millionen Euro. Zu beachten ist, dass eine Verringerung der im Jahr 2019 berücksichtigten Erwerbe in Höhe von 60 Millionen Euro zur Bestimmung der verminderten Verschonung nicht erfolgt, da sich laut Richtlinien nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert. Insgesamt fällt eine Steuerbelastung inklusive der Nachversteuerung von 9,57 Millionen Euro an.

3. Die Reinvestitionsklausel

Von einer Nachversteuerung ist in den Fällen des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG (Veräußerung des begünstigt erworbenen Betriebs sowie wesentlicher Betriebsgrundlagen, Veräußerung des begünstigt erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Veräußerung der begünstigt erworbenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung³⁶¹) allerdings abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen begünstigungsfähigen Vermögensart (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt und innerhalb von *sechs Monaten seit der Veräußerung/schädlichen Verwendung* in entsprechendes Vermögen investiert wird (Reinvestitionsklausel, § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG bzw. R E 13a.18 S. 1, 4 und 7). Die Investitionsmöglichkeit gilt auch dann, wenn ein Teilbetrieb oder ein gesamter Betrieb veräußert wird. Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, stellt die Veräußerung einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar (R E 13a.18 S. 7).

Fraglich ist, wie der sechsmonatige Zeitraum im Einzelnen zu ermitteln ist. Maßgebend ist das *obligatorische* Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit – und das ist neu nach den Richtlinien – der „Anschaffung“ (R E 13a.18 S. 5). Während das Gesetz hierzu keinerlei Ausführungen macht, *war* im Entwurf der Richtlinien noch auf die Wirksamkeit der „Veräußerung“ abgestellt worden. Dies hatte dazu geführt, dass die Regelung auf den schädlichen Vorgang der „Veräußerung“ bezogen wurde und das Fehlen einer Regelung zur Reinvestitionsmaßnahme bemängelt worden war.³⁶² Auch wurde kritisiert, dass der Erwerber (noch) keine Mittel habe, die er reinvestieren könne, solange das obligatorische Geschäft noch nicht dinglich umgesetzt sei.³⁶³ Des Weiteren wurde darauf hingewiesen, dass das Gesetz auf den „Veräußerungserlös“ abstellt, sodass der Beginn der Reinvestitionspflicht möglicherweise erst dann zu laufen beginne, wenn dem Steuerpflichtigen der Erlös tatsächlich zugeflossen sei.³⁶⁴

Praktikerhinweis

Die Bezugnahme auf die „Anschaffung“ in den finalen Richtlinien soll nun wohl klarstellen, dass die Finanzverwaltung korrespondierend zur schädlichen Verwendung/Veräußerung auch für die *Reinvestitionsmaßnahme* auf das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht auf die zivilrechtliche

361 R E 13a.18 Abs. 1 S. 1 HS 2 und S. 2 bestimmen, dass es sich nicht um nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen handeln darf. Dies gilt gleichermaßen, wenn ein Teilbetrieb oder ein gesamter Betrieb veräußert wird.

362 Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden, Stellungnahme zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019), 24.01.2019, S. 7 f.

363 Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137 (144 f.).

364 Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019, 24.01.2019, S. 6; Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (88).

Wirksamkeit abstellen möchte.³⁶⁵ Da die Verwaltung für die Fälle der schädlichen Verwendung/Veräußerung in R E 13a.13 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2; R E 13a.14 Abs. 1 S. 2 sowie R E 13a.16 Abs. 1 S. 2 auf das obligatorische Rechtsgeschäft abstellt und R E 13a.18 S. 4 fest schreibt, dass die Reinvestition innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen soll, ist anzunehmen, dass die sechsmonatige Frist hiermit beginnt. Zum Einhalten der Frist ist sodann das *obligatorische Rechtsgeschäft der Reinvestition* innerhalb der laufenden sechs Monate zu tätigen.

VI. Die Bewertung im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 203 Abs. 1 und 2 BewG)

Überblick

Für Familienunternehmen wird primär das Vereinfachte Ertragswertverfahren für die Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen von Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen herangezogen. Zur Ermittlung ist der durchschnittliche Jahresertrag der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre mit dem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren. Nach dem neuen Recht ist der Kapitalisierungsfaktor festgeschrieben und beträgt 13,75. Eine Anpassung des Kapitalisierungsfaktors war dringend erforderlich, um Überbewertungen zu vermeiden. Da sich das vereinfachte Ertragswertverfahren aus dem Durchschnitt der Gewinne der letzten drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ableitet, werden etwaige sich durch die Corona-Krise seit März 2020 bei der Bewertung ergebende Auswirkungen nicht berücksichtigt.

Umstritten ist, ob und auf welcher Ebene – Bewertungs- oder Verschonungsebene – Wertminderungen aufgrund von Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen zu berücksichtigen sind. Der Vorwegabschlag ist in seiner jetzigen Ausgestaltung als Verschonungsnorm zu werten. Dies kann nur eine Übergangslösung sein. Richtigerweise müsste die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen auf Ebene der Bewertung im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Wertes erfolgen. Die Richtlinien bekräftigen allerdings durch entsprechende Neuregelungen, dass Verfügungsbeschränkungen keinen Einfluss auf den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielenden und den gemeinen Wert bestimmenden Preis hätten.

365 Schon zum Richtlinienentwurf mit entsprechenden Vorschlägen Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, Heft 2, S. 56 (57); Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87 (88).

Für Familienunternehmen wird primär das Vereinfachte Ertragswertverfahren für die Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen von Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen herangezogen. Zur Ermittlung ist der durchschnittliche Jahresertrag der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre mit dem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren. Wertuntergrenze ist dabei stets der sogenannte Substanzwert gemäß § 11 Abs. 2 S. 3 BewG (Summe der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden).

Bei der Bewertung stellt das Stichtagsprinzip das zentrale mit der Corona-Krise verbundene Problem dar. Das Stichtagsprinzip entscheidet über den Zeitpunkt, auf den das Vermögen zu bewerten ist. Wertveränderungen nach dem Stichtag, unabhängig davon, ob positiv oder negativ, wirken sich grundsätzlich nicht aus. Da sich das vereinfachte Ertragswertverfahren aus dem Durchschnitt der Gewinne der letzten drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ableitet, werden etwaige sich durch die Corona-Krise seit März 2020 bei der Bewertung ergebende Auswirkungen nicht berücksichtigt. Zwar stellen grundsätzlich auch die alternativen Bewertungsverfahren (DCF, IDW S1, etc.) auf die Finanzkennzahlen der vergangenen Wirtschaftsjahre ab, jedoch unterstellen sie eine unendliche Unternehmensfortführung und zinsen den Durchschnittsertrag als ewige Rente ab. Auf diese Weise erfolgt eine gewisse Glättung etwaiger Schwankungen nach oben und unten. Für bereits erfolgte Unternehmensübertragungen mit Stichtag bis Ende Februar 2020 fließen aufgrund der reinen aktuellen gesetzlichen Stichtagsbetrachtung bei *keinem* Bewertungsverfahren die Auswirkungen der Corona-Krise ein.³⁶⁶

Regelungsbedarf

Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber/die Finanzverwaltung die Widrigkeiten bei der Bewertung berücksichtigt und den Unternehmen Erleichterungen verschafft.

Nach dem neuen Recht ist der Kapitalisierungsfaktor festgeschrieben und beträgt 13,75.³⁶⁷ Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates den Kapitalisierungsfaktor an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten anpassen (§ 203 Abs. 1 und 2 BewG).

366 Vgl. auch Gräfe/Brabender, COVID-19: Brennpunkt steuerliche Unternehmensnachfolge in der aktuellen Krise, 22.04.2020.

367 Der festgeschriebene Kapitalisierungsfaktor ersetzt den bisherigen von 17,8571, der nach § 203 BewG a. F. auf der Grundlage des Basiszinses von 1,10 (vgl. BMF-Schreiben vom 04.01.2016, BStBl. I 2016, S. 5) errechnet wurde.

Bisher floss in den Kapitalisierungsfaktor ein variabler Basiszinssatz ein, der in den vergangenen Jahren aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase zu einer stetigen Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors³⁶⁸ und damit zu massiven, nicht realistischen Erhöhungen der Unternehmenswerte geführt hatte.^{369/370}

So nahm der Wert eines Unternehmens über Nacht aufgrund der Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors von 14,104 im Jahr 2014 auf 18,215 im Jahr 2015 um 29,1 Prozent zu. Im Jahr 2016 hätte sich der Kapitalisierungsfaktor nur leicht um zwei Prozent auf 17,85 reduziert (Tab. 8).³⁷¹ Diese Wertsteigerung wäre am freien Markt im Falle einer Veräußerung nicht erzielbar.

368 Zwar ist zuzugestehen, dass die Unternehmenswerte generell steigen, wenn der Basiszinssatz sinkt, da höhere Preise für Unternehmen bezahlt werden. Besonders hohe oder – wie in den vergangenen Jahren – besonders niedrige Zinssätze wirken sich jedoch überproportional auf den Kapitalisierungsfaktor aus; vgl. Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 46 f.

369 Der Kapitalisierungsfaktor ergab sich aus der Division von 1 und der Summe aus einem variablen Basiszins, der jährlich vom BMF bekannt gegeben wurde – zuletzt am 04.01.2016 – und einem gesetzlich festgeschriebenen Risikozuschlag (4,5 %, § 203 Abs. 1 BewG a. F.). Am 04.01.2016 wurde der variable Basiszins minimal von 0,99 % auf 1,10 % angehoben. In den Jahren zuvor wurde der Basiszins jedoch aufgrund der Niedrigzinspolitik immer weiter gesenkt und führte dadurch zu einer Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors von 11,79 im Jahre 2010 auf 18,21 im Jahr 2015 (leichte Senkung auf 17,85 im Jahr 2016); BMF-Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 2009 bis 2016 jeweils zum Januar.

370 In der Diskussion um die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird immer wieder argumentiert, dass die erst 2009 eingeführte Verschonung von Betriebsvermögen eine unverdiente Subventionierung der Unternehmen darstelle, die wieder rückgängig gemacht werden müsse. Vor dem 31.12.2008 bestanden erhebliche Vergünstigungen für den Fall der Weiterführung eines durch Erbfall oder Schenkung erworbenen Unternehmens. So richtete sich die Bewertung mit Ausnahme der Bewertung von Grundstücken nach den Steuerbilanz- und nicht den Verkehrswerten. Darüber hinaus galten erhebliche Freibeträge und vor allem Bewertungsabschläge. Das Bewertungsrecht ermöglichte damit eine gezielte Verschonung. Seit 2009 werden alle Unternehmen – unabhängig von der Rechtsform – im Erb- und Schenkungsfall mit dem Verkehrswert (gemeiner Wert) bewertet. Die Unternehmenswerte haben sich daher deutlich erhöht und führen zu einer gravierenden Ausweitung der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage. Auch das Bundesverfassungsgericht betont in seiner Entscheidung vom 17.12.2014, dass die früheren Vergünstigungen durch eine niedrige Bewertung der Unternehmen entfallen sind und heute – in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 – ein realitätsnäherer Ansatz zugrunde gelegt werde. Das Bundesverfassungsgericht verweist in diesem Zusammenhang auf die Einschätzung des BMF, dass die höhere Bewertung des Betriebsvermögens den Steuerwert in etwa verdoppele; vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1; BStBl. II 2007, S. 192; BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136 (192 f.); BStBl. II 2015, S. 50 (70); siehe auch Antwortschreiben des BMF v. 13.05.2014 an das BVerfG, Anlage 4; im Einzelnen Stiftung Familienunternehmen/FinTax, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2016, S. 89 ff.

371 Ein niedrigerer Unternehmenswert im Jahr 2016 als im Jahr 2015 ist lediglich dem „Zufall“ geschuldet, dass der Stichtag am 04.01.2016 war. Wäre der Bezugspunkt anstelle des 04.01.2016 z. B. der 16.09.2016 gewesen, hätte sich ein Kapitalisierungsfaktor von 20,9 (Basiszinssatz am 16.09.2016: 0,28) anstelle von 17,85 (Basiszinssatz am 04.01.2016: 1,1) ergeben (und somit deutlich höhere Unternehmenswerte als im Jahr 2015); vgl. Deutsche Bundesbank, Aus der Zinsstruktur abgeleitete Renditen für Bundeswertpapiere mit jährlichen Kuponzahlungen/RLZ 15 Jahre/Tageswerte 02.01.2017, Zeitreihe BBK01.WT3414, 02.01.2017.

Tab. 8: Entwicklung des Kapitalisierungsfaktors seit 2007

Stichtag	Basiszinssatz in %	Kapitalisierungszinssatz ³⁷² in %	Kapitalisierungsfaktor (1/Kapitalisierungszinssatz)	Änderung im Vergleich zum Vorjahr in %
02.01.2007	4,02	8,52	11,74	
02.01.2008	4,58	9,08	11,01	- 6,2
02.01.2009	3,61	8,11	12,33	+ 12,0
04.01.2010	3,98	8,48	11,79	- 4,4
03.01.2011	3,43	7,93	12,61	+ 7,0
02.01.2012	2,44	6,94	14,41	+ 14,3
02.01.2013	2,04	6,54	15,29	+ 6,1
02.01.2014	2,59	7,09	14,10	- 7,8
02.01.2015	0,99	5,49	18,21	+ 29,1
04.01.2016	1,10	5,60	17,85	- 2,0
(rückwirkend ab dem) 01.01.2016	Festgeschriebener Kapitalisierungsfaktor nach § 203 Abs. 1 und 2 BewG		13,75	- 24,5

Quelle: Beschluss Deutscher Bundestag v. 29.09.2016, BR-Drs. 555/16; Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 46; FinTax policy advice.

Obwohl Übertragungen im ersten Halbjahr 2016 noch nach dem bisherigen Recht (Regelverschonung, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht höher als 50 Prozent war und die Lohnsummenregelungen und Behaltensfristen eingehalten wurden) vorgenommen wurden, galt der im Bewertungsgesetz nach neuem Recht eingefügte feste Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) grundsätzlich bereits für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 (§ 205 Abs. 11 BewG).

Infolge des sich aus dem festen Kapitalisierungsfaktor ergebenden niedrigeren Unternehmenswertes kann der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens von unter 50 Prozent auf über 50 Prozent ansteigen.³⁷³ Damit wäre die Regelverschonung ausgeschlossen. Dies würde zu erheblichen rückwirkenden Mehrbelastungen für die Steuerpflichtigen führen.

372 Basiszinssatz zzgl. des pauschalen Risikozuschlags i. H. v. 4,5 %.

373 Im Schrifttum wurde dies als verfassungsrechtlich problematisch erachtet. So kommentiert Kaminski: „In Einzelfällen kann sich diese Änderung aber auch negativ auf zwischen dem 1.1.2016 und dem 30.6.2016 bereits veranlagte Sachverhalte auswirken. Für diesen Zeitraum gilt noch die alte Rechtslage, nach der bei Überschreiten der Verwaltungsvermögensquoten von 50 % bzw. 10 % der Erwerb nicht begünstigt ist. Der Anteil des Verwaltungsvermögens bestimmt sich dabei nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Unternehmens. Mit der rückwirkenden Bewertungsänderung sinkt für vorgenannte „Altfälle“ der gemeine Wert des Betriebs, sodass das Übersteigen der 50-%- bzw. 10-%-Quote schneller eintritt. Die bisher gewährte Vergünstigung entfällt, sodass es zu einer nachträglichen Steuerfestsetzung kommen kann. Insoweit verstößt die Neuerung gegen den Vertrauensschutz und ist verfassungsrechtlich problematisch.“; vgl. Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen zum neuen ErbStG, GmbHR, Heft 1, 2017, S. 1 (15).

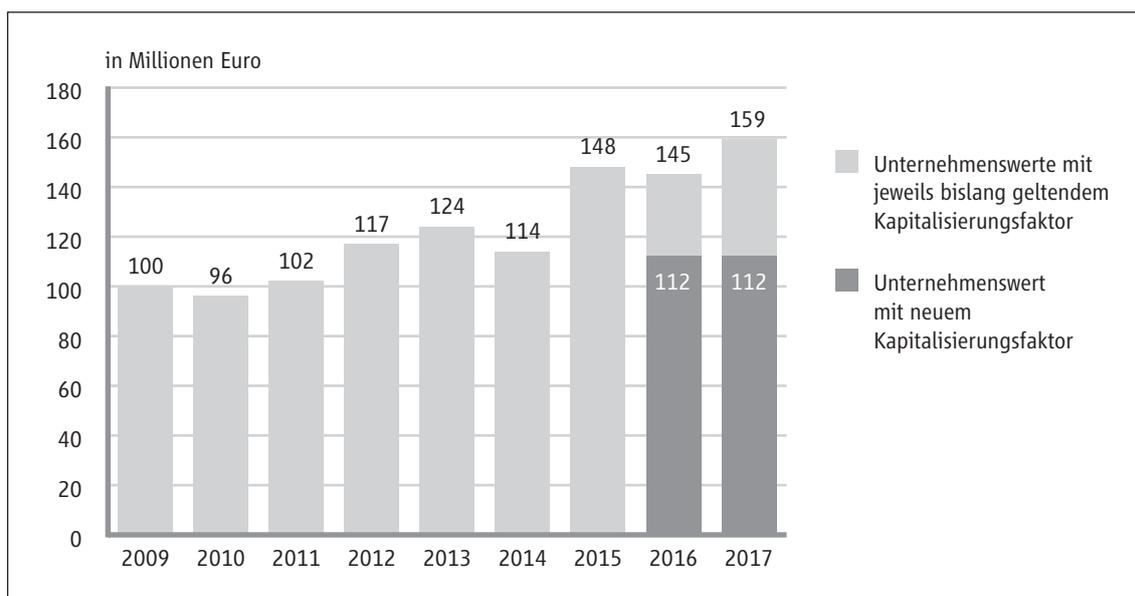
Die Finanzverwaltung führte mit Erlass vom 11.05.2017³⁷⁴ für nach dem 31.12.2015 und vor dem 01.07.2016 liegende Bewertungsstichtage auf Antrag ein Recht auf Anwendung des bisherigen höheren Faktors ein. Den Berechnungen zur Prüfung der Grenze von 50 Prozent beziehungsweise zehn Prozent bei der Quote des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a. F.) und der Berechnung 15-Prozent-Pauschale für die Finanzmittel (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a. F., § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a. F.) ist der im Vereinfachten Ertragswertverfahren auf der Grundlage des Kapitalisierungsfaktors von 17,8571 errechnete Wert des Unternehmensvermögens zugrunde zu legen. Der Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung ist beim zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt zu stellen.

1. Die Wirkung des festen Kapitalisierungsfaktors

Folgendes Beispiel verdeutlicht, dass eine Anpassung des Kapitalisierungsfaktors dringend erforderlich war, um Überbewertungen zu vermeiden:

Abb. 37: Bewertung eines Betriebes im Zeitverlauf nach dem Vereinfachten Ertragswertverfahren³⁷⁵

Annahme: durchschnittliche Nettogewinne bleiben unverändert (von 8,11 Millionen Euro)



Quelle: FinTax policy advice.

374 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 11.05.2017, Anwendung des § 203 BewG, BStBl. I 2017, S. 751.

375 Der Kapitalisierungsfaktor des Vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. § 203 BewG wurde bis 2016 jährlich vom BMF bekannt gegeben. Dabei zog das BMF den ersten Jahreswert der aus der Zinsstrukturkurve abgeleiteten Renditen für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren heran. Dieser betrug 0,59 im Jahr 2017 und wurde nunmehr fiktiv zur Darstellung des Unternehmenswertes 2017 herangezogen; vgl. Deutsche Bundesbank, Zeitreihe BBK01.WT3414: Aus der Zinsstruktur abgeleitete Renditen für Bundeswertpapiere mit jährlichen Kuponzahlungen/RLZ 15 Jahre/Tageswerte, Zeitreihe BBK01.WT3414, 02.01.2017.

Die Grafik (Abb. 37) zeigt am Beispiel eines Unternehmens mit einem Nettogewinn von 8,11 Millionen Euro, wie der Unternehmenswert nach dem Vereinfachten Ertragswertverfahren von 2011 bis 2015 allein aufgrund der Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors angestiegen ist. 2016 hätte der Unternehmenswert etwas weniger als im Jahr 2015 betragen. Die Einführung des festen Kapitalisierungsfaktors von 13,75 führt dagegen zu einem Unternehmenswert von rund 112 Millionen Euro, der sich damit an den Wert von 2009 (100 Millionen Euro) annähert.³⁷⁶ Ohne eine Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors hätte der Unternehmenswert rund 145 Millionen Euro betragen.

Bei der Einführung des festen Kapitalisierungsfaktors handelt es sich nicht um eine Verschönerung. Es wird dem Vereinfachten Ertragswertverfahren auch nicht der Marktbezug entzogen mit dem Ziel, auf eine verminderte Unternehmensbewertung zu kommen.³⁷⁷ Vielmehr wird der Versuch einer realistischeren Abbildung des Unternehmenswertes, also eine Annäherung an den gemeinen Wert unternommen (§ 9 Abs. 1 BewG).³⁷⁸

2. Der Kapitalisierungsfaktor und das Verfassungsrecht

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 herausgestellt, dass auf der Bewertungsebene der gemeine Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) für nicht in Geld bestehende Wirtschaftsgüter als maßgebliches Bewertungsziel heranzuziehen sei. Die durch den Vermögenszuwachs beim Erwerber entstandene Leistungsfähigkeit bemesse sich nach dem bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis.³⁷⁹ In der Wahl der Wertermittlungsmethode sei der Gesetzgeber grundsätzlich frei. Jedoch widerspreche die Methodik der Bewertung dann den verfassungsrechtlichen Vorgaben, wenn

376 Der im Bundestagsbeschluss vom 24.06.2016 vorgesehene Korridor hätte einen Kapitalisierungsfaktor für das Jahr 2016 i. H. v. 12,5 und damit einen Unternehmenswert i. H. v. 101 Millionen Euro ergeben.

377 So aber die vom Bundesrat nicht angenommene Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrates u. a. auf Antrag der Länder Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Thüringen v. 30.06.2016, BR-Drs. 344/1/16, S. 6 f.

378 Die Kritiker des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts monieren, dass die Absenkung des Unternehmenswerts durch Einführung des Kapitalisierungsfaktors im Zusammenspiel mit dem Vorwegabschlag in ihrer Gesamtwirkung zu einem Wert von unter 50 % des wahren Verkehrswertes führe. Damit falle die Neuregelung in vielen Fallbereichen auf das durch das vom Bundesverfassungsgericht im Jahre 2006 (BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1; BStBl. II 2007, S. 192) für verfassungswidrig erklärte Bewertungsniveau zurück. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass der Vorwegabschlag eine völlig andere Intention verfolgt als die Anpassung der Bewertung durch Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors: Die Einführung des festen Kapitalisierungsfaktors von 13,75 bezweckt eine Vermeidung von schon seit längerem aufgrund der Niedrigzinsphase vorliegenden Überbewertungen, also eine Annäherung an den gemeinen Wert des Unternehmens. Der Vorwegabschlag intendiert dagegen, Wertminderungen des Unternehmens/der Gesellschaftsanteile, die durch Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen entstehen, zu berücksichtigen. Die den Wert beeinflussenden Faktoren „Niedrigzinsphase“ und „Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen“ sind daher isoliert zu berücksichtigen und dürfen nicht als kumulierte Entlastung und Überprivilegierung gewertet werden. Gleiches gilt für die Einführung der 10-%-Pauschale beim nicht begünstigten Verwaltungsvermögen, des abschmelzenden Verschönungsabschlags sowie der Verschönungsbedarfsprüfung.

379 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (33 f.); BStBl. II 2007, S. 192 (203).

sie dazu führe, dass nicht alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst würden.³⁸⁰

Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 zum Bewertungsgesetz beinhalten erstmals im Vergleich zu den Richtlinien aus dem Jahre 2011 unter anderem weitere Einzelheiten zur Definition des gemeinen Werts gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 BewG, wonach der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Nach R B 9.1 S. 2 ist unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr nach der Rechtsprechung der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not oder besonderen Rücksichten, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist.

Die Anpassung der Bewertung durch einen festen Kapitalisierungsfaktor von 13,75 ermöglicht erst die objektive Ermittlung des gemeinen Wertes und entspricht damit den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Selbst wenn der Kapitalisierungsfaktor in den nächsten Jahren bei 13,75 verbleiben würde, dann nur deshalb, weil andernfalls eine realistische Abbildung des Unternehmenswertes und damit eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht möglich wäre.

Auch die von den Kritikern³⁸¹ gezogene Parallele zu der vom Bundesverfassungsgericht im Jahr 2006 für verfassungswidrig erklärten Bewertung von Grundvermögen vermag nicht zu überzeugen. In der damaligen Entscheidung verweist das Bundesverfassungsgericht darauf, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages durch das Vereinfachte Ertragswertverfahren eine Bewertung des Grundvermögens habe erreichen wollen, die im Durchschnitt bei etwa 50 Prozent des Kaufpreises/des gemeinen Wertes hätte liegen sollen. Damit sei eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht erfolgt. Darüber hinaus hätten die Einzelergebnisse der Bewertungen in erheblicher Anzahl zwischen weniger als 20 Prozent und über 100 Prozent des gemeinen Wertes differiert.³⁸²

Gerade durch die Einführung des festen Kapitalisierungsfaktors wird aber erst die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Annäherung an den gemeinen Wert erreicht, denn die bisher durch das Vereinfachte Ertragswertverfahren ermittelten Werte hätten im Falle einer Veräußerung nicht erzielt werden können. Ohne den festen Kapitalisierungsfaktor lägen die Unternehmenswerte vielmehr fernab des gemeinen Wertes. Anders als in der damaligen Entscheidung ist eben gerade keine Absenkung des Unternehmenswertes beabsichtigt und damit auch kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz ersichtlich.

380 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (36); BStBl. II 2007, S. 192 (204).

381 Vgl. Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen zum neuen ErbStG, GmbHR, Heft 1, 2017, S. 1 (16).

382 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (45 ff.); BStBl. II 2007, S. 192 (207).

Die Möglichkeit einer individuellen Bewertung durch Gutachten ist grundsätzlich gegeben. Jedoch dient das Vereinfachte Ertragswertverfahren – wie die Bezeichnung des Verfahrens schon offenbart – der Vereinfachung und will den gemeinen Wert nur annähernd ermitteln. Es kann den Unternehmen nicht zugemutet werden, die Kosten eines – immer wieder neu zu verfassenden – aufwendigen Gutachtens zu tragen, nur weil das Vereinfachte Ertragswertverfahren aufgrund einer Niedrigzinsphase zu Überbewertungen führt und keine realistischen Werte abbilden kann. Der feste Kapitalisierungsfaktor stellt daher lediglich eine Korrektur dar, die eine Annäherung an den gemeinen Wert sicherstellt.

3. Berücksichtigung von Wertminderungen auf Ebene der Bewertung

Mit seiner Entscheidung vom 07.11.2006³⁸³ gab das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auf, zwischen Bewertungs- und Verschonungsebene zu unterscheiden. Eine gleichheitsgerechte Besteuerung des auf Schenkung oder Erbfall beruhenden Vermögenszuwachses, zum Beispiel durch Erwerb eines Unternehmens, erfordere bei der Bewertung der Vermögensgegenstände eine Orientierung am gemeinen Wert. Auf diesen Wert dürfe der Gesetzgeber aufbauen und zur Bestimmung der Steuerbelastung Lenkungsziele in Form steuerlicher Verschonungsregelungen ausgestalten.³⁸⁴

Heftig umstritten ist in diesem Zusammenhang, ob und auf welcher Ebene – Bewertungs- oder Verschonungsebene – Wertminderungen aufgrund von Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen zu berücksichtigen sind. Durch das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht werden die Wertminderungen durch den Vorwegabschlag berücksichtigt.³⁸⁵ Dieser wird der Verschonungsebene zugeordnet.

Stellte man allein auf den Wortlaut des Gesetzes ab, so verböte sich eine Berücksichtigung der Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene. So bestimmt § 9 Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 1 BewG, dass persönliche Verhältnisse wie *Verfügungsbeschränkungen*, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind, nicht im Rahmen der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen sind.³⁸⁶ Dies wird nunmehr durch die Richtlinien konkretisiert. Nach R B 9.2 Abs. 1 S. 4 gehören zu den persönlichen Verhältnissen, die bei der Wertermittlung nicht zu berücksichtigen sind, zum Beispiel vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkungen für Übertragungen von Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Geschäfte unter Lebenden und im Todesfall.³⁸⁷ Nach Satz 5 zählen hierzu insbesondere Regelungen,

383 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1; BStBl. II 2007, S. 192.

384 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (34 f.); BStBl. II 2007, S. 192 (203 f.).

385 Siehe hierzu oben, A.III.1.h.

386 So auch die Finanzverwaltung; vgl. die gleichlautenden Ländererlasse v. 05.06.2014, BStBl. I 2014, S. 882.

387 Nach § 9 Abs. 3 BewG gehören insbesondere auch Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen, hierzu. Die Richtlinien bestimmen in R B 9.2 Abs. 2 S. 3, dass zu den Verfügungsbeschränkungen z. B. auch eine angeordnete Testamentsvollstreckung, die Anordnung einer Vor- oder Nacherbschaft oder einer Nachlassverwaltung zählen.

die eine Verfügung nur auf Mitgesellschafter, Angehörige, bestimmte Personengruppen, wie zum Beispiel Familienstämme oder eine inländische Familienstiftung oder eine entsprechende ausländische Familienstiftung zulassen. Allerdings greift die ausschließliche Betrachtung des Gesetzeswortlautes zu kurz. Das Bundesverfassungsgericht bestimmte in seiner Entscheidung vom 07.11.2006, dass der Vermögenszuwachs beim Erwerber und die dadurch entstandene Leistungsfähigkeit sich nach dem bei einer „Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis“ bemesse.³⁸⁸ Verkäufe unter nahen Angehörigen oder aufgrund Liquiditätsbedarfes können danach nicht als Veräußerungen unter *objektivierten* Bedingungen gewertet werden.

Zu beachten ist, dass der *objektivierte* Unternehmenswert kein *objektiver* Wert ist. An dieser Stelle sind die jüngeren Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre heranzuziehen. Ursprünglich ging sie von dem „*einen* objektiven Wert“ eines Unternehmens aus. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass ein Veräußerungswert die Verhandlungen zwischen Käufer und Verkäufer voraussetzt und damit subjektive/persönliche Elemente in die Wertfindung einfließen und es den „*einen* objektiven/wahren Wert“ nicht geben kann. Heute ist unstrittig, dass bei der Ermittlung des Wertes wertbeeinflussende Faktoren wie die Ausschüttungspolitik, das Unternehmenskonzept und die Finanzierungs- und Kapitalstruktur zu beachten sind. Auch gesellschaftsvertraglich geregelte Beschränkungen der Anteilsabtretung führen betriebswirtschaftlich wegen verminderter Marktfähigkeit zu einem Wertabschlag.³⁸⁹

Eine Orientierung an den Bewertungsgrundsätzen der Betriebswirtschaftslehre böte sich deshalb an, weil der steuerrechtliche Begriff des gemeinen Wertes einer weiteren inhaltlichen Konkretisierung bedarf. Der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab fand sich schon 1919 in der Reichsabgabenordnung.³⁹⁰ Wie damals gibt § 9 BewG heute lediglich inhaltliche Ziele einer gleichheitsgerechten Bewertung auf der Grundlage des gemeinen Wertes vor. Die Auslegung und Konkretisierung des *gemeinen Wertes* wurde durch das Bundesverfassungsgericht und den Bundesfinanzhof vorgenommen und unterlag im Laufe der Zeit einem Wandel.³⁹¹

Allerdings greifen die zur Bewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Entwicklungen der jüngeren Zeit nicht oder nur unzureichend auf. Unter anderem

388 BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (33 f.); BStBl. II 2007, S. 192 (203).

389 Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 15 ff.

390 § 138 der Reichsabgabenordnung von 1919: „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“

391 Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 7, 14, 21.

betrafen die Entscheidungen vor allem Unternehmen mit nur wenigen Gesellschaftern. Wenn vertraglich festgelegte Verfügungsbeschränkungen vom einzelnen Gesellschafter beziehungsweise Erben in Absprache mit seinen Mitgesellschaftern oder Miterben aufgehoben werden können, dürfen sie richtigerweise nicht auf der Bewertungsebene berücksichtigt werden.³⁹² Diese Rechtsprechung ist jedoch nicht auf große Familienunternehmen mit einer Vielzahl von Gesellschaftern übertragbar, da eine Beseitigung der Verfügungsbeschränkungen nicht möglich ist.

Zudem hat der Bundesfinanzhof nach Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008, in dem das Bundesverfassungsgericht insbesondere die nicht gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bewertung in Orientierung am gemeinen Wert für alle Vermögensgegenstände monierte, noch nicht wieder zur (Nicht-)Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen für Gesellschaftsanteile entschieden. Vor der Erbschaftsteuerreform 2008 war das Stuttgarter Verfahren³⁹³ die maßgebliche Bewertungsmethode für GmbH-Anteile.³⁹⁴ Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Nichtbeachtung von Verfügungsbeschränkungen greift dabei auf vorangegangene Urteile zur Anteilsbewertung für Zwecke der Vermögensteuer zurück.³⁹⁵ Dass der im Stuttgarter Verfahren ermittelte Anteilswert durch Verfügungsbeschränkungen nicht im Wert gemindert wurde, ist – aufgrund der seit 2009 umgesetzten Bewertung in Orientierung am gemeinen Wert – auf die Anteilsbewertung nach der Erbschaftsteuerreform 2008 nicht mehr übertragbar.³⁹⁶

Sollte der Bundesfinanzhof aufgefordert sein, in dieser Frage zu entscheiden, müsste er den Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen berücksichtigen. Er müsste den Begriff des *gemeinen Wertes* unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts inhaltlich ausfüllen. Auch könnte eine Klarstellung – nachdem sie in den Richtlinien fehlt – durch das Bundesministerium der Finanzen im Rahmen einer weiteren Aktualisierung der Richtlinien erfolgen. Gleichwohl wird der Gesetzgeber nicht umhinkommen, sich des Themas anzunehmen. Seit dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 07.11.2006 bedarf es einer deutlichen Trennung der Bewertungs- und der

392 Vgl. BFH v. 19.12.2007 – II R 22/06, BFH/NV 2008 S. 962 und v. 12.7. 2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, S. 845.

393 Beim Stuttgarter Verfahren ergibt sich der Wert eines Unternehmens aus der Summe von Substanzwert und Ertragswert. Das Bundesverfassungsgericht hielt die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer für mit dem Grundgesetz nicht vereinbar, da eine gleichheitsgerechte Annäherung an den gemeinen Wert unterblieb; BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (Tz. 173 ff.); BStBl. II 2007, S. 192.

394 Bis zum 31.12.2008 wurden zur Bewertung von Betriebsvermögen weitgehend die Steuerbilanzwerte zugrunde gelegt. Sie bewirkten für Betriebsvermögen mit hoher Wahrscheinlichkeit einen deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert, sodass eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht erfolgte; BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1 (40 ff.); BStBl. II 2007, S. 192 (205 f.).

395 BFH v. 17.6.1998, II R 46/96, BFH/NV 1999, S. 17, m. w. N.; Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 10.

396 Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 10, 14.

Verschonungsebene. Einen zu hohen Bewertungsansatz durch Verschonungsregelungen auszugleichen, gilt es zu vermeiden. Die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen durch den Vorwegabschlag ist jedoch wie ein Ausgleich eines zu hohen Bewertungsansatzes zu werten. Verfügungsbeschränkungen sind wesentliche Eigentums- und Wertbeschränkungen, die – solange nicht eine einzelne Person/wenige Personen über ihre Aufhebung befinden kann/können – bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen wären. Der Vorwegabschlag, der in seiner jetzigen Ausgestaltung jedoch als Verschonungsnorm zu werten ist, kann deshalb nur eine Übergangslösung sein. Richtigerweise müsste die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen auf der Ebene der Bewertung erfolgen.³⁹⁷ Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert, sich der inhaltlichen Ausfüllung des Begriffs *des gemeinen Wertes* anzunehmen und vor diesem Hintergrund die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen zu beleuchten.

VII. Das Inkrafttreten und die Rückwirkung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (§ 37 Abs. 12 ErbStG)

Das Gesetz ist rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft getreten. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 hatte den Gesetzgeber aufgefordert, bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung zu treffen.

Die Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 22.06.2016 verweist darauf, dass das Rückwirkungsverbot nicht gelte, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Daraus leitete der Finanzausschuss des Bundestages ab, dass über den 30.06.2016 hinaus kein Vertrauen mehr auf den Bestand des bisherigen Rechts bestehen könne, da der Gesetzgeber verpflichtet sei, spätestens bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung zu treffen.³⁹⁸ Andere verweisen auf den Beschluss des Bundestages am 24.06.2016 – das Vertrauen sei von diesem Tage an sachlich nicht mehr gerechtfertigt und daher auch nicht schutzwürdig gewesen.

Dieser Sichtweise ist jedoch nicht zuzustimmen. Mit der Anwendungsvorschrift des § 37 Abs. 12 ErbStG sieht das Gesetz eine *echte Rückwirkung* vor, die verfassungsrechtlich zweifelhaft ist. Der Gesetzgeber hätte das Gesetzgebungsverfahren zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts formal nicht bis zum 30.06.2016 abschließen können. Darüber hinaus konnte im Juni/Juli 2016 niemand mit Gewissheit sagen, ob das bisher geltende Recht nicht doch mittelfristig Anwendung finden würde. Nach einem Regierungsentwurf vom 08.07.2015, der aufgrund zahlreicher Bedenken des Bundesrates monatelang zunächst

397 IDW, Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BR-Drs. 353/15), 07.09.2015, S. 24; um Missbrauchsgestaltungen zu vermeiden, würde sich eine Regelung entsprechend der Nachbehaltensfrist des Verschonungsregimes anbieten; vgl. Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen, 2016, S. 15, 26, 27.

398 Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag v. 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911, S. 48.

nicht weiter verfolgt wurde sowie bereits einer – im Anschluss widerrufenen – politischen Einigung der stellvertretenden Fraktionsvorsitzenden vom 11.02.2016, war nicht absehbar, ob die erneute politische Einigung zwischen Ministerpräsident Horst Seehofer, Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble und dem SPD Parteivorsitzenden Sigmar Gabriel vom 19.06.2016, die Grundlage für die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses war, Bestand haben würde. Schnell zeichnete sich Gegenwind auch aus den Ländern ab und so scheiterte das Gesetz am 08.07.2016 im Bundesrat. Auf Veranlassung des Bundesrates wurde der Vermittlungsausschuss einberufen. Eine Einigung im Vermittlungsausschuss war über Wochen nicht gesichert und ließ bis zum 22.09.2016 auf sich warten.

Diese Ereignisse verdeutlichen, dass über den 30.06.2016 hinaus das Vertrauen in das bisherige Recht bestehen bleiben musste. Davon ging offensichtlich der Bundestag auch selbst aus, denn in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 22.06.2016 heißt es, dass das bisherige Recht weiter anwendbar bleibe.³⁹⁹ Frühestens die Einigung des Vermittlungsausschusses am 22.09.2016 – aber wahrscheinlich sogar erst der endgültige Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages am 29.09.2016 – konnte das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage zerstören. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müssen Betroffene nämlich ab dem endgültigen Beschluss des Deutschen Bundestages über einen Gesetzentwurf mit der Verkündung und dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen.⁴⁰⁰

399 Vgl. Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen zum neuen ErbStG, GmbHR, Heft 1, 2017, S. 1 (10).

400 BVerfG-Beschluss v. 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE S. 132 (302), BStBl. II 2012, S. 932 m. w. N.

B. Anhang

I. Freibeträge und Steuersätze

Die neuen Regelungen konzentrieren sich auf die Begünstigung von Betriebsvermögen. Unverändert ist erbschaft- beziehungsweise schenkungsteuerpflichtig, was nach Abzug der Freibeträge (Tab. 9) vom Vermögenswert übrigbleibt.

Tab. 9: Freibeträge nach Steuerklassen und Begünstigten

Steuerklasse § 15 ErbStG	Begünstigte	Höhe des Freibetrags ⁴⁰¹ § 16 ErbStG in Euro
I	Ehegatte	500.000
I	(Stief- und Adoptiv-)Kinder sowie Enkel, deren Eltern verstorben sind	400.000
I	Enkel, deren Eltern nicht verstorben sind	200.000
I	Eltern und Großeltern im Erbfall	100.000
II	Eltern und Großeltern bei Schenkung, Geschwister, Nichten, Neffen, Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, geschiedener Ehegatte und Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft	20.000
III	Eingetragener Lebenspartner	500.000
III	Sonstige Erwerber: Onkel, Tante, Cousin, Cousine, Schwager, Schwägerin, Freunde	20.000

Quelle: FinTax policy advice.

Die Steuersätze der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind – genau wie die persönlichen Freibeträge – abhängig von den Steuerklassen und zusätzlich progressiv gestaffelt (Tab. 10).

Tab. 10: Steuersätze nach Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und Steuerklasse

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich ... in Euro	Steuersatz in der Steuerklasse § 19 ErbStG in %			
	I	II	III	III
		2009	2010	
75.000	7	30	15	30
300.000	11	30	20	30
600.000	15	30	25	30
6.000.000	19	30	30	30
13.000.000	23	50	35	50
26.000.000	27	50	40	50
über 26.000.000	30	50	43	50

Quelle: FinTax policy advice.

401 Die persönlichen Freibeträge stehen jedem Erwerber nur einmal in zehn Jahren zu.

II. Ausführliche Belastungsrechnung

Die ausführliche Belastungsrechnung (Abb. 38) fasst die oben erläuterten Belastungen von Betriebsvermögen im Erb-/Schenkungsfall sowie gegebenenfalls Verschonungsmöglichkeiten des Erwerbers in Gänge zusammen.

Abb. 38: Eine Firma wird vererbt

Unternehmenswert = Erwerbe	100.000.000 Euro
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens § 13b Abs. 1 ErbStG Annahme: Dies entspricht dem festgestellten Wert des Betriebsvermögens	
Gemeiner Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen	2.500.000 Euro
(§ 13b Abs. 2 S. 2, Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11)	
Die Altersversorgungsverpflichtungen werden durch Wirtschaftsgüter abgedeckt i.H.v.	2.300.000 Euro
Davon entfallen auf:	
■ Verwaltungsvermögen	1.800.000 Euro
davon auf junges Verwaltungsvermögen	0 Euro
■ Finanzmittel	500.000 Euro
(ohne junge Finanzmittel, da sie nicht zur Absicherung von Altersversorgungsverpflichtungen herangezogen werden können)	
Weitere betriebliche Schulden	4.824.610 Euro
A. Verrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen	
I. Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22)	13.000.000 Euro
(Annahme: 13 % des Betriebsvermögens, z.B. Anteile an Kapitalges. (Beteiligung nicht mehr als 25 %), Wertpapiere)	
davon junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.27 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1.)	1.000.000 Euro
davon Wirtschaftsgüter, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13 b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 0 Euro
Junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	1.000.000 Euro
davon Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel und ohne junges Verwaltungsvermögen	12.000.000 Euro
davon Wirtschaftsgüter, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13 b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 1.800.000 Euro
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel und ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	10.200.000 Euro
II. Finanzmittel ohne junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23)	22.500.000 Euro
davon Finanzmittel, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	- 500.000 Euro
Finanzmittel ohne junge Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen	22.000.000 Euro

III. Schuldenverrechnung		
Gemeiner Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 2 S. 2 bzw. Abs. 3 ErbStG bzw. R E 13b.11 Abs. 2)		2.500.000 Euro
Absicherung durch Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und der Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel)	-	2.300.000 Euro
Saldo (Altersversorgungsverpflichtungen, die über die für die Altersversorgungsverpflichtungen vorgehaltenen Wirtschaftsgüter hinausgehen)		200.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden	+	4.824.610 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen		5.024.610 Euro

B. 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest

Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12-22)		13.000.000 Euro
davon junges und nicht junges Verwaltungsvermögen, das zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient ⁴⁰² (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 5 und 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	-	1.800.000 Euro
Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23) inkl. der jungen Finanzmittel (z.B. Zahlungsmittel, Geldforderungen; Annahme 25 % des Betriebsvermögens)	+	25.000.000 Euro
davon „alte“ Finanzmittel, die zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen ⁴⁰³ (nicht junge) (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 5 und 13b.11 i. V. m. H E 13b.30)	-	500.000 Euro
Verwaltungsvermögen für den 90-Prozent-Test (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 I. und 13b.10 S. 3 und 4)		35.700.000 Euro

> Beinhaltet junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel (exkl. Vermögen/Mittel zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen), ohne Abzug von Schulden und des 15-prozentigen Freibetrags

Festgestellter Wert des Betriebsvermögens (s. o.) bzw. gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.10 S. 3 und 13b.9 Abs. 2 I.; s. o.)		100.000.000 Euro
--	--	------------------

Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für den 90-Prozent-Test **35,7 %**

(§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 I.)

= Verwaltungsvermögen für den 90-Prozent-Test nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG/Festgestellter Wert des Betriebsvermögens

> Verwaltungsvermögensquote liegt nicht über 90 %, d.h. eine Begünstigung des begünstigungsfähigen Vermögens ist möglich.

C. Ermittlung der Finanzmittel

Junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.) ⁴⁰⁴		2.500.000 Euro
--	--	----------------

Die jungen Finanzmittel sind Bestandteil des *nicht begünstigten Verwaltungsvermögens* (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 HS 2 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.)

402 Annahme: Diese werden allein in Form von Treuhandverhältnissen abgesichert.

403 Siehe Fn. 405.

404 Der Abzug von jungen Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG) erfolgt an dieser Stelle bis lediglich maximal zur Höhe des festgestellten Werts der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG); vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.

Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23) ohne junge Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 5, 3b.11 i. V. m. H E 13b.30)		22.000.000 Euro
Weitere betriebliche Schulden nach Schuldenverrechnung mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG ⁴⁰⁵ bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5, 13b.28 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	-	5.024.610 Euro
Festgestellter Wert der Finanzmittel nach Abzug von jungen Finanzmitteln nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und nach Abzug von weiteren Schulden = Bemessungsgrundlage des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)		16.975.390 Euro
Finanzmitteltest⁴⁰⁶		
davon unschädlich (bis zu 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens)		15.000.000 Euro
davon schädlich (über 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens) = sog. verbleibender Wert der („schädlichen“) Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 6 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)		1.975.390 Euro
D. Ermittlung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens		
Verwaltungsvermögen ohne Finanzmittel ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen ⁴⁰⁷		10.200.000 Euro
Verbleibende schädliche Finanzmittel (über 15 % des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens) = sog. verbleibender Wert der („schädlichen“) Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)	+	1.975.390 Euro
Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG ⁴⁰⁸) ohne junges Verwaltungsvermögen (Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG bzw. R E 13b.12 bis 22) abzgl. des jungen Verwaltungsvermögens abzgl. des Saldos aus Altersversorgungsverpflichtungen (R E 13b.11) + verbleibender („schädlicher“) Wert der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bzw. R E 13b.23 i. V. m. 13b.9 Abs. 2 II. 1.)		12.175.390 Euro
Berücksichtigung der anteilig verbleibenden Schulden (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. 13b.9 Abs. 2 II. 3. 2.) > Keine weitere Berücksichtigung, da festgestellter Wert der Schulden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 4-5) nicht höher als Finanzmittel nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen und Abzug von jungen Finanzmitteln; vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 2. und II. 3. 2.	-	0 Euro

405 Da die weiteren betrieblichen Schulden geringer als die Finanzmittel (ohne junge Finanzmittel) sind, verbleiben keine Schulden zur weiteren Berücksichtigung. Für eine beispielhafte Berücksichtigung des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden siehe Abb. 5.

406 Annahme: Das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaft dient nach seinem Hauptzweck einer sog. produktiven Tätigkeit; vgl. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.

407 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 1.

408 Für den Fall eines Antrags auf Optionsverschonung muss geprüft werden, ob der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG) zzgl. der jungen Finanzmittel und zzgl. des jungen Verwaltungsvermögens (sog. maßgebendes Verwaltungsvermögen nach H E 13a.21) die Verwaltungsvermögensgrenze i. H. v. 20 % des festgestellten Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt. Diese liegt bei 15,7 %, sodass die Optionsverschonung nach dem neuen Recht angewendet werden kann.

Nettowert des Verwaltungsvermögens ⁴⁰⁹ (§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 3.) (Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens ohne junges Verwaltungsvermögen abzgl. des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden)		12.175.390 Euro
E. Ermittlung der Zehn-Prozent-Pauschale und des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens		
Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. R E 13b.27 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 1.) nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen		1.000.000 Euro
Junge Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG bzw. R E 13b.23 Abs. 3 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 1.)		+ 2.500.000 Euro
Nettowert des Verwaltungsvermögens ((§ 13b Abs. 6 ErbStG bzw. R E 13b.25 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 3. 3.) (Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens ohne junges Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen abzgl. des anteiligen Wertes der verbleibenden Schulden)		+ 12.175.390 Euro
Summe		15.675.390 Euro
Betriebsvermögen abzgl. der Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens = Bemessungsgrundlage der Zehn-Prozent-Pauschale		84.324.610 Euro
Zehn-Prozent-Pauschale (§ 13b Abs. 7 ErbStG bzw. Erlass, 13b.26 i. V. m. R E 13b.26 i. V. m. R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 2.) > Hinzurechnung zum begünstigungsfähigen Vermögen		- 8.432.461 Euro
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.) Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale		7.242.929 Euro
F. Ermittlung des begünstigten Vermögens		
Wert des Betriebsvermögens		100.000.000 Euro
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (R E 13b.9 Abs. 2 II. 4. 3.)⁴¹⁰ Summe aus jungem Verwaltungsvermögen nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen, aus jungen Finanzmitteln und dem Nettowert des Verwaltungsvermögens abzgl. der Zehn-Prozent-Pauschale		- 7.242.929 Euro
Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG bzw. R E 13b.7) (Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens abzgl. des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens)		92.757.071 Euro
Freigrenze	Begünstigtes Vermögen liegt über der Freigrenze, d.h. das gesamte Betriebsvermögen muss versteuert werden.	26.000.000 Euro
G. Ggf. Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen – sog. Vorwegabschlag (max. 30 %) auf begünstigtes Vermögen		
Annahme: 20-Prozent-Abschlag Herabsenkung des begünstigten Vermögens um 20 %		74.205.657 Euro
Freigrenze	Begünstigtes Vermögen liegt über der Freigrenze, d.h. das gesamte Betriebsvermögen muss versteuert werden	26.000.000 Euro

409 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 6.

410 Zur Ermittlung vgl. oben, Abb. 7 unter A.I.2.e).

H. Erbschaftsteuerzahlung

	Steuerschuld nach neuem Recht ohne Vorwegabschlag	Steuerschuld nach neuem Recht mit Vorwegabschlag	Steuerschuld nach bisherigem Recht ⁴¹¹
Ermittlung der Steuerschuld auf <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen			
Bemessungsgrundlage	7.242.929 Euro	7.242.929 Euro	2.500.000 Euro
Fällige Steuerschuld auf <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen (= Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen x Erbschaftsteuersatz)	2.172.879 Euro (= 7.242.929 x 30 %)	2.172.879 Euro (= 7.242.929 x 30 %)	750.000 Euro (= 2.500.000 x 30 %)
Ermittlung der potenziellen Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen			
Bemessungsgrundlage	92.757.071 Euro	74.205.657 Euro	97.500.000 Euro
Potenzielle Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen von höchstens (= Begünstigtes Vermögen x Erbschaftsteuersatz)	27.827.121 Euro (= 92.757.071 x 30 %)	22.261.697 Euro (= 74.205.657 x 30 %)	29.250.000 Euro (= 97.500.000 x 30 %)
Zur Tilgung der potenziellen Steuerschuld auf begünstigtes Vermögen gibt es nach dem neuen Recht zwei Alternativen, wobei der Antrag auf Alternative A unwiderruflich zu stellen ist			
Gesamte Steuerschuld ohne weiteren Antrag auf Verschonungsabschlag oder Verschonungsbedarfsprüfung	30.000.000 Euro	24.434.576 Euro	30.000.000 Euro

I. Antrag auf Verschonungsabschlag oder Verschonungsbedarfsprüfung

Alternative A: Antrag auf Verschonungsabschlag (Regel- oder Optionsverschonung)

	a. Regelverschonung		
	nach neuem Recht ohne Vorwegabschlag ⁴¹²	nach neuem Recht mit Vorwegabschlag ⁴¹³	nach bisherigem Recht
Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen			
Verschonungsabschlag	0 %	21 %	85 %
Bemessungsgrundlage	92.757.071 Euro	74.205.657 Euro	97.500.000 Euro

411 Da das Verwaltungsvermögen (inkl. Finanzmitteltest i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG a. F. (20 % unschädlich)) unter 50 % des Betriebsvermögens liegt, ist das gesamte Betriebsvermögen nach altem Recht im Rahmen der Regelverschonung wie begünstigtes Vermögen zu behandeln. Lediglich das junge Verwaltungsvermögen ist nicht begünstigt.

412 Überschreitet der Erwerb von begünstigtem Vermögen die Freigrenze von 26 Millionen Euro, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt. Ab einem Erwerb von begünstigtem Vermögen in Höhe von 89,75 Millionen Euro (Regelverschonung) bzw. rund 90 Millionen Euro (Optionsverschonung) wird kein Verschonungsabschlag mehr gewährt.

413 Siehe Fn. 415.

Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen (= (1-Verschonungsabschlag) x Bemessungsgrundlage x Erbschaftsteuersatz)	27.827.121 Euro	17.586.741 Euro	4.387.500 Euro
Steuerschuld auf <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen (= Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen x Erbschaftsteuersatz)	2.172.879 Euro	2.172.879 Euro	750.000 Euro
Gesamte Erbschaftsteuerzahlung auf Betriebsvermögen (Summe aus Steuerschuld auf begünstigtes Vermögen und nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen)	30.000.000 Euro	19.759.619 Euro	5.137.500 Euro
b. Optionsverschonung⁴¹⁴			
	nach neuem Recht ohne Vorwegabschlag⁴¹⁵	nach neuem Recht mit Vorwegabschlag⁴¹⁶	nach bisherigem Recht⁴¹⁷
Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen			
Verschonungsabschlag	0 %	36 %	85 %
Bemessungsgrundlage	92.757.071 Euro	74.205.657 Euro	97.500.000 Euro
Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen (= (1-Verschonungsabschlag) x Bemessungsgrundlage x Erbschaftsteuersatz)	27.827.121 Euro	14.247.486 Euro	4.387.500 Euro
Steuerschuld auf <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen (= Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen x Erbschaftsteuersatz)	2.172.879 Euro	2.172.879 Euro	750.000 Euro
Gesamte Erbschaftsteuerzahlung auf Betriebsvermögen (Summe aus Steuerschuld auf begünstigtes Vermögen und nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen)	30.000.000 Euro	16.420.365 Euro	5.137.500 Euro

414 Da das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht (die Verwaltungsvermögensquote beträgt 15,675 %), wird die Optionsverschonung gewährt. Die Quote ergibt sich aus der Summe des Verwaltungsvermögens (inkl. junges Verwaltungsvermögen) nach Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen (11.200.000 Euro), jungen Finanzmitteln (2.500.000 Euro) und dem verbleibenden („schädlichen“) Wert der Finanzmittel (1.975.390 Euro). Diese wird durch den Wert des Betriebsvermögens (100.000.000 Euro) dividiert.

415 Siehe Fn. 414.

416 Siehe Fn. 414.

417 Nach bisherigem Recht galt für die Optionsverschonung eine Verwaltungsvermögensgrenze von 10 %, die in diesem Beispiel überschritten ist. Der Antrag auf Optionsverschonung sollte nicht gestellt werden, weil eine Verschonung nicht gewährt würde. Da die Verwaltungsvermögensquote aber unter 50 % liegt, kommt die Regelverschonung zur Anwendung. Damit ergibt sich eine Erbschaftsteuerbelastung wie bei Alternative A. a. i. H. v. 5.137.500 Euro.

Alternative B: Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung					
	ohne Vorwegabschlag		mit Vorwegabschlag		Vgl. zum bisherigen Recht
	Fall 1	Fall 2	Fall 1	Fall 2	
					s. oben
Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen					
Vorhandenes Privatvermögen	20.000.000 Euro	50.000.000 Euro	20.000.000 Euro	50.000.000 Euro	
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	7.242.929 Euro	7.242.929 Euro	7.242.929 Euro	7.242.929 Euro	
Summe	27.242.929 Euro	57.242.929 Euro	27.242.929 Euro	57.242.929 Euro	
Erbschaftsteuerschuld (50 % d. Summe)	13.621.464 Euro	28.621.464 Euro	13.621.464 Euro	28.621.464 Euro	
Beschränkung der Steuerschuld auf max.	13.621.464 Euro	27.827.121 Euro	13.621.464 Euro	22.261.697 Euro	
Steuerschuld auf <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen (= Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen x Erbschaftsteuersatz)	2.172.879 Euro	2.172.879 Euro	2.172.879 Euro	2.172.879 Euro	
Gesamte Erbschaftsteuerzahlung auf Betriebsvermögen (Summe aus Steuerschuld auf <i>begünstigtes</i> Vermögen und <i>nicht begünstigtes</i> Verwaltungsvermögen)	15.794.343 Euro	30.000.000 Euro	15.794.343 Euro	24.434.576 Euro	5.137.500 Euro

Quelle: FinTax policy advice.

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen einer Personengesellschaft und begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften	4
Tab. 2:	Voraussetzungen einer Investitionsklausel	67
Tab. 3:	Der abschmelzende Verschonungsabschlag mit Vorwegabschlag.....	103
Tab. 4:	Zur Prüfung der 26-Millionen-Euro-Freigrenze (nicht) miteinzubeziehende (Vor)-Erwerbe	108
Tab. 5:	Der abschmelzende Verschonungsabschlag	116
Tab. 6:	Stundungsmöglichkeiten	138
Tab. 7:	Die Lohnsummen nach Regel- und Optionsverschonung.....	151
Tab. 8:	Entwicklung des Kapitalisierungsfaktors seit 2007	169
Tab. 9:	Freibeträge nach Steuerklassen und Begünstigten.....	179
Tab. 10:	Steuersätze nach Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und Steuerklasse	179

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Berücksichtigung von Altersversorgungsverpflichtungen.....	12
Abb. 2:	Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest – Übermäßiges Verwaltungsvermögen.....	15
Abb. 3:	Der 90-Prozent-Bruttoverwaltungsvermögenstest und seine Rückausnahme	18
Abb. 4:	Die Finanzmittel	23
Abb. 5:	Berücksichtigung von anteilig verbleibenden Schulden (Abwandlung des Gesamtmodells).....	28
Abb. 6:	Berücksichtigung von Schulden	30
Abb. 7:	Die Zehn-Prozent-Pauschale	32
Abb. 8:	Konsolidierte Verbundvermögensaufstellung – Ein Beispiel	41
Abb. 9:	Forderungen und Verbindlichkeiten bei der Verbundvermögensaufstellung – Fortsetzung des Beispiels	44
Abb. 10:	Ermittlung von Finanzmitteln und Schulden auf Ebene der GmbH A.....	47
Abb. 11:	Konzerninterne Finanzierung: Erfassung von jungen Finanzmitteln im Verbund – Ungleichbehandlung Darlehen vs. Einlage.....	53
Abb. 12:	Verrechnung mit negativen jungen Finanzmitteln	57
Abb. 13:	Gesellschafterdarlehen in Personengesellschaften.....	63
Abb. 14:	Beispiel einer Investitionsrücklage.....	69
Abb. 15:	Begrenzung der jungen Finanzmittel im Rahmen der Investitionsklausel.....	72
Abb. 16:	Ermittlung des begünstigten Vermögens.....	77
Abb. 17:	Ermittlung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens und des begünstigten Vermögens.....	78
Abb. 18:	Begrenzung der Gewinnausschüttung – Beispielrechnung	88
Abb. 19:	Maximale Ausschüttung nach Steuern unter Berücksichtigung der Ausschüttungsbeschränkung – grafische Darstellung.....	91
Abb. 20:	Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags.....	97
Abb. 21:	Verstoß gegen Vorwegabschlag bei mehreren Erwerben	100
Abb. 22:	Wirkung des Vorwegabschlags bei Erwerben nahe der Freigrenze	103
Abb. 23:	Die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote als Voraussetzung für die Gewährung der Optionsverschönerung	114

Abb. 24:	Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei Erwerben nahe der Freigrenze	118
Abb. 25:	Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei hohen Erwerben.....	119
Abb. 26:	Belastungsbeispiel Antrag auf Verschonungsabschlag (Regelverschonung) bei mittelgroßen Erwerben.....	120
Abb. 27:	Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung	121
Abb. 28:	Belastungswirkungen der Verwaltungsvermögensquote auf die Optionsverschonung	122
Abb. 29:	Kettenschenkung mit abschmelzendem Verschonungsabschlag (Regelverschonung)	124
Abb. 30:	Verfügbares Vermögen.....	129
Abb. 31:	Zinsbelastungen der Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG.....	142
Abb. 32:	Verschonungskonzept.....	143
Abb. 33:	Fallbeispiel für Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelzmodell bei der Regelverschonung.....	145
Abb. 34:	Die Wirkungen der Einbeziehung von Privatvermögen bei der Regelverschonung.....	146
Abb. 35:	Fallbeispiel für Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelzmodell bei der Optionsverschonung	148
Abb. 36:	Verstoß gegen Behaltensfristen bei mehreren Erwerben	163
Abb. 37:	Bewertung eines Betriebes im Zeitverlauf nach dem Vereinfachten Ertragswertverfahren	170
Abb. 38:	Eine Firma wird vererbt.....	180

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Auffassung
a. F.	alte Fassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BT	Bundestag
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
Drs.	Drucksache
E	Erlass
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuerhinweise
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
exkl.	exklusive
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Fn.	Fußnote
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft

H E	Erbschaftsteuerhinweise
inkl.	inklusive
insg.	insgesamt
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne der/des
i. V. m.	in Verbindung mit
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
koord.	koordinierter
max.	maximal
mind.	mindestens
Mio.	Millionen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannte
R B	Erbschaftsteuerrichtlinien zum Bewertungsgesetz
R E	Erbschaftsteuerrichtlinien
Rz.	Randziffer
u. a.	unter anderem
u. s. w.	und so weiter
S.	Seite
sog.	sogenannte
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
Tab.	Tabelle
Tz.	Teilziffer
v. a.	vor allem

vs.	versus
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
Ziff.	Ziffer
zzgl.	zuzüglich

Literaturverzeichnis

Eingaben und Stellungnahmen

Stiftung Familienunternehmen, Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR-E 2019) Allgemeine Verwaltungsvorschriften zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts, 24.01.2019.

Gemeinsame Stellungnahme von acht Wirtschaftsverbänden (BDI, BDA, DIHK, BdB, GdV, BGA, HDE, ZDH) zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (ErbStR 2019), 24.01.2019.

Institut der deutschen Wirtschaft (IW) Köln, Datenbankgestützte Schätzung der Bedeutung von Familienunternehmen gemessen an den Kennzahlen Anzahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse, 18.03.2015.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), 25.01.2019.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Eingabe zur Erarbeitung von Verwaltungsanweisungen betreffend die Anwendung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 17.03.2017.

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 07.09.2015.

Aufsätze in Fachzeitschriften

Diers, Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insbesondere im Personengesellschaftskonzern, DB, Heft 11, 2019, S. 572.

Kaminski, Der koordinierte Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen vom 22.06.2017, StBG, Heft 11, 2017, S. 442.

Kaminski, Neuregelung für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg, Vol. 59 (11), 2016, S. 441.

Kirchdörfer, Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB, Heft 11, 2019, S. M22.

Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 4, 2019, S. 137.

Korezkij, Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR, Heft 32, 2017, S. 1729.

- Korezkij, Erbschaftsteuerreform – Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR, Heft 14, 2017, S. 745.
- Korezkij, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR, Heft 4, 2017, S. 189.
- Kowanda, Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR, Heft 9, 2017, S. 469.
- Olbing/Stenert, Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail – Prüfungsreihenfolge und Zweifelsfragen unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.06.2017, FR, 2017, S. 701.
- Reich, ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR, Heft 4, 2019, S. 145.
- Reich, Der Koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB, Heft 33, 2017, S. 1879.
- Reich, Der Koordinierte Ländererlass zum Unternehmenssteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR, Heft 35, 2017, S. 1858.
- Riegel/Heynen, Erbschaftsteuerreform 2016 – das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB, Heft 1, 2017, S. 23.
- Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019, DB, Heft 03, 2019, S. 87.
- Steger/Königer, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB, Heft 51 bis 52, 2016, S. 3099.
- Wachter, Entwurf der ErbStR 2019, Gute Wünsche der Finanzverwaltung für das neue Jahr?, DB, Heft 01 bis 02, 2019, S. M4.
- Wachter, Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR, Heft 16, 2017, S. 841.
- Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen zum neuen ErbStG, GmbHR, Heft 1, 2017, S. 1.
- Weber/Schwind, Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV, Heft 2, 2019, S. 56.
- Werthebach, Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB, Heft 29, 2018, S. 1690.
- Wiedemann/Breyer/Matenaer, Vorwegabschlag für Familienunternehmen, FUS, Ausgabe 3, 2018, S. 85.
- Winter, ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV, Heft 3, 2019, S. 128.

Gesetzesmaterialien

Bundesgesetzblatt, Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG), in der Fassung vom 29.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

Bundesgesetzblatt, Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in der Fassung vom 04.11.2016, BGBl. I 2016, S. 2464.

Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zu Punkt 5 der 947. Sitzung des Bundesrates am 08.07.2016, Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in der Fassung vom 30.06.2016, BR.-Drs. 344/1/16.

Deutscher Bundestag, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Bettina Stark-Watzinger, Christian Dürr, Renata Alt, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, in der Fassung vom 28.12.2018, BT-Drs. 19/6774.

Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), in der Fassung vom 22.06.2016, BT-Drs. 18/8911.

Deutscher Bundestag, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des des Bundesverfassungsgerichts, in der Fassung vom 07.09.2015, BT-Drs. 18/5923.

Kommentare

Cramer, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 2012, § 13a ErbStG.

Geck, in: Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2016, § 13a ErbStG.

Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuergesetz, 2014, § 13a ErbStG.

Meincke, in: Meincke, Erbschaftsteuergesetz, 2012, § 13a ErbStG.

Stalleiken, in: Oertzen/Loose, Erbschaftsteuergesetz, 2017, §§ 13a, 13b, 13c, 13d, 19a, 28a ErbStG.

Söffing, in: Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2013, § 13a ErbStG.

Wachter, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, Erbschaftsteuergesetz, 2015, § 13a ErbStG.

Weinmann, in: Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz, 2014, § 13a ErbStG.

Rechtsprechung

Bundesverfassungsgericht, Beschluss, in der Fassung vom 07.11.2006, BVerfGE 117, S. 1; BStBl. II 2007, S. 192.

Bundesverfassungsgericht, Urteil, in der Fassung vom 17.12.2014, BVerfGE 138, S. 136; BStBl. II 2015, S. 50.

Finanzgericht Münster, Urteil, in der Fassung vom 09.12.2013, Az. 3 K 3969/11 Erb, EFG, 2014, S. 660 Nr. 8.

Finanzgericht Münster, Beschluss, in der Fassung vom 03.06.2019, Az. 3 V 3697/18 Erb, ZEV, 2019, S. 551.

Verwaltungsanweisungen

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechts (Körperschaftsteuerrichtlinien), in der Fassung vom 06.04.2016, (BStBl. I Sondernummer 1).

Anwendungserlass zur AO 2014 (AEAO) in der Fassung vom 31.01.2014, BStBl. I S. 290, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 27.09.2019, – IV A 3 - S 0062/19/10009 :001 (2019/0833449).

Bayerisches Landesamt für Steuern, Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetz an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in der Fassung vom 14.11.2017, S 3715.1.1-30/8 St34.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 17.03.2009, - IV C 2 - S 3102/07/0001 BStBl. I 2009, S. 473.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 05.01.2011, - IV D 4 - S 3102/07/10001 BStBl. I 2011, S. 5.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 02.01.2013, - IV D 4 - S 3102/07/10001 BStBl. I 2013, S. 19.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 02.01.2014, - IV D 4 - S 3102/07/10001, BStBl. I 2014, S. 23.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 02.01.2015, - IV D 4 - S 3102/07/10001, BStBl. I 2015, S. 6.

Bundesministerium der Finanzen, Schreiben zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens; Basiszins für das Vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 Abs. 2 BewG, 04.01.2016, - IV C 7 - S 3102/07/10001, BStBl. I 2016, S. 5.

Bundesregierung, Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (ErbschaftsteuerRichtlinien 2019 - ErbStR 2019), in der Fassung vom 21.08.2019, BR-Drs. 387/19.

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), in der Fassung vom 18.07.2017.

Koordinierter Ländererlass, Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, in der Fassung vom 22.06.2017, BStBl. I 2017, S. 902.

Oberste Finanzbehörden der Länder, Anwendung des § 203 BewG, in der Fassung vom 11.05.2017, BStBl. I 2017, S. 751.

Oberste Finanzbehörden der Länder, Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG in Einbringungs- und Umwandlungsfällen, in der Fassung vom 20.11.2013, BStBl. I 2013, S. 1508.

Oberste Finanzbehörden der Länder, Bewertung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Sonderfällen, in der Fassung vom 05.06.2014, BStBl. I 2014, S. 882.

Oberste Finanzbehörde der Länder, Erbschaftsteuer; Ermittlung der Lohnsummen und der Anzahl der Beschäftigten bei Beteiligungsstrukturen, in der Fassung vom 05.12.2012, BStBl. I 2012, S. 1250.

Oberste Finanzbehörden der Länder, Ermittlung der Lohnsummen in Umwandlungsfällen, in der Fassung vom 21.11.2013, BStBl. I 2013, S. 1510.

Internetquellen

Gräfe/Brabender (2020), COVID-19: Brennpunkt steuerliche Unternehmensnachfolge in der aktuellen Krise, <https://www.bdo.de/de-de/insights/covid-19/brennpunkt-steuerliche-unternehmensnachfolge-in-der-aktuellen-krise>, Abrufdatum: 19.06.2020.

Liebernickel (2018), Umfassende Änderungsmöglichkeiten für erbschaftsteuerliche Erlassbescheide durch das „JStG 2018“, <https://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2018/11/30/umfassende-aenderungsmoeglichkeiten-fuer-erbschaftsteuerliche-erlassbescheide-durch-das-jstg-2018/>, Abrufdatum: 16.12.2019.

Volland (2017), Der neue Erlass zum Erbschaftsteuergesetz (ErbStG): Fluch und Segen, Roedl und Partner, <https://www.roedl.de/themen/erbschaftsteuergesetz-2017-erbstg-schenkungssteuer>, Abrufdatum: 16.12.2019.

Weitere Beiträge

Bundesministerium der Finanzen, Verfassungsrechtliche Prüfung, ob § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2009 geltenden Fassung (ErbStG) in Verbindung mit §§ 13a und 13b ErbStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, 13.05.2014.

Deutsche Bundesbank, Aus der Zinsstruktur abgeleitete Renditen für Bundeswertpapiere mit jährlichen Kuponzahlungen / RLZ 15 Jahre / Tageswerte 02.01.2017, Zeitreihe BBK01. WT3414, 02.01.2017.

Stiftung Familienunternehmen/v. Wolfersdorff, Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen – Betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Analyse vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuerreform, 2016.

Stiftung Familienunternehmen/FinTax policy advice, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Was ändert sich für Familienunternehmen?, 2016.

Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 39,90 €

ISBN: 978-3-942467-84-1