

**Tipp: Mehr zur
Erbchaftsteuerreform
erfahren Sie auf
unserer Themenseite –
Hier klicken!**

Spezialreport

Aktuelles zur Erbschaftsteuerreform für Personengesellschaften

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Werner Pehland

Deubner GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

Aktuelles zur Erbschaftsteuer für Personengesellschaften

Judith Mehren

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
Steuerberaterin

Bonn

© Deubner Verlag GmbH & Co. KG Köln
Nachdruck – auch auszugsweise – untersagt

[Tipp: Mehr zur Erbschaftsteuerreform erfahren Sie auf unserer Themenseite - hier klicken.](#)

Inhalt

1	Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer und eine (mögliche) gesetzliche Neuregelung...	1
1.1	Bisherige Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014	1
1.2	Erste Reformüberlegungen	4
1.3	Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG	6
1.3.1	Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 08.07.2015	7
1.3.1.1	Begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG-E	21
1.3.1.2	Verschonungsoptionen	35
1.3.1.3	Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 3 ErbStG-E	40
1.3.1.4	Sonstiges	42
1.3.2	Stellungnahme des Bundesrats vom 25.09.2015 (BR-Drucks. 353/15)	42
2	Schenkungssteuerliche Risiken gesellschaftsvertraglicher Regelungen	51
2.1	Begründung und Aufhebung gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte	51
2.1.1	Sonderstimmrechte	52
2.1.2	Sondergewinnbezugsrechte (§ 7 Abs. 6 ErbStG)	53
2.1.2.1	Ausgangspunkt Handelsrecht und Ertragsteuerrecht	53
2.1.2.2	Erbschaftsteuer	55
2.2	Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen	64
2.2.1	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	64
2.2.2	Schenkungssteuerliche Auswirkungen	67
2.2.2.1	Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Buchwertklausel, § 7 Abs. 5 ErbStG	67
2.2.2.2	Besteuerung der Abfindung des ausscheidenden Erben, § 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG	70
2.2.2.3	Besteuerung des Anwachsungserwerbs der verbleibenden Gesellschafter, § 7 Abs. 7 Satz 1, § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG	73

3	Disquotale Einlagen und Entnahmen	79
3.1	Exkurs: Disquotale Einlagen und Entnahmen bei Kapitalgesellschaften	79
3.2	Transparenz der Personengesellschaft	82
3.3	Disquotale Einlage	85
3.3.1	Gründung der Gesellschaft	86
3.3.2	Einlage in eine bestehende Gesellschaft	87
3.4	Laufende disquotale Entnahmen	88
3.5	Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	89
3.5.1	Gesellschafterdarlehen	89
3.5.2	Nutzungsüberlassung	90
3.5.3	Tätigkeitsvergütungen	91

1 Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer und eine (mögliche) gesetzliche Neuregelung

1.1 Bisherige Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014¹

Literatur: HANNES, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, ZEV 2015, 7; PILTZ, Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot?, DStR 2015, 97; REICH, Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Unternehmenserbschaftsteuer und seine Konsequenzen für die Beratungspraxis, BB 2015, 148; SÖFFING/THONEMANN-MICKER, Das BVerfG zur Erbschaftsteuer: Same Procedure als Every Time, ErbStB 2015, 40; STALLEIKEN, Entscheidung des BVerfG zur ErbSt, DB 2015, 18; STEGER/KÖNIGER, Erbschaftsteuer „3.0“ – erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber, BB 2015, 157.

Nach den bisherigen Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG werden land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und unter bestimmten Voraussetzungen Anteile an Kapitalgesellschaften zu 85 % verschont, wenn das Vermögen maximal zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Dieses Vermögen kann wahlweise zu 100 % verschont werden, wenn das Vermögen maximal zu 10 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Voraussetzung für die Verschonung von 85 % ist das Einhalten einer Behaltensfrist von fünf Jahren sowie das Einhalten einer Mindestlohnsumme von 400 %. Bei einer Verschonung von 100 % muss eine Behaltensfrist von sieben Jahren und eine Mindestlohnsumme von 700 % eingehalten werden. Von der Pflicht, die Mindestlohnsumme einzuhalten, sind Betriebe ausgenommen, die maximal 20 Beschäftigte haben. Die Verschonung tritt unabhängig davon ein, wie hoch der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens ist. Übersteigt das im Betrieb gehaltene Verwaltungsvermögen einen Anteil von 50 % des gemeinen Werts des Betriebs,

¹ BVerfG, Urte. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50.

liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor und eine Verschonung ist ausgeschlossen.

Mit Urteil vom 17.12.2014¹ hat das Bundesverfassungsgericht über die derzeit geltenden erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen entschieden. Danach sind die derzeit geltenden Regelungen in weiten Teilen verfassungsgemäß, die Ausgestaltung im Einzelnen jedoch verfassungswidrig. Das Bundesverfassungsgericht hält die §§ 13a und 13b jeweils i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG seit Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 01.01.2009 für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG, soweit

- die Verschonung auch eintritt, obwohl das verschonte betriebliche Vermögen einen Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % erreicht,
- alle Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten unabhängig von ihrer Größe von der Lohnsummenregelung gänzlich ausgenommen sind,
- bei der Übertragung von großen Betriebsvermögen die Verschonung eintreten kann, ohne dass der Erwerber nachgewiesen hat, ob es überhaupt einer Verschonung bedarf (Bedürfnisprüfung), und
- die Verschonungsregelungen Gestaltungen zulassen, die zu erheblichen Ungleichbehandlungen führen, indem
 - die Lohnsummenpflicht umgangen werden kann (insbesondere durch Betriebsaufspaltung),
 - die Verwaltungsvermögensgrenze (10 % bzw. 50 %) durch Konzernstrukturen umgangen werden kann (Kaskadeneffekt) und
 - die Begünstigung von sogenannten Cash-Gesellschaften zugelassen wird.

Das bisherige Recht ist aber bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar, der Gesetzgeber ist jedoch verpflichtet, eine solche spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen.² Sollte der Gesetzgeber diese Frist ergebnislos verstreichen lassen, wäre das derzeitige ErbStG ab diesem Zeitpunkt nicht

¹ BVerfG, Ur. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50.

² BVerfG, Ur. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Tz. 285 ff.

mehr anwendbar und eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer könnte bis zu einer eventuellen späteren Neuregelung nicht mehr erhoben werden.¹

Auswirkungen auf Erwerbe bis zum 17.12.2014

Die Erklärung des BVerfG zur Unvereinbarkeit der §§ 13a und 13b ErbStG mit Art. 3 Abs. 1 GG gilt grundsätzlich seit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 01.01.2009. Im Unterschied zur Nichtigkeitserklärung, bei der das BVerfG selbst die verfassungswidrige Norm beseitigt, wäre dann der Gesetzgeber verpflichtet, die Rechtslage rückwirkend auf den 01.01.2009 zu gestalten. Einer zuungunsten des Steuerpflichtigen vorgenommene Änderung eines Steuerbescheids stünde in dem Fall jedoch § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO entgegen; bei einer noch nicht erfolgten Veranlagung der Grundsatz des Vertrauensschutzes.

Das BVerfG hält das bisherige Recht jedoch ausdrücklich für weiterhin anwendbar. Es begrenzt die Möglichkeit einer Rückwirkung einer Neuregelung in zeitlicher Hinsicht bis frühestens auf den Zeitpunkt der Verkündung seiner Entscheidung (17.12.2014) und in sachlicher Hinsicht nur zur Verhinderung einer „exzessiven Ausnutzung“ der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltung der §§ 13a und 13b ErbStG.² In welchen Fällen eine solche exzessive Ausnutzung vorliegen soll, ist dem Urteil nicht eindeutig zu entnehmen. Meines Erachtens kann von einer exzessiven Ausnutzung der Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG nur dann gesprochen werden, wenn eine missbilligte Aufspaltung in eine Besitz- und Betriebsgesellschaft zur Vermeidung der Lohnsummenpflicht vorliegt oder eine „Umgehung“ der 50-%-Regel des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG für Verwaltungsvermögen durch die Nutzung von Konzernstrukturen erfolgt.³ Von einer solchen Umgehung dürfte jedoch nur dann ausgegangen werden können, wenn die Konzernstruktur gezielt zur Steuerreduzierung errichtet wurde.⁴ Eine Gesetzesänderung auch für Erwerbe vor dem 17.12.2014 kommt danach nicht in Betracht, auch nicht bei Gestaltungen unter exzessiver Ausnutzung der Verschonungsregelungen.

¹ GLUTH/RUND, UStB 2015, S3, S4.

² Vgl. HANNES, ZEV 2015, 7, 8.

³ So auch REICH, BB 2015, 148, 154.

⁴ REICH, BB 2015, 148, 154 f.

Durch die Entscheidung fällt nicht automatisch der Vorläufigkeitsvermerk¹ weg, sondern frühestens zwei Jahre nach der Verkündung des Urteils des BVerfG, § 178 Abs. 8 Satz 2 AO (eine ausdrückliche Endgültigkeitserklärung erfolgt gem. § 165 Abs. 2 Satz 4 AO nur auf Antrag des Steuerpflichtigen). Unter Umständen kann der Steuerpflichtige mit dem Antrag auf Optionsverschonung i.S.d. § 13a Abs. 8 ErbStG daher noch bis zu diesem Zeitpunkt warten.²

1.2 Erste Reformüberlegungen

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 beispielhaft erste Lösungsansätze auf der Rechtsfolgenseite für eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Verschonungsregelungen – bei gleichzeitiger Betonung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – angesprochen:

- Die Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen von den anders zu behandelnden großen Unternehmen könnte z.B. in Anlehnung an die Empfehlung der EU-Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen³ erfolgen.⁴ Dabei werden zu den kleinen und mittleren Unternehmen solche gezählt, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. € beläuft.
- Alternativ könnte auch eine absolute Obergrenze festgelegt werden, bis zu der die Verschonung gewährt wird; das BVerfG nennt in Anlehnung an den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005⁵ beispielhaft eine Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. €.⁶

¹ Gleichlautender Erlass v. 14.11.2012, BStBl I, 1082.

² Vgl. OFD Karlsruhe v. 07.08.2014 – S 381.2a/50 – St 341, DStR 2014, 1721.

³ 2003/361/EG, ABI L 124/36 vom 20.05.2003.

⁴ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 174.

⁵ BT-Drucks. 15/5555, S. 10.

⁶ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 175.

- Steuerbedingte Gefährdungen von Unternehmensübergängen jenseits des Förderungshöchstbetrags könnte möglicherweise durch eine neu gestaltete Stundungsregelung begegnet werden.¹
- Hält der Gesetzgeber auch bei der Übertragung größerer Unternehmen am Steuerverschonungsmodell fest, wird er nach Ansicht des BVerfG zu erwägen haben, ob in die dann gebotene individuelle Bedürfnisprüfung von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder sogar schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen des Erwerbers mit einzubeziehen ist.²

Auf der Tatbestandsseite ist vor allem eine Reduzierung der Verwaltungsvermögensquote von derzeit 50 % bei der Regelverschonung und eine Beseitigung des Alles-oder-nichts-Prinzips des bisherigen Verwaltungsvermögensstands zu besorgen.³ Die vom BVerfG beanstandete Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote in Konzernstrukturen wird nur durch eine konsolidierte Ermittlung des Verwaltungsvermögens behoben werden können. Hinsichtlich der Lohnsummenregelung müsste zumindest die derzeit geltende Grenze von 20 Beschäftigten reduziert werden auf „einige wenige Beschäftigte“.⁴

Am 27.02.2015 wurden vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erste **Eckpunkte zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer** bekanntgegeben. Dabei wurde angekündigt, dass es nicht zu einer umfassenden Neufassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes kommen, sondern lediglich „minimalinvasive“ Änderungen bei der Betriebsvermögensbegünstigung erfolgen sollen. Das Eckpunktepapier des BMF enthielt Änderungsvorschläge zum Verwaltungsvermögen, zum Verschonungskonzept und zur Lohnsummenregelung, die in den **Referentenentwurf** für ein Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 01.06.2015 eingeflossen sind.

¹ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 175.

² BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 175.

³ HANNES, ZEV 2015, 7, 11.

⁴ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 229.

Im Anschluss hieran haben die Koalitionsparteien am 06.07.2015 einen **Regierungsentwurf** für eine Neuregelung des ErbStG vorgelegt, der weitestgehend auf dem vorangegangenen Referentenentwurf basiert und inhaltlich an die Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer anknüpft:

1.3 Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG

– Stand: 04.10.2015 –

Literatur: BRÜGGEMANN, ErbStG-E: KG-Anteil wird auf Tochter vererbt, ErbSt muss nach neuem Recht ermittelt werden, ErbBstg 2015, 196; BRÜGGEMANN, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG – auf Referentenentwurf folgt Gesetzesentwurf, ErbBstg 2015, 206; BRÜGGEMANN, In einer Personengesellschaft gehaltene GmbH-Anteile begünstigt übertragen, ErbBstg 2015, 228; EISELE, Erbschaftsteuer: Der Referentenentwurf des BMF im Detail – Lohnsummenklausel und Neudefinition des begünstigten Vermögens, NWB 2015, 1824; HANNES, Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV 2015, 371; HERBST, Der neue Regierungsentwurf zum ErbStG – Praktische Auswirkungen für die Betriebsvermögensbegünstigung anhand von Beispielen, ErbStB 2015, 263; JORDE/IMMES/GÖTZ, Regierungsentwurf zur Erbschaftsteuer vom 08.07.2015 – was ändert sich für wen und ab wann?, Ubg 2015, 393; KISCHISCH/MAITERTH, Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzentwurf zum ErbStG vom 06.07.2015, DB 2015, 2033; KÖNIGER, Entwurf des ErbStAnpG: Die geplanten Begünstigungen für Unternehmensvermögen aus steuerplanerischer Sicht, ErbStB 2015, 256; KOREZKIJ, Erbschaftsteuerreform: Änderungen durch den Regierungsentwurf vom 08.07.2015, DStR 2015, 1649; LOOSE, Stand der Reformüberlegungen zur Erbschaftsteuer, ErbStB 2015, 208; ORTHEIL, Gesetzentwurf zur Anpassung des ErbStG: Zu erwartende Schwierigkeiten in der steuerlichen Praxis bei der stichtagsbezogenen Ermittlung des Betriebsvermögens, BB 2015, 2263; M. SÖFFING/KROGOLL, Referentenentwurf zum ErbStRefG 2015, ErbStB 2015, 194; STALLEIKEN, Länderentwurf zur Neuregelung des ErbStG, DB 2015, 2296; STALLEIKEN/KOTZENBERG, Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR 2015, 673; THONEMANN-MICKER/KROGOLL, Der Hauptzweck gem. § 13b Abs. 3

ErbStG i.d.F. des RegE vom 08.07.2015, ErbStB 2015, 273; VIEBROCK/VAN LÜCK, Neuregelung der Erbschaftsteuer: Wesentliche Kritikpunkte am Beschluss der Bundesregierung, NWB 2015, 2717; VON OERTZEN/REICH, Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Referentenentwurf des BMF vom 01.06.2015, BB 2015, 1559; WACHTER, GmbHR 2015, R 193 f.

1.3.1 Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 08.07.2015

Der im Juni 2015 vorgelegte Referentenentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG wurde nach einem in der Großen Koalition erzielten Kompromiss durch das Bundeskabinett mit einigen Anpassungen am 08.07.2015 beschlossen.¹

Im Einzelnen:

¹ BR-Drucks. 353/15; BT-Drucks. 18/5923.

1. Der Wortlaut des **§ 13a ErbStG** wird wie folgt gefasst:

„§ 13a

Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

- (1) Begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 bleibt vorbehaltlich der Absätze 3, 5, 6 und 9 zu 85 Prozent steuerfrei (Verschönungsabschlag).
- (2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Teil des begünstigten Vermögens bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.
- (3) Voraussetzung für die Gewährung des Verschönungsabschlags nach Absatz 1 ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Satz 6 bis 13) des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) endenden Wirtschaftsjahre. Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn
 1. die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder
 2. der Betrieb unter Einbeziehung der in Satz 11 bis 13 genannten Beteiligungen und Gesellschaften sowie der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als **drei** Beschäftigte hat.

An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei

1. **mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent,**
2. **mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent.**

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschönungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden

Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. **Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte, die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Juni 2002 (BGBl I Seite 2318), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 23. Oktober 2012 (BGBl I Seite 2246) geändert worden ist, oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden, die Krankengeld i.S.d. § 44 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch vom 20. Dezember 1988 (BGBl I Seite 2477, 2482), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. April 2015 (BGBl I Seite 583) geändert worden ist, oder die Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Januar 2015 (BGBl I Seite 33) beziehen; diese im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) einem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigten bleiben bei der Anzahl der Beschäftigten des Betriebs im Sinne der Sätze 3 und 4 unberücksichtigt.** Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar **Beteiligungen an Personengesellschaften**, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht. Satz 11 gilt für **Anteile an Kapitalgesellschaften** entsprechend, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt. **Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.**

- (4) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S.d. § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. **Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 11 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind, trifft die Feststellungen des Satzes 1 das örtlich zuständige Finanzamt entsprechend § 152 Nummer 3 des Bewertungsgesetzes.** Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Num-

mer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständig ist. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden.

- (5) Ein Erwerber kann den Verschonungsabschlag (Absatz 1) und den Abzugsbetrag (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 auf einen Miterben überträgt. **Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 im Rahmen der Teilung des Nachlasses 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 hingegenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.**
- (6) Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)
1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl I Seite 2782, 2791), geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen i.S.d. § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens i.S.d. § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;
 2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen i.S.d. § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.d. § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige

Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke i.S.d. § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;

3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;
4. Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 13b Absatz 1 Nummer 3 ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

Der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2, 4 und 5 auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist ergibt. In den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2 und 4 ist von einer rückwirkenden Besteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der **jeweils** nach § 13b Absatz 1 **begünstigungsfähigen** Vermögensart verbleibt. Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das **zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8** gehört.

- (7) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der **Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1)** anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 6 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zustän-

dige Finanzamt von dem Unterschreiten der **Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1)** oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 6) Kenntnis erlangt. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

- (8) Soweit nicht inländisches Vermögen zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 gehört, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) und während der gesamten in den Absätzen 3 und 6 genannten Zeiträume bestehen.
- (9) **Die Absätze 1 bis 8 sind anzuwenden, wenn der Erwerb begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 zuzüglich der Erwerbe im Sinne des Satzes 2 insgesamt 26 Millionen Euro nicht übersteigt. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden bei der Anwendung des Satzes 1 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Wird die Grenze von 26 Millionen Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin nach Absatz 1 oder Absatz 10 als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt. An die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von 52 Millionen Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die**
- 1. die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns nahezu vollständig beschränken, und**
 - 2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige i.S.d. § 15 Absatz 1 der Abgabenordnung beschränken, und**
 - 3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt**

und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Die Voraussetzungen des Satzes 5 müssen 10 Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt. In den Fällen des Satzes 5

1. **ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen,**
 2. **endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 5 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt.**
- (10) Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 9 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird:
1. In Absatz 1 Satz 1 tritt an die Stelle des Verschonungsabschlags von 85 Prozent ein Verschonungsabschlag von 100 Prozent;
 2. in Absatz 3 Satz 1 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren;
 3. in Absatz 3 Satz 1 **und Satz 4** tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 700 Prozent;
 4. **in Absatz 3 Satz 4 Nummer 1 tritt an die Stelle einer Mindestlohnsumme von 250 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent;**
 5. **in Absatz 3 Satz 4 Nummer 2 tritt an die Stelle einer Mindestlohnsumme von 300 Prozent eine Mindestlohnsumme von 565 Prozent;**
 6. in Absatz 6 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren.
- (11) Die Absätze 1 bis 10 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.“

2. § 13b ErbStG wird wie folgt gefasst:

„§ 13b

Begünstigtes Vermögen

- (1) Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören
1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (**§ 160 Absatz 7 des Bewertungsgesetzes**), und selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.d. § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;
 2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 **Absatz 1 Satz 1** des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 **Nummer 1** oder § 18 Absatz 4 **Satz 2** des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. **Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit § 15 Absatz 3 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes) sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten;**
 3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft **unmittelbar** zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. **Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließ-**

lich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften oder Finanzmitteln besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

- (2) Das begünstigte Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach Absatz 1 Nummer 1 ist die Summe aus dem Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) und der Grundbesitzwerte für selbst bewirtschaftete Grundstücke (§ 159 des Bewertungsgesetzes).
- (3) Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes nach ihrem Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.
- (4) Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt oder sie zum Vermögen eines Kreditinstituts oder eines Finanzdienstleistungsinstituts i.S.d. § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I S. 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I S. 926) geändert worden ist, zuzurechnen sind. Der gemeine Wert der Finanzmittel ist um den positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.
- (5) Der Wert der nach Anwendung des Absatzes 4 verbleibenden Schulden und sonstigen Abzüge ist anteilig im Verhältnis der Werte des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens zueinander von dem Wert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens abzuziehen (Nettowert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens). Maßgebend sind die

gemeinen Werte, die nach § 11 Absatz 2 Satz 3 des Bewertungsgesetzes anzusetzen sind.

- (6) Der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 Prozent des Nettowerts des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Dabei bleiben solche Teile des nicht begünstigten Vermögens unberücksichtigt, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (junges nicht begünstigtes Vermögen).
- (7) Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 und 3 unmittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften (Absatz 1 Nummer 2) oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder unmittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligung im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 erfüllen oder entsprechenden Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland, ist Absatz 3 auf die den jeweiligen Gesellschaften unmittelbar zuzurechnenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze auf der Ebene der jeweiligen Gesellschaft anzuwenden. In einer Verbundvermögensaufstellung sind anstelle der Beteiligungen an Personengesellschaften oder der Anteile an Kapitalgesellschaften die anteiligen gemeinen Werte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens im Sinne des Absatzes 3 und der Schulden und sonstigen Abzüge (§ 103 des Bewertungsgesetzes) auszuweisen. Finanzmittel, junges nicht begünstigtes Vermögen sowie der Saldo aus eingelegten und entnommenen Finanzmitteln sind gesondert aufzuführen. Die Sätze 1 bis 3 sind für Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften auf allen weiteren Beteiligungsstufen anzuwenden. Die Absätze 4 bis 6 sind in der zusammengefassten Verbundvermögensaufstellung anzuwenden. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 Satz 1, die nicht die Mindestbeteiligung, aber die Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1 erfüllen, sind die Sätze 1 bis 5 entsprechend anzuwenden.
- (8) Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert eines Betriebs im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nettowerts des begünstigten Vermögens einschließlich des Vermögens im Sinne des Absatzes 6 zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens. Der Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ist die Summe der in Absatz 5 genannten Nettowerte. Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nettowerts des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft; Satz 2 gilt entsprechend.
- (9) Das für die Bewertung der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S.d. § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt **den Wert des begünstigten Vermögens, des nicht**

begünstigten Vermögens, der Finanzmittel, des Saldos aus eingelegten und entnommenen Finanzmitteln, des jungen nicht begünstigten Vermögens und der Schulden sowie die sonstigen Abzüge gesondert fest, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständige Finanzamt. **Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 11 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind, trifft die Feststellungen des Satzes 1 das örtlich zuständige Finanzamt entsprechend § 152 Nummer 3 des Bewertungsgesetzes.** § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.“

3. Nach § 13b wird folgender **§ 13c ErbStG** eingefügt:

„§ 13c

Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

- (1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 vorbehaltlich des Absatzes 2. Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro der Betrag von 52 Millionen Euro.
- (2) Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 116 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 i.H.v. 20 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 i.H.v. 35 Prozent gewährt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 116 Millionen Euro der Betrag von 142 Millionen Euro.
- (3) § 13a Absatz 3 bis 8 findet auf Absatz 1 und 2 entsprechende Anwendung. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb nach Absatz 1 oder 2 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Der nach Satz 2 ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach § 13a Absatz 9 Satz 3 wegfällt oder dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt, es sei denn, für den früheren Erwerb wurde ein Antrag nach § 28a Absatz 1 gestellt. Die bis dahin für frühere Erwerbe gewährte Steuerbefreiung entfällt insoweit mit Wirkung für die Vergangenheit. § 13a Absatz 9 Satz 4 findet Anwendung. Die Anträge nach Absatz 1 und 2 sind unwiderruflich und schließen einen Antrag nach § 28a Absatz 1 für denselben Erwerb aus.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.“

4. Der bisherige § 13c wird **§ 13d ErbStG**.

5. Nach § 28 wird folgender **§ 28a ErbStG** eingefügt:

„§ 28a

Verschonungsbedarfsprüfung

- (1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbarem Vermögen im Sinne des Absatzes 2 zu begleichen. Ein Erwerber kann den Erlass nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 im Rahmen der Teilung des Nachlasses 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 hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.
- (2) Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des
1. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 gehört, und
 2. dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.
- (3) Die nach Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verbleibende Steuer kann ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint. Eine erhebliche Härte liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen im Sinne des Absatzes 2 veräußern muss, um die Steuer entrichten zu können. § 234 und 238 der Abgabenordnung sind anzuwenden. § 222 der Abgabenordnung und § 28 bleiben unberührt.
- (4) Der Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 steht unter der auflösenden Bedingung, dass

1. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt die Mindestlohnsumme nach § 13a Absatz 10 Nummer 3 bis 5 unterschreitet. § 13a Absatz 3 Satz 5 bis 13 gilt entsprechend. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 Satz 1 zu gewährende Erlass der Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird;
2. der Erwerber innerhalb von sieben Jahren (Behaltensfrist) gegen die Behaltensbedingungen entsprechend § 13a Absatz 6 Satz 1 verstößt. § 13a Absatz 6 Satz 2 bis 4 gilt entsprechend;
3. der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhält, das verfügbares Vermögen im Sinne des Absatzes 2 darstellt. Der Erwerber kann erneut einen Antrag nach Absatz 1 stellen. Das verfügbare Vermögen nach Absatz 2 ist um 50 Prozent des gemeinen Werts des weiteren erworbenen Vermögens zu erhöhen.

Der Verwaltungsakt nach Absatz 1 Satz 1 steht unter dem Vorbehalt des Widerrufs (§ 120 Absatz 2 Nummer 3 der Abgabenordnung). Der Verwaltungsakt über den Erlass nach Absatz 1 Satz 1 ist bei Eintritt der auflösenden Bedingung nach Satz 1 mit Wirkung für die Vergangenheit ganz oder teilweise zu widerrufen; § 131 Absatz 4 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

- (5) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 4 Satz 1 Nummer 1) anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang nur teilweise zum Widerruf des Verwaltungsaktes nach Absatz 4 führt.
- (6) Die Zahlungsverjährungsfrist für die nach Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verbleibende Steuer endet nicht vor dem Ablauf des fünften Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 4 Satz 1 Nummer 1) oder dem Verwirklichen ei-

nes Sachverhalts nach Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 Kenntnis erlangt.

- (7) Wird kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 gewährt, ist die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 entfällt, auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden. § 28 Absatz 1 Satz 2 ist anzuwenden.
- (8) Die Absätze 1 bis 7 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.
- (9) Die Absätze 1 bis 8 gelten nicht, wenn ein Antrag nach § 13c gestellt wurde.“

6. Dem § 37 wird folgender Absatz 10 angefügt:

„(10) Die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13a Absatz 9 Satz 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13c Absatz 3 Satz 3 bis 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.“

1.3.1.1 Begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG-E

Der Gesetzentwurf greift die Vorgabe des BVerfG auf, wonach die bisherige „Ganz-oder-gar-nicht-Regelung“ des § 13b Abs. 2 ErbStG nicht verfassungskonform sei; das BVerfG hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass die Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Die Verschonung soll daher grds. nur noch das „betriebsnotwendige Vermögen“ betreffen und nicht wie bisher beim Vorliegen von maximal 50 % respektive 10 % Verwaltungsvermögen

gen das gesamte Betriebsvermögen erfassen.¹ Der Gesetzesentwurf sieht in § 13b Abs. 3 ErbStG-E – in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen – eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vor. Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das seinem **Hauptzweck** nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch soll das verschonungswürdige Vermögen zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt werden. Die nach dem Finanzmitteltest (§ 13b Abs. 4 ErbStG-E) verbleibenden Schulden werden quotal dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet (§ 13b Abs. 5 ErbStG-E). Da Betriebe zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens benötigen, wird ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig i.H.v. 10 % des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen behandelt (§ 13b Abs. 6 ErbStG-E). Das begünstigte Nettovermögen wird bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen konsolidiert ermittelt (sog. Verbundvermögensaufstellung, § 13b Abs. 7 ErbStG-E). Damit sollen die Umgehungsmöglichkeiten mittels des Kaskadeneffekts beseitigt werden.²

- **Begünstigungsfähiges Vermögen, § 13b Abs. 1 ErbStG-E**

§ 13b Abs. 1 ErbStG-E definiert zunächst einmal das **begünstigungsfähige** Vermögen, für das grundsätzlich eine Verschonung nach § 13a und § 13c ErbStG-E oder im Rahmen einer individuellen Verschonungsbedarfsprüfung nach § 29a ErbStG-E in Betracht kommt. Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören demnach

- bestimmtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, **§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-E** (grds. wie bisher; neuer Verweis ist nur eine redaktionelle Änderung);
- Betriebsvermögen, Anteile an Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 **Nr. 1** oder § 18 Abs. 4 **Satz 2** EStG, **§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E**;

¹ Vgl. KISCHISCH/MAITERTH, DB 2015, 2033, 2034.

² BT-Drucks. 18/5923, S. 15.

- Beteiligungen an **gewerblich geprägten Personengesellschaften** i.S.d. § 15 Abs. 3 **Nr. 2 EStG**, die ihrer Natur nach lediglich vermögensverwaltende Tätigkeiten ausüben, stellen zukünftig lediglich insoweit begünstigungsfähiges Vermögen dar, als sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten, § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E. Gemeint sind damit sind Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft;¹
- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, an denen der Erblasser/Schenker unmittelbar selbst oder im Wege der Poolung mit anderen Gesellschaftern zu mehr als 25 % beteiligt war (Mindestbeteiligung), **§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E** (grds. wie bisher);
- Anteile an Kapitalgesellschaften, deren Vermögen neben Finanzmitteln ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind nach **§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E** (nur?) begünstigungsfähig, soweit begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften gehalten werden (Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft²). Diese Anteile sind aber bereits nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E begünstigungsfähig; fraglich ist, ob § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E die nach Satz 1 begünstigungsfähigen Anteile einschränken soll,³ andernfalls würde er keinen Sinn machen.⁴

Neben Beteiligungen darf die Holdinggesellschaft Finanzmittel halten (z.B. Bankguthaben).⁵

Unklar ist, worauf sich „soweit *diese* begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften *halten*“ bezieht: grammatikalisch korrekt wäre das Verständnis, dass damit die von der Holding-Kapitalgesellschaft gehaltenen Tochtergesellschaften gemeint sind. Dann wäre jedoch

¹ BT-Drucks. 18/5923, S. 24.

² BT-Drucks. 18/5923, S. 24.

³ So wohl WACHTER, DB 2015, 1368, 1370.

⁴ Vgl. SÖFFING/KROGOLL, ErbStB 2015, 194, 202.

⁵ Anders noch Referentenentwurf v. 01.06.2015.

die Beteiligungshöhe auf Ebene der Holdinggesellschaft unerheblich, während die Tochtergesellschaften nur begünstigungsfähige Beteiligungen (an Kapitalgesellschaften > 25 %) halten dürften. Das würde bedeuten, dass ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft auch dann begünstigungsfähig wäre, wenn die von der Kapitalgesellschaft gehaltenen Beteiligungen jeweils weniger als 26 % betragen würden, solange die Gesellschaften, an denen sie beteiligt ist, begünstigungsfähige Beteiligungen oder Anteile (an Kapitalgesellschaften von > 25 %) halten.¹ Gemeint ist jedoch wohl eher, dass die Tochtergesellschaften der Holding-Kapitalgesellschaft selbst begünstigungsfähig sein müssen, hierfür müsste jedoch das „halten“ in „hält“ abgeändert werden.

- **Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck**

Von dem grundsätzlich begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E ist nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E jedoch nur dasjenige Vermögen tatsächlich **begünstigt**, das seinem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Eine gesetzliche Definition, welches Vermögen dem Hauptzweck dient, enthält das Gesetz nicht, dafür jedoch eine Negativabgrenzung in § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E: danach dienen **nicht** dem Hauptzweck diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.

Bis zur Neudefinition der Vermögensart Betriebsvermögen durch das Steueränderungsgesetz 1992² erfolgte die Abgrenzung von Vermögen im Bewertungsrecht einheitlich für alle Vermögensarten nach dem Hauptzweck. Seitdem umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören (§ 95 Abs. 1 BewG). Aufgrund der dadurch ermöglichten (die Gesetzesbegründung spricht von „missbräuchlichen“) Gestaltungen, wie z.B. durch gewillkürtes Betriebsvermögen oder gewerblich geprägte Perso-

¹ Vgl. SÖFFING/KROGOLL, ErbStB 2015, 194, 202.

² Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.02.1992, BGBl I, 992.

nengesellschaften, wurde mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009¹ für Zwecke der Verschonung das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b ErbStG definiert und regelmäßig als Rückausnahme wieder die Abgrenzung nach dem Hauptzweck zugelassen (z.B. in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. d), Nr. 2, 4 und 5 ErbStG). Zwecks Beseitigung dieses Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Verhältnisses soll die Abgrenzung nach dem Hauptzweck als alleiniges Abgrenzungskriterium nun eingeführt werden. Nach der Gesetzesbegründung biete die nunmehr einheitliche Methodik den Vorteil, dass auf Ebene der Verschonung die Ermittlung des begünstigten Vermögens ohne Rücksicht auf ertragsteuerrechtliche Besonderheiten für alle Unternehmensformen (Einzelbetriebe, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) rechtsformneutral durchgeführt werden könne; darüber hinaus ermögliche die generell abstrakte Norm eine dynamische und darüber hinaus zukunfts feste Beurteilung derzeit noch unbekannter Fallgestaltungen, ohne dass dies einer erneuten Gesetzesänderung bedürfe.²

Hinsichtlich der tätigkeitsbezogenen Betrachtung soll grundsätzlich an die **ertragsteuerrechtliche Entscheidung** angeknüpft werden.³ Dabei können im jeweiligen Betrieb mehrere land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden. Ob ein Wirtschaftsgut einer dieser Tätigkeiten nach dem Hauptzweck dient, ist danach zu beurteilen, welchen Beitrag es bei dieser Tätigkeit leistet. Dagegen genügt es nicht, wenn aufgrund der Rechtsform (z.B. Kapitalgesellschaften) Wirtschaftsgüter zu gewerblichen Einkünften führen. Dies gilt auch bei Wirtschaftsgütern, die für den Betrieb lediglich nützlich, notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind. Entscheidend ist, wie z.B. bei der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden. Als Indiz dafür, dass Wirtschaftsgüter der begünstigten Tätigkeit dienen, soll die bisherige Nutzung zu mehr als 50 % im Betrieb herangezogen werden.⁴

¹ Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 24.12.2008, BGBl I, 3018.

² BT-Drucks. 18/5923, S. 24.

³ BT-Drucks. 18/5923, S. 23.

⁴ BT-Drucks. 18/5923, S. 25.

Im Einzelnen ist jedoch unklar, ob sich der Hauptzweck auf das Wirtschaftsgut oder auf den Betrieb bezieht: Nach dem (im Vergleich zum Referentenentwurf anders gefassten) § 13b Abs. 3 **Satz 1** ErbStG-E gehören zum begünstigten Vermögen „alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens ... eines Betriebs, die ... jeweils überwiegend einer Tätigkeit i.S.d. § ... 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 ... des Einkommensteuergesetzes **nach ihrem Hauptzweck** dienen“. Bezieht man die Formulierung „nach ihrem Hauptzweck“ auf die „Teile des begünstigungsfähigen Vermögens“,¹ läge eine wirtschaftsgutbezogene Betrachtung vor; es käme mithin darauf an, dass der **Hauptzweck des Wirtschaftsguts** darin besteht, einer begünstigten Tätigkeit zu dienen; bezieht sich das Wort „ihre“ hingegen auf „die Tätigkeit“, wäre auf den **Hauptzweck des Betriebs** abzustellen.² Sprachlich näherliegend ist vielleicht eine wirtschaftsgutbezogene Betrachtung, die Legaldefinition in § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E zielt dagegen eindeutig auf den Hauptzweck des Betriebs ab.³

Die **Gesetzesbegründung** führt auch nicht zu einer Klärung, da zum Teil von einer wirtschaftsgutbezogenen Betrachtung („Begünstigt ist dasjenige *Vermögen*, das *seinem Hauptzweck nach* einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient“⁴), an anderer Stelle von einer betriebsbezogenen Betrachtung („Der Hauptzweck ist tätigkeitsbezogen zu ermitteln und umfasst nur originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten.“⁵) ausgegangen wird.⁶ Auch die dort angeführten Beispiele haben unterschiedliche Anknüpfungspunkte: Während in den letzten beiden Beispielen zu „Lizenzen“ und „Kraftfahrzeug“⁷ nach dem Hauptzweck des Wirtschaftsguts selbst gefragt wird, beziehen alle übrigen Beispiele⁸ den Begriff des Hauptzwecks auf den Betrieb, dem das Wirt-

¹ So KOREZKIJ, DStR 2015, 1649.

² THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 274.

³ THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 274.

⁴ BT-Drucks. 18/5923, S. 25 zu Abs. 3.

⁵ BT-Drucks. 18/5923, S. 25 zu Abs. 3.

⁶ THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 274.

⁷ BT-Drucks. 18/5923, S. 26 unten, S. 27 oben.

⁸ BT-Drucks. 18/5923, S. 25 f.

schaftsgut dient.¹ Für eine solche betriebsbezogene Betrachtungsweise würde auch sprechen, dass zusätzlich gefordert wird, dass das Wirtschaftsgut überwiegend einer privilegierten Tätigkeit dient; dieses Erfordernis wäre überflüssig, wenn sich bereits der Hauptzweck auf den Vermögensgegenstand bezöge.² Daraus wird geschlossen, dass sich der Hauptzweck insgesamt eher auf den Betrieb bezieht, was allerdings nach wie vor auslegungsfähig sei und vom Gesetzgeber klargestellt werden müsse.³

Beispiele:⁴

Ausgangsfall: Die AB-GmbH & Co. KG betreibt die Produktion und den Vertrieb von Keramikfliesen. Gesellschafter der GmbH und der KG sind A und B zu jeweils 50 %. A verstirbt am 01.01.2016, Alleinerbe ist sein Sohn S.

Grundstücke

1. *Auf dem Grundstück 1 befinden sich die Maschinen und Anlagen zur Produktion der Fliesen, ein Lager für Rohmaterial und Zwischenprodukte sowie ein Lager für die Fertigprodukte und ein Verkaufsladen.*

→ Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs und stellt damit unmittelbar begünstigtes Vermögen dar.

2. *Ebenfalls auf dem Grundstück 1 befindet sich ein Mehrfamilienhaus. Die Wohnungen des Mehrfamilienhauses werden ausschließlich an die Beschäftigten der AB-GmbH & Co. KG vermietet, um den durchgehenden Produktionsprozess nicht zu unterbrechen.*

→ Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs. Die Vermietung der Wohnungen des Mehrfamilienhauses dient ebenfalls dem Hauptzweck des Betriebs, da die Vermietung an die Beschäftigten der AB-GmbH & Co. KG erfolgt, die für die Produktion und den Vertrieb der Keramikfliesen unabdingbar sind.

¹ Vgl. SÖFFING/KROGOLL, DStR 2015, 194, 203 zum Referentenentwurf.

² SÖFFING/KROGOLL, DStR 2015, 194, 203.

³ THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 274; SÖFFING/KROGOLL, DStR 2015, 194, 203.

⁴ Zum Teil nach BT-Drucks. 18/5923, S. 25 ff.

3. *Das Grundstück 2 ist als Reservefläche für mögliche Erweiterungen vorgesehen; konkrete Pläne bestehen am 01.01.2016 als Stichtag für die Erbschaftsteuer nicht. Es ist an einen Unternehmer verpachtet, der darauf einen gebührenpflichtigen Parkplatz betreibt.*

→ Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs. Es könnte ohne weiteres aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, ohne die betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen. Es stellt damit kein unmittelbar begünstigtes Vermögen dar.¹

4. *Das Grundstück 3 ist an die G-GmbH & Co. KG vermietet, welche ein Fitnessstudio betreibt.*

→ Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs. Es stellt damit kein unmittelbar begünstigtes Vermögen dar.

5. *Das Grundstück 4 ist an die W-GmbH & Co. KG verpachtet, die dort ein Wohnungsbauunternehmen betreibt. Die Gesellschafter A und B sind jeweils zu 50 % auch Gesellschafter der W-GmbH & Co. KG (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).*

→ Das Grundstück dient im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung dem Hauptzweck des Betriebs. Es stellt damit unmittelbar begünstigtes Vermögen dar.

6.a) *Das Grundstück 5 ist an die F-GmbH verpachtet, die dort einen Handel mit Fliesen betreibt und einen wesentlichen Teil der Fliesen der AB-GmbH & Co. KG vertreibt. Die AB-GmbH & Co. KG hält 26 % der GmbH-Anteile.*

→ Das Grundstück dient zwar nicht **unmittelbar** dem Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG. Nach der Gesetzesbegründung erfolgt die Verpachtung des Grundstücks jedoch **mittelbar** im Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG, da die Beteiligung an der F-GmbH mehr als 25 % betrage.² Das Grundstück stellt damit begünstigtes Vermögen dar.

¹ Vgl. THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 279.

² BT-Drucks. 18/5923, S. 26 oben.

6.b) *Wie Fall 6, die Beteiligung der AB-GmbH & Co. KG beträgt jedoch nur 24 %.*

→ Das Grundstück dient nicht **unmittelbar** dem Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG. Es ist fraglich, ob die Verpachtung des Grundstücks nun nicht mehr im Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG erfolgt, da die Beteiligung an der F-GmbH nicht mehr als 25 % beträgt. Wenn vorgetragen wird, dass die Nichtverpachtung des Grundstücks an die F-GmbH zu spürbaren Umsatz- und Gewinneinbußen führt, läge insoweit eine Beeinträchtigung der betrieblichen Tätigkeit vor, so dass es auch in diesem Fall ausreichen dürfte, dass das Grundstück nur mittelbar dem Hauptzweck dient.¹

7. *Das Grundstück 6 ist an den selbständigen Fliesenleger P verpachtet, der dort in einem eigenen Gebäude auch Produkte der KG verarbeitet und verkauft.*

→ Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs, weil P ein selbständiger Dritter ist. Es soll nicht genügen, dass er auch Produkte der AB-GmbH & Co. KG verwendet.

Beteiligungen

8. *Die AB-GmbH & Co. KG ist zu 15 % an der C-GmbH & Co. KG, die eine Tongrube und einen Handel mit keramischen Rohstoffen betreibt, beteiligt. Die AB-GmbH & Co. KG bezieht einen Teil ihrer Rohstoffe von der C-GmbH & Co. KG.*

→ Die Beteiligung an der C-GmbH & Co. KG dient dem Hauptzweck des Betriebs der AB-GmbH & Co. KG. Die C-GmbH & Co. KG ist originär gewerblich tätig. Die Beteiligung ist begünstigtes Vermögen.

10. *Die AB-GmbH & Co. KG ist zu 30 % an der D-GmbH, die einen Baumarkt betreibt, beteiligt. Die AB-GmbH & Co. KG beliefert den Baumarkt mit ihren Produkten.*

→ Die Beteiligung an der D-GmbH beträgt mehr als 25 %. Die D-GmbH ist originär gewerblich tätig. Die Beteiligung ist begünstigtes Vermögen.

¹ THONEMANN-MICKER/KROGOLL, ErbStB 2015, 273, 280.

11. *Die AB-GmbH & Co. KG ist zu 20 % an der E-GmbH, die ein Hotel betreibt, beteiligt.*

→ Die Beteiligung an der E-GmbH beträgt nicht mehr als 25 %. Die Beteiligung dient nicht dem Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG, sie ist kein begünstigtes Vermögen.

12. *Die AB-GmbH & Co. KG ist zu 5 % an der F-GmbH, die ein Labor zur Erforschung abriebfester Fliesen betreibt, beteiligt. Die AB-GmbH & Co. KG nutzt die Forschungsergebnisse in ihrem Betrieb.*

→ Die Beteiligung an der F-GmbH beträgt nicht mehr als 25 %. Die F-GmbH ist originär gewerblich tätig. Da die AB-GmbH & Co. KG die Forschungsergebnisse nutzt, dient die Beteiligung ihrem Hauptzweck und ist begünstigtes Vermögen.

13. *Die AB-GmbH & Co. KG ist zu 30 % an der VV-GmbH beteiligt. Die VV-GmbH besitzt ein Mietwohngrundstück mit sechs vermieteten Wohnungen.*

→ Die Beteiligung an der VV-GmbH beträgt mehr als 25 %. Da die VV-GmbH nicht originär gewerblich tätig ist, ist die Beteiligung kein begünstigtes Vermögen; sie dient auch nicht dem Hauptzweck der AB-GmbH & Co. KG.

Lizenz

14. *Die AB-GmbH & Co. KG überlässt der Fliesenleger-GbR X eine Lizenz zur Nutzung eines selbstentwickelten Fliesenklebers gegen Entgelt.*

→ Die Lizenz dient ihrem Hauptzweck nach der originär gewerblichen Tätigkeit des Betriebs der AB-GmbH & Co. KG. Sie ist begünstigtes Vermögen.

Kraftfahrzeug

15. *Die AB-GmbH & Co. KG überlässt ihrem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Nutzung und nimmt die 1%-Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG in Anspruch.*

→ Das Kraftfahrzeug dient alleine dazu, dem Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen, wozu die Gesellschaft vertraglich verpflichtet

ist. Da der Pkw somit nicht ohne weiteres aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden kann, dient er seinem Hauptzweck nach der originär gewerblichen Tätigkeit des Betriebs der AB-GmbH & Co. KG. Er ist begünstigtes Vermögen.

Bei Gesellschaften mit **mehreren originär gewerblichen Tätigkeiten** (Teil-/Betrieben) kann es nicht auf den Hauptzweck **der Gesellschaft** ankommen (so aber in mehreren Beispielen der Gesetzesbegründung). Maßgeblich kann nur sein, ob das Wirtschaftsgut dem Hauptzweck einer der originär gewerblichen Tätigkeiten der Gesellschaft dient.

Beispiel:

Eine Gesellschaft betreibt ein Fitnessstudio und unabhängig davon ein Restaurant, wobei das Restaurant nur 20 % des Gesamtumsatzes der Gesellschaft ausmacht.

→ Würde man auf den Hauptzweck der Gesellschaft abstellen – den Betrieb des Fitnessstudios –, würde die Kücheneinrichtung des Restaurants nicht dem Hauptzweck der Gesellschaft dienen. Richtig kann aber nur eine betriebsbezogene Betrachtung sein, wonach zu prüfen ist, ob die Kücheneinrichtung ihrem Hauptzweck nach („kochen“) überwiegend der originär gewerblichen Tätigkeit „Restaurantbetrieb“ der Gesellschaft dienen. Dies ist hier wohl der Fall.

Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens sowohl betrieblich als auch privat genutzt, ist zu prüfen, ob es **überwiegend** der originär gewerblichen Tätigkeit dient. Nach der Gesetzesbegründung (S. 26) soll es genügen, wenn das Wirtschaftsgut bislang zu mehr als 50 % im Betrieb genutzt wurde.

Beispiel:¹

Ein anderes Kraftfahrzeug der AB-GmbH & Co. KG dient dazu, an die umliegenden Handwerksbetriebe regelmäßig Fliesenmuster zu liefern und diese zu beraten („Vertretertätigkeit“). In der übrigen Zeit wurde

¹ Nach SÖFFING/KROGOLL, DStR 2015, 194, 203.

der Wagen von Gesellschafter A und dessen Frau privat genutzt. Die private Nutzung überstieg die betriebliche Nutzung bei weitem.

→ Das Fahrzeug dient zwar der originär gewerblichen Tätigkeit der AB-GmbH & Co. KG und damit dem Hauptzweck des Betriebs, da die betriebliche Tätigkeit erheblich beeinträchtigt wäre, wenn der Pkw aus dem Betriebsvermögen herausgelöst würde. Der Pkw dient aber nicht überwiegend diesem Zweck, da er vorwiegend privat genutzt wird. Der Pkw ist daher kein begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 3 ErbStG.

Im Ergebnis ist eine Einzelprüfung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens erforderlich, welche sich in der Praxis insbesondere bei gewillkürtem oder ungenutztem Betriebsvermögen und privater Nutzung von Betriebsvermögen als außerordentlich aufwendig und streitanfällig gestalten dürfte.¹

- **Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel)** gehören nach **§ 13b Abs. 4 ErbStG-E** zum begünstigten Vermögen, soweit sie nach Abzug der Schulden 20 % des Werts des Betriebs/der Gesellschaft nicht übersteigen. Dies entspricht der heutigen Berechnung der Finanzmittel als Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG. Finanzmittel, welche in den letzten zwei Jahren vor der Übertragung eingelegt/entnommen wurden, sind dagegen nicht begünstigt, sondern von dem gemeinen Wert der Finanzmittel abzuziehen. Damit soll verhindert werden, dass Finanzmittel, die die 20%-Grenze nicht erreichen, kurz vor der Übertragung aus privaten Mitteln entsprechend aufgefüllt werden.²
- **Nettowert des begünstigten/nicht begünstigten Vermögens, § 13b Abs. 5 ErbStG-E:** Verbleibt nach der Verrechnung der Schulden mit den Finanzmitteln noch ein Schuldenüberhang, ist dieser anteilig auf das begünstigte und das nicht begünstigte Vermögen aufzuteilen. Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Werte nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens maßgeblich. Zu-

¹ Vgl. STALLEIKEN/KOTZENBERG, GmbHR 2015, 673, 675.

² SÖFFING/KROGOLL, DStR 2015, 194, 204.

künftig wird es somit erforderlich sein, für sämtliche Vermögensgegenstände den jeweiligen Substanzwert zu ermitteln.

Beispiel:

Im Betriebsvermögen der AB-GmbH & Co. KG, deren steuerlicher gemeiner Wert nach vereinfachtem Ertragswertverfahren insgesamt 30 Mio. € beträgt (mindestens Substanzwert gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG i.H.v. 15,8 Mio. €), befinden sich folgende Vermögensgegenstände:

Grundstücke (begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	6 Mio. €
Grundstücke (nicht begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	2 Mio. €
Maschinen (begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	8 Mio. €
Beteiligungen (begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	2 Mio. €
Beteiligungen (nicht begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	0,8 Mio. €
Waren (Umlaufvermögen, begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	2 Mio. €
Sonstige Vermögensgegenstände (nicht begünstigtes Vermögen)	Substanzwert	0,5 Mio. €
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Bankguthaben, Kasse	<u>gemeiner Wert</u>	<u>2,5 Mio. €</u>
Summe der Aktiva		23,8 Mio. €
Verbindlichkeiten	<u>gemeiner Wert</u>	<u>8 Mio. €</u>
Nettowert insgesamt		15,8 Mio. €

→ Finanzmittel: gemeiner Wert 2,5 Mio. €
– gemeiner Wert Schulden 8 Mio. €
verbleiben 0 €
≤ 20 % des gemeinen Werts der Gesellschaft

Die Finanzmittel gehören damit in voller Höhe von 2,5 Mio. € zum begünstigten Vermögen.

Wert begünstigtes Vermögen: (inkl. begünstigte Finanzmittel)	20,5 Mio. € (\cong 86 %)
Wert nicht begünstigtes Vermögen:	3,3 Mio. € (\cong 14 %)
Nach Finanzmitteltest verbleibende Schulden: (8 Mio. € – 2,5 Mio. € =)	5,5 Mio. €
abziehen im Verhältnis 86 % : 14 % vom begünstigten bzw. nichtbegünstigten Vermögen:	
Nettowert begünstigtes Vermögen: 20,5 Mio. € – 4,73 Mio. € =	15,77 Mio. €
Nettowert nichtbegünstigtes Vermögen: 3,3 Mio. € – 0,77 Mio. € =	2,53 Mio. €

- **Unschädlichkeitsgrenze von 10 %, § 13b Abs. 6 ErbStG-E:** Nichtbegünstigtes Vermögen (Nettowert) bis zu einer Höhe von 10 % des gemeinen Werts des begünstigten Vermögens (Nettowert) gilt als begünstigtes Vermögen. Diese Regelung findet keine Anwendung auf junges nicht begünstigtes Vermögen, d.h. nicht begünstigtes Vermögen, welches innerhalb der letzten zwei Jahre Betriebsvermögen wurde. Ansonsten könnte der Betrieb kurz vor der Übertragung bis zur 10-%-Grenze mit nicht begünstigtem Vermögen aufgefüllt werden.

Fortführung Beispiel:

Das nichtbegünstigte Vermögen i.H.v. insgesamt 2,53 Mio. € (netto) wird i.H.v. 10 % des begünstigten Nettovermögens, also 1,577 Mio. €, wie begünstigtes Vermögen behandelt. Das begünstigte Vermögen beträgt damit insgesamt (15,77 Mio. € + 1,577 Mio. € =) 17,347 Mio. € (netto). Das nichtbegünstigte Vermögen beträgt (2,53 Mio. € – 1,577 Mio. € =) 0,953 Mio. €.

Anwendung der Begünstigungsquote nach § 13b Abs. 8 ErbStG-E:

Nettowert begünstigtes Vermögen einschl. Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 6 ErbStG-E:	17,347 Mio. €
Nettowert des gesamten Betriebsvermögens (= Summe der in Abs. 5 genannten Nettowerte)	
15,77 Mio. € + 2,53 Mio. € =	18,3 Mio. €
Begünstigungsquote:	94,8 %
vom gemeinen Wert der KG (nach Ertragswertverfahren! 30 Mio. €):	28,44 Mio. €

Auf diesen Wert sind der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % sowie der Abzugsbetrag anzuwenden.

Achtung: Die anhand der Nettowerte (Substanzwerte) des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ermittelte Verhältnisquote wird sodann auf den gemeinen Wert des Betriebs (i.d.R. nach Ertragswertverfahren ermittelt) angewandt. Es können sich dadurch erhebliche Verzerrungen ergeben, insbesondere bei Betrieben, bei denen Substanz- und Ertragswert wesentlich voneinander abweichen, z.B. weil der Gewinn hauptsächlich durch den Einsatz von Mitarbeitern und deren Know-how erzielt wird!

- **Konsolidierte Betrachtung, § 13b Abs. 7 ErbStG-E**

Bei mehrstöckigen Gesellschaften können nach der derzeit noch geltenden Rechtslage durch Kaskadeneffekte mittels Verwaltungsvermögen Gestaltungen gewählt werden, die nach Auffassung des Gesetzgebers zu „ungerechtfertigten Steuerbefreiungen“ führen, aber von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht nach § 42 AO beurteilt werden.¹ Soweit ein Betrieb oder eine Gesellschaft Beteiligungen an Personengesellschaften oder unter Beachtung der Mindestbeteiligung Anteile an Kapitalgesellschaften hält, erfolgt nunmehr eine konsolidierte Betrachtung im Wege einer **Verbundvermögensaufstellung**, § 13b Abs. 7 ErbStG.

Bei mehrstufigen Strukturen ist somit auf jeder Ebene festzustellen, was begünstigtes Vermögen ist und was nicht begünstigtes Vermögen ist.

1.3.1.2 Verschonungsoptionen

Für die Frage, welche Verschonungsregelungen der Steuerpflichtige in Anspruch nehmen kann, ist zunächst auf den steuerlichen Wert des einzelnen Erwerbs abzustellen. Weitere Erwerbe begünstigten Vermögens von demselben Schenker/Erblasser innerhalb von zehn Jahren sind jedoch mit ihrem Wert zum Zeitpunkt ihres Anfalls derart zu berücksichtigen, dass sie dem letzten Erwerb hinzugerechnet werden.

¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rdnr. 263.

Bei einem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens von **bis 26 Mio. €** (Prüfswelle) verbleibt es bei der bisherigen Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschönerung) oder 100 % (Vollverschönerung), § 13b Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E. Es gelten die allgemeinen Regelungen zur Lohnsumme (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E, siehe unten) und die Behaltensfristen von – wie bisher – fünf bzw. sieben Jahren (§ 13a Abs. 6, ggf. i.V.m. Abs. 10 Nr. 6 ErbStG-E). Diese Prüfswelle erhöht sich nach § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG-E auf **52 Mio. €**, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des übertragenen Betriebs bestimmte Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthält, wobei diese Begrenzungen zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen müssen¹ (sog. **Familiengesellschaften**).

Für Übertragungen von **Einzelunternehmen** im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dürfte diese Erhöhung von vornherein ausscheiden: Zum einen stellt § 13a Abs. 9 Satz 5 Nr. 2 ErbStG-E nach seinem Wortlaut für die Verfügungsbeschränkung ausschließlich auf „die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft“ und § 13a Abs. 9 Satz 5 Nr. 3 ErbStG-E für die Abfindungsbeschränkung ausschließlich auf den „gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft“ ab; zum anderen wird der Einzelunternehmer im Regelfall keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag verfasst haben.²

Nach **§ 13a Abs. 9 Satz 5 Nr. 1 ErbStG-E** muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns „nahezu vollständig“ beschränken. Dabei ist unklar, ab welcher Größenordnung von einer „nahezu vollständigen“ Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung ausgegangen werden kann – ab 80, 90 oder erst 95 %? – und ob die für die Begleichung von Einkommensteuern aufzuwendenden Beträge hiervon umfasst sind. Geht man davon aus, dass auf die Beteiligung eines Gesellschafters ein Gewinnanteil von 100 Punkten entfällt und er dem Spitzensteuersatz von ca. 45 Punkten unterliegt, die Entnahmebeschränkung aber bestenfalls eine Thesaurierungsquote von 80 % voraussetzt, muss der Gesellschafter jeweils 45 Punkte Steuern bezahlen,

¹ Kritisch hierzu VON OERTZEN/REICH, BB 2015, 1561; WACHTER, DB 2015, 1368, 1373 f.

² Vgl. STALLEIKEN/KOTZENBERG, GmbHR 2015, 673, 677.

dürfte aber ggf. lediglich 20 Punkte entnehmen, so dass er jährlich – der erwerbende Gesellschafter über 30 Jahre (!) – 25 Punkte Einkommensteuer aus dem Privatvermögen finanzieren muss.¹ Eine Entnahme für Steuerzwecke müsste daher in jedem Fall zulässig sein.² Für Kapitalgesellschaften ergibt sich dagegen grundsätzlich kein Problem, da ein thesaurierter Gewinn keiner Besteuerung bei den Gesellschaftern unterliegt.

Nach **§ 13b Abs. 9 Satz 5 Nr. 2 ErbStG-E** muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige i.S.d. § 15 Abs. 1 AO beschränken. Gesellschaftsverträge von Familiengesellschaften enthalten in den meisten Fällen solche Verfügungsbeschränkungen, oftmals sogar noch weiter beschränkt auf Abkömmlinge und Mitgesellschafter. Fraglich ist allerdings, ob die Übertragung auf Familiengesellschaften („Familienholdings“) zulässig ist – nach dem Wortlaut der Norm dürfte dies nicht der Fall sein.³ Gerade bei größeren Familiengesellschaften mit mehreren Familienstämmen ist jedoch oftmals die Zwischenschaltung von Familiengesellschaften zweckmäßig.

Nach **§ 13b Abs. 9 Satz 5 Nr. 3 ErbStG-E** muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt. Auch hier ist unklar, was mit „erheblich“ gemeint ist. Eine Abfindung weit unter dem tatsächlichen Verkehrswert der Beteiligung an der Gesellschaft kann (anfänglich) sittenwidrig sein gem. § 138 BGB, ansonsten ist sie nach der Rechtsprechung⁴ im Zweifel einer ergänzenden Vertragsauslegung zugänglich. Die hier geforderte Abfindungsbeschränkung zwingt die Gesellschafter allerdings ggf. dazu, eine bereits sittenwidrige oder zumindest im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung anzupassende Abfindungsklausel in ihrem Gesellschaftsvertrag zu belassen.⁵ Zu-

¹ Ablehnend STALLEIKEN/KOTZENBERG, GmbHR 2015, 673, 678.

² HERBST, ErbStB 2015, 263, 270; vgl. VON OERTZEN/REICH, BB 2015, 1561.

³ Vgl. STALLEIKEN/KOTZENBERG, GmbHR 2015, 673, 678.

⁴ BGH, Urt. v. 20.09.1993 – II ZR 104/92, GmbHR 1993, 806; SCHÄFER, in: Münchener Kommentar zum BGB, 6. Aufl. 2013, § 738 Rdnr. 53.

⁵ STALLEIKEN/KOTZENBERG, GmbHR 2015, 673, 678.

dem müssen die Gesellschafter im Abfindungsfall dann im Zweifel eine Besteuerung nach § 7 Abs. 7 ErbStG hinnehmen.

Unklar ist, wie Erwerbe von qualifiziertem Familienunternehmensvermögen und Erwerbe von Vermögen, die diese besonderen Vergünstigungen nicht erfüllen, zusammengerechnet werden sollen. Möglicherweise gilt die Grenze von 26 Mio. € für diejenigen Erwerbe, die die strengen Anforderungen des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E nicht erfüllen, während für Erwerbe sog. Familienunternehmen die Grenze von 52 Mio. € anzuwenden ist.¹

Bei dem Erwerb von begünstigtem Vermögen im Wert von **über 26 Mio. € bis 116 Mio. € bzw. von 52 Mio. € bis 142 Mio. €** (Familiengesellschaften) hat der Steuerpflichtige die Wahl: Er kann einen unwiderruflichen Antrag auf Gewährung eines gesonderten Verschonungsabschlags (§ 13c ErbStG-E) oder nach Durchführung der Verschonungsbedarfsprüfung einen Antrag auf (teilweisen) Erlass der Erbschaftsteuer (§ 28a ErbStG-E) stellen. Verschonungsbedarfsprüfung und Verschonungsabschlag schließen sich dabei aus, gewährt wird also nur eine der beiden Vergünstigungen.

- **Option 1: Verschonungsabschlag, § 13c ErbStG-E**

Der Verschonungsabschlag verringert sich um einen Prozentpunkt je 1,5 Mio. €, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € (Familiengesellschaften) liegt. Ab 116 Mio. € bzw. 142 Mio. € (Familiengesellschaften) begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 % bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 %.

***Beispiel:** Der gemeine Wert der A-GmbH & Co. KG (keine Familiengesellschaft) beträgt 38 Mio. €.*

Die Prüfschwelle von 26 Mio. € wird um 12 Mio. € überschritten. Da der Verschonungsabschlag je 1,5 Mio. € oberhalb von 26 Mio. € um einen Prozentpunkt abschmilzt, ist bei der Regelverschonung eine Verschonung i.H.v. $(85 - 8 =) 77\%$ zu gewähren. Bei der Optionsverschonung würde eine Verschonung von $(100 - 8 =) 92\%$ gewährt werden.

¹ So THONEMANN-MICKER/KANDERS, DStZ 2015, 518.

- **Option 2: Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a ErbStG-E**

Soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG-E zu begleichen, wird ihm die Steuer auf Antrag erlassen. Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 % des mitübertragenen und des bereits vorhandenen nicht begünstigten Nettovermögens. Soweit dieses Vermögen demnach nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreicht, wird die Steuer unter der Bedingung erlassen, dass der Erwerber die Lohnsummen- und die Erhaltensregelungen einhält. Mit anderen Worten muss der Erwerber die Hälfte des Werts seines verfügbaren Vermögens zur Steuerzahlung einsetzen.

Erhält der Steuerpflichtige innerhalb von zehn Jahren nach der Steuerentstehung weiteres verfügbares Vermögen von demselben Erblasser/Schenker oder von Dritten, entfällt die Steuerbefreiung insoweit, § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG-E. Möglich ist jedoch ein Antrag auf Neufestsetzung unter Berücksichtigung dieses verfügbaren Vermögens.

Wird kein Erlass gewährt, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag bis zu zehn Jahre zu stunden, § 28a Abs. 7 ErbStG-E. Bei lebzeitigen Übertragungen gelten die Regelungen über Stundungszinsen gem. §§ 234, 238 AO, bei Erwerben von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.

Beispiel:¹ V überträgt seinen 100-prozentigen Kommanditanteil an der V-GmbH & Co. KG auf seinen Sohn S. Der Mitunternehmeranteil mit einem gemeinen Wert von 100 Mio. € besteht aus 88 Mio. € begünstigtem und 12 Mio. € nichtbegünstigtem Vermögen. Außer den 12 Mio. € nichtbegünstigtem Vermögen erwirbt S kein weiteres nichtbegünstigtes Vermögen und besitzt derartiges Vermögen auch nicht.

¹ Beispiel nach KISCHISCH/MAITERTH, DB 2015, 2033, Tab. 3.

Steuerpflichtiger Erwerb insgesamt	100,0 Mio. €
ErbSt 30 %	30,0 Mio. €
davon auf begünstigtes Vermögen (88 %)	26,4 Mio. €
davon auf nichtbegünstigtes Vermögen (12 %)	3,6 Mio. €
Bedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG:	
Nichtbegünstigtes Vermögen	12,0 Mio. €
abzgl. ErbSt auf nichtbegünstigtes Vermögen	- 3,6 Mio. €
nicht begünstigtes Vermögen nach ErbSt	8,4 Mio. €
davon verwendbar 50 %	4,2 Mio. €
Erbschaftsteuer auf begünstigtes Vermögen	4,2 Mio. €
Gesamtsteuer (3,6 + 4,2 =)	7,8 Mio. €
Steuerersparnis auf begünstigtes Vermögen (26,4 – 4,2 =)	22,2 Mio. €

1.3.1.3 Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 3 ErbStG-E

Die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen sind, soll auf drei Arbeitnehmer abgesenkt werden (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E), um die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen zu beschränken. Bei Betrieben mit mehr als drei, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten soll dem besonderen Bedürfnis für eine Flexibilisierung der Lohnsummenregelung Rechnung getragen werden, weil hier schwer kalkulierbare Folgen bei Wechseln in der Beschäftigtenzahl im Hinblick auf das Einhalten der Mindestlohnsumme eintreten können.¹ Dazu soll die Mindestlohnsumme bei Betrieben mit mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren auf 250 % und bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren auf 500 % abgesenkt werden (§ 13a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1, ggf. i.V.m. Abs. 10 Nr. 4 ErbStG-E). Bei Betrieben mit mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten wird die einzuhaltende Mindestlohnsumme auf 300 % bzw. 565 % abgesenkt (§ 13a Abs. 3 Satz 4 Nr. 2, ggf. i.V.m. Abs. 10 Nr. 5 ErbStG-E).

¹ BT-Drucks. 18/5923, S. 15.

Gestaltungen bei der Lohnsummenregelung durch Aufspaltung von Betrieben und Übertragung in mehreren Schritten soll durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen entgegengewirkt werden (§ 13a Abs. 3 letzter Satz ErbStG-E). Dies führt dazu, dass die Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung sowohl auf die Besitz- als auch auf die Betriebsgesellschaft angewendet werden.¹

Beschäftigte, die sich im Mutterschutz oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder die Krankengeld i.S.d. § 44 SGB V oder Elterngeld i.S.d. Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes beziehen, sollen zukünftig sowohl bei der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs sowie bei der Ermittlung der Lohnsummen unberücksichtigt bleiben (§ 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG-E). Bislang zählen diese Personen sowohl für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs als auch für die Ermittlung der Lohnsummen zu den beschäftigten Arbeitnehmern (H E 13a.4 Abs. 2 „Beschäftigte Arbeitnehmer“ ErbStH 2011).

Beispiel 1: Die A-GmbH & Co. KG hat drei Beschäftigte. Ihre 100%ige Tochtergesellschaft, die B-GmbH & Co. KG, hat sechs Beschäftigte.

Nach § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG-E sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der B-GmbH & Co. KG zu 100 % in die Berechnung der Lohnsummen und der Beschäftigtenanzahl der A-GmbH & Co. KG einzubeziehen. Zusammengerechnet hat die A-GmbH & Co. KG somit neun Beschäftigte, so dass im Rahmen der Regelverschonung eine Mindestlohnsumme von 250 % einzuhalten ist.

Variante: Die Beteiligung der A-GmbH & Co. KG an der B-GmbH & Co. KG beträgt nur 50 %. Außerdem besteht eine 20%ige Beteiligung an der C-GmbH.

Die Beschäftigten und die Lohnsumme der B-GmbH & Co. KG werden nur i.H.v. 50 % einbezogen. Von den sechs Beschäftigten der B-GmbH & Co. KG sind somit nur drei Beschäftigte einzubeziehen. Da die Beteiligung an der C-GmbH nicht mehr als 25 % beträgt, werden ihre Lohnsumme und die Beschäftigten nicht mit in die Lohnsumme der A-GmbH & Co. KG eingerechnet (§ 13a Abs. 3 Satz 12 ErbStG-E). Zusammengerechnet hat die A-

¹ Vgl. BT-Drucks. 18/5923, S. 21.

GmbH & Co. KG somit sechs Beschäftigte, so dass im Rahmen der Regelverschönerung eine Mindestlohnsumme von 250 % einzuhalten ist.

1.3.1.4 Sonstiges

Nach § 37 Abs. 10 ErbStG-E erfolgt keine Rückwirkung der geänderten bzw. neuen Vorschriften, sondern diese sind auf Erwerbe anwendbar, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Bis zu einer Verkündung der Neuregelungen gilt daher heutiges Recht.

1.3.2 Stellungnahme des Bundesrats vom 25.09.2015 (BR-Drucks. 353/15)

Der Bundesrat hat mit seinem Beschluss vom 25.09.2015 sehr ausführlich zum Regierungsentwurf Stellung genommen und dabei grundlegende Änderungen am Konzept des Entwurfs angestrebt. Er begrüßt das Bestreben der Bundesregierung, den Fortbestand der Erbschaftsteuer zu sichern und gleichzeitig den Generationenwechsel in Unternehmen nicht zu gefährden, weist aber auch auf verfassungsrechtliche Fragen hin. Die Bundesregierung möge insbesondere die geplante Verschönerung i.H.v. 20 % bzw. 35 % bei sehr hohen vererbten Unternehmensvermögen ohne Durchführung einer entsprechenden Bedürfnisprüfung noch einmal überprüfen.¹

Die Länder formulierten zudem mehrere detaillierte Einzeländerungsvorschläge, die nun der Bundesregierung zugeleitet werden. Diese verfasst dazu ihre Gegenäußerung und legt dann alle Dokumente dem Bundestag zur Entscheidung vor.

Ausgewählte Punkte:

- Es soll keine über den Gesetzesentwurf hinausgehende Begünstigung von Unternehmenserben geben.
- **§ 13a Abs. 3 letzter Satz ErbStG-E:**

„Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.“

¹ BR-Drucks. 353/15, S. 2.

Der Bundesrat schlägt vor, für eine rechtssichere Anwendung der Regelung bei einer Betriebsaufspaltung nicht auf die aus der Einkommensteuer bekannten Begriffe „Betriebsaufspaltung“, „Besitzgesellschaft“ und „Betriebsgesellschaft“ abzustellen, sondern diese Begriffe konkret im Gesetz zu definieren:¹

„In die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines Betriebes mit begünstigtem Vermögen nach § 13b (Besitzunternehmen) sind die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines anderen Betriebes (Betriebsunternehmen) einzubeziehen, in dem der Erblasser oder Schenker allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem das Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.“

- **§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ErbStG-E**, der dem bisherigen § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG entspricht, enthält Regelungen zur Behaltensfrist im Zusammenhang mit **Entnahmen**. Der Bundesrat spricht eine Regelungslücke bei der „Durchschüttung“ von Gewinnrücklagen nachgeordneter Kapitalgesellschaften an, die im weiteren Gesetzgebungsverfahren überprüft werden sollte.² Die Vorschrift gehe nämlich ins Leere, wenn nicht die Gewinne des geerbten oder schenkweise erworbenen Betriebs selbst, sondern die Gewinne und Rücklagen einer Tochtergesellschaft zunächst an den Betrieb ausgeschüttet und von dort an den Erwerber weiter ausgeschüttet würden. Ursächlich dafür sei, dass mit den Dividendenerträgen der Muttergesellschaft zugleich die Entnahmegrenze des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E steige. Entsprechendes gelte beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, soweit diese Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft empfangen und an den Erwerber weiterausschütten.
- **§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E** (Anteile an Kapitalgesellschaften als begünstigtes Vermögen) sieht folgende Rückausnahme für Anteile an Holding-Kapitalgesellschaften vor:

„Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften oder Finanzmitteln besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Betei-

¹ BR-Drucks. 353/15, S. 4.

² BR-Drucks. 353/15, S. 5.

ligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“

Die Vorschrift läuft nach Auffassung des Bundesrats leer, da eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft in der Praxis neben Beteiligungen und Finanzmitteln stets auch weitere Vermögensgegenstände wie beispielsweise eine Geschäftsausstattung hat.¹ Vorgeschlagen wird daher eine Anknüpfung an die betriebliche Tätigkeit i.S.v. §§ 13, 15, 18 ErbStG:

„Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, die keine Tätigkeit i.S.d. § 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes ausübt, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“

- Der wesentlichste Punkt ist wohl das Festhalten am Konzept des Verwaltungsvermögens in **§ 13b Abs. 2 ff. ErbStG**. § 13b Abs. 2 bis 6 ErbStG sollen künftig wie folgt lauten:

(2) Das nach Absatz 1 begünstigungsfähige Vermögen ist nur begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den Nettowert des Verwaltungsvermögens übersteigt. Zum Verwaltungsvermögen gehören

- 1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn**
 - a) der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;**
 - b) die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 bis 3 des Einkommensteuergesetzes führt und**

¹ BR-Drucks. 353/15, S. 14.

- aa) der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder
- bb) die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres.

Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Absatz 1 und Satz 1 nicht erfüllt haben, und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter Buchstabe d fallen;

- c) sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i.S.d. § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;
 - d) die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleichen Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen i.S.d. § 181 Absatz 9 des Bewertungsgesetzes besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert;
 - e) Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden;
2. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsauf-

- sichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I Seite 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben;
3. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist; Entsprechendes gilt für Wirtschaftsgüter, deren Aufwendungen einem Abzugsverbot nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 oder Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes unterliegen.
 4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I S. 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Wertpapiere i.S.d. § 11 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes, die ausschließlich zur Rückdeckung von betrieblichen Pensionsverpflichtungen angelegt sind, dem Zugriff von nicht aus der Pensionszusage berechtigten Gläubigern und einer Änderung des Anlagezwecks entzogen sind, gelten als Finanzmittel, für die ausschließlich Nummer 5 dieser Vorschrift anzuwenden ist;
 5. der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel), soweit er 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft (Sockelbetrag) übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung

der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl I S. 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Der Sockelbetrag nach Satz 1 ist nur zu berücksichtigen, wenn das nach Absatz 1 begünstigungsfähige Vermögen überwiegend einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes dient.

- (3) Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ergibt sich durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung des Absatzes 2 verbleibenden anteiligen gemeinen Wert der Schulden. Die anteiligen Schulden nach Satz 1 bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der nach Anwendung des Absatzes 2 verbleibenden Schulden.
- (4) Eine Saldierung mit Schulden nach Absatz 3 findet für solche Gegenstände des Verwaltungsvermögens nicht statt, die aus einer Einlage innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) stammen oder durch eingelegte Mittel finanziert worden sind (junges Verwaltungsvermögen); bei Finanzmitteln nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 ergibt sich die Zurechnung zum jungen Verwaltungsvermögen aus dem positive Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel (junge Finanzmittel). Eine Verrechnung von Verwaltungsvermögen mit Schulden ist ferner ausgeschlossen, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Bilanzstichtage vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) übersteigt; dies gilt nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist. Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens einschließlich der jungen Finanzmittel nach Satz 1 anzusetzen.
- (5) Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des Absatzes 1 unmittelbar oder mittelbar gehaltene Beteiligungen an Gesellschaften, sind bei der Anwendung der Absätze 2 bis 4 anstelle der Beteiligungen an den Gesellschaften die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der Sätze 2 bis 5 mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. Die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel, die Wirtschaftsgüter des sonstigen Verwaltungsvermögens (Absatz 2 Satz 2 Nummern 1 bis 4) sowie die Schulden sind jeweils zusammenzufassen (Verbundvermögensaufstellung); junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind gesondert aufzuführen. Soweit sich in der Verbundvermögensaufstel-

lung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen. Der Sockelbetrag nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 Satz 1 und die anteilige Kürzung des Verwaltungsvermögens nach Absatz 3 sind nur in der Verbundvermögensaufstellung anzuwenden. Die Sätze 1 bis 4 sind auf Anteile im Sinne von Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 sowie auf Beteiligungen an wirtschaftlich wertlosen Gesellschaften nicht anzuwenden; diese Beteiligungen sind als Verwaltungsvermögen anzusetzen.

- (6) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt i.S.d. § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Summen der gemeinen Werte der Finanzmittel (Absatz 2 Satz 2 Nummer 5) vor Anwendung des Sockelbetrags nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 Satz 1, der Wirtschaftsgüter des sonstigen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 Nummern 1 bis 4, der Schulden und des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 gesondert fest, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständige Finanzamt. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden.

Nach Auffassung des Bundesrats ist die im Regierungsentwurf vorgesehene Neubestimmung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck in der Besteuerungspraxis nicht geeignet, um das förderungswürdige Unternehmensvermögen zielgenau und folgerichtig abzugrenzen.¹ Der Bundesrat lehnt den Paradigmenwechsel zum Hauptzweckansatz mit Nachdruck ab, da er problematisch in Bezug auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot sei, neue Gestaltungsmissbräuche ermögliche, zu unnötigem Bürokratieaufwand führe und Rechts- und Planungssicherheit gefährde, insgesamt gesehen somit keine Vorteile, aber erhebliche Nachteile und Risiken bestünden.²

Die in dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung in **§ 13b Abs. 6 ErbStG-E** enthaltene Regelung, dass das nichtbegünstigte Vermögen i.H.v. 10 % des Nettowerts des begünstigten Vermögens in begünstigtes

¹ BR-Drucks. 353/15, S. 18.

² BR-Drucks. 353/15, S. 18 ff.

Vermögen umqualifiziert wird („Unschädlichkeitsgrenze“), ist im Entwurf des Bundesrats nicht mehr enthalten.¹

- Die Anwendung der Optionsverschonung sollte eine maximale Verwaltungsvermögensquote von 10 % voraussetzen; in **§ 13a Abs. 10** ist daher folgender Satz 2 anzufügen:

„Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach Satz 1 ist, dass der Wert des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 vor Anwendung des § 13b Absatz 3 10 Prozent des Werts des nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähigen Vermögens nicht überschreitet.“

- Hinsichtlich der neuen Regelungen zum Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen in **§ 13c ErbStG-E** hält der Bundesrat aus verfassungsrechtlichen Gründen eine Verringerung der Übergangszone für erforderlich, da andernfalls für eine sehr große Zahl von Anwendungsfällen eine Verschonung nach § 13c ErbStG im Rahmen des sog. „Abschmelzmodells“ möglich sei, ohne dass eine Prüfung des individuellen Verschonungsbedarfs erfolge.² Außerdem empfiehlt der Bundesrat von einer „Sockelverschonung“, wie sie § 13c Abs. 2 ErbStG-E vorsieht, Abstand zu nehmen und die Verschonungssätze gleitend bis auf null zu reduzieren (sowie die entsprechenden redaktionellen Folgeänderungen):

- (1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ~~vorbehaltlich des Absatzes 2. Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt. Die Verringerung beginnt bei Erwerben über 26 Millionen Euro und endet bei Erwerben i.H.v. 34 Millionen Euro (Übergangszone). In der Übergangszone verringert sich der Verschonungsabschlag im Verhältnis des über 26 Millionen Euro hinausgehenden Erwerbs zur Länge der Übergangszone. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro der Betrag von 52 Millionen Euro und an die Stelle des Betrags von 34 Millionen Euro der Betrag von 60 Millionen Euro.~~

¹ Kritisch STALLEIKEN, DB 2015, 2296, 2300 f.

² BR-Drucks. 353/15, S. 22.

~~(2) — Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 116 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 i.H.v. 20 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 i.H.v. 35 Prozent gewährt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 116 Millionen Euro der Betrag von 142 Millionen Euro.~~

Ab einem Erwerb von 34 Mio. € (für sog. „Familienunternehmen“ ab einem Erwerb von 60 Mio. €) entfällt dadurch die Verschonung vollständig. Der Verschonungsabschlag verringert sich stufenlos im Verhältnis des über 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € hinausreichenden Mehrerwerbs zur Länge der Übergangszone. Durch die Streichung des Sockelverschonungsbetrags in § 13c Abs. 2 ErbStG-E läuft der Verschonungsabschlag sukzessive bis auf null aus.¹

- Der in **§ 28a Abs. 7 ErbStG-E** vorgesehene Rechtsanspruch auf Stundung bis zu zehn Jahren soll entfallen:

„Wird kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 gewährt, ist die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 bis 8 entfällt, auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden. § 28 Absatz 1 Satz 2 ist anzuwenden.“

Der Bundesrat hat insoweit verfassungsrechtliche Bedenken, da die Stundung ohne weitere Voraussetzung gewährt werde, obwohl durch die (nicht bestandene) Verschonungsbedarfsprüfung positiv feststehe, dass Mittel zur Zahlung der Steuer vorhanden seien.² Die in § 28a Abs. 3 ErbStG-E vorgesehene Regelung zur Stundungsmöglichkeit der nach der Verschonungsbedarfsprüfung verbleibenden Steuer – bis zu sechs Monate –, wenn die Einziehung eine erhebliche Härte bedeuten würde, sowie die daneben geltenden Regelungen der Abgabenordnung zur Stundung erscheinen ausreichend.

- Die **Anzeige nach § 30 ErbStG** über Erwerbsvorgänge soll einer Steuererklärung gleichgestellt werden, so dass die Festsetzung von Verspätungszuschlägen möglich ist.

¹ Ablehnend STALLEIKEN, DB 2015, 2296, 2300.

² BR-Drucks. 353/15, S. 24.

2 Schenkungsteuerliche Risiken gesellschafts- vertraglicher Regelungen

2.1 Begründung und Aufhebung gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte

Beispiele aus der Praxis:

- Recht zur Geschäftsführung oder Recht, Geschäftsführer zu benennen
- Vorkaufsrechte über Gesellschaftsanteile
- Sonderstimmrechte (Mehrstimmrechte, Vetorechte)
- Sondergewinnbezugsrechte
- Sonderentnahmerechte

Den Gesellschaftern einer Personengesellschaft steht mithin ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu (ebenso in der GmbH, weniger in der AG), was eine differenzierte Ausgestaltung der Verteilung von Macht, Substanz und Ertrag ermöglicht.

Problematisch können gesellschaftsvertragliche Sonderrechte in folgenden Punkten sein:

- Mitunternehmerqualifikation der nicht sonderberechtigten Gesellschafter, z.B. Mitunternehmerinitiative trotz Sonderstimmrechten von Mitgesellschaftern, Mitunternehmerrisiko trotz geringeren Gewinnbezugs- und Entnahmebeschränkungen (vgl. H 15.9 Abs. 2 „Allgemeines“ EStH 2012);
- Reflexwirkungen, z.B. Auflösung der personellen Verflechtung einer bestehenden Betriebsaufspaltung durch Begründung oder Wegfall von Sonderstimmrechten;
- Erfüllung der Kriterien zur steuerlichen Anerkennung einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere Angemessenheit der Gewinnbeteiligung (vgl. R 15.9 Abs. 3 EStR 2012);
- erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen der Begründung und des Wegfalls von Sonderrechten; Auswirkungen auf die Bewertung.

2.1.1 Sonderstimmrechte

Verzicht auf Mehrstimmrecht keine steuerpflichtige freigebige Zuwendung (BFH v. 30.01.2013 – II R 38/11, ZEV 2013, 349)

Verzichtet ein Gesellschafter einer GmbH auf ein ihm persönlich zustehendes Mehrstimmrecht, liegt darin auch dann keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter der GmbH, wenn sich der Wert von deren Anteilen an der GmbH dadurch erhöht.

Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH, an der der Vater zu 97 % und ein Dritter zu 3 % beteiligt waren, sah vor, dass, solange der Vater Gesellschafter ist, die von ihm gehaltenen Geschäftsanteile unabhängig von ihrem Nennbetrag dem Vater mindestens 51 % der Stimmen gewähren (Mehrstimmrecht) und die den anderen Gesellschaftern zustehenden Stimmen höchstens 49 % der Gesamtstimmenzahl ausmachen. In der Folgezeit übertrug der Vater seinen drei Kindern unentgeltlich Geschäftsanteile. Einige Jahre später – der Vater und die drei Kinder waren zu jeweils 25 % an der GmbH beteiligt – wurde der Gesellschaftsvertrag insoweit geändert, als dass das Mehrstimmrecht des Vaters entfiel und die Gesellschafter hinsichtlich des Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung gleichgestellt wurden.

Das Finanzamt sah in dem Verzicht des Vaters auf das Mehrstimmrecht eine freigebige Zuwendung des Vaters an seine Kinder.

Der BFH bestätigte die Auffassung des FG Baden-Württemberg,¹ wonach in dem Verzicht auf das Mehrstimmrecht keine freigebige Zuwendung des Vaters an seine Kinder gesehen werden könne. Es fehlte an der erforderlichen substantiellen Vermögensverschiebung zwischen dem Vater und den Mitgesellschaftern. Das Mehrstimmrecht ist nach Auffassung der Rechtsprechung kein Vermögensgegenstand, sondern lediglich eine an die Person des Vaters gebundene, unselbständige Ausgestaltung seines Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung der GmbH ohne konkreten Bezug auf das Vermögen des Vaters (anders z.B. beim Erlass einer Geldforderung oder dem Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht). Somit hat sich durch den Wegfall des Mehrstimmrechts weder das Vermögen des Vaters ver-

¹ FG Baden-Württemberg v. 25.05.2011 – 7 K 1475/09, EFG 2011, 2178.

mindert noch das Vermögen der Mitgesellschafter vermehrt. Insbesondere bleiben die Beteiligungsquoten der Gesellschafter unverändert.

Der BFH sieht außerdem nicht, dass sich durch den Verzicht auf das Mehrstimmrecht der Verkehrswert oder gemeine Wert des Vermögens des V vermindert hätte. Das Mehrstimmrecht zähle zu den persönlichen Umständen i.S.d. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, die bei der Bewertung des Gesellschaftsanteils unberücksichtigt zu bleiben hätten. Hätte V die Beteiligung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräußert, hätte sich das Mehrstimmrecht bei der Preisbildung nicht ausgewirkt, da es in der Person des Vaters begründet war, nur ihm persönlich zustand und nicht mit seiner Gesellschaftsbeteiligung auf einen Erwerber hätte übertragen werden können.

Dieses Urteil ist m.E. in mehrfacher Hinsicht übertragbar: Stellt der Verzicht auf ein Mehrstimmrecht keine freigebige Zuwendung an die Mitgesellschafter dar, muss dies gleichermaßen auch für die (erstmalige) Einräumung des Mehrstimmrechts gelten. Außerdem sind keine Gründe ersichtlich, warum das Urteil nicht auch für Personengesellschaften gelten sollte, hier auch sowohl für die Einräumung eines Mehrstimmrechts als auch für den Verzicht auf ein solches. Schließlich wird die schenkungsteuerliche Beurteilung auch für andere gesellschaftsrechtlich vereinbarte Sonderrechte zu gelten haben.¹

2.1.2 Sondergewinnbezugsrechte (§ 7 Abs. 6 ErbStG)

Literatur: BIRNBAUM/ESCHER, Inkongruente Gewinnverteilung bei Kapital- und Personengesellschaften, DStR 2014, 1413; GECK, Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern aus schenkungsteuerlicher Sicht, KÖSDI 2013, 18290; KAMCHEN/KLING, Disquotale Gewinnausschüttungen, NWB 2015, 819; SCHULZE ZUR WIESCHE, Erbschaftsteuer: Vermögensübertragungen innerhalb einer Personengesellschaft, DStZ 2011, 306.

2.1.2.1 Ausgangspunkt Handelsrecht und Ertragsteuerrecht

Handelsrechtlich erfolgt die Gewinnverteilung grundsätzlich – nach Verzinsung des Kapitalanteils und Berücksichtigung von Gesellschafterleistungen

¹ Vgl. auch BINNEWIES, Anm. zu BFH v. 30.01.2013 – II R 38/11, GmbHR 2013, 671.

und Geldentnahmen – nach Köpfen (gem. § 121 HGB für die OHG bzw. gem. §§ 168, 121 HGB für die KG). Diese Regelung ist jedoch abdingbar (§ 163 HGB), so dass die Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag individuell abweichend geregelt werden kann und regelmäßig abweichend geregelt wird.

Beispiel einer gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede:

„An dem Gewinn oder Verlust nehmen die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Festkapitalanteile teil.“

Ertragsteuerlich erzielen die Gesellschafter einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (ggf. i.V.m. Abs. 3) EStG in Höhe der „Gewinnanteile“. Die Höhe des Gewinnanteils des einzelnen Gesellschafters orientiert sich grundsätzlich an der zivilrechtlichen Gewinnverteilung.¹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften jedoch im Hinblick darauf zu überprüfen, ob sie in offensichtlichem Missverhältnis zu den Leistungen der Gesellschafter steht; in dem Fall könne ein Missbrauch i.S.v. § 42 AO vorliegen.²

Des Weiteren heißt es hierzu in H 15.9 Abs. 3 unter „Allgemeines“:

„Beteiligt ein Steuerpflichtiger nicht im Betrieb mitarbeitende nahe Familiengehörige in der Weise als Kommanditisten oder atypische stille Gesellschafter an einem Betrieb, dass er ihnen Gesellschaftsanteile schenkweise überträgt, so kann mit steuerlicher Wirkung eine Gewinnverteilung nur anerkannt werden, die auf längere Sicht zu einer auch unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung der Mitunternehmer angemessenen Verzinsung des tatsächlichen (gemeinen) Wertes der Gesellschaftsanteile führt (BFH v. 29.05.1972, BStBl 1973 II S. 5). Die Gewinnverteilung wird im Allgemeinen dann nicht zu beanstanden sein, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt (BFH v. 24.07.1986, BStBl 1987 II S. 54). Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre (BFH v. 29.03.1973, BStBl II S. 650), d.h., Gewinnanteile, die die angemessene Begrenzung übersteigen, sind dann den anderen Gesellschaftern zuzurechnen, sofern nicht auch bei ihnen Begrenzungen zu beachten sind (BFH v. 29.05.1972, BStBl II S. 5). Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Gewinnverteilung angemessen ist, ist in der Regel von der durchschnittlichen Rendite eines Zeitraums von fünf Jahren auszugehen. Außerdem sind alle im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bekannten Tatsachen

¹ BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl II 1981, 164; v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl II, 751.

² R 15.9 Abs. 3 EStR 2012.

und die sich aus ihnen für die Zukunft ergebenden wahrscheinlichen Entwicklungen zu berücksichtigen (BFH v. 29.05.1972, BStBl 1973 II S. 5).“

Ertragsteuerlich sind die Einkünfte aus dem Gewinnübermaß daher i.d.R. weiterhin dem Schenker zuzurechnen, der diese versteuern muss¹ und dem regelmäßig kein Ersatzanspruch gegen den Beschenkten zusteht, außer dieser würde gesellschaftsvertraglich fixiert.²

Anders als bei Familienangehörigen, bei denen aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes die Gefahr besteht, dass es zu einer missbräuchlichen Gewinnverlagerung unter den Gesellschaftern kommt, spricht unter fremden Dritten eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht.³ Eine disquotale Gewinnverteilungsabrede wird daher i.d.R. anzuerkennen sein, wenn auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung hinreichende Beiträge durch den Gesellschafter erbracht werden, die eine erhöhte Gewinnzuteilung nach fremdüblichen Maßstäben rechtfertigen, oder wenn die Gewinnverteilung aus sonstigen wirtschaftlichen Gründen im Fremdvergleich angemessen erscheint.⁴

2.1.2.2 Erbschaftsteuer

a) Rechtliche Grundlagen

Für die schenkungsteuerliche Behandlung von Sondergewinnbezugsrechten sind folgende gesetzliche Grundlagen relevant:

§ 7 Abs. 6 ErbStG lautet:

„Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet, die insbesondere der Kapitaleinlage, der Arbeits- oder der sonstigen Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht entspricht oder die einem fremden Dritten üblicherweise nicht eingeräumt würde, gilt das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist.“

¹ BFH v. 29.05.1972 – GrS 4/71, BStBl II 1973, 5.

² GRIESEL, in: DARAGAN/HALACZINSKY/RIEDEL, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 7 Rdnr. 168; MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 140.

³ BFH v. 29.05.1972 – GrS 4/71, BStBl II 1973, 5.

⁴ BIRNBAUM/ESCHER, DStR 2014, 1413, 1416.

In **R E 7.8 ErbStR 2011** heißt es hierzu:

„(1) Ist bei den Ertragsteuern eine Entscheidung über das Vorliegen und den Umfang eines überhöhten Gewinnanteils getroffen worden, ist diese Entscheidung in der Regel auch für die Schenkungsteuer zu übernehmen. In anderen Fällen ist der Jahreswert des überhöhten Gewinnanteils selbstständig zu ermitteln. Soweit bei der Gesellschaft eine Änderung der Ertragsaussichten nicht zu erwarten ist, kann er von dem durchschnittlichen Gewinn der letzten drei Wirtschaftsjahre vor der Schenkung abgeleitet werden. Für die Berechnung des Kapitalwerts ist, soweit keine anderen Anhaltspunkte für die Laufzeit gegeben sind, davon auszugehen, dass der überhöhte Gewinnanteil dem Bedachten auf unbestimmte Zeit in gleich bleibender Höhe zufließen wird; der Kapitalwert ist das 9,3fache des Jahreswerts (§ 13 Abs. 2 BewG).

(2) Die nachträgliche Gewährung einer überhöhten Gewinnbeteiligung und die nachträgliche Erhöhung einer bereits zuvor gewährten überhöhten Gewinnbeteiligung sind Sachverhalte, die ebenfalls unter § 7 Abs. 6 ErbStG fallen.“

§ 97 Abs. 1a Nr. 1 ErbStG lautet auszugsweise:

„Der nach § 109 Abs. 2 ermittelte gemeine Wert ... ist wie folgt aufzuteilen:

- a) Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen;*
- b) Der verbleibende Wert ist nach dem für die Gesellschafter maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.“*

b) Ausgangsfall

Die Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft, der mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestattet ist, führt danach erbschaftsteuerlich zu einer Aufspaltung der einheitlichen Zuwendung in zwei getrennt zu bewertende Zuwendungsgegenstände, nämlich den Anteil an der Personengesellschaft selbst mit seinem gemeinen Wert und das Gewinnübermaß.

Beispiel:

Vater V ist mit 20 % an der VT-GmbH & Co. KG beteiligt. Aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelungen stehen ihm als übertragbares und vererbliches Sonderrecht 50 % des laufenden Gewinns zu. Der gemeine Wert der KG beträgt 10 Mio. €, ihr Buchwert 2 Mio. €. Das Kapitalkonto von V beträgt 400.000 €, die Kapitalkonten der anderen Gesellschafter 1,6 Mio. €. Der nachhaltig erzielbare Jahresgewinn beträgt 800.000 €. V schenkt seine Beteiligung mit dem Sondergewinnbezugsrecht seiner Ehefrau E.

Lösung:

- Wert des nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG geschenkten Anteils:
 - Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG: 400.000 €
 - § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 2 Mio. € = 8 Mio. €
 - nach Gewinnverteilungsschlüssel auf Gesellschafter aufzuteilen; hier: 8 Mio. € × 50 % = 4 Mio. €**
 - insgesamt **4,4 Mio. €**
 - (anstatt: 10 Mio. € × 20 % = 2 Mio. €)
- Wert des nach § 7 Abs. 6 ErbStG geschenkten Gewinnübermaßes:
 - 800.000 € × (50 % – 20 %) = 240.000 €
 - 240.000 € × 9,3 = **2.232.000 €**
 - Gesamterwerb: **6.632.000 €**

Nachdem durch das ErbStRG vom 24.12.2008¹ die Steuerwerte von Beteiligungen an Personengesellschaften an die Verkehrswerte angepasst worden sind und der gemeine Wert, der sich im Wesentlichen nach dem Ertragswert richtet, maßgebend ist, kann es bei der Schenkung eines Gesellschaftsanteils, der bereits mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestattet ist, zu einer schenkungsteuerlichen Doppelerfassung der überhöhten Gewinnbeteiligung kommen. Zum einen besteht das Risiko, dass das überhöhte Gewinnbezugsrecht über § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b) BewG in die Bewertung des Gesellschaftsanteils einfließt, zum anderen wird es nochmal gesondert nach § 7 Abs. 6 ErbStG erfasst.²

Es ist zu vermuten, dass der Gesetzgeber die Behandlung einer kapitaldisproportionalen Gewinnverteilung im Rahmen des § 97 Abs. 1a BewG nicht bedacht hat, da Vorabgewinnanteile bei der Verteilung der stillen Reserven

¹ BGBl 2008, 3018.

² Vgl. BIRNBAUM/ESCHER, DStR 2014, 1413, 1418.

ausdrücklich unberücksichtigt bleiben, § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b), zweiter Halbsatz BewG.¹ Ein Gewinnübermaß hat jedoch die gleiche wirtschaftliche Wertung wie ein Vorabgewinn. Die Aufteilung der stillen Reserven auf die Gesellschafter nach dem „Gewinnverteilungsschlüssel“ gem. § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG ist daher im Sinne einer **beteiligungentsprechenden Gewinnverteilung** zu verstehen.² Disquotale Gewinnanteile sind dabei unberücksichtigt zu lassen.

§ 7 Abs. 6 ErbStG ist m.E. lediglich eine „Zerlegungsvorschrift“, die keinen neuen steuerpflichtigen Vorgang schafft, sondern eine nach § 7 Abs. 1 ErbStG einheitliche Schenkung einer Beteiligung mit Gewinnübermaß in zwei selbständig zu behandelnde Teile zerlegt.³ Das Gewinnübermaß ist somit gesondert zu bewerten und anzusetzen, dafür darf bei der Bewertung des Gesellschaftsanteils an sich die Verteilung der stillen Reserven nur nach der (reduzierten) Quote der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft erfolgen. Die Bereicherung bemisst sich dabei nach dem Kapitalwert der übermäßigen Gewinnbeteiligung. Entscheidend für den heranzuziehenden Kapitalisierungsfaktor ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über die Dauer der übermäßigen Gewinnbeteiligung.⁴

- Bei einer festen Laufzeit ist der Jahreswert mit dem Vervielfältiger nach Anlage 9a zum BewG anzusetzen (§ 13 Abs. 1 BewG);
- bei einer Anknüpfung an ein bestimmtes Lebensalter des Berechtigten erfolgt die Bewertung nach § 14 Abs. 1 BewG;
- in allen sonstigen Fällen kann der Kapitalwert mit dem 9,3fachen des Jahreswerts (§ 13 Abs. 2 BewG) angesetzt werden.⁵
- Der Jahreswert wird durch § 16 BewG begrenzt.

¹ Vgl. BIRNBAUM/ESCHER, DStR 2014, 1413, 1418.

² Zum Teil wird gefordert, § 7 Abs. 6 ErbStG teleologisch auf „null“ zu reduzieren und bei nächster Gelegenheit abzuschaffen (FISCHER, in: FISCHER/JÜPTNER/PAHLKE/WACHTER, ErbStG, § 7 Rdnr. 521).

³ Vgl. MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 138 (umstr.).

⁴ Vgl. GRIESEL, in: DARAGAN/HALACZINSKY/RIEDEL, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 7 Rdnr. 165.

⁵ R E 7.8 Abs. 1 ErbStR 2011.

Es ist zu empfehlen, vertragliche Vereinbarungen über einen erhöhten Gewinnanteil zu befristen, um damit einen geringeren Kapitalisierungsfaktor zu erreichen. Hierfür wird es im Regelfall ausreichen, wenn der Gesellschaftsvertrag entsprechende Kündigungsfristen beinhaltet, um damit eine unbefristete Verlängerung zu vermeiden.¹

Vorzugswürdige Lösung:

- Wert der Beteiligung ohne Berücksichtigung des Gewinnübermaßes:
 - Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG:
400.000 €
 - § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach
Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 2 Mio. € = 8 Mio. €,
8 Mio. € × 20 % = 1.600.000 €
 - insgesamt **2 Mio. €**
- Wert des Gewinnübermaßes, § 7 Abs. 6 ErbStG:
800.000 € × 30 % = 240.000 €
240.000 € × 9,3 = 2.232.000 €
- Gesamterwerb: **4.232.000 €**

c) Isolierte Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels

Beispiel:

Vater V und Tochter T sind die einzigen Gesellschafter der VT-GmbH & Co. KG. V ist mit 80 %, T mit 20 % an der Gesellschaft beteiligt. V und T ändern den Gesellschaftsvertrag dahingehend, dass beide künftig mit 50 % am Gewinn und Verlust beteiligt sein sollen.

Es ist umstritten, ob § 7 Abs. 6 ErbStG auch auf die isolierte Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels zugunsten eines Gesellschafters anwendbar ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fallen nicht nur die nachträgliche Gewährung einer überhöhten Gewinnbeteiligung, sondern auch die

¹ BRUSCHKE, ErbStB 2013, 358, 361.

nachträgliche Erhöhung einer bereits zuvor gewährten überhöhten Gewinnbeteiligung unter § 7 Abs. 6 ErbStG.¹ Hierfür spricht, dass es auch in diesen Fällen um die „Ausstattung“ einer Beteiligung an einer Personengesellschaft geht und hierbei noch deutlicher zutage tritt, dass es sich um eine selbständige Schenkung handelt.² Dagegen spricht jedoch, dass die Anordnung einer **selbständigen** Schenkung ein anderes Geschäft voraussetzt, gegenüber dem die schenkweise Zuwendung des Gewinnübermaßes unselbständig sein kann; unselbständig kann eine Schenkung aber nur gegenüber einer anderen Schenkung sein, so dass m.E. nach dem Wortlaut des Gesetzes eine andere Schenkung Voraussetzung ist, mit der die schenkweise Zuwendung des überhöhten Gewinnbezugsrechts verbunden ist.³ Da die Erhöhung der Gewinnbeteiligung aber nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG besteuert werden kann, ist der Meinungsstreit für die Praxis unerheblich.

d) Sonstige Fälle

Beispiel 1:

*Vater V ist einziger Gesellschafter der V-GmbH & Co. KG. Der gemeine Wert der KG beträgt 10 Mio. €, ihr Buchwert 2 Mio. €. Das Kapitalkonto des V beträgt 500.000 €. Der nachhaltig erzielbare Jahresgewinn beträgt 800.000 €. Er ändert den Gesellschaftsvertrag dahingehend, dass ihm als **höchstpersönliche** Sonderrechte unabhängig von seiner Beteiligung am Festkapital 80 % der Gewinnbezugsrechte und ein Mehrstimmrecht von 51 % zustehen. Sodann schenkt V seiner Tochter T einen Kommanditanteil mit einer Beteiligung am Festkapital von 80 %. Er selbst bleibt somit mit 20 % am Kommanditkapital beteiligt.*

Es liegt eine nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerbare Zuwendung des V an T in Gestalt des Kommanditanteils vor.

¹ Vgl. R E 7.8 Abs. 2 ErbStR 2011.

² GECK, in: KAPP/EBELING, ErbStG, § 7 Rdnr. 190.8; WEINMANN, in: MOENCH/WEINMANN, ErbStG, § 7 Rdnr. 239.

³ So auch MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 137; FISCHER, in: FISCHER/JÜPTNER/PAHLKE/WACHTER, ErbStG, § 7 Rdnr. 522.

– Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG:	
500.000 € × 80 % =	400.000 €
– § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 500.000 € = 9,5 Mio. €, nach Gewinnverteilungsschlüssel auf Gesellschafter aufzuteilen; hier: 9,5 Mio. € × 20 % =	<u>1,9 Mio. €</u>
insgesamt	2,3 Mio. €

Alternativ:

– Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG:	
500.000 € × 80 % =	400.000 €
– § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 500.000 € = 9,5 Mio. €, nach beteiligungsbezogenem Gewinnverteilungsschlüssel auf Gesellschafter aufzuteilen; hier: 9,5 Mio. € × 80 % = 7,6 Mio. € abzgl. zurückbehaltenes Gewinnübermaß zugunsten V: 800.000 € × 60 % = 480.000 € 480.000 € × 9,3 =	<u>4.464.000 €</u>
	<u>3.136.000 €</u>
insgesamt	3.536.000 €

Fortsetzung:

Nach fünf Jahren ändern V und T den Gesellschaftsvertrag dahingehend, dass sich die Gewinnverteilung (wieder) nach dem Verhältnis der Festkapitalkonten (V 20 %, T 80 %) richtet.

Die Beseitigung eines Mindergewinnbezugsrechts wird nicht von § 7 Abs. 6 ErbStG erfasst („Ausstattung“ mit einem Gewinnübermaß), könnte aber als Verzicht auf einen vermögenswerten Vorteil eine eigenständige freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen.

• Wert des übertragenen Gewinnbezugsrechts: 800.000 € × 60 % = 480.000 € 480.000 € × 9,3 =	<u>4.464.000 €</u>
--	---------------------------

1. Alternative Fortsetzung:

V verstirbt und vererbt seinen 20%igen Anteil (mit 80%igem Gewinnbezugsrecht) seiner Tochter T, die nun mit 100 % an der GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Kapitalkonten betragen unverändert insgesamt 500.000 €, das bei V verbliebene Kapitalkonto somit 100.000 €.

Es liegt ein nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbarer Erwerb von Todes wegen durch T vor. T erwirbt einen 20%igen Kommanditanteil mit einem 20%igen Gewinnbezugsrecht:

- Wert der Beteiligung ohne Berücksichtigung des Gewinnübermaßes:
 - Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG:
100.000 €
 - § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 2 Mio. € = 8 Mio. €,
8 Mio. € × 20 % = 1.600.000 €
- insgesamt **2 Mio. €**
- Die 80%ige Beteiligung der T erhält durch den Tod des V ihre 80%ige Gewinnbeteiligung zurück. Hierin ist m.E. keine weitere Zuwendung von Todes wegen von V an T zu sehen, da die übermäßige Gewinnbeteiligung des V durch dessen Ableben erloschen ist.¹

2. Alternative Fortsetzung:

V verstirbt und vererbt seinen 20%igen Anteil seinem Sohn S. Das höchstpersönliche Sondergewinnbezugsrecht entfällt. T und S sind am Gewinn entsprechend ihrer Beteiligung an der KG (T 80 %, S 20 %) beteiligt.

V – S: Es liegt ein nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbarer Erwerb von Todes wegen wegen des 20%igen Kommanditanteils durch S vor.

¹ Vgl. GRIESEL, in: DARAGAN/HALACZINSKY/RIEDEL, Praxiskommentar ErbStG und BewG, § 7 Rdnr. 169; SCHUCK, in: VISKORF, ErbStG, § 7 Rdnr. 241.

- Wert der Beteiligung ohne Berücksichtigung des Gewinnübermaßes:
 - Kapitalkonto aus Gesamthandsbilanz, § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG:
100.000 €
 - § 97 Abs. 1a Nr. 1b BewG: gemeiner Wert der KG nach
Abzug aller Kapitalkonten: 10 Mio. € – 2 Mio. € = 8 Mio. €,
8 Mio. € × 20 % = 1.600.000 €
- insgesamt **2 Mio. €**

V – T: siehe oben, die 80%ige Beteiligung der T erhält durch den Tod des V ihre 80%ige Gewinnbeteiligung zurück. Hierin ist m.E. keine weitere Zuwendung von Todes wegen von V an T zu sehen, da die übermäßige Gewinnbeteiligung des V durch dessen Ableben schlichtweg erloschen ist.¹

e) Sonstige Fallkonstellationen

Überhöhte schuldrechtliche Sondervergütungen, wie Tätigkeitsvergütungen, Miet- oder Darlehenszinsen, werden nicht von § 7 Abs. 6 ErbStG erfasst. Sie können jedoch freigebige Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen.

Eine **zu niedrig bemessene Geschäftsführervergütung** des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft² führt nach einem Urteil des FG Niedersachsen vom 16.10.2012³ dagegen nicht zu einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung des Komplementärs an die anderen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft. Da die Geschäftsführungstätigkeit eines Komplementärs durch seine Gewinnbeteiligung abgegolten ist und kein weitergehender Anspruch auf eine „fremdübliche“ Vergütung besteht, bleibt kein Platz für eine vermeintliche Unangemessenheit der über die Gewinnbeteiligung hinausgehenden Geschäftsführervergütung.

¹ Vgl. GRIESEL, in: DARAGAN/HALACZINSKY/RIEDEL, Praxiskommentar ErbStG und BewG, § 7 Rdnr. 169; SCHUCK, in: VISKORF, ErbStG, § 7 Rdnr. 241.

² Siehe unten Beispiel unter 3.5.3. Variante 1.

³ FG Niedersachsen v. 16.10.2012 – 3 K 251/12, EFG 2013, 63.

2.2 Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen

Literatur (Auswahl): JESSE, Erbschaftsteuerreform 2009 und gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln, FR 2011, 201 (Teil I), FR 2011, 303 (Teil II); KRUMM, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln und erbschaftsteuerliche Schenkungsfiktion, NJW 2010, 187; NEUMAYER/IMSCHWEILER, Schenkungsteuer beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf Basis gesellschaftsvertraglicher Abfindungsklauseln, DStR 2010, 201.

2.2.1 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB (i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB) steht einem aus einer Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafter grundsätzlich eine Abfindung in Geld nach Maßgabe des Verkehrswerts bei Fortführung der Gesellschaft zu. Maßgeblich ist dabei die indirekte Methode,¹ d.h., dass zunächst eine Bewertung des Unternehmens durchgeführt wird, aus welcher sodann der Anteilswert abgeleitet wird. Eine bestimmte Bewertungsmethode ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, in der Praxis durchgesetzt hat sich jedoch das Ertragswertverfahren, zu welchem das IDW den Standard IDW S 1² entwickelt hat.

Da die Regelungen zur Abfindungshöhe dispositiv sind, finden sich in der Praxis in Gesellschaftsverträgen häufig Abfindungsklauseln, die zu einer unterhalb des Verkehrswerts liegenden Abfindung führen. Bei der sogenannten **Buchwertklausel** erfolgt die Abfindung in Höhe des Kapitalkontos, d.h., sie umfasst den Kapitalanteil des Gesellschafters nach der Handelsbilanz, die stehengelassenen Gewinne sowie den entsprechenden Anteil an den offenen Rücklagen der Gesellschaft.³ Nach anderen Abfindungsklauseln wird z.B. nur ein bestimmter Prozentsatz des Verkehrswerts gewährt. Eine Teilhabe an den stillen Reserven des Unternehmens einschließlich des Firmen- oder Geschäftswerts findet dabei regelmäßig nicht statt.⁴

¹ BGH v. 21.04.1955 – II ZR 227/53, NJW 1955, 1025, 1027.

² IDW S 1 mit Stand v. 02.04.2008, FN-IDW Nr. 7/2008, 271 ff.

³ JESSE, FR 2011, 201, 206.

⁴ MOENCH, ErbStG, § 7 Rdnr. 232; MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 127.

Beispiel einer Buchwertklausel:¹

„Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, erhält er als Abfindung den Buchwert seiner Beteiligung zum Ende des dem Ausscheiden vorangegangenen Geschäftsjahres. Stille Reserven, ein selbst geschaffener Unternehmenswert sowie sonstige nicht bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter bleiben bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens ebenso außer Betracht wie schwebende Geschäfte oder der Unternehmensertrag. Ist die Abfindungsregelung aufgrund eines groben Missverhältnisses zwischen Abfindungs- und Verkehrswert von Anfang an oder aus sonstigen Gründen unwirksam oder ist dieses grobe Missverhältnis als Folge der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft nachträglich entstanden und besteht es im Zeitpunkt des Ausscheidens fort, ist dem ausscheidenden Gesellschafter die nach Gesetz und Rechtsprechung niedrigste noch zulässige Abfindung zu gewähren.“

Derartige Buchwert- oder Minderwertabfindungsklauseln bezwecken i.d.R. den Schutz der Gesellschaft und der verbleibenden Gesellschafter vor einem zu hohen Liquiditätsabfluss sowie die Vermeidung von Auseinandersetzungen bei der Wertfindung. Es bestehen jedoch gewisse Schranken, die es zu beachten gilt, sollen die Abfindungsklauseln dauerhaft Bestand haben:

Die Abfindungsregelung darf das außerordentliche oder ordentliche Kündigungsrecht des Gesellschafters nicht faktisch ausschließen oder erheblich einschränken, indem die Kündigung so nachteilige Wirkungen hat, dass der Gesellschafter in seiner Entscheidung über die Kündigung unangemessen eingengt wird;² anderenfalls ist sie gem. § 723 Abs. 3 BGB unwirksam und es ist eine angemessene Abfindung zu zahlen, die im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung zu ermitteln ist und deren Höhe sich an den Umständen des Einzelfalls orientiert, wobei insbesondere die mit der Abfindungsregelung verfolgten Ziele und die Ertrags- und Vermögenslage der Gesellschaft zu berücksichtigen sind.³ Die Abfindungshöhe wird an § 138

¹ GIEHL, in: Beck'sche Online-Formulare Vertrag, 33. Edition 2015, 7.4.1.2, Stand: 01.06.2015.

² BGH v. 13.03.2006 – II ZR 295/04, NZG 2006, 425; v. 07.04.2008 – II ZR 3/06, NZG 2008, 463, 465 f.

³ BGH v. 20.09.1993 – II ZR 104/92, NJW 1993, 3193, 3194.

BGB – Nichtigkeit eines sittenwidrigen Rechtsgeschäfts, insbesondere wegen Knebelung oder Gläubigergefährdung – gemessen. Ein Abfindungsausschluss ist daher regelmäßig nichtig, sonstige Abfindungsklauseln (insbesondere Buchwertklauseln) dann, wenn die danach geschuldete Abfindung bereits im Zeitpunkt ihrer Vereinbarung erheblich unter dem Verkehrswert liegt.¹ Ergibt sich eine erhebliche Abweichung erst später, kann die Abfindungshöhe nach § 242 BGB anzupassen sein, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Regelung dem Gesellschafter nicht mehr zumutbar ist.² Das ist anhand einer Abwägung der Gesamtumstände zu entscheiden, wozu z.B. die Dauer der Mitgliedschaft des Ausgeschiedenen in der Gesellschaft, sein Anteil am Aufbau und Erfolg des Unternehmens und der Anlass seines Ausscheidens zählen.³ Da die Unverhältnismäßigkeit der Abweichung der Abfindung vom tatsächlichen Wert somit insgesamt von den konkreten Gesamtumständen abhängt, lehnt die Rechtsprechung feste und damit klare quotenmäßige Grenzen ab.⁴ Führt die Abfindungsregelung gezielt und einseitig zur Gläubigerbenachteiligung, weil sie lediglich auf den Fall beschränkt ist, dass der Gesellschafter persönlich Insolvenz anmeldet oder sein Gesellschaftsanteil gepfändet wird, ist sie nichtig gem. § 138 BGB und die Abfindungshöhe richtet sich nach dem Verkehrswert des Anteils des Gesellschafters.⁵

Bei der Bewertung der Zulässigkeit einer Abfindungsklausel sind im Rahmen einer Gesamtbetrachtung neben der Abfindungshöhe auch die Zahlungsmodalitäten, insbesondere der Auszahlungszeitraum und die Verzinsung zu berücksichtigen.

¹ BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, NJW 1992, 892, 894.

² BGH v. 24.05.1993 – II ZR 36/92, NJW 1993, 2101, 2102; v. 17.12.2001 – II ZR 348/99, DStR 2002, 461.

³ BLAUM/SCHOLZ, in: HOFFMANN-BECKING/RAWERT, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, VIII.D.3. Rdnr. 7.

⁴ BLAUM/SCHOLZ, in: HOFFMANN-BECKING/RAWERT, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, VIII.D.3. Rdnr. 7; BGH v. 24.05.1993 – II ZR 36/92, NJW 1993, 2101, 2102; für eine Grenze von 2/3 des Verkehrswerts UMER/SCHÄFER, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 738 Rdnr. 52; z.T. wird 50 % des tatsächlichen Werts als allerunterste Grenze genannt.

⁵ BGH v. 12.06.1975 – II ZB 12/73, NJW 1975, 1835, 1836; BGH v. 19.06.2000 – II ZR 73/99, NZG 2000, 1027, 1028.

2.2.2 Schenkungsteuerliche Auswirkungen

2.2.2.1 Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Buchwertklausel, § 7 Abs. 5 ErbStG

§ 7 Abs. 5 ErbStG lautet:

„Ist Gegenstand der Schenkung eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, in deren Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, dass der neue Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft oder im Fall eines vorherigen Ausscheidens nur den Buchwert seines Kapitalanteils erhält, werden diese Bestimmungen bei der Feststellung der Bereicherung nicht berücksichtigt. Soweit die Bereicherung den Buchwert des Kapitalanteils übersteigt, gilt sie als auflösend bedingt erworben.“

§ 7 Abs. 5 ErbStG ist eine Bewertungsregel, da hiermit vorgeschrieben wird, dass die Buchwertklausel bei der Bewertung des geschenkt erhaltenen Anteils zunächst nicht wertmindernd zu berücksichtigen ist. Sie bewirkt damit konkret, dass der Beschenkte zunächst einen überhöhten Anteilswert versteuern muss, obwohl der Gesellschaftsanteil am „Markt“ einen erheblich geringeren Wert hat – denn ein fremder Dritter würde für einen Gesellschaftsanteil, der mit einer Buchwertwertklausel belegt ist, einen Wertabschlag vornehmen und entsprechend weniger hierfür bezahlen.¹

§ 7 Abs. 5 ErbStG findet keine Anwendung auf:

- den Übergang eines Anteils an einer Personengesellschaft **von Todes wegen**, auch nicht bei Schenkungen auf den Todesfall. In dem Fall ist eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Buchwertklausel nach den allgemeinen Bewertungsregeln zu beachten;
- **Veräußerungen** von Anteilen an Personengesellschaften zum Buchwert;
- Erwerbe von Anteilen an **Kapitalgesellschaften**.

Es ist umstritten, ob § 7 Abs. 5 ErbStG anwendbar ist, wenn die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Abfindung zwar unter dem Verkehrswert, aber über dem Buchwert, bzw. wenn sie unter dem Buchwert liegt.² Nach dem Wortlaut der Vorschrift dürfte dies nicht der Fall sein,³ allerdings könn-

¹ GÖTZ, in: WILMS/JOCHUM, ErbStG/BewG/GrEStG, § 7 ErbStG Rdnr. 310.

² Umstritten, vgl. GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 7 Rdnr. 381 m.w.N.

³ GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, § 7 ErbStG Rdnr. 379; GÖTZ, in: WILMS/JOCHUM, ErbStG/BewG/GrEStG, § 7 ErbStG Rdnr. 314.

te § 7 Abs. 5 ErbStG dann einfach dadurch umgangen werden, dass die Abfindungsklausel sich nach dem Buchwert „zzgl. X %“ oder „abzüglich Y %“ richtet.¹ Die überwiegende Auffassung im Schrifttum plädiert daher dafür, § 7 Abs. 5 ErbStG zur Anwendung zu bringen, wenn die Buchwertklausel Zu- oder Abschlagsbestimmungen enthält.² Klauseln, die den Abfindungsbetrag aus anderen Berechnungsgrundlagen ableiten oder den Abfindungsanspruch vollständig ausschließen, können m.E. dagegen nicht mehr als Buchwertklauseln i.S.d. § 7 Abs. 5 ErbStG angesehen werden.³

Scheidet der Beschenkte eines Tages gegen Buchwertabfindung aus der Personengesellschaft aus, greift **§ 7 Abs. 5 Satz 2 ErbStG**. Bei Bedingungseintritt, also bei Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Auflösung der Gesellschaft, ist der ursprüngliche Schenkungsteuerbescheid auf Antrag (!) zu berichtigen gem. § 5 Abs. 2 BewG. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt, § 5 Abs. 2 Satz 2 BewG. Wird die rechtzeitige Antragstellung versäumt, kommt ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO in Betracht.⁴

Zur Frage des Eintritts der Bedingung heißt es in **HE 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011:**

„Die Bedingung tritt ein, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters der Steuerwert seines Anteils über der Abfindung liegt. Der auflösend bedingte Teil seines Erwerbs entspricht dann dem Steuerwert des bei der Schenkung angesetzten Anteils abzüglich des Buchwerts im Zeitpunkt der Schenkung. Auf Antrag ist in diesem Fall die Steuer zu erstatten, die auf diesen Unterschiedsbetrag entfällt, höchstens jedoch die Steuer, die auf den Unterschiedsbetrag zwischen der Abfindung und dem höheren Steuerwert vom Zeitpunkt des Ausscheidens entfällt. Auf die Identität zwischen den stillen Reserven vom Zeitpunkt der Schenkung und den stillen Reserven vom Zeitpunkt des Ausscheidens des Beschenkten kommt es nicht an.“

Nach Auffassung der Finanzverwaltung tritt die für eine Steuererstattung erforderliche Bedingung somit nur ein, wenn der Steuerwert des Personengesellschaftsanteils zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters

¹ Vgl. GECK, in: KAPP/EBELING, § 7 ErbStG Rdnr. 184.1.

² Vgl. WEINMANN, in: MOENCH/WEINMANN, ErbStG, § 7 Rdnr. 232.

³ Vgl. GÖTZ, in: WILMS/JOCHUM, ErbStG/BewG/GrEStG, § 7 ErbStG Rdnr. 316.

⁴ GÖTZ, in: GÜRSCHING/STENGER, BewG, § 5 Rdnr. 8; KREUTZIGER, in: KREUTZIGER/SCHAFFNER/STEPHANY, BewG, § 5 Rdnr. 8.

über dem Abfindungsbetrag liegt, und es ist höchstens die Steuer zu erstatten, die auf den Unterschiedsbetrag zwischen der Abfindung und dem Steuerwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens entfällt.¹

Beispiel:²

A schenkt seinem Sohn S im Jahr 2012 einen Anteil an der A-GmbH & Co. KG mit einem steuerlichen Wert von 1,2 Mio. € und einem Buchwert von 1 Mio. €. Für den Fall des Ausscheidens des S ist im Gesellschaftsvertrag geregelt, dass er eine Abfindung in Höhe des Buchwerts seines Gesellschaftsanteils erhält. Im Jahr 2020 scheidet S aus der Gesellschaft aus. Zu diesem Zeitpunkt hat der Gesellschaftsanteil einen steuerlichen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 1,5 Mio. € (Differenz 500.000 €). Entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Regelung erhält S als Abfindung den Buchwert seines Anteils i.H.v. 1,5 Mio. €.

Bei Erwerb des Anteils an der A-GmbH & Co. KG unterliegt der volle Steuerwert des Anteils, also 1.200.000 €, der Besteuerung (vorbehaltlich etwaiger Steuerbefreiungen, abzgl. etwaiger Freibeträge).

Bei Ausscheiden des S aus der Gesellschaft im Jahr 2020 steht fest, dass die Differenz zwischen dem Steuerwert des Anteils zur Zeit der Schenkung (1,2 Mio. €) und dem Buchwert in diesem Zeitpunkt (1 Mio. €), also 200.000 €, nicht geschenkt worden ist, so dass die Steuer, die auf diesen Betrag bei der Steuerfestsetzung für die Schenkung im Eintrittsjahr entfällt, auf Antrag zu erstatten ist. Bezüglich dieses Betrags tritt die auflösende Bedingung ein, und die Steuerfestsetzung für die Schenkung im Jahr 2012 ist gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) AO i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG zu berichtigen.

Variante 1:

Zum Zeitpunkt des Ausscheidens von S hat sein Gesellschaftsanteil zwar ebenfalls einen steuerlichen Wert von 2 Mio. €, durch ein hohes

¹ H E 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011.

² Nach Beispiel in H E 7.7 „Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft“ ErbStH 2011.

variables Kapitalkonto beträgt der Buchwert jedoch 1,9 Mio. € (Differenz 100.000 €).

Nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung kann in diesem Fall nur die auf den Betrag von 100.000 € entfallende Schenkungsteuer erstattet werden.

Dies widerspricht m.E. jedoch dem bei der Schenkungsteuer geltenden Stichtagsprinzip gem. § 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.¹

Zu beachten ist schließlich, dass eine ggf. zu erstattende Schenkungsteuer nicht nach § 233a AO verzinst wird. In Abhängigkeit von der Dauer der Zugehörigkeit des Gesellschafters zur Personengesellschaft kann der Barwert der Schenkungsteuererstattung daher gering sein.

2.2.2.2 Besteuerung der Abfindung des ausscheidenden Erben, § 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG

„Überträgt ein Erbe ein auf ihn von Todes wegen übergegangenes Mitgliedschaftsrecht an einer Personengesellschaft unverzüglich nach dessen Erwerb auf Grund einer 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 ergibt, höher als der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch, so gehört nur der Abfindungsanspruch zum Vermögensanfall im Sinne des Absatzes 1 Satz 2.“

In § 10 Abs. 10 ErbStG und korrespondierend in § 7 Abs. 7 Satz 3 ErbStG wird seit dem 01.01.2009 der Fall neu geregelt, wenn die Gesellschaftsanteile in Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften zwar als vererbliche Mitgliedschaftsrechte ausgestaltet sind, dem oder den Erben die Gesellschaftsanteile also zunächst anfallen, gleichzeitig im Gesellschaftsvertrag aber die Verpflichtung begründet wurde, dass der oder die Erben die Gesellschaftsanteile an die Mitgesellschafter abzutreten haben, wenn es sich bei dem oder den Erben nicht um bestimmte Personen handelt (sog. Hinauskündigungsklauseln).² Typischerweise wird dabei den ausscheidenden Gesellschaftern, also den Erben des Erblassers, eine Abfindung zugesprochen, die bis auf null herabgesetzt sein kann, meistens jedoch unter dem gemeinen Wert des Gesellschaftsanteils liegt. Ziel der Neuregelung ist es, dass in solchen Fällen der gemeine Wert des Personengesellschaftsan-

¹ Vgl. JESSE, FR 2011, 201, 208; GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 7 Rdnr. 377.

² Siehe auch GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 10 Rdnr. 274 ff.

teils insgesamt ein Mal besteuert wird:¹ bei dem hinausgekündigten Erben wird nach § 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG der Abfindungsanspruch besteuert, bei dem oder den Erwerbern des Gesellschaftsanteils dagegen der gemeine Wert des Gesellschaftsanteils abzgl. des Abfindungsbetrags, § 7 Abs. 7 Satz 3 ErbStG n.F. (dies hätte richtigerweise zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ff. ErbStG gehört).

§ 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG erfasst nur Fälle, in denen es zu einem **Zwischenerwerb des Anteils durch den Erben** kommt, der Personengesellschaftsanteil also zunächst von Todes wegen auf den Erben oder die Miterben übergeht, weil die gesetzliche Regelung des § 177 HGB („*Beim Tod eines Kommanditisten wird die Gesellschaft mangels abweichender vertraglicher Bestimmung mit den Erben fortgesetzt.*“) nicht abbedungen wurde oder sich im Gesellschaftsvertrag in einer einfachen Nachfolgeklausel (z.B. „*Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft mit seinen Erben oder den Vermächtnisnehmern fortgesetzt.*“) wiederfindet. § 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG ist demnach von vorneherein nicht anwendbar, wenn der Erblasser mit seinem Ableben aus der Gesellschaft ausscheidet, sei es aufgrund der gesetzlichen Regelungen (§ 727 Abs. 1 BGB, §§ 105 Abs. 3, 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB: „*Die Gesellschaft wird durch den Tod eines der Gesellschafter aufgelöst, sofern nicht aus dem Gesellschaftsvertrag sich ein anderes ergibt.*“), sei es aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Fortsetzungsklausel (z.B. „*Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst; der Gesellschafter scheidet vielmehr mit seinem Ableben aus der Gesellschaft aus. Sein Anteil an der Gesellschaft wächst den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft an.*“).

Der im Zeitpunkt des Todes bestehende Gesellschaftsvertrag muss dem Wortlaut nach eine Weiterübertragungsverpflichtung hinsichtlich des von Todes wegen übergegangenen Personengesellschaftsanteils **von dem Erben** (nicht: Vermächtnisnehmer) **an „die Mitgesellschafter“**² (nicht: an „einen“ Mitgesellschafter oder einen „Dritten“) vorsehen.³

¹ Siehe Begründung des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/11107, S. 9.

² Vgl. R E 10.13 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011.

³ WEINMANN, in: WEINMANN/MOENCH, ErbStG, § 10 Rdnr. 113 a.E.; JESSE, FR 2011, 201, 209 m.w.N.

Die Weiterübertragung oder Einziehung muss „unverzüglich“ nach dem Erwerb erfolgen, also in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb. Der zeitliche Zusammenhang dürfte gewahrt sein, wenn die Weiterübertragung innerhalb eines Zeitraums von bis zu sechs Monaten nach der Kenntniserlangung des Erben von dem Erwerb geschieht.¹

Besteuert wird der gesellschaftsvertraglich vorgesehene niedrigere Abfindungsanspruch des ausscheidenden Erben, nicht der zunächst geerbte Gesellschaftsanteil.

Die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG finden auf den Abfindungsanspruch keine Anwendung, da dieser kein begünstigtes Vermögen darstellt. Der Abfindungsanspruch ist ein Geldanspruch, der nicht mit dem geerbten Gesellschaftsanteil identisch ist.²

Gestaltungshinweis: Die steuerlichen Probleme der §§ 10 Abs. 10, 7 Abs. 7, 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG lassen sich dadurch vermeiden, dass im Gesellschaftsvertrag für den Todesfall eine allgemeine oder qualifizierte Fortsetzungsklausel gilt und diese Nachfolgeregelungen auch im Testament beachtet und entsprechend umgesetzt werden.

Formulierungsvorschlag für eine einfache Fortsetzungsklausel:

„Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst; der Gesellschafter scheidet vielmehr mit seinem Ableben aus der Gesellschaft aus. Sein Anteil an der Gesellschaft wächst den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft an. Bei Verbleiben nur eines Gesellschafters erlischt die Gesellschaft und fällt automatisch unter Erlöschen der Gesellschaft dem verbleibenden Gesellschafter allein zu. Abfindungsansprüche weichender Erben werden in vollem Umfang ausgeschlossen.“

¹ Vgl. hierzu die Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der rückwirkenden Zurechnung von Einkünften bei der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft, BMF v. 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Tz. 8.

² WEINMANN, in: WEINMANN/MOENCH, ErbStG, § 10 Rdnr. 113.

Formulierungsvorschlag für eine qualifizierte Fortsetzungsklausel:

„Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft mit den Erben des Gesellschafters fortgesetzt, sofern es sich bei den Erben um leibliche Abkömmlinge des Gesellschafters handelt. Wird kein Abkömmling Erbe, so wird die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt. Jegliche Abfindung wird ausgeschlossen.“

2.2.2.3 Besteuerung des Anwachsungserwerbs der verbleibenden Gesellschafter, § 7 Abs. 7 Satz 1, § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG

§ 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nahezu wortgleich für den Fall des Ausscheidens bei Tod des Gesellschafters):

„Als Schenkung gilt auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt.“

Der Tatbestand der §§ 7 Abs. 7 Satz 1, 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG setzt voraus, dass bei einer Personengesellschaft der Übergang eines (Teil-) Gesellschaftersanteils auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft auf seinem (freiwilligen oder zwangsweisen) **Ausscheiden** beruht.¹ Offensichtlich soll dies vor allem den Anwachsungserwerb nach § 738 Abs. 1 BGB, § 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB betreffen,² wonach der Anteil des ausgeschiedenen Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft den verbleibenden Gesellschaftern wächst und an seine Stelle der Auseinandersetzungsanspruch gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB tritt.

Exkurs:

§ 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG nimmt jedoch nicht direkt Bezug auf die Anwachsung und nennt die zivilrechtliche Norm § 738 BGB auch nicht. Nach der heute zivilrechtlich herrschenden Meinung stellt die Anwachsung aber gerade nicht einen solchen Anteilsübergang dar. Bei der Anwachsung kommt es weder zu einem Übergang des Anteils an der Per-

¹ JESSE, FR 2011, 303.

² Vgl. R E 3.4 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.

sonengesellschaft auf die Gesellschaft noch auf die Gesellschafter. Vielmehr geht der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters an der Personengesellschaft unter.¹ Ein Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ist dem Personengesellschaftsrecht fremd. Auch ein Anteilsübergang im engeren Sinne auf die anderen Gesellschafter scheidet aus, denn kein Gesellschafter kann einen selbständigen weiteren Anteil derselben Personengesellschaft erwerben. Vielmehr wird durch eine Abtretung des Anteils an einen Mitgesellschafter dessen ursprüngliche Beteiligungsquote erhöht.²

Die Anwachsung i.S.d. § 738 BGB kann nur dann unter § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG subsumiert werden, wenn mit der traditionellen Gesamthandslehre die verbleibenden Gesellschafter als anteilige Erwerber des Vermögens vom ausscheidenden Gesellschafter anzusehen wären. Dementsprechend vertritt die bislang ganz herrschende Meinung, die mit der – mittlerweile zivilrechtsdogmatisch überholten – traditionellen Gesamthandslehre das Gesellschaftsvermögen als gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter und in der Anwachsung eine dingliche Rechtsänderung im Hinblick auf die Zuordnung der Vermögensgegenstände der Gesellschaft sieht, dass die Anwachsung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft eine fiktive Schenkung nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist.³

Mit der Anerkennung nicht nur der OHG, sondern auch der GbR als Rechtsträgerin und der Aufgabe der traditionellen Gesamthandslehre durch den BGH mit Urteil vom 29.01.2001⁴ ist ein dingliches Verständnis von § 738 Abs. 1 BGB jedoch zivilrechtlich überholt.⁵ Das Gesellschaftsvermögen ist den Gesellschaftern nur im Wege ihrer Beteiligung mittelbar zugeordnet, so dass die Anwachsung nicht zu einer dinglichen Rechtsänderung, sondern nur zu einer Änderung der Beteiligungsquote

¹ RICHTER/JOHN, Ubg 2014, S. 434.

² SAUTER, in: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 4. Aufl. 2014, § 8 Rdnr. 58.

³ BFH, Urt. v. 01.07.1992 – II R 12/90, BStBl II 1992, 925; MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 143; GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 7 Rdnr. 401; MOENCH/WEINMANN, ErbStG, § 3 Rdnr. 143; § 7 Rdnr. 255; PREISER, in: RÖDL, ErbStG, § 7 Tz. 16.2; OSTERMAYER/EHRHART, BB 2005, 2044; OSTERMAYER/RIEDL, BB 2006, 1662, 1665.

⁴ BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341.

⁵ RICHTER/JOHN, Ubg 2014, S. 434, 435 m.w.N.

führt.¹ Durch das Ausscheiden eines Gesellschafters erhöht sich nur wertmäßig die Beteiligung der verbleibenden Gesellschafter.² Es findet demnach zivilrechtlich keine Änderung in der Zuordnung von Vermögensgegenständen statt, vielmehr erfolgt eine nur **reflexartige Werterhöhung** der Anteile am Gesellschaftsvermögen, das sich nach dem Ausscheiden auf eine geringere Anzahl an Gesellschaftern verteilt. Das Ausscheiden ist m.E. somit nicht von dem Wortlaut des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG umfasst, der nach der zivilrechtlichen Sichtweise auszulegen ist. Eine vom Zivilrecht abweichende, besondere steuerrechtliche Beurteilung im Rahmen des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist nicht angezeigt.

§ 7 Abs. 7, § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt auch bei dem Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft³ (R E 3.4 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011), allerdings nicht – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁴ – bei einem freiwilligen rechtsgeschäftlichen Ausscheiden eines Gesellschafters.⁵

Soweit der Wert der angewachsenen Anteile über der hierfür geleisteten Abfindung liegt, ist er als – fiktive – Schenkung des Ausgeschiedenen an die Gesellschafter schenkung- bzw. (bei Ausscheiden durch Tod) erbschaftsteuerpflichtig.

Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG und (von natürlichen Personen) das Steuerklassenprivileg des § 19a ErbStG können grds. in Anspruch genommen werden.⁶

¹ SAENGER, in: SCHULZE U.A., BGB, 7. Aufl. 2012, § 738 Rdnr. 3; SCHMIDT, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2011, § 105 Rdnr. 207; PIEHLER/SCHULTE, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2013, Bd. 1, § 75 Rdnr. 5; REHM, in: WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften, 2010, S. 17.

² HABERMEIER, in: STAUDINGER, BGB, Neub. 2003, § 738 Rdnr. 4; ULMER, in: Münchener Kommentar zum BGB, 3. Aufl. 2011, § 738 Rdnr. 5.

³ BFH v. 01.07.1992 – II R 12/90, BStBl II, 925, 928; BVerfG v. 09.07.1993 – 2 BvR 1527/92, HFR 1993, 595; R E 3.4 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011; GECK, in: KAPP/EBELING, ErbStG, § 7 Rdnr. 194.

⁴ H E 7.9 ErbStH 2011.

⁵ GECK, in: KAPP/EBELING, ErbStG, § 7 Rdnr. 193; OSTERMAYER/ERHART, BB 2005, 2044, 2045; OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2006, 662, 664; GEBEL, in: TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 7 Rdnr. 404; MEINCKE, ErbStG, § 7 Rdnr. 146.

⁶ H E 3.4 Abs. 2 „Anwachsungserwerb“, H E 13b.1 „Anwachsungserwerb“ ErbStH 2011.

Beispiel:¹

Beim Tod des Gesellschafters G wird die E-F-G-OHG von den Gesellschaftern E und F fortgesetzt (einfache Fortsetzungsklausel). Der Anteil des G hatte zum Todestag einen Steuerwert von 5 Mio. €. Erbe des G ist sein Sohn S, an den E und F eine Abfindung in Höhe des Buchwerts des Anteils (3 Mio. €) zahlen müssen. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt.

Für E und F liegt ein Erwerb von Todes wegen vor in Gestalt des ihnen angewachsenen Gesellschaftsanteils des ausgeschiedenen G (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG). Besteuerungstatbestand ist jeweils der hälftige Steuerwert des Anteils, den der Erblasser G am Betriebsvermögen hatte, soweit dieser den Wert des jeweils hälftigen Abfindungsanspruchs des S übersteigt.

Jeweils für E und F:

Bruttowert des Anteils	2.500.000 €	
Abfindung	– 1.500.000 €	
Nettowert	1.000.000 €	1.000.000 €
Verschonungsabschlag, §§ 13a, 13b ErbStG, 85 %		– 850.000 €
verbleiben		150.000 €
abzgl. Abzugsbetrag		– 150.000 €
Steuerpflichtiger Wert		0 €

Der Erbe und Sohn S hat den Abfindungsanspruch i.H.v. 3 Mio. € als Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu versteuern. Maßgeblich ist insoweit der Nominalwert des Abfindungsanspruchs. Die Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 19a ErbStG kommen den Erben nicht zugute.

Problematisch und aktuell in der Diskussion sind das Ausscheiden aus Gesellschaften nach dem „**Naked in/Naked out**“-Verfahren oder dem sogenannten **Managermodell**. Dabei wird ein Gesellschafter nur zeitlich befristet in eine Gesellschaft aufgenommen und zahlt (wenn überhaupt) eine

¹ Nach H E 13b.1 ErbStH 2011.

Vergütung, die unter dem Steuerwert des von ihm erworbenen Gesellschaftsanteils liegt. Dabei steht jedoch fest, dass der erwerbende Gesellschafter die Gesellschaft zu bestimmten, im Vorhinein festgelegten Bedingungen durch Übertragung seines Anteils oder Kündigung wieder verlassen muss und dabei ebenfalls nicht den gemeinen Wert der Beteiligung realisieren kann. Im Fall des **FG Düsseldorf vom 13.11.2013**¹ erwarben in eine Wirtschaftsprüfungs-GmbH neu eintretende Gesellschafter Anteile zum Nominalwert, die sie u.a. bei Erreichen eines bestimmten Alters zum seinerzeitigen Einstiegspreis wieder zurückgeben mussten. Ein Anspruch auf Beteiligung an den stillen Reserven oder einem Firmenwert bestand nicht. Die Anteile wurden nicht von der Gesellschaft selbst zurückerworben und wieder ausgegeben, sondern über einen Treuhänder gehalten, der die Anteile an neu beitretende Gesellschafter weitergab. Das Finanzamt sah in der Rückübertragung eines Gesellschaftsanteils zum Nominalwert eine Schenkung des ausscheidenden Gesellschafters an die GmbH i.S.d. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG und setzte Schenkungsteuer gegen die GmbH fest. Das FG Düsseldorf gab der Klage statt und stellte klar, dass die GmbH nicht Steuerschuldnerin i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist, da diese den Gesellschaftsanteil nicht erworben hatte.² Die Übertragung des Geschäftsanteils auf den Treuhänder sei auch nicht der GmbH zuzurechnen.

Interessant sind aber vor allem die Ausführungen des FG Düsseldorf zum Vorliegen einer objektiven Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG. Das FG Düsseldorf stellt fest, dass die Vorschrift des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG zwar eine Fiktion enthalte; dies ändere jedoch nichts daran, dass sie eine objektive Bereicherung der anderen Gesellschafter oder der Gesellschaft voraussetze,³ zumindest in der Weise, dass der Erwerber nach dem Anteilswechsel tatsächlich und frei über den Anteil verfügen kann.⁴ Da der veräußernde Gesellschafter aber keine Möglichkeit habe, einen über den Nennwert des Geschäftsanteils hinausgehenden Wert zu realisieren, sei es nicht zu einer Vermögensverschiebung gekommen, weder zugunsten der GmbH noch zugunsten der anderen Gesellschafter.

¹ FG Düsseldorf v. 13.11.2013 – 4 K 834/13 Erb, EFG 2014, 220, GmbHR 2014, 105 mit Anm. KOTZENBERG/MAETZ.

² Bestätigt durch BFH v. 04.03.2015 – II R 51/13, ZEV 2015, 429.

³ So auch FISCHER, in: FISCHER/JÜPTNER/PAHLKE/WACHTER, ErbStG, § 7 Rdnr. 542.

⁴ Vgl. KOTZENBERG/MAETZ, GmbHR 2014, 105, 107.

Das die Revision zurückweisende **BFH-Urteil vom 04.03.2015**¹ begnügt sich mit der Feststellung, in dem entschiedenen Fall sei jedenfalls nicht die GmbH Erwerberin i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG, da die GmbH weder den Geschäftsanteil erwirbt noch der Treuhänder im Innenverhältnis für sie handelt. Ob im Streitfall der Tatbestand des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG verwirklicht wurde, brauchte der BFH nicht mehr entscheiden und ließ es auch dahingestellt. Für die Praxis bleibt daher die Rechtsunsicherheit bestehen, ob solche Gestaltungen – Ausscheiden eines Gesellschafters ohne oder gegen unzureichende Abfindung bei Nichtrealisierbarkeit eines höheren Werts – der Schenkungsteuer unterliegen oder nicht. Möglicherweise kann der Umstand, dass der ausscheidende Gesellschafter seine Beteiligung nur zum Nominalwert verkaufen darf und dieser letztlich selbst den gemeinen Wert darstellt, auf Ebene der Wertermittlung der Gesellschaftsbeteiligung berücksichtigt werden.²

¹ BFH v. 04.03.2015 – II R 51/13, ZEV 2015, 429.

² Vgl., auch zu § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, MEßBACHER-HÖNSCH, jurisPR-SteuerR 28/2015 Anm. 3 unter D.; MAETZ, GmbHR 2015, 725, 728; GECK, in: KAPP/EBELING, ErbStG, § 7 Rdnr. 199 a.E.

3 Disquotale Einlagen und Entnahmen

Literatur: BIRNBAUM/WEBER, Inkongruente Gewinnverteilung bei Kapital- und Personengesellschaften, DStR 2014, 1413; GECK, Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern aus schenkungsteuerlicher Sicht, KÖSDI 2013, 18290; SCHULZE ZUR WIESCHE, Erbschaftsteuer: Vermögensübertragungen innerhalb einer Personengesellschaft, DStZ 2011, 306; WERZ/HINTERKIRCHER, Einbringung quoad sortem in Personengesellschaften, ErbStB 2012, 282.

3.1 Exkurs: Disquotale Einlagen und Entnahmen bei Kapitalgesellschaften

***Ausgangsfall:** Vater V und Sohn S sind Gesellschafter der X Holding-GmbH mit einem Stammkapital von 100.000 €. V und S sind mit Stammeinlagen von jeweils 50.000 € zu jeweils 50 % an der GmbH beteiligt. V zahlt weitere 200.000 € als „andere Zuzahlung“ i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage der GmbH ein.*

Geht man davon aus, dass für die Bewertung der Geschäftsanteile der X Holding-GmbH aufgrund eines relativ geringen Ertragswerts der Substanzwert des Gesellschaftsvermögens als Mindestwert anzusetzen ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG, ist der Wert der Anteile des S durch die Einlage des V in das Gesellschaftsvermögen um 100.000 € gestiegen.

Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Erforderlich hierfür ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögenmehrung auf der Seite des Beschenkten.¹ Nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtet sich der **Gegenstand der Schenkung** dabei nach bürgerlichem Recht.² Auszugehen ist grundsätzlich vom Parteiwillen, d.h. davon, was dem Bedachten nach dem Willen des Schenkers geschenkt sein soll.³ Ent-

¹ BFH v. 09.12.2009 – II R 28/08, BStBl II 2010, 566; v. 07.11.2007 – II R 28/06, BStBl II 2008, 258.

² BFH v. 25.11.2008 – II R 38/06, BFH/NV 2009, 772.

³ BFH v. 24.08.2005 – II R 16/02, BStBl II 2006, 36, m.w.N.

scheidend ist, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung beim Bedachten darstellt, d.h., worüber der Bedachte im Verhältnis zum Schenker – endgültig – tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.¹ Dies ist die den steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) darstellende Bereicherung des Bedachten, an die die Wertermittlung (§§ 11, 12 ErbStG) anknüpft.

Auch für die Frage, **wer** an einer freigebigen Zuwendung beteiligt ist, soll es ausschließlich auf die Zivilrechtslage ankommen und nicht darauf, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist.²

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH³ sind offene oder verdeckte Einlagen eines Gesellschafters in eine **Kapitalgesellschaft** wegen der Überlagerung des Gesellschaftszwecks nicht als unentgeltliche freigebige Zuwendungen **an die Gesellschaft** anzusehen, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerbar wären: Erfolgt die Einlage beteiligungsquotale, fehlt es bereits an der objektiven Unentgeltlichkeit, da das Gesellschaftsvermögen nicht „auf Kosten“ des Gesellschafters bereichert wird, da der Wert der eigenen Beteiligung steigt;⁴ aber auch bei einer disquotalen Einlage, bei der der Gesellschafter beabsichtigt, das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu erhöhen, dient diese Leistung dem Gesellschaftszweck und hat ihren Rechtsgrund in der allgemeinen mitgliedschaftlichen Zweckförderungspflicht, so dass es am Freigebigkeitwillen fehlt.⁵

Führten überquotale Einlagen jedoch zu einer Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter, ging die Finanzverwaltung früher von einer freigebigen Zuwendung des einlegenden Gesellschafters **an den/die Mitgesellschafter** aus.⁶

¹ BFH v. 16.01.2008 – II R 10/06, BStBl II 2008, 631.

² BFH v. 29.11.2006 – II R 42/05, BStBl II 2007, 319.

³ BFH v. 01.07.1992 – II R 70/88, BStBl II 1992, 921; v. 12.07.1979 – II R 26/78, BStBl II 1979, 631.

⁴ RFH v. 21.01.1943 – III e 38/41, RStBl 1943, 589.

⁵ BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl II 2008, 381; dem folgte die Finanzverwaltung in R 18 Abs. 2 ErbStR 2003; vgl. FUHRMANN/POTSCH, NZG 2012, 681 m.w.N.

⁶ Vgl. R 18 Abs. 3 ErbStR 2003.

Der BFH¹ lehnte dagegen einen steuerbaren Vorgang auch insofern ab: wegen der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern fehle es in diesem Fall an der für den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlichen Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern; die Bereicherung des Mitgesellschafters sei lediglich ein „Reflex“ der bei der GmbH als Empfänger der Zuwendung eintretenden Bereicherung. Eine Ausnahme bestand lediglich bei Substanzabspaltungen.²

Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsauffassung des BFH schließlich übernommen in den gleich lautenden Ländererlassen vom 20.10.2010.³

Um die nun bestehende „Besteuerungslücke“ zu schließen, fügte der Gesetzgeber im Rahmen des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes sodann **§ 7 Abs. 8 ErbStG** mit folgendem Wortlaut ein:

„Als Schenkung gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern, und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“

Danach gilt die durch die Einlage eines Gesellschafters, aber auch eines Dritten in eine Kapitalgesellschaft erfolgte Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter als freigebige Zuwendung. Für die Steuerklasse ist nach § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG das persönliche Verhältnis zwischen Zuwendendem und Mitgesellschafter maßgeblich. Die neuen Vorschriften finden auf Erwerbe Anwendung, die nach dem 13.12.2011 vollzogen worden sind (§ 38 Abs. 7 Satz 1 ErbStG).

Die Finanzverwaltung hat den Abschnitt „Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften“ in R E 7.5 ErbStR 2011 noch unbe-

¹ BFH v. 09.12.2009 – II R 29/08, BStBl II 2010, 566; v. 25.10.1995 – II R 67/93; v. 19.06.1996 – II R 83/92.

² Vgl. hierzu FUHRMANN/POTSCH, NZG 2012, 681, 682.

³ Gleichlautender Ländererlass v. 20.10.2010, BStBl I 2010, 1207.

setzt gelassen, ihre Auffassung zu dem neuen § 7 Abs. 8 ErbStG jedoch in den gleichlautenden Ländererlassen vom 14.03.2012¹ kundgetan.

Leistungen der Kapitalgesellschaft an Gesellschafter oder nahestehende Dritte ohne offenen Gewinnverwendungsbeschluss oder angemessene schuldrechtliche Leistungsbeziehung werden hinsichtlich des über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilten (soweit verdeckte Gewinnausschüttung) als schenkungsteuerpflichtige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Empfänger beurteilt.²

3.2 Transparenz der Personengesellschaft

***Ausgangsfall:** Vater V und Sohn S sind neben der Komplementär-GmbH die alleinigen Gesellschafter der X Holding-GmbH & Co. KG. V und S sind jeweils mit einem Kommanditanteil i.H.v. 50.000 € mit jeweils 50 % an der KG beteiligt. V zahlt weitere 200.000 € in die Gesellschaftskasse der GmbH & Co. KG ein. Die Einlage wird auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der KG verbucht.*

Für Vorteilsgewährungen von Gesellschaftern oder Dritten an eine Personengesellschaft findet sich im ErbStG keine spezialgesetzliche Regelung. Insbesondere § 7 Abs. 8 ErbStG ist schon nach seinem eindeutigen Wortlaut nur auf Kapitalgesellschaften (und Genossenschaften) anwendbar. Daher ist für die schenkungsteuerliche Beurteilung von Zuwendungen an bzw. von Personengesellschaften der allgemeine Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG maßgeblich.

Anders als Kapitalgesellschaften gelten Personengesellschaften (bislang) nicht als eigenständige Schenkungsteuersubjekte, sondern als transparent, d.h., es wird – ausgehend von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter hindurchgeblickt. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 14.09.1994³ wie folgt begründet:

„Soweit das Ergebnis des Erwerbs, d.h. die Bereicherung des Bedachten, der Steuer unterliegt, folgt daraus, dass sich die Frage, wer schenkungsteuerrechtlich als Erwerber durch den Vermögensübergang bereichert ist, nicht (allein) danach richten kann, wer als Beschenkter am zivilrechtlichen

¹ Gleichlautender Ländererlass v. 14.03.2012, BStBl I 2012, 331.

² Gleichlautender Ländererlass v. 14.03.2012, BStBl I 2012, 331, Tz. 2.6.1.

³ BFH v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl II 1994, 81.

Schenkungs Vorgang beteiligt ist. Vielmehr bedarf es einer eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen Prüfung, wer als Bedachter (Erwerber) durch die freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde.

Ist eine Gesamthandsgemeinschaft (OHG, KG oder GbR) zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungs Vorgang beteiligt, ergibt diese eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind. Dies folgt aus der Regelung in § 718 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB), wonach das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter, und nicht etwa Vermögen der Gesellschaft ist. Die Personengesellschaft ist von der Persönlichkeit der Gesellschafter nicht zu trennen; die Gesellschafter selbst sind Träger der gesamthänderischen Rechte und Pflichten (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 18. Mai 1989 V ZB 4/89, BGHZ 107, 268, Betriebs-Berater – BB – 1989, 1372). Dies gilt entsprechend auch für die OHG bzw. KG (vgl. § 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches – HGB –). Geht deshalb durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen auf eine Gesamthandsgemeinschaft über, wird dieses stets gesamthänderisches Vermögen der Gesamthänder, die allein durch den Vermögensübergang bereichert werden. Dass die einzelnen Gesamthänder der gesamthänderischen Bindung nach § 719 BGB unterliegen, insbesondere über einzelne zum Gesellschaftsvermögen gehörende Gegenstände nicht verfügen können, ändert hieran nichts. Auch aus der der Gesamthandsgemeinschaft allgemein zuerkannten Teilrechtsfähigkeit ergibt sich für die hier maßgebliche vermögensmäßige Beteiligung der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen nichts anderes. Denn bei der Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit der Gesamthand geht es nicht darum, der Gesamthand als solcher eine den juristischen Personen vergleichbare, wenn auch relative, von den Gesamthändern losgelöste Rechtsfähigkeit zuzuerkennen (vgl. hierzu Ulmer in Münchener Kommentar, 2. Aufl., § 705 Rdnr. 129, 131). Vielmehr betrifft die Teilrechtsfähigkeit lediglich die Anerkennung der Gesamthand im Rechtsverkehr, d.h. die Bestimmung der Rechtsposition, die eine Gesamthandsgemeinschaft als Teilnehmer am Rechtsverkehr Dritten gegenüber einnehmen kann (Beschluss des BGH vom 4. November 1991 II ZB 10/91, Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 1992, 499).

Fällt deshalb einer Gesamthandsgemeinschaft durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen zu, sind unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich ggf. die Gesamthand Erbin oder Beschenkte ist, für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig bereichert anzusehen. Erwerber und damit Steuerschuldner i.S. von § 20 ErbStG 1974 sind in einem solchen Fall somit nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder.“

Als Schenker oder Beschenkte werden daher stets die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesamthänder angesehen: eine Zuwendung durch eine Personengesellschaft ist somit als Schenkung der Gesellschafter zu behandeln, eine Zuwendung an eine Personengesellschaft als

Schenkung an die Gesellschafter.¹ Für die Steuerklasse (Freibetrag und Steuersatz) ist das persönliche Verhältnis zwischen den Gesamthändern entscheidend.

Zunehmend wird jedoch angezweifelt, ob die transparente Sichtweise der Personengesellschaft noch mit der Zivilrechtslage im Einklang steht, wo Personengesellschaften inzwischen in jeder Hinsicht als rechts-, partei- und registerfähig angesehen werden.² Eine Personengesellschaft ist Träger von Rechten und Pflichten, sie kann grundbuchlich eingetragener Eigentümer eines Grundstücks, Kommanditist einer KG und sogar Erbe sein.³ Auch einkommensteuerrechtlich ist die Personengesellschaft „Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung“,⁴ darüber hinaus können Mitunternehmer z.B. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens entgeltlich an die Gesamthand übertragen, was eine gewisse Verselbständigung der Gesamthand voraussetzt. Geht man – wie bislang stets der BFH⁵ und die herrschende Auffassung im Schrifttum⁶ – von der Maßgeblichkeit der Zivilrechtslage für das Erbschaftsteuerrecht aus, müsste eine Personengesellschaft auch schenkungsteuerlich an einem Zuwendungsvorgang beteiligt sein können, wäre also Zuwendende oder Bedachte. Die disquotale Einlage in eine Personengesellschaft könnte dann mangels Übergangs einer Vermögenssubstanz von einem auf den anderen Gesellschafter nicht mehr als steuerbarer Vorgang i.S.d. § 7 Abs. 1 ErbStG angesehen werden, so wie dies bei Kapitalgesellschaften vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG der Fall gewesen ist.⁷

¹ BFH v. 15.07.1998 – II R 82/96, BStBl II 1998, 630; v. 14.09.1994 – II R 95/92, BStBl II 1995, 81; BIRNBAUM/ESCHER, DStR 2014, 1413, 1417.

² HOLLATZ, DStR 1995, 589; GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18291; FUHRMANN/POTSCH, NZG 2012, 681, 684 unter Verweis auf BGH v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, NZG 2001, 1132; v. 18.02.2002 – II ZR 331/00, NZG 2002, 322; v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NZG 2009, 137; v. 28.04.2011 – V ZB 194/10, NZG 2011, 698.

³ Vgl. GECK, KÖSDI 2013, 18290 m.w.N.

⁴ BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl II 1995, 617.

⁵ BFH v. 23.06.2015 – II R 52/13, BFH/NV 2015, 1514; v. 09.12.2009 – II R 28/08, BStBl II 2010, 566; v. 09.07.2009 – II R 47/07, BStBl II 2010, 74; v. 07.11.2007 – II R 28/06, BStBl II 2008, 258.

⁶ GECK, in: KAPP/EBELING, ErbStG, § 7 Rdnr. 81 ff.; LUTTER/WINTER, in: LIPPROSS/SEIBEL, Basiskommentar Steuerrecht, § 15 ErbStG Rdnr. 42; MEßBACHER-HÖNSCH in: WILMS/JOCHUM, ErbStG/BewG/GrEStG, § 1 ErbStG Rdnr. 8.

⁷ FUHRMANN/POTSCH, NZG 2012, 681, 684.

3.3 Disquotale Einlage

Bei Personengesellschaften bestehen grundsätzlich drei Möglichkeiten, Vermögenswerte einzubringen:¹

- zu Eigentum (quoad dominium); dabei verpflichtet sich der Gesellschafter, das Eigentum des Vermögensgegenstandes auf die Gesellschaft zu übertragen,
- zum Gebrauch (quoad usum), bei der eine Überlassung des Gegenstands an die Gesellschaft zur Nutzung erfolgt, oder
- dem Werte nach (quoad sortem), bei der sich der Einbringende schriftlich verpflichtet, der Gesellschaft den Wert des Vermögensgegenstands derart zur Verfügung zu stellen, dass die Gesellschaft ein Recht zum Gebrauch und zur Nutzung hat, jedoch auch den Wert des Vermögensgegenstands erhält, wobei das rechtliche Eigentum beim Einbringenden bleibt.²

Schenkungsteuerlich relevant ist wegen der Anknüpfung des Schenkungssteuerrechts an das Zivilrecht lediglich die Einbringung zu Eigentum (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Von vorneherein unproblematisch ist die Vermögensübertragung aus dem Gesellschaftervermögen in das Gesellschaftsvermögen, wenn der übertragende Gesellschafter am Kapital der aufnehmenden Personengesellschaft alleine beteiligt ist,³ sowie alle sonstigen **quotalen Einlagen**. Die Bereicherung durch Steigerung des Werts der Gesellschaftsbeteiligung wird durch die Entreicherung des Gesellschaftervermögens durch Hingabe des Vermögensgegenstands ausgeglichen, so dass es an dem Zuwendungswillen fehlt. Quotale Einlagen sind schenkungsteuerlich daher irrelevant.

Eine freigebige Zuwendung ist dann anzunehmen, wenn für die disquotale Einlage keine betrieblichen Gründe maßgebend sind, mithin keine betriebliche Veranlassung für einen Gesellschafter bestand, eine Einlage zu erbringen, die nicht in gleicher Höhe durch ihm gewährte Gesellschaftsrechte abgebildet ist.⁴ Fehlt es an betrieblichen Gründen, ist den Gesellschaftern

¹ BERNINGER, DStR 2010, 874, 875.

² WERZ/HINTERKIRCHER, ErbStB 2012, 282, insbes. zur Einbringung quoad sortem.

³ GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18292.

⁴ GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18293.

regelmäßig auch klar, dass eine gewährte Gegenleistung unausgewogen ist, so dass damit auch der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt ist. Infolge der Transparenz der Personengesellschaft liegt eine freigebige Zuwendung zwischen den Gesellschaftern vor.

Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG für Betriebsvermögen kommen für disquotale Einlagen nicht zur Anwendung: Die Anwendung des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG setzt voraus, dass eine Mitunternehmerstellung übergeht, wobei es nicht ausreicht, wenn dem Erwerber hinsichtlich des erworbenen Gesellschaftsanteils nur deshalb eine Mitunternehmerstellung zukommt, weil er bereits Gesellschafter der Personengesellschaft war.¹ Bei disquotalen Einlagen beschränkt sich die Übertragung aber i.d.R. auf eine Mitbeteiligung an einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage oder an Unterkonten von Kapitalkonten; diese erfüllen nicht die Voraussetzungen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, weil mit ihnen keine Gesellschaftsrechte wie Stimmrechte, Gewinnbeteiligung usw. verbunden sind.² Sie sind isoliert betrachtet nicht geeignet, eine Mitunternehmerstellung zu vermitteln. Durch disquotale Einlagen wird daher nur der Wert der Mitunternehmeranteile erhöht.

3.3.1 Gründung der Gesellschaft

***Beispiel:** Vater V und Sohn S gründen die X-GmbH & Co. KG mit einem Kommanditkapital von insgesamt 300.000 €. V und S sind mit jeweils 50 % an der KG beteiligt. V erbringt eine Bareinlage i.H.v. 200.000 €, S i.H.v. 100.000 €.*

Es liegt eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung des V an S nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, da V eine überproportionale Einlage vornimmt. Gegenstand der Zuwendung ist die von V für S übernommene Bareinlage i.H.v. $(100.000 \text{ €} \times 50 \% =) 50.000 \text{ €}$.³ Es gilt Steuerklasse I gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG finden keine Anwendung.

¹ BFH v. 23.02.2010 – II R 42/08, BStBl II 2010, 555.

² SCHULZE ZUR WIESCHE, DSz 2011, 306, 308.

³ Vgl. GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18294, Tz. 8, 16, 17.

Variante 1: Wie der Ausgangsfall, nur verpflichtet sich S, in den nächsten zwei Jahren die Geschäfte der KG zu führen, ohne hierfür ein gesondertes Entgelt zu erhalten. Nach Auffassung von V und S entspricht die Verteilung der Kapitalanteile dem Wert der jeweiligen Leistung. Ein fremder Geschäftsführer hätte für die Tätigkeit des S ein Gehalt i.H.v. 50.000 € jährlich erhalten.

Obwohl Dienstleistungen grundsätzlich nicht einlagefähig sind, liegt hier keine freigebige Zuwendung im Verhältnis zwischen V und S vor. Vorliegend fehlt es am Zuwendungswillen des V, da aus seiner Sicht der potentiell Bedachte S eine adäquate Leistung erbringen muss. Allerdings muss die Bewertung der Leistung des S nachvollziehbar sein; die Vereinbarung muss sich an dem messen lassen, was regelmäßig auch unter fremden Dritten vereinbart wird¹.

3.3.2 Einlage in eine bestehende Gesellschaft

*Beispiel: Vater V und Sohn S sind die alleinigen Gesellschafter der X-GmbH & Co. KG. V und S sind mit jeweils 50 % an der KG beteiligt. V überträgt in das Gesamthandsvermögen der KG ein Grundstück aus seinem **Privatvermögen**, welches er vor zehn Jahren für 500.000 € angeschafft hat. Der Teilwert beträgt 1 Mio. €. Die Einlage wird auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der KG verbucht.*

Es liegt eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung des V an S nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, da S auf Kosten des V bereichert ist. Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG greifen nicht, da V dem S keinen begünstigten Mitunternehmeranteil zuwendet. Bemessungsgrundlage ist die durch die Einlage erfolgte Werterhöhung des Gesellschaftsanteils des S. Maßgeblich sind die allgemeinen Regeln für die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften (§ 97 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 1a i.V.m. § 109 Abs. 2 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG, ggf. i.V.m. §§ 199 ff. BewG). Die Werterhöhung kann damit auch durch eine Verbesserung der Ertragsaussichten bewirkt werden, die durch die Leistung des Zuwendenden verursacht ist.² Hier ist § 200 Abs. 4 BewG zu beachten, wonach innerhalb von zwei Jahren vor dem

¹ GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18294.

² Vgl. Gleichlautender Ländererlass v. 14.03.2012, BStBl I 2012, 331, Tz. 3.4.1. zu § 7 Abs. 8 ErbStG.

Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter neben dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt werden.

Eine Schenkung ließe sich dagegen vermeiden, wenn eine betriebliche Veranlassung für die Einlage des V bestünde (z.B. bei Vereinbarung einer Dienstleistungsverpflichtung für S) oder wenn die Einlage vollständig auf dem variablen Kapitalkonto des V verbucht würde.

***Variante:** Wie Ausgangsfall. Allerdings hat V das Grundstück bislang bereits der KG zur Nutzung überlassen, so dass es zu seinem **Sonderbetriebsvermögen** gehörte. Dort war es mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung zum SBV (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) i.H.v. 600.000 € angesetzt. Nun überträgt V das Grundstück unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der KG ertragsteuerneutral nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Die Einlage wird ausschließlich über das gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklagenkonto (und ggf. negative Ergänzungsbilanzen bei V und S) verbucht.*

Es liegt eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung des V an S nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, da S nunmehr zur Hälfte an dem Grundstück beteiligt ist. Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG greifen nicht. Bemessungsgrundlage ist die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils des S, hier wohl i.H.v. (1 Mio. € × 50 % =) 500.000 €.

3.4 Laufende disquotale Entnahmen

***Beispiel:** Der Gesellschafter G tätigt während des laufenden Geschäftsjahres fortlaufend höhere Entnahmen als seine Mitgesellschafter und als es seinem voraussichtlichen Gewinnanteil entspricht. Dies wird von den Mitgesellschaftern akzeptiert. Die Entnahmen werden zu Lasten des Kapitalkontos des G gebucht.*

Es liegt keine freigebige Zuwendung an G vor, da G ein negatives Kapitalkonto regelmäßig spätestens bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft, Liquidation der Gesellschaft oder Veräußerung des Gesellschaftsanteils ausgleichen müssen wird. Ein schenkungsteuerbarer Vorgang kann dann vorliegen, wenn die Mitgesellschafter nicht auf Ausgleich der Überentnahme bestehen (Verzicht auf gesellschaftsvertraglichen Rückforderungsanspruch).

3.5 Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

3.5.1 Gesellschafterdarlehen

***Beispiel:** A und seine Kinder S und T sind alleinige Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG. A ist mit 50 %, S und T mit jeweils 25 % an der Gesellschaft beteiligt. Vor einigen Jahren hat A der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 1 Mio. € gewährt, welches mit 4 % verzinst wurde. A verzichtet nun auf die Rückzahlung des Darlehens, ohne dass hierfür eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit oder sonst ein gesellschaftsrechtlicher Grund besteht. Zum Zeitpunkt des Verzichts valuiert das Darlehen noch mit 800.000 €.*

Es liegt eine freigebige Zuwendung des A an S und T nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG sind nicht anwendbar. Bemessungsgrundlage ist die durch den Darlehensverzicht bedingte Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile von S und T, ermittelt regelmäßig nach den §§ 199 ff. BewG. Unabhängig davon, ob die Bewertung im Ertragswertverfahren erfolgt (siehe § 200 Abs. 4 BewG) oder der Substanzwert als Mindestwert zum Ansatz kommt (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG), partizipieren S und T mit jeweils (800.000 € × 25 % =) 200.000 € Werterhöhung an dem Darlehensverzicht.

Liegen dagegen betriebswirtschaftliche Gründe für den Darlehensverzicht vor, was z.B. in Sanierungsfällen anzunehmen ist, liegt eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Leistung vor, die nicht schenkungsteuerbar ist.¹

***Variante 1:** Wie vorhergehendes Beispiel, anstatt auf das Darlehen verzichtet A jedoch lediglich auf die Verzinsung.*

Verzichtet der Darlehensgeber nachträglich ganz oder teilweise auf die Zinsen, liegt eine freigebige Zuwendung des A an S und T gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Bemessungsgrundlage ist die durch den Verzicht auf die Verzinsung bedingte Werterhöhung der Gesellschaftsanteile der S und T. § 200 Abs. 4 BewG gilt hier bei der Bewertung eines Nutzungsvorteils allerdings nicht.

¹ GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18296.

Variante 2: *Wie Ausgangsfall, A verzichtet jedoch weder auf seinen Darlehensanspruch noch auf die Verzinsung, sondern die Gesellschafterversammlung beschließt, dass das Gesellschafterdarlehen des A aufgrund seiner gestiegenen Lebenshaltungskosten fortan mit 12 % verzinst wird. Wirtschaftliche Gründe für die Erhöhung der Verzinsung bestehen nicht.*

In Höhe der überhöhten Verzinsung liegt eine freigebige Zuwendung des S und der T an A vor.

3.5.2 Nutzungsüberlassung

Beispiel:¹ *Gesellschafter der AB-GmbH & Co. KG sind A und B i.H.v. jeweils 50 %. B überlässt der KG ein Grundstück zur Nutzung für monatlich 1.000 €. Der angemessene monatliche Mietzins würde 3.000 € betragen. Wirtschaftliche Gründe für den unangemessen niedrigen Mietzins bestehen nicht.*

Es liegt eine freigebige Zuwendung des B an A nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Bemessungsgrundlage sind nicht der anteilige ersparte Mietzins, sondern die durch die ersparten Mietzinsen eintretende Werterhöhung des Gesellschaftsanteils des A.

Etwas anderes gilt dann, wenn die Gründe für eine verbilligte Nutzungsüberlassung gesellschaftsrechtlicher Art sind. Erfolgt eine verbilligte Nutzungsüberlassung daher zur Stärkung des Kapitals der Gesellschaft, liegt kein schenkungsteuerbarer Vorgang vor.

Variante 1: *Wie Ausgangsfall, allerdings erhält B für die Grundstücksüberlassung 4.000 € monatlich. A befürchtet nämlich, dass das für die Zwecke der Gesellschaft wichtige Grundstück des B von diesem sonst nicht zur Nutzung überlassen wird.*

Es liegt kein schenkungsteuerbarer Vorgang vor, da der Grund für das überhöhte Nutzungsentgelt nicht auf der privaten, sondern auf der gesellschaftsrechtlichen Ebene liegt.

¹ Nach GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18296.

3.5.3 Tätigkeitsvergütungen

Beispiel: Die Kommanditisten A und B sind am Kommanditkapital der X-GmbH & Co. KG mit jeweils 30 % beteiligt. C ist neben einer GmbH als weiterer Komplementär mit 40 % an der KG beteiligt. Als Komplementär erhält C von der KG eine Tätigkeitsvergütung i.H.v. 150.000 € auf schuldrechtlicher Basis. Angemessen wären 100.000 €, wirtschaftliche Gründe für die überhöhte Vergütung liegen nicht vor.

Es liegt eine freigebige Zuwendung von A und B an C nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, sofern den Beteiligten bewusst war, dass die Vergütung insoweit überhöht war. Der anzusetzende Kapitalwert bemisst sich nach dem Jahreswert i.H.v. 50.000 €. Hinsichtlich der Laufzeit ist gem. § 13 Abs. 2 BewG der Faktor 9,3 des Jahreswerts anzusetzen (unbestimmte Leistungsdauer), max. jedoch der sich nach § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a zum BewG ergebende Vervielfältiger für die Zeit bis zum Erreichen der maximalen Altersgrenze. Beträgt der jährliche Vorteil 50.000 €, ist Bemessungsgrundlage der Schenkung 465.000 €, für A und B jeweils i.H.v. 30 %, also 139.500 €. Für Freibeträge und Steuersatz ist das Verwandtschaftsverhältnis zwischen A bzw. B und C maßgeblich. §§ 13a, 13b ErbStG greifen nicht ein.

Soweit die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt sind, ist die Tätigkeitsvergütung dafür nicht mehr einkommensteuerpflichtig.

Variante 1: C erhält eine Tätigkeitsvergütung i.H.v. 70.000 €, obwohl ein angemessenes fremdübliches Gehalt 100.000 € betragen würde.

Eine niedrig bemessene Geschäftsführervergütung des Komplementärs einer KG soll nicht zu einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung des Komplementärs an die anderen Gesellschafter der KG führen.¹ Nach den §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB, § 713 BGB werden die Tätigkeiten der Gesellschafter grundsätzlich über den Gewinnanteil, nicht jedoch über eine gesonderte Vergütung abgegolten. Das Gericht verneinte hier eine freigebige Zuwendung, weil die Geschäftsführertätigkeit des Komplementärs bei der Kommanditgesellschaft Ausfluss der Gesellschafterstellung und damit keine entgeltliche Dienstleistung i.S.d. §§ 611 ff. BGB ist. Daher liegt in ei-

¹ FG Niedersachsen v. 16.10.2012 – 3 K 251/12, EFG 2013, 559; zustimmend GÖTZ in: WILMS/JOCHUM, ErbStG/BewG/GrEStG, § 7 ErbStG Rdnr. 32.

nem zu niedrigen Gehalt keine Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter, da es an einer Entreicherung aus dem Vermögen des mitarbeitenden Gesellschafters fehlt.¹

***Variante 2:** Beiden Gesellschaftern wird eine Tätigkeitsvergütung i.H.v. 150.000 € gewährt (auf schuldrechtlicher Basis), obwohl jeweils 100.000 € angemessen wären.*

Es liegt keine freigebige Zuwendung zwischen den Gesellschaftern vor, da kein Gesellschafter zu Lasten eines Mitgesellschafter eine Vermögensmehrung erhält.²

¹ Vgl. GECK, KÖSDI 2013, 18290, 18298.

² Vgl. zur gleichgelagerten Problematik bei Kapitalgesellschaften Ländererlass v. 14.03.2012, BStBl I 2012, 331, Tz. 2.6.2 (quotale vGA).