

# Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Erwerb von Todes wegen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG . . . . .	E 301	7. Steuerbegünstigungen für Betriebs- vermögen bis 30.6.2016 . . . . .	E 323
2. Schenkungen unter Lebenden, § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG . . . . .	E 304	8. Erbschaftsteuerreform 2016 . . . . .	E 335
3. Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG . .	E 309	9. Persönliche Steuerbefreiungen . . . . .	E 361
4. Entstehung der Erbschaft-/Schenkungs- steuer . . . . .	E 313	10. Berücksichtigung früherer Erwerbe . . .	E 363
5. Steuerpflichtiger Erwerb, Wertermittlung	E 314	11. Steuerfestsetzung, Erhebung, Anzeige- und Erklärungspflichten . . . . .	E 364
6. Bewertung . . . . .	E 319	Vertiefende Recherche	

**Ausgewählte Literatur:** *Birnbaum/Escher*, Inkongruente Gewinnverteilung bei Kapital- und Personengesellschaften, DStR 2014, 1413; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541; *Eisele*, Anteile an Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften in Sonderfällen, NWB 2014, 2777; *Esskandari*, Anteile „Naked in – naked out“ und dennoch Steuern zahlen nach § 7 Abs. 7 ErbStG, DStR 2016, 1251; *Geck*, Die unentgeltliche lebzeitige Übertragung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften nach der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2009, 601; *Halaczinsky*, Wann entsteht die Erbschaftsteuer?, ErbStB 2007, 384 (Teil I) und ErbStB 2008, 20 (Teil II); *Hannes*, Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554; *Herbst*, „Never ending story“? Der neue Bundestags-Entwurf zur Erbschaftsteuer und die Kritikpunkte des Bundesrats, ErbStB 2016, 250; *Herbst*, Das neue Erbschaftsteuerrecht, ErbStB 2016, 347; *Korezkij*, Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders – Der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR 2016, 2434; *Neumayer/Imschweiler*, Schenkungsteuer beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf Basis gesellschaftsvertraglicher Abfindungsklauseln, DStR 2010, 201; *Reich*, Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB 2016, 2647; *Reich*, Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447; *Richter/John*, Die Anwachsung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft als Fall des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG, Ubg 2014, 434; *Söffing*, Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016, ErbStB 2016, 235; *Söffing*, Das ErbStG 2016, ErbStB 2016, 339; *Stalleiken*, Entscheidung des BVerfG zur ErbSt, DB 2015, 18; *Stalleiken*, Erbschaftsteuerreform 2016, Ubg 2016, 569; *Wachter*, Schenkungsteuerliche Verschonung des Erwerbs von Mitunternehmeranteilen unter Quotennießbrauch, DStR 2013, 1929.

## 1. Erwerb von Todes wegen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

- E 301 **Steuerbare Erwerbe** | Die steuerbaren Erwerbe von Todes wegen werden abschließend in § 3 ErbStG genannt: der Übergang eines (Komplementär- oder Kommandit-)Anteils an der GmbH & Co. KG durch Erbanfall (§ 1922 BGB) auf den oder die Erben unterliegt der Erbschaftsteuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 ErbStG, der Erwerb durch Vermächtnis nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG und der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG. Beim Vermächtnis und der Schenkung auf den Todesfall ist der geerbte Gesellschaftsanteil zunächst beim Erben, der zur Weiterübertragung verpflichtet ist, als Erwerb durch Erbanfall zu erfassen; die Verpflichtung zur Weiterübertragung ist als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG zu berücksichtigen.
- E 302 **Sonderfall § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG** | § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG regelt als Sonderfall die erbschaftsteuerliche Behandlung von Gesellschaftsanteilen nach dem Todes eines Gesellschafters, wenn die Anteile aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen nicht auf die Erben, sondern unmittelbar auf den oder die verbleibenden Gesellschafter übergehen (→ *Nachfolge von Todes wegen*). Bei Anteilen an einer GmbH & Co. KG soll diese Regelung

wohl in erster Linie auf einen Anteilsübergang im Wege der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 BGB, §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB abzielen (vgl. R E 3.4 Abs. 2 ErbStR). Zu den Bedenken der Anwendung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG bei Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten auf die Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB vgl. *Richter/John*, Ubg 2014, 434. Als Bereicherung gilt die Differenz zwischen dem Steuerwert der Beteiligung gemäß § 12 ErbStG und Abfindungsansprüchen Dritter (i.d.R. der Erben). Der Steuerwert der Beteiligung ist insbesondere dann höher als die zu zahlende Abfindung, wenn die Abfindung lediglich zu Buchwerten erfolgt, d.h. stille Reserven der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft unberücksichtigt bleiben.

**Beispiel**

(vgl. auch H E 3.4 Abs. 2 „Anwachsungserwerb“ ErbStH 2011):

Gesellschafter der gewerblich tätigen ABC-GmbH & Co. KG sind neben der nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH die natürlichen Personen A, B und C je zu einem Drittel. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters durch die verbliebenen Gesellschafter fortgesetzt wird und die Erben eine Abfindung in Höhe des Buchwerts der Beteiligung erhalten. Der Gesellschaftsanteil des A hatte bei seinem Tod einen steuerlichen Wert von 1 Mio. Euro und einen Buchwert von 600 000 Euro.

Der Anwachsungserwerb von B und C unterliegt als Schenkung auf den Todesfall der Erbschaftsteuer:

Steuerwert des Gesellschaftsanteils des A	1 000 000 Euro
abzgl. Abfindung an die Erben zum Buchwert	<u>./. 600 000 Euro</u>
übersteigender Wert	400 000 Euro
davon entfallen auf B bzw. C (je ½) =	<u>200 000 Euro</u>

Der Erwerb von B und C ist i.H.v. je 200 000 Euro steuerbegünstigt nach §§ 13a, 19a ErbStG (vgl. H E 13b.1 „Anwachsungserwerb“ ErbStH 2011).

**Abtretungsklausel** | § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG erfasst dagegen nicht den Anteilsübergang aufgrund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG, die eine Abtretung eines durch Erbfall erworbenen Anteils eines verstorbenen Gesellschafters an Mitgesellschafter gegen Abfindung vorsieht (Abtretungsklausel). Dieser derivative Anteilserwerb durch die Mitgesellschafter wird in § 7 Abs. 7 Satz 3 i.V.m. § 10 Abs. 10 ErbStG den Zuwendungen unter Lebenden zugeordnet (Rz. E 304). E 303

**2. Schenkungen unter Lebenden, § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG**

**Steuerbare Übertragungen** | Die von der Schenkungsteuer erfassten Vermögensübertragungen unter Lebenden werden in § 7 ErbStG genannt. Anders als im Zivilrecht, in dem eine Schenkung voraussetzt, dass sich Schenker und Beschenkter über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind (§ 516 BGB), kommt es im Schenkungsteuerrecht grundsätzlich lediglich auf den Bereicherungswillen des Zuwendenden an (vgl. R E 7.1 Abs. 1 ErbStR). E 304

**Gemischte Schenkung und Schenkung unter einer Auflage** | Von einer gemischten Schenkung wird gesprochen, wenn ein Gegenstand teils entgeltlich und teils unentgeltlich hingegeben wird und beide Vertragspartner darüber einig sind, dass der Gegenstand teilweise unentgeltlich zugewandt sein soll (*Meincke*, § 7 ErbStG Rz. 27; → *Schenkungen von Gesellschaftsanteilen* Rz. S 9). Bei einer Schenkung unter Auflage (§ 525 BGB) wird eine Zuwendung mit einer Nebenbestimmung verknüpft, nach der der Beschenkte zu einer i.d.R. aus der Zuwendung zu erbringenden Leistung (z.B. Rentenzahlung), Nutzung oder Duldung (z.B. bei Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt) verpflichtet wird (→ *Schenkungen von Gesellschaftsanteilen* Rz. S 10). E 305

Nach früherer Handhabung wurde die Bemessungsgrundlage bei gemischten Schenkungen unter Schenkungen unter Leistungsaufgabe durch eine Verhältnisrechnung ermittelt (vgl. R 17 Abs. 2 ErbStR 2003 mit zahlreichen Anwendungsbeispielen):

$$\frac{\text{Verkehrswert der Bereicherung}}{\text{Verkehrswert der Leistung des Schenkers}} \times \text{Steuerwert der Leistung des Schenkers}$$

In den gleichlautenden Ländererlassen v. 20.5.2011 (BStBl. I 2011, 562) hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung hinsichtlich gemischt-freigebigiger Zuwendungen aber grundlegend geändert und geht nun einheitlich von einer Saldierung aus. Für die Bewertung des schenkungsteuerlichen Vermögens wird nicht mehr zwischen Leistungs- und Duldungs- oder Nutzungsaufgabe unterschieden. Entsprechend § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG gilt in beiden Fällen als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Bedachten, soweit sie der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt. Die Bereicherung wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden (vgl. R E 7.4 Abs. 1 ErbStR 2011).

**Beispiel** (vgl. auch H E 7.4 Abs. 1 „Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung und Schenkung unter Auflage“ ErbStH 2011):

A überträgt an X einen Kommanditanteil an der ABC-GmbH & Co. KG, für den ein steuerlicher Wert von 500 000 Euro festgestellt wird und dessen Verkehrswert 500 000 Euro beträgt. Im Rahmen der Anteilsübertragung übernimmt X eine Verbindlichkeit des A gegenüber L i.H.v. 50 000 Euro, die mit der Beteiligung an der ABC-GmbH & Co. KG nicht im Zusammenhang steht.

Die Bereicherung des X beträgt

Steuerwert	500 000 Euro
Gegenleistung	<u>./.</u> 50 000 Euro
Bereicherung	450 000 Euro

Achtung: Hätte A anlässlich des Erwerbs der Kommanditbeteiligung ein Darlehen aufgenommen, welches X im Rahmen der Anteilsübertragung übernommen hätte, hätte es sich hierbei um Sonderbetriebsvermögen gehandelt und wäre bereits im Rahmen der Ermittlung des Steuerwerts gemäß § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG zu berücksichtigen gewesen!

- E306 **Buchwertklausel** | Ist im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft, deren Anteil schenkweise übertragen wird, vereinbart, dass der Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft oder im Fall eines vorherigen Ausscheidens nur den Buchwert seines Kapitalanteils erhält (sog. Buchwertklausel), soll dies bei der Feststellung der Bereicherung nach § 7 Abs. 5 ErbStG zunächst unberücksichtigt bleiben. Die den Buchwert der Beteiligung übersteigende Bereicherung gilt vielmehr als auflösend bedingt erworben. Tritt die Bedingung ein, liegt der Steuerwert des Anteils im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters also über der Abfindung, kann der Erwerber nach § 5 Abs. 2 BewG eine Berichtigung der Steuerfestsetzung beantragen (vgl. H E 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011). Die Bestimmung des § 7 Abs. 5 ErbStG, die davon ausgeht, dass eine Buchwertklausel sowohl den wirklichen als auch den Steuerwert des Gesellschaftsanteils mindert, geht bei voll unentgeltlichen Anteilszuwendungen jedoch inzwischen im Regelfall ins Leere, da sich hier eine Buchwertklausel auf den Anteilssteuerwert nicht auswirkt, anders dagegen bei gemischt-freigebigigen Anteilszuwendungen (vgl. *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 7 ErbStG Rz. 372 f.).

Die Finanzverwaltung versteht die Vorschrift so, dass die auflösende Bedingung i.S.d. § 7 Abs. 5 Satz 2 ErbStG eintritt (mit der Folge einer Korrektur der Steuerfestsetzung nach § 5

Abs. 2 BewG), wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters der Steuerwert seines Anteils über der (nach dem Buchkapital bemessenen) Abfindung liegt. Die Steuererstattung soll dabei zwar grundsätzlich nach der Differenz zwischen dem Steuerwert des Anteils zur Zeit der Zuwendung und dem Buchwert des Anteils zu diesem Zeitpunkt bemessen werden, aber auf den Steuerbetrag begrenzt sein, der auf den Unterschiedsbetrag zwischen der Abfindung und dem höheren Steuerwert zur Zeit des Ausscheidens entfällt (H E 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011). Auf die Identität der stillen Reserven zum Zeitpunkt des Anteilszuwendung mit den stillen Reserven zum Zeitpunkt des Ausscheidens soll es dabei nicht ankommen.

**Beispiel** (vgl. H E 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011):

1. Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft

Buchwert des Anteils zur Zeit der Schenkung	1 000 000 Euro
Steuerwert des Anteils zur Zeit der Schenkung	<u>1 200 000 Euro</u>
Unterschiedsbetrag	200 000 Euro

Der Erwerber hat zunächst eine Bereicherung von 1,2 Mio. Euro zu versteuern. In Höhe von 200 000 Euro gilt die Bereicherung als auflösend bedingt erworben.

2. Ausscheiden des Gesellschafters

Buchwert des Anteils zur Zeit des Ausscheidens (Abfindung)	1 500 000 Euro
Steuerwert des Anteils zur Zeit des Ausscheidens	<u>2 000 000 Euro</u>
Unterschiedsbetrag	500 000 Euro

Die Steuer, die auf die 200 000 Euro entfiel, kann erstattet werden. Würde der Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters nur 120 000 Euro betragen, könnte auch die Steuer nur für diesen Betrag erstattet werden. Zur Berechnung des zu erstattenden Betrages ist von der veranlagten Steuer die Steuer abzuziehen, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der Erwerb (1,2 Mio. Euro) um den jeweils ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Steuerwert des Anteils (200 000 Euro bzw. 120 000 Euro) gekürzt worden wäre. Zu erstatten ist dann der Unterschied zwischen den beiden Steuerbeträgen.

**Überhöhte Gewinnbeteiligung** | Ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einem überhöhten (= nicht fremdüblichen) Gewinnanteil ausgestattet, gilt nach § 7 Abs. 6 ErbStG das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist. § 7 Abs. 6 ErbStG erfasst neben der Schenkung eines mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestatteten Anteils an einer Personengesellschaft (zum Risiko der schenkungsteuerlichen Doppelerfassung der überhöhten Gewinnbeteiligung vgl. *Birnbaum/Escher*, DStR 2014, 1413, 1418) auch die nachträgliche Einräumung einer überhöhten Gewinnbeteiligung sowie die nachträgliche Erhöhung einer bereits zuvor gewährten überhöhten Gewinnbeteiligung (*Brüggemann/Stirnberg*, Erbschaftsteuer Schenkungsteuer, S. 478 f.; R E 7.8 Abs. 2 ErbStR 2011). Der Umfang der Übermaßbeteiligung soll sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen bestimmen, wobei die Finanzverwaltung von der Annahme ausgeht, dass der überhöhte Gewinnanteil dem Bedachten auf unbestimmte Zeit in gleicher Höhe zufließen wird, so dass sich hieraus ein Kapitalwert in Höhe des 9,3-fachen des Jahreswerts ergibt (R E 7.8 Abs. 1 ErbStR 2011; für die Annahme kürzerer Laufzeiten vgl. *Brüggemann/Stirnberg*, Erbschaftsteuer Schenkungsteuer, S. 480 m.w.N.).

**Beispiel:**

An der AB-GmbH & Co. KG sind neben der Komplementär-GmbH die Gesellschafter A und B je zur Hälfte beteiligt (steuerlicher Wert jeweils 500 000 Euro). A verzichtet zugunsten seines Sohnes B auf einen Teil seiner Gewinnbeteiligung, so dass künftig am Gewinn der Gesellschaft A mit 30 % und B mit 70 %

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

---

beteiligt sind. B arbeitet in der Gesellschaft nicht mit. Der durchschnittliche Gewinn der letzten drei Wirtschaftsjahre vor der Schenkung hat jährlich 200 000 Euro betragen. Wie hoch ist die nach § 7 Abs. 6 ErbStG anzusetzende Schenkung?

Nach R E 7.8 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011 i.V.m. H 15.9 Abs. 3 „Allgemeines“ EStH darf eine durchschnittliche Rendite von 15 % auf einen Zeitraum von fünf Jahren nicht überschritten werden.

Vereinbarter Gewinn: 70 % von 200 000 Euro =	140 000 Euro
abzgl. angemessener Gewinnanteil:	
15 % von 500 000 Euro =	75 000 Euro
Steuerlich höchstmöglicher Gewinnanteil:	$\frac{75\,000 \text{ Euro} \times 100 \%}{200\,000 \text{ Euro}} = 37,5 \%$
37,5 % von 200 000 Euro =	<u>75 000 Euro</u>
Gewinnübermaß (jährlich)	65 000 Euro
Kapitalisierung gemäß § 7 Abs. 6 ErbStG:	
65 000 Euro $\times$ 9,3 (gemäß R E 7.8 Abs. 1 Satz 4 ErbStR i.V.m. § 13 Abs. 2 BewG) =	<u>604 500 Euro</u>

- E308 Unter Wert liegender Abfindungsanspruch** | Nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils des Gesellschafters auf die anderen Gesellschafter, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG enthält die Parallelvorschrift zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters noch zu seinen Lebzeiten. Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter zu bereichern (Bereicherungswille), soll es hierbei nicht ankommen; die Vorschrift soll sowohl bei einem freiwilligen als auch bei einem zwangsweisen Ausscheiden des Gesellschafters anzuwenden sein (vgl. H E 7.9 „Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten“ ErbStH 2011). Zu den Bedenken der Anwendung von § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG auf die Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB vgl. *Richter/John*, Ubg 2014, 434.

### 3. Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG

- E309 Unbeschränkte Steuerpflicht** | Ist einer der Beteiligten, also *entweder* Erblasser/Schenker *oder* Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) Inländer, besteht grundsätzlich für den gesamten Vermögensanfall unbeschränkte Steuerpflicht. Nach der Legaldefinition des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG gelten als Inländer in diesem Sinne u.a. natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben, aber auch deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben. Erfähig sind im Übrigen auch juristische Personen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG); Personenhandelsgesellschaften und Gesamthandsgemeinschaften werden vom BFH dagegen als nicht erfähig angesehen (vgl. *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 3 ErbStG Rz. 12). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich grundsätzlich auf sämtliches inländisches und ausländisches Vermögen, das zu einem Erwerbsvorgang gehört.

**Beschränkte Steuerpflicht** | Liegt keine unbeschränkte Steuerpflicht vor, wird aber Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG übertragen, ist eine beschränkte Steuerpflicht gegeben. Anteile an einer inländischen GmbH & Co. KG gehören zum Inlandsvermögen, wenn und soweit das Gesellschaftsvermögen in § 121 BewG angeführt wird (*Eisele* in Rössler/Troll, § 121 BewG Rz. 16). Betroffen ist hiervon vor allem inländisches Betriebsvermögen, also Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 121 Nr. 3 BewG), insbesondere bei vermögensverwaltenden Gesellschaften aber auch inländisches Grundvermögen (§ 121 Nr. 2 BewG) und mindestens 10-prozentige (unmittelbare oder mittelbare) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (§ 121 Nr. 4 BewG). Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das Vermögen der in § 121 BewG genannten Art, das auf das Inland entfällt (vgl. R E 2.2. ErbStR 2011). Für den Abzug von Schulden und Lasten ist § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG zu beachten, wonach nur solche Schulden und Lasten abzugsfähig sind, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem der Besteuerung unterliegenden Vermögen stehen. Ein solcher setzt voraus, dass die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die diesen Vermögensgegenstand betreffen und die Schuld den Vermögensgegenstand wirtschaftlich belastet (vgl. H E 10.10 „Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen“ ErbStH 2011). Der Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht differenziert nicht nach den Steuerklassen, vielmehr wird ein einheitlicher Freibetrag von nur 2000 Euro gewährt (§ 16 Abs. 2 ErbStG). Eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer kommt nicht in Betracht, da § 21 ErbStG nur auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 ErbStG verweist. Allerdings hat der EuGH wiederholt (Urteile v. 22.4.2010 – C-510/08, *Mattner*, DStR 2010, 861 = FR 2010, 528 m. Anm. *Billig*; v. 4.9.2014 – C-211/13, ZEV 2014, 675 mit Anm. *Jülicher*) entschieden, dass die Gewährung unterschiedlicher Freibeträge bei beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbem eine Ungleichbehandlung sei, die gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße (vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.3.2012, BStBl. I 2012, 328). Bei beschränkter Steuerpflicht sollte daher mit Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung der höhere, jeweils nach dem persönlichen Näheverhältnis bestimmte Freibetrag des § 16 Abs. 1 ErbStG beantragt und alle noch nicht bestandskräftigen Fälle offen gehalten werden (vgl. *Jülicher*, ZEV 2014, 679).

**Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht** | Auf die o.g. Rechtsprechung des EuGH reagierte der deutsche Gesetzgeber und fügte in das Erbschaftsteuergesetz für Schenkungen und Erbfälle nach dem 13.12.2011 ein Optionsrecht für beschränkt Steuerpflichtige ein. Dann kann ein beschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich beantragen, einen Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG gehört, insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln zu lassen gemäß § 2 Abs. 3 ErbStG. Voraussetzung des Antragsrechts ist vor allem, dass der Erblasser/Schenker oder Erbe/Beschenkter seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, hat. Wer von dem Antragsrecht Gebrauch macht, kann den höheren Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG in Anspruch nehmen, muss aber auch das gesamte erworbene Vermögen vollständig der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen und weitere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren bei der Ermittlung der Steuer einbeziehen. Wie der EuGH nunmehr entschieden hat, ist jedoch auch das Optionsrecht unionsrechtswidrig (EuGH v. 8.6.2016 – C-479/14, NJW 2016, 2638).

**Erweiterte beschränkte Steuerpflicht** | Hingewiesen werden soll ferner auf die Möglichkeit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 4 AStG.

#### 4. Entstehung der Erbschaft-/Schenkungssteuer

- E313 Regelungen über den Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft-/Schenkungssteuer enthält § 9 ErbStG. Danach entsteht die Erbschaftsteuer bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Die Schenkung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG ist in der Regel mit der Abtretung der Gesellschaftsanteile i.S.d. §§ 398, 413 BGB ausgeführt. Voraussetzung ist, dass zu diesem Zeitpunkt ggf. erforderliche Zustimmungen der übrigen Gesellschafter vorliegen. Erfolgt die Übertragung von Kommanditanteilen unter der Bedingung der Eintragung im Handelsregister zwecks Vermeidung der Haftung des Erwerbers gemäß § 176 Abs. 2 HGB, gilt die Zuwendung erst mit der Eintragung im Handelsregister als ausgeführt, so dass die Erbschaftsteuer auch erst zu diesem Zeitpunkt entsteht (vgl. *Halaczinsky*, ErbStB 2008, 20, 27).

#### 5. Steuerpflichtiger Erwerb, Wertermittlung

- E314 **Bereicherung** | Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftsteuer ist der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs, § 19 Abs. 1 ErbStG. Wie dieser zu ermitteln ist, ergibt sich aus § 10 ErbStG. Ausgangspunkt dabei ist sowohl bei Schenkungen unter Lebenden als auch bei Erwerben von Todes wegen „die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist“, § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Ist der Erwerber mit der auf seinen Erwerb entfallenden Erbschaft- oder Schenkungssteuer nicht belastet, weil sie von dem Schenker bzw. einem Dritten übernommen wird, hat er den sich hieraus ergebenden Vermögensvorteil nach § 10 Abs. 2 ErbStG als zusätzliche Bereicherung zu versteuern (vgl. H E 10.5 „Abrundung im Fall der Steuerübernahme“ ErbStH 2011). Ein beim Erwerb von Todes wegen mit fremder Erbschaftsteuer belasteter Erwerber kann diese als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen.
- E315 **Nachlassverbindlichkeiten** | Als sog. Nachlassverbindlichkeiten sind von dem Erwerb abzugsfähig die sog. Erblasserschulden i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, also Schulden, die in der Person des Erblassers begründet wurden, und Erbfallschulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 und 3 ErbStG), also Schulden, die aus Anlass des Erbfalls entstehen. Zu den Erblasserschulden gehören neben den Steuerschulden, die im Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer entstanden sind, (vgl. R E 10.8 Abs. 2 ErbStR) auch solche Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die erst mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH v. 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790 = FR 2012, 1086), sowie eine Zugewinnausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten gegenüber den Erben. Für die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG angeführten Nachlassverbindlichkeiten wie Bestattungskosten, Grabpflegekosten u.Ä. können insgesamt 10 300 Euro ohne Nachweis als Pauschbetrag bei der Ermittlung des Werts des Nachlasses abgezogen werden (R E 10.9 ErbStR 2011; vgl. auch H E 10.7 „Behandlung von Grabpflegekosten“, „Kosten der üblichen Grabpflege“ ErbStH 2011).
- E316 **Erwerbsnebenkosten, Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten** | Steuerberatungsgebühren für die von den Erben in Auftrag gegebene Erstellung der Erbschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 157 i.V.m. § 151 BewG sind als Nachlassregelungskosten zum Abzug zugelassen (H E 10.7 „Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens“ ErbStH

2011 i.V.m. Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Steuerberatungs-, Rechtsberatungs- und Gutachterkosten v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 893). Dies gilt nicht für Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten, die in einem sich an die Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren anfallen. Kosten für ein Gutachten zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Betriebsvermögen sind dagegen in allen Verfahrensstadien abzugsfähig. Zur steuerlichen Behandlung von Kosten, die im Zusammenhang mit der Ausführung einer Schenkung entstehen, vgl. Gleichlautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 16.3.2012, BStBl. I 2012, 338.

**Abfindungsanspruch bei Weiterübertragungsverpflichtung** | Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG kann vorsehen, dass Erben aus bestimmten darin festgelegten Gründen (z.B. Nichtzugehörigkeit zum gesellschaftsvertraglich umschriebenen Familienzweig oder fehlende Qualifikation) ihren Anteil unverzüglich an Mitgesellschafter zu übertragen haben und die Erben dabei nur den Anspruch realisieren können, der ihnen bei ihrem Ausscheiden (Abfindungsanspruch) zustehen würde (→ *Nachfolge von Todes wegen*). Überträgt ein Erbe eine auf ihn von Todes wegen übergegangene Beteiligung an einer Personengesellschaft unverzüglich nach dessen Erwerb auf Grund einer solchen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestehenden Regelung im Gesellschaftsvertrag an die Mitgesellschafter und ist der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit des Todes des Erblassers nach § 12 ErbStG ergibt, höher als der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch, so gehört nur der Abfindungsanspruch zu dem von ihm zu versteuernden Vermögensanfall, § 10 Abs. 10 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Die §§ 13a und 19a ErbStG sind auf den Abfindungsanspruch nicht anzuwenden (R E 10.13 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2011). *Unverzüglich* bedeutet dabei, dass der Vollzug der Abtretungsklausel alsbald nach dem Todestag erfolgen muss, wobei Verzögerungen, die auf sachlichen Gründen oder ungewöhnlichen Ereignissen beruhen, nicht schädlich sein können (*Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, § 10 ErbStG Rz. 276 [Stand: Oktober 2014]). Eine in solchen Fällen eintretende Bereicherung der Mitgesellschafter gilt als Schenkung unter Lebenden i.S.d. § 7 Abs. 7 ErbStG (R E 10.13 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011). Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern (Bereicherungswille), soll es hierbei nicht ankommen (R E 10.13 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011).

E 317

**Abrundung** | Der steuerpflichtige Erwerb wird auf volle 100 Euro nach unten abgerundet, § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG.

E 318

## 6. Bewertung

Die Bewertung der Gesellschaftsanteile erfolgt auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, § 11 i.V.m. § 9 ErbStG. Wertsteigerungen und Wertverluste nach diesem Zeitpunkt bleiben unberücksichtigt.

E 319

**Gewerbliche GmbH & Co. KG** | Die Bewertung von Anteilen einer gewerblichen GmbH & Co. KG erfolgt zunächst durch Bewertung der Gesellschaft als Ganzes nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 und § 109 BewG unter Anwendung des Ertragswertverfahrens (§§ 199 bis 203 BewG) oder einer anderen anerkannten und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Methode. Aus diesem Wert ist anschließend der Wert des einzelnen Anteils nach der Regelung des § 97 Abs. 1a BewG abzuleiten. Dafür sind den Gesellschaftern zunächst ihre Kapitalkon-

E 320

ten aus der Gesamthandsbilanz und anschließend der verbleibende Betrag nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Diesem Wert des anteiligen Gesamthandsvermögens werden abschließend die gesondert ermittelten gemeinen Werte des jeweiligen Sonderbetriebsvermögens hinzugerechnet.

- E321 **Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG** | Sind dagegen Anteile an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG Gegenstand der Übertragung und Bewertung, sind die Wirtschaftsgüter der Gesellschaft einzeln nach Maßgabe des § 12 ErbStG zu bewerten und anteilig anzusetzen, da die Miteigentumsanteile an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern als erworben gelten, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG (→ *Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG* Rz. V 114). Die anteiligen Gesellschaftsschulden werden im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung berücksichtigt, d.h. beim Erwerb von Todes wegen als Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG und bei einer Schenkung unter Lebenden als Gegenleistung (R E 10.4 Abs. 2 ErbStR 2011).
- E322 **Komplementär-GmbH** | Zur Bewertung eines Geschäftsanteils der Komplementär-GmbH, vgl. *Hübner* in Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger, GmbH-Beratung, S. N 2/23 (Nachfolge, Bewertung eines Geschäftsanteils).

## 7. Steuerbegünstigungen für Betriebsvermögen bis 30.6.2016

- E323 **Anzuwendendes Recht** | Für Erwerbe, für die die Steuer bis zum 30.6.2016 entstand, regelten die §§ 13a, 13b ErbStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.2.1997 (BGBl. I 1997, 378; „a.F.“) die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften (hierzu im Folgenden). Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht, kommen dagegen die §§ 13a bis 13c, 28 und 28a ErbStG in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 4.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464; „n.F.“) zur Anwendung, § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG n.F. Zu den Neuregelungen des Erbschaftsteuergesetzes s. unten unter Rz. E 335 ff.
- E324 **Überblick** | Bei der nicht antragsgebundenen Regelverschonung wurde durch den sog. Verschonungsabschlag ohne wertmäßige Höchstgrenze 85 % des begünstigten Vermögens steuerfrei gestellt (§ 13b Abs. 4 i.V.m. § 13a Abs. 1 ErbStG a.F.) und zugleich ein gleitender Abzugsbetrag von höchstens 150 000 Euro gewährt (§ 13a Abs. 2 ErbStG a.F.). Die antragsgebundene Optionsverschonung (§ 13 Abs. 8 ErbStG a.F.) gewährte unter engeren Voraussetzungen (Verwaltungsvermögensquote, Lohnsummen, Behaltensfrist), aber ebenfalls ohne wertmäßige Begrenzung, eine Befreiung von 100 % des begünstigten Vermögens. Ergänzt wurden diese Steuerbefreiungen durch die Regelungen der §§ 19a und 28 ErbStG: § 19a ErbStG gewährte beim Erwerb von produktivem Vermögen durch Erwerber der Steuerklasse II und III einen sog. Entlastungsbetrag auf Basis der günstigsten Steuerklasse I. Nach § 28 ErbStG bestand die Möglichkeit zur Stundung der Erbschaftsteuer, wenn dies zur Erhaltung eines Betriebs notwendig war.
- E325 **Begünstigtes Vermögen** | Zu dem begünstigten inländischen Betriebsvermögen gehörte nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. – und auch nach dem neuen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F. – u.a. der Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 ErbStG, also ein Mitunternehmeranteil einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft wie der GmbH & Co. KG. In dem Zusammenhang ist auch der (quotale oder disquotale

le) Erwerb von Sonderbetriebsvermögen begünstigt (R E 13b.5 Abs. 3 Satz 5, 6, 9 ErbStR 2011), nicht aber die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen (BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663; FG München v. 30.5.2012 – 4 K 2398/09, EFG 2012, 1868). Voraussetzung für die Anwendung der Verschonungsregelungen ist, dass der Schenker bzw. Erblasser Mitunternehmer der GmbH & Co. KG war und der Beschenkte bzw. Erbe mit der unentgeltlichen Übertragung Mitunternehmer (→ *Mitunternehmerinitiative und -risiko*) wird; die Mitunternehmerstellung des Erwerbers muss dabei gerade durch und aufgrund der Schenkung vermittelt werden (BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, DStR 2013, 1380 = FR 2013, 1012 = GmbHR 2013, 839 = GmbH-StB 2013, 302; *Wachter*, DStR 2013, 1929).

**Verwaltungsvermögen** | Voraussetzung für die Gewährung Regelverschonung war nach § 13b Abs. 2 ErbStG a.F., dass das sog. Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Betriebsvermögens der Gesellschaft betrug. Im Fall der Optionsverschonung durfte das Verwaltungsvermögen der Gesellschaft nicht mehr als 10 % betragen, § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F. Das schädliche Verwaltungsvermögen war in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. (jetzt § 13b Abs. 4 ErbStG n.F.) aufgeführt. Hierzu gehörten u.a. Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften, wenn bei diesen das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % betrug (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG a.F.). Diese Grenze für Tochter- und Enkelgesellschaften galt auch bei Inanspruchnahme der Optionsverschonung. Anteile an Kapitalgesellschaften stellten Verwaltungsvermögen dar, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital (bzw. die Summe der über eine Poolvereinbarung gebundenen Anteile) 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes zuzurechnen sind (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG a.F., unverändert nach neuem Recht gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG n.F.). Wurde die Beteiligungsgrenze von 25 % überschritten, konnte es sich bei den Anteilen dennoch um schädliches Verwaltungsvermögen handeln, wenn das Verwaltungsvermögen der Gesellschaft mehr als 50 % betrug (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG a.F.). E 326

**Junges Verwaltungsvermögen** | Betrag der Umfang des Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. mehr als 50 % (bzw. mehr als 10 % bei der Optionsverschonung), entfiel die Begünstigung insgesamt. Auch wenn diese Grenze nicht überschritten wurde, war allerdings nach § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. solches Verwaltungsvermögen von der Begünstigung ausgeschlossen, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt erst weniger als zwei Jahre zuzurechnen war – sog. junges Verwaltungsvermögen (auch nach neuem Recht kommt es zu einer Definitiv-Besteuerung des jungen Verwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG n.F.). Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehört hierzu nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist (R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 mit weiteren Einzelheiten). E 327

**Beispiel zur Berechnung, § 13b Abs. 2 Sätze 4 bis 7 ErbStG (vgl. H E 13b.20 „Anteil des jungen Verwaltungsvermögens bei Beteiligungen an Personengesellschaften“):**

Der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens der AB-GmbH & Co. KG beträgt 1 Mio. Euro. Das zum Gesamthandsvermögen gehörende Verwaltungsvermögen beträgt 300 000 Euro, wovon 100 000 Euro zum jungen Verwaltungsvermögen gehören. Demnach wäre bezüglich des Gesamthandsvermögens der AB-GmbH & Co. KG die Grenze von 50 % nicht überschritten.

Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A gehört ein unbebautes Grundstück mit einem steuerlichen Wert von 50 000 Euro, das er der Gesellschaft als Lagerplatz überlassen hat.

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

---

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen 1 000 000 Euro

		A	B
Aufteilung Kapital	./. 1 000 000 Euro	500 000 Euro	500 000 Euro
Sonderbetriebsvermögen A		<u>50 000 Euro</u>	
Anteil am Betriebsvermögen		550 000 Euro	

Die zum Verwaltungsvermögen und zum jungen Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der AB-GmbH & Co. KG gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.

Der Umfang des Verwaltungsvermögens berechnet sich wie folgt:

$$\frac{300\,000 \text{ Euro} \times 0,5 \%}{550\,000 \text{ Euro}} = 27,27 \% < 50 \%$$

Hinsichtlich der Beteiligung des A ist die Grenze von 50 % nicht überschritten. Im Gesamthandsvermögen der AB-GmbH & Co. KG befindet sich jedoch junges Verwaltungsvermögen. Hiervon entfallen (100 000 Euro  $\times$  0,5 =) 50 000 Euro auf die Beteiligung des A. Damit rechnet die Beteiligung mit (550 000 Euro – 50 000 Euro =) 500 000 Euro zum begünstigten Vermögen und mit 50 000 Euro zum nicht begünstigten Vermögen.

- E328 Abzugsbetrag** | Neben den Verschonungsabschlag trat bei der Regelverschonung der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG a.F., der innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe einmal berücksichtigt werden konnte (vgl. R E 13a.2 ErbStR 2011): von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verblieb (15 %), wurde ein Betrag von 150 000 Euro abgezogen. Dieser Abzugsbetrag verringerte sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro überstieg, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Damit blieb – auch im Fall der Regelverschonung – begünstigtes Vermögen bis zu einem Wert von 1 Mio. Euro vollständig steuerfrei; ab einem begünstigten Vermögen von 3 Mio. Euro wirkte sich der Abzugsbetrag dagegen nicht mehr aus. An der Grundkonzeption des Abzugsbetrages hat sich auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016 nichts geändert (§ 13a Abs. 2 ErbStG n.F.).

**Beispiel (vgl. auch H E 13a.2 „Auswirkung des Abzugsbetrags“ ErbStH 2011):**

A hinterlässt seinem Sohn X einen Mitunternehmeranteil an der ABC-GmbH & Co. KG, für den ein steuerlicher Wert von 2 000 000 Euro festgestellt wird (Anteil Verwaltungsvermögen > 10 %, < 50 %).

Für X ergibt sich folgende Berechnung:

Begünstigtes Betriebsvermögen		2 000 000 Euro	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 700 000 Euro</u>	
Verbleiben		300 000 Euro	
Abzugsbetrag:	150 000 Euro		
verbleibender Wert (15 %)	300 000 Euro		
Abzugsbetrag		<u>./. 150 000 Euro</u>	
Unterschiedsbetrag		150 000 Euro	
davon 50 %		<u>./. 75 000 Euro</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>./. 75 000 Euro</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen			<u>225 000 Euro</u>

- E329 Begünstigte Erwerbsvorgänge/Weitergabeverpflichtung** | Sowohl Erwerbe von Todes wegen als auch Schenkungen unter Lebenden waren von den Verschonungsregelungen der

§§ 13a, 13b ErbStG erfasst. Die Befreiungen konnten jedoch nicht in Anspruch genommen werden, soweit der Erwerber das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers (z.B. eines Testaments) oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers (z.B. eines Erbvertrages) oder Schenkers (z.B. Auflagen im Rahmen eines Schenkungsvertrages) auf einen Dritten übertragen musste oder im Falle einer Nachlassenteilung, §§ 13a Abs. 3, 13b Abs. 3 ErbStG a.F. (vgl. R E 13a.3 ErbStR 2011). Dies gilt auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016, jetzt zusammengefasst in § 13a Abs. 5 ErbStG n.F.

**Lohnsummenregelung** | Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. entfiel der Verschonungsabschlag anteilig, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs der GmbH & Co. KG (§ 13a Abs. 4 ErbStG a.F.) innerhalb der fünf (bzw. sieben Jahre bei der Optionsverschonung, § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG a.F.) nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme von 400 % (bzw. 700 % bei der Optionsverschonung, § 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG a.F.) der Ausgangslohnsumme unterschritt. E 330

Die Lohnsummenregelung war nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro betrug oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hatte, § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F. Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten war auf die Anzahl der Arbeitnehmer, ohne Saison- und Leiharbeiter, abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt in der Gesellschaft beschäftigt waren, an der der zugewendete Anteil bestand. Gehörten zum Betriebsvermögen dieser Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an *Personengesellschaften*, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR hatten, waren die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung bestand, § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG a.F. (vgl. R E 13a.4 Abs. 6 ErbStR 2011, H E 13a.4 Abs. 6 ErbStH 2011). Die Lohnsummen der zum Betriebsvermögen gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an *Kapitalgesellschaften* waren in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme nur einzubeziehen, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR hatte und die Beteiligung im Besteuerungszeitpunkt mehr als 25 % betrug (vgl. R E 13a.4 Abs. 7 ErbStR 2011, H E 13a.4 Abs. 7 ErbStH 2011). Dabei waren sowohl die im Gesamthandsvermögen als auch die in den Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter gehaltenen Anteile zusammenzurechnen.

Der Verschonungsabschlag entfiel in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschritt. Die Nachversteuerung konnte durch Änderung des Steuerbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfasst werden. Auf den Abzugsbetrag nach § 13a ErbStG wirkte sich ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung nicht aus.

**Beispiel (vgl. auch H E 13a.12 „Nachversteuerung“ ErbStH 2011):**

Im Jahr 2015 vererbt A seinem Sohn S u.a. seine Beteiligung an der ABC-GmbH & Co. KG (steuerlicher Wert 1,8 Mio. Euro). Das Betriebsvermögen der Gesellschaft besteht zu weniger als 50 % aus Verwaltungsvermögen. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb der Gesellschaft hat mehr als 20 Beschäftigte. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von fünf Jahren beträgt 350 % der Ausgangslohnsumme.

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

---

### 1. Ursprüngliche Steuerfestsetzung

Begünstigtes Betriebsvermögen		1 800 000 Euro
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./ 1 530 000 Euro</u>
verbleiben		270 000 Euro
Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG	150 000 Euro	
verbleibender Wert (15 %)	270 000 Euro	
Abzugsbetrag	<u>./ 150 000 Euro</u>	
Unterschiedsbetrag	120 000 Euro	
davon 50 %	<u>./ 60 000 Euro</u>	
verbleibender Abzugsbetrag		<u>./ 90 000 Euro</u>
steuerpflichtiges Unternehmensvermögen		<u>180 000 Euro</u>

### 2. Geänderte Steuerfestsetzung nach Ablauf der Lohnsummenfrist

Da die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme von 400 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet, ist eine Nachversteuerung gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG vorzunehmen und der Verschonungsabschlag zu kürzen.

Begünstigtes Betriebsvermögen		1 800 000 Euro
Verschonungsabschlag (85 %)	1 530 000 Euro	
tatsächliche Lohnsumme (350 %) unterschreitet Mindestlohnsumme (400 %) um 50 %, das sind 12,5 %;		
Kürzung des Verschonungsabschlags um 12,5 % von 1 530 000 Euro	<u>./ 191 250 Euro</u>	
verbleibender Verschonungsabschlag	1 338 750 Euro	<u>./ 1 338 750 Euro</u>
verbleiben		461 250 Euro
Abzugsbetrag (s.o.)		<u>./ 90 000 Euro</u>
steuerpflichtiges Unternehmensvermögen		<u>371 250 Euro</u>

- E331 **Behaltensregelungen** | Der Verschonungsabschlag, der Abzugsbetrag und der Entlastungsbetrag fielen – und fallen – mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. zehn Jahren (Optionsverschonung) nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltenszeit) gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. verstößt, §§ 13a Abs. 5 und 8 Nr. 2, 19a Abs. 5 ErbStG a.F. bzw. §§ 13a Abs. 6 und 10 Nr. 6, 19a Abs. 5 ErbStG n.F. (vgl. R E 13a.5 ff., 19a.3 ErbStR 2011). Die Gründe für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen waren und sind unbeachtlich. Der Steuerbescheid kann in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt generell nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen von Todes wegen übergeht oder durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird (R E 13a.5 Abs. 2 ErbStR 2011).

Gehören Mitunternehmeranteile an einer GmbH & Co. KG zum begünstigten Vermögen, lag und liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen insbesondere dann vor, wenn der Erwerber den Mitunternehmeranteil **veräußert** (als Aufgabe gilt auch die Aufgabe des Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei der GmbH & Co. KG) oder wenn eine, mehrere oder alle im Besteuerungszeitpunkt wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs der GmbH & Co. KG veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. bzw. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ErbStG n.F.; vgl. R E 13a.6 ErbStR 2011). Nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG a.F. bzw. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ErbStG n.F. galt und gilt als Behaltensfristver-

stoß auch, wenn der Gesellschafter bis zum Ende des letzten in die Fünf- bzw. Siebenjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres **Entnahmen** tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen. War der Erwerber bereits vor dem begünstigten Erwerb an der Personengesellschaft beteiligt, bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den zusätzlich erworbenen Anteil. Entnahmen, soweit sie über sein am Besteuerungszeitpunkt vorhandenes Kapitalkonto hinausgehen, Einlagen und Gewinne während der Behaltenszeit sind anteilig seiner Beteiligung vor dem Erwerb und der neu erworbenen Beteiligung zuzurechnen (R E 13a.8 Abs. 3 ErbStR 2011). Zum Kapitalkonto, das nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen ist, gehören neben dem Festkapital des Gesellschafters sein Anteil an einer gesamthänderischen Rücklage, die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei um Eigenkapital der Gesellschaft handelt, sowie die Kapitalkonten in den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters.

Nach der **Reinvestitionsklausel** des § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG a.F. bzw. § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG n.F. war und ist im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen von einer Nachversteuerung (jetzt „rückwirkende Besteuerung“) abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen, nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG a.F./n.F. begünstigungsfähigen Vermögensart (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt; bei dem Vermögen durfte es sich nicht um Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. handeln (entsprechend der neuen Systematik muss die Reinvestition in Vermögen erfolgen, welches zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. gehört). Neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder von neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, fiel hierunter auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden (R E 13a.11 Satz 3 ErbStR 2011). Die Reinvestition musste und muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. Ungeachtet der Frist von sechs Monaten nach der Veräußerung lag eine unschädliche Reinvestition auch vor, wenn damit Liquiditätsreserven, die nicht zum Verwaltungsvermögen gehörten, erhöht wurden. Auch hieran dürfte sich durch die Erbschaftsteuerreform nichts geändert haben.

**Durchführung der Nachversteuerung/Anzeigepflicht** | Nach § 13a Abs. 6 ErbStG a.F. bzw. § 13b Abs. 7 ErbStG n.F. muss der Erwerber dem Finanzamt ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist und einen Verstoß gegen die Behaltensfrist innerhalb eines Monats nach Verwirklichung des jeweiligen Tatbestandes anzeigen. Zur Durchführung der Nachversteuerung R E 13a.12 ErbStR 2011, H E 13a.12 „Nachversteuerung.“ ErbStH 2011. E 332

**Tarifbegrenzung für den Steuersatz** | Nach § 19a ErbStG a.F. wurde bei dem Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III für das nach Anwendung der Regelverschonung gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. verbleibende steuerpflichtige Vermögen (15 %) ein Entlastungsbetrag gewährt, der dazu führte, dass das grundsätzlich begünstigte Vermögen nach der Steuerklasse I besteuert wurde. Zur Ermittlung des Entlastungsbetrages wurde zunächst die auf das begünstigte, aber steuerpflichtige Vermögen entfallende Erbschaftsteuer nach den tatsächlichen Verhältnissen (tatsächliches Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber) ermittelt. War Gegenstand des Erwerbs auch nicht begünstigtes Vermögen, bemaß sich die auf das begünstigte Betriebsvermögen entfallende Erbschaftsteuer nach dem Verhältnis des Werts dieses Ver- E 333

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

---

mögens nach Anwendung des § 13a ErbStG a.F. und nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten zum Wert des gesamten Vermögensanfalls i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Abs. 5 und 6 ErbStG). Anschließend wurde die Steuer auf den Gesamtbetrag der Zuwendung nach der Steuerklasse I ermittelt und entsprechend auf das begünstigte und das nicht begünstigte Vermögen aufgeteilt. Der Entlastungsbetrag ergab sich als Unterschiedsbetrag zwischen der auf das begünstigte, aber steuerpflichtige Vermögen entfallenden Steuer nach Steuerklasse I und der tatsächlichen Steuer.

Hieran hat sich für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht, nur insofern etwas geändert, als der Entlastungsbetrag nunmehr rechtssystematisch korrekt „für den nicht unter § 13a Abs. 1 oder § 13c ErbStG fallenden Teil des Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 2“ ErbStG n.F. gilt (§ 19a Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F.), also für begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F., das nach Abzug des Verschonungsabschlags verbleibt.

### Beispiel (vgl. auch H E 19a.2 „Berechnung des Entlastungsbetrags“ ErbStH 2011):

Erblasser E hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört die 100-prozentige Beteiligung an der E-GmbH & Co. KG mit einem Steuerwert von 1,2 Mio. Euro sowie Kapitalvermögen mit einem Wert von 750 000 Euro. Der Anteil des Verwaltungsvermögens der E-GmbH & Co. KG beträgt 30 %.

Für G ergibt sich folgende Berechnung:

Begünstigtes Betriebsvermögen		1 200 000 Euro
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 020 000 Euro</u>
Verbleiben		180 000 Euro
Abzugsbetrag:	150 000 Euro	
verbleibender Wert (15 %)	180 000 Euro	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 Euro</u>	
Unterschiedsbetrag	30 000 Euro	
davon 50 %	<u>./. 15 000 Euro</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>./. 135 000 Euro</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		45 000 Euro
Kapitalvermögen		<u>750 000 Euro</u>
Gesamter Vermögensanfall		795 000 Euro
Erbfallkostenpauschale		<u>./. 10 300 Euro</u>
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 20 000 Euro</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		764 700 Euro
Anteil des tarifbegünstigten Vermögens:		
45 000 Euro/764 700 = 5,88 %		
Steuer nach Steuerklasse III (30 %)		229 410 Euro
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
229 410 Euro × 5,88 % =	13 489 Euro	
Steuer nach Steuerklasse I (19 %) =	145 283 Euro	
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
145 283 Euro × 5,88 % =	<u>./. 8 542 Euro</u>	
Unterschiedsbetrag 4 947 Euro	<u>./. 4 947 Euro</u>	
Festzusetzende Steuer		<u>224 463 Euro</u>

**Stundung der Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen** | Für Erwerbe von Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, für die die Steuer bis zum 30.6.2016 entstand, gab § 28 Abs. 1 ErbStG a.F. dem Erwerber einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf dieses Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer bis zu 10 Jahren, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig war. Betriebsvermögen in diesem Sinne waren auch Anteile an einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, nicht jedoch Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Aktien oder GmbH-Anteile), R E 28 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011. Die Stundung der Erbschaftsteuer war zur Erhaltung des Betriebs notwendig, wenn die Erbschaftsteuer nicht aus dem Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG entnommen werden konnte, ohne die Existenz des Unternehmens zu gefährden bzw. ohne die Möglichkeit der Vornahme dringender Investitionen einzuschränken (*Düll* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 37 Rz. 111), und kein weiteres erworbenes oder eigenes Vermögen, aus dem die Erbschaftsteuer beglichen werden konnte, vorhanden war. Die Beweislast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich war, oblag dem Steuerpflichtigen (vgl. R E 28 Abs. 4 ErbStR 2011 mit weiteren Einzelheiten). Bei einer Schenkung eines Mitunternehmeranteils wurde die gestundete Steuer gemäß §§ 234, 238 AO verzinst; bei Erwerben von Todes wegen erfolgte die Stundung dagegen zinslos, § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. § 28 Abs. 1 ErbStG a.F. ist durch die Erbschaftsteuerreform gänzlich neu gefasst worden, s. hierzu Rz. E 346.

E 334

## 8. Erbschaftsteuerreform 2016

**Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts v. 17.12.2014** | Mit Urteil v. 17.12.2014 (1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis* = GmbHR 2015, 88 = GmbHStB 2015, 26) hatte das BVerfG über die derzeit geltenden erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen entschieden. Danach sind die bisherigen Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b und 19 Abs. 1 ErbStG a.F. im Grundsatz verfassungsgemäß. Nach Auffassung des BVerfG lag es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, kleine und mittlere Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt wurden, zur Sicherung ihres Bestands und zur Erhaltung der Arbeitsplätze steuerlich zu begünstigen. Die Privilegierung betrieblichen Vermögens sei jedoch unverhältnismäßig und daher verfassungswidrig gewesen, soweit sie über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgriff, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Zu der Frage, ab wann ein Unternehmen „groß“ war, verwies das BVerfG beispielhaft auf die Empfehlung der EU-Kommission v. 6.5.2003, wonach zu den kleinen und mittleren Unternehmen solche zählten, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigten und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielten oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro belief. Alternativ verwies das BVerfG auf einen früheren Gesetzentwurf aus dem Jahr 2005, wonach die vollständige Steuerbefreiung nur bis zu einem Höchstbetrag von 100 Mio. Euro pro Erwerber gewährt wurde. Zu der Ausgestaltung einer Bedürftigkeitsprüfung machte das BVerfG keine näheren Angaben.

E 335

Die Nachsteuertatbestände und das Konzept der Lohnsummenregel seien im Prinzip verfassungsmäßig gewesen. Die Lohnsummenregelung musste aber aus verfassungsrechtlichen Gründen auch auf Betriebe mit weniger als 20 Beschäftigten ausgedehnt werden. Unverhältnismäßig sei die Verschonung betrieblichen Vermögens mit einem Verwaltungsvermögensanteil bis zu 50 % gewesen. Hier sollte eine „gleitende Regelung“ geschaffen werden, die die

derzeit möglichen Grenzgestaltungen, in denen Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von bis zu 50 % noch in Gänze von der Steuerbefreiung profitieren, unterbindet. Insbesondere die Ausgestaltung des Verwaltungsvermögenstests, der einen sog. positiven Kaskadeneffekt über verschiedene Konzernebenen hinweg ermöglichte, so dass man gehebelt „unproduktives“ Vermögen begünstigt mitübertragen konnte, sei verfassungswidrig gewesen (vgl. von Oertzen, BB 2015, I). Das geltende Recht war zunächst weiter anwendbar, der Gesetzgeber musste aber bis 30.6.2016 eine Neuregelung treffen. Gleichzeitig wies das BVerfG aber darauf hin, dass insoweit kein Vertrauensschutz bestehe, als dass Gestaltungen unter exzessiver Ausnutzungen der als gleichheitswidrig qualifizierten Ausgestaltungen der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. gewählt wurden. Hierbei handelte es sich nach Auffassung des BVerfG um die Cash-Gesellschaften, Gestaltungen rund um die Lohnsumme durch Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaften und Gestaltungen des Verschiebens von Verwaltungsvermögen in mehrstöckigen Strukturen.

**E336 Gesetzgebungsverfahren** | Am 8.7.2015 beschloss das Bundeskabinett den Entwurf eines „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG“ (BR-Drucks. 353/15, BT-Drucks. 18/5923). Mit Beschluss vom 25.9.2015 nahm der Bundesrat ausführlich Stellung und äußerte den Wunsch nach grundlegenden Änderungen am Konzept des Entwurfs (BR-Drucks. 353/15 (B)). Aufgrund der erheblichen Bedenken gegen den Gesetzentwurf, die in der Folgezeit geäußert wurden, wurde das Gesetzgebungsverfahren zunächst ausgesetzt und auf politischer Ebene weiter verhandelt. Erst am 24.6.2016 beschloss der Bundestag ein geändertes Gesetz (BT-Drucks. 344/16), welchem der Bundesrat am 8.7.2016 jedoch seine Zustimmung verweigerte; der Vermittlungsausschuss wurde angerufen. Dieser einigte sich in seiner Sitzung am 21./22.9.2016 auf das jetzt geltende „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 4.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464). Die Obersten Finanzbehörden der Länder hatten mit Schreiben vom 21.6.2016 angeordnet, dass bis zu einer Neuregelung das bisherige Recht in vollem Umfang weiter anwendbar blieb, auch für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entstehe (DStR 2016, 1816).

**E337 Verschonungsabschläge für Erwerbe bis 26 Mio. Euro** | Für Erwerbe begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. bis zu einem Wert von 26 Mio. Euro bleibt es beim bisherigen System der Verschonungsabschläge: bei der Regelverschonung bleibt das begünstigte Vermögen in Höhe von 85 %, bei der Optionsverschonung in Höhe von 100 % steuerfrei (§ 13a Abs. 1 Satz 1, Abs. 10 ErbStG n.F.). Geblieden ist die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG n.F.; s. Rz. E 343) und die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG n.F.; s. Rz. E 344). Bei der Regelverschonung wird weiterhin der Abzugsbetrag i.H.v. 150 000 Euro gewährt (§ 13a Abs. 2 ErbStG n.F.) Er verringert sich aber, wenn der Wert des nach Anwendung des 85-prozentigen Verschonungsabschlags verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags.

Für die Ermittlung der Wertgrenze von 26 Mio. Euro ist zu beachten, dass bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. von derselben Person innerhalb von zehn Jahren die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet werden (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG n.F.). Wird die Grenze von 26 Mio. Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG n.F. als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. Ob Erwerbe, die vor dem 1.7.2016 erfolgt sind, bei der Prüfung der 26 Mio. Euro-Grenze zu

berücksichtigen sind (vgl. Anwendungsregelung in § 37 Abs. 12 Satz 2 ErbStG n.F.), wird unterschiedlich beurteilt (bejahend *Hannes*, ZEV 2016, 554, 559; *Söffing*, ErbStB 2016, 339, 346; verneinend *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1445; *Reich*, DStR 2016, 2447, 2449; *Viskorff/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425, 2431).

**Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen** | Sämtliche Verschonungsmöglichkeiten des neuen Erbschaftsteuerrechts beschränken sich auf den begünstigten Teil des begünstigungsfähigen Vermögens, so dass das im Unternehmen vorhandene Verwaltungsvermögen grds. unverschont bleibt und voll zu versteuern ist (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F.). E 338

Unverändert bleibt die Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b Abs. 1 ErbStG n.F., zu dem neben land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Beteiligung von mehr als 25 % – allein oder mit anderen Gesellschaftern im Rahmen einer Poolvereinbarung) sämtliche steuerliche Betriebsvermögen – und damit auch die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG – gehören (*Viskorff/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425, 2426). Zur Ermittlung des begünstigten Vermögens ist dieses begünstigungsfähige Vermögen um den Nettowert des Verwaltungsvermögens zu kürzen. Der abschließende Katalog des Verwaltungsvermögens (vgl. Rz. E 326; jetzt § 13b Abs. 4 ErbStG n.F.) wurde lediglich im Hinblick auf die Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (unschädlich nur noch 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens und nur, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient), Grundstücksüberlassungen zum Zwecke der Absatzsteigerung und im Hinblick auf Vermögensgegenstände der privaten Lebensführung geändert. In das Gesetz aufgenommen wurde ferner ein Dispens für Verwaltungsvermögen, welches ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von betrieblichen Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Abs. 3 ErbStG n.F.). Neu eingeführt wurde die Verrechnung des Verwaltungsvermögens mit Schulden; unter dem „Nettowert des Verwaltungsvermögens“ ist daher der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens abzüglich der anteiligen Schulden, soweit sie nicht bereits mit den zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienenden Vermögensgegenständen verrechnet (§ 13b Abs. 3 ErbStG n.F.) oder bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n.F.) berücksichtigt wurden. Bei einem Erwerb von Todes wegen soll Verwaltungsvermögen rückwirkend als begünstigtes Vermögen gelten, wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer diese Vermögensgegenstände entsprechend eines vorgefassten Plans des Erblassers in begünstigtes Vermögen investiert (§ 13b Abs. 5 ErbStG n.F.).

Vor dem Hintergrund, dass jeder Betrieb für seine unternehmerische Unabhängigkeit in einem gewissen Umfang Vermögen benötigt, das nicht unmittelbar der originären Betriebs-tätigkeit dient, wird das Netto-Verwaltungsvermögen bis zu 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt (sog. unschädliches Verwaltungsvermögen).

Besteht das begünstigungsfähige Vermögen zu 90 % oder mehr aus Verwaltungsvermögen, ist es vollständig von der Verschonung ausgenommen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F.). Für die Inanspruchnahme der Optionsverschonung ist eine Verwaltungsvermögensquote von maximal 20 % Voraussetzung (§ 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG n.F.).

Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen wird das Verwaltungsvermögen nicht mehr auf jeder Beteiligungsstufe gesondert ermittelt und geprüft, ob die 50 %-Grenze überschritten wird; für die gesamte Unternehmensgruppe sind Verwaltungsvermögen, Finanzmittel und Schul-

den konsolidiert zu ermitteln und im Rahmen einer Verbundvermögensaufstellung zusammenzufassen (§ 13b Abs. 9 ErbStG n.F.).

**E339 Vorababschlag für Familienunternehmen** | Vor dem Hintergrund, dass ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den nach dem BewG maßgeblichen Wert des Betriebsvermögens bislang nicht beeinflussen (§ 9 Abs. 2 Satz 3 BewG), wird für Gesellschaften mit besonderen gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen nun ein Wertabschlag in Höhe von bis zu 30 % auf das begünstigte Vermögen gewährt, § 13a Abs. 9 ErbStG n.F. Der Wertabschlag greift vorab bei allen Verschonungsmodalitäten, also sowohl bei der Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG n.F. als auch beim Abschmelzungsmodell (§ 13c Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F.) und dem Erlassmodell (§ 28a ErbStG n.F.). Voraussetzung ist, dass der Gesellschaftsvertrag zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer kumulativ folgende Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen vorsieht, die auch tatsächlich durchgeführt werden:

1. Entnahmen dürfen höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil entfallenden Ertragsteuern gekürzten Betrags des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt sein; unschädlich sind zudem die Entnahmen der auf den Gewinnanteil entfallenden Ertragsteuern. Der steuerlich relevante Gewinn einer gewerblichen Personengesellschaft ist der Gewinnanteil aus der Gesamthand zzgl. des Gewinns aus dem Sonderbetriebsvermögen (*Söffing*, ErbStB 2016, 339, 342). Dieser steuerrechtliche Gewinn ist um die auf den Gewinnanteil des Mitunternehmers entfallenden Steuern vom Einkommen zu vermindern. Unklar ist noch, wie Kürzungs- und Entnahmebetrag konkret zu berechnen sind (vgl. *Söffing*, ErbStB 2016, 339, 342 f.; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425, 2430; *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312). Der Gesetzeswortlaut legt jedenfalls nahe, den Kürzungsbetrag nach dem individuellen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters zu berechnen, wenn dies auch für die Praxis z.T. nicht handhabbar sein wird.

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung ist eine ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag, dass höchstens 37,5 % des steuerlichen Gewinns entnommen werden dürfen, wohl nicht erforderlich, wenn die gesellschaftsvertragliche Entnahmeregelung im Ergebnis dazu führt, dass nicht mehr als 37,5 % des steuerrechtlichen Gewinns (nach Einkommensteuern) entnommen werden dürfen. Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Entnahmebeschränkung vor, die auf den handelsrechtlichen Gewinn abstellt, sollte zumindest ergänzend eine Entnahmehöchstgrenze entsprechend dem Gesetzeswortlaut in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Zudem sollten sich die Gesellschafter verpflichten, spätere Steuererstattungen, etwa aufgrund einer Betriebsprüfung, wieder in die Gesellschaft einzulegen (*Hannes*, ZEV 2016, 554, 557).

2. Verfügungen über Gesellschaftsbeteiligungen sind nur auf Mitgesellschafter, auf Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf Familienstiftungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zulässig. Unter den Begriff der Verfügung sollte vorsorglich neben Anteilsübertragungen auch die Begründung einer Unterbeteiligung, die treuhänderische Übertragung sowie eine Nießbrauchsbestellung und eine Verpfändung gefasst werden (*Hannes*, ZEV 2016, 554, 557).
3. Die gesellschaftsvertraglich für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft vorgesehene Abfindung muss unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Gesellschaft liegen.

Die Höhe des Wertabschlags bestimmt sich sodann nach der gesellschaftsvertraglich vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (i.S.d. § 9 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG) und beträgt höchstens 30 %. Ob Sonderbetriebsvermögen in den

Wertabschlag mit einzubeziehen ist, ist wohl fraglich (so *Hannes*, ZEV 2016, 554, 558), da sich Entnahme- und Verfügungsbeschränkungen regelmäßig nur auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, nicht jedoch auf das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters erstrecken (*Eisele*, NWB 2016, 3002, 3003 f.).

**Abschmelzmodell** | Nimmt der Erwerber das Abschmelzmodell in Anspruch, verringert sich E 340  
der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG n.F. um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750 000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. Euro übersteigt (§ 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG n.F.). Bei der Regelverschonung endet der Verschonungsabschlag damit rechnerisch bei 89,75 Mio. Euro. Wählt der Erwerber die Optionsverschonung, wird nach § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG ab einem Erwerb von begünstigtem Vermögen in Höhe von 90 Mio. Euro ein Verschonungsabschlag nicht mehr gewährt.

**Verschonungsbedarfsprüfung** | Wählt der Erwerber dagegen die sog. Verschonungsbedarfs- E 341  
prüfung, kann er den Erlass der auf das begünstigte Vermögen anfallenden Steuer beantragen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen, § 28a Abs. 1 ErbStG n.F. Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 % der Summe der gemeinen Werte des miterworbenen und zum Zeitpunkt der Steuerentstehung bereits dem Erwerber gehörenden sonstigen Vermögens (§ 28a Abs. 2 ErbStG n.F.).

**Begünstigte Erwerbsvorgänge/Weitergabeverpflichtung** | Begünstigte Erwerbe sind auch E 342  
nach der Erbschaftsteuerreform Erwerbe von Todes wegen sowie Schenkungen unter Lebenden. Die Befreiungen können jedoch nicht in Anspruch genommen werden, soweit der Erwerber das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers (z.B. eines Testaments) oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers (z.B. eines Erbvertrages) oder Schenkers (z.B. Auflagen im Rahmen eines Schenkungsvertrages) auf einen Dritten übertragen muss oder im Falle einer Nachlassenteilung, § 13a Abs. 5 ErbStG n.F. Überträgt dabei ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingeebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

**Lohnsummenregelung** | Die insbesondere bei der Inanspruchnahme eines Verschonungs- E 343  
abschlags zu beachtende Lohnsummenregelung (s. hierzu bereits Rz. E 330) findet nunmehr bereits dann Anwendung, wenn in dem übertragenden Betrieb mehr als fünf Mitarbeiter beschäftigt sind (§ 13a Abs. 3 ErbStG n.F.); allerdings sieht die Neuregelung für Betriebe mit bis zu 15 Beschäftigten gestaffelte Mindestlohnsummen vor. Erst bei mehr als 15 Beschäftigten ist im Fall der Regelverschonung wie bisher innerhalb von fünf Jahren eine Mindestlohnsumme von 400 % einzuhalten; bei der Optionsverschonung gilt auf die Dauer von sieben Jahren eine Mindestlohnsumme von 700 % (§ 13a Abs. 10 Nr. 3 ErbStG n.F.). Wie bislang sind Mitarbeiter aus Tochterpersonengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht. In § 13a Abs. 3 Satz 12 ErbStG n.F. wurde klargestellt, dass dies für Tochterkapitalgesellschaften (nur dann) entsprechend gilt, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt.

§ 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG n.F. sieht jetzt vor, dass bei einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten des Besitz- und des Betriebsunternehmens zusammenzählen sind. Damit soll der Kritik des Bundesverfassungsgerichts, das Lohnsummen-

erfordernis könne unterlaufen werden, wenn das Unternehmen in ein vermögensstarkes und arbeitnehmerschwaches Besitzunternehmen und ein vermögensschwaches aber beschäftigungsintensives Betriebsunternehmen aufgespalten werde (BVerfG v. 17.12.2014, Rz. 256 ff.), Rechnung getragen werden. Dabei ist zu beachten, dass bei einer Anknüpfung an den ertragsteuerlichen Begriff der Betriebsaufspaltung mangels Definition im Erbschaftsteuergesetz auch für den Gesellschafter eine Betriebsaufspaltung vorliegt, der nicht für die personelle Verflechtung derselben verantwortlich ist (Söffing, ErbStB 2016, 235, 249).

- E344 **Behaltensfrist** | Die bislang bereits geltenden Behaltensregelungen, jetzt geregelt in § 13a Abs. 6 ErbStG n.F., haben durch die Erbschaftsteuerreform keine inhaltliche Änderung erfahren. Diesbezüglich sowie wird daher verwiesen auf Rz. E 331 f.
- E345 **Tarifbegrenzung Steuersatz** | § 19a ErbStG n.F. ist lediglich redaktionell an die Änderungen angepasst worden. Zum Regelungsgehalt vgl. Rz. E 333.
- E346 **Stundung bei Erwerben von Todes wegen** | Nach dem neu gefassten § 28 Abs. 1 ErbStG n.F. kann der Erwerber von begünstigtem Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. eine Stundung beantragen, allerdings nur noch für Erwerbe von Todes wegen und auch nur für die Erbschaftsteuer, die auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. entfällt. Die Stundung wird für maximal sieben Jahre gewährt; nur der erste Jahresbetrag wird zinslos gestundet, danach fallen grds. 6 % Zinsen p.a. an (§§ 234, 238 AO). Die Stundung endet mit Übertragung oder Aufgabe der Beteiligung sowie bei einem Behaltenspflichtverstoß oder bei einem Lohnsummenverstoß.

E347–E360 frei

## 9. Persönliche Steuerbefreiungen

- E361 **Allgemeine persönliche Freibeträge** | Die allgemeinen persönlichen Freibeträge für die Fälle unbeschränkter Steuerpflicht richten sich nach der Steuerklasse i.S.d. § 15 Abs. 1 ErbStG und sind in § 16 Abs. 1 ErbStG genannt. Während für Ehegatten und Lebenspartner ein Freibetrag i.H.v. 500 000 Euro gewährt wird, erhalten Kinder und Kinder verstorbener Kinder einen Freibetrag i.H.v. 400 000 Euro; Kinder nicht verstorbener Kinder erhalten noch einen Freibetrag i.H.v. 200 000 Euro. In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht wird derzeit nach § 16 Abs. 2 ErbStG ein einheitlicher Freibetrag von nur 2000 Euro gewährt (zur evtl. Europarechtswidrigkeit Rz. E 310).
- E362 **Versorgungsfreibetrag** | Bei einem Erwerb von Todes wegen steht dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner neben dem allgemeinen Freibetrag ein besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG i.H.v. 256 000 Euro zu; Kinder erhalten in Abhängigkeit vom Alter bis zu 52 000 Euro. Stehen dem Ehegatten/Lebenspartner oder den Kindern aus Anlass des Todes des Erblassers nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge zu, wird der Freibetrag bei Ehegatten/Lebenspartnern um den nach § 14 BewG (lebenslängliche Leistungen) und bei Kindern um den nach § 13 BewG (zeitlich beschränkte Leistungen) zu ermittelnden Kapitalwert dieser Versorgungsbezüge gekürzt, § 17 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

## 10. Berücksichtigung früherer Erwerbe

Hat der Erwerber innerhalb der letzten zehn Jahre von derselben Person bereits eine erbschaftsteuerbare Zuwendung erhalten, ist diese bei der Besteuerung der erneuten Zuwendung mit diesem letzten Erwerb zusammenzurechnen, § 14 ErbStG. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre, mindestens aber die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer. Durch die Zusammenrechnung von Erwerbsvorgängen, bei denen dieselben Personen als Schenker bzw. Erblasser und Erwerber beteiligt waren und die innerhalb von zehn Jahren stattgefunden haben, soll sichergestellt werden, dass die erbschaftsteuerlichen Freibeträge nicht beliebig oft in Anspruch genommen werden und sich aus der Aufteilung in mehrere Schenkungen ein Progressionsvorteil ergibt.

E 363

### Beispiel (vgl. auch H E 14.1 „Abzugssteuer“ ErbStH 2011):

Vater V hat 2013 seinem Sohn S einen Teil seines Kommanditeils an der VW-GmbH & Co. KG geschenkt (steuerlicher Wert 500 000 Euro). Im Jahr 2015 schenkt V dem S seine restliche Beteiligung (steuerlicher Wert 900 000 Euro). Die VW-GmbH & Co. KG hatte sowohl 2013 als auch 2015 eine Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 %.

Jeder Erwerb bleibt rechtlich selbständig und wird für sich besteuert. § 14 ErbStG dient lediglich der zutreffenden Ermittlung der Steuer für den letzten Erwerb.

#### 1. Erwerb 2013

Beteiligung VW-GmbH & Co. KG 2013	500 000 Euro
abzgl. Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Stkl. I ErbStG	./ 400 000 Euro
steuerpflichtiger Erwerb	100 000 Euro
Steuer nach Steuerklasse I, Steuersatz gemäß § 19 ErbStG: 11 %	11 000 Euro

#### 2. Erwerb 2015

Beteiligung VW-GmbH & Co. KG 2015	900 000 Euro
Schenkung Beteiligung 2012	500 000 Euro
Gesamterwerb	1 400 000 Euro
abzgl. Freibetrag	./ 400 000 Euro
steuerpflichtiger Erwerb im 10-Jahres-Zeitraum	1 000 000 Euro
Steuer auf Gesamterwerb, Steuerklasse I, Steuersatz 19 %	190 000 Euro

#### 3. Anrechnungsbetrag

Die fiktive Steuer 2015 auf den Vorerwerb 2012 entspricht hier der tatsächlich zu entrichtenden Steuer für den Vorerwerb von	./ 11 000 Euro
--	----------------

4. Steuer 2015	179 000 Euro
----------------	--------------

#### 5. Mindestens Steuer für den letzten Erwerb, § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG

Beteiligung VW-GmbH & Co. KG 2015	900 000 Euro
abzgl. Freibetrag	./ 400 000 Euro
steuerpflichtiger Erwerb	500 000 Euro
Steuer nach Steuerklasse I, Steuersatz 15 %	75 000 Euro

#### 6. Höchstbetragsgrenze, § 14 Abs. 3 EStG

Die Steuer von 179 000 Euro überschreitet nicht 50 % des weiteren Erwerbs (50 % von 900 000 Euro = 450 000 Euro) und ist somit festzusetzen.

## 11. Steuerfestsetzung, Erhebung, Anzeige- und Erklärungspflichten

- E364 **Schuldner der Erbschaftsteuer** | Schuldner der Erbschaftsteuer ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG grundsätzlich der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker. Bei Schenkungen unter Lebenden sind Schenker und Erwerber damit Gesamtschuldner i.S.d. § 44 Abs. 1 Satz 1 AO und es steht im Ermessen der Finanzbehörde, wer als Schuldner in Anspruch genommen wird, unabhängig davon, welche Regelungen Schenker und Beschenkte darüber getroffen haben, wer die Erbschaftsteuer zu tragen hat.
- E365 **Besteuerung nach dem Jahreswert** | Bei Erwerb einer **Rente oder einer anderen wiederkehrenden Nutzung oder Leistung**, wie z.B. einem Nießbrauchsrecht an einem Kommanditanteil, sieht § 23 ErbStG ein Wahlrecht vor: abweichend von dem Grundsatz, dass der nach §§ 13, 14 BewG ermittelte Kapitalwert der Rente, Nutzung oder Leistung der sofortigen Besteuerung unterworfen wird, kann sich der Erwerber bis zur Bestandskraft des Steuerbescheides für die Besteuerung nach dem Jahreswert entscheiden. Die Steuer wird in dem Fall nach dem Steuersatz erhoben, der sich nach § 19 ErbStG für den gesamten Erwerb einschließlich des Kapitalwerts der Rente oder anderen wiederkehrenden Nutzung oder Leistung ergibt. Verfügt der Erwerber nicht über ausreichend Vermögen, um die aus der Rente, Nutzung oder Leistung resultierende Erbschaftsteuer in einem Betrag zu tilgen, kann er so durch Ausübung des Wahlrechts die Steuerschuld laufend tilgen. Dabei hat der Erwerber das Recht, die Jahressteuer jeweils zum nächsten Fälligkeitszeitpunkt mit ihrem Kapitalwert abzulösen (§ 23 Abs. 2 ErbStG), was insbesondere dann in Betracht kommt, wenn die Rente, Nutzung oder Leistung deutlich länger läuft als zunächst erwartet worden war.
- E366 **Erlöschen der Steuer** | In bestimmten, in § 29 Abs. 1 ErbStG abschließend aufgezählten Fällen erlischt die Erbschaftsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit. Hierzu zählt insbesondere der Fall, dass ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden muss, § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Neben vertraglich vereinbarten Rückforderungsrechten (z.B. auflösende Bedingung, § 158 Abs. 2 BGB; Widerrufsvorbehalt; Rücktrittsrecht, §§ 346 ff. BGB) kann ein gesetzliches Rücktrittsrecht bestehen, z.B. wegen Nichtvollziehung einer Auflage (§ 527 Abs. 1 BGB), wegen nachfolgender Verarmung des Schenkers (§ 528 BGB), wegen groben Undanks (§§ 530 ff. BGB) oder wegen Nichtigkeit oder Anfechtung (§§ 812, 818 BGB). Nach § 29 Abs. 2 ErbStG hat der (ursprünglich) Beschenkte die zwischenzeitliche Nutzung des zugewendeten Vermögens wie ein Nießbraucher zu versteuern.
- E367 **Anzeige- und Erklärungspflichten** | Nach § 30 Abs. 1 ErbStG ist grundsätzlich der Erwerber verpflichtet, innerhalb von drei Monaten nach Kenntniserlangung jeden erbschaftsteuerbaren Erwerb dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt schriftlich anzuzeigen, bei Schenkungen auch der Schenker (§ 30 Abs. 2 ErbStG). Eine Steuererklärung ist erst nach Aufforderung durch das Finanzamt abzugeben (§ 31 ErbStG). Beruht der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht oder einem deutschen Notar eröffneten Verfügung von Todes wegen oder ist eine Schenkung unter Lebenden notariell beurkundet, kann die persönliche Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 3 ErbStG entfallen. Dies gilt jedoch nicht, d.h. es bleibt bei der Anzeigepflicht, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht der Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG unterliegen, oder Auslandsvermögen gehört.

## Vertiefende Recherche

### Wichtige Urteile und Erlasse

BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50: Zur Verfassungsmäßigkeit der §§ 13a, 13b und 19 Abs. 1 ErbStG.

BFH v. 2.9.2014 – IX R 52/13, DStR 2015, 160: Zur Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften.

Gleichlautende Ländererlasse zur erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertung der (nicht notierten) Anteile an Kapitalgesellschaften sowie von Beteiligungen an Personengesellschaften in Sonderfällen v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 882.

Gleichlautender Erlass betr. Ermittlung der Lohnsummen in Umwandlungsfällen v. 21.11.2013, BStBl. I 2013, 1510.

### Weitere Stichwörter

→ *Nachfolge von Todes wegen*; → *Schenkung von Gesellschaftsanteilen*; → *Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG*

