

§ 13b Begünstigtes Vermögen

(1) Zum begünstigten Vermögen gehören vorbehaltlich Absatz 2

1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 168 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 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 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;
3. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer 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 zu mehr als 25 Prozent unmittelbar 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.

(2) Ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. 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 im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 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 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 des Einkommensteuergesetzes führt und
- 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 im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;
- d) die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche 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 im Sinne des § 181 Abs. 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 Prozent oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) 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 ausüben;
 3. Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nummer 2 fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt;
 4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind;
 - 4a. der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, soweit er 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder

der Gesellschaft übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Mai 2013 (BGBl. I S. 1162) 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 S. 2), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 24. April 2013 (BGBl. I S. 932) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Satz 1 gilt ferner nicht für Gesellschaften, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes von verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) besteht;

5. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

Kommt Satz 1 nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 bis 5 nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des Absatzes 1, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen); bei Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Satz 2 Nummer 4a) ergibt sich die Zurechnung aus dem positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist als Vergleichsmaßstab der Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) anzuwenden. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter gehören, die nach Satz 3 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begüns-

tigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte dieser Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebs der Kapitalgesellschaft entspricht; bei der rechnerischen Ermittlung der Quote des Verwaltungsvermögens erfolgt keine Beschränkung auf den Wert des Anteils.

(2a) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 Nummer 1 bis 5 und des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 gesondert fest, wenn 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.

(3) Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen 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.

(4) Begünstigt sind 85 Prozent des in Absatz 1 genannten Vermögens.

Übersicht

	Rz.		Rz.
I. Einführung	1	c) Einzelne Wirtschaftsgüter	27
II. Begünstigtes Vermögen		d) Verpachteter Betrieb, Betriebsaufspaltung	31
1. Allgemeines	7	e) Zwangsläufiger Erwerb zum Betriebsvermögen	32
2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	7.1	f) Übergang eines Komplementäranteils mit Sonderbetriebsvermögen	33
3. Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	14	g) Ruhender Gewerbebetrieb	34
a) Betriebsvermögen einschließlich Mitunternehmeranteil als Übertragungsgegenstand	15	h) Übertragung von atypisch stillen Unterbeteiligungen und typisch stillen Beteiligungen	35
b) Nießbrauchsvorbehalt – Widerrufsvorbehalt	21		

Rz.	Rz.		
i) Abwicklung eines Treuhandverhältnisses	36	c) Beteiligungen an anderen Gesellschaften mit Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG)	119
j) Vererbung von freiberuflichem Vermögen	37	d) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG)	
k) Auslandsvermögen	38	aa) Allgemeines	129
4. Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)		bb) Wertpapiere	130
a) Begünstigte Erwerbe – Mindestbeteiligungsquote (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG)	39	cc) Vergleichbare Forderungen	134
b) Unmittelbare Beteiligungen	53	e) Finanzmittel (= Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen) (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG) . . .	137
c) Verfügungs- und Stimmrechtsbeschränkungen – Poolvereinbarung (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG)	55	aa) Begriff der betroffenen Finanzmittel	138
aa) Unmittelbare Beteiligungen	58	bb) Schulden	140
bb) Maßgebliche Mindestbeteiligungsquote . . .	60	cc) Durchführung des Finanzmitteltestes . . .	141
cc) Einheitliche Verfügung	64	dd) Finanzmitteltest bei Personengesellschaften	143
dd) Einheitliche Stimmrechtsausübung	69	ee) „Anzusetzender Wert“ des Betriebs oder der Gesellschaft	144
ee) Formvorschriften . . .	70	ff) Ausnahmetatbestände .	145
III. Ausschluss der Begünstigung bei Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Sätze 1, 4 ErbStG)		gg) Junge Finanzmittel als Verwaltungsvermögen	147
1. Wertermittlung – Verhältnisrechnung	71	f) Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG)	149
2. „Junge“ Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens – Ausschluss gem. § 13b Abs. 2 Sätze 3, 7 ErbStG	80	IV. Feststellungsverfahren betreffend die Verwaltungsvermögensquote	151
3. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)	86	V. Begünstigungstransfer (§ 13b Abs. 3 ErbStG)	152
a) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG)	87	VI. Eingrenzung des Begünstigungsrahmens auf 85 % (§ 13b Abs. 4 ErbStG)	159
b) Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG)	115		

I. Einführung

Die Vorschrift regelt, welches Vermögen nach § 13a Abs. 1, 8 ErbStG entlastet wird. In § 13b Abs. 1 ErbStG wird erläutert, welche Anforderungen an Art und Umfang des in § 13a Abs. 1 ErbStG aufgeführten Vermögens zu stellen sind. § 13b Abs. 2 ErbStG bestimmt, welches Vermögen selbst dann an der Verschonung nicht teilnimmt, wenn die Voraussetzungen einer begünstigten Vermögenseinheit gem. § 13b Abs. 1 ErbStG vorliegen (Verwaltungsvermögen). § 13b Abs. 3 ErbStG enthält eine § 13a Abs. 3 ErbStG angenäherte Regelung, welche den Begünstigungstransfer bei Übertragung begünstigten Vermögens durch den Erben auf einen Dritten anordnet. § 13b Abs. 4 ErbStG begrenzt den Begünstigungsrahmen des § 13a Abs. 1 ErbStG – also des Grundmodells – auf 85 %. Diese Vorschrift gehört systematisch zu § 13a Abs. 1 ErbStG, da sie den Begünstigungsumfang im Grundmodell auf 85 % beschränkt.

Der Umfang des begünstigten Vermögens entspricht weitestgehend den in § 13a Abs. 4 ErbStG aF aufgeführten Vermögenseinheiten. Änderungen ergeben sich zunächst vermögensartenübergreifend insoweit, als nicht nur **Inlandsvermögen**, sondern auch im **EU- und EWR-Raum belegenes Vermögen begünstigt** ist, wenn dieses bei Belegenheit im Inland begünstigt wäre. Allerdings ergibt sich hier bereits eine **wesentliche Unterscheidung** zwischen **Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften**.

Ist bei Personenunternehmen nur solches Vermögen begünstigt, welches sich in einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR befindet, ist bei **Kapitalgesellschaften** allein auf Sitz oder Geschäftsführung der Gesellschaft im vorgenannten Gebiet abzustellen. Die **Belegenheit des Vermögens spielt keine Rolle**. Daher ist bei Kapitalgesellschaften auch sog. **Drittstaatenvermögen begünstigt**, während dies bei Personenunternehmen nicht der Fall ist. Davon zu trennen ist die Frage, ob die Beschränkung der Vergünstigung auf Anteile an Gesellschaften – gleich, ob Personen- oder Kapitalgesellschaften –, auf solche mit Sitz oder Geschäftsleitung im Geltungsbereich des EU- bzw. EWR-Vertrags gegen europarechtliche Vorschriften verstößt. Das Europarecht gewährt bekanntlich die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV (früher Art. 56 EGV). Der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit erfordert es, auch in Drittstaaten belegenes Vermögen wie Inlandsvermögen zu verschonen, um Wettbewerbs- bzw. Investitionsnachteile zu vermeiden. So hat der BFH mit Beschluss v. 15.12.2010 (BFH v. 15.12.2010 – II R 63/09, BStBl. II 2011, 221; vgl. hierzu auch *Scheller/Bader*, ZEV 2011, 112) dem EuGH im Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens die Frage vorgelegt, ob § 13a ErbStG aF europarechtskonform sei. Diese Frage stellt sich auch für das aktuelle Recht. Der EuGH hat im Urt. v. 19.7.2012 (EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 – Marianne Scheunemann/FA Bremerhaven, ZEV 2012, 618 m. Anm. *Wächter*) differen-

ziert. Gegenstand des Falls war die Frage, ob der unentgeltliche Erwerb von Todes wegen einer Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft durch einen in Deutschland ansässigen Erwerber gem. § 13a ErbStG teilweise zu verschonen ist. Der EuGH bestätigt zwar, dass auch unentgeltliche Erwerbe vom Grundrecht der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt werden, meint jedoch, bei dem Erwerb von Anteilen mit unternehmerischem Einfluss sei in erster Linie die Ausübung der **Niederlassungsfreiheit** iS des Art. 49 ff. AEUV betroffen. Diese erfordere jedoch keine Begünstigung von in Drittstaaten belegenen Vermögens. Voraussetzung für den Vorrang der Niederlassungsfreiheit sei allerdings, dass der Inhaber einen „sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen“ in der Lage sei. In den Entscheidungsgründen wird ausgeführt, davon sei auszugehen, wenn die unmittelbare Beteiligung am Gesellschaftskapital mehr als 25 % betrage. Die Auswirkungen sind eher verwirrend. Beträgt die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat max. 25 %, ist die Verschonung schon nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht zu gewähren. Liegt sie darüber, scheidet es an dem unternehmerischen Einfluss und dem damit verbundenen Primat der Niederlassungsfreiheit.

Bei Personenunternehmen ist die Rechtslage so, dass Anteile mit unternehmerischem Einfluss in Drittstaaten infolge der auf das EU-Gebiet begrenzten Niederlassungsfreiheit nicht verschont werden. Da das nationale Recht (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) für Personengesellschaftsanteile keine Mindestbeteiligungsquote kennt, sind Personengesellschaftsanteile mit einem Umfang von max. 25 % – weil im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit angesiedelt – wiederum zu verschonen. Mit anderen Worten: Je geringer der Einfluss, um so höher die Verschonung. Der Gesetzgeber wäre aufgerufen, die Mindestbeteiligungsquote jedenfalls für Anteile an Kapitalgesellschaften zu überdenken, da die Logik dieser Rspr. nicht ohne weiteres erkennbar ist. Die Finanzverwaltung hatte während der Dauer des Verfahrens beim EuGH Aussetzung der sofortigen Vollziehung gewährt; vgl. FinMin. BW v. 16.3.2011 – 3 S 381, 2b/3, DB 2011, 849. Die Voraussetzungen der AdV sind durch die Entscheidung des EuGH entfallen.

3 Dieses **Begünstigungssystem** ist durch **§ 13b Abs. 2 ErbStG eingeschränkt**.

Danach sollen Vermögensgegenstände, die nach Auffassung des Gesetzgebers nicht typischerweise erforderlich sind, um unternehmerische Tätigkeiten auszuführen, je nach Umfang dazu führen, dass die Verschonung nicht gewährt wird. Diese in § 13b Abs. 2 ErbStG enumerativ aufgeführten Gegenstände werden als **Verwaltungsvermögen** bezeichnet. Während im Regelfall die schädliche Grenze bei mehr als 50 % verläuft, darf im Alternativmodell (§ 13a Abs. 8 ErbStG) der Anteil an Verwaltungsvermögen max. 10 % betragen. Werden die vorgenannten Grenzen nicht überschritten, ist das maßgebliche Ver-

mögen insgesamt befreit. Es gilt daher der sog. Grundsatz des „entweder-oder“; vgl. auch Rz. 71 f.

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a eine neue Kategorie des Verwaltungsvermögens geschaffen, die für Erwerbsvorgänge nach dem 6.6.2013 gilt; vgl. § 37 Abs. 8 ErbStG. Als **Verwaltungsvermögen** gelten auch **Zahlungsmittel** usw., soweit die Summe der betroffenen Wirtschaftsgüter mehr als 20 % des anzusetzenden Wertes beträgt. Als Verwaltungsvermögen anzusetzen ist nur der 20 % übersteigende Betrag, so dass die vorgenannte Grenze ein Freibetrag ist; vgl. hierzu den Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 sowie im Einzelnen Rz. 137 ff.

Diese **Konzeption** hat das BVerfG (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50) dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG widersprechend und damit **verfassungswidrig** eingestuft. Nach Auffassung des Gerichts hat der Gesetzgeber seine Gestaltungskompetenz überschritten, indem er es zulässt, dass nicht für unternehmerische Zwecke im engeren Sinne benötigte Vermögensgegenstände von der Verschonung ausgenommen werden. Der Gesetzgeber habe damit in verfassungswidriger Weise das von ihm dem Grunde nach verfassungsrechtlich zulässig gesetzte und verfolgte Regelungsziel der Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen verlassen. Hierfür liege kein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vor (BVerfG aaO – Rz. 231 ff.). Es komme hinzu, dass der Stpfl. Gestaltungsmöglichkeiten habe, die er nutzen könne, um gezielt Privatvermögen in Betriebsvermögen aufzuwerten und diese Vermögensgegenstände somit in den Verschonungsabschlag einzubeziehen. Die vom Gesetzgeber vollzogene Grenzziehung von 50 % bzw. 10 % könne auch nicht mit Typisierungs- oder Pauschalierungserwägungen gerechtfertigt werden. 3.1

Der Gesetzgeber wird daher die Konzeption verändern müssen. Es steht zu erwarten, dass abweichend von der bisherigen Regelung das Verwaltungsvermögen generell nicht mehr an der Verschonung teilnimmt. Damit wird allerdings ein neuer Streitpunkt zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung geschaffen, da nunmehr zukünftig um jedes Prozent an Verwaltungsvermögensquote – weil steuerlich von Bedeutung – gestritten werden kann. Dies gilt nicht allein für die Bewertung des Verwaltungsvermögens, sondern auch für die des maßgeblichen Betriebes, da sich die Verwaltungsvermögensquote aus dem Verhältnis dieser beiden Wertansätze ergibt.

Die bislang (noch?) geltende Konzeption des Gesetzes ist unter verschiedenen Aspekten **bedenklich**: 4

- Da es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ankommt, drohen zufällige Ergebnisse, da sich die Zusammensetzung des Vermögens permanent verändert.

- Die unterschiedliche Bewertung der Vermögenseinheit „Unternehmen“ nach dem Ertragswertverfahren einerseits, die Bewertung des Verwaltungsvermögens mit dem gemeinen Wert andererseits führt uU zu zufälligen Ergebnissen, da in die Bewertung des Unternehmens in erster Linie Ertragskomponenten einfließen, während bei der Einzelbewertung des Verwaltungsvermögens auch Substanzwerte eine Rolle spielen. Hinzu kommt, dass die mit dem Verwaltungsvermögen zusammenhängenden Verbindlichkeiten mit Ausnahme von Finanzmitteln bei diesem nicht abgezogen werden können (zu Einzelheiten vgl. Rz. 78).

Beispiel:

Gegenstand der Übertragung ist ein Personengesellschaftsanteil mit einem anteiligen Ertragswert von 1 000 000 Euro. Die Personengesellschaft ist Eigentümerin eines an fremde Dritte vermieteten Grundstücks, welches in vollem Umfang fremdfinanziert ist. Der gemeine Wert des Grundstücks beträgt anteilig bezogen auf den Gesellschaftsanteil des Schenkers 1 000 000 Euro, nach Schuldenabzug würde er 0 Euro betragen.

Ergebnis: Es handelt sich nicht um begünstigtes Vermögen. Der Anteil an Verwaltungsvermögen beträgt 100 % des Wertes des zu bewertenden Gesellschaftsanteils. Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag können nicht gewährt werden, selbst wenn die Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit mit uU einer Vielzahl von Arbeitnehmern ausübt.

- Die Wirtschaftsgüter, die Verwaltungsvermögen sind, sind vom Gesetz nicht ausreichend präzisiert. Klassischer Fall ist § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG mit Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen (vgl. Rz. 129 ff.).
 - Die Einbeziehung der Finanzmittel in das Verwaltungsvermögen ist in vielen Fällen nicht gerechtfertigt. Auch Kundenforderungen und Sachleistungsansprüche als Verwaltungsvermögen einzuordnen, ist mit dem Ziel des Gesetzgebers, unangemessene Gestaltungen durch gewerblich geprägte Gesellschaften zu vermeiden, nicht zu vereinbaren. Die Regelung trifft jedes aktive Unternehmen, insbesondere wenn es mit einem hohen Anteil an Eigenkapital ausgestattet ist.
- 5 Die **Prüfung**, ob bzw. inwieweit das nachfolgend festgelegte Betriebsvermögen begünstigt ist, erfolgt in 3 Schritten:
- Zunächst wird geprüft, ob **begünstigungsfähiges Vermögen** vorliegt (vgl. § 13b Abs. 1 ErbStG).
 - Es schließt sich die Prüfung an, ob im – dem Grunde nach begünstigungsfähigen – Vermögen das **Verwaltungsvermögen überwiegt** (vgl. § 13b Abs. 2 ErbStG). Ist dies der Fall, endet die Prüfung. Der Vorgang wird ohne Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 1, 2 ErbStG besteuert.

- Sofern das Verwaltungsvermögen nicht überwiegt, ist noch in einem dritten Schritt zu prüfen, ob im Verwaltungsvermögen Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die seit höchstens 2 Jahren dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. In diesem Fall verbleibt es zwar bei den Betriebsvermögensvergünstigungen. Jedoch sind diese anteilig um dieses vorgenannte sog. „**junge Verwaltungsvermögen**“ zu kürzen, welches dann nicht begünstigt besteuert wird (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Bei Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG ist junges Verwaltungsvermögen nur der positive Saldo der eingelegten und entnommenen Wirtschaftsgüter. Dies gilt in gleicher Weise für Personen- und Kapitalgesellschaften, wie § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG idF des JStG 2010 klarstellt.

Begünstigte Erwerbe sind sämtliche iS des ErbStG. Denn die §§ 13a, 13b ErbStG sind systematisch im Bereich der **sachlichen Steuerbefreiung** angesiedelt, so dass mangels abweichender Anordnung **sämtliche Erwerbe iS des ErbStG** erfasst sind. Dies lässt sich mittelbar auch aus § 13a Abs. 9 ErbStG ableiten, wonach auch der Erwerb durch eine Familienstiftung unter den weiteren Voraussetzungen durch die Betriebsvermögensvergünstigungen entlastet wird. Diese (ausdrückliche) Erweiterung des begünstigten Erwerbs belegt, dass im Übrigen alle Erwerbstatbestände unter §§ 13a, 13b ErbStG fallen. 6

II. Begünstigtes Vermögen

1. Allgemeines

Begünstigt sind unternehmerische Einheiten, nämlich den klassischen Kategorien des Ertragsteuerrechts folgend **land- und forstwirtschaftliches Vermögen** (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), **Betriebe und Mitunternehmeranteile** unter Einschluss freiberuflichen Vermögens (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und **qualifizierte Anteile** (gleichgestellt poolgebundene Anteile) an **Kapitalgesellschaften** (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Die Verschonung wird unabhängig davon gewährt, ob und in welchem Umfang sie erforderlich ist, um die vom Gesetzgeber angestrebte Schonung der Liquidität dieser Unternehmen und damit die Sicherung der im mittelständischen Bereich vorhandenen Arbeitsplätze zu erreichen ist. Dies hat das BVerfG (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BVL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 139 ff.) als verfassungsrechtlich zwar nicht geboten, aber verfassungsrechtlich zulässig eingeordnet. Es ist daher ausdrücklich nicht zu prüfen, ob die Verschonung zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele erforderlich ist. Das sei nach Auffassung des Gerichtes bei **größeren Unternehmen** anders. Die weitgehende oder sogar vollständige Verschonung überschreite das verfassungsrechtlich zulässige Maß, soweit sie nicht voraussetze, dass die Verschonung überhaupt erforderlich sei, um das maßgebliche 7

Unternehmen und damit uU die Arbeitsplätze zu erhalten (BVerfG aaO – Rz. 170 ff.). Bei diesen Unternehmen müsse eine **Bedürfnisprüfung** durchgeführt werden.

Der Gesetzgeber wird die Aufgabe haben, diesen Teil des Urteils innerhalb der ihm gewährten Frist umzusetzen (vgl. auch Einl. Rz. 1 ff.). Dies bedeutet zum einen, dass er eine Grenzziehung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen und Großunternehmen festlegen muss. Darüber hinaus muss er sich entscheiden, ob er die Bedürfnisprüfung auf das Unternehmen bezogen oder erwerberbezogen durchführt. Beide Möglichkeiten sind ihm vom BVerfG eröffnet. Dies gilt auch für eine absolute Obergrenze bezüglich der Förderung, jenseits derer die Steuerverschonung endet.

Das BVerfG hat die Tatbestände, soweit begünstigtes Vermögen betroffen ist, nicht beanstandet. Es bleibt daher verfassungsrechtlich zulässig, zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu unterscheiden. Ist bei Personengesellschaften (steuerlich Mitunternehmerschaften) eine Mindestbeteiligungsquote des Übertragenden nicht vonnöten, bedarf die Verschonung bei Anteilen an Kapitalgesellschaften einer Mindestbeteiligung des Übertragenden von mehr als 25 % oder einer in seine Gesellschafterrechte uU eingreifende Poolvereinbarung; vgl. Rz. 55 ff. Das Gericht begründet dies damit, dass es sich bei Anteilen an Kapitalgesellschaften außerhalb der vorgenannten Voraussetzungen um eine Kapitalanlage handele, die das Gesetz nicht begünstigen müsse. Das Gericht verkennt, dass auch Kleinanteile an Personengesellschaften ohne unternehmerischen Einfluss sind, so dass eine inhaberbezogene und die Verschonung rechtfertigende Situation nicht vorliegt.

2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)

- 7.1 Begünstigt ist der **inländische Wirtschaftsteil** des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Der Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft umfasst die Wirtschaftsgüter, die entweder in § 160 Abs. 2 BewG ausdrücklich erwähnt oder zumindest erforderlich sind, die dort aufgeführten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen zu erzielen. Wie auch bei den anderen Arten begünstigten Vermögens ist Voraussetzung, dass die aufgeführten Bestandteile des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergehen (R E 13b.4 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011; vgl. auch BFH v. 14.2.2007 – II R 69/05, BStBl. II 2007, 443). Eine Selbstnutzung zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch den Erwerber selbst ist jedoch nicht erforderlich. Auch der verpacktete land- und forstwirtschaftliche Betrieb ist somit hinsichtlich seines

Wirtschaftsteils begünstigungsfähig. Daher ist auch die verpachtete Reitanlage, die bewertungsrechtlich Grundvermögen ist, begünstigungsfähig, wenn und soweit die Reitanlage tatsächlich zu dem ihr obliegenden Zweck genutzt wird. Eine ertragsteuerliche Gewinnerzielungsabsicht ist keine Voraussetzung für die Verschonung. Denn der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist tätigkeitsbezogen definiert; vgl. R B 158.1 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. Die Nutzung im vorgenannten Sinne ist ausreichend. Daher kann auch ertraglose Tätigkeit ebenso wie ertragsteuerliches Privatvermögen land- und forstwirtschaftliches Vermögen und damit begünstigungsfähig sein; so FG Nds. v. 4.3.2016 – 1 K 302/14, BB 2016, 1244 (Ls.), unter Hinweis auf BFH v. 18.12.1985 – II B 35/85, BStBl. II 1986, 282; *Eisele* in Rössler/Troll, § 158 BewG Rz. 2. Die Zuordnung zu einer Betriebsvermögenseinheit im ertragsteuerlichen Sinne ist nicht zwingend, jedoch bereits ein Indiz für eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.

Vom Wirtschaftsteil umfasst sind sämtliche land- und forstwirtschaftlicher Nutzung zugängliche Flächen, aber auch bewegliche Gegenstände jeglicher Art, damit auch Forderungen, Verbindlichkeiten und Pensionsverpflichtungen etc. Kein land- und forstwirtschaftliches Vermögen liegt beim verpachteten Betrieb vor, wenn die Betriebsaufgabe erklärt ist. Denn es handelt sich dann nicht mehr um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern um nicht begünstigungsfähiges Privatvermögen. 8

In die Begünstigung eingeschlossen sind **Grundstücke iS des § 159 BewG.** 9 Dabei handelt es sich um Flächen, die bewertungsrechtlich Grundvermögen sind, obwohl sie land- und forstwirtschaftlich genutzt sind, es jedoch anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, RE 13b.4 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011. In § 159 Abs. 1 BewG sind beispielhaft Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke als ein jeweiliges Regelbeispiel genannt. Werden diese Grundstücke vom Erblasser/Schenker und dann auch vom Erwerber selbst bewirtschaftet, sind sie Bestandteil des begünstigten Vermögens. Maßgeblich sind die Verhältnisse am Stichtag.

Begünstigt ist somit der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens einschließlich selbst bewirtschafteter Grundstücke iS des § 159 BewG. Gleiches gilt für **land- und forstwirtschaftliches Vermögen** im vorgenannten Umfang, welches in einem **Mitgliedstaat der EU oder einem Staat der EWR** belegen ist und dort einer Betriebsstätte dient. Zum Betriebsstättenbegriff vgl. § 12 AO mit der hierzu ergangenen Rspr. (Überblick bei *Drien* in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz. 23 ff.); zur Drittstaatenproblematik vgl. Rz. 2. Die gegenüber dem alten Recht erfolgte Erweiterung auf das vor-

genannte Auslandsvermögen folgt der Rspr. des EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06 – Jäger/FA Kusel-Landstuhl, DStRE 2008, 174; zur Anwendung der Rspr. auf Altfälle vor dem 1.1.2009 vgl. FinMin. BW v. 16.7.2008 – 3 - S 3831/4, DStR 2008, 1537.

- 11 Als Bestandteil des Wirtschaftsteils **begünstigt** sind **vermietete und verpachtete Grundstücke**. Dies folgt einerseits aus § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG selbst, da die Grundstücke iS des § 159 BewG nur dann begünstigt sind, wenn sie selbst bewirtschaftet werden. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass die übrigen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke allein aufgrund ihrer tatsächlichen Nutzung zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dem Wirtschaftsteil zuzurechnen sind. Ferner sind solche vermieteten Grundstücke kein Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e ErbStG, was wiederum zur Voraussetzung hat, dass sie zunächst im begünstigten Vermögen der Land- und Forstwirtschaft zu erfassen sind.
- 12 **Nicht begünstigt** sind **Betriebswohnungen**, da diese nicht im Wirtschaftsteil iS der §§ 160 Abs. 2, 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG enthalten sind. Da sie jedoch regelmäßig zu Wohnzwecken vermietet sind, sind sie gem. § 13c Abs. 1, 3 ErbStG nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen; vgl. R E 13b.4 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011; vgl. auch § 13c Rz. 17.

Nicht begünstigt sind ferner **Stüchländereien** (§ 168 Abs. 2 BewG). Dies sind gem. § 160 Abs. 7 Satz 2 BewG einzelne land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die vom Verpächter nicht selbst genutzt werden. Ferner muss die betroffene Fläche einem **Dritten zur Nutzung** überlassen sein. Der Pachtvertrag muss am Bewertungsstichtag noch eine Laufzeit von mehr als 15 Jahren haben. Nur in diesen seltenen Fällen kommt die Verschonungsregelung gem. §§ 13a, 13b ErbStG nicht in Betracht; vgl. R E 13b.4 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011, OFD Karlsruhe v. 24.1.2013 – S 3210-344/St 431, DStR 2013, 1087 = ZEV 2013, 412. Die Verwaltungserlasse weisen selbst darauf hin, dass es sich nur sehr selten um Stüchländereien handelt, weil regelmäßig die Pachtverträge maximal auf 15 Jahre abgeschlossen werden. Aus diesem Grunde ist auch der Anteil der Vermögensart Land- und Forstwirtschaft am Erbschaftsteueraufkommen zu vernachlässigen.

- 13 **Kein begünstigtes Vermögen** ist der **Wohnteil des Inhabers**. Dieser bleibt gleichwohl land- und forstwirtschaftliches Vermögen und fließt in die Wertermittlung dieser Einheit ein. Der auf ihn entfallende Teil des Wertes ist jedoch nach § 13a ErbStG nicht zu entlasten. Gleiches gilt für die Altenteilerwohnung. Denn entlastet wird nur der Wirtschaftsteil des Betriebs, nicht der gesamte Betrieb. Auch Betriebssteile und Einzelwirtschaftsgüter sind nicht begünstigt; vgl. *St. Viskorf* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13b ErbStG Rz. 35.

3. Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

Betriebsvermögen ist solches iS der §§ 95–97 BewG, welches im Rahmen des Erwerbs eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft iS des §§ 15, 18 Abs. 4 EStG oder als Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA auf den Erwerber übergeht. Gleichgestellt ist der Übergang eines Teilanteils. Da die §§ 95–97 BewG das Betriebsvermögen als Teile eines Gewerbebetriebs umschreiben, welche bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, ist die vorgelagerte einkommensteuerliche Beurteilung im Ergebnis für die erbschaftsteuerliche Einordnung als Betriebsvermögen maßgebend. Betriebsvermögen ist auf dieser Stufe auch noch das Vermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, bei welcher die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen ggf. erst auf der zweiten Stufe – überwiegendes Verwaltungsvermögen – ausgeschaltet werden (zur Maßgeblichkeit der einkommensteuerlichen Vorgaben bei der ErbSt im Rahmen der Prüfung der Begünstigungen vgl. Begründung zu § 13b im RegE der BReg. – BR-Drucks. 4/08).

a) Betriebsvermögen einschließlich Mitunternehmeranteil als Übertragungsgegenstand

Begünstigtes Betriebsvermögen ist **inländisches Betriebsvermögen** (zum ausländischen Betriebsvermögen vgl. Rz. 38), das im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und bei dem Erwerber inländisches Betriebsvermögen wird, wenn es sich um den Erwerb der vorgenannten Vermögenseinheiten handelt. Trotz dieses Hinweises auf das EStG ist der **Teilbetriebsbegriff** im Rahmen der Begünstigungsregelungen der §§ 13a, 19a ErbStG weiter und umfassender auszulegen als im Ertragsteuerrecht selbst: Nach der überzeugenden Begründung von *Tiedtke/Wälzholz*, ZEV 1999, 170 ff., und *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, 1999, S. 241 ff., ist eine selbständig fortführbare innerbetriebliche Organisationseinheit und auch ein im Aufbau befindlicher oder ein zerstörter Teilbetrieb iS der §§ 13a, 19a ErbStG begünstigungswürdig, die tatsächliche Fortführung iS der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG vorausgesetzt. Wenn ein Teilbetrieb „ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist,“ ist (vgl. BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 403 [405]), so setzt das die Fortführbarkeit dieses Teilbetriebs voraus; allerdings muss diese Fortführbarkeit nicht bereits beim Zuwendenden tatbestandsmäßig sein, sondern erst bei dem Erwerber iS der §§ 13a, 19a ErbStG, weil es sich hierbei um **erwerberbezogene Steuerbegünstigungen** handelt. So auch *Jülicher* in Troll/Gebel/Jü-

licher, § 13a ErbStG Tz. 131. Entgegen BFH v. 25.1.2001 – II R 52/98, BStBl. II 2002, 414 und R E 13b.5 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011 ist daher auch die erstmalige schenkweise Einräumung ebenso wie die Weiterübertragung einer bereits bestehenden atypisch stillen Beteiligung oder atypisch stillen Unterbeteiligung nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt. Das gilt auch für die Übertragung einer entsprechenden atypisch stillen Beteiligung in das Vermögen des Einzelunternehmers sowie für die Übertragung (Anwachsung) einer **atypischen Unterbeteiligung** auf den Hauptgesellschafter; hier gehen die Beteiligungen zwar unter, aber das in diesen Beteiligungen gehaltene Betriebsvermögen wird in der übernehmenden Unternehmer- bzw. Mitunternehmerstellung fortgeführt. Die Finanzverwaltung hatte zeitweise die Begünstigung abgelehnt; vgl. OFD Rheinland v. 30.3.2007, ZEV 2007, 295, diese einschränkende Auffassung jedoch durch R E 13b.5 Abs. 4 Satz 4 ErbStR und den Erlass des FinMin. Bay. v. 7.3.2013 – S 3811.1.1-2/6 St 34, ZEV 2013, 228, aufgegeben. Dies ist zutreffend. Denn die auch in R E 13b Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011 betonte Bindung an das Ertragsteuerrecht lässt keine andere Auffassung zu. Bei atypisch stillen Beteiligungen handelt es sich ertragsteuerlich um eine Mitunternehmerstellung, die Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs ist; vgl. auch *St. Viskorf* in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz⁴, § 13b ErbStG Rz. 50, *Wer-ner*, ZEV 2015, 194. Dies gilt umso mehr, als der BFH sich im Ur. v. 1.9.2011 (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210 = DStR 2012, 38) von dem Begriff des zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses gelöst hat und augenscheinlich darauf abstellt, ob und in welcher Weise der Erwerber mitunternehmerisch tätig ist. Gesamthänderisch gebundenes Vermögen ist demnach für die Annahme einer Mitunternehmerstellung nicht erforderlich. Vielmehr kommt es in erster Linie darauf an, ob Betriebsvermögen vom Schenker an den Beschenkten übertragen wird. Der **Erwerber müsse nicht dinglich am Gesellschaftsvermögen** beteiligt sein. Auch schuldrechtliche Rechtsbeziehungen reichen danach aus, sofern nur die überlagernden Kriterien der Mitunternehmerschaft gegeben sind; lesenswert *St. Viskorf/Haag*, ZEV 2012, 24. Selbst wenn diese Entscheidung in erster Linie den Zuwendungsgegenstand betraf, hat sich der BFH jedoch nicht daran gestört, dass im entschiedenen Fall der Beschenkte und Nießbrauchsbesteller der Berechtigten das Nießbrauchsrecht aus eigenem Recht ausgab. Es scheint dem BFH in erster Linie darauf anzukommen, dass der Beschenkte Mitunternehmer ist, weniger darauf, auf welchem Wege dies erfolgt.

- 15.1 Ungeklärt ist die erbschaftsteuerliche Behandlung der Beteiligung an einer sog. **Zebra-Gesellschaft**. Bei einer solchen erzielen die Gesellschafter vermögensverwaltende Einkünfte, also keine gewerblichen iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Sind an dieser vermögensverwaltenden Gesellschaft Personen beteiligt, bei denen die Einkünfte aus der Gesellschaft gewerbliche sind, spricht man allgemein

von sog. „schwarzen Gesellschaftern“, im Gegensatz zu denjenigen Gesellschaftern, die vermögensverwaltende Einkünfte erzielen und als „weiße Gesellschafter“ bezeichnet werden. Da es für die erbschaftsteuerliche Beurteilung auf die **Einordnung des Gesellschaftsanteils** als Mitunternehmeranteil ankommt, handelt es sich dann nicht um begünstigungsfähiges Vermögen, wenn die Einkünfte auf der Ebene der Zebra-Gesellschaft von weißen in schwarze Einkünfte – bezogen auf die Person des beteiligten Gesellschafters – umqualifiziert werden. Denn die Übertragung ist dann nur begünstigt, wenn sie den Anteil an einem Betriebsvermögen betrifft. Um solches handelt es sich

[Anschluss S. 25]

bei der Zebra-Gesellschaft nicht, werden doch nur die Einkünfte auf der Ebene des „schwarzen Gesellschafters“ unqualifiziert. Vom Wortlaut her bestehen daher Bedenken, die Betriebsvermögensverschonung zu gewähren, wenn der „schwarze“ Anteil auf einen Erwerber übertragen wird, bei dem der Anteil diese Farbe auch behält. Vom Begünstigungszweck her bestehen ebenfalls Zweifel, da für eine vermögensverwaltende Gesellschaft die Verschonung nicht vorgesehen ist; aA *Dorn*, ZEV 2013, 372. Überdies wird sich die Frage meistens dadurch erledigen, dass sich das Vermögen der Zebra-Gesellschaft vorwiegend aus Verwaltungsvermögen zusammensetzt, so dass die Verschonung spätestens auf dieser Stufe scheitert.

Mitunternehmerschaft ist auch eine sog. **Einheits-GmbH & Co. KG**, bei welcher Gesellschafterin der Komplementär-GmbH allein die Kommanditgesellschaft selbst ist; so zum Ertragsteuerrecht FG Münster v. 28.8.2014 – 3 K 743/13 F, EFG 2015, 121, Az. des BFH: IV R 42/14. Denn diese Erscheinungsform der GmbH & Co. KG erfüllt die Anforderungen an eine gewerbliche geprägte Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da ausschließlich Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sind und auch nur diese oder Fremdgeschäftsführer zur Geschäftsführung befugt sind. Diese ertragsteuerliche Beurteilung schlägt auch auf die erbschaftsteuerliche Einordnung als begünstigter Mitunternehmeranteil iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG durch. Im Sachverhalt des FG Münster bestand die Besonderheit, dass die Gesellschaftsrechte in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH nicht von der KG selbst, sondern durch die Kommanditisten wahrgenommen wurden, was im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft geregelt war. Das Finanzamt war der Auffassung, damit seien auch natürliche Personen geschäftsführungsbefugt, so dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht vorlägen. Dem ist das FG Münster mit der Begründung entgegengetreten, der Begriff der Geschäftsführung sei im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kein originär steuerlicher Begriff. Gemeint seien die organschaftlichen Befugnisse, die allein der persönliche haftende Gesellschafter gem. § 170 HGB habe. *Knobbe* hält in seiner Urteilsanmerkung in EFG 2015, 123, diese Auslegung nicht für zwingend. Er empfiehlt, die Gesellschaftsrechte in der Komplementär-GmbH nicht aufgrund einer Satzungsregelung durch die Kommanditisten wahrzunehmen, vielmehr sei durch eine unwiderrufliche und an die Gesellschaftereigenschaft geknüpfte Vollmacht ein Gesellschafter zu beauftragen. *Knobbe* ist darin Recht zu geben, dass es diese Gestaltungsschwierigkeiten veranlassen, von einer Einheits-GmbH & Co. KG Abstand zu nehmen, zumal die Vorteile nur schwer zu erkennen sind.

Nach ertragsteuerlich gefestigter Rspr. (grundlegend BFH v. 24.8.2000 – IV R 16 51/98, BStBl. II 2005, 173) ist der **Mitunternehmeranteil** die Summe von

Anteilen am Gesamthandsvermögen zuzüglich Sonderbetriebsvermögen. Der BFH hat insoweit zum Ausdruck gebracht, dass ein Mitunternehmeranteil nur dann übertragen wird, wenn jedenfalls in gleicher Quote Gesamthandsanteil und Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden. Diese Auffassung ist mittlerweile in § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zwingende Voraussetzung einer tarifbegünstigten Veräußerung. Im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge ist durch § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) geregelt, dass eine Übertragung zum Buchwert hinsichtlich des Gesellschaftsanteils auch dann vorliegt, wenn das **Sonderbetriebsvermögen nicht oder lediglich unterquotale** übertragen wird, der Übertragende jedoch Mitunternehmer bleibt. Auf der erbschaftsteuerlichen Ebene folgt hieraus, dass ein Mitunternehmeranteil nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt übertragen werden kann, wenn er anteilig sowohl den Gesellschaftsanteil als auch quotenentsprechend das Sonderbetriebsvermögen umfasst. Eine synchrone Übertragung ist jedoch keine zwingende Voraussetzung. Begünstigter Betriebsübergang ist auch die Konstellation des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, bei welcher das Sonderbetriebsvermögen gar nicht oder unterquotale übertragen wird, sofern der Übertragende noch Mitunternehmer der selben Mitunternehmerschaft bleibt, so erfreulich klar R E 13b.5 Abs. 3 Sätze 5, 6 ErbStR 2011. Zur Einordnung einer **Beteiligung** an der **Komplementär-GmbH** als funktional-wesentliche Betriebsgrundlage vgl. OFD NW v. 17.6.2014, EStG-Kartei NW § 4 (1–3 EStG Nr. 807) Leitlinie ist, ob der Anteil an der Komplementär-GmbH **unternehmerischen Einfluss** vermittelt. In diesem Fall handelt es sich um eine funktional-wesentliche Betriebsgrundlage in der Form des Sonderbetriebsvermögens. Dies ist immer dann gegeben, wenn der Kommanditist mehrheitlich an der Komplementär-GmbH beteiligt ist oder alle Kommanditisten in ähnlichem Umfang ähnliche Beteiligungshöhen an der Kommanditgesellschaft und an der Komplementär-GmbH haben. Nach Auffassung des BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705 = DStR 2015, 1362, begründet eine Minderheitsbeteiligung keine wesentliche Betriebsgrundlage. In diesem Fall wäre die Übertragung des Anteils an der Komplementär-GmbH keine zwingende Voraussetzung für die Betriebsvermögensverschönerung. Im Zweifel sollte jedoch der Anteil an einer Komplementär-GmbH in gleicher Quote mit übertragen werden, jedenfalls wenn der Mitunternehmeranteil im Übrigen vollständig übertragen wird. Ansonsten gelten die vorstehenden Grundsätze zur unterquotalen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens. Im Übrigen vgl. auch die einkommensteuerlichen Kommentierungen zu § 6 Abs. 3 EStG.

- 17 Wird das **Sonderbetriebsvermögen** in größerem Umfang als der Gesellschaftsanteil übertragen, mithin **überquotale**, ist der gesamte Vorgang begünstigt, da der Teilanteil als Betriebsvermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht (so R E 13b.5 Abs. 3 Satz 6 aE ErbStR 2011).

Das Vorstehende gilt jedoch nur, wenn der übertragende Mitunternehmer in derselben Mitunternehmerschaft verbleibt. Wird somit das **Sonderbetriebsvermögen** überhaupt **nicht übertragen**, jedoch der vollständige Gesellschaftsanteil, liegt keine begünstigte Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor. Gleiches gilt auch, wenn nur Sonderbetriebsvermögen übertragen wird; so zutreffend R E 13b.5 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2011 und BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663, zuletzt auch FG München v. 30.5.2012 – 4 K 2398/09, DStRE 2013, 668. Auch wenn die Richtlinien dies nicht sehr deutlich machen, ist davon auszugehen, dass die Parallele zu § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG besteht. Mit anderen Worten: Was ertragsteuerlich zum Buchwert übertragen werden kann, ist auch begünstigt gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Insbesondere **bei über- bzw. unterquotaler Übertragung** von Sonderbetriebsvermögen ist begünstigungsfähiges Vermögen nur dann gegeben, wenn der Schenker an der Mitunternehmerschaft noch beteiligt bleibt. Dies ist auch ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13b.5 Abs. 3 ErbStR 2011. Begünstigungsfähig ist auch die **Aufnahme des Beschenkten** in das **Einzelunternehmen** des Schenkers. Auch dies ist ein Tatbestand, der ertragsteuerlich zur Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zwingt.

Entnimmt der Schenker hingegen im Zusammenhang mit der Übertragung, ohne selbst beteiligt zu bleiben, **wesentliche Betriebsgrundlagen** aus der Gesellschaft, deren Anteil er überträgt, ist der Vorgang gleichwohl begünstigt, wenn der Übernehmer mit Hilfe der auf ihn übertragenen verbleibenden Wirtschaftsgüter in der Lage ist, das Unternehmen des Übergebers fortzuführen, wenn auch uU unter Zuführung eigener wesentlicher Betriebsgrundlagen. Entscheidend ist nicht, dass sämtliche Wirtschaftsgüter des bisherigen Unternehmens übergehen, sondern das unternehmerische Engagement mit Hilfe der übertragenen Wirtschaftsgüter des Übergebers vom Übernehmer fortgesetzt werden kann. Die Rechtslage ist jedoch unklar. Die Finanzverwaltung vertritt in R E 13b.5 Abs. 3 Satz 8 ErbStR 2011 eine einschränkendere Auslegung und würde im vorliegenden Fall die Verschonung voraussichtlich verweigern. Letztlich beruht dies auf der Frage, ob die Anforderungen, die an eine Betriebsübergabe iS des § 6 Abs. 3 EStG zu stellen sind, auch für die Erbschaftsteuer gelten. Ist dies der Fall, wäre die vorausgegangene oder zeitgleiche Ausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder ihre Entnahme in das Privatvermögen für die Betriebsvermögensverschonung unschädlich, zumindest wenn die Summe der übertragenen Wirtschaftsgüter immer noch einen Betrieb iS des EStG darstellt. 18

Die Rspr. des für Ertragsteuer zuständigen IV. Senats ist in dieser Hinsicht großzügig und wendet § 6 Abs. 3 EStG auch dann an, wenn funktional wesent- 18.1

liche Betriebsgrundlagen nicht mit übertragen, sondern ausgegliedert oder vom Übergeber entnommen werden. So wird häufig im Zuge einer Übergabe angestrebt, dass der Schenker im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils zwecks Sicherung stiller Reserven ein oder mehrere **Wirtschaftsgüter** des Sonderbetriebsvermögens auf eine Personengesellschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG **zum Buchwert ausgliedert**. Hierzu ist vom IV. Senat des BFH mit Urt. v. 2.8.2012 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DB 2012, 2375 = ZEV 2012, 685 m. Anm. *Geck*) entschieden, dass die Fortführung der Buchwerte im übertragenen Mitunternehmeranteil nicht gefährdet ist, wenn ein funktional wesentliches Wirtschaftsgut ausgegliedert wird. Entscheidend ist lediglich, dass es sich bei dem übertragenen Gesellschaftsanteil noch um einen solchen handelt, der als Mitunternehmeranteil (gewerblich) einzuordnen ist. Wie *Brandenberg*, DB 2013, 17, mit Recht anmerkt, löst sich die Rspr. von dem bisherigen Betriebsbegriff, der jedenfalls ertragsteuerlich die Buchwertfortführung nur dann ermöglicht, wenn eine Eigentumsübertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erfolgt, soweit nicht in Spezialvorschriften, wie in § 6 Abs. 3 Satz EStG etwas anderes angeordnet ist. Liegt ertragsteuerlich die Übertragung auf der Linie der Buchwertfortführung iS des § 6 Abs. 3 EStG, wäre nicht nachvollziehbar, wenn auf erbschaftsteuerlicher Ebene in diesem Fall die Übertragung des Mitunternehmeranteils von der Verschonung ausgenommen würde. Dieser Gleichklang dient auch letztlich der Rechtssicherheit, sollen doch beide Vorschriften die Fortführung des verbliebenen Bestandes an Wirtschaftsgütern erleichtern, wenn jedenfalls die Fortführung des Betriebes sichergestellt ist. Daher ist mE die Buchwertfortführung nicht gefährdet, wenn Wirtschaftsgüter ausgegliedert oder entnommen werden. Auf die abweichende Auffassung der Finanzverwaltung sei nochmals verwiesen; vgl. Rz. 18. Dies gilt umso mehr, als für die Ertragsteuer die Finanzverwaltung mit Schreiben des BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164, die Finanzämter angewiesen hat, die Entscheidung vorläufig nicht anzuwenden. Ob die Finanzverwaltung in ihrer Auffassung festhalten kann, ist zweifelhaft. Denn erneut der IV. Senat des BFH hat mit Urt. v. 9.12.2014 (BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, DStR 2015, 211; instruktiv *Mielke*, DStR 2015, 673) seine Auffassung bestätigt, wonach die Übertragung eines Mitunternehmeranteils auch dann zum Buchwert erfolgt, wenn vorab ein Wirtschaftsgut aufgrund einheitlicher Planung aus dem Sonderbetriebsvermögen ausscheidet, im konkreten Fall durch Veräußerung an einen Dritten. Es kommt somit allein darauf an, ob das verbleibende Vermögen noch einen Mitunternehmeranteil iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellt. Es ist anzunehmen, dass diese Grundsätze aufgrund der engen Bindung der Betriebsvermögensverschonungsregelungen an die ertragsteuerliche Terminologie (Mitunternehmeranteil etc.) auch erbschaftsteuerlich maßgebend sind. So lange der Nichtanwendungserslass aufrechterhalten bleibt, besteht auch **erbschaftsteuerlich keine Gestaltungssicherheit**, so dass eine

zeitgleiche Ausgliederung in andere Rechtsträger, erst recht Entnahmen in das Privatvermögen im Zusammenhang mit einer geplanten vorweggenommenen Erbfolge in einen Personengesellschaftsanteil vermieden werden sollten. Bei Erwerben von Todes wegen bestehen die gleichen Risiken. Denn auch dort ist zu prüfen, ob der Erwerber des Gesellschaftsanteils einen Mitunternehmeranteil erwirbt. Nach meiner Auffassung ist allein entscheidend, ob der Gesellschaftsanteil geeignet ist, eine mitunternehmerische Tätigkeit zu begründen. Hierfür ist das Sonderbetriebsvermögen regelmäßig nicht erforderlich. Für die Abwehrberatung sollte jedoch besondere Obacht auf die Meinung der Finanzverwaltung gelegt werden.

Aufgrund der stichtagsbezogenen Betrachtung des ErbStG ist entscheidend, ob im Zeitpunkt des Erwerbs iS des § 9 ErbStG ein Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung ist. Die Mitunternehmerstellung des Übertragenden muss sich in der Person des Erwerbenden fortsetzen. Dies ist bei gewerblich tätigen Personengesellschaften iS des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG regelmäßig kein Problem. Bei der **gewerblich geprägten Personengesellschaft** iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entsteht die ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft erst mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister (BGH v. 13.7.1972 – II ZR 111/70, NJW 1992, 1660). Denn erst mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister haften die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft nicht mehr wie Gesellschafter der GbR mit ihrem privaten Vermögen (zuletzt BGH v. 3.5.2007 – IX ZR 2018/05, NJW 2007, 2490). Insofern entsteht der Mitunternehmeranteil erst mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister.

Erst dann geht auch ein Mitunternehmeranteil vom Übertragenden auf den Erwerber über. Der BFH hat daher zu Recht mit Urte. v. 4.2.2009 (BFH v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl. II 2009, 600 = ZEV 2009, 356 m. Anm. *Wachter*) die Anwendung der Betriebsvermögensvergünstigung alten Rechts abgelehnt, weil im entschiedenen Fall im Zeitpunkt des Erwerbs von Todes wegen die gewerblich geprägte Personengesellschaft noch nicht im Handelsregister eingetragen war. Gegenstand des Erwerbs waren die anteiligen Wirtschaftsgüter der in Gründung befindlichen Personengesellschaft, jedoch nicht entlastet um die Betriebsvermögensvergünstigung alten Rechts. Diese Rechtslage findet auch auf Erwerbe ab 1.1.2009 Anwendung. *Wachter* weist in der Anmerkung in ZEV 2009, 358, darauf hin, dass gesellschaftsrechtlich nicht unbestritten ist, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in der Tat die persönliche Haftung der Gesellschafter erst mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister endet. Diese Auffassung – gesellschaftsrechtlich als richtig unterstellt – hätte in der Tat zur Folge, dass die gewerbliche Prägung vor Eintragung greift. Gleichwohl bestehen gegen diese Auffassung Bedenken. Denn die Eintragung im Handelsregister als maßgeblich zu erklären, bedeutet zumindest

Rechtssicherheit. Soweit *Wachter* eine Abweichung zur Entscheidung des BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 = ZEV 2009, 149 m. Anm. *Götz*, darin sieht, dass im dort entschiedenen Sachverhalt der BFH die Betriebsvermögensvergünstigung trotz noch nicht erfolgter Handelsregistereintragung geprüft hat, berücksichtigt er nicht, dass in dem entschiedenen Fall die Schenkung auf den Stichtag der Eintragung der gewerblich geprägten Personengesellschaft im Handelsregister ausgeführt war. Insofern lagen am Stichtag des Erwerbs die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor. Der BFH hat seine Auffassung aus der Entscheidung v. 4.2.2009 nochmals bestätigt, und zwar im Urte. v. 18.5.2011 (BFH v. 18.5.2011 – II R 10/10, HFR 2012, 56 = BFH/NV 2011, 2063). Es ist daher davon auszugehen, dass er sich mit der abweichenden Auffassung von *Wachter* befasst und sich ihr nicht angeschlossen hat. Die Praxis kann daher annehmen, dass es sich um eine gefestigte Rspr. handelt. Übertragungsvorgänge sollten mit schenkungsteuerlicher Wirkung erst auf den Tag vollzogen werden, der der Eintragung der KG im Handelsregister nachfolgt. Dann ist ein Gesellschaftsanteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft entstanden. Die grundsätzliche Anwendung der Betriebsvermögensvergünstigung auf gewerblich geprägte Personengesellschaften entbindet natürlich nicht von der Prüfung des Anteils des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG (dazu sogleich Rz. 71 ff.); zu Gestaltungsmöglichkeiten s. *Geck*, ZEV 2009, 601.

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

Beispiel:

A ist Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft. Sein Sonderbetriebsvermögen besteht aus einem Betriebsgrundstück. Aufgrund testamentarischer Anordnung erwirbt B als Alleinerbe die KG-Beteiligung und C das Betriebsgrundstück. § 13a ErbStG findet auf den Erwerb der KG-Beteiligung wie auf den Erwerb des Betriebsgrundstücks keine Anwendung. Vgl. Rz. 18.

- 20.1 Inländische **Betriebsgrundstücke** iS des § 99 BewG iVm. § 12 Abs. 5 ErbStG sind begünstigt, soweit sie dem Unternehmer gehören. Ist der Unternehmer nur Bruchteilseigentümer oder Gesellschafter einer vermögensverwaltenden und damit steuerlich transparenten Gesellschaft, ist ihm der entsprechende Anteil zuzurechnen. Der Anteil Dritter ist kein Betriebsvermögen. Dies gilt auch, soweit der Anteil im Eigentum des Ehepartners steht. Die hiervon abweichende Regelung in § 99 Abs. 2 BewG wurde mit Wirkung zum 1.1.2009 aufgehoben. Ein Grundstück, welches Gesamthandsvermögen ist, jedoch überwiegend der privaten Nutzung eines Gesellschafters dient, ist kein Betriebs-

grundstück, sondern dem Grundvermögen zugehörig; so zu Recht R E 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011.

Beispiel:

Das Grundstück X-Straße steht im Gesamthandsvermögen der Y-KG. Es dient ausschließlich der privaten Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des Gesellschafters Y. Es handelt sich nicht um ein Betriebsgrundstück.

b) Nießbrauchsvorbehalt – Widerrufsvorbehalt

Das dem Gewerbebetrieb dienende Vermögen muss bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG. Ein **erworbenes schuldrechtliches Nutzungsrecht am Betriebsvermögen** jeglicher Art ist von §§ 13a, 19a ErbStG ist bei dem Nutzungsberechtigten als Erwerb begünstigten Betriebsvermögens zu erfassen, wenn der **Nutzungsberechtigte** aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Nutzungsrechts – in aller Regel des Nießbrauchsrechts – **Mitunternehmer** der Gesellschaft ist, an deren Gesellschaftsanteil das Nießbrauchsrecht besteht. Diese Auffassung vertritt der BFH in der Entscheidung v. 1.9.2011 (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210 = ZEV 2012, 51), bestätigt durch BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635 = DStR 2013, 1380. Der BFH hat dabei die alte Gleichung „begünstigungsfähiges Unternehmen = Gesellschaftsanteil im zivilrechtlichen Sinne“ aufgegeben. Er stellt in diesem Fall, der die Zuwendung eines Nießbrauchsrechts an einem Mitunternehmeranteil zugunsten eines Dritten (Ehepartner des Schenkers) zum Inhalt hatte, allein darauf ab, ob in der Person des Nießbrauchers die Kriterien der Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinne erfüllt sind. Der entschiedene Fall betraf die Rechtslage nach altem, dh. bis zum 31.12.2008 geltenden Recht, ist aber für die seither geltende Rechtslage ebenso zu beachten. Denn § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entspricht inhaltlich § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aF. Der BFH begründet diese von der Praxis überwiegend zustimmend kommentierte Auffassung (vgl. *Seifried*, DStR 2012, 274; *St. Viskorf/Haag*, ZEV 2012, 24) in erster Linie mit der **Bindung der Verschonungsnormen** des ErbStG an die **ertragsteuerliche Terminologie**, zum anderen aber auch mit dem Gesetzeszweck, nach dem der Übergang von langfristig in Betriebsvermögen gebundenem Vermögen begünstigt sein solle. Es komme daher nicht auf die zivilrechtliche Gesellschafterstellung an, sondern ob der begünstigte Erwerber im ertragsteuerlichen Sinne Früchte des Vermögens ernte. Daher besteht in diesen Fällen eine doppelte Vergünstigung. Denn begünstigt ist in aller Regel auch der mit dem Nießbrauch belastete Erwerber und Nießbrauchbesteller, wenn in seiner Person die Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung ebenfalls gegeben sind. Hierfür reicht es aus, wenn er zumindest an Grundlagengeschäften mitwirken muss und Anteil an den Alt-

rücklagen hat, die im Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung in dem Unternehmen vorhanden waren, so zuletzt BFH v. 6.5.2015 – II R 34/13, DStR 2015, 1799. Die Praxis hat daher die Möglichkeit, auch zugewandte Nießbrauchsrechte an unternehmerisch gebundenem Vermögen in die Betriebsvermögensverschönerung einzubeziehen. Die Vertragsgestaltung bedarf besonderer Sorgfalt, um die doppelte Mitunternehmerschaft sicherzustellen. Der Nießbrauchsbesteller kann das ihn belastende Nießbrauchsrecht bereicherungsmindernd im Rahmen des Erwerbs des Mitunternehmeranteils geltend machen, bei aufschiebend bedingten Lasten jedoch erst mit Eintritt der Last.

- 21.1 Die Entscheidung des BFH bestätigt, dass die erbschaftsteuerlichen Begriffe wie etwa **Mitunternehmeranteil** im **Lichte des Ertragsteuerrechts** auszulegen sind, so dass die Gesellschafterstellung des Begünstigten keine unverzichtbare Voraussetzung für die Betriebsvermögensverschönerung mehr ist. *Eisele*, NWB 2012, 4151, betont daher zu Recht, in der vorgenannten Entscheidung des BFH v. 1.9.2011 liege der Durchbruch der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**. Dies mag etwas zu optimistisch sein, da der BFH bei anderer Gelegenheit immer auf die Zivilrechtslage abstellt; vgl. etwa BFH v. 15.3.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472. Ihm ist jedoch Recht zu geben, dass die ertragsteuerlichen Grundsätze, die sich verstärkt vom Zivilrecht lösen, jedenfalls die Auslegung der Tatbestandsmerkmale prägen, die das Erbschaftsteuerrecht dem Ertragsteuerrecht entnommen hat. Der klassische Fall ist der Begriff des Betriebs, aber auch der des Mitunternehmeranteils. Ob dies zu begrüßen ist, kann mit Fug und Recht bezweifelt werden. Die Bindung des ErbStG an das Zivilrecht hat zu einem hohen Maß an Rechtssicherheit geführt, welche auf der Grundlage der Entscheidung des Gesetzgebers, das ErbStG zT mit ertragsteuerlichen Begriffen zu „durchsetzen“, nunmehr ins Wanken gerät.
- 21.2 Die Finanzverwaltung hat sich nach gewissem Zögern mit **koord. Ländererlass v. 2.11.2012**, BStBl. I 2012, 1101, dazu entschlossen, die Entscheidung über den Einzelfall hinaus anzuwenden. Auch sie sieht in der **Einräumung eines Nießbrauchsrechts** den Erwerb eines **Mitunternehmeranteils** durch den Nießbraucher, der durch die Verschönerung der §§ 13a, 13b ErbStG entlastet wird. Unverzichtbare Voraussetzung ist allerdings, dass der Nießbraucher in seiner Person die Anforderungen eines Mitunternehmers erfüllt. Dies ist nach Tz. 1b des oa. Erlasses dann der Fall, wenn es sich bei dem Nießbrauchsrecht um einen Anteil an einer Personengesellschaft iS der §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3, 18 Abs. 4 Satz 2 EStG handelt. Die Gesellschafterstellung ist entbehrlich. Das Nießbrauchsrecht wird dabei als **Sonderbetriebsvermögen** eingeordnet. Dies überzeugt, da der Nießbraucher nicht Gesellschafter ist. Der Wert des Nießbrauchsrechts ist nach dem Kapitalwert, ermittelt nach den §§ 13–16 BewG unter Zugrundelegung des Jahreswerts und des vom Laufzeit-

alter abhängigen Vervielfältigers, festzustellen. Die Multiplikatoren werden jährlich unter Bezugnahme auf § 14 Abs. 1 Satz 4 BewG veröffentlicht; zuletzt vgl. BMF v. 26.10.2012 – IV D 4 - S 3104/09/10001, BStBl. I 2012, 950. Zur Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote sowie der Abgrenzung jungen Verwaltungsvermögens vgl. Rz. 73.1.

Gegenstand der Zuwendung kann auch ein **obligatorisches Nießbrauchsrecht** am begünstigten Vermögen sein. Die Finanzverwaltung hat ihre entgegenstehende Auffassung in H E 13b.5 ErbStH 2011 im Ländererlass v. 2.11.2012, BStBl. I 2012, 1101, aufgegeben. 21.3

Ist der Nießbraucher nicht Mitunternehmer, erwirbt er übriges Vermögen. Die Bewertung erfolgt nach den §§ 13–16 BewG. Die Verschonung wird nicht gewährt, da der Nießbraucher kein begünstigungsfähiges Vermögen erwirbt. Dies ist insbesondere beim **Ertragsnießbrauch** der Fall, bei welchem dem Nießbraucher keine Mitwirkungsrechte zustehen; vgl. zum Ertragsteuerrecht *Wacker* in Schmidt³⁴, § 15 EStG Rz. 145. 21.4

Nach wie vor zu beachten ist jedoch, dass der BFH die Mitunternehmerstellung des mit dem Nießbrauch Belasteten bereits in mehreren Entscheidungen begutachtet hat. Er betont, dass es in den Fällen des Nießbrauchvorbehalts durchaus zu einer Mitunternehmerstellung des Erwerbers komme. Der Hinweis auf die ertragsteuerliche Rspr., insbesondere BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 sowie BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II, 1995, 241 (245), überzeugt. Denn ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter **Nießbrauch** lässt die **Mitunternehmerinitiative** des Nießbrauchbestellers/Beschenkten **nicht entfallen**, da bei Grundlagengeschäften der zivilrechtliche Eigentümer das Stimmrecht ausübt. Allerdings hat der BFH die Kombination von Nießbrauchvorbehalt und **Stimmrechtsvollmacht** als **geeignet** angesehen, die **Mitunternehmerstellung** des Beschenkten **auszuschließen**. Dies überrascht, da nach § 168 Satz 2 Halbs. 1 BGB eine Vollmacht widerrufbar ist, selbst wenn das zugrunde liegende Rechtsverhältnis fortbesteht. Der BFH beruft sich insoweit auf Halbs. 2 des § 168 Satz 2 BGB, wonach die Widerruflichkeit entfällt, wenn sich aus dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (regelmäßig Geschäftsbesorgung) etwas anderes ergibt. Dies soll im entschiedenen Fall gegeben sein, da aus den Gesamtumständen folge, dass die Stimmrechtsvollmacht unwiderruflich sei. Aus der Entscheidung ergibt sich zunächst, dass die Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt die Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG nicht in Frage stellt. Diese ist lediglich dann gefährdet, wenn die im entschiedenen Fall zu beurteilende Stimmrechtsvollmacht hinzukommt. Insbesondere der sog. Ertragsnießbrauch, bei welchem keine Verwaltungsverrechte dem Nießbraucher vorbehalten bleiben, ist somit ein geeignetes Instrument der 22

Steuergestaltung. Andererseits ist dem BFH Recht zu geben, dass bei einer Stimmrechtsvollmacht für eine Mitunternehmerinitiative nur ein sehr eng begrenzter Rahmen verbleibt. Lediglich bei Grundlagengeschäften, die den Kernbereich des Gesellschaftsrechts berühren, wie Auflösung der Gesellschaft etc., könnte uU die Stimmrechtsvollmacht einschränkend so ausgelegt werden, dass dieses Grundlagengeschäft den zivilrechtlichen Gesellschaftern vorbehalten ist. Aus diesem Grund sollte von der Vereinbarung einer Stimmrechtsvollmacht abgeraten werden. Soweit der Nießbraucher noch zivilrechtlicher Gesellschafter bleibt, kann ein ähnliches Ergebnis durch eine abweichende Verteilung der Stimmrechte auf gesellschaftsrechtlicher Ebene erreicht werden, so dass insoweit den zivilrechtlichen Eigentümern des geschenkten Teilanteils Gesellschaftsrechte zustehen, wenn auch nicht in dem Volumen, wie sie typischerweise durch die Kapitalanteile vermittelt werden. Dies ist für die Annahme einer Mitunternehmerstellung ausreichend; skeptisch *St. Viszkorf* in *Viszkorf/Knobel/Schuck/Wälzholz*⁴, § 13b ErbStG Rz. 49, wie hier jedoch *Fleischer*, ZEV 2012, 466.

Der BFH hat, aufbauend auf der vorgenannten Entscheidung im UrT. v. 10.12.2008 (BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, ZEV 2009, 149 m. Anm. *Götz*), sowie mit UrT. v. 16.12.2009 (BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, HFR 2010, 734 = BFH/NV 2010, 690), der Praxis Erleichterung verschafft. So wird der Beschenkte trotz vorbehaltener **Stimmrechtsvollmacht** Mitunternehmer, wenn er die Stimmrechte auch im Bereich der Grundlagengeschäfte mit der Einschränkung ausüben darf, dass er dabei jeweils die Zustimmung des Schenkers einholen muss. Denn in diesem Fall kann der Schenker nicht ohne Mitwirkung des Beschenkten handeln. Hieraus ergibt sich der **Gestaltungshinweis**, dass in diesen Fällen die vorbehaltene Stimmrechtsvollmacht des Schenkers eingeschränkt wird, indem sie nur dann ausgeübt werden darf, wenn der Beschenkte das Stimmrecht nicht ausübt. Dies kann durch eine Regelung im Innenverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem verfestigt werden, indem der Beschenkte seinerseits das Stimmrecht nur nach Rücksprache mit dem Schenker ausüben darf. Ein Verstoß gegen diese Bindung kann durchaus mit einem Widerrufsvorbehalt hinsichtlich des Anteils belegt werden. Denn für die Einordnung der Mitunternehmerstellung ist nicht entscheidend, welche Sanktionen ein Verstoß gegen vertragliche Bindungen begründet, sondern welche Kompetenzen im Bereich der Stimmrechtsausübung dem zivilrechtlichen Eigentümer (Beschenkten) verbleiben. Der für die Praxis sicherste Weg besteht darin, das Stimmrecht in laufenden Angelegenheiten dem Nießbraucher, in außergewöhnlichen Angelegenheiten dem zivilrechtlichen Gesellschafter zuzuweisen; so auch *Götz*, ZEV 2013, 430 und *Wachter*, DStR 2013, 1929, beide mit interessanten Gestaltungshinweisen.

Die Rechtslage dürfte mittlerweile im vorgenannten Sinne geklärt sein. Der BFH hat nämlich im Ur. v. 6.5.2015 (BFH v. 6.5.2015 – II R 34/13, DStR 2015, 1799) die bisherige Rspr. bestätigt und eine Revision gegen das Ur. des FG Münster v. 4.7.2013 – 3 K 1804/12 Erb, EFG 2013, als unbegründet zurückgewiesen. Gegenstand war ein Sachverhalt, in welchem ein Mitunternehmeranteil unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wurde. Das Stimmrecht aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteilen stand dem Nießbrauchsberechtigten zu. Ergänzend hatten die zivilrechtlichen Gesellschafter eine Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Nießbrauchsberechtigten erteilt und auch ausdrücklich die im Gesellschaftsvertrag als außergewöhnlich bezeichneten Angelegenheiten in die Vollmacht einbezogen. Der BFH hat dem FG folgend die Betriebsvermögensverschonung versagt, da es dem zivilrechtlichen Gesellschafter infolge der weitgehenden Bevollmächtigung des Nießbrauchers an der erforderlichen Mitunternehmerinitiative fehle. Denn die Mitunternehmerstellung müsse vom bisherigen Inhaber auf den Erwerber übergehen. Selbst wenn die Vollmacht widerruflich sei, sei jedenfalls im Innenverhältnis der Nießbraucher auch berechtigt, die Stimmrechte in außergewöhnlichen Angelegenheiten auszuüben. Entscheidend sei die Erteilung der Vollmacht, nicht deren Verwendung. Der BFH bestätigt aber die Leitlinie, wonach die Ausübung von Stimmrechten in laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft durch den Nießbraucher der Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters nicht entgegenstehe. Nur die Berechtigung, das Stimmrecht aufgrund erteilter Vollmachten auch in außergewöhnlichen Angelegenheiten für den zivilrechtlichen Gesellschafter auszuüben, beseitige dessen Mitunternehmerinitiative. *Fleischer*, DStR 2013, 902, ist zu folgen, wonach es die gestaltungssicherste Lösung ist, im Rahmen der Vereinbarung des Nießbrauchs im Hinblick auf die Mitunternehmerinitiative eine Inhaltsbestimmung so festzulegen, dass der Nießbrauch auch das Stimmrecht umfasst; in diese Richtung in einem sehr lesenswerten Beitrag *Götz*, ZEV 2014, 241. Damit wird bereits zivilrechtlich verbindlich festgelegt, wer allein stimmberechtigt ist und wer dann Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Bleiben die Grundlagengeschäfte beim zivilrechtlichen Gesellschafter, ist die Mitunternehmerinitiative verdoppelt, so dass sowohl der Vorbehaltsnießbrauch als auch der Zuwendungsnießbrauch an einem Mitunternehmeranteil begünstigungsfähig ist; vgl. zuletzt BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635 = DStR 2013, 1380. *Kießpert*, FR 2014, 397, meint, die **doppelte Mitunternehmerschaft** könne nicht dadurch erreicht werden, dass Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko auf beide verteilt werden. Insbesondere sei die Zuweisung laufender Gewinne an den Nießbraucher und außerordentlicher Gewinne an den Nießbrauchsbesteller nicht geeignet, das Mitunternehmerisiko des Nießbrauchers zu begründen. Dieser müsse vertraglich so gestellt werden, dass er zumindest teilweise an den stillen Reserven und einem Geschäftswert beteiligt werde. Diese Auffassung teile ich nicht. Sie be-

rücksichtigt nicht, dass sich das Mitunternehmerisiko nicht gegenständiglich auf alle Wertveränderungen sowie Chancen und Risiken aus einer Beteiligung erstrecken muss. Gleichwohl sollte sicherheitshalber auch eine Beteiligung des Nießbrauchers an realisierten stillen Reserven vereinbart werden, wenn man nicht ohnehin über einen sog. Quotennießbrauch Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller sowohl an den laufenden als auch den außerordentlichen Gewinnen beteiligt.

Problematisch ist der Fall des **freien Widerrufsvorbehalts** bzgl. der Mitunternehmerstellung des Beschenkten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung in H E 13b.5 ErbStH 2011 Stichwort „Schenkung von Betriebsvermögen unter freiem Widerrufsvorbehalt“ schließt er die Verschonung aus. Dies ist zutreffend. Denn ein Gesellschafter, der stets unter dem „Damokles-Schwert“ des Rückfalls steht, wird unternehmerische Entscheidungen nicht frei treffen können, sondern stets im Blick auf den Schenker und dessen vorbehaltenen Rechte. Aus diesen Gründen ist vor freien Widerrufsvorbehalten zu warnen. Die klassischen Widerrufsvorbehalte wie Vorversterben des Beschenkten, Zwang zu güterrechtlicher Regelung etc. sind hingegen für die Mitunternehmerstellung des Beschenkten unbedenklich.

- 22.1 Der Gesellschaftsanteil ist nur dann begünstigt, wenn seine Übertragung die **Mitunternehmerstellung durch den erworbenen Gesellschaftsanteil** vermittelt. Somit reicht es für die Verschonung nicht aus, dass der Beschenkte mit einem vorher erworbenen Anteil bereits Mitunternehmer ist. So hat der BFH im Ur. v. 23.2.2010 (BFH v. 23.2.2010 – II R 42/08, BStBl. II 2010, 555 = DStR 2010, 868) einen Fall entschieden, bei welchem vor Inkrafttreten des ErbStRG 2009 ein Mitunternehmeranteil an einen bereits beteiligten Kommanditisten unentgeltlich übertragen wurde, der Gesellschaftsanteil infolge weitgehend vorbehaltener Rechte des Schenkers jedoch keine Mitunternehmerstellung beim Beschenkten vermittelte. Der Beschenkte als Kläger war – so der BFH – zu Unrecht der Auffassung, dies sei entbehrlich, da er bereits aufgrund seines eigenen Anteils Mitunternehmer sei und diese Stellung aufgrund der einheitlichen Kommanditbeteiligung, zu der sich beide Anteile nach dem Erwerb zusammenschlossen, auch eine einheitliche Mitunternehmerstellung begründe. Der BFH hat diese Auffassung, die im Schrifttum von *Hochheim/Wagenmann*, DStR 2010, 1707, mit guten Argumenten kritisiert wird, mit dem Begünstigungszweck der Betriebsfortführung begründet. Nur die Fortführung der Mitunternehmerstellung durch den Beschenkten lasse die Verschonung als gerechtfertigt erscheinen. Auf die zivilrechtliche Frage, ob der Kommanditanteil teilbar sei, komme es in diesem Zusammenhang nicht an.

Diese Auffassung hat der BFH mit dem Ur. v. 16.5.2013 (BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635 = DStR 2013, 1380) in einem Sachverhalt be-

stätigt, in welchem ein Kommanditanteil unter Vorbehalt eines Quotennießbrauchs übertragen wurde. Da der Nießbrauch so ausgestaltet war, dass der Beschenkte ausnahmsweise im Umfang des mit dem Nießbrauch belasteten Teilanteils keinen Mitunternehmeranteil erwarb, kam es darauf an, ob der nicht mit dem Nießbrauch belastete Teil des Erwerbs den belasteten Teil quasi positiv iS des Verschonungssystems infizierte. Dies hat der BFH mit der Begründung abgelehnt, die Betriebsvermögensverschonung setze voraus, dass die in der Person des Übergebers bestehende Mitunternehmerstellung durch den Übernehmer fortgesetzt werde. Dies setze unabhängig von der Frage der Unteilbarkeit der Mitgliedschaft voraus, dass die Mitunternehmerstellung gerade durch den erworbenen Mitunternehmerteilanteil vermittelt werde. Sei dieser Anteil für sich betrachtet hierzu nicht geeignet, könne die Betriebsvermögensverschonung nicht gewährt werden. Denn der Übernehmer erwerbe kein bei ihm gewerblichen Einkünften dienendes Vermögen, sondern nur Einzelwirtschaftsgüter. Für die Gestaltungspraxis ergibt sich aus dieser Entscheidung, dass nicht nur beim Quotennießbrauch, sondern erst recht beim Vorbehaltsnießbrauch darauf geachtet werden sollte, dass dem Übernehmer gesellschaftsrechtliche Kernkompetenzen verbleiben.

Sofern unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wird, ist der **Nießbrauch** als auf dem Schenkungsgegenstand ruhende **Last** zunächst von der **Bemessungsgrundlage des Gesellschaftsanteils abzuziehen**, bevor die Vergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG zur Anwendung kommen. Denn anders als eine aus dem Vermögen des Beschenkten aufzubringende Leistung handelt es sich insoweit um ein vorbehaltenes und damit den Übertragungsgegenstand von vornherein minderndes Recht; so zum Ertragsteuerrecht (Nießbrauchserlass) BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 – Tz. 39. Die Verschonung setzt daher an dem Nettowert an. Im Ergebnis ist die Reihenfolge des Abzugs ohne Bedeutung. Denn die umgekehrte Reihenfolge des Abzugs würde wiederum dazu führen, dass die Nießbrauchslast von dem Nettowert gem. § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur im Umfang von 15 %, bei Vollverschonung in Höhe von null abgezogen werden könnte. Entsteht Nachsteuer, fällt zwar die Verschonung ganz oder teilweise weg. Dies führt jedoch dazu, dass im Umfang der erhöhten Steuer auch ein höherer Anteil des Nießbrauchsrechtes abgezogen werden kann; vgl. hierzu BFH v. 20.5.2014 – II R 7/13, BStBl. II 2014, 896 = DStR 2014, 1919, zum vergleichbaren Fall eines nachträglichen Verzichtes auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht nach dem alten § 25 ErbStG. 23

Die Finanzverwaltung lässt bei ihrer Beurteilung unberücksichtigt, dass der KG-Anteil zivilrechtlich, handelsrechtlich und damit auch schenkungsteuerrechtlich auf den Beschenkten übergegangen ist und lediglich die auf diesen 24

KG-Anteil entfallenden Jahresergebnisse trotz durchgeführter Anteilsübertragung weiterhin dem Schenker zugerechnet werden. Die ertragsteuerliche Zuordnung der Einkünfte bei dem Schenker hindert jedoch ebenso wenig wie der **Vorbehalt des Nießbrauchs** die Anwendung des § 13a ErbStG auf den Betriebsvermögensübergang. Hierzu ausführlich *Ebeling*, DB 1999, 611 ff., unter Hinweis auf BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, zum **Stimmrecht beim Anteilsnießbrauch**. Dieser Auffassung ist wohl auch *Gebel*, Betriebsvermögensnachfolge², Rz. 951, unter der Annahme, dass der Bedachte Mitunternehmer wird. Nach der zutreffenden Auffassung des BGH ist die Kompetenz eines Gesellschafters (im entschiedenen Fall eines Gesellschafters einer Grundbesitzgesellschaft bürgerlichen Rechts), bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, selbst abzustimmen, ihm durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Gesellschaftsanteil grds. nicht genommen. Vgl. hierzu die kritische, im Ergebnis jedoch zustimmende Besprechung von *K. Schmidt*, ZGR 1999, 601.

Wenn richtigerweise die Schenkung eines Gesellschaftsanteils an einer Personenhandelsgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt gem. §§ 13a, 19a ErbStG zu begünstigen ist, bleibt noch die Frage nach den erbschaftsteuerlichen Folgen **bei Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs**. Vgl. zum Erlöschen des Nießbrauchs § 25 aF Rz. 43 ff. Wenn der Vorbehaltsnießbraucher in seiner Rechtsstellung als ertragsteuerlicher Mitunternehmer **Sonderbetriebsvermögen** hält und dieses mit Erlöschen des Nießbrauchs durch Nießbrauchsverzicht oder durch Tod auf den Inhaber des nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils übergeht, so muss auch dieser Vermögenserwerb gem. §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt sein, so zutreffend *Götz*, ZEV 2003, 346 (348 I. Sp.), vorausgesetzt, dass das Sonderbetriebsvermögen beim Erwerber betriebs- und damit steuerverhaftet bleibt. Vgl. Rz. 16 f. Gegenteiliger Auffassung ist der BFH in seinem Urt. v. 15.3.2006 (BFH v. 15.3.2006 – II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663) in Bestätigung von FG Münster v. 14.10.2004 – 3 K 6104/02 Erb, EFG 2005, 290. Als bloßer Nießbraucher ist der Erblasser nicht Gesellschafter gewesen, so unter Berufung auf BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, so dass die Rechtsstellung des Erblassers im ertragsteuerlichen Sinne auch nicht zusammen mit dessen Ansprüchen aus den Kapitalkonten auf die Erben übergegangen, sondern mit dem Erlöschen des Nießbrauchs durch Tod (§ 1068 Abs. 2 BGB iVm. § 1061 Satz 1 BGB) beendet ist. Die bereits bestehende Gesellschaftsbeteiligung des zuvor unter Nießbrauchsvorbehalt Beschenkten ist ab Todestag nicht mehr mit dem Nießbrauch belastet, so dass es auf die Erbstellung des Beschenkten überhaupt nicht ankommt. Der II. Senat des BFH hat in dieser Entscheidung (letzter Satz) offen gelassen, ob unter bestimmten Umständen auch der bloße Übergang einer ertragsteuerrechtlichen Mitunterneh-

merstellung ohne gleichzeitige zivilrechtliche Beteiligung an der Gesellschaft die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllen könne.

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

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

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

c) Einzelne Wirtschaftsgüter

- 27 Sämtliches einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen iS von § 95 BewG und sämtliches der Ausübung eines freien Berufs dienende Vermögen iS von § 96 BewG gehört zum Betriebsvermögen. Zu den in § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG bezeichneten Gesellschaften iS des § 15 Abs. 3 EStG gehören **auch atypisch stille Beteiligungen** sowie **atypisch stille Unterbeteiligungen**. Zivilrechtlich wird bei einer Begründung einer atypisch stillen Beteiligung in aller Regel eine Einlage aus dem Privatvermögen des bisherigen Inhabers/Gesellschafters in das Unternehmen getätigt, die auf dem Beteiligungskonto des Beschenkten verbucht wird. Zwischen diesem als Erwerber und dem Geschäftsinhaber (ggf. Personengesellschaft) wird der stille Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Bei Begründung einer atypisch stillen Unterbeteiligung wird eine Einlage aus dem Privatvermögen an den Inhaber der Beteiligung an einer Gesellschaft geleistet. Außerdem kann auch dem Beschenkten Geld mit der Auflage zugewandt werden, dieses in das Betriebsvermögen des Geschäftsinhabers einzulegen, woran sich dann der Abschluss des Gesellschaftsvertrags anschließt. Erbschaftsteuerlich hat dies zur Konsequenz, dass in der Variante der **Gutschrift auf dem Kapitalkonto** die **steuerlichen Begünstigungen in Anspruch** genommen werden können, da die Situation wirtschaftlich der Aufnahme eines Gesellschafters in ein Unternehmen oder in eine Personengesellschaft entspricht; vgl. R E 13b.5 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011. Gleiches gilt auch bei der Zuwendung des Geldbetrags an den Beschenkten verbunden mit der Auflage, dieses in das Betriebsvermögen des Schenkers (Einzelunternehmens) einzulegen; vgl. R E 13b.2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011. Denn es reicht aus, wenn sich der Beschenkte mit dem hingebenen Geldbetrag am Betriebsvermögen des Schenkers beteiligt. Diese Auffassung überzeugt, da der BFH in der Entscheidung v. 1.9.2011 (BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210 = ZEV 2012, 51; vgl. auch Rz. 21) die Gesellschafterstellung, mithin die Beteiligung an einem gesamthänderisch gebundenen Vermögen für entbehrlich gehalten hat. Die allein schuldrechtliche Bindung der stillen Beteiligung bzw. der Unterbeteiligung reicht daher für die Zuwendung von Betriebsvermögen aus. Der Erwerb ist somit in der Tat zu verschonen.

Erfolgt die gleiche Gestaltung jedoch durch Hingabe von Geld zwecks Einzahlung in eine **Personengesellschaft**, bestehen Zweifel, ob die Betriebsvermögensverschonung gewährt wird. Denn insoweit beteiligt sich der Beschenkte nicht am Betriebsvermögen des Schenkers, sondern an dem eines Dritten, nämlich der Personengesellschaft. Insofern sollte der Weg gewählt werden, bei welchem der Schenker Geld in die Personengesellschaft einlegt und anschließend nach Verbuchung auf dem Kapitalkonto zugunsten des Beschenkten der stille Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wird. Die Finanzver-

waltung hat mit **Ländererlass v. 9.7.2010**, DStR 2010, 1575 = DB 2010, 1730, auch die **unentgeltliche Begründung** einer **atypisch stillen Gesellschaft** an einem inländischen Betriebsvermögen bzw. einer inländischen Personengesellschaft als nach den §§ 13a ff. ErbStG begünstigungsfähig eingestuft. Zwar befasst sich der Erlass mit der Frage, ob sich das Vermögen des Unternehmens bzw. der Gesellschaft, an welchem eine atypisch stille Beteiligung besteht, in einer Betriebsstätte im Inland oder im Bereich der EU bzw. des EWR befindet. Nur dann soll die unentgeltliche Zuwendung begünstigungsfähig sein. Damit werden die Begünstigungen für die Teile des Vermögens ausgeschlossen, die in Drittstaaten belegen sind. Aus dieser Aussage lässt sich jedoch der Schluss ziehen, ansonsten seien die Begünstigungsvoraussetzung des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erfüllt sind. Die unerquickliche Diskussion, ob auch mittelbare Beteiligungen am Betriebsvermögen begünstigungsfähig sind (vgl. hierzu etwa OFD München v. 21.2.1995 – S 3811-17 St 353, DStR 1995, 645) ist damit überholt. Die Finanzverwaltung hat dies in diversen Schreiben bestätigt; vgl. etwa FinMin. BW v. 9.4.2009 – 3 S 3806/51, DStR 2009, 627. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich um eine bundesweit einheitliche Regelung handelt.

Bestandteil von Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG können weiterhin **notwendige** oder **gewillkürte Wirtschaftsgüter** sein, wenn diese die Eigenschaft, Betriebsvermögen zu sein, durch die Übertragung nicht verlieren, und auch die zum Inlandsvermögen gehörende Betriebsstätte eines beschränkt Stpfl. (§ 121 Nr. 3 BewG) und schließlich auch das Vermögen, das einer selbständigen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 96 BewG). Die Steuerbegünstigung bezieht sich auch auf **verpachtetes Betriebsvermögen** und auf im Rahmen von Geprägegesellschaften iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gebundenes Betriebsvermögen. Hierzu gehören auch gewerblich geprägte GmbH und Co. iS des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, so R E 13b.5 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011; Anteile an Kapitalgesellschaften im zugewendeten Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft sowie im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft, zB im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder in Form einer Holding, gehören zum Betriebsvermögen iS des § 12 Abs. 5 ErbStG und haben Teil an der Steuerbefreiung, wenn diese in der Hand des Erwerbers Betriebsvermögen bleiben. Die **GbR mbH** gehört nicht – mehr – zu dem Kreis gewerblich geprägter Gesellschaften.

Die **Vererbung eines Veräußerungserlöses** aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs kann erbschaftsteuerlich auch dann nicht als begünstigtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn der Veräußerungserlös einkommensteuerrechtlich zur Bildung einer **§ 6b EStG-Rücklage** geführt hat, so zutreffend BFH v. 10.3.2005 – II R 49/03, BFH/NV 2005, 1566 = HFR 2005, 1093; hierbei muss es auch dann bleiben, wenn der Erbe die § 6b EStG-Rück-

lage auf ein Ersatzwirtschaftsgut im Rahmen seines neu gegründeten Gewerbebetriebs überträgt. Die Entscheidung ist auch im Blickwinkel der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50) zutreffend, da das Gericht als Begünstigungszweck die Sicherung der Liquidität mittelständischer Unternehmer die damit verbundene Erhaltung von Arbeitsplätzen als allein förderungswürdig und damit verfassungskonform darstellt. Der Veräußerungserlös erfüllt diese Voraussetzung nicht, selbst wenn durch die mögliche Rücklage nach § 6b EStG ein gewisser wirtschaftlicher Druck besteht, sich erneut an einem Unternehmen zu beteiligen. Dies ersetzt jedoch nicht das vom Gesetz zwingend geforderte zu übertragende betriebliche Vermögen als Sachgesamtheit.

- 28 Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nur dann begünstigt, wenn der Erwerb mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Somit ist die isolierte Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens selbst dann nicht begünstigt, wenn die Übertragung zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft stattfindet und darüber hinaus auch unentgeltlich (vgl. BFH v. 21.4.2009 – II R 26/07, BStBl. II 2009, 602; FG Münster v. 22.10.2015 – 3 K 1776/12 Erb, juris; R E 13b.5 Abs. 3 Satz 9 ErbStR 2011). Aus diesem Grunde ist in der Praxis darauf zu achten, dass zumindest ein Teilgesellschaftsanteil mit übertragen wird, da die überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens die Vergünstigungen nicht in Frage stellt (so auch R E 13b.5 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2011). Diese Rechtslage erscheint unbefriedigend, da insbesondere bei Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zwischen Mitunternehmern die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gekünstelt wirkt. Bereits die Übertragung eines Mini-Gesellschaftsanteils iVm. einem sehr wertvollen Sonderbetriebsvermögen eröffnet die Anwendung der §§ 13a, 13b, 19a ErbStG. Insofern wäre es ehrlicher gewesen, auf die Mitübertragung eines Teilgesellschaftsanteils zu verzichten. Liegen zusätzlich noch die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vor, weil es sich um einen Geschäftsanteil an einer Kapitalgesellschaft handelt, welcher die Mindestbeteiligungsquote erreicht, ist die Übertragung selbst dann begünstigt, wenn der Geschäftsanteil als Einzelwirtschaftsgut von einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Sonderbetriebsvermögen übertragen wird. Denn der Gesetzgeber gibt zu erkennen, dass Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligungsquote erreichen, unternehmerischen Einheiten gleichzustellen sind.

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

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

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

Vgl. hierzu Erlass des FinMin. BW v. 8.4.2002 – S 3812a/6, DB 2002, 819. Da Betriebsvermögen iS von §§ 13a, 19a ErbStG nach ertragsteuerlichen Grund-

[Anschluss S. 49]

sätzen zu definieren ist, ist der Übergang eines Personengesellschaftsanteils oder eines Teils eines solchen Personengesellschaftsanteils auch dann von diesen Vorschriften begünstigt, wenn der Schenker hierzu gehörendes **Sonderbetriebsvermögen** a) nicht in quotalen Umfang, b) in geringerem Umfang, c) überhaupt nicht, d) überquotal zusammen mit seinem Gesellschaftsanteil oder einem Teilanteil überträgt, sofern das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum **Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft** gehört, vgl. R E 13b.5 Abs. 3 Sätze 5 und 6 ErbStR 2011 sowie Rz. 16 f.

Beispiel:

M beabsichtigt, nur ihren Kommanditanteil an der M-GmbH & Co. KG ihren Kindern zu schenken unter der Voraussetzung, dass § 13a ErbStG Anwendung findet. Die Komplementärin M-GmbH hat weitere natürliche Personen als Gesellschafter und betreibt im Übrigen einen eigenen Gewerbebetrieb, so dass fraglich ist, ob der GmbH-Anteil der M Sonderbetriebsvermögen im Rahmen ihrer Kommanditistenbeteiligung ist. Sollte das der Fall sein, so dürfte M nur einen Teil ihrer Kommanditbeteiligung verschenken, damit der GmbH-Anteil Sonderbetriebsvermögen in derselben Personengesellschaft bliebe. Sollte der GmbH-Anteil kein Sonderbetriebsvermögen darstellen, weil die Komplementär-GmbH einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält, so könnte die M ihren gesamten KG-Anteil ihren Kindern schenken, ohne dass hierdurch die Anwendung von § 13a ErbStG in Frage gestellt würde.

Anders ist die Situation im Falle einer **Kommanditgesellschaft auf Aktien**. Die Beteiligung des Komplementärs wird zwar von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erfasst; die Kommanditaktien des persönlich haftenden Gesellschafters gehören jedoch nicht zu dessen Sonderbetriebsvermögen (BFH v. 21.6.1989 – II R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Das hat zur Folge, dass der unentgeltliche Übergang von Kommanditaktien nur unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (vgl. Rz. 39 ff.) begünstigt werden kann.

Einstweilen frei.

d) Verpachteter Betrieb, Betriebsaufspaltung

Davon streng zu unterscheiden ist jedoch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs in der Weise, dass der Verpächter das unbewegliche und/oder bewegliche Anlagevermögen dem Pächter verpachtet und das Umlaufvermögen, insbesondere das Warenlager, dem Pächter verschenkt. Hier ist der **Wert des Pachtbetriebs Gegenstand der Vergünstigung** iS des § 13a ErbStG. Pacht bezieht sich auf Gegenstände, das sind Sachen und Rechte, wohin sich Miete nur auf Sachen bezieht. Die Miete gewährt nur den Gebrauch der Sache, die Pacht gewährt auch den Bezug der Früchte, vgl. §§ 90, 99 BGB. Werden Grundstücke oder Räume für einen gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb

überlassen, liegt Pacht nur dann vor, wenn die Räume oder das Grundstück für einen bestimmten Betrieb baulich geeignet, auch so eingerichtet und ausgestattet sind, dass sie alsbald für den Betrieb mit Gewinn benutzt werden können, auch wenn das Inventar noch ergänzt werden muss. Dagegen genügt der Umstand, dass die Räume gewerblich oder beruflich genutzt werden, für die Annahme eines Pachtvertrags nicht.

Beispiel:

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

Hier erfasst die Begünstigung des § 13a ErbStG das schenkweise übertragene Umlaufvermögen und selbstverständlich ggf. auch das gleichzeitig oder während der Durchführung des Pachtverhältnisses übertragene Apothekenbetriebsgrundstück. Wenn dagegen V den eingerichteten Apothekenbetrieb dem S schenkt und das Apothekenbetriebsgrundstück zurückbehält, dh. in sein steuerliches Privatvermögen überführt oder in sein anderes gewerblich geprägtes Betriebsvermögen (GmbH u. Co. KG), so ist der Erwerb des S überhaupt nicht begünstigt, weil er das Betriebsvermögen nicht „beim Erwerb eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs“ erwirbt, so Auffassung der Finanzverwaltung R E 13b.5 Abs. 3 Satz 7 ErbStR 2011 in enger Anlehnung an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 16 EStG.

Begünstigtes Vermögen ist auch der Übergang eines Betriebs, welcher als **Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung** dient. In dessen Betriebsvermögen befindet sich in aller Regel der Anteil an der Betriebs-Kapitalgesellschaft, die durchaus auch als Aktiengesellschaft strukturiert sein kann; vgl. BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778 = HFR 2011, 969. Allerdings muss die Betriebsaufspaltung schon in der Person des Schenkers/ Erblassers bestanden haben. Erwirbt der die Kapitalgesellschaft beherrschende Gesellschafter ein Wirtschaftsgut unentgeltlich hinzu, welches nunmehr als wesentliche Betriebsgrundlage die sachliche Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung begründet, erwirbt er kein Betriebsvermögen des Schenkers bzw. Erblassers, so dass es sich um den Erwerb eines nicht begünstigungsfähigen Einzelwirtschaftsgutes handelt.

e) Zwangsläufiger Erwerb zum Betriebsvermögen

- 32 Nicht begünstigt ist solches Vermögen, welches **erst beim Erwerber** aus zwingenden ertragsteuerlichen Gründen **notwendiges Betriebsvermögen** (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) wird. Denn das Gesetz geht nach Auffassung des BVerfG (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 193 ff.) davon aus, dass nur solches Betriebsvermögen begünstigt ist, welches der Erwerber aus dem Vermögen des Übertragenden (Erblassers/Schen-

kers) erhält. Wie in § 13a Rz. 13f. ausgeführt, ist somit auch die mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen nicht begünstigt. Das BVerfG hat damit mittelbar dem BFH in seinem Urt. v. 10.12.2008 (BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 = ZEV 2009, 149 m. Anm. Götz) bestätigt, welches die Betriebsvermögensverschonung ebenfalls als Generationennachfolgebücke versteht, die den Übergang konkret begünstigten Vermögens vom Übertragenden auf den Erwerber entlasten wolle. Dabei kann man rechtssystematisch durchaus anderer Auffassung sein, da sich dies nicht zwingend aus dem Gesetz ergibt. Es obliegt dem Gesetzgeber, sein Modell noch einmal zu überdenken. Denn der Begünstigungszweck besteht auch darin, die Fortführung von Unternehmen zu ermöglichen, ob dieses Unternehmen aus dem Vermögen des Übertragenden stammt, nur mit seiner Hilfe erworben ist oder erst beim Erwerber zu Betriebsvermögen wird, spielt unter diesem Aspekt keine Rolle.

f) Übergang eines Komplementäranteils mit Sonderbetriebsvermögen

Nach der unzutreffenden Auffassung des FG München v. 20.11.2002 – 4 K 4038/00, EFG 2003, 475 m. Anm. *Fumi*, ist die Übertragung der Komplementärstellung des Vaters als Schenker auf dessen Sohn als Beschenktem keine Schenkung eines Gesellschaftsanteils, wenn das zu diesem Gesellschaftsanteil gehörende Betriebsvermögen gleichzeitig der als Kommanditistin eintretenden Ehefrau des Schenkers übertragen wird. Im entschiedenen Falle hatte der Schenker das zu seinem Gesellschaftsanteil gehörende Sonderbetriebsvermögen seinem Sohn geschenkt. Das FG München verneinte die Anwendung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aF (jetzt § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) auf den Erwerb des Sonderbetriebsvermögens bei dem Sohn, weil dieser nicht gleichzeitig den Gesellschaftsanteil seines Vaters erworben habe. Diese Auffassung steht mit dem Zivilrecht und dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht im Einklang. Zu der zivilrechtlichen Definition der Komplementärstellung gehört keineswegs ein Anteil des Komplementärs an dem Gesamthandsvermögen. So ist es seit Jahrzehnten zivilrechtlich und auch ertragsteuerrechtlich anerkannt, dass der **Komplementär Mitunternehmer ist, auch wenn er am Gesamthandsvermögen nicht beteiligt** ist; das ist zB gängige Konstruktion einer GmbH & Co. KG. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt die Vergünstigung beim Erwerb „eines Anteils an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ...“ Diese ertragsteuerrechtlichen Vorschriften schließen es keineswegs begrifflich aus, dass der Gesellschaftsanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters auf Mitgesellschafter und/oder eintretende Gesellschafter auch dann übertragbar ist, wenn dieser **Gesellschaftsanteil vermögenslos** ist. Denn in jedem Falle wird die unbeschränkte und unbeschränkbare Haftung des Komplementärs auf seinen Gesellschafternachfolger übertragen. Für die Tatbestandserfüllung des

§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG genügt mithin die formale Übertragung (Abtretung) der Gesellschafterstellung auf einen oder mehrere Erwerber.

Unrichtig ist die Ablehnung von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aF durch das FG Münster in seinem rkr. Ur. v. 14.6.2007 (FG Münster v. 14.6.2007 – 3 K 1261/06 Erb, EFG 2007, 1455 m. Anm. *Fummi*) bei folgendem Sachverhalt: In einer aus Vater als Komplementär und Sohn als Kommanditist bestehenden Kommanditgesellschaft wurde **eine GmbH als Komplementärin aufgenommen**; gleichzeitig schied der Vater als Komplementär aus und trat als Kommanditist ein und übertrug das zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende Grundstück seinem Sohn in dessen Sonderbetriebsvermögen; die Kommanditeinlage des Sohnes wurde im Rahmen dieses gesamten Vorgangs erhöht. Das FG Münster hat allerdings die Revision zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, die der BFH durch Beschluss v. 16.6.2009 (BFH v. 16.6.2009 – II R 29/07, nv.) gem. § 126a FGO als unbegründet zurückgewiesen hat.

g) Ruhender Gewerbebetrieb

- 34 Ein ruhender Gewerbebetrieb ist bis zum Zeitpunkt der Aufgabeerklärung Betriebsvermögen im Rahmen des Ertragsteuerrechts und damit auch im Rahmen des § 13a ErbStG. Wenn allerdings ein ruhender Gewerbebetrieb verschenkt oder vererbt wird und der Erwerber die Aufgabeerklärung innerhalb der 7-Jahresfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG abgibt, wird die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückgängig gemacht, vgl. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG, dem zufolge als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt. Die Übertragung von Teilen eines solchen ruhenden Gewerbebetriebs und die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter dieses Betriebsvermögens sind dagegen nicht begünstigt, so zutreffend R E 13b.5 Abs. 3 Satz 7 ErbStR 2011.

Der BFH macht im Ur. v. 10.3.2005 (BFH v. 10.3.2005 – II R 49/03, BFH/NV 2005, 1566) die Annahme von Betriebsvermögen weiterhin davon abhängig, dass der Betrieb aufgrund der noch vorhandenen Wirtschaftsgüter in gleichartiger Weise wieder aufgenommen werden könnte. Diese Auffassung ist jedenfalls in den Fällen zu eng, in denen die Wiederaufnahme des Betriebs durch den Verpächter **von subjektiven Zulassungsvoraussetzungen abhängt**, wie zB bei dem verpachteten Apothekenbetrieb aufgrund § 9 ApoG und bei sämtlichen von Freiberuflern iS des § 18 EStG verpachteten Freiberufler-Praxen.

h) Übertragung von atypisch stillen Unterbeteiligungen und typisch stillen Beteiligungen

- 35 Nach zutreffender Auffassung des Bayer. Landesamtes für Steuern in der Verfügung v. 14.1.2013 (BayLfSt. v. 14.1.2013 – S 3811.1.1-2/St34, DB 2013, 261)

ist auch die **untgeltliche Übertragung** der Rechtsstellung eines **atypisch Unterbeteiligten** oder des **stillen Beteiligten begünstigt**, obwohl keine dingliche Berechtigung am Vermögen eines begünstigten Rechtsträgers besteht. Diese Auffassung ist konsequent und liegt auf der Linie der Rspr. des BFH, die eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft als Gesellschafter nicht mehr voraussetzt; vgl. zur parallelen Konstellation der Zuwendung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil § 13a Rz. 21 mN.

i) Abwicklung eines Treuhandverhältnisses

Der Herausgabeanspruch des Treugebers gegenüber dem Treuhänder ist nach abzulehnender Auffassung der Finanzverwaltung mit dem gemeinen Wert zu bewerten; eine Bewertung mit dem Steuerwert des Gegenstands, auf den sich der Anspruch bezieht, entfällt, weil es sich nicht um einen einseitigen Sachleistungsanspruch iS von R B 9 Abs. 1 ErbStR 2011 handelt. So koordin. Ländererlass v. 28.6.2005, zB FinMin. Bay. v. 14.6.2005 – S 3811 - 035 - 25199/05, ZEV 2005, 341, Ergänzungserlass FinMin. BW v. 16.2.2007 – 3 - S 380651, ZEV 2007, 192, und Verfügungen OFD Rheinland-Münster v. 30.3.2007, ZEV 2007, 295. Vgl. hierzu auch § 7 Rz. 49.2 sowie *Wälzholz*, ZEV 2007, 369 ff. mit rechtlichen Gestaltungsvorschlägen.

Das Verschonungssystem der §§ 13a ff. ErbStG gilt auch für **treuhänderisch gehaltene Kommanditanteile**. Dieser Auffassung des FG Nds. im rkr. Ur. v. 28.7.2010 (FG Nds. v. 28.7.2010 – 3 K 215/09, DStRE 2010, 1191) ist uneingeschränkt zuzustimmen. Im entschiedenen Fall befanden sich im Nachlass Anteile an 4 Schiffsbeteiligungen in der Rechtsform einer KG, wobei die Beteiligungen teilweise von einem Treuhänder für den Erblasser als Treugeber gehalten wurden. Der Treuhänder war verpflichtet, die Weisungen des Treugebers bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte zu beachten. Das FG vertritt unter Hinweis auf die ertragsteuerliche Rechtslage, wonach auch der Treugeber Mitunternehmer ist, wenn er Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet, die Meinung, auch der Treugeber könne die Vergünstigung in Anspruch nehmen. Da die Mitunternehmerinitiative regelmäßig damit begründet wird, der Treuhänder habe bei Ausübung der Stimmrechte die Weisung des Treugebers zu beachten, dieser über die Zurechnung der Gewinnanteile auch das Mitunternehmerisiko trägt, sind die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft in der Tat regelmäßig erfüllt. Die **Finanzverwaltung** hat zwischenzeitlich ihre ursprüngliche Auffassung, etwa im Erlass des FinMin. Bay. v. 14.6.2005 – 34 - S 3811 - 035 - 25199/05, ZEV 2005, 341 m. Anm. von *Oertzen*, ergänzt durch FinMin. Bay. v. 11.1.2008 – 34 - S 3811 - 035 - 38956/07, DStR 2008, 508, aufgegeben. In Ländererlassen, die vermutlich bundesweit koordiniert sind, etwa FinMin. Bay. v. 16.9.2010 – 34 - S 3811 - 035 - 38476/10,

DSr 2010, 2084, meint sie zwar, Gegenstand der Zuwendung sei der Herausgabeanspruch des Treugebers nach § 667 BGB den Treuhänder auf Rückübertragung. Bei diesem handele sich um einen einseitigen Sachleistungsanspruch, dessen Erwerb aber begünstigt sei, wenn er sich auf die Herausgabe begünstigten Vermögens iS des § 13b ErbStG richte; vgl. auch *Richter/Fürwentsches*, DSr 2010, 2070. Insofern besteht zumindest bezogen auf Personenunternehmen nunmehr Klarheit, dass auch die mittelbare Beteiligung über eine atypisch stille Beteiligung, eine atypisch stille Unterbeteiligung oder eine Treuhandstellung die Betriebsvermögensverschönerung eröffnet; so auch *Riedel*, ZErB 2011, 208, der vergeblich auf eine Klarstellung in den ErbStR 2011 hofft. Allerdings äußern sich die Erlasse nicht zu der Frage, ob Gleiches auch für **treuhänderisch gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft** gilt. Denn bei dieser ist gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG eine unmittelbare Beteiligung erforderlich; vgl. hierzu auch Rz. 49, Rz. 53 sowie FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3087/10, ErbStB 2012, 36.

Ergänzend zu dem Erlass v. 16.9.2010 hat nunmehr das Bayer. Landesamt für Steuern in der bundeseinheitlich abgestimmten Verfügung v. 14.1.2013 (BayLfSt. v. 14.1.2013 – S 3811.1.1-9St34, DB 2013, 206) klargestellt, dass **Gegenstand des Erwerbs** nicht der Herausgabeanspruch des Rechtsnachfolgers, sondern die **Gesellschaftsbeteiligung selbst** ist, wenn das Treuhandverhältnis aufgrund vertraglicher Regelung mit dem Tod des Treugebers bzw. bei Abtretung des Anspruchs aus dem Treuhandvertrag endet. Ferner ist der Gesellschaftsanteil immer dem inländischen Vermögen zuzurechnen, wenn er sich auf die Beteiligung an einer KG richtet, unabhängig davon, wo sich deren Vermögen befindet.

- 36.1 Die vorgenannten Grundsätze sind auch auf die sog. **Vereinbarungstreuhand** anzuwenden, bei welcher der Treugeber keine Beteiligung an den Treuhänder abtritt, sondern der Treuhänder treuhänderisch gebundene Rechte zugunsten des Treugebers an einer ihm dem Treuhänder, zuzuordnenden Beteiligung begründet.

j) Vererbung von freiberuflichem Vermögen

- 37 Tatbestandsvoraussetzung des § 13a ErbStG ist, dass Betriebsvermögen iS von § 12 Abs. 5 ErbStG vom Erblasser auf die Nachlassberechtigten übergeht und bei diesen Betriebsvermögen bleibt. Das gilt auch für freiberufliches Vermögen mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit iS von § 18 Abs. 4 EStG, vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, Nr. 3 ErbStG. Fraglich ist daher die Anwendung von § 13a ErbStG auf die Vererbung von freiberuflichem Vermögen eines Künstlers (**Kunstmalers, Bildhauers**), wenn dessen Nachlassberechtigte die

freiberufliche Tätigkeit des Erblassers nicht fortsetzen, sondern dessen Kunstwerke verkaufen oder der Öffentlichkeit durch Ausstellungen zur Verfügung stellen. Der BFH hat mit Urt. v. 27.5.2009 (BFH v. 27.5.2009 – II R 53/07, BStBl. II 2009, 852 = BFH/NV 2009, 1899) den Tod des Künstlers noch nicht zur Betriebsaufgabe führen lassen; so auch *Czezylius*, ZEV 2014, 637 (639). Auch der Tod führe noch nicht zur Beendigung der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens. Vielmehr habe der Erbe die Möglichkeit, den Betrieb als Handelsunternehmen fortzuführen. Allerdings ist dann stets zu prüfen, ob nicht die Veräußerung von Vermögensgegenständen, insbesondere Gemälden, einen Nachsteuertatbestand auslöst; vgl. auch § 13a Rz. 83.

k) Auslandsvermögen

Zum begünstigten Betriebsvermögen gehört auch solches, welches einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR dient. 38

Diese europarechtlich geschuldete, seit 1.1.2009 gültige Regelung geht über die frühere Gesetzeslage hinaus. Jedenfalls nach R 51 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2003 konnte bis zum 31.12.2008 die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft nur insoweit begünstigt sein, als sie zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebs gehörte. Nunmehr sind auch Betriebsvermögenseinheiten (Betriebsstättenvermögen) oder Gesellschaftsanteile an in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG aufgeführten Personengesellschaften begünstigt, die im vorgenannten Gebiet ansässig sind. Gleiches gilt für das Vermögen einer dort bestehenden Betriebsstätte eines Einzelunternehmens. Zum Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH zur Frage, ob auch Drittstaatenvermögen begünstigt ist, vgl. Rz. 2 mwN auch aus der Finanzverwaltung.

Die Finanzverwaltung hat sich nach einigen Irrungen im Ländererlass v. 25.6.2009 in R E 13b.5 Abs. 4 ErbStR 2011 wie folgt positioniert:

- Im Bereich der EU bzw. des EWR belegenes Betriebsvermögen ist begünstigungsfähig, wenn es einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR dient. Hieraus folgt, dass es auch dann begünstigungsfähig ist, wenn es Bestandteil eines inländischen Betriebsvermögens ist, jedoch im vorgenannten Geltungsbereich des EU- bzw. EWR-Bereichs belegen ist. Begünstigungsfähig sind auch Anteile an Personengesellschaften mit Sitz im Bereich der EU bzw. des EWR, wenn und soweit deren Vermögen im vorgenannten Gebiet belegen ist; vgl. R E 13b.5 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011.
- Nicht begünstigungsfähig ist der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten; vgl. hierzu EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 – Scheuermann, ZEV 2012, 618 m. Anm. *Wachter*, sowie vorstehend § 13a Rz. 2. Als

nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen gilt auch solches, dessen wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt. Gemeint ist eine Betriebsvermögenseinheit im Inland bzw. im Gebiet des EU bzw. des EWR mit ausschließlich Beteiligungsbesitz in Drittstaaten. Gleichgestellt ist das Vermögen einer im Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs, eines Betriebs in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR; vgl. R E 13b.5 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2011.

- Nicht begünstigungsfähig ist unmittelbares Drittstaatenvermögen eines inländischen oder im EU- bzw. EWR-Bereich belegenen Unternehmens sowie Anteile an solchen Unternehmen, die ausschließlich über Drittstaatenvermögen verfügen.

Beispiel:

Die A-KG verfügt ausschließlich über Beteiligungen an anderen Gesellschaften in Drittstaaten. Soweit Drittstaatenvermögen in den Wert der A-KG einbezogen wird, ist es nicht begünstigt.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte eines begünstigungsfähigen Rechtsträgers handelt.

Wiederum **begünstigungsfähig** ist ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten, wenn es als Beteiligung einer Personengesellschaft Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR ist. Gemeint ist der Fall, bei welchem der begünstigungsfähige Rechtsträger im Inland bzw. im EU- bzw. EWR-Bereich eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft hält.

Als „Merksatz“ kann die **Rechtslage** so zusammengefasst werden, dass Drittlandsvermögen einer Personengesellschaft (nur dann) zum begünstigten Vermögen zählt, wenn es Teil einer wirtschaftlichen Einheit im Inland oder der EU bzw. des EWR ist. Der häufigste Fall ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat. Es zählt jedoch nicht dazu, wenn es sich um Einzelwirtschaftsgüter handelt, die einer Betriebsstätte in einem Drittstaat oder einer Drittlands-Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Eine umfangreiche Zusammenstellung von denkbaren Konstellationen enthalten H E 13a.4 Abs. 6, 7 sowie H E 13b.6 ErbStH 2011; vgl. auch *Mannek*, ZEV 2012, 6 (11).

Weiter zusammenfassend lässt sich festhalten, dass **Einzelwirtschaftsgüter** in Drittstaaten nur ausnahmsweise begünstigt sind, während **Beteiligungen** an Personen-, aber auch Kapitalgesellschaften nur dann von der Vergünstigung ausgeschlossen sind, wenn der im Inland begünstigungsfähige Rechtsträger die

Funktion einer Holding hat, mithin die wirtschaftliche relevante Tätigkeit ausschließlich in den Drittstaaten ausgeübt wird. Festzuhalten ist allerdings auch, dass hierin eine Benachteiligung von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften besteht. Denn bei Kapitalgesellschaften kommt es auf die Zusammensetzung des Vermögens nicht an. Ist etwa Drittstaatenvermögen Bestandteil des Vermögens eines begünstigungsfähigen Rechtsträgers iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, ist dies unabhängig von seiner Zusammensetzung begünstigt.

Beispiel:

Erblasser A ist an einer Personengesellschaft mit Sitz in Österreich beteiligt. Sofern die dortige Gesellschaft nach deutschen Kriterien über Betriebsvermögen verfügt, handelt es sich um begünstigtes Vermögen.

Abwandlung:

Im vorliegenden Fall ist A Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft, die ihrerseits an der österreichischen Personengesellschaft beteiligt ist.

Rechtsfolge: Es handelt sich bei dem Anteil an der inländischen Personengesellschaft um inländisches Betriebsvermögen, welches über §§ 95–97 BewG auch den Anteil an der österreichischen Personengesellschaft umfasst. Somit ist dieser mittelbar begünstigt. Auf der zweiten Stufe (Verwaltungsvermögen) ist lediglich zu prüfen, ob die österreichische Personengesellschaft überwiegend über Verwaltungsvermögen verfügt.

Weitere Abwandlung:

Im Ausgangsfall war der Erblasser alleiniger Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin der schweizerischen X-AG ist.

Rechtsfolge: Begünstigt ist der Erwerb des inländischen Betriebsvermögens in Form des Mitunternehmeranteils. Dieser umfasst den Anteil an der schweizerischen AG, welcher in das begünstigte Betriebsvermögen einfließt. Wie im vorherigen Beispiel ist nur zu prüfen, ob die schweizerische AG entweder Verwaltungsvermögen ist (Beteiligung max. 25 %) oder überwiegend Verwaltungsvermögen hat. Nach Auffassung von R E 13b.5 Abs. 4 Sätze 2, 4 ErbStR 2011 ist die Begünstigung allerdings davon abhängig, dass die inländische Personengesellschaft nicht ausschließlich Tätigkeiten ausübt, die sich auf Drittstaaten erstrecken.

Über eine inländische oder im EU- oder EWR-Wirtschaftsraum ansässige Personengesellschaft kann **Auslandsvermögen aus Drittstaaten in die Vergünstigung einbezogen** werden, wenn dieses als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft strukturiert ist.

Weitere Abwandlung:

Die A ist Gesellschafter der österreichischen Personengesellschaft, die über eine Betriebsstätte in der Schweiz verfügt. Die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte sind nicht in das begünstigte Vermögen der österreichischen Personengesellschaft mit einzubeziehen. Denn diese Wirtschaftsgüter dienen nicht einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der

EU oder in einem Staat des EWR. Denn nur bei Zurechnung zu einem inländischen oder EU-/EWR-ausländischen Betriebsvermögen ohne Begründung einer Drittstaaten-Betriebsstätte ist Drittstaatenvermögen auch begünstigt (vgl. *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 73 [75]; *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, 16 [19]; R E 13b.5 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011).

4. Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

a) Begünstigte Erwerbe – Mindestbeteiligungsquote (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG)

- 39 Begünstigt ist sowohl bei Erwerben von Todes wegen als auch bei freigebigen Zuwendungen der Übergang einer **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** mit Sitz im **Inland** oder **im Bereich der EU bzw. des EWR**, wenn der Erblasser/Schenker mit einem Anteil von mehr als 25 % beteiligt ist (Mindestbeteiligungsquote). Ob der Anteil auf einen oder mehrere Erwerber übergeht, ist ohne Bedeutung. Nicht begünstigt ist der Erwerb von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit Sitz außerhalb der EU bzw. des EWR, sofern diese nicht Bestandteil eines vorgelagert zu beurteilenden Betriebsvermögens sind; vgl. BFH v. 15.12.2010 – II R 63/09, BStBl. II 2011, 221 mit Vorlage an den EuGH; vgl. auch Rz. 2, Rz. 38 mwN.

Das BVerfG hat die Mindestbeteiligungsquote nicht als verfassungswidrig eingeordnet, da der Gesetzgeber in diesen Fällen typischerweise davon ausgehen könne, es handele sich um eine Kapitalanlage und nicht um die Beteiligung an einem inhabergeführten Unternehmen. Dies erscheint lebensfremd. Verfehlt ist auch die Konzeption des Gesetzes, wonach bei Erreichen der Mindestbeteiligungsquote auch die Übertragung von Splitteranteilen von der Verschonung erfasst wird.

Beispiel:

A ist mit 26 % an der X-GmbH beteiligt und überträgt in einem Akt jeweils 1 % auf die große Schar seiner Familienangehörigen (Kinder, Enkel, Urenkel). Jeder Erwerber kann die Betriebsvermögensverschonung in Anspruch nehmen, obwohl ein unternehmerischer Einfluss nicht zu erwarten ist.

Behält sich der Übertragende ein Recht an dem übertragenen Geschäftsanteil vor, steht dies der Verschonung nicht im Wege. Dies gilt insbesondere für den **Vorbehaltsnießbrauch an einem GmbH-Anteil**; vgl. *Götz*, DStR 2013, 448. Denn anders als bei Personengesellschaften muss bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft lediglich das zivilrechtliche Eigentum an dieser vermittelt werden. Weitergehende Anforderungen, wie Mitunternehmerstellung des Erwerbers oä sind nicht erforderlich. Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist somit schenkungsteuerlich wesentlich leichter zu gestalten,

wenn sich der Übertragende Rechte vorbehalten will, als die an einer Personengesellschaft; so zutreffend *Götz*, DStR 2013, 448. Entscheidend ist lediglich, dass der Erwerber jedenfalls das wirtschaftliche Eigentum an dem auf ihn übertragenen Geschäftsanteil erwirbt. Stellt man zutreffenderweise auf die ertragsteuerliche Rechtslage ab, liegt in der unentgeltlichen Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt nicht nur der Übergang des rechtlichen, sondern auch des wirtschaftlichen Eigentums an dem Geschäftsanteil, sofern nicht jede Wertveränderung im Geschäftsanteil den Umfang des Nießbrauchs verändert, insbesondere weil in diesem Fall der Nießbraucher den Veräußerungsgewinn aus einem Anteilsverkauf realisieren kann; so völlig zu Recht BFH v. 18.11.2014 – X R 49/13, BStBl. II 2015, 224 = DB 2015, 102. Abgesehen von diesem Sonderfall erwirbt der Beschenkte von vornherein nur den mit dem Nießbrauch belasteten Geschäftsanteil.

Begünstigungsfähiger Geschäftsanteil ist auch ein solcher an einer **Vor-GmbH**, dh einer bereits vor dem Notar errichteten, jedoch noch nicht eingetragenen GmbH. Diese vom BFH im Ur. v. 18.5.2011 (BFH v. 18.5.2011 – II R 10/10, BFH/NV 2011, 2063) vertretene Auffassung ist im Grunde überzeugend. Denn die Vor-GmbH hat bereits einen körperschaftsähnlichen Charakter, was auch ihre Besteuerung nach dem KStG zeigt. Jedoch bindet der BFH die erbschaftsteuerliche Verschonung an die erfolgte Einzahlung der Stammeinlage im Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung. Überzeugend ist dies nicht, zumal auch bei einer bereits im Handelsregister eingetragenen Kapitalgesellschaft die vollständige Aufbringung des Stammkapitals keine Voraussetzung dafür ist, dass die Verschonung gewährt wird. Insgesamt ist die Entscheidung jedoch sehr hilfreich, da in zeitlich kritischen Übertragungsfällen die Kapitalgesellschaft bereits mit Gründung beim Notar und Einzahlung der Einlage entsteht, während etwa gewerblich geprägte Personengesellschaften erst der Eintragung im Handelsregister bedürfen, um den erforderlichen Status einer Mitunternehmenserschaft zu erlangen; vgl. Rz. 19.

Zuzustimmen ist jedoch der Auffassung in R E 13b.6 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011, dass die Übertragung eines **Bezugsrechts im Rahmen einer Kapitalerhöhung** kein begünstigtes Vermögen erfasst, da nicht sicher ist, dass der Erwerber das Bezugsrecht auch ausübt. Es handelt sich daher nicht um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft, sondern nur um ein nicht begünstigungsfähiges Anrecht auf den Erwerb eines solchen.

Die Beschränkung auf Kapitalgesellschaftsanteile von mehr als 25 % des Nennkapitals soll die Begünstigung des Streubesitzes von Kapitalanlegern ausschließen und der **erleichterten Unternehmensnachfolge** dienen. Dies ist bezogen auf die parallele Situation der Personengesellschaft, bei welcher keine Mindestbeteiligungsquote besteht, nicht überzeugend. Entscheidet sich der

Gesetzgeber auf der Bewertungsebene für eine rechtsformunabhängige Bewertung, muss er eine überzeugende Rechtfertigung dafür geben, auf der Verschönerungsebene wiederum nach der Rechtsform zu differenzieren. Eine solche ist nicht erkennbar.

- 41 Die **Gesetzeskonzeption** ist wie schon das bis zum 31.12.2008 geltende Recht insoweit **verfehlt**, als es für die maßgebliche Betrachtung auf die Situation des Erblassers/Schenkers ankommt. Ist dieser mit mehr als 25 % beteiligt, ist jeder übertragene Zwerganteil begünstigt, während der Erblasser/Schenker, der über einen Anteil von max. 25 % überträgt, auch diesen nicht begünstigt übertragen kann.

Beispiel:

Schenker A ist mit einem Geschäftsanteil von 25,1 % am Kapital der inländischen X-GmbH beteiligt. Er überträgt 1 % seines Geschäftsanteils.

Alternative: Die Beteiligung beträgt exakt 25 %. Der gesamte Anteil wird übertragen.

Im Ausgangsfall ist der Übergang begünstigt, da der Schenker die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % erreicht. Im zweiten Fall ist der Vorgang nicht begünstigt, obwohl das 25-fache des Anteils im Ausgangsfall übertragen wird.

Ist die Mindestbeteiligungsquote erfüllt, kommt es nicht darauf an, ob die Anteile im steuerlichen Privatvermögen liegen. Auch solche, die Bestandteil eines Betriebsvermögens sind, die Mindestbeteiligungsquote aber nicht erreichen, sind begünstigt. Erfasst ist insbesondere von § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG die Konstellation, in welcher ein Gesellschaftsanteil Bestandteil eines Sonderbetriebsvermögens ist. Wird dieser isoliert, dh. ohne Mitunternehmeranteil übertragen, ist der Vorgang nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt, und zwar quotenunabhängig.

- 42 Übergang ist auch die **Einziehung eines Geschäftsanteils** aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Einziehungsklausel. Denn begünstigt sind sämtliche Erwerbe von Todes wegen. Die Finanzverwaltung vertritt allerdings in RE 3.4 Abs. 3 Satz 9 ErbStR 2011 eine andere Auffassung. Danach ist zwar der Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die Kapitalgesellschaft begünstigt, da die Person des Erwerbers im Zusammenhang des § 13a ErbStG keine Rolle spielt. Lediglich § 19a ErbStG, welcher nur den Erwerb durch natürliche Personen erfasst, ist nicht anwendbar. Wird der Anteil hingegen eingezogen, geht er unter und kann somit nicht Gegenstand einer Übertragung iS des § 13a ErbStG sein. Diese Auffassung überzeugt nicht. Sie berücksichtigt nicht, dass die Technik

[Anschluss S. 65]

des Übergangs auf die Anwendung der Norm keinen Einfluss haben kann. Zwar geht der Anteil in der Tat gesellschaftsrechtlich unter. Gleichwohl handelt es sich um einen Vermögenserwerb, und zwar der Mitgesellschafter, deren Gesellschaftsanteile um die Differenz zwischen dem anteiligen Wert des Gesellschaftsanteils und der Abfindung an die weichenden Erben wertvoller werden. Hält das Gesetz diesen Vorgang nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG für steuerpflichtig, muss Folge auch die Anwendung der Vergünstigungen gem. §§ 13a, 13b, 19a ErbStG sein. Anderenfalls würde es allein von der konkreten Gestaltung im Einzelfall abhängen, ob der Anteil durch Einziehung untergeht oder im Wege der Abfindungsklausel auf Mitgesellschafter gegen Abfindung – dann unstreitig begünstigt – war.

Geschäftsanteil bzw. Aktie ist auch der **stimmrechtslose Anteil**, da sich die 42.1
Mindestbeteiligungsquote auf den Anteil am Nennkapital, nicht aber auf das Stimmrecht bezieht. Dies hat nach gewissem Zögern auch die Finanzverwaltung anerkannt. Im koord. Ländererlass, wie zB dem des FinMin. Bay. v. 30.1. 2013 – 34 - S 3812b - 0006 - 3801/13, ZEV 2013, 227, werden stimmrechtslose Vorzugsaktien wie Aktien mit Stimmberechtigung behandelt. Die Verwaltung bildet hierzu folgende **Beispiele**:

Fall 1:

S schenkt B unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien der S-AG. Seine Beteiligung am Nennkapital (Stammaktien und Vorzugsaktien) beträgt

- a) mehr als 25 %,
- b) weniger als 25 %.

Nach zutreffender Auffassung des Erlasses sind auch stimmrechtslose Anteile begünstigt. Denn auch sie vermitteln eine Beteiligung am Nennkapital der Kapitalgesellschaft. Im Ausgangsfall sind die Anteile somit begünstigungsfähiges Vermögen, ohne dass es darauf ankommt, in welchem Umfang stimmrechtslose Anteile bestehen. In dem Fall 1b) ist die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht.

Fall 2:

S schenkt B gleichzeitig und unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG iHv. 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien iHv. 20 %.

Die Summe der Aktien ist zu addieren. Die übertragenen Anteile (Stamm- und Vorzugsaktien) sind begünstigungsfähiges Vermögen.

Die vorstehenden Grundsätze gelten nicht nur bei der Mindestbeteiligungsquote gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG, sondern auch bei der Ermittlung, ob durch eine Poolvereinbarung die Mindestbeteiligungsquote erreicht ist.

Fall 3:

S schenkt B gleichzeitig unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG iHv. 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien iHv. 20 %. Die Stammaktien von 8 % sind mit stimmberechtigten Anteilen anderer Gesellschafter gepoolt, deren Summe die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % erreicht. Die stimmrechtslosen Vorzugsaktien sind in den Pool nicht einbezogen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind sowohl Stamm- als auch Vorzugsaktien begünstigungsfähig, da S in der Summe mit mehr als 25 % beteiligt ist. Dass die Stammaktien gepoolt sind, bleibt ohne Bedeutung. Dies ist zutreffend, da auch die Poolabrede nichts daran ändert, dass mit den Stammaktien eine unmittelbare Beteiligung am Nennkapital besteht.

Fall 4:

S schenkt B gleichzeitig unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG iHv. 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien iHv. 10 %. Nur die Stammaktien von 8 % sind mit stimmberechtigten Anteilen anderer Gesellschafter gepoolt. Der Pool erfüllt die Mindestbeteiligung von mehr als 25 %.

Die gepoolten stimmberechtigten Stammaktien erfüllen die Mindestbeteiligungsquote über die Zurechnung der poolgebundenen Anteile. Die insgesamt übertragenen Anteile sind nach Auffassung der Finanzverwaltung begünstigungsfähiges Vermögen, weil die stimmrechtslosen Vorzugsaktien nicht in den Pool einbezogen werden können; vgl. R E 13b.6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 ErbStR 2011.

Dies ist im Ergebnis erfreulich, jedoch in der Sache nicht zutreffend. Wie in Rz. 60 ausgeführt, werden stimmrechtslose Anteile im Rahmen eines Pools so behandelt wie solche mit Stimmrecht, stellt doch das Gesetz nur auf die Beteiligung am Nennkapital ab. Nach meiner Auffassung – die in diesem Fall für die Stpfl. ungünstig ist – sind die stimmrechtslosen Vorzugsaktien nicht zu verschonen, da sie nicht in den Pool einbezogen sind, obwohl dies nach meiner Auffassung entgegen R E 13b.6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 ErbStR 2011 möglich ist.

- 43 In der Praxis wird bei **Anteilen unterhalb der Mindestbeteiligungsquote** zu einer **Verfügungs- und Stimmrechtsvereinbarung** geraten werden müssen (vgl. sogleich § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Alternativ kommt in Betracht, den Gesellschaftsanteil vor dem unentgeltlichen Erwerb in eine gewerbliche Einheit – etwa GmbH & Co. KG – einzubringen. Da diese nicht transparent ist, ist der Erwerb zunächst nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt. Auf der 2. Stufe ist dann lediglich zu prüfen, ob der dann in aller Regel als Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG einzustufende Geschäftsanteil verglichen mit dem Gesamtwert des übertragenen Anteils an dem aufnehmenden

den Rechtsträger die Unschädlichkeitsgrenze des Verwaltungsvermögens von 50 % überschreitet (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

Beispiel:

A ist mit einem Geschäftsanteil von 25 % an der X-GmbH beteiligt. Er überträgt diesen Geschäftsanteil im Wege der verdeckten Einlage auf die Y-GmbH & Co. KG. Der Anteil des eingelegten Anteils an der X-GmbH am Gesamtwert der Y-GmbH & Co. KG überschreitet 50 % nicht. Die Übertragung der Anteile an der Y-GmbH & Co. KG ist somit vom Verschonungsabschlag erfasst.

Abwandlung:

Der Anteil des Geschäftsanteils am Verwaltungsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beträgt mehr als 50 %. Die Verschonung wird in vollem Umfang versagt.

Maßgebend für die Mindestbeteiligungsquote sind die **Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** (vgl. § 9 ErbStG). Eine Zusammenrechnung mit vorab übertragenen oder nachträglich hinzuerworbenen Geschäftsanteilen findet nicht statt. Insbesondere sind die Grundsätze der Besitzzeitzurechnung, wie sie § 17 EStG für die ertragsteuerliche Beurteilung enthält, nicht einschlägig. Dies ergibt sich aus der Stichtagsbetrachtung des § 11 ErbStG. 44

Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG in der bis zum 12.12.2006 gültigen Fassung) sowie **sperrfristbehaftete Anteile** iS des § 22 UmwStG, dh. solche, die durch Umwandlung oder Sachgründung aus einem gewerblichen Einzelunternehmen, einer gewerblichen Personengesellschaft bzw. Personenhandelsgesellschaft oder einer sonstigen Mitunternehmerschaft nach den Umstrukturierungsnormen des UmwG und des UmwStG entstanden sind, sind nur begünstigt, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die **Mindestbeteiligungsquote** erreichen (R E 13b.6 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011 im Anschluss an BFH v. 13.1.2005 – II R 37/03, BStBl. II 2005, 360; vgl. *Kulosa*, HFR 2005, 556 f.; *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 19; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 139). Die Auffassung der Verwaltung und des BFH, die damit die Quote **unterschreitende Anteile** von der Begünstigung ausschließt, ist überzeugend. Es handelt sich um Geschäftsanteile, die dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht entsprechen, da die dort enthaltene Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht ist. Da es sich nicht um Anteile handelt, die Betriebsvermögen sind, greift auch § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Erwerb von Mitunternehmeranteilen) nicht ein. Daher ist bei Übertragung solcher Anteile darauf zu achten, dass die Mindestbeteiligungsquote erreicht ist oder zumindest die Verfügungs- und Stimmrechtsvereinbarungen vorliegen. 45

- 46 Alternativ kann als Gestaltung in Betracht kommen, die Beteiligung vorab in eine GmbH & Co. KG mit Buchwertfortführung mittels verdeckter Einlage zu übertragen und nach Eintragung der KG im Handelsregister einen Anteil an dieser unentgeltlich zu übertragen. Die Begünstigung erfolgt auf der Grundlage des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und damit ohne Mindestbeteiligungsquote, da Betriebsvermögen einer Personengesellschaft betroffen ist. Allerdings ist auf der zweiten Prüfungsstufe bei der GmbH & Co. KG zu untersuchen, ob der übertragene Anteil zu schädlichem, weil die 50%ige Schwelle überschreitendem Verwaltungsvermögen führt (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG).
- 47 Maßgebliches Nennkapital ist die Summe des Nennwerts der Geschäftsanteile an einer GmbH und die Summe des Nennwerts der Aktien an einer AG. Soweit die Kapitalgesellschaft **eigene Anteile** hält, mindern diese das Nennkapital der Gesellschaft und sind daher in die Prüfung der Beteiligungshöhe eines Gesellschafters einzubeziehen; R E 13b.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011.

Beispiel:

An der inländischen X-GmbH sind A, B und C mit jeweils 20 % beteiligt. Die GmbH hält eigene Anteile im Umfang von 40 %. Die Beteiligung aller 3 Gesellschafter beträgt jeweils ein Drittel, nämlich errechnet aus dem Nominalbetrag des Geschäftsanteils bezogen auf das um die eigenen Anteile gekürzte Stammkapital. Sämtliche Anteile sind somit begünstigt.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist zu begrüßen, berücksichtigt sie doch, in welchem Umfang die vermögensmäßige Beteiligung besteht. Denn auch die eigenen Anteile, die beispielsweise nicht an Ausschüttungen teilnehmen, verkörpern einen Wert, welcher im Rahmen der Mindestbeteiligungsquote zu berücksichtigen ist. Der mögliche Einwand, die eigenen Anteile seien mittelbare Beteiligungen, überzeugt nicht. Maßgebend ist, in welchem Umfang der Übertragende Rechte an der GmbH, verkörpert in seinen Geschäftsanteilen, innehat. Da die Verwaltungsrechte eigener Anteile größtenteils ruhen, ist die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung zu unterstützen.

- 48 Von eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft sind **eingezogene Geschäftsanteile bei einer GmbH** zu unterscheiden. Eingelegene Anteile lassen sich nicht durch Abtretung reaktivieren; sie sind untergegangen, können jedoch durch Gesellschafterbeschluss dazu verwendet werden, die Nennbeträge der Geschäftsanteile der Mitgesellschafter aufzustocken. Gem. § 237 AktG führt die **Einziehung von Aktien** zur Herabsetzung des Nennkapitals: Das hat zur Folge, dass die in Anspruch genommene Vergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG durch die Einziehung entfällt, § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG.

Beispiel:

A ist mit 80 000 Euro und B ist mit 20 000 Euro an der C-GmbH mit einem Stammkapital von 100 000 Euro beteiligt gewesen. Nach dem Ableben des A werden dessen Gesellschaftsanteile durch Gesellschafterbeschluss, den B allein fasst, gegen Abfindung der Erben des A eingezogen. In der hiernach zu erstellenden Gesellschafterliste wird zutreffend weiterhin das Stammkapital mit 100 000 Euro ausgewiesen und nur noch der Anteil des B mit 20 000 Euro. Aus dieser Gesellschafterliste erkennt der Kundige, dass Geschäftsanteile iHv. 80 000 Euro eingezogen worden sind. Selbstverständlich ergibt sich aus der Gesellschafterliste nicht die Gegenleistung, die die Kapitalgesellschaft für die eingezogenen Gesellschaftsanteile zu leisten hatte: Diese Gegenleistung ist nur aus der Bilanz der GmbH zu ersehen. Hier ist die Beteiligungsquote des B umzurechnen und auf 100 % zu erhöhen. Das gilt unabhängig davon, ob mit der Einziehung die Herabsetzung des Kapitals verbunden wird. Nach *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 239, darf die Beteiligungsquote des Zuwenders nur bei Einziehung mit Kapitalherabsetzung aus dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft reduzierten Nennkapital hergeleitet werden. Die Einschränkungen, die von den beiden oa. Kommentatoren gemacht werden, rechtfertigen sich mE weder aus § 34 GmbHG noch aus § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Diese Problematik gewinnt im Rahmen des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG (Behaltensregelung) zusätzliche Bedeutung. Hier wie dort verbietet sich eine Gleichsetzung von eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft und eingezogenen GmbH-Anteilen, unabhängig von erfolgter oder nicht erfolgter Kapitalherabsetzung.

Beispiel:

An der C-GmbH mit voll eingezahltem Stammkapital von 100 000 Euro sind A mit 80 000 Euro und B mit 20 000 Euro als Gesellschafter beteiligt. Zuerst stirbt A und B zieht dessen Geschäftsanteil von 80 000 Euro durch Gesellschafterbeschluss im Einklang mit der GmbH-Satzung gegen Abfindung für die Nachlassberechtigten des A ein. Hier stellt sich die Frage, ob die Nachlassberechtigten des A § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Anspruch zu nehmen berechtigt sind, obwohl ihre soeben erworbenen Anteile durch Gesellschafterbeschluss eingezogen und damit untergegangen sind. Greift § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG? Vgl. vorhergehendes Beispiel.

Kurz nach gefasstem Einziehungsbeschluss verstirbt auch B; sein Geschäftsanteil von 20 000 Euro geht auf seinen Sohn D über, der im Übrigen seit langem Geschäftsführer dieser C-GmbH ist. Hat D Vergünstigungsanspruch gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, weil sein ererbter Geschäftsanteil sich auf das Gesamtvermögen der C-GmbH bezieht, dh. 100 vH Gegenwert der C-GmbH darstellt?

Nach meiner Auffassung ist auf den Erwerb des D § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auf seinen Antrag hin anzuwenden.

Nach *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a ErbStG Tz. 327, erfüllt die Einziehung des Geschäftsanteils des vorverstorbenen A den Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG nur dann, wenn die Einziehung ohne Entgelt erfolgt, da insoweit eine steuerbegründende, die Veräußerung fingierende Analogie nicht möglich sei. So auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 133, bei Einziehung gegen Entgelt. Diese Lösung ist mehr als pro-

blematisch: Wird die Einziehung nach Ablauf der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG beschlossen, so bleibt die Vergünstigung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erhalten. Wird innerhalb der Behaltensfrist ohne Abfindung und ohne Gegenleistung eingezogen, so werden die verbleibenden Gesellschafter oder die GmbH selbst auf Kosten der Gesellschafter, deren Geschäftsanteil eingezogen wird, bereichert. Die Besteuerung richtet sich nach dem gemeinen Wert des eingezogenen Geschäftsanteils und der StKl. III, § 3 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 und 3 ErbStG. Das gilt auch für Abfindungen, die unter dem Anteilswert des eingezogenen Geschäftsanteils liegen. Bei Abfindungsleistungen über dem Anschaffungswert entsteht andererseits Einkommensteuer, § 17 EStG.

- 49 **Unterbeteiligungen** oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft gehaltene **mittelbare Beteiligungen** des Erblassers oder Schenkers sind im Rahmen von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht begünstigt und bleiben bei der Prüfung der Beteiligungshöhe iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unberücksichtigt, R E 13b.6 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011. Sie können jedoch die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Betriebsvermögen) erfüllen. *Götz*, ErbStB 2004, 84 ff., hält die Anwendung von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auf die **mittelbare Zuwendung von Anteilen an Kapitalgesellschaften** für zutreffend, auch wenn es sich bei der Gesellschaft, die die Kapitalgesellschaftsanteile hält, lediglich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft nicht gewerblicher oder nicht gewerblich geprägter Art handelt. Zur Begründung bezieht er sich auf § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, wonach der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten ist, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt. Diese Auffassung hat einiges für sich, wird jedoch vom BFH nicht geteilt. Dieser hat vielmehr § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG in der Entscheidung v. 11.6.2013 (BFH v. 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl. II 2013, 742) § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG als Norm eingeordnet, die ausschließlich den Umfang der Bereicherung definiert, jedoch keine Aussage darüber trifft, ob der mittelbar gehaltene Geschäftsanteil dem Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zugerechnet wird; vgl. hierzu sogleich auch Rz. 54. Ist die Mindestbeteiligungsquote nur erreicht, wenn Anteile unmittelbar an der Kapitalgesellschaft bestehen, können unmittelbar und mittelbar gehaltene Anteile nicht addiert werden.
- 49.1 Begünstigt sind Anteile an Gesellschaften, deren Sitz oder Geschäftsleitung sich im Inland oder im Geltungsbereich des EU- bzw. EWR-Vertrags befindet. Die Zusammensetzung des Vermögens dieses Rechtsträgers ist zunächst für die Begünstigung dem Grunde nach ohne Bedeutung. Somit sind auch Kapitalgesellschaften, deren Vermögen sich ausschließlich aus Drittstaatenvermögen zusammensetzt, begünstigungsfähig. Folge ist auch, dass sich für diese

Fälle die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG auf die in den Drittstaaten beschäftigten Mitarbeiter erstreckt. Daher sollte bei Drittstaatenvermögen dieses über eine Kapitalgesellschaft im vorgenannten Geltungsbereich gehalten werden. Es kommt dann nicht darauf an, wie sich das Drittstaatenvermögen zusammensetzt. Auch Einzelwirtschaftsgüter, Betriebsstätten und Beteiligungen an Gesellschaften mit Drittstaaten können in den Begünstigungsrahmen einbezogen werden. Dies ist ein erheblicher Vorteil gegenüber der Konstellation der Personenunternehmen; vgl. Rz. 38 ff.

Nicht begünstigt sind Anteile an Gesellschaften, deren Sitz oder Geschäftsleitung sich in einem Drittstaat befindet. Dies hat der EuGH im Urte. v. 19.7.2012 (EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11 – Scheunemann, ZEV 2012, 618 m. Anm. *Wachter*) zutreffend entschieden, da er die Niederlassungsfreiheit als betroffene Grundfreiheit als vorrangig gegenüber der Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs einordnet. Die Niederlassungsfreiheit wirkt jedoch nicht gegenüber Drittstaaten, dh. sie verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht, den Erwerb von Anteilen an Drittstaaten so zu behandeln wie den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften im EU- bzw. EWR-Bereich; vgl. im Einzelnen Rz. 2. Die Finanzverwaltung folgt den Grundsätzen des EuGH; vgl. OFD Rheinland, Kurzinformation v. 1.10.2012, Nr. 005/2012, DStR 2013, 812. 49.2

Tatbestandsvoraussetzung ist nicht mehr die mindestens 25%ige Beteiligung des Erblassers oder des Schenkers an der Kapitalgesellschaft; dagegen ist der Erwerb einer **Splitterbeteiligung von weniger als 25 % bei dem Erwerber unschädlich.** 50

Gestaltungshinweis: Aus der steuerfreien Thesaurierung von Erträgen aus Ausschüttungen an eine andere Kapitalgesellschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG ergeben sich für Fälle dieser Art neue Gestaltungsmöglichkeiten: So lassen sich Beteiligungen von weniger als 25 % und auch Zwergbeteiligungen zunächst in eine Zwischengesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft übertragen. Wenn danach mehr als 25 % dieser Kapitalgesellschaft verschenkt oder vererbt werden, findet § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Anwendung. Die Übertragung der Zwerganteile auf die Zwischen-Kapitalgesellschaft kann allerdings ertragsteuerliche Folgen auslösen, wenn es sich um eine Veräußerung, Einbringung gegen Gesellschaftsrechte oder verdeckte Einlage iS der §§ 17, 23 EStG handelt. Ggf. müsste der Weg über eine GmbH & Co. KG gewählt werden, vgl. Rz. 46.

Abgesehen davon, dass der Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nichts dafür hergibt, dass eine unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder des Schenkers am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel **zur Zeit der Entstehung der Steuer** gegeben sein müsste, fehlt es an einer Begründung 51

dafür, dass einerseits § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG aF einen Zeitraum für die Bestimmung der Wesentlichkeit („... wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war ...“) vorgibt und andererseits in § 13b ErbStG hinsichtlich beider Tatbestandsvoraussetzungen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgestellt werden würde. Nur mit dem Wortlaut der Vorschrift ist es zu vereinbaren, dass **nicht jede Minderung der Beteiligung vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer die Begünstigung ausschließt**. Nur dieser mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang stehende gesetzgeberische Wille führt zur Anwendung der Begünstigungsvorschrift, wenn zB der schenkweisen Übertragung eines Teilanteils der Rest dem Beschenkten alsbald durch Erbfolge zufällt, oder wenn die Sachverhalte die Anwendung der Begünstigungsvorschrift vom Ergebnis her mehr als nahe legen.

52 Beispiel: Splitterbeteiligung

Der Vater hält einen 40%igen Anteil an einer Kapitalgesellschaft und schenkt hiervon 20 % seinem potentiellen Unternehmensnachfolger im Jahre 2009 unter Inanspruchnahme von §§ 13a, 13b ErbStG.

Sollte die Restbeteiligung auf den Sohn infolge des Ablebens seines Vaters innerhalb eines 5-Jahreszeitraums übergehen, so sind hinsichtlich dieses Erwerbs der Verschonungsabschlag und ggf. Abzugsbetrag auf den Erwerb von Todes wegen nicht zu gewähren, weil der Vater im Zeitpunkt seines Ablebens nicht „zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war“. Dieser allgemein vertretenen Auffassung schließt sich das FG Nürnberg in seinem Urt. v. 17.10.2002 (FG Nürnberg v. 17.10.2002 – IV 476/2000, DStRE 2003, 109) zum auf diesen Fall übertragbaren alten Recht an. Auch könne § 14 ErbStG, da es sich hierbei um eine Tarifvorschrift handele, nicht in analoger Anwendung dazu herangezogen werden, die Annahme einer begünstigten Beteiligung iS von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG durch Zusammenrechnung mit früheren Erwerben zu fingieren. Die Versagung der Vergünstigung von § 13a ErbStG bleibt insoweit unbefriedigend, weil die Gesellschaftsbeteiligung des Schenkers/Erblässers an der Kapitalgesellschaft von ursprünglich mehr als 25 % – wenn auch in zwei Rechtsakten – auf den selben Beschenkten/Erben übergeht und sich in seiner Person vereinigt: Gerade auf diese Tatsache trifft der Schutzgedanke des § 13a ErbStG zu. Eine der Zeitraumdefinition des § 17 EStG aF entsprechende Definition im Rahmen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG würde durchaus mit dem für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geltenden Stichtagsprinzip in Einklang zu bringen sein.

Diese Aufforderung ergibt sich aus folgendem **Extremfall**: Der Vater A beabsichtigt, seinen 30%igen Geschäftsanteil an der A-GmbH seinen beiden Söhnen B und C zu je 15 % zu schenken. A und B gehen zu dem Notar und lassen die Abtretung von A auf B und in derselben Urkunde die Abtretung von A auf C, für den vollmachtlos B auftritt, beurkunden. Der Notar sendet diese Urkunde an den Wohnort des C; C sucht dort einen Notar auf und genehmigt die Urkunde von Vater und Bruder. Bei strenger, aber abzulehnender Anwendung des Wortlauts des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erwirbt C mit seiner Genehmigung der Abtretungsurkunde einen Geschäftsanteil von 15 % von seinem Va-

ter, dem in diesem Zeitpunkt (Zeitpunkt der Schenkung) auch nur noch diese 15 % gehören. Folglich wäre der Erwerb durch B begünstigt, nicht aber der Erwerb durch C.

b) Unmittelbare Beteiligungen

Begünstigt sind nur **unmittelbare Beteiligungen** an Kapitalgesellschaften. Die Übertragung des Kapitalgesellschaftsanteils auf eine andere Gesellschaft schließt somit die begünstigte Übertragung des Gesellschaftsanteils zu einem späteren Zeitpunkt aus, sofern der übernehmende Rechtsträger nicht seinerseits über begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG verfügt. Gleiches gilt für die nicht begünstigte Rechtsstellung eines Treuegebers. 53

Beispiel:

Ein Geschäftsanteil an einer inländischen GmbH wird in eine inländische Kapitalgesellschaft eingebracht (Achtung vor den ertragsteuerlichen Folgen!) mit einer Beteiligung von mehr als 25 %. In der Alternative wird der Anteil in eine inländische GmbH & Co. KG eingebracht. Da beide aufnehmenden Rechtsträger begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG vermitteln, kommt es auf der zweiten Prüfungsstufe darauf an, ob der Anteil an unschädlichem Verwaltungsvermögen (max. 50 %) beim aufnehmenden Rechtsträger überschritten wird. In diesem Zusammenhang kommt es auch auf die Zusammensetzung des Vermögens der „eingebrachten Kapitalgesellschaft“ an.

Ist **Gesellschafter** der GmbH eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft**, gilt Folgendes: Ertragsteuerlich würde durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft auf die dahinter stehenden Gesellschafter „durchgegriffen“ (statt aller *Weber-Grellet* in Schmidt³³, § 17 EStG Rz. 113 mwN). Erbschaftsteuerlich ist dies jedenfalls nach Auffassung des BFH anders. Dieser hat mit Urt. v. 11.6.2013 (BFH v. 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl. II 2013, 742 = DStR 2013, 1536) in einem Fall, in welchem der Kläger über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligt war, die auch nach altem Recht erforderliche unmittelbare Beteiligung des Klägers an der Kapitalgesellschaft verneint. Er begründet dies in erster Linie damit, dass die Personengesellschaft zivilrechtlich Trägerin von Rechten und Pflichten sei und damit eine eigene Rechtssubjektivität habe. Sie könne daher auch Gesellschafterin einer anderen Personenhandels- oder Kapitalgesellschaft sein. Dies gelte im Übrigen auch für die GbR. Die **zivilrechtliche Rechtszuständigkeit der Personengesellschaft schließe** notwendigerweise **die unmittelbare Beteiligung** ihres Gesellschafters **an der Kapitalgesellschaft aus**. Aus § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG ergebe sich abweichend von der Auffassung der Vorinstanz (FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3087/10, DStRE 2012, 429) nichts anderes. Denn die Vorschrift betreffe schon ihrer systematischen Stellung nach nicht die in § 13a ErbStG geregelten Steuer- 54

vergünstigungen. Sie könne daher zur Auslegung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht herangezogen werden. Die Vorschrift diene lediglich der Bewertung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, soll jedoch keine Aussage über die Zurechnung der Gegenstände des Gesamthandsvermögens an die Gesellschafter der Gesamthand treffen. Außerdem sei die Vorschrift bei Erwerben von Todes wegen schon dem Wortlaut nach nicht anzuwenden.

Da der Senat diese Grundsätze im Urt. v. 18.9.2013 – II R 63/11, BFH/NV 2014, 349, bestätigt hat, bedeutet dies für die Praxis, dass Anteile an Kapitalgesellschaften nicht über vermögensverwaltende, erst recht nicht über gewerblich tätige Gesellschaften gehalten werden sollten, wenn es um die Mindestbeteiligungsquote geht. Insbesondere bei einer Poolvereinbarung sind die Anteile nach wie vor im Einzeleigentum der Gesellschafter zu halten, so dass die Verbindung der Gesellschafter des Pools als BGB-Innengesellschaft einzustufen ist. Hieraus ergeben sich in der Praxis Erschwernisse, da wegen fehlenden Gesamthandsvermögens an den poolgebundenen Kapitalgesellschaftsanteilen Vinkulierungsklauseln etc. nur schuldrechtliche Wirkung haben.

Der BFH bindet somit die Verschonung an die zivilrechtliche Inhaberstellung des Erblassers bzw. Schenkers. Dies hat sicherlich den Vorteil der Rechtsklarheit, wirft jedoch die Frage auf, wie das vom BFH verwendete Trennungsprinzip, bei welchem die Personengesellschaft die unmittelbare Zurechnung des Anteils „sperrt“, mit dem Transparenzprinzip in Übereinstimmung steht, welches bspw. bei Übertragung eines Vermögensgegenstands in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft schenkungsteuerlich ein „Nullum“ sieht, soweit der Übertragende an der Gesamthand selbst beteiligt ist; kritisch daher *Daragan*, ZErb 2013, 319; *Hübner*, DStR 2013, 2275. Für die Auffassung des BFH spricht, dass jedenfalls bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft diese wiederum auch steuerlich Trägerin des maßgeblichen Vermögens ist. Der Übertragende ist an ihr, nicht mehr an der Kapitalgesellschaft beteiligt. Durch die Verfestigung der GbR als Trägerin von Vermögen im Zivilrecht (vgl. etwa BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056), nähert sich die vermögensverwaltende GbR den Mitunternehmensformen an. Außerdem ist nicht ersichtlich, welche Bedeutung das Tatbestandsmerkmal „unentgeltlich“ in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG haben soll, wenn nicht die zivilrechtliche Inhaberstellung am Personengesellschaftsanteil, vgl. auch *Geck*, ZEV 2013, 601.

- 54.1 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die sich in einer **ungeteilten Erben-gemeinschaft** befinden, sind jedoch unmittelbare Beteiligungen, durchgerechnet auf die Erbquoten. Denn die Erben-gemeinschaft ist kein verfestigter Rechtsträger. Vielmehr kann jeder Miterbe die Auseinandersetzung und damit die unmittelbare Zuweisung verlangen (§ 2042 BGB). Etwas anderes gilt dann,

wenn die Erbauseinandersetzung über einen längeren Zeitraum vom Erblasser ausgeschlossen ist. In diesem Fall kommt die Erbengemeinschaft insoweit einer verfestigten Gesellschaft bürgerlichen Rechts gleich.

Gehen der BFH und die Finanzverwaltung (vgl. R E 13b.6 Abs. 2 Satz 3 54.2 ErbStR 2011) davon aus, dass selbst bei einer transparenten Personengesellschaft als zwischengeschaltetem Rechtsträger keine unmittelbare Beteiligung besteht, dürfte dies erst recht gelten, wenn der Geschäftsanteil für den Treugeber durch einen **Treuhänder** gehalten wird; vgl. ausführlich *Geck*, ZEV 2013, 601. Zwar ist davon auszugehen, dass auf der Grundlage der Anweisungen der Finanzverwaltung, so zuletzt FinMin. Bay. v. 16.9.2010 – 34 - S 3811-38476/19, DStR 2010, 2084, das Treugut dem Treugeber zuzurechnen ist. Der Treugeber ist jedoch nicht unmittelbar Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, wie sich der Entscheidung des BFH v. 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl. II 2013, 762 = DStR 2013, 1536, entnehmen lässt. Zivilrechtlich hat er nur eine Forderung auf Eigentumsübertragung aufgrund des Treuhandvertrags mit dem Treuhänder. Dies wird nach Auffassung des BFH nicht ausreichen, die Beteiligung als unmittelbar einzuordnen. Somit sollten in der Gestaltungspraxis Treuhandverhältnisse vor Übertragung der Rechtsposition des Treugebers auf einen Dritten beendet und der fragliche Anteil an der Kapitalgesellschaft in das Eigentum des Treugebers übertragen werden, um die Unmittelbarkeit zu begründen.

c) Verfügungs- und Stimmrechtsbeschränkungen – Poolvereinbarung (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG)

Als Ausnahme von der Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 55 Satz 1 ErbStG von mehr als 25 % bezieht § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG sog. „pool-gebundene“ Anteile in den Begünstigungsrahmen mit ein. Diese sind – obwohl nur max. 25 % betragend – Bestandteil des begünstigten Vermögens, wenn sich der Erblasser/Schenker gemeinsam mit anderen Anteilseignern einer **einheitlichen Verfügungsbeschränkung** und **Stimmbindung** unterworfen hat. Weitere Voraussetzung ist, dass auf diese Weise gebundene Anteilseigner **insgesamt** mehr als 25 % der Anteile halten. Es reicht nicht aus, wenn der Erwerber diese Voraussetzungen schafft. Der Erwerber muss die vom Erblasser/Schenker geschaffene Bindung gegen sich gelten lassen. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist, dass es sich um einen Kapitalgesellschaftsanteil handelt, der nach § 13b Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG begünstigungsfähig ist, mithin an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland oder im EU- bzw. EWR-Raum besteht und die Begünstigung nur an der nicht vorhandenen Mindestbeteiligungsquote scheitert.

- 56 Mit der Abweichung von der Mindestbeteiligungsquote will der Gesetzgeber insbesondere, jedoch nicht ausschließlich bei Familiengesellschaften, deren Anteile sich auf einen Personenkreis verteilt, der schon wegen der Vielzahl der beteiligten Personen die Mindestbeteiligungsquote nicht erreichen kann, die Begünstigung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag gewähren. Diese Regelung beseitigt zwar nicht die Diskriminierung der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft, bei welcher beteiligungsquotenunabhängig die Vergünstigungen gewährt werden, versucht sie jedoch abzumildern. In der Praxis hat sich der Begriff der „**Poolvereinbarung**“ durchgesetzt (vgl. *Mannek*, ZEV 2012, 6 [11]). Die Begünstigung ist somit an folgende zwei Voraussetzungen gebunden, die sowohl den Erblasser/Schenker als auch diejenigen weiteren Gesellschafter treffen müssen, die nötig sind, um die Summe der Nennwerte der einbezogenen Gesellschaftsanteile auf mehr als 25 % ansteigen zu lassen:
- **einheitliche Verfügung** über die **Geschäftsanteile** oder Übertragung auf derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner und
 - **einheitliche Ausübung des Stimmrechts** gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern.

Die Vereinbarung muss im **Besteuerungszeitpunkt** (vgl. § 9 ErbStG) vorliegen. Beteiligter kann jede rechtsfähige Person, also auch eine Kapitalgesellschaft sein. In der Praxis ist Vorsorge zu treffen, indem die Vereinbarung vor dem Erbfall bzw. der Ausführung der letztwilligen Verfügung abgeschlossen wird.

Da in sie mehrere Gesellschafter einzubinden sind, erfordert dies eine gesellschaftsvertragliche Bindung, die regelmäßig als BGB-Innengesellschaft einzuordnen ist.

Aus Satz 2 ergibt sich nicht, dass das Zuwendungsobjekt selbst im Rahmen der Mindestbeteiligungsquote mit zu rechnen ist. Daher muss es weder eine unmittelbare Beteiligung sein noch mehr als 25 % des Nennkapitals ausmachen. Voraussetzung für die Begünstigung ist allein, dass es sich bei dem Zuwendungsobjekt um einen Geschäftsanteil handelt und der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar am Kapital der Gesellschaft beteiligt ist.

- 57 Beide **Tatbestandsmerkmale** müssen **kumulativ** vorliegen. Die Gruppe der Personen, für die die einheitliche Stimmrechtsausübung vereinbart wird, muss nicht mit derjenigen identisch sein, für die das Gebot der einheitlichen Verfügung gilt; so zutreffend BayLfSt. v. 11.8.2010 – S 3812a.2.1-3 St 34, DStR 2010, 2134.

Beispiel:

A ist mit 20 % am Stammkapital der inländischen X-GmbH beteiligt. Die weiteren Anteile halten im Umfang von jeweils 40 % B und C. A kann die einheitliche Stimmrechtsausübung mit B, die Grundsätze zur einheitlichen Verfügung mit C vereinbaren. Sinnvoll ist dies nicht, da nunmehr im Ergebnis A Bindungen gegenüber beiden Gesellschaftern unterliegt. Außerdem besteht ein erhöhtes Risiko, dass mit Aufhebung einer dieser Vereinbarungen die Vergünstigung gem. § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG entfällt. Gleichwohl ist an diese Gestaltung zu denken, wenn B und C jeder für sich nur bereit sind, sich in einer der vorgenannten Regelungsgegenstände an die Mitwirkung des A zu binden.

Bei Aufhebung dieser Vereinbarung innerhalb der Behaltensfristen entfallen der Verschonungsabschlag sowie der Abzugsbetrag mit den in § 13a Abs. 5 ErbStG dargestellten Rechtsfolgen. Allerdings werden die gepoolten Anteile nicht rückwirkend Verwaltungsvermögen, so dass die Verschonung dem Grunde nach bei Gesellschaften, die Kapitalgesellschaften in ihrem Vermögen haben, nicht in Frage steht. Die Nachsteuer trifft sämtliche Beteiligte, die innerhalb des 5-jährigen Zeitraums die Vergünstigung in Anspruch genommen haben, mithin nicht nur denjenigen, der das den Wegfall der Vergünstigungen auslösende Ereignis (etwa Veräußerung) verursacht hat; vgl. R E 13a.10 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011. Die Kautelarpraxis muss durch Begründung von Sekundäransprüchen auf Schadensersatz für diesen Fall Vorsorge treffen. Eine vertragliche oder gesetzliche Schadensersatzregelung ist jedoch keine Voraussetzung für die Anerkennung der Poolvereinbarung, so zutreffend BayLfSt. v. 11.8.2011 – S 3812b.1.1-1St34, DStR 2011, 2254.

aa) Unmittelbare Beteiligungen

In die Poolvereinbarung sind wie im Falle der Mindestbeteiligungsquote des Satzes 1 nur solche Anteile einzubeziehen, die dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnen sind, vgl. R E 13b.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011. Mittelbar gehaltene Anteile zählen somit nicht mit. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung (H E 10.4 ErbStH 2011) auch für solche Anteile, die von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehalten werden, iE bestätigt durch BFH v. 11.6.2013 – II R 4/12, BStBl. II 2013, 742 = DStR 2013, 1536, vgl. Rz. 54.

Beispiel:

A ist mit 24 % unmittelbar an der X-GmbH beteiligt. Daneben hält er gemeinsam mit B 5 % der Geschäftsanteile über die vermögensverwaltende A-B-GbR, an welcher A und B zu jeweils $\frac{1}{2}$ beteiligt sind.

Rechtsfolge: Im Rahmen der Poolvereinbarung zählen die mittelbar gehaltenen Anteile, die durchgerechnet 2,5 % betragen würden, nicht mit. Auch die Beteiligung von 24 % ist nicht begünstigt, da die Summe der unmittelbar gehaltenen Anteile 25 % nicht übersteigt.

Auch die Anteile der weiteren Gesellschafter, die Mitglied des Pools sind, müssen unmittelbare iS der vorstehenden Auslegung sein.

Ist die GbR allerdings ihrerseits Mitglied eines Pooles, gilt für die Zusammenrechnung Folgendes:

Beispiel:

A ist mit 24% unmittelbar an der X-GmbH beteiligt. Wie im vorausgehenden Beispiel hält er gemeinsam mit B 5 % der Geschäftsanteile über die vermögensverwaltende A-B-GbR, an welcher A und B zu jeweils 1/2 beteiligt sind. Zwischen A und B einerseits und der GbR andererseits besteht eine Poolvereinbarung.

Rechtsfolge: Die GbR ist zivilrechtlich rechtsfähig und damit möglicher Gesellschafter des Pooles in der Rechtsform der GbR. Damit befinden sich ausreichend poolgebundene Geschäftsanteile „im Topf“, nämlich 24 % des A und 5 % der GbR. Unabhängig von der Beteiligung von 50 % an der GbR sind infolgedessen die Geschäftsanteile des A an der GmbH infolge der Poolbindung begünstigt. Überträgt A seinen Anteil an der GbR, erfolgt dies ohne Verschonung, da auch bei einer Poolvereinbarung die Veräußerung von Geschäftsanteilen, die unmittelbar an der GmbH bestehen, unverzichtbare Voraussetzung ist.

Anderes gilt, wenn die Personengesellschaft eine **gewerbliche Personengesellschaft** ist und ein Teil der Anteile unmittelbar durch einen bzw. mehrere Gesellschafter in deren Sonderbetriebsvermögen gehalten werden. In diesem Fall werden unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet; so jedenfalls BayLfSt. v. 11.8.2011 – S 3812b.1.1-1St34, DStR 2011, 2254.

Beispiel:

Die A-OHG hält in ihrem Betriebsvermögen Anteile an der A-GmbH mit einer Beteiligung von 24 %, der Gesellschafter A hält weitere Anteile mit einer Beteiligung von 11 %, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören.

Soweit eine Poolvereinbarung vorliegt, bilden die gepoolten Anteile an der A-GmbH eine Beteiligung, die 35 % des Kapitals umfasst. Die Übertragung der Anteile ist begünstigt. Die Anteile gehören auch nicht zum Verwaltungsvermögen der AB-OHG, obwohl die unmittelbare Beteiligung nur 24 % beträgt. Der Unterschied zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft besteht darin, dass es sich um die addierten Anteile der Mitunternehmerschaft handelt. Denn diese umfasst auch das Sonderbetriebsvermögen.

- 59 Da die Mindestbeteiligung poolgebundener Anteile von mehr als 25 % die gesamte Dauer der Behaltensfrist fortbestehen muss, ist bereits der Austausch einer poolgebundenen unmittelbaren Beteiligung gegen eine mittelbare schädlich und löst einen Nachsteueratbestand aus. Hieraus ergibt sich auch, dass eine geeignete Poolvereinbarung nicht abgeschlossen ist, wenn sie zum Inhalt hat, dass die betroffenen unmittelbar gehaltenen Geschäftsanteile in das Ge-

samthandseigentum des regelmäßig als Gesellschaft bürgerlichen Rechts strukturierten Pools zu Eigentum übertragen werden. Daher muss auch davor gewarnt werden, die poolgebundenen Anteile in einen vermögensverwaltenden Rechtsträger zu übertragen. Dies erscheint merkwürdig, da die Einbindung in das Gesamthandsvermögen den Bestand der Beteiligung durch den Wegfall der unmittelbaren Verfügungsbefugnis stärkt, indem die Veräußerung des Anteils infolge der gesellschaftsrechtlichen Bindung in der Gesamthand erschwert wird.

bb) Maßgebliche Mindestbeteiligungsquote

Die Mindestbeteiligungsquote beträgt 25,1 % des maßgeblichen Nennkapitals. Damit müssen Gesellschafter mit mindestens diese Quote vermittelnden Anteilen an der Kapitalgesellschaft die Verfügungsbeschränkung und Stimmrechtsbindung begründet haben. Übersteigt die Summe der einbezogenen Anteile diese Quote, ist den gesetzlichen Anforderungen Genüge getan. 60

Allerdings sind **stimmrechtslose Gesellschaftsanteile**, die in der Praxis bei der GmbH nur ausnahmsweise, bei der Aktiengesellschaft als stimmrechtslose Vorzugsaktien schon öfter zu beobachten sind, nach R E 13b.6 Abs. 5 Satz 1 ErbStR 2011 nicht in die Poolvereinbarung einzubeziehen. Sie haben daher auf die Mindestbeteiligungsquote im Rahmen einer Poolvereinbarung keinen Einfluss. Die Finanzverwaltung begründet diese verblüffende Auffassung damit, die einheitliche Stimmrechtsausübung erfordere, dass alle poolgebundenen Anteile auch mit einem Stimmrecht ausgestattet seien. Dem ist zu widersprechen. Gerade die Poolvereinbarung hat zum Inhalt, dass das Stimmrecht der Gesellschafter zurückgeführt wird, indem es nur in Absprache mit anderen Gesellschaftern ausgeübt werden kann. Der stimmrechtslose Anteil ist die intensivste Form der Stimmrechtsbeschränkung. So hat der Inhaber des Anteils bzw. sein Rechtsvorgänger bereits mit Übernahme dieses stimmrechtslosen Anteils zu erkennen gegeben, dass er seine Rechte aus dieser Beteiligung eben nicht in Form von Stimmrechten ausüben wird. In der Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/791835, hat der Gesetzgeber erläutert, dass die einheitliche Stimmrechtsausübung auch durch von vornherein stimmrechtslose Anteile erreicht werden kann. In den wenigen in der Praxis zu beobachtenden Fällen, sollte daher ein Rechtsmittel eingelegt werden. Für die Gestaltungspraxis sind die vorstehenden Grundsätze jedoch zu beachten. Dies ändert natürlich nichts daran, dass bei der Ermittlung der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % des Nennkapitals die stimmrechtslosen Anteile mit denen mit Stimmrecht addiert werden, da es dem Gesetzgeber nur auf die Beteiligung am Nennkapital ankommt, welche auch durch stimmrechtslose Anteile erreicht wird. Das Problem beschränkt sich daher auf die Poolvereinbarung; gegen die Fi-

nanzverwaltung auch *Mannek*, ZEV 2012, 6 (11); *Zipfel/Mühlbaus*, ErbStB 2011, 313 (314).

Einzelne Gesellschafter können mit einzelnen Anteilen die Vereinbarung begründen, während andere Anteile desselben Gesellschafters nicht einbezogen sind.

Beispiel:

A ist Gesellschafter mit zwei Geschäftsanteilen zu je 10 %. B hält einen Geschäftsanteil von 20 %. Treffen A und B die Poolabrede, A aber nur für einen Geschäftsanteil, sind die gebundenen Anteile unter den weiteren Voraussetzungen begünstigtes Vermögen. Der nicht in die Vereinbarung eingebundene Anteil von A bleibt nicht begünstigt, was allerdings nicht sinnvoll ist. Es empfiehlt sich somit die Einbeziehung sämtlicher Anteile.

Es ist durchaus möglich, dass es keine nicht poolgebundenen Anteile gibt, so auch R E 13b Abs. 5 Satz 8 ErbStR 2011. Häufigstes Beispiel sind vier Geschäftsanteile zu je 25 % (sog. Quartett). Diese sind in toto nur begünstigt, wenn eine Poolbindung besteht. Diese muss nicht gegenüber allen Gesellschaftern bestehen. Ausreichend ist, dass die Summe der in den jeweiligen Pool einbezogenen Anteile die Mindestbeteiligungsquote erreicht. ZT wird auch vertreten, dass für die Ermittlung der Gesamtbeteiligungsquote des Pools sowohl die gepoolten als auch nicht gepoolten Anteile eines Gesellschafters zusammengerechnet werden müssen, wenn unter Einbeziehung der gepoolten Anteile die Mindestbeteiligungsquote erreicht wird; vgl. etwa *Zipfel/Lahme*, DStZ 2009, 615. ME ist es ausreichend, wenn nur einzelne Geschäftsanteile in dem Pool einbezogen werden, wenn für diese die Mindestbeteiligungsquote erreicht wird. Deren Erreichung färbt naturgemäß nicht auf die nicht poolgebundenen Geschäftsanteile ab. Dies ist auch die Auffassung in R E 13b.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011. Danach müssen nur Anteile weiterer Gesellschafter, mithin nicht alle Anteile bei der Berechnung der Mindestbeteiligungsquote hinzugerechnet werden, um diese zu erreichen. Es kann auch Gesellschafter geben, die poolgebundene und nicht poolgebundene Anteile halten. Für letztere ist gesondert auf der Grundlage der allgemeinen Regelung des Satzes 1 zu prüfen, ob die Mindestbeteiligungsquote erreicht wird. Ist dies der Fall, müssen diese Anteile nicht poolgebunden sein, um begünstigt übertragen werden zu können.

- 61 Nach dem Gesetzeswortlaut müssen die Gesellschafter „untereinander“ verpflichtet sein. Dies bedeutet, dass eine **vertragliche Vereinbarung** vorliegen muss, die die nachfolgend (vgl. Rz. 64 und Rz. 69) aufgeführten Anforderungen erfüllt. Es handelt sich insoweit nur um eine schuldrechtliche Regelung – also ohne Rechtsträgerwechsel –, da eine Verfügung über die Geschäftsanteile gerade nicht in die beabsichtigte Begünstigung führt, sondern diese wegen des

Erfordernisses der fortbestehenden unmittelbaren Beteiligung sogar ausschließt.

Die **Poolvereinbarung** bedarf gesetzlich **keiner Schriftform**, so auch FG 61.1 Hess. v. 28.2.2014 – 1 V 2010/14, ErbStB 2014, 217. Die mündliche Abrede muss jedoch von demjenigen glaubhaft gemacht und ggf. nachgewiesen werden, welcher sich auf sie beruft. Aus Nachweisgründen empfiehlt es sich, sie jedenfalls schriftlich zu fassen. Ist – was regelmäßig nicht der Fall sein sollte – vereinbart, dass Ansprüche auf Übertragung von poolgebundenen Anteilen auf die Gesamtheit der Gesellschafter ins Gesamthandsvermögen begründet werden, bedarf sie auch der notariellen Beurkundung, soweit Anteile an GmbHs betroffen sind; vgl. § 15 Abs. 3, 4 GmbHG. Die Poolvereinbarung kann sich auch aus dem **Gesellschaftsvertrag** ergeben. Auf diese Weise wird eine „Verdinglichung der Absicherung“ zur Einhaltung der Verpflichtung erzielt. Insbesondere durch Vinkulierungsklauseln kann erreicht werden, dass der Geschäftsanteil nicht ohne Beachtung der Verfügungsbeschränkungen veräußert werden kann. Dies ist ein deutlicher Vorteil gegenüber der nur schuldrechtlichen Poolvereinbarung auf der Grundlage eines BGB-Innengesellschaftsvertrags, welcher die vertragswidrige Veräußerung der Geschäftsanteile nicht verhindert und die Rechte der weiteren Beteiligten auf Sekundäransprüche beschränkt. Soweit diese, mE zu favorisierende Lösung gewählt wird, sollte allerdings ein Rechtsanspruch darauf bestehen, dass jeder Gesellschafter die ersatzlose Aufhebung dieser Vereinbarung verlangen kann, sofern und sobald er über Anteile verfügt, deren Summe die Mindestbeteiligungsquote erreicht. Anderes gilt nur, wenn er anderen Gesellschaftern durch Einbindung der eigenen Geschäftsanteile die Möglichkeit geben muss, über die Poolvereinbarung die Mindestbeteiligungsquote zu erreichen. Die gesellschaftsvertraglichen Regelungen sind daher sehr sorgfältig auszugestalten. Der nicht zu unterschätzende Vorteil der Verankerung im Gesellschaftsvertrag besteht darin, dass auch der Rechtsnachfolger des Gesellschafters sowie jeder weitere hinzutretende Gesellschafter in die gesellschaftsvertragliche Bindung in der Satzung der GmbH eintritt.

Bei **Aktiengesellschaften** gelten die vorstehenden Empfehlungen nicht. Nach § 23 Abs. 5 AktG sind Abweichungen vom gesetzlichen Konzept des AktG nur ausnahmsweise zulässig. Bei der Aktiengesellschaft sind daher die entsprechenden Abreden stets in einer **schuldrechtlichen Abrede** mittels einer BGB-Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen zu vereinbaren. *Bauer/Garbe*, ZEV 2014, 61, erörtern, ob Poolvereinbarungen in Konflikt mit § 136 Abs. 2 AktG geraten. Danach sind Vereinbarungen nichtig, die eine Stimmbindung gegenüber der AG selbst oder deren Verwaltung enthalten. Den Autoren ist zuzustimmen, dass dies jedenfalls dann nicht gilt, wenn die am Pool beteiligten

Organmitglieder im Organ und/oder im Pool nicht beherrschend sind. Denn in diesem Fall haben sie keine Möglichkeit, den Organen der Gesellschaft Weisungen zu erteilen. Sind die Organmitglieder jedoch in der Lage, ihren Willen sowohl im Organ als auch im Pool durchzusetzen, liegt ein Verstoß nicht vor, wenn die Organmitglieder – wie regelmäßig der Fall – zugleich Aktionäre der AG sind. Im Ergebnis greift § 136 Abs. 2 AktG nur in Umgehungsfällen ein. Die Gestaltungshinweise der Autoren sind durchaus von Interesse. Insbesondere der Ratschlag, zur Vorsicht den am Pool beteiligten Organmitgliedern im Organ die Mehrheit zu nehmen, ist sinnvoll, muss aber nicht unternehmerisch gewünscht sein. Da Auffassungen der Verwaltung und der Steuergerichte nicht bekannt sind, ist in Zweifelsfällen eine verbindliche Auskunft einzuholen.

Besteht an einem Geschäftsanteil eine **Unterbeteiligung**, reicht es nicht aus, wenn der (Außen-)Gesellschafter Mitglied des Pools ist. Auch der Unterbeteiligte muss sich den Verpflichtungen der Poolvereinbarung unterwerfen. Diese von der Finanzverwaltung in R E 13b.6 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011 vertretene Auffassung überzeugt nicht. Denn im Außenverhältnis erfolgt die Verfügung

[Anschluss S. 85]

über den Geschäftsanteil durch den Außengesellschafter, nicht den Unterbeteiligten. Auch dem Außengesellschafter steht das Stimmrecht zu.

Andere, insbesondere vom Schenker oder Erblasser angeordnete Bindungen, insbesondere erbrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Art, sind nicht als eine Verpflichtung der Gesellschafter untereinander anzusehen; vgl. Übersicht bei *Wachter* in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter⁴, § 13b ErbStG Rz. 59 ff. Denn diese Verpflichtung, etwa zum Abschluss einer Poolabrede, kann erst nach dem Erwerb vollzogen werden. Die Voraussetzungen der Begünstigungen müssen jedoch schon am Stichtag der Entstehung der Steuer erfüllt sein, so zutreffend R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR 2011. Daher ist die Anordnung einer Dauertestamentsvollstreckung mit Anweisung an den Testamentsvollstrecker, entsprechende Vereinbarungen über die Verfügungs- und Stimmrechtsbeschränkungen zu begründen, nicht geeignet, eine Vereinbarung zwischen den betroffenen Miterben und den Mitgesellschaftern zu begründen (so auch *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 [17]). Einen informativen Überblick über Gestaltungsmöglichkeiten bietet der Beitrag von *Balmes/Felten*, FR 2009, 1077.

Der nahe liegende Gedanke, die Verpflichtung auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrages durch eine **Vinkulierungsklausel** zu begründen, ist nicht ohne weiteres geeignet, die Mindestbeteiligungsquote zu erreichen. Selbst wenn die Vinkulierungsklausel zum Inhalt hätte, dass die Übertragung nur mit Zustimmung von Gesellschaftern erfolgen kann, die gemeinsam mit dem Übertragungswilligen die Mindestbeteiligungsquote erreichen, ist dies nicht ausreichend. Denn das Gesetz fordert die Verpflichtung, über die in die Poolvereinbarung eingebundenen Geschäftsanteile nach einheitlichen Grundsätzen zu verfügen. Bei einer Vinkulierungsklausel geht es regelmäßig nur um die Zustimmung zur Übertragung eines oder mehrerer Geschäftsanteile, nicht jedoch um eine einheitliche Verfügung über alle poolgebundenen Geschäftsanteile.

Die Vinkulierungsklausel muss daher präzisiert werden, indem die Grundsätze festgelegt werden, unter denen eine Verfügung zulässig ist. Allein die Zustimmungspflicht ist nicht ausreichend, da sich der Gesetzestext nicht mit einer Zustimmungspflicht begnügt, sondern positiv einheitliche Verfügungsgrundsätze fordert. Daher ist festzulegen, mit welcher Mehrheit abgestimmt wird und unter welchen Voraussetzungen die Zustimmung erteilt werden muss.

Ferner müssen die Vinkulierungsklauseln **sämtliche Verfügungen** über den Geschäftsanteil erfassen. Dies gilt sowohl für Rechtsgeschäfte, die auf die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums gerichtet sind, als auch solche, die einem Dritten Rechtspositionen vermitteln, die ihn als wirtschaftlichen Eigentümer kennzeichnen. Dabei ist der Zuwendungsnießbrauch, gerichtet auf die verwendeten Erträge, keiner Verfügung gleichzustellen. Anders sieht dies aus, wenn

dies mit Stimmrechtsvollmachten, Übertragungsverpflichtungen oÄ einhergeht. Als Abgrenzung geeignet ist die parallele Prüfung, ob bei Begründung eines Nießbrauchs an einem Mitunternehmeranteil auch der Nießbraucher aufgrund der konkreten Vertragsgestaltung Mitunternehmer ist. Die Finanzverwaltung führt in R E 13b.6 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011 aus, Verfügung im Sinne der Vorschrift sei die **Übertragung des Eigentums** an einem Anteil. Es ist nicht auszuschließen, dass sie hiermit auch das wirtschaftliche Eigentum meint.

cc) Einheitliche Verfügung

- 64 Einheitliche Verfügung bedeutet nicht, dass nur gemeinschaftlich an die gleiche Person zu gleichen Konditionen über die gebundenen Anteile verfügt werden kann; so zu Recht R E 13b.6 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011. Entscheidend ist, dass über die poolgebundenen Anteile nach den gleichen Grundsätzen verfügt wird. Dies beinhaltet zum einen das Recht, bereits in der Poolvereinbarung festzulegen, dass bestimmte Anteilsübertragungen an bestimmte Personen, uU auch Poolmitglieder, genehmigungsfrei möglich sind. Erfolgt dann allerdings innerhalb der Nachsteuerfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG eine Verfügung, führt dies uU zu einer Nachsteuer. Auf der vorgelagerten Ebene der Prüfung, ob die Vereinbarung den gesetzlichen Anforderungen für die Verschonung genügt, kann jedoch festgelegt werden, dass **innerhalb** eines **bestimmten Personenkreises zustimmungsfrei** übertragen werden kann; so auch BayLfSt. v. 11.8.2011 – S 3812b.1.1-1St34, DStR 2011, 2254. Dies darf allerdings nicht dazu verleiten, generell Verfügungen zustimmungsfrei vorzusehen. Denn dies würde die Grenze zu einer zustimmungsfreien Übertragung verwischen. Daher sind bestimmte Personengruppen zu bilden, die zustimmungsfrei Anteile erwerben können. Klassische Fälle sind Mitgesellschafter oder Verwandte gerader Linie sowie Ehepartner.

Das Gesetz fordert daher lediglich einheitliche Grundsätze, nicht jedoch die einheitliche Verfügung selbst. Diese, auch von der Finanzverwaltung in R E 13b.6 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011 vertretene Auffassung schränkt den Gesetzeswortlaut damit ein. Denn dieser spricht eindeutig von einer einheitlichen Verfügung. Die wortgetreue Anwendung hätte damit zur Folge, dass zumindest für Zwecke der Verfügung die poolgebundenen Anteile als ein Anteil gelten, dieser mithin nur einheitlich übertragen werden kann. Diese Auffassung hat sich erfreulicherweise nicht durchgesetzt. Wichtig ist in der Praxis, dass eine Übertragung auf ausschließlich derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner auch dann gegeben ist, wenn ein solcher erst im Zuge der Übertragung dem Pool beitrifft.

Beispiel:

An der X-GmbH sind vier Gesellschafter mit Geschäftsanteilen zu je 25 % beteiligt. Im Poolvertrag sind die üblichen Vinkulierungsklauseln enthalten. Gesellschafter A überträgt seinen Anteil an den neu hinzutretenden B. Dieser übernimmt die Verpflichtung aus der Poolvereinbarung, was im Gesellschaftsvertrag die einzige Voraussetzung für den Erwerb ist. Die Poolvereinbarung hält den Anforderungen des Gesetzes stand. Die Betriebsvermögensverschonung wird unter den weiteren Voraussetzungen gewährt; so auch nochmals BayLfSt. v. 10.1.2011 – S 3812b1.1-1St34, DStR 2011, 413; s. auch *Weber/Schwind*, DStR 2011, 13.

Die Verfügung zugunsten nur einer Person als Erwerber oder weitergehend eine gleichzeitige Verfügung sind nicht erforderlich, so ausdrücklich R E 13b.6 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011. Somit können **die poolgebundenen Anteile an mehrere Erwerber** übertragen werden. Für den Fortbestand der Poolvereinbarung ist es ausreichend, wenn der Erwerber ihr zeitgleich mit der Anteilsübertragung beiträgt.

Nicht erforderlich ist, dass die poolgebundenen Anteile eines Gesellschafters (Poolmitglied) vollständig übertragen werden. Auch die Übertragung nur von Teilanteilen ist unschädlich, wenn sie auf der Grundlage der vertraglich vereinbarten Regelungen über die einheitliche Verfügung erfolgt. Da mit Poolvereinbarungen immer Bindungen verbunden sind, folgt für die **Gestaltungspraxis** hieraus, uU mehrere Poolvereinbarungen zu begründen, um den Kreis der eingebundenen Anteile möglichst klein zu halten.

Beispiel:

An der X-GmbH sind 4 Gesellschafter mit Geschäftsanteilen zu je 25 % beteiligt. Es empfiehlt sich, dass jeweils 2 Gesellschafter eine Poolvereinbarung begründen, um zu erreichen, dass nicht über sämtliche Anteile einheitlich verfügt werden muss.

Die Verpflichtung, nur gemeinschaftlich zu verfügen, betrifft die rechtsgeschäftliche Verfügung, die auf den Wechsel der Inhaberstellung an den poolgebundenen Geschäftsanteilen abzielt, also nur das dingliche Rechtsgeschäft. Sie erfasst sowohl die entgeltliche als auch die **unentgeltliche Abtretung von Geschäftsanteilen** (vgl. aber sogleich Rz. 66) unter Lebenden.

Die **Einräumung einer Unterbeteiligung** vermittelt nur einen schuldrechtlichen Anspruch gerichtet auf die Erträge des Geschäftsanteils. Aufgrund des Gesetzeszwecks, den Einfluss nicht poolgebundener Personen auf die betroffenen Anteile auszuschließen, ist auch die Begründung einer Unterbeteiligung eine Verfügung (in Anlehnung an das Ertragsteuerrecht vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857; *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 [18]).

Der **Erwerb von Todes** wegen vollzieht sich nicht auf Grund rechtsgeschäftlicher Verfügung, sondern tritt bekanntlich kraft Gesetzes ein. Es ist daher nicht

erforderlich, dass die betroffenen Anteile nur auf Personen von Todes wegen übergehen können, die an der Vereinbarung beteiligt sind. Hierfür besteht auch insofern kein Anlass, als der Erwerber des Geschäftsanteils in aller Regel in die mit der Vereinbarung getroffene Bindung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge eintritt. Gleichwohl ist bei Verfügungen von Todes wegen zu empfehlen, diese Verpflichtung vorsorglich dem Rechtsnachfolger mit Sanktionen für den Fall der Missachtung aufzuerlegen. Gleiches gilt insbesondere auch, wenn der Anteil aufgrund eines Vermächtnisses einem Nichterben anfällt.

Auch die Finanzverwaltung geht mehr oder weniger stillschweigend davon aus, dass die **Poolvereinbarungen** nur **lebzeitige Verfügungen** betreffen, nicht jedoch den Erwerb von Todes wegen. Die in einer gesellschaftsvertraglichen oder schuldrechtlichen Vereinbarung enthaltenen Verpflichtungen, bestimmte erbrechtliche Verfügungen zu treffen, wäre ohnehin wegen Verstoßes gegen § 2302 BGB nichtig; so zu Recht *Leitzen*, ZEV 2010, 401.

- 66 Für die Praxis von Bedeutung ist der **Pool** über **mehrere Beteiligungsebenen**. Hintergrund ist, dass nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG Anteile an Kapitalgesellschaften als Bestandteil des Vermögens eines begünstigungsfähigen Rechtsträgers nur dann kein Verwaltungsvermögen sind, wenn sie **mehr als 25 % betragen oder eine Poolvereinbarung** besteht. Aus diesem Grunde werden auch bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen Poolvereinbarungen unvermeidlich sein, wenn der Unternehmensträger die Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht. Der in der Praxis häufigste Fall ist vermutlich der der Betriebsaufspaltung mit mehreren Beteiligten.

Beispiel:

A, B und C sind Eigentümer eines Grundstücks, welches sie einer GmbH zur Nutzung überlassen, an welcher sie allein beteiligt sind. Die Beteiligungsquote des C beträgt 23 %. C plant, seine Anteile an Grundbesitz und GmbH unentgeltlich zu übertragen.

Das Besitzunternehmen ist ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft. Zu deren Bestandteil zählt als Sonderbetriebsvermögen auch der Anteil des C an der Betriebskapitalgesellschaft. Ohne Poolvereinbarung ist dieser Geschäftsanteil Verwaltungsvermögen. Je nach Wertverhältnissen kann dies dazu führen, dass die maßgebliche Verwaltungsvermögensquote überschritten und der Erwerb damit nicht entlastet wird. Der naheliegende Ratschlag, die Anteile aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu übertragen, lässt sich nicht immer problemlos verwirklichen, so dass die Lösung in der Poolvereinbarung besteht.

- 67 Die Vereinbarung von **Vorkaufsrechten** ist nicht geeignet, das Erfordernis einer „einheitlichen Verfügung“ zu begründen, da dieses Recht nur beinhaltet, bei einer im Übrigen genehmigungsfreien Veräußerung an einen Dritten den

Anteil zu erwerben. Der veräußerungswillige Gesellschafter kann insofern frei, dh. ohne Mitwirkung der übrigen Beteiligten verfügen.

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ist der Anteil auch dann begünstigt, wenn er ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner übertragen werden kann. Damit soll die **Übertragung innerhalb der Gruppe der poolgebundenen Gesellschafter genehmigungsfrei** möglich sein. Dies bedeutet nicht, dass nur auf Mitgesellschafter oder Poolmitglieder übertragen werden kann, da nur diese im Zeitpunkt der Verfügung bereits derselben Verpflichtung unterliegen. Eine solche Verpflichtung ist auch dann beachtet, wenn eine Übertragung auf einen bisher nicht beteiligten Gesellschafter erfolgt und dieser sich verpflichtet, in die Poolbindung ab Erwerb des Eigentums an dem Gesellschaftsanteil einzutreten (R E 13b.6 Abs. 4 Satz 5 ErbStR 2011; *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, 17 [20]; *Weber/Schwind*, ZEV 2009, 16 [20]).

dd) Einheitliche Stimmrechtsausübung

Zur einheitlichen Stimmrechtsausübung kann eine Person bevollmächtigt werden, die die Stimmrechte für sämtliche poolgebundenen Gesellschaftsanteile ausübt. Es ist auch möglich, dass einzelne Gesellschafter auf die Ausübung ihrer Stimmrechte verzichten; so R E 13b.6 Abs. 5 Satz 3 ErbStR 2011. Auf die tatsächliche Stimmrechtsausübung kommt es nicht an. Dies ist um so überraschender, als die Finanzverwaltung bei der Frage, ob als stimmrechtslos ausgestaltete Geschäftsanteile in die Poolvereinbarung mit einbezogen werden können, dies ausschließt; vgl. Rz. 60. Es bedarf daher einer näheren Begründung, warum die Ausstattung des Anteils mit einem Stimmrecht zwingend erforderlich ist, um der Poolvereinbarung beitreten zu können, es andererseits im Rahmen der Ausübung der Stimmrechte auf diese, angeblich unverzichtbare Rechtsposition nicht ankommen soll.

In diesem Zuge kann in der Poolvereinbarung festgelegt werden, wie die Willensbildung und Beauftragung des die Stimmrechte Ausübenden ausgestaltet werden. Ob bei einer Willensbildung innerhalb des Pools die **Mehrheit nach Köpfen** oder nach der **Beteiligung** am Nennkapital gebildet wird, ist so zu beantworten, dass es auf die Mehrheit nach Kapitalanteilen ankommt. Im Zusammenhang mit der „einheitlichen Verfügung“ meint die Verwaltung zwar in R E 13b.6 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2011, es bedürfe bei einer Vinkulierung der Zustimmung der Mehrheit der Poolmitglieder. Dies lässt auf die Zahl der Betroffenen schließen. Diese Auffassung ist jedoch nicht gesetzeskonform, da das Gesetz selbst nicht festlegt, wie sich die Zahl der Stimmen ermitteln. Insofern gilt das gesetzliche Regelstatut der Kapitalanteile, wonach mit dem Geschäfts-

anteil Stimmrechte entsprechend der Beteiligung am Nennkapital verbunden sind.

Ausschlaggebend für die Poolbindung ist, dass gegenüber der betroffenen Kapitalgesellschaft – also quasi im Außenverhältnis – die Stimmrechte für die poolgebundenen Anteile nur einheitlich ausgeübt werden. Gegenüber der Kapitalgesellschaft werden die Stimmen als Einheit behandelt (zur einheitlichen Stimmabgabe bei mehreren Anteilen vgl. *K. Schmidt* in Scholz¹⁰, § 47 GmbHG Rz. 64, mit Darstellung des Meinungsstandes).

Neben der Bestimmung eines Sprechers kann auch ein ausdrücklicher Verzicht auf das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung in die Poolvereinbarung aufgenommen werden. In der Praxis ist der einheitlichen Stimmrechtsausübung durch einen gemeinschaftlichen Vertreter nach vorheriger Willensbildung innerhalb der Gruppe der poolgebundenen Gesellschafter der Vorrang einzuräumen. Rechtlich erforderlich ist dies nicht. Es entspricht zwar der Handhabung von Stimmrechtsvereinbarungen in der Praxis, die nur schuldrechtliche Wirkung haben, mithin den Rechtsnachfolger nicht binden. Diese beinhalten lediglich die schuldrechtliche Verpflichtung, das Stimmrecht entsprechend dem Ergebnis der getroffenen Vereinbarung und damit einheitlich abzugeben. Eine Verpflichtung, auch im Außenverhältnis eine Person mit der Ausübung des Stimmrechts gemeinsam zu beauftragen, ergibt sich hieraus nicht. Sie wird vom Gesetz nicht gefordert, da die Gesetzesfassung lediglich die **Verpflichtung** fordert, das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern **einheitlich auszuüben**. Dies kann auch durch eine Stimmbindungsvereinbarung ohne Beauftragung eines gemeinschaftlichen Vertreters erfolgen, wobei das Stimmrecht von den Poolbeteiligten ausgeübt wird. Wird die Verpflichtung allerdings nicht beachtet, kann dies einen Verstoß gegen die Behaltefrist auslösen (§ 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG), allerdings erst dann, wenn dies mehrfach erfolgt, so dass von einer Aufhebung der Vereinbarung iS des § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG (vgl. § 13a Rz. 105) auszugehen ist.

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung die **Dokumentation der Stimmrechtsvereinbarung** auch fordert. Daher sollte einer Gesellschafterversammlung des jeweiligen Rechtsträgers derjenigen der Poolmitglieder vorausgehen. In der „Poolversammlung“ ist die Ausübung des Stimmrechts durch den oder die Beauftragten in der Gesellschafterversammlung des begünstigungsfähigen Rechtsträgers festzulegen. Entsprechende Gesellschafterprotokolle sind sorgfältig aufzubewahren, um die Beachtung der Regelungen dem Finanzamt gegenüber dokumentieren zu können; vgl. auch R E 13b.6 Abs. 5 ErbStR 2011.

ee) Formvorschriften?

Die Vereinbarung ist formfrei, sofern sie nur die Verpflichtung zur einheitlichen Verfügung und zur Stimmrechtsausübung festlegt. Sie bedarf daher regelmäßig nicht einmal einer Schriftform, selbst wenn diese zum Zwecke des Nachweises gegenüber dem Finanzamt zu empfehlen ist (so FG Hess. v. 28.2.2014 – 1 V 210/14, ErbStB 2014, 217). Denn nachweispflichtig für den Bestand der Poolvereinbarung ist der Stpfl. 70

Beinhaltet die Vereinbarung jedoch eine Verpflichtung, den Anteil **abzutreten**, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen, bedarf dies gem. § 15 Abs. 4 GmbHG der **Beurkundung**. Gleiches gilt, wenn in diesem Zusammenhang Vor- und Ankaufsrechte begründet werden.

III. Ausschluss der Begünstigung bei Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Sätze 1, 4 ErbStG)

1. Wertermittlung – Verhältnisrechnung

Ergibt die Prüfung erster Stufe, dass der Übertragungsgegenstand begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 ErbStG ist, werden Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag sowohl beim Grundmodell (Verschonungsabschlag 85 %) als auch beim Alternativmodell (Verschonungsabschlag 100 %) nur dann gewährt, wenn der **Anteil des Verwaltungsvermögens** beim **Grundmodell nicht mehr als 50 %**, beim **Alternativmodell nicht mehr als 10 %** des gemeinen Wertes des begünstigt übertragenen Vermögens **beträgt** (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG zum Grundmodell, § 13a Abs. 8 ErbStG zum Alternativmodell). 71

Wenn das Verwaltungsvermögen die vorgenannten Grenzen nicht überschreitet, ist die Verschonung in vollem Umfang zu gewähren, also auch auf den Anteil, welcher im Verwaltungsvermögen besteht. Lediglich junges Verwaltungsvermögen nimmt am Verschonungsabschlag nicht teil; vgl. Rz. 80 ff. Dies verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 243 ff.). Der Gesetzgeber muss bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung schaffen. 72

Diese wird vermutlich das Verwaltungsvermögen in rechnerischer Höhe vom Verschonungsabschlag ausnehmen. Für ertragstarke Unternehmen wird dies nachteilig sein, da anders als nach der noch geltenden Rechtslage ein Teil des Unternehmenswertes nicht verschont wird.

Die Prüfung, ob der Anteil des Verwaltungsvermögens die vorgenannten Grenzen überschreitet, ist bei sämtlichen in § 13b Abs. 1 ErbStG aufgeführten 73

Arten begünstigten Vermögens durchzuführen; zur gesonderten Feststellung der sog. **Verwaltungsvermögensquote** s. § 13b Abs. 2a ErbStG. Bei **Personengesellschaftsanteilen** fragt sich, worauf bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote abzustellen ist. So lässt sich vertreten, die **Verwaltungsvermögensquote** bezogen auf den jeweiligen Mitunternehmeranteil zu ermitteln (**gesellschafterbezogene Betrachtungsweise**). Alternativ wäre daran zu denken, zunächst den Gesamtbetrieb zu betrachten, anschließend das Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen und das Gesamtergebnis aus Gesamthandsvermögen und sämtlichen Sonderbetriebsvermögensquoten dem einzelnen Mitunternehmer entsprechend seiner Beteiligungsquote zuzuweisen (**gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise**). Ohne Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen ergibt sich kein unterschiedliches Ergebnis, da Beurteilungsgegenstand allein das Gesamthandsvermögen ist. Wird das in der Praxis häufig vorhandene Sonderbetriebsvermögen hingegen einbezogen, ergeben sich Unterschiede dadurch, dass sich bei der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters für diesen positiv auswirkt, soweit dieses kein Verwaltungsvermögen ist (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2a ErbStG). Umgekehrt würde sich diese Regelung zuungunsten der übrigen Gesellschafter auswirken, da über die Vorabzurechnung des Sonderbetriebsvermögens sich deren Anteil am Gesamtwert verringert.

Beispiel:

A und B sind mit je 50 % an der A & O OHG beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der OHG (gemeiner Wert 100) befindet sich Verwaltungsvermögen mit einem gemeinen Wert von 60. A vermietet an die OHG ein Betriebsgrundstück (gemeiner Wert 50).

Bei der **gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise** wäre die Verwaltungsvermögensquote des A wie folgt zu ermitteln:

Der gemeine Wert des Mitunternehmeranteils beträgt für A 100 und setzt sich aus 50 gemeiner Wert des Gesamthandsvermögens und 50 gemeiner Wert des Sonderbetriebsvermögens zusammen. Der Anteil am Verwaltungsvermögen beträgt $\frac{1}{2}$ von 60. Die schädliche Verwaltungsvermögensquote ist somit nicht überschritten. Bei B stellt sich das ganze anders dar: Da er kein Sonderbetriebsvermögen hat, ist dem gemeinen Wert seines Mitunternehmeranteils von 50 sein Anteil am Verwaltungsvermögen von 30 gegenüberzustellen, so dass die schädliche Quote überschritten ist.

Bei der **gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise** werden die Werte aus Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen addiert und entsprechend der Beteiligungsquote am Gesamthandsvermögen aufgeteilt. Die schädliche Quote wird daher von beiden Gesellschaftern in diesem Fall nicht erreicht.

Der Wortlaut spricht zwar für eine gesellschaftsbezogene Betrachtung, da § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG das „Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften“ zum Maßstab nimmt. Hierin ist das Sonderbetriebsvermögen inbegriffen. Außerdem wird der Mietaufwand aus der Nutzung des Sonderbetriebsvermögens von allen Gesellschaftern gemeinsam getragen (so zur Problematik *Schulz/Althof*, BBEV 2009, 76 [77]; ausführlich und sehr instruktiv *St. Viszkorf/Philipp*, ZEV 2009, 231 f.). Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist nur das Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Gesellschafters zu berücksichtigen und hiervon auch nur der Teil, der tatsächlich übertragen wird (vgl. *Scholten/Korezkeij*, DStR 2009, 147; aA *Schulze zur Wiesche*, DStR 2009, 732).

Probleme ergeben sich bei der gesellschaftsbezogenen Betrachtung im Bereich des negativen Sonderbetriebsvermögens. Verbindlichkeiten, die mit dem Erwerb der Beteiligung im Zusammenhang stehen, sind stets negatives Sonderbetriebsvermögen. Die Verbindlichkeit wirkt jedoch wie Verwaltungsvermögen, mindert den Unternehmenswert, indem dieser um die Verbindlichkeiten des negativen Sonderbetriebsvermögens gekürzt wird. Dies zeigt folgendes, dem Beitrag von *St. Viszkorf/Philipp*, ZEV 2009, 230 (233), entnommene

Beispiel:

Erblasser A ist an der gewerblichen Personengesellschaft X zu 50 % beteiligt (gemeiner Wert des Gesamthandsvermögens: 2000). Die X verfügt über ein Verwaltungsvermögen mit einem gemeinen Wert von 800. Das SBV bei X enthält eine Verbindlichkeit iHv. 300.

Bilanz Personengesellschaft X			
Verwaltungsvermögen (keine Finanzmittel vorhanden)	500	Kapital A	500
Anlage-/Umlaufvermögen	600	Kapital B	500
	1 000		1 000
SBV A			
Kapital A	300	Verbindlichkeit	300
Verwaltungsvermögenstest			
Unternehmenswert	2 000		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	<u>./.</u> 1 000	500	(500)
Unterschiedsbetrag	1 000		
Aufteilung nach Gewinnverteilung 50 : 50		500	(500)
SBV 8 Verbindlichkeit		<u>./.</u> 300	
Anteil am Betriebsvermögen		700	100 %
davon Verwaltungsvermögen	800 × 50 % =	400	57 %

Ergebnis: Da der Anteil des Verwaltungsvermögens 50 % überschreitet, kann bei der Übertragung des Anteils an X keine Begünstigung in Anspruch genommen werden. In der Tat ist diese Behandlung eine Schlechterstellung gegenüber der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, bei welcher Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Beteiligung für die Frage der Verwaltungsvermögenseigenschaft ohne Bedeutung sind. Insofern ist zumindest zu erwägen, in geeigneten Fällen vor Übertragung einen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft vorzunehmen, wobei allerdings die Mindestbeteiligungsquote von 25,1 % wiederum ein Hindernis darstellen könnte. Ferner ist zu erwägen, in den Fällen, in denen der Verwaltungsvermögenstest wegen des negativen Sonderbetriebsvermögens scheitert, einen höheren Anteil an Gesamthandsvermögen als an Sonderbetriebsvermögen zu übertragen. Dies kann allerdings im Einzelfall ertragsteuerlich zur Folge haben, dass Schuldzinsen nicht als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden können. Zuletzt ist an eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen zu denken, was aber uU Einfluss auf die Gewinnverteilung hat. Jedenfalls ist bei einer Einmann-GmbH & Co. KG negatives Sonderbetriebsvermögen zu vermeiden, etwa indem die Verbindlichkeit seitens der Gesellschaft und nicht seitens des Gesellschafters begründet wird, und sei es auch zulasten des Kapitalkontos des übertragenden Kommanditisten.

Die Finanzverwaltung geht für die Beurteilung von einer **gesellschafterbezogenen Sichtweise** und damit einer individuellen Berücksichtigung von positivem und negativem Sonderbetriebsvermögen aus, vgl. H E 13b.15 Beispiel 1 und 2 ErbStH 2011; so bestätigt im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 3; vgl. zur Problematik auch *Korezkeij*, DStR 2013, 2350. Dieser Auffassung schließe ich mich im Ergebnis an, da nur auf diese Weise die verursachungsbezogene Betrachtung berücksichtigt wird. Denn nur so ist der Wert entsprechend der Beteiligung am Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen.

Die gesellschafterbezogene Sichtweise hat auch Auswirkungen auf die Behandlung von **Darlehensforderungen** des Gesellschafters. Diese sind nach Nr. 4a als Bestandteil der Finanzmittel Verwaltungsvermögen; vgl. Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272, Tz. 3; kritisch mit Recht *Immes*, ZEV 2014, 86, und *Steger/Zöller*, BB 2013, 3095 mit Bsp.; vgl. auch Rz. 143. Die Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen erhöht somit den gemeinen Wert der unentgeltlich erworbenen betrieblichen Einheit und wirkt sich damit auf die Vergleichsgröße zum Verwaltungsvermögen aus. Ist der Gesellschafter auch kapitalmäßig nahezu zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, ergibt sich hieraus kein Nachteil, sondern sogar eher ein Vorteil, mindert doch die Verbindlichkeit im Gesamthandsvermögen den Bestand des Verwaltungsvermögens. Mit anderen Worten: Der gemeine Wert wird je nach Wertermittlungsmethode erhöht, während sich dies auf der Ebene des Verwaltungsvermögens nicht auswirkt. Allerdings schlägt dies auf die Besteuerung zurück, wenn der

gemeine Wert infolge eines Nachsteuertatbestands oder der verbleibenden Bemessungsgrundlage im Rahmen der Regelverschonung Bedeutung erlangt. Bei der Fremdfinanzierung einer Beteiligung an einer GmbH sieht dies anders aus, da die Darlehensforderung des Gesellschafters bei diesem steuerliches Privatvermögen ist. Sie erhöht somit nicht die Ausgangsgröße für den Verwaltungsvermögenstest; so mit Recht krit. *Piltz/Stalleiken*, ZEV 2011, 67 m. Beispielen. Für die Praxis folgt hieraus, dass bei einer geplanten unentgeltlichen Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die in hohem Umfang von Gesellschafterseite fremdfinanziert sind, an einen vorausgehenden **Formwechsel einer Kapitalgesellschaft** in eine **Personengesellschaft** gedacht werden sollte, allerdings unter Einbeziehung aller steuerlichen Kriterien. So kann der Formwechsel auch zur Verwendung der Altrücklagen gem. § 7 UmwStG mit der Folge erheblicher Liquiditätsbelastungen bei der Körperschaftsteuer führen. Eine Gesamtbetrachtung ist nötig.

Wird unentgeltlich ein **Nießbrauchsrecht** an einem **Anteil an einer Personengesellschaft** begründet und ist der Nießbraucher Mitunternehmer, ist der Erwerb nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt; vgl. BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210. Bleibt der zuwendende Gesellschafter selber Mitunternehmer, ist zu entscheiden, wie sich das **Verwaltungsvermögen** der Mitunternehmerschaft auf Nießbraucher und Gesellschafter aufteilt. Hierzu nimmt der gleichlautende Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.11.2012, BStBl. I 2012, 1101, Stellung. Der Erlass geht zunächst zutreffend davon aus, dass das Nießbrauchsrecht Sonderbetriebsvermögen des Nießbrauchers bei der Mitunternehmerschaft ist. Denn am Gesamthandsvermögen ist der Nießbraucher mangels Gesellschafterstellung nicht beteiligt. Bei Entstehung der Steuer nach Ablauf des 31.12.2008 und damit bei Anwendung des aktuell geltenden Rechts ist für die Ermittlung der **Verwaltungsvermögensquote** auch hinsichtlich des Nießbrauchsrechts auf den **damit belasteten Anteil** abzustellen, da der Nießbraucher, nicht aber der Gesellschafter berechtigt ist, die Nutzungen aus diesem Anteil zu ziehen. Die Verwaltung bestätigt damit auf diesem Wege nochmals ihre in H E 13b.15 Beispiel 1 und 2 ErbStH 2011 vertretene Meinung, wonach es auf die **gesellschafterbezogene Sichtweise** ankommt. Dies bedeutet, dass im Umfang der Belastung des Mitunternehmeranteils mit dem Nießbrauchsrecht dem Nießbraucher das anteilige Verwaltungsvermögen zuzurechnen ist.

73.1

Beispiel 1:

A ist mit 50 % Kommanditist der X-GmbH & Co. KG. Er wendet B einen Zuwendungsnißbrauch an dem Kommanditanteil zu. B wird Mitunternehmer, A bleibt es. Die Verwaltungsvermögensquote beträgt 40 %. Die Verwaltungsvermögensquote des A beträgt somit 40 %, so dass die Übertragung begünstigt ist.

Besteht junges Verwaltungsvermögen, ist dieses aus dem Begünstigungsumfang auszuschneiden.

Beispiel 2:

A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt. A räumt C unentgeltlich das Nießbrauchsrecht an seinem Anteil ein. Dieses ist so ausgestaltet, dass C ertragsteuerlich Mitunternehmer der AB-OHG wird, während A dies bleibt. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 100 000 Euro, der des Anteils des A an der AB-OHG 2 000 000 Euro. Zum Gesamthandsvermögen der AB-OHG gehört Verwaltungsvermögen im Wert von 900 000 Euro, wovon 500 000 Euro auf junges Verwaltungsvermögen entfallen. Die zum Verwaltungsvermögen und zum jungen Verwaltungsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter sind A und B nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu je 50 % zuzurechnen.

Die Verwaltungsvermögensquote beträgt bezogen auf den Anteil des A

$$\frac{> 900\,000 \text{ €} \times 0,5}{2\,000\,000 \text{ €}} = 22,5\% < 50\%$$

Aufgrund des jungen Verwaltungsvermögens sind jedoch

$$\frac{500\,000 \text{ €} \times 0,5}{2\,000\,000 \text{ €}} = 12,5\%$$

nicht begünstigt.

Das Nießbrauchsrecht rechnet somit mit $(100\,000 \text{ Euro} \times 12,5\% =) 12\,500 \text{ Euro}$ nicht zum begünstigten Vermögen und mit $(100\,000 \text{ Euro} \cdot / \cdot 12\,500 \text{ Euro} =) 87\,500 \text{ Euro}$ zum begünstigten Vermögen.

Bleibt ausnahmsweise der zivilrechtliche Eigentümer des Gesellschaftsanteils nicht Mitunternehmer, wird der Teil des Nießbrauchsrechts nicht begünstigt, der dem Wert des Anteils des jungen Verwaltungsvermögens am Wert des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft entspricht. Dies beruht darauf, dass in diesem Fall eine Aufteilung des jungen Verwaltungsvermögens auf den begünstigten Nießbrauch und das unverändert bestehende Betriebsvermögen des zivilrechtlichen Gesellschafters nicht in Betracht kommt.

Beispiel 3:

A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt. A räumt C unentgeltlich das Nießbrauchsrecht an seinem Anteil ein. Dieses ist so ausgestaltet, dass C ertragsteuerrechtlich Mitunternehmer der OHG wird und A ertragsteuerrechtlich nicht mehr Mitunternehmer ist. Der Kapitalwert des Nießbrauchsrechts beträgt 50 000 Euro. Das Gesamthandsvermögen der OHG hat einen Wert von 3 000 000 Euro. Zum Gesamthandsvermögen der OHG gehört Verwaltungsvermögen im Wert von 1 200 000 Euro, wovon 630 000 Euro auf junges Verwaltungsvermögen entfallen.

Die Verwaltungsvermögensquote der OHG beträgt

$$\frac{1\,200\,000 \text{ €}}{3\,000\,000 \text{ €}} = 40\% < 50\%$$

Der Wert des Anteils des jungen Verwaltungsvermögens am Gesamthandsvermögen beträgt

$$\frac{630\,000\ \text{€}}{3\,000\,000\ \text{€}} = 21\%$$

Damit rechnet das Nießbrauchsrecht mit (50 000 Euro × 21 % =) 10 500 Euro nicht zum begünstigten Vermögen und mit (50 000 Euro ./ 10 500 Euro =) 39 500 Euro zum begünstigten Vermögen.

Diese vorstehende Auffassung der Finanzverwaltung trifft in der Sache zu, da sie bei fortbestehender Mitunternehmerstellung des zuwendenden Gesellschafters berücksichtigt, dass die Erträge aus dem Verwaltungsvermögen dem Nießbraucher zustehen, während sie in der Variante der beendeten Mitunternehmerstellung des zuwendenden Gesellschafters den Nießbraucher als Erwerber des Vollrechts (Mitunternehmeranteil) behandelt.

Bei **Übertragung mehrerer begünstigter Einheiten** iS des § 13b Abs. 1 ErbStG ist die **Prüfung** für jede Einheit **getrennt** vorzunehmen. Diese Auffassung vertritt die Finanzverwaltung in R E 13b Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011. Dies hat zur Folge, dass nur diejenigen Einheiten, die den Verwaltungsvermögenstest nicht „bestehen“, von der Verschonung ausgeschlossen sind. Damit ist der **Gestaltungsvorschlag** offensichtlich: UU können bei mehreren Einheiten gezielt Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens einer Einheit zugewiesen werden, um dort zwar den Verlust der Begünstigung in Kauf zu nehmen, gleichwohl die uU wertvolleren Einheiten frei von Verwaltungsvermögen zu halten, um evtl. sogar die Verschonungsoption von 100 % Abschlag nutzen zu können. 74

Maßgeblicher **Stichtag** ist der Tag der Entstehung der Steuer; vgl. R E 13b.8 Abs. 2 ErbStR 2011. Die Verhältnisse an diesem Tag sind dafür maßgebend, ob Verwaltungsvermögen vorliegt und in welchem Verhältnis dieses zum Anteil am Betrieb steht. Meine bisher vertretene Auffassung, die auf den Stichtag abstellt, an welchem das begünstigte Vermögen bewertet worden ist, regelmäßig also den Stichtag des aktuellsten, in die Wertermittlung einzubeziehenden Wirtschaftsjahres, gebe ich mit Bedenken auf. Denn dies hat zur Folge, dass der Wert des Verwaltungsvermögens zu einem anderen Stichtag ermittelt wird als der Wert des anzusetzenden Betriebes. 75

Beispiel:

Todestag ist der 30.12.2014. Stichtag für die Bewertung des Betriebes ist der 31.12.2013, Stichtag für Umfang und Wert des Verwaltungsvermögens der 30.12.2014. Andererseits ergeben sich „Brüche“ im Bereich des jungen Verwaltungsvermögens, da dieses als solches einzuordnen ist, wenn es dem Betrieb nicht mindestens zwei Jahre vor dem Besteue-

rungszeitpunkt (Stichtag der Entstehung der Steuer) zuzurechnen war. Es ist nicht sinnvoll, junges Verwaltungsvermögen an einem anderen Stichtag zu beurteilen als „reguläres“ Verwaltungsvermögen; wie hier im Ergebnis *St. Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz*⁴, § 13b ErbStG Rz. 273. Der vorgenannte Stichtag gilt auch für den Finanzmitteltest im Rahmen des § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG; vgl. Rz. 137 ff.

- 76 Durch die stichtagsbezogene Betrachtung ist es für den Fortbestand der Verschonung unschädlich, wenn Nichtverwaltungsvermögen **nach dem Stichtag in Verwaltungsvermögen umgeschichtet** wird. Dies gilt insbesondere für die vor der Gesetzesverschärfung im Juni 2013 durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013 zur Steuerminderung eingesetzte sog. **Cash-Gesellschaften** von Bedeutung, die bezogen auf den Stichtag mit Liquidität ausgestattet werden, welches nach dem Stichtag uU in Verwaltungsvermögen, wie Wertpapiere, umgeschichtet werden soll. Aus § 13a Abs. 5 ErbStG ergibt sich, dass dort bestimmte, enumerativ festgelegte Nachsteuertatbestände enthalten sind, die zum Wegfall der Verschonung führen. In diesem Katalog ist die Umschichtung von Nichtverwaltungsvermögen in Verwaltungsvermögen nach dem Stichtag nicht aufgeführt. Sie ließe sich nur damit rechtfertigen, wenn etwa Nichtverwaltungsvermögen als wesentliche Betriebsgrundlage veräußert wird. Da in den Fällen der Cash-Gesellschaften die dort zugeführten liquiden Mittel keine wesentliche Betriebsgrundlage sind, kommt ein Wegfall der Verschonung auch unter diesem Aspekt nicht in Betracht; vgl. § 13a Rz. 81 mN.
- 77 Die Erbschaftsteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer. Gestaltungen dürften nur in **Ausnahmefällen als rechtsmissbräuchlich** eingeordnet werden. Dies könnte nur der Fall sein, wenn gezielt Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens vor dem Stichtag entnommen **und** nach dem Stichtag wieder eingelegt werden (skeptisch in diesem Zusammenhang auch *Piltz*, ZEV 2008, 229 [232]).
- 78 Die Prüfung, ob das anteilige Verwaltungsvermögen die Schädlichkeitsgrenze des Grundmodells bzw. Alternativmodells übersteigt, erfolgt gem. § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG in der Weise, dass die Summe der **gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter** des Verwaltungsvermögens **ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs** gesetzt werden. Ist der Träger des maßgebenden Betriebs seinerseits an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die somit weder gewerblich tätig noch geprägt ist, beteiligt, sind deren Wirtschaftsgüter dem übertragene(n) Rechtsträger oder einer mit diesem selbständig verbundenen Tochtergesellschaft zuzurechnen; so zutreffend BayLfSt. v. 24.11.2011 – S 3812b.1.1-3St34, DStR 2012, 658. Da der Wert des Betriebs im Übrigen vorbehaltlich des höheren Substanzwerts als Mindestwert aus dem Ertragswert abgeleitet wird, hätte es nahe gelegen, den Vergleich in der Weise durchzuführen, dass die Erträge des Betriebs um diejenigen des Verwaltungsvermögens gekürzt und ins Verhältnis gesetzt werden. Denn auf diese Weise würden so-

wohl der Betrieb als auch das anteilige Verwaltungsvermögen nach dem gleichen Verfahren bewertet. Der Gesetzgeber hat sich hierzu vermutlich aus Vereinfachungsgründen nicht entschlossen, da dies stets eine Prüfung der Erträge des Verwaltungsvermögens erfordert hätte, was nicht gewünscht war. Ferner hätte ertragloses Verwaltungsvermögen – weil insoweit den Wert nicht beeinflussend – dazu geführt, dass der Anteil der Erträge des Verwaltungsvermögens nur in wenigen Ausnahmefällen die schädliche Schwelle überschritten hätte. Da das Verwaltungsvermögen nunmehr mit den gemeinen Werten der Einzelwirtschaftsgüter angesetzt wird und **Verwaltungsvermögen** nur aktive Wirtschaftsgüter sind, bleiben die mit ihm im **Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten** bei der Ermittlung der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter und damit bei der vorgenannten Verhältnisrechnung **unberücksichtigt**. Dies führt dazu, dass dem nach Ertragswertkomponenten ermittelten Wert des Betriebs der gemeine Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens gegenüberzustellen ist. Selbst wenn diese häufig nach einem Ertragswertverfahren bewertet werden (vgl. etwa § 184 BewG für gemischt genutzte Grundstücke), führt dies zu **unbefriedigenden Ergebnissen**. Dies gilt um so mehr, als die mit dem Verwaltungsvermögen in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten hinsichtlich ihres Zinsaufwandes zwar den Ertragswert mindern, nicht jedoch den Wert des mit ihnen im Zusammenhang stehenden (aktiven) Verwaltungsvermögens. Denn die Bruttogröße des Verwaltungsvermögens (ohne Schuldenabzug) wird mit einer Nettogröße verglichen, welche auch durch die Verbindlichkeiten und den damit verbundenen Zinsaufwand beeinflusst wird. Daher kann die Bruttogröße des Verwaltungsvermögens bei ertragsschwachen Betrieben den Grenzwert von 50 % bzw. 10 % überschreiten, selbst wenn das Verwaltungsvermögen nur einen geringen Anteil der Aktiva des Betriebs ausmacht (vgl. Beispiele bei *Korezkejj*, DStR 2013, 1764, 1765).

Wird der Grenzwert von 50 %/10 % überschritten, ist die Vergünstigung in vollem Umfang zu versagen. Eine nur anteilige Gewährung scheidet aus. 79

Beispiel:

Im Vermögen der X-GmbH ist Verwaltungsvermögen mit einem Wert von 5 Mio. Euro vorhanden. Der Ertragswert der X-GmbH beträgt 3 Mio. Euro. Das Verwaltungsvermögen übersteigt sogar den Unternehmenswert. Die Verschonung wird nicht gewährt.

Abwandlung:

Im Vermögen der X-GmbH ist Verwaltungsvermögen mit einem Wert von 1 Mio. Euro vorhanden. Der Ertragswert der X-GmbH beträgt 3 Mio. Euro. Das Verwaltungsvermögen beträgt nur ein Drittel des Wertes des Betriebs. Die Verschonung wird gewährt, jedoch nur aufgrund des Grundmodells (85 % Abschlag), nicht des Alternativmodells, da dessen Grenzwert von 10 % überschritten ist.

2. „Junge“ Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens – Ausschluss gem. § 13b Abs. 2 Sätze 3, 7 ErbStG

- 80 Enthält das Verwaltungsvermögen sog. junge Wirtschaftsgüter, wird deren Wert – aber nur deren Wert – nicht vom Verschonungsabschlag und uU vom gleitenden Abzugsbetrag erfasst, selbst wenn der Anteil des gesamten Verwaltungsvermögens den vorgenannten Grenzwert nicht übersteigt. Im Übrigen bleibt der Erwerb begünstigt. Durch § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG idF des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 soll junges Verwaltungsvermögen von Tochtergesellschaften der übertragenen Gesellschaft nicht gesondert versteuert werden, sondern der übertragenen Gesellschaft als reguläres Verwaltungsvermögen zugerechnet werden. Die Folge ist die Erhöhung der Verwaltungsvermögensquote der Obergesellschaft; vgl. *St. Visakorff/Haag*, ZEV 2014, 21; vgl. hierzu auch Rz. 85.3. Zudem, also zusätzlich, wird es auf der Ebene der Tochtergesellschaft als junges Verwaltungsvermögen von der Verschonung ausgeschlossen; kritisch zu Recht *Korezkeij*, DStR 2013, 1764 (1765), vgl. auch Rz. 85 ff.

Der Gesetzgeber möchte mit dem Ausschluss der „jungen“ Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens die kurzfristige Zuführung von Vermögensgegenständen des Verwaltungsvermögens mit dem Ziel vermeiden, diese in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen. Die Kürzung erfasst solches Verwaltungsvermögen, welches **dem Betrieb** im Besteuerungszeitpunkt **weniger als zwei Jahre zuzurechnen** war. Besteuerungszeitpunkt ist der Tag der Entstehung der Steuer, nicht der Stichtag für die Wertermittlung.

Beispiel:

A verstirbt am 31.10.2011. Er hatte am 30.10.2009 ein Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens in seinen Betrieb eingelegt. Stichtag der Entstehung der Steuer ist der Todestag. Die Wertermittlung erfolgt grundsätzlich nach den Verhältnissen am Todestag. Für die Ermittlung der Zweijahresfrist des eingelegten Wirtschaftsguts kommt es auf die Zweijahresfrist zurückgerechnet ab dem Tag der Entstehung der Steuer an. Die Frist ist um 1 Tag abgelaufen, so dass der Verschonungsabschlag in vollem Umfang zu gewähren ist, falls das Verwaltungsvermögen die maßgebliche Grenze nicht übersteigt.

- 81 Der nicht vom Gesetz, aber in der Diskussion allgemein verwendete Begriff des „jungen“ Verwaltungsvermögens ist nicht präzise. Erfasst sind solche Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Dabei kann es sich auch um gebrauchte Wirtschaftsgüter handeln. Mit „jung“ ist die Dauer der Zugehörigkeit zu dem zu bewertenden Betrieb gemeint.
- 82 Zuzurechnen sind solche Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerlich im zu bewertenden begünstigten Vermögen zu erfassen sind. Es kommt somit auf recht-

liches oder wirtschaftliches Eigentum an. Da die Regelung Gestaltungsmissbräuche vermeiden möchte, muss es sich um solche **Wirtschaftsgüter** handeln, die **außerhalb** eines **Austauschgeschäftes** aus dem **Gesellschaftervermögen** in das **Gesellschaftsvermögen** aus gesellschaftsrechtlichen Gründen übertragen bzw. eingelegt werden. Der Rechtsgrund für die Zuführung in das begünstigte Vermögen muss im Gesellschaftsverhältnis liegen. Auch die mittelbare Einlage aus dem Vermögen einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person führt insoweit zu schädlichem Verwaltungsvermögen, anders jedoch die Finanzverwaltung vgl. Rz. 83, Rz. 85.1.

Kein sog. junges Verwaltungsvermögen sind solche Wirtschaftsgüter, die zwar einem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen sind, letzterer jedoch nicht in den Begünstigungsrahmen einzubeziehen ist, da der Betrieb insgesamt bereits Verwaltungsvermögen ist oder aus anderen Gründen nicht am Verschonungsabschlag teil hat. 82.1

Beispiel 1:

Die X-KG ist mit 20 % am Stammkapital der Y-GmbH beteiligt. Eine Poolvereinbarung besteht nicht. Das Vermögen der Y-GmbH umfasst junges Verwaltungsvermögen. Dieses ist nicht zu ermitteln, da die Beteiligung an der Y-GmbH insgesamt nach § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ErbStG bereits Verwaltungsvermögen ist.

Beispiel 2:

In einer Betriebsstätte in einem Drittstaat befindet sich junges Verwaltungsvermögen. Auch dieses ist nicht ermitteln, da das Betriebsstättenvermögen in einem Drittstaat nicht verschont wird, es sei denn, es ist Bestandteil des Vermögens einer Kapitalgesellschaft.

§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG ist eine **Ausnahmevorschrift**, die **im Zweifel eng auszulegen** ist. Daher ist solches Verwaltungsvermögen nicht als „junges“ und damit schädliches einzuordnen, welches nicht von Gesellschafterseite zugeführt ist, sondern durch eine Vermögensumschichtung dem begünstigten Betrieb zugeführt worden ist. Deshalb ist der Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 zu widersprechen, wonach auch solche Vermögensgegenstände „junge“ sind, die innerhalb des Zeitraums von zwei Jahren **aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt** worden sind. Denn insoweit handelt es sich nicht um eine Zuführung von Vermögen von außen, sondern lediglich um eine Umschichtung vorhandenen Vermögens. Der Austausch von Aktivvermögen innerhalb des zweijährigen Zeitraums **vor** Entstehung der Steuer ist im Zusammenhang des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG un- schädlich (so auch *Scholten/Korez*, DStR 2009, 147 [148]). 83

Erfolgt innerhalb der zweijährigen Frist ein Aktiv-Passiv-Tausch, etwa indem ein Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens bei vollständiger Fremdfinan- 84

zierung angeschafft wird, handelt es sich nach dem vorgenannten nicht um ein „junges Wirtschaftsgut“, da es nicht von Gesellschafterseite zugeführt ist.

- 85 Im Ergebnis handelt es sich um von den Begünstigungen ausgenommene „**jun-ge**“ **Wirtschaftsgüter** nur bei **Gesellschaftereinlagen** (abweichend hiervon R E 13b.19 Abs. 1 ErbStR 2011). Denn sowohl beim Aktivtausch, als auch beim Aktiv-Passiv-Tausch als auch bei Surrogationserwerben aufgrund von Formwechseln und anderen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen wie Ausgliederung, Abspaltungen, handelt es sich nicht um Zuführung in das Gesellschaftsvermögen, sondern nur um Umschichtungen vorhandenen Vermögens. Insofern ist das Tatbestandsmerkmal „zuzurechnen“ einschränkend auszulegen.
- 85.1 Festzuhalten ist jedoch, dass die **Finanzverwaltung** die **Begrenzung** der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens auf solche aus **Gesellschaftereinlagen ablehnt**; vgl. wie soeben aufgeführt R E 13b.19 Abs. 1 ErbStR 2011. Dies wird besonders deutlich dadurch, dass nach ihrer Auffassung auch aus betrieblichen Mitteln angeschaffte Wirtschaftsgüter junges Verwaltungsvermögen sein können. Der Missbrauchsgedanke tritt in den Hintergrund. Man muss der Finanzverwaltung allerdings zugute halten, dass die Initiative des Bundesrates zuletzt im Rahmen des JStG 2013, ausdrücklich klarzustellen, dass nur Gesellschaftereinlagen zu jungem Verwaltungsvermögen führen, nicht Gesetz geworden ist. Daher wird sich die Frage letztlich nur durch die Steuergerichte klären lassen. Nach § 13b Abs. 2 Satz 3 aE ErbStG ist junges Verwaltungsvermögen bei **Zahlungsmitteln**, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen iS des Satzes 2 Nr. 4a nur der **positive Saldo der eingelegten und entnommenen Wirtschaftsgüter**. Hieraus lässt sich im Umkehrschluss ableiten, dass bei den anderen Wirtschaftsgütern diese Begrenzung auf den Saldo von Einlagen und Entnahmen nicht gilt, mithin auch von dem übertragenen Rechtsträger bspw. selbst angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter junges Verwaltungsvermögen sein können.

Gleichwohl ist stets daran zu erinnern, dass die Vorschrift der Vermeidung von Missbräuchen dient. Daher kann es nicht zu jungem Verwaltungsvermögen führen, wenn **Verwaltungsvermögen in anderes Verwaltungsvermögen** innerhalb von zwei Jahren vor dem Stichtag der Übertragung **umgeschichtet** wird.

Beispiel:

Ein Jahr vor dem Erbfall eines Gesellschafters wird das 3 Jahre zuvor angeschaffte Wertpapier der X-KG bei der A-Bank in ein Wertpapierdepot bei der B-Bank umgeschichtet. Für den Ausschluss von der Verschonung besteht kein Anlass. Denn das umgeschichtete Wertpapierdepot selbst wäre Verwaltungsvermögen gewesen und im Rahmen der

50 %-Grenze als solches berücksichtigt worden. Gleiches gilt für Erträge aus jungem Verwaltungsvermögen. Was ist etwa mit ausgeschütteten Gewinnen aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Umfang von weniger als 25,1 %, die innerhalb von 2 Jahren vor dem Stichtag dem begünstigt übertragenen Unternehmen zugerechnet werden?

Die richtige Lösung kann nur die sein, dass Erträge das Schicksal des Gegenstands, aus dem sie stammen, nicht teilen, mithin kein junges Verwaltungsvermögen sind. Denn es handelt sich auch zivilrechtlich um abspaltbare Vermögensgegenstände (vgl. § 101 BGB). Die Finanzverwaltung nimmt hierzu leider keine Stellung. Da das Rechtsproblem bekannt ist, könnte ihr Schweigen so aufgefasst werden, dass sie die vorstehende Auffassung teilt. Denn in anderen, streitigen Fällen wie der Wiederanschaffung von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Einheiten hat sie sich klar positioniert.

Bei Beteiligungen an **Personengesellschaften** ist das im Gesamthandsvermögen enthaltene junge Verwaltungsvermögen entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen. Auf die Vermögensbeteiligung soll es nicht ankommen; R E 13b.19 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011. Soweit junges Verwaltungsvermögen im Sonderbetriebsvermögen enthalten ist, wird dieses dem Träger des Sonderbetriebsvermögens vorab zugerechnet. 85.2

Bei Anteilen an **Kapitalgesellschaften** wird das junge Verwaltungsvermögen nur **indirekt berücksichtigt**, indem der Anteilswert nicht in voller Höhe verschont wird, sondern der auf das junge Verwaltungsvermögen entfallende Teil von der Verschonung ausgenommen wird. Diese in R E 13b.19 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011 enthaltene Regelung ist inhaltlich § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG entnommen; so auch mit Recht *Korezkij*, DStR 2011, 1733 (1736). Bezugsgröße ist nicht der gemeine Wert des Betriebs der Kapitalgesellschaft, also abgeleitet aus den §§ 199 ff. BewG, sondern der gemeine Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft. Versteht man unter Vermögen dasjenige vor Schuldenabzug, hätte das junge Verwaltungsvermögen einen nur geringeren Anteil am Gesamtvermögen, so dass der Verschonungsabschlag in größerem Umfang erhalten bliebe als bei Personenunternehmen, bei denen das junge Verwaltungsvermögen ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs der Personengesellschaft zu setzen ist.

Bei Anteilen an **Tochterkapitalgesellschaften**, die kein Verwaltungsvermögen sind, weil die Beteiligungsquote mehr als 25 % beträgt oder der Anteil durch eine Poolvereinbarung gebunden ist (vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG), ist deren junges Verwaltungsvermögen entsprechend seinem Anteil am Wert dieser Beteiligung dem Mutterunternehmen als Verwaltungsvermögen, nicht jedoch als junges Verwaltungsvermögen zuzurechnen. 85.3

Beispiel:

Die X-KG ist mit 30 % am Stammkapital der Y-GmbH beteiligt. Deren gemeiner Wert beträgt 3 000 000 Euro. Das Verwaltungsvermögen beläuft sich auf 1 200 000 Euro. Darin ist junges Verwaltungsvermögen mit einem Wert von 600 000 Euro enthalten. Bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote der X-KG ist der Anteil an der Y-GmbH zwar kein Verwaltungsvermögen. Jedoch ist das anteilige junge Verwaltungsvermögen (30 % von 600 000 Euro), mithin 180 000 Euro der X-KG als Verwaltungsvermögen zuzurechnen; so auch R E 13b.19 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2011.

Folge dieser Betrachtung ist, dass der Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG bei mehrstufigen Strukturen auf die Stufe der Obergesellschaft beschränkt wird. Nur diese ist „Betrieb“ iS der Vorschrift. Es hätte daher auch vertreten werden können, junges Verwaltungsvermögen auf den unteren Ebenen in keiner Weise zu berücksichtigen. Gleichwohl ist die Auffassung der Verwaltung vertretbar, zielt § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG doch darauf ab, solches Verwaltungsvermögen unabhängig von der maßgebenden Verwaltungsvermögensquote vom Verschonungsabschlag auszunehmen, welches noch keine zwei Jahre dem maßgebenden Rechtsträger – gleich, ob unmittelbar oder mittelbar – zuzurechnen war. Im Rahmen einer Abwehrberatung lässt sich sicherlich auch die gegenteilige Auffassung vertreten.

Der **ab 7.6.2013** (vgl. § 37 Abs. 8 ErbStG) in das Gesetz eingefügte und aus sich heraus schwer verständliche **§ 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG** soll die bisherige Regelung ergänzen. Er besagt im Wesentlichen, dass junges Verwaltungsvermögen einer Kapitalgesellschaft dem Anteilserwerber entsprechend seiner Beteiligungsquote zugerechnet wird. Die überholte Fassung ist lediglich eine Ergänzung zu § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG, der die Behandlung des jungen Verwaltungsvermögens ausschließlich bei einem Personenunternehmen regelte; so zu Recht *Korezkeji*, DStR 2013, 1764 (1769). Die Gesetzesneufassung hat jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 5, zur Folge, dass die Vorschrift **mehrstufige Beteiligungsverhältnisse bei Kapitalgesellschaften** betrifft und dazu führt, dass das junge Verwaltungsvermögen von Tochtergesellschaften der Spitzeneinheit (Kapitalgesellschaft) als reguläres Verwaltungsvermögen zugerechnet wird. Es erhöht somit die Verwaltungsvermögensquote der Spitzeneinheit in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Dies sollte bislang nach Auffassung der Finanzverwaltung in R E 13b.19 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2011 unterbleiben, wenn die Anteile an der Tochtergesellschaft ohnehin bereits als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren sind. Somit wurde die Zurechnung von Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft zur Spitzeneinheit auf den Wert der Beteiligung an der Untergesellschaft begrenzt. Dies war aus meiner Sicht ein schlüssiges Ergebnis. Durch die Ergänzung des § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG um dem Halbs. 2 soll nunmehr das junge Verwaltungsvermögen der Tochtergesell-

schaft der Spitzeneinheit brutto zugerechnet werden. Folge ist, dass bei der Spitzeneinheit nicht nur der Anteilswert der Tochtergesellschaft als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen ist, sondern zusätzlich der gemeine Wert des von der Tochter gehaltenen jungen Verwaltungsvermögens. Dies ist die Auffassung der Verwaltung im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 5; bestätigt durch OFD NW v. 21.1.2015, ErbStB 2015, 69. Das dortige Beispiel zeigt, dass in den Fällen, in denen die Beteiligung an der Tochtergesellschaft bereits Verwaltungsvermögen ist, sowohl die Beteiligung an der Tochtergesellschaft selbst als auch das dort vorhandene junge Verwaltungsvermögen als (normales) Verwaltungsvermögen der Spitzeneinheit angesehen wird. Im Ergebnis wird somit der gleiche Vermögenswert, nämlich die Beteiligung an der Tochtergesellschaft und das von ihr repräsentierte Vermögen – zwei Mal als Verwaltungsvermögen bei der Spitzeneinheit erfasst. Damit wird im Ergebnis junges Verwaltungsvermögen auf der nachgelagerten Ebene wie Verwaltungsvermögen der Spitzeneinheit angesehen, so dass die Trennung der juristischen Personen durchbrochen wird. Im Übrigen führt dies zu einer **Übermaß erfassung** des Verwaltungsvermögens, zumal der Wert des jungen Verwaltungsvermögens der Tochtergesellschaft nicht auf den Wertansatz der Beteiligung der Tochtergesellschaft selbst begrenzt ist. In dem vorgenannten Beispiel der Finanzverwaltung beträgt der Wert der Tochtergesellschaft 10000 Euro, der des dort vorhandenen jungen Verwaltungsvermögens 200000 Euro, so dass eine Beteiligung mit einem 21-fachen des ihr beigemessenen Wertes als Verwaltungsvermögen der Spitzeneinheit eingeordnet wird. Dies ist unzutreffend. Der Gesetzgeber mag zwar beabsichtigen, die Auslagerung jungen Verwaltungsvermögens auf Tochtergesellschaften zu vermeiden, wenn der Wert der Tochtergesellschaft nur gering ist. Dies lässt sich dem Gesetz jedoch nicht entnehmen. Im Gegenteil lässt sich aus der Einordnung von Beteiligungen an Tochtergesellschaften als Verwaltungsvermögen entnehmen, dass die Wirkungen der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote bei Tochtergesellschaften auf den Ansatz des Beteiligungswertes begrenzt sind. Aus der Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung folgt, dass abweichend von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG nicht nur die Beteiligung an der Tochtergesellschaft, sondern das in ihr vorhandene Vermögen Verwaltungsvermögen der Spitzeneinheit wird; abl. auch *Korezkeij*, DStR 2013, 2550 (2552); *St. Viskorf/Haag*, ZEV 2014, 21.

Bei **Tochterpersonengesellschaften** sollen nach R E 13b.19 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2011 die gleichen Grundsätze gelten. Dies ist unzutreffend. Kann die Auffassung zu den Tochterkapitalgesellschaften noch auf eine erweiternde Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG gestützt werden, der auf Abs. 2 Satz 3 und damit das junge Verwaltungsvermögen verweist, ist dies bei Tochterpersonengesellschaften nicht möglich. Daher muss es bei Tochterpersonen-

gesellschaften dabei bleiben, dass junges Verwaltungsvermögen in diesen nachgelagerten Einheiten nicht in die Prüfung einbezogen wird, ob auf der Ebene der Spitzeneinheit die Verwaltungsvermögensquote „gerissen“ ist.

- 85.4 Im Hinblick auf **junges Verwaltungsvermögen** gem. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG werden diese Wirtschaftsgüter im Gesamthandseigentum einer vermögensverwaltenden, dh nicht gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaft **unmittelbar dem vorgelagerten Rechtsträger** als junges Verwaltungsvermögen **zugewiesen**. Anders als bei gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften, bei welchen die Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens nur bei der Prüfung des 50 %-Anteils als Verwaltungsvermögen und nicht zusätzlich als junges Verwaltungsvermögen berücksichtigt werden, fließen sie somit in die Kürzung des Verschonungsabschlags, bezogen auf das junge Verwaltungsvermögen des vorgelagerten Rechtsträgers, mit ein. Diese in der VfG. des BayLfSt. v. 24.11.2011 – S 3812b.1.1-3St34, DStR 2012, 658 vertretene Auffassung überzeugt, da die Wirtschaftsgüter erbschaftsteuerlich ohnehin dem vorgelagerten Rechtsträger zugerechnet werden.

Beispiel:

Die A-GmbH & Co. KG ist an der vermögensverwaltenden X-GbR beteiligt. Die Verwaltungsvermögensquote in der GbR beträgt 40 %. Davon entfallen 20 % auf junges Verwaltungsvermögen.

Lösung: Die Wirtschaftsgüter sind der GmbH & Co. KG zuzurechnen. Sollte der Verschonungsabschlag für die Anteile an der GmbH & Co. KG gewährt werden, ist er um den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens der nachgelagerten GbR zu kürzen.

- 85.5 Als **grundsätzlicher Kritikpunkt** ist festzuhalten, dass die Einbeziehung jungen Verwaltungsvermögens auf der Ebene nachgelagerter Gesellschaften in die Prüfung, ob auf der Ebene der Spitzeneinheit die Verwaltungsvermögensquote überschritten ist, dazu führen kann, dass dort der Verwaltungsvermögenstest insgesamt nicht mehr bestanden wird und die Begünstigung somit verloren geht. Dies geht über das Regelungsziel des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG hinaus. Dieser will lediglich sicherstellen, dass im Fall der Verschonung Teile des verschonten Vermögens doch wieder der Besteuerung unterliegen. Die vorgenannte Auffassung der Finanzverwaltung führt jedoch dazu, dass bereits junges Verwaltungsvermögen die Verschonung dem Grunde nach in Frage stellen kann. Nur am Rande sei auf den hohen Aufwand verwiesen, der betrieben werden muss, wenn auf jeder Stufe das junge Verwaltungsvermögen unter Berücksichtigung der sehr weitreichenden Interpretation des Gesetzes durch die Finanzverwaltung ermittelt und nach oben „konsolidiert“ werden muss. Gerade bei Gesellschaften mit einem größeren Gesellschafterkreis (Publikums-

Kommanditgesellschaften) ist dieser Aufwand nicht mehr vertretbar. Es ist nicht auszuschließen, dass es auf dieser Ebene zu einem erheblichen Vollzugsdefizit kommen könnte.

3. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)

Die **Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens** sind in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG **abschließend aufgezählt**. Eine Erweiterung auf andere Wirtschaftsgüter, die nicht aufgeführt sind, ist nicht zulässig und wird auch vom BVerfG im Urte. v. 17.12.2014 (BFH v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50) nicht gefordert; skeptisch hierzu *Piltz*, DStR 2015, 97, der mit Recht fragt, wie sich die Ausnahmeregelung für Wohnungsunternehmen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG in Übereinstimmung bringen lässt. Es handelt sich um eine Ausnahmevorschrift, die einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich ist. Daher ist es nicht missbräuchlich, Wirtschaftsgüter, die kein Verwaltungsvermögen sind, vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betriebsvermögen zuzuführen, um die Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote von 50 % (Grundmodell) bzw. 10 % (Alternativmodell) zu sichern (so überzeugend *Müller-Gatermann*, FR 2008, 353 [354]; *Scholten/Korezkeij*, DStR 2009, 147 [149]).

Stichtag für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut Verwaltungsvermögen ist, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG).

a) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG)

Noch der RegE des „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ aus dem Jahre 2005 erfasste neben unbeweglichem Vermögen auch einzelne, vornehmlich bewegliche zur Nutzung überlassene Gegenstände wie Schiffe, Flugzeuge, Konzessionen, Rechte und Lizenzen als für die Vergünstigungen schädliches Vermögen. Bzgl. der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter ist das maßgebliche Verwaltungsvermögen nunmehr auf das unbewegliche Vermögen reduziert.

Zielrichtung der Einordnung zur Nutzung überlassener Grundstücke als Verwaltungsvermögen ist die **vermögensverwaltende Personengesellschaft** in der Rechtsform der GmbH & Co. KG sowie die **vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft**, deren Gegenstand die Nutzungsüberlassung unbeweglichen Vermögens ist bzw. war. Der begünstigte Erwerb von Anteilen solcher Gesellschaften ist nunmehr durch die Einordnung der Grundstücke als Verwaltungsvermögen regelmäßig ausgeschlossen, da deren Anteil am Wert des Betriebs regelmäßig mehr als 50 % beträgt.

- 87.1 Den Gesetzeswortlaut einschränkend sind **zur Nutzung überlassene Grundstücke** nur solche, die sich im **Anlagevermögen** des übertragenen Rechtsträgers befinden. Denn nur solche Grundstücke sind zur Fruchtziehung durch Nutzungsüberlassung bestimmt, während die dem Umlaufvermögen zuzuordnenden Grundstücke regelmäßig zur Veräußerung gedacht sind. Dies kann bei Unternehmen eine Rolle spielen, die mit Grundstücken handeln und die hierzu vorgesehenen Grundstücke kurzfristig an Dritte zur Nutzung überlassen. Diese Grundstücke sind kein **Verwaltungsvermögen**. Indiz für eine Zuordnung zum Umlaufvermögen kann die weitere Tätigkeit des Unternehmens ebenso sein wie die kurze Laufzeit des Nutzungsvertrags (Mietvertrags).
- 88 **Grundstück** im Rechtssinn ist ein räumlich abgegrenzter im Grundbuch auf einem gesonderten Grundbuchblatt geführter Teil der Erdoberfläche (*Strese-mann* in MünchKomm./BGB⁶, § 90 BGB Rz. 1). **Grundstücksteile** sind Teile an Grundstücken im vorgenannten Sinne. Unter **grundstücksgleichen Rechten** sind Wohnungseigentum unter Einschluss des Dauernutzungsrechts, Erbbaurecht und Bergwerkseigentum zu verstehen. Soweit zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil, erfasst das Grundstück auch das aufstehende Gebäude. Bauten sind solche auf fremden Grund und Boden iS des § 195 BewG. Wird nur ein **Teil des Grundstücks** Dritten zur Nutzung überlassen, gehört nur dieser Teil zum **Verwaltungsvermögen**. Die Aufteilung erfolgt regelmäßig nach der Wohn- bzw. Nutzfläche, so R E 13b.9 Satz 4 ErbStR 2011. Diese Auffassung der Verwaltung ist nicht zutreffend. Maßgebend sollten die Werte sein, wie sie auf der Grundlage des geltenden Ertragswertverfahrens (§§ 180 ff. BewG) ermittelt werden. Denn maßgeblich für die Wertverhältnisse sind regelmäßig die erzielbaren Mieten, weniger die Flächen.
- 88.1 **Kein Verwaltungsvermögen** sind somit **Grundstücke**, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **nicht vermietet** sind. Dies gilt sowohl für **unbebaute Grundstücke** als auch für solche, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **vollständig leer** stehen. Bei nur teilweise Leerstand ist lediglich ein Anteil, ermittelt aus der anteiligen Nutzfläche, **Verwaltungsvermögen**. Dies kann zu Gestaltungen einladen.

Fall:

Im Betriebsvermögen der X-GmbH & Co. KG befindet sich wertvoller bebauter Grundbesitz, der vermietet wird, im Zeitpunkt der nachfolgenden Übertragung jedoch leer steht. Es handelt nicht um **Verwaltungsvermögen**.

Abwandlung:

Im Betriebsvermögen der X-GmbH & Co. KG befindet sich bebauter Grundbesitz, welcher derzeit noch vermietet ist. In absehbarer Zeit soll das Gebäude abgerissen und ein neues Gebäude errichtet werden. Dieses soll dann erneut vermietet werden. Es emp-

fiht sich, die Gesellschaftsanteile in einem Zeitpunkt zu übertragen, in welchem das alte Gebäude nicht mehr von Dritten genutzt wird und das neue Gebäude noch nicht errichtet ist. Der zutreffende Zeitpunkt dürfte der zwischen Abriss und Neuerrichtung sein.

Nutzung ist die Gestattung der Fruchtziehung, ob entgeltlich oder unentgeltlich ist ohne Bedeutung, R E 13b.9 Satz 2 ErbStR 2011. Entscheidend kommt es darauf an, ob der Nutzende ein Recht zum Besitz auf der Grundlage der mit dem Grundstückseigentümer getroffenen Vereinbarungen hat. Die Dauer der Nutzungsüberlassung ist unerheblich. Eine widerrechtliche Nutzung ist keine Nutzungsüberlassung. Geht die tatsächliche Nutzung aber über die vereinbarte hinaus, handelt es sich gleichwohl um eine Nutzungsüberlassung. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, so dass die Beendigung eines Nutzungsverhältnisses vor dem Stichtag der Entstehung der Steuer die Einordnung des Grundstücks als Verwaltungsvermögen ausschließt. Die Überlassung von Hotel- und Pensionszimmern ist keine Grundstücksüberlassung, da der Überlassende noch weitere Leistungen schuldet (Reinigung, Wäsche etc., R E 13b.9 Satz 3 ErbStR 2011). Noch weiter geht zumindest das BayLfSt. in der VfG. v. 11.8.2010 (BayLfSt. v. 11.8.2010 – S 3812a.2.1-3 St 34, DB 2010, 2420) der Meinung, es handele sich nicht um eine zu Verwaltungsvermögen führende Grundstücksüberlassung, wenn das **Gesamtbild der vom Überlassenden erbrachten Leistungen** als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei. Hiermit soll auch die mit Getränkeliieferungsverträgen verbundene Verpachtung von brauereieigenen Gaststätten erfasst sein. Dies ist sicherlich ein redlicher Ansatz, dürfte jedoch uU auch mit der Bedeutung des Brauereiwesens in Bayern zu tun haben. Verwaltungsseits kontrovers wurde im Rahmen der Erbschaftsteuer-Richtlinien erörtert, ob diese zunächst nur in Bayern geltende Anweisung über die Richtlinien bundesweit gelten soll. Es ist nicht zu einer entsprechenden Regelung gekommen, so dass anzunehmen ist, dass außerhalb Bayerns solche Grundstücke zum Verwaltungsvermögen gehören, die Brauereien an Gastwirte oder Mineralölunternehmen an Tankstellenbetreiber überlassen; so auch *Mannek*, ZEV 2012, 6 (12). Es dürfte Zufall sein, dass beide betroffenen Grundstücksarten mit der Abgabe von Flüssigkeiten in Zusammenhang stehen. Wichtiger ist für die „nicht bayerische“ Praxis, dass auch die Überlassung von Grundstücks- und **Gebäudeflächen** in der **Logistikbranche** keine Nutzungsüberlassung an Dritte ist, wenn die Flächenüberlassung nur einen Teil der vereinbarten und vom Vertragspartner erwarteten Leistungen darstellt. Für die **Beratungspraxis** ergibt sich hieraus, dass es ein starkes Indiz gegen eine schädliche Grundstücksüberlassung ist, wenn die Einkünfte gewerbliche iS des EStG sind, und zwar nicht allein aufgrund einer rechtsformbezogenen Prägung. Dies kann auch dazu führen, dass etwa **Einkaufszentren** und gewerblich vermietete Gebäudekomplexe begünstigungsfähiges Vermögen sind. Den Ausführungen von *von Oertzen/Reich*, DStR 2011,

89

391, schließe ich mich an. Danach kann etwa auch die Übernahme der Ausstattung von Räumen des Mieters durch den Vermieter, die Erbringung von Serviceleistungen etc. eine Tätigkeit begründen, die sich nach ihrem Gesamtbild nicht mehr als Grundstücksüberlassung darstellt. Die Autoren weisen allerdings völlig zu Recht darauf hin, dass dies im Einzelfall dazu führen kann, dass auch die Voraussetzungen der erweiterten Gewerbesteuerkürzungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 GewStG nicht mehr erfüllt sind.

- 90 „**Dritter**“ iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG ist jede Person, die nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identisch ist, da dieser sich selbst nicht die Nutzungen überlassen kann. Damit sind sämtliche natürlichen Personen – auch nahe Angehörige –, Körperschaften, aber auch Personengesellschaften, und zwar selbst solche, an welchen der Nutzungsüberlassende beteiligt ist, „Dritte“ iS des § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG. Da bei Nutzungsüberlassung an Personengesellschaften die Einordnung als Sonderbetriebsvermögens Verwaltungsvermögen ausschließt (überzeugend insoweit *Piltz*, ZEV 2008, 229 [230]), muss auch die Personengesellschaft „Dritter“ sein.

Auch die Nutzungsüberlassung von einer **Gesellschaft**, deren Anteile begünstigt übertragen sind, an eine von dieser beherrschte Gesellschaft ist eine Nutzungsüberlassung, sofern kein Konzernverhältnis iS von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG oder eine Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung (Buchst. a, b) vorliegt.

- 91 Eine Nutzungsüberlassung besteht auch zwischen Personen- oder Kapitalgesellschaften, an denen der **Erblasser/Schenker** beteiligt ist und Gegenstand der begünstigten Übertragung der Anteil an der überlassenden Gesellschaft ist. Klassischer Fall ist die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.

Beispiel:

A und B sind Gesellschafter der X-Grundstücksgesellschaft bürgerlichen Rechts, die Grundbesitz an die Y-GmbH & Co. KG zur Nutzung überlässt, an welcher A und B ebenfalls beteiligt sind. Bei Übertragung des Anteils an der X-GbR ist der überlassene Grundbesitz Verwaltungsvermögen, falls nicht der Ausnahmetatbestand der Betriebsaufspaltung (vgl. Rz. 93 ff.) vorliegt.

- 92 **Ausnahmen bei der Einordnung der zur Nutzung überlassenen Grundstücke als Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG)**

Der Gesetzgeber hat erkannt, dass die stete Einordnung zur Nutzung überlassener Grundstücke als Verwaltungsvermögen eine überschießende Außen-tendenz hat. Denn es gibt auch Sachverhalte, die „begünstigungswürdig“ sind, obgleich ein Großteil des begünstigten Vermögens aus zur Nutzung überlassenen Grundstücken besteht. Aus diesem Grunde ist in den nachfolgend dar-

gestellten Ausnahmetatbeständen eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, so dass die fraglichen Grundstücke nicht als Verwaltungsvermögen einzuordnen sind. Dies schließt aber nicht aus, dass andere, dem begünstigten Vermögen zuzuordnende Vermögensgegenstände Verwaltungsvermögen sind.

Beispiel:

Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlässt die A/B-GbR ein Grundstück der A/B-GmbH zur Nutzung. Bei Übertragung der Anteile an beide Gesellschaften etwa von A auf C im Wege des unentgeltlichen Erwerbs mag zwar das zur Nutzung überlassene Grundstück kein Verwaltungsvermögen sein, gleichwohl ist zu prüfen, ob der Anteil an der Betriebsgesellschaft Verwaltungsvermögen ist, weil sich das Vermögen der Betriebsgesellschaft überwiegend aus solchem zusammensetzt.

Abwandlung:

A ist an der A/B-GmbH mit 23 % beteiligt. Eine Poolvereinbarung besteht nicht. Die Beteiligung des A an der A/B-GmbH ist bei ihm Sonderbetriebsvermögen, jedoch deshalb Verwaltungsvermögen, weil die Beteiligung nicht mehr als 25 % beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG).

Ausnahme 1: Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG) 93

Bei den zur Nutzung überlassenen Grundstücken handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen, sofern der Erblasser/Schenker sowohl im überlassenen Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder gemeinsam mit anderen Gesellschaftern (**Gruppenbetrachtung**) einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. Der Begriff „Betriebsaufspaltung“ wird zwar nicht verwendet, gleichwohl sind in erster Linie diese Fälle gemeint. Es reicht aus, dass die personelle Verflechtung besteht. Die Grundstücksüberlassung muss nicht die Anforderungen einer sachlichen Verflechtung erfüllen; vgl. R E 13b.10 Satz 5 ErbStR 2011. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser/Schenker allein seinen Willen im nutzenden Betrieb durchsetzen kann. Ausreichend ist, wenn er diesen gemeinsam mit anderen Gesellschaftern auf der Grundlage der ertragsteuerlich geltenden Gruppenbetrachtung durchsetzen kann (vgl. BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; v. 7.1.2008 – IV B 24/07, BFH/NV 2008, 784 zu einem Ausnahmefall; ferner *Wacker* in Schmidt³⁴, § 15 EStG Rz. 823). Neben der personellen Verflechtung aufgrund der Personengruppentheorie kann im Einzelfall auch eine **Beherrschungsidentität** ausreichen, wenn etwa eine Person faktisch beide Rechtsträger in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (BFH v. 19.10.2007 – IV B 163/06, BFH/NV 2008, 212 und BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778, zur Betriebsaufspaltung bei der Aktiengesellschaft). Diese

Form der personellen Verflechtung ist nur sehr einschränkend auszulegen, da sich die faktischen Verhältnisse permanent ändern können und auf diese Art und Weise eine ständige Veränderung der steuerlichen Rahmenbedingung von einer gewerblichen in eine vermögensverwaltende Tätigkeit und umgekehrt drohen kann. Sind nicht alle Gesellschafter der beiden beteiligten Rechtsträger in gleicher Quote an diesen beteiligt, schließt dies die personelle Verflechtung nicht aus, zumindest wenn die gleiche Gruppe ihre Interessen bei beiden Gesellschaften durchsetzen kann.

Beispiel:

A und B sind mit unterschiedlichen Quoten Gesellschafter sowohl der Besitzgesellschaft als auch der Betriebsgesellschaft. Die Beteiligungen betragen insgesamt jeweils 80 %. Aufgrund der Gesellschaftsverträge können A und B ihre Entscheidungen ggf. auch gegen die Stimmen der Mitgesellschafter treffen. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor. Die unterschiedliche Beteiligung innerhalb der Gruppe von A und B ist ohne Bedeutung.

Da das Gesetz ausdrücklich die Ausnahme vom Verwaltungsvermögen daran bindet, dass der **einheitliche geschäftliche Betätigungswille in beiden Betrieben** durchgesetzt werden kann, bestehen leise Zweifel daran, ob die Ausnahme auch dann vorliegt, wenn die **Besitzgesellschaft Gesellschafterin der Betriebsgesellschaft** ist. Denn der einheitliche geschäftliche Betätigungswille beschränkt sich zumindest zunächst nur darauf, die Gesellschaftsanteile an der Besitzgesellschaft auszuüben. Zwar beinhaltet dies auch das Recht, die Anteile an der Betriebsgesellschaft (Tochtergesellschaft der Besitzgesellschaft) mittelbar auszuüben. Gleichwohl bedarf es hierzu stets eines Dritten, nämlich des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH im Falle einer GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft bzw. der Gesellschaft bürgerlichen Rechts bei einer nicht haftungsbeschränkten Besitzgesellschaft. Insofern sollte daher die klassische Betriebsaufspaltung im Zweifel präferiert werden, bei welcher die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft auch Inhaber der Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind. Vom Sinn und Zweck her dürften beide Fälle gleich behandelt werden. Trotzdem ist zur Vorsicht zu raten. Jedenfalls fällt dieser Fall unter die Konzernregelung, vgl. Rz. 109 f.; so tendenziell auch der sehr lesenswerte Beitrag von *Kramer*, DStR 2011, 1113.

- 94 Etwas anderes gilt, wenn im Bereich etwa des Besitzunternehmens das **Ein stimmigkeitsprinzip** gilt, und zwar auch für die Geschäfte des täglichen Lebens (vgl. BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165; BMF v. 7.10.2002 – IV A 6 - S 2240 - 134/02, BStBl. I 2002, 1028, Abschnitt III). In diesem Fall kann der Erblasser/Schenker seinen Willen jedenfalls im überlassenen Betrieb nicht durchsetzen, wenn ein „Nur-Besitzgesellschafter“ beteiligt ist, so dass es sich bei dem fraglichen Grundstück um Verwaltungsvermögen handelt. Ist hingegen eine Mehrheitsentscheidung in den **Geschäften des täglichen**

Lebens möglich oder kann ein Besitzgesellschafter aufgrund der konkreten Verhältnisse seinen Willen als einziger Geschäftsführer der Besitzgesellschaft durchsetzen, reicht dies zur Annahme einer personellen Verflechtung auf der Grundlage eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens aus. Wegen der Einzelheiten sei auf die ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsaufspaltung verwiesen (ausführlich *Wacker* in Schmidt³⁴, § 15 EStG Rz. 800 ff.).

Von der Einordnung als Verwaltungsvermögen **ausgenommen ist jedes zur Nutzung überlassene Grundstück**, und zwar unabhängig davon, ob es eine sachliche Verflechtung iS der Betriebsaufspaltung begründet. Die Finanzverwaltung geht in R E 13b.10 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2011 davon aus, dass bei der Grundstücksüberlassung die sachliche Verflechtung zu vermuten ist. Dies ist grundsätzlich nicht der Fall. Eine Erweiterung des Anwendungsbereiches über die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung hinaus ist hiermit gleichwohl nur selten verbunden, da die Anforderungen an eine wesentliche Betriebsgrundlage iS der sachlichen Verflechtung bei der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung niedrig sind (BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; krit. zur weiten Auslegung der wesentlichen Betriebsgrundlage *Kempermann*, HFR 2006, 1213). Lediglich solche Grundstücke und Gebäude sind keine wesentliche Betriebsgrundlage, die für den nutzenden Betrieb von geringer wirtschaftlicher Bedeutung und insoweit „entbehrlich“ sind (*Heuermann*, StBp 2006, 358 [359] mwN).

Verwaltungsvermögen liegt selbst dann nicht vor, wenn der Grundbesitz an eine Betriebsgesellschaft überlassen wird, deren Sitz oder Geschäftsleitung sich weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet (sog. **grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung**).

Beispiel:

A ist Inhaber eines in Deutschland ansässigen Einzelunternehmens und als solcher Eigentümer eines Grundstücks in den Vereinigten Staaten von Amerika. Er überlässt dieses Grundstück einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter er ist, zur Nutzung. Das in Deutschland ansässige Einzelunternehmen ist unter Einbeziehung des in Amerika belegenen Grundstücks begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Das zur Nutzung überlassene Grundstück ist kein Verwaltungsvermögen, da A seinen Willen auch bei der in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässigen Kapitalgesellschaft durchsetzen kann. Für Nutzungsüberlassungen im Rahmen eines Konzerns vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c, s. auch Rz. 109.

Nach R E 13b.10 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2011 gehören Grundstücke, die eine Kapitalgesellschaft einer anderen im Rahmen einer **kapitalistischen Betriebsaufspaltung** überlässt, zu deren Verwaltungsvermögen. Die Grundsätze

zur Betriebsaufspaltung sollen keine Anwendung finden. Zur Begründung weist die Verwaltung darauf hin, es komme auf den unmittelbaren geschäftlichen Betätigungswillen des Gesellschafters an, dessen Geschäftsanteile Substrat eines unentgeltlichen Erwerbs waren. Damit soll wohl zum Ausdruck gebracht werden, der unmittelbare geschäftliche Betätigungswille scheitere daran, dass der Geschäftsführer der GmbH darüber entscheiden könne, ob und zu welchen Konditionen das Grundstück an die Besitzkapitalgesellschaft überlassen werde. Dies überzeugt nicht. Auch der Geschäftsführer einer GmbH ist Weisungen der Gesellschafterversammlung unterworfen. Die Gesellschafter beider Kapitalgesellschaften, die in der vorgenannten Weise durch Nutzungsüberlassung verbunden sind, werden in einer Betriebsaufspaltung unter Verwendung eines Besitzpersonenunternehmens ihre Interessen koordinieren und insoweit ihren geschäftlichen Betätigungswillen dem Geschäftsführer der Besitzkapitalgesellschaft gegenüber äußern. Soweit die Betriebsvermögensverschönerung von entscheidender Bedeutung ist, sollte überlegt werden, die Besitzkapitalgesellschaft vor einem unentgeltlichen Erwerb in eine Personengesellschaft formzuwechseln. Dabei sollten allerdings die ertragsteuerlichen Auswirkungen, insbesondere § 7 UmwStG, im Auge behalten werden.

- 97 Die **Rechtsfolge einer Betriebsaufspaltung** beschränkt sich darauf, dass das zur Nutzung überlassene **Grundstück kein Verwaltungsvermögen** ist. Dies darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass in Fällen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung anderes schädliches Verwaltungsvermögen vorliegen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn entweder der Anteil an Verwaltungsvermögen in der Betriebskapitalgesellschaft höher als 50 % ist (schädliches Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG) oder die unmittelbare Beteiligung des Erblassers/Schenkens am Nennkapital der Betriebskapitalgesellschaft die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreicht.

Beispiel:

A ist sowohl an der Besitzgesellschaft als auch an der Betriebskapitalgesellschaft mit 20 % beteiligt. Er ist jedoch in der Lage, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften gemeinsam mit anderen Gesellschaftern durchzusetzen. Das Grundstück ist zwar kein Verwaltungsvermögen. Andererseits ist die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft, trotz ihrer Einordnung als Sonderbetriebsvermögen im Besitzunternehmen, Verwaltungsvermögen, da die unmittelbare Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft nicht mehr als 25 % beträgt. Aufgrund der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (vgl. Rz. 71) ist der Anteil allein A zuzurechnen und bei ihm Verwaltungsvermögen.

Als Ausweg bietet es sich an, in diesen Fällen den Anteil an der Betriebskapitalgesellschaft im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens in der Rechtsform einer Personengesellschaft zu halten, weil es dann bei der Beurteilung des Verwaltungsvermögens nur noch darauf ankommt, ob die Kapitalgesellschaft ihrerseits einen Anteil von maximal 50 % an

Verwaltungsvermögen hat (Rz. 119 ff.). Denn würde die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft durch die Personengesellschaft hindurch den Gesellschaftern zugerechnet, wäre jede 100%ige Beteiligung einer Personengesellschaft, gleich welcher Rechtsform, mit 4 Gesellschaftern mit Anteilen von je 25 % in vollem Umfang Verwaltungsvermögen. Können sich die Gesellschafter nicht entschließen, die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft in das Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft zu übertragen, ist vorsorglich mit einer **Poolklausel** zu arbeiten, vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG.

Sonderbetriebsvermögen

98

Werden seitens des Gesellschafters, dessen Gesellschaftsanteil begünstigt übertragen wird, ein Grundstücksteil, grundstücksgleiche Rechte oder Bauten einem begünstigt übertragenen Rechtsträger in der Rechtsform der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen, ist das **Grundstück kein Verwaltungsvermögen**, da die Nutzungsüberlassung des Mitunternehmer an die Mitunternehmerschaft nicht als eine solche an Dritte gilt; R E 13b.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011. Durch die Verklammerung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil handelt es sich bei der **Nutzungsüberlassung** um einen „**Binnenumsatz**“. Voraussetzung ist allerdings, dass der Überlassende an derjenigen Gesellschaft, mit der die Nutzungsüberlassungsvereinbarung besteht, auch als Mitunternehmer iS des Ertragsteuerrechts beteiligt ist. Die Höhe der Beteiligung ist ohne Bedeutung. Die direkte Nutzungsüberlassung an eine Untergesellschaft etwa im Rahmen einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG schließt die Einordnung des überlassenen Grundstücks als Verwaltungsvermögen nicht aus.

Beispiel:

A ist Kommanditist der X-KG, die ihrerseits alleiniger Kommanditist der Y-KG ist. A überlässt der Y-KG ein Grundstück zur Nutzung. Es handelt sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen, da A das Grundstück nicht der Gesellschaft, an der er beteiligt ist (X-KG), zur Nutzung überlässt.

In diesen Fällen empfiehlt es sich, das Grundstück der X-KG zur Nutzung zu überlassen, die ihrerseits das Grundstück der Y-KG überlässt. Zwar schließt § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a aE ErbStG aus, dass es sich um Verwaltungsvermögen handelt, wenn eine Nutzungsüberlassung an Dritte erfolgt. ME handelt es sich jedoch bei der Tochtergesellschaft nicht um einen Dritten, sofern dieser das Grundstück zu eigenen betrieblichen Zwecken außerhalb einer Weitervermietung nutzt. Denn im Ergebnis soll die Nutzungsüberlassung zu Zwecken, die bei dem Nutzenden nicht seinerseits zu einer Tätigkeit führt, die das Wirtschaftsgut als Verwaltungsvermögen einstuft, begünstigt sein. Es ist dann allerdings zu fragen, warum dann nicht die direkte Nutzungsüberlassung an die Untergesellschaft möglich ist. Dies dürfte an dem

eindeutigen Wortlaut des Gesetzes scheitern, welches die Nutzungsüberlassung als Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft fordert, an welcher der Überlassende beteiligt ist. Eine einschränkende Auslegung ist nicht möglich, während der Begriff des „weiteren Dritten“ einschränkend ausgelegt werden kann. Dies hat allerdings zur Folge, dass der Begriff des „Dritten“ in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a aE ErbStG enger ausgelegt wird als im Rahmen der Beurteilung, ob überhaupt eine Nutzungsüberlassung vorliegt, die zu Verwaltungsvermögen führt (vgl. Rz. 90). Die Zusammenschau der Begünstigungen für Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen rechtfertigt allerdings diese unterschiedliche Auslegung.

99 Gleiches gilt auch bei einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung**.

Beispiel:

A und B sind im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu je 50 % in Miteigentum an dem Betriebsgrundstück und zu je 50 % an der Betriebs-GmbH & Co. KG beteiligt. A und B vermieten als Sonderbetriebsvermögen ein Grundstück an die Besitz-GbR, die es wiederum im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung der Betriebs-GmbH & Co. KG zur Nutzung überlässt.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes handelt es sich um Verwaltungsvermögen, da die Besitz-GbR weitervermietet und nicht selbst nutzt. Gleichwohl ist entscheidend, dass die nutzende GmbH & Co. KG mit der Besitz-GbR in einer Betriebsaufspaltung in der Variante der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung verbunden ist (zum Ertragsteuerrecht BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 – S 2241-42/98, BStBl. I 1998, 583 – Tz. 1; aus der Rspr. BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173), so dass die wertende Betrachtung beider Ausnahmetatbestände, nämlich Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung, zu dem Ergebnis führt, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt.

Wird in der Konstellation der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung der Anteil an der Betriebsgesellschaft **unentgeltlich** übertragen, ist dieser Vorgang zunächst durch den Verschonungsabschlag begünstigt, da der Grundbesitz kein Sonderbetriebsvermögen bei dieser, sondern aufgrund der vorrangigen Einordnung der Nutzungsüberlassung als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bei der Besitzunternehmung zu erfassen ist, die nicht mitübertragen wird. Wird umgekehrt nur der Anteil an der Besitzgesellschaft übertragen, ist zu beachten, dass sich in deren Sonderbetriebsvermögen in aller Regel auch der Anteil an der Betriebs-GmbH & Co. KG befindet. Es handelt sich zwar insofern bei dem überlassenen Grundbesitz nicht um Verwaltungsvermögen. Andererseits setzt der Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG („begünstigtes Vermögen“) voraus, dass „diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergeht“. Da in diesem Fall jedoch der Anteil an der Betriebs-GmbH & Co. KG zurück-

bleibt, scheidet die Begünstigung nicht am Verwaltungsvermögen, sondern an der fehlenden Fortsetzung der Eigentümerstellung am begünstigten Vermögen durch den Erwerber. Insofern ist in solchen Fällen darauf zu achten, dass **idealerweise beide Beteiligungen, somit sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen übertragen werden**. Auch in Erbfällen sollte sichergestellt werden, dass die gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen zur Vererbung der Gesellschaftsbeteiligungen einen „Gleichlauf“ der Vererbung vorsehen und zudem inhaltlich mit der Verfügung von Todes wegen abgestimmt sind.

Wird der **Grundbesitz** der Betriebspersonengesellschaft (regelmäßig GmbH & Co. KG) **nicht zu verkehrsüblichen Bedingungen** zur Nutzung **überlassen**, handelt es sich nicht um eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, sondern schlicht um **Sonderbetriebsvermögen** bei der Betriebs-GmbH & Co. KG. Hieraus folgt, dass die Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH & Co. KG nur dann begünstigt ist, wenn auch das Sonderbetriebsvermögen (Grundbesitz) mitübertragen wird. Insofern ist die erste Prüfungsstufe solcher Sachverhalte stets, ob es sich um eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung oder um Sonderbetriebsvermögen handelt, weil dies den Umfang der zwingend zu übertragenden Wirtschaftsgüter festlegt.

Rückausnahme der unschädlichen Nutzungsüberlassung: Weiterüberlassung an Dritte zur Nutzung (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a aE ErbStG)

100

Ein im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als Sonderbetriebsvermögen überlassenes Grundstück ist als Verwaltungsvermögen anzusehen, sofern dieses an einen Dritten, welcher nicht mit dem Nutzungsüberlassenden rechtlich oder wirtschaftlich verbunden ist, überlassen wird. Auf diese Weise sollen Missbräuche unterbunden werden, die drohen würden, wenn gezielt zur Nutzung überlassene Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen und anschließend an fremde Dritte weitervermietet würden.

Beispiel:

A vermietet ein Grundstück an die von ihm beherrschte A-GmbH, die es sogleich an den fremden Dritten B vermietet. Das Grundstück ist Verwaltungsvermögen.

Kein Dritter ist ein Arbeitnehmer des Betriebsunternehmens, welcher einen Teil des Grundstücks auch im Interesse des Vermieters zu eigenen Wohnzwecken nutzt (zB Hausmeisterwohnung).

Wird nur ein Grundstücksteil an einen Dritten weiter zur Nutzung überlassen, ist nur dieser Teil Verwaltungsvermögen. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander.

101

102 **Übergang der Rechtsstellung auf den Erwerber**

Bei der Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als Sonderbetriebsvermögen ist das Grundstück nur dann kein Verwaltungsvermögen, wenn die mit der Nutzungsüberlassung verbundene Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist. Dies bedeutet, dass der **Erwerber** neben dem Grundbesitz auch den Anteil des Erblassers/Schenkers am Besitzunternehmen bzw. bei Sonderbetriebsvermögen an der entsprechenden **Mitunternehmerschaft** infolge des Erwerbs ganz oder teilweise erwerben muss. Daher ist auf jeden Fall darauf zu achten, dass **nicht nur Anteile an der Besitzgesellschaft, sondern auch an der Betriebsgesellschaft übertragen** werden. Außerdem darf die Betriebsaufspaltung nicht erstmals in der Person des Erwerbers entstehen, da die erforderliche Rechtsstellung vom Übertragenden auf den Erwerber übergehen muss. Wird der Anteil eines Nur-Besitzgesellschafters übertragen, ist dies nicht begünstigt. Um die Begünstigung zu erreichen, ist der Besitzgesellschaftler vor Übertragung an der Betriebsgesellschaft zu beteiligen, und sei es auch mit einem Zwerganteil, falls damit infolge der ertragsteuerlichen Gruppentheorie auch sein Anteil zu Betriebsvermögen wird. Im Übrigen reicht es aus, dass ein begünstigter Erwerb iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegt, was immer dann der Fall ist, wenn auch Sonderbetriebsvermögen – und sei es auch nur unterquotal – auf den Erwerber übergeht (vgl. RE 13b.5 Abs. 3 Sätze 5, 6 ErbStR 2011).

- 102.1 In der Praxis werden **Besitz- und Betriebsgesellschaft** häufig **personell** voneinander **getrennt**, um möglichst lange steuerliches Besitzvermögen im Bereich des der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenen Grundbesitzes zu vermeiden. So kann etwa ein Ehepartner Eigentümer des Grundbesitzes sein, welcher an eine Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen wird, an welcher der andere Gesellschafter allein beteiligt ist. Der Erwerb des Grundbesitzes ist nicht von Erbschaftsteuer verschont, da kein Mitunternehmeranteil übergeht. Zur Erbschaftsteuervermeidung kann daher vor dem geplanten unentgeltlichen Rechtsübergang von beiden Ehepartnern eine gemeinsame Gesellschaft, bspw. in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, gegründet werden, in welcher beide Gesellschafter ihre bisherigen Unternehmen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringen. Die Übertragung ist ertragsteuerlich so zu werten, dass der Grundstückseigentümer vorbehaltlich § 23 EStG die stillen Reserven im Grundbesitz aufdecken kann, der Inhaber der Geschäftsanteile der Betriebsgesellschaft diese gem. § 24 UmwStG zu den bisherigen Anschaffungskosten übertragen kann. Anschließend können die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft unter Inanspruchnahme der Vergünstigung gem. § 13a ErbStG übertragen werden. Der Grundbesitz wird jedenfalls im Rahmen einer Nutzungsüberlassung im Konzern (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1

Satz 2 Buchst. c ErbStG) von der Einordnung als Verwaltungsvermögen ausgenommen.

Ausnahme 2: Nutzungsüberlassung in bestimmten Konstellationen der Betriebsverpachtung (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG) 103

Kein Verwaltungsvermögen sind in bestimmten Konstellationen der Betriebsverpachtung überlassene Grundstücke. Voraussetzung vom Ausschluss des Grundstücks als Verwaltungsvermögen ist, dass der **gesamte Betrieb verpachtet** ist. Es muss sich ferner um einen solchen handeln, welcher vor seiner Verpachtung, mithin als aktiver Betrieb, beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2, 3 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit) geführt hat. Im Rahmen der Verpachtung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft verpachtete Grundstücke bleiben somit Verwaltungsvermögen (vgl. aber Rz. 114).

Solche verpachteten Betriebe sind nicht begünstigt, die durch den Verpächter und/oder seinen Rechtsvorgänger zu keinem Zeitpunkt als Unternehmen iS des §§ 15, 18 EStG geführt wurden, dessen Tätigkeit und Umfang über die Vermögensverwaltung hinausging (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1b Satz 2 ErbStG), vgl. R E 13b.11 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. Nur auf diese Weise ist sichergestellt, dass nicht gezielt Verwaltungsvermögen vermieden wird, indem zunächst ein nicht begünstigtes Unternehmen vom Erblasser/Schenker erworben, verpachtet und anschließend unentgeltlich übertragen wird. Ist der Erblasser/Schenker hingegen selbst im Wege unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge Inhaber des verpachteten Betriebs geworden, steht dies einer eigenen gewerblichen Tätigkeit gleich, so dass hinsichtlich der zur Nutzung überlassenen Grundstücke Verwaltungsvermögen ausscheidet, wenn der Rechtsvorgänger einen gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb innehatte.

Als **Verwaltungsvermögen** und damit von der Ausnahme nicht erfasst gelten im Rahmen einer Verpachtung überlassene Grundstücke, wenn der **Hauptzweck** des Betriebs in der **Überlassung von Grundstücken**, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, es sich jedoch nicht um ein Wohnungsunternehmen gem. Buchst. d (vgl. Rz. 111 ff.) handelt. Somit werden vom Verwaltungsvermögen nur die Gesamtbetriebsverpachtungen ausgenommen, die historisch aus einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit entstanden sind und zusätzlich die nachfolgenden Voraussetzungen (alternativ) erfüllen:

- Der **Verpächter** des Betriebs hat im Zusammenhang mit der unbefristeten Verpachtung den **Pächter** durch **letztwillige Verfügung** oder rechtsgeschäftliche Verfügung als **Erben** eingesetzt (Variante 1). Unbefristet ist

ein Pachtvertrag, der nur durch Kündigung beendet werden kann, insbesondere keinen Termin enthält, an welchem das Pachtverhältnis ohne Kündigung endet.

- Die **Verpachtung** erfolgt zwar an einen **Dritten**, jedoch nur deshalb, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht fortführen kann und die **Verpachtung** auf höchstens 10 Jahre **befristet** ist. Diese Frist beginnt mit Vollendung des 18. Lebensjahres des Beschenkten (Variante 2).

Auf den ersten Blick ist erkennbar, dass der Gesetzgeber **Einzelfälle** im Blick hatte und kein in sich schlüssiges Gesamtkonzept anstrebt.

- 105 In der **1. Variante** ist **begünstigter Erwerber** nur der **Pächter**. Der Erwerb durch jede andere Person schließt die Annahme von Verwaltungsvermögen nicht aus. Selbst der Erwerb durch den Pächter ist nur begünstigt, wenn ein unbefristeter (gemeint ist nicht ein „unkündbarer“) Pachtvertrag zwischen Verpächter/Erblasser/Schenker und Pächter vorausgegangen ist. Die Erbeinsetzung des Pächters aufgrund **letztwilliger Verfügung** könnte zur Folge haben, dass nur der gewillkürte Erwerb von Todes wegen die Anordnung als Verwaltungsvermögen ausschließt, so dass der freigebige oder der Erwerb aufgrund gesetzlicher Erbfolge Verwaltungsvermögen nicht ausschließt. Diese Auffassung ist unzutreffend. Vielmehr sind auch freigebige Zuwendungen geeignet, die Annahme von Verwaltungsvermögen auszuschließen, wenn im fiktiven Erwerbsfall durch Tod am Tag des Vollzugs der Schenkung der Beschenkte zugleich als Erbe im Wege der Gesamtrechtsnachfolgers den verpachteten Betrieb erworben hätte. Nicht einsichtig ist, warum der Gesetzgeber sich dazu entschieden hat, nur den Erwerb von Todes wegen durch letztwillige Verfügung zu begünstigen. Durch teleologisch extensive Auslegung ist der Fall gleichzustellen, dass der Pächter den verpachteten Betrieb als gesetzlicher Alleinerbe erwirbt. Gleiches gilt, wenn der Erblasser den späteren Erwerber durch Erbvertrag zum Erben berufen hat und den verpachteten Betrieb nunmehr vorab freigebig übergibt. Ferner ist der Erwerb aufgrund Vermächtnisses gleichzustellen. Erbe iS der Rückausnahme ist als „Erwerber von Todes wegen“ zu lesen. Kein Erbe ist jedoch der Pflichtteilsberechtigte, da dieser gerade nicht den Grundbesitz erwirbt, sondern nur kraft Gesetzes den ihm zustehenden Geldanspruch (§ 2303 BGB).

Weitere Voraussetzung ist, dass der begünstigt erwerbende Pächter den Grundbesitz im Zusammenhang „**mit einer unbefristeten Verpachtung**“ nutzt, mithin kein befristeter Pachtvertrag besteht. Dies widerspricht jeder Praxis. Pachtverträge mit Verlängerungsoption sind der Regelfall. Soll es wirklich darauf ankommen, ob mehr oder weniger gedankenlos das Pachtverhältnis befristet oder unbefristet begründet wird? Die Verwaltung hat in R E 13b.11

ErbStR 2011 dieses Tatbestandsmerkmal nicht mehr zur Voraussetzung für die Verschonung gemacht. Hieraus lässt sich der Schluss ziehen, dass sie im Wege teleologischer Reduktion kein unbefristetes Pachtverhältnis fordert.

Eine Bindung der Verfügung von Todes wegen – etwa durch Erbvertrag – ist 106 nicht erforderlich. Selbst die einseitige, dem Erwerber zunächst unbekanntete letztwillige Verfügung ist ausreichend.

Unklar ist, welche rechtsgeschäftliche Verfügung der Gesetzgeber meint, da 107 eine Erbeinsetzung durch rechtsgeschäftliche Verfügung ausgeschlossen ist. Denn hierzu bedarf es stets einer Verfügung von Todes wegen. Um dem Gesetz einen Inhalt zu geben, ist unter der rechtsgeschäftlichen Verfügung die **Schenkung auf den Todesfall** nach § 2301 BGB zu verstehen, obwohl diese nicht zu einer Erbeinsetzung, sondern nur zu einer lebzeitigen Zuwendung führt.

In der **2. Variante** ist **Empfänger** des Erwerbs auf Grund eindeutigen Gesetzeswortlauts allein der **Beschenkte**. Der Erwerb von Todes wegen schließt die Anordnung als Verwaltungsvermögen daher unabhängig von der Person des Erwerbers nicht aus. Im Falle der freigebigen Zuwendung an den Beschenkten ist Voraussetzung für die Ausnahme von der Anordnung als Verwaltungsvermögen, dass ein **Pachtvertrag mit einem Dritten** besteht, welcher auf maximal **zehn Jahre** – im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und ggf. einer ausgeübten Verlängerungsoption – befristet ist und der Beschenkte den Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung noch nicht führen kann. Da die zehnjährige Frist bei minderjährigen Beschenkten mit Vollendung des 18. Lebensjahres des Beschenkten beginnt, ist davon auszugehen, dass der Beschenkte den Betrieb nur deshalb noch nicht führen kann, weil er im Zeitpunkt der Steuerentstehung das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Somit ist von einer Verwaltungsvermögen ausschließenden Betriebsverpachtung nicht mehr auszugehen, wenn der Beschenkte den verpachteten Betrieb nach Vollendung des 28. Lebensjahres unentgeltlich erworben hat, weil dann die zehnjährige Frist, gerechnet ab der Vollendung des 18. Lebensjahres, abgelaufen ist; vgl. R E 13b.11 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. 108

Es stört, dass das Gesetz **subjektive Elemente** enthält, wie „weil der Beschenkte den Betrieb **nicht führen kann**“. Die Absichten der Beteiligten sind für die steuerliche Beurteilung unerheblich. ME ist „**ungeeignet**“ nur der **Minderjährige**.

109 **Ausnahme 3: Nutzungsüberlassung im Konzern (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG)**

Überlässt eine Obergesellschaft **Grundbesitz** einem **konzernabhängigen Unternehmen** zur Nutzung, ist dieses **kein Verwaltungsvermögen**. Gleiches gilt, wenn eine Tochtergesellschaft den Grundbesitz an eine Einzelgesellschaft zur Nutzung überlässt, da bei der Bewertung des Anteils an der Obergesellschaft gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG (vgl. Rz. 119 ff.) ebenfalls zu prüfen ist, ob diese Tochtergesellschaften einen Anteil mehr als 50 % an Verwaltungsvermögen haben und insoweit das überlassene Grundstück kein Verwaltungsvermögen ist. Der überlassende und der nutzende Betrieb müssen zu einem Konzern iS des § 4h EStG (zur Definition des Konzerns *Loschelder* in Schmidt³⁵, § 4h EStG Rz. 27 ff. sowie BMF v. 4.7.2008 – IV C7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 59–69) gehören. Das Einkommensteuerrecht verwendet eine **weite Definition des Konzerns**. Nach § 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG ist ein Betrieb einem Konzern zuzurechnen, wenn er nach den maßgeblichen Rechnungslegungsstandards iS einer Konsolidierung in den handelsrechtlichen Abschluss eines Konzerns tatsächlich einbezogen wird, einbezogen werden könnte (mögliche Konsolidierung) oder die Finanz- und Geschäftspolitik zusammen mit anderen Betrieben einheitlich bestimmen werden kann (Beherrschungsverhältnis). Es reicht im Rahmen des § 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG aus, wenn nur eine der 3 genannten Voraussetzungen vorliegt. Der Konzernbegriff geht über den des Handelsrechts (vgl. etwa § 18 AktG, §§ 290 ff. HGB) hinaus. Dies führt dazu, dass insbesondere dann eine Beherrschung als ausreichendes Kriterium vorliegt, wenn eine natürliche Person Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften hält, die sie kraft Mehrheit beherrscht, oder eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und daneben als Alleingesellschafter eine GmbH beherrscht (vgl. *Loschelder* in Schmidt³⁵, § 4h EStG Rz. 29). Die **Abgrenzung** von einer **Betriebsaufspaltung** erfolgt in der Weise, dass es in diesem Fall an einem Konzern fehlt. Denn die Nutzungsüberlassung von Grundstücken an eine abhängige Gesellschaft begründet zwar ertragsteuerlich einen Gewerbebetrieb. Sie erreicht jedoch nicht die Schwelle einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit, die für die Annahme eines Konzernverhältnisses unverzichtbar ist; vgl. *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4h EStG Anm. 88 f. Ein solches liegt somit erst dann vor, wenn eine Mehrheitsbeteiligung zumindest an 2 Gesellschaften besteht.

Anders stellt sich die Situation im Rahmen der sog. **Einheitsbetriebsaufspaltung** dar, bei welcher die Besitzpersonengesellschaft alleiniger oder zumindest mehrheitlich beteiligter Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft ist. Bei dieser liegen zumindest die Voraussetzungen eines **steuerlichen Konzerns** iS des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG vor, da es sich um einen Betrieb iS der Norm handelt und dieser seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem anderen Be-

trieb, nämlich mit der Tochterkapitalgesellschaft, koordiniert. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil auf diesem Wege die Verschonung auch im Rahmen der Einheitsbetriebsaufspaltung erlangt werden kann.

Insbesondere stellt sich das Problem des Verwaltungsvermögens in Form der Anteile an den Betriebs-Kapitalgesellschaften nicht mehr, sind diese doch in der Besitzgesellschaft gebündelt, so dass sie kein Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG sind. Denn die Beteiligungsquote an der Betriebsgesellschaft liegt über der Mindestbeteiligungsquote von 25 %. Das gesetzgeberische Konzept ist damit auch beachtet. Denn auch in diesem Fall dient der Grundbesitz wie bei der „normalen“ Betriebsaufspaltung den Interessen eines aktiven Unternehmens, nämlich denen der Betriebskapitalgesellschaft.

Die ertragsteuerliche Einordnung als Konzern ist auch für das Erbschaftsteuerrecht maßgeblich, da in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c ErbStG auf einen Konzern iS des § 4h EStG verwiesen wird. Die weitere Nutzungsüberlassung an einen nicht konzernangehörigen Dritten ist schädlich.

Die Beteiligung des Überlassenden an dem nutzenden Betrieb ist somit nicht erforderlich. Entscheidend ist die Konzernzugehörigkeit beider Betriebe im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der X- sowie der Y-GmbH. Die X-GmbH überlässt der Y-GmbH ein Grundstück zur Nutzung. Beide Kapitalgesellschaften sind Bestandteil eines Konzerns, so dass bei der überlassenden Gesellschaft kein Verwaltungsvermögen ist.

Allerdings ist das Grundstück Verwaltungsvermögen, wenn der nutzende Betrieb es in der Weise nutzt, dass er es einem weiteren Dritten, der nicht zum Konzernkreis gehört, zur Nutzung überlässt. Spätestens auf der untersten Stufe des Konzerns ist eine Selbstnutzung erforderlich.

Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser/Schenker oder der Erwerber in der Lage ist, seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der Obergesellschaft, deren Anteile er überträgt, durchzusetzen. Auch bei Übertragung von wenig mehr als 25 % der Geschäftsanteile an einer Obergesellschaft handelt es sich um begünstigtes Vermögen, wenn zB unter Berücksichtigung der Konzernklausel die Obergesellschaft überwiegend Grundstücke an Beteiligungsgesellschaften überlässt und diese ihrerseits nicht mehr als 50 % als Verwaltungsvermögen haben. Die 50 %-Grenze bei den Beteiligungsgesellschaften gilt auch, wenn das Alternativmodell des § 13a Abs. 8 ErbStG in Anspruch genommen werden soll (vollständige Verschonung). Hieraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten:

Beispiel:

Bei einer Obergesellschaft besteht das Verwaltungsvermögen überwiegend aus Grundbesitz. Dieses wird an Tochtergesellschaften zur Nutzung überlassen, die ihrerseits mit einer ausreichenden Quote von Vermögen ausgestattet werden, welches kein Verwaltungsvermögen ist. Dieses Vermögen stammt aus den Beständen der Obergesellschaft. Durch die Nutzungsüberlassung der Grundstücke an eine Tochtergesellschaft gelten die Grundstücke nicht als Verwaltungsvermögen der Obergesellschaft. Haben die Tochtergesellschaften ihrerseits maximal 50 % Verwaltungsvermögen, ist der Erwerb der Anteile an der Obergesellschaft unter den weiteren Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigt.

111 Ausnahme 4: Wohnungsunternehmen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG)

Das BVerfG hat im Urt. v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50) die Rückausnahme für Wohnungsunternehmen nicht beanstandet. Man kann davon ausgehen, dass das Gericht diese Regelung für verfassungskonform hält. Eine Änderung im Gesetzgebungsverfahren der nächsten Monate ist nicht zu erwarten.

Kein Verwaltungsvermögen sind zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile und grundstücksgleiche Rechte, die gesamthänderisch gebundenes Betriebsvermögen einer Personengesellschaft sind oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, soweit der **Hauptzweck** des Betriebs in der **Vermietung von Wohnungen** iS des § 181 Abs. 9 BewG besteht. Die Vermietung von gewerblichen oder anderen nicht Wohnzwecken dienenden Immobilien ist unschädlich, wenn sie nicht den Hauptzweck des Betriebs bilden. Maßstab ist, ob die Summe der Wohnzwecken dienenden Grundstücke 50 % des Wertes aller Grundstücke, ermittelt nach dem BewG, überschreitet. Um die Tätigkeit zu dokumentieren, sollte auch in den Gesellschaftsvertrag des Wohnungsunternehmens aufgenommen werden, dass der Zweck der Gesellschaft in erster Linie in der Vermietung von Wohnungen nebst damit im Zusammenhang stehender Tätigkeiten, wie Serviceleistungen etc. steht. Dies ist zwar nur ein Indiz, welches jedoch im Rahmen einer Gesamtbetrachtung von Bedeutung sein kann; vgl. *Warlich/Kühne*, DB 2009, 2062.

Entscheidend ist jedoch die **Aufteilung der Grundstückswerte**. Offen und auch von R E 13b.13 ErbStR 2011 unbeantwortet gelassen ist, nach welchem Maßstab die Bewertung erfolgt. Da es zu untreffenden Ergebnissen käme, wenn ein Teil der Grundstücke nach dem Ertragswert, ein anderer Teil nach dem Vergleichswertverfahren bewertet würde, spricht viel dafür, im Grundsatz das **Ertragswertverfahren** für sämtliche Immobilien anzuwenden, so auch *von Cölln*, ZEV 2012, 133 (134). Dient der Betrieb im Hauptzweck der Vermietung von Wohnungen, sind sämtliche Grundstücke **kein Verwaltungsvermögen**,

auch soweit sie nicht Wohnzwecken dienen oder etwa selbst für Verwaltungszwecke des Wohnungsunternehmens genutzt werden. Unterhält das Wohnungsunternehmen mehrere Teilbetriebe, von denen nur einer auf den Erwerber übergeht, sind die Voraussetzungen, unter denen Verwaltungsvermögen ausgeschlossen ist, nur für diesen Betrieb zu prüfen, so zu Recht R E 13b.13 Abs. 2 Satz 5 ErbStR 2011; *Möhrle/Gerber*, DB 2011, 903 (904).

Der Umfang der Vermietung muss die **Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** iS des § 14 AO erfüllen. Dieses Tatbestandsmerkmal zielt in erster Linie darauf ab, die gewerblich geprägten Personengesellschaften, die Grundbesitz verwalten, ebenso dem Bereich des Verwaltungsvermögens zuzuschlagen wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften. Hingegen kann der Gesetzgeber nicht darüber hinwegsehen, dass Wohnungsunternehmen bei einem ausreichend umfangreichen Wohnungsbestand und über die Vermietung hinausgehenden Zusatzleistungen auch eine Sozialbindung über Arbeitsverhältnisse erfährt, die denen eines gewerblich produzierenden oder eines Dienstleistungsunternehmens in etwa gleichsteht. 112

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iS des § 14 AO setzt eine **Tätigkeit** voraus, die **über eine Vermögensverwaltung hinausgeht**; kritisch zu Recht *Möhrle/Gerber*, DB 2011, 903. Umfang und Anzahl der Immobilien sind ohne Bedeutung. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss für die Wohnungsvermietung als Hauptzweck erforderlich sein; so FG Düsseldorf v. 24.6.2015 – 4 K 2086/14 Erb, ZEV 2015, 602 (Ls.), Az. des BFH: II R 44/15. Auch eine Eintragung des Unternehmens etwa als Einzelunternehmen im Handelsregister nach § 1 Abs. 2 HGB kann nur indizielle Wirkung haben. Denn das Handelsregister prüft im Zweifel nicht nach, ob das Unternehmen einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Im Übrigen liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die Anforderungen an einen Gewerbebetrieb iS des § 15 EStG erfüllt sind (*Koenig* in *Koenig*³, § 14 AO Rz. 5 ff.). Insoweit unterscheidet sich allerdings der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von dem des Gewerbebetriebs dadurch, dass Ersterer allgemeiner ist und wirtschaftliche Tätigkeiten erfasst, die nicht als Gewerbebetrieb einzuordnen sind, insbesondere auch selbstständige Tätigkeit, aber auch die Nutzung eigenen Vermögens, soweit der Rahmen der Vermögensverwaltung überschritten wird (dazu sogleich). Es ist zu erwarten, dass die Rspr., die den Verschonungsnormen ohnehin eher skeptisch gegenübersteht, den Anwendungsbereich der Ausnahmenvorschrift eng auslegen wird. Hierfür spricht die erste zu dieser Sachfrage ergangene Entscheidung des FG Düsseldorf v. 24.6.2015 – 4 K 2086/14 Erb, ZEV 2015, 602 (Ls.), Az. des BFH: II R 44/15, in welcher das FG einer Kommanditgesellschaft, die über 37 Wohnungen, drei Teilzeitkräfte und Gewinne im mittleren fünfstel-

ligen Bereich bei Umsätzen im unteren sechsstelligen Bereich verfügte, den Charakter eines Wohnungsunternehmens abgesprochen hat. Die zentrale Begründung liegt darin, dass nach § 14 Satz 3 AO, auf welchen das ErbStG Bezug nimmt, die Wohnungsvermietung regelmäßig eine vermögensverwaltende Tätigkeit darstelle, so dass an eine Gewerblichkeit hohe Anforderungen zu stellen seien. Die Bestätigung durch den BFH käme nicht unerwartet. Auch nach Meinung des FG München im Urt. v. 8.7.2015 (FG München v. 8.7.2015 – 4 K 360/12, EFG 2015, 677) ist der Begünstigungstatbestand und damit die Rückausnahme von der Einordnung des Grundbesitzes als Verwaltungsvermögen eng auszulegen. Im entschiedenen Fall war eine GbR Eigentümerin von 45 Grundstücken und 37 Garagen, ohne weitere Tätigkeiten zu entfalten, die auf eine Gewerblichkeit hinwiesen. Die Tendenz der Finanzgerichte geht erkennbar dahin, den Begriff des Wohnungsunternehmens unter Hinweis auf § 14 AO eng auszulegen. Dies sollte die Praxis veranlassen, Unternehmen mit wirtschaftlichen Aktivitäten, insbesondere einer aktiven Marktpräsenz durch Anzeigen, Akquisition neuer Grundstücke etc. auszustatten, zumindest wenn die Zahl der Wohnungen unter dem Regelbeispiel der Finanzverwaltung von 300 Wohnungen liegt. Garagen sind – weil für Wohnzwecke nicht geeignet – nicht mitzuzählen.

Die **Finanzverwaltung** hat in R E 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011 **Indizien** aufgestellt, die für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen. Genannt sind der Umfang der Geschäfte, die Unterhaltung eines Büros, eine Buchführung zur Gewinnermittlung, eine umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung von Geschäften, Bewerbung der Tätigkeit sowie das Anbieten der Dienstleistung bzw. der Produkte einer breiten Öffentlichkeit gegenüber. Es ist sicherlich verdienstvoll, auf diese Weise die unbestimmte Vorschrift zu präzisieren. Gleichwohl ist festzuhalten, dass damit die Probleme nicht gelöst sind. Denn auch die vorstehenden Begriffe wie Umfang der Geschäfte sowie Bewerbung der Tätigkeit müssen durch **wertende Betrachtung** erst gefüllt werden; zu optimistisch *Klose*, NWB 2011, 3682. Gleichwohl ist aus den Indizien abzuleiten, dass ein gewisser „**Professionalisierungsstandard**“ erreicht werden muss, der über die klassischen Tätigkeiten hinausgeht, die Vermieter kleinerer Einheiten für die Verwaltung von Wohnungen aufwenden müssen. Hinsichtlich des Umfangs des Geschäftes kann uU auf § 1 Abs. 2 HGB hingewiesen werden. Danach erfordert ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb eine gewisse Mindestgröße und einen gewissen Mindestumsatz, welcher auf 250 000 Euro geschätzt wird. Die umfangreiche Organisationsstruktur dürfte dann gegeben sein, wenn kaufmännisch vorgebildete Personen als Mitarbeiter beschäftigt werden; so zu Recht *von Colln*, ZEV 2012, 133 (135). Kein Anbieten der Dienstleistung einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber ist gegeben, wenn Wohnungen nur an bestimmte Personenkreise, wie die

Mitarbeiter eines angrenzenden Unternehmens, vermittelt werden. Im Übrigen ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen, wie sie etwa auch bei der Mitunternehmerstellung bekannt ist. Die Zahl der Grundstücksgeschäfte spielt keine Rolle. Es geht um die Vermietung von Grundbesitz, nicht um Grundstückshandel; vgl. BFH v. 5.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809. Auch die Mitarbeiterzahl ist nur ein Indiz, welches allerdings bei den einzelnen Kriterien wie der kaufmännischen Struktur des Unternehmens von Bedeutung sein kann, nicht jedoch muss.

Die Anforderungen an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sollten nicht unterschätzt werden. **Regelmäßig** ist allerdings die **Vermietung und Verpachtung** von unbeweglichem Vermögen, wie sie Zweck des Wohnungsunternehmens sein muss, eine typische **Vermögensverwaltung**, die nur dann zur Gewerblichkeit führt, wenn **wesentliche Zusatzleistungen** hinzutreten. Die Vermietungsleistung muss erheblich vom Typ einer auf Dauer angelegten Vermögensnutzung abweichen (Einzelheiten bei *Koenig* in *Koenig*³, § 14 AO Rz. 23). Wie schon bei der Abgrenzung im Bereich der gewerblichen von der vermögensverwaltenden Tätigkeit iS des EStG ist entscheidend, ob die Fruchtziehung im Vordergrund steht (Vermögensverwaltung) oder die kurzfristige Umschichtung des Vermögens (Gewerbebetrieb und damit häufig wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Im Bereich des für die ErbSt maßgebenden Tatbestandes der Vermietung von Wohnungen als Hauptzweck ist diese regelmäßig als Vermögensverwaltung einzuordnen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausschließt (vgl. § 14 Satz 3 AO). Auch die Erbringung von Instandhaltungsleistungen durch den Nutzungsüberlassenden begründet noch keine eine Vermögensverwaltung überschreitende Tätigkeit, da dies eine typische Tätigkeit ist, die dem Vermieter obliegt (*Seer* in *Tipke/Kruse*, § 14 AO Rz. 12). Nur weitere Tätigkeiten im Rahmen des Unternehmens, die grundstücksbezogen sind, jedoch über übliche Vermietertätigkeiten hinausgehen, lassen die vermögensverwaltende Tätigkeit in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb umschlagen. Als Beispiele mögen Maklertätigkeiten, Hausmeister-tätigkeiten auch außerhalb von Vermieterpflichten und WEG-Verwaltungen für einen anderen Immobilienbestand etc. gelten. Liegen solche Leistungen nicht vor, ist von einer Vermögensverwaltung auch dann auszugehen, wenn der betroffene Immobilienbestand eine kaufmännische Verwaltung erfordert.

Allerdings ist zu beachten, dass mit einer über eine vermögensverwaltende Tätigkeit hinausgehenden Tätigkeit uU auch die Gefahr einer **gewerblichen Tätigkeit** droht, die dann zur Gewerbesteuerpflicht führt. Da diese nicht nur die

[Anschluss S. 137]

Nutzungsüberlassung zum Gegenstand hat, sondern auch noch weitere Leistungen geschuldet werden, wird vermutlich nicht die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 GewStG zur Anwendung kommen. Vor- und Nachteile sind daher sorgfältig abzuwägen. *Ivens*, DStR 2010, 2168, vertritt mit durchaus überzeugenden Gründen die Auffassung, dass selbst über reine Vermietungstätigkeiten hinausgehende, die Grundstücksüberlassung verstärkende Tätigkeiten wie Reinigung, Bewachung etc. keinen in kaufmännischerweise eingerichteten Geschäftsbetrieb begründen. Dem Autor ist insofern Recht zu geben, als noch in diesem Fall zumindest ein derart großer eigener Wohnungsbestand hinzukommen muss, dass die Summe der Nebenleistungen quasi ein Unternehmen erfordert, in welchem eine Anzahl an Mitarbeitern beschäftigt wird, die schon zur Beachtung der Lohnsummenregelung (mehr als 20 Mitarbeiter) zwingt. Eine andere Auffassung wäre auch insofern bedenklich, als mit einer steigenden Zahl an Wohnungen ohne eine zugleich vorhandene Sozialbindung über Arbeitsplätze derjenige begünstigt würde, der einen sehr hohen Wohnungsbestand hat. Dies liefe dem System der Erbschaftsteuer als einer Steuer, die an die eingetretene Bereicherung anknüpft, eklatant zuwider.

Gewisse Leitlinien lassen sich sicherlich formulieren: Unternehmen, die eine Mitarbeiterzahl haben, die sie unter das Kündigungsschutzgesetz fallen lässt, erfordern häufig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gleiches gilt auch, wenn die Buchführungsgrenzen der §§ 140 ff. AO, jedoch nur bezogen auf die Umsätze außerhalb der Vermietung von Wohnungen, erreicht sind.

Nach R E 13b.13 Abs. 4 ErbStR 2011 liegt ein Wohnungsunternehmen auch dann vor, wenn ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** erforderlich ist, dieser jedoch nicht von dem Wohnungsunternehmen selbst, sondern **von einem beauftragten Dritten betrieben** wird. Mit anderen Worten: Handelt es sich in Anbetracht der Anzahl der Wohnungen und der dem Dritten gegenüber zu erbringenden weiteren Leistungen um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, muss sich keinesfalls der begünstigt erwerbende Stpfl. als Inhaber dieses Unternehmens selbst – natürlich über angestellte Mitarbeiter – diesen Aufgaben widmen. Er kann dies durch einen Geschäftsbesorgungsvertrag auf Dritte verlagern. Voraussetzung ist aber stets, dass es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Die Verwaltung schafft nur insofern Erleichterung, als dieser nicht vom begünstigt übertragenen Unternehmen selbst betrieben werden muss. Auch die Verwaltung des Wohnungsbestandes über eine Betriebsaufspaltung ist in der Person des Besitzunternehmers begünstigt, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist und die Aufgaben von der Kapitalgesellschaft wahrgenommen werden.

Nach R E 13b.13 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 ist von einem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** regelmäßig auszugehen, wenn das Unternehmen **mehr als** 112.1

300 eigene Wohnungen hält (**Nichtaufgriffsgrenze**). Maßgebend ist die Wohnungszahl im Besteuerungszeitpunkt. Es kann daher anzuraten sein, vor diesem Termin Wohnungen hinzu zu erwerben. Als exzessive Ausnutzung von Gestaltungsmöglichkeiten iS von Rz. 292 des Urts. des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, kann dies nicht angesehen werden, da die Entscheidung das Wohnungsunternehmen in keiner Weise erwähnt. Damit ist auch kein Urteil darüber verbunden, ob 300 Wohnungen erforderlich sind oder nicht. Es ist nicht auszuschließen, dass das BVerfG auch mit einem geringeren Bestand an Wohnungen einverstanden wäre.

Ab der Zahl 300 entfällt die Prüfung, ob die in den Richtlinien genannten Indizien für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorliegen. Die Zahl hat wie jede Nichtaufgriffsgrenze eine gewisse Willkürlichkeit für sich. Andererseits ist nicht zu leugnen, dass bei einem derart umfangreichen Wohnungsbestand kaufmännische Tätigkeiten erforderlich sind, um die Wohnungen optimal durch Vermietung nutzen zu können. Die **Wohnungsgröße** ist **ohne Bedeutung**. Aber auch 301 Ein-Zimmer-Apartements bilden einen ausreichenden, nämlich einen Geschäftsbetrieb erfordernden Wohnungsbestand. In der Praxis ist daher davon auszugehen, dass ab dieser Größe die Finanzverwaltung den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb annehmen wird, während bei einem Wohnungsbestand unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze die Voraussetzungen für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Einzelfall dargelegt und ggf. auch nachgewiesen werden müssen.

- 113 Die in der Praxis verbreitete **gewerblich geprägte Personengesellschaft**, deren Gegenstand Vermietung von Wohnungen ist, ist **nur ausnahmsweise ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**. Wie soeben ausgeführt, ist der Umfang der vermieteten Wohnungen ohne Bedeutung, wenn die Vermietung im Vordergrund der Tätigkeit des Unternehmens steht. Daher sind nur die seltenen Sachverhalte einem Wohnungsunternehmen gleichzustellen, in welchen der Geschäftsbetrieb derart umfangreich ist, dass auch über Instandhaltungsleistungen hinausgehende Serviceleistungen an Mieter oder Dritte erbracht und hierfür zumindest auch Mitarbeiter außerhalb des kaufmännischen Bereichs wie Hausmeister, Handwerker etc. beschäftigt werden.

Zutreffend ist der Hinweis von *Möhrle/Gerber*, DB 2011, 903, wonach der Kaskadeneffekt genutzt werden kann, indem gezielt ein Wohnungsunternehmen in eine Tochtergesellschaft verlagert wird, um damit durch den auf jeder Beteiligungsstufe durchzuführenden Verwaltungsvermögenstest auch Nichtverwaltungsvermögen übertragen zu können, ohne die Vergünstigung in Frage zu stellen; vgl. Rz. 124.

Ausnahme 5: Dritten zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG)

114

Kein Verwaltungsvermögen sind Grundstücke, die aus einem begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) einem Dritten zur Nutzung überlassen werden, R E 13b.14 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011. Damit wird erreicht, dass bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, welcher über **verpachtete Grundstücke** verfügt – dies dürfte häufig der Fall sein –, die verpachteten Grundstücke **nicht als Verwaltungsvermögen gelten**. Gleiches gilt, wenn die Grundstücke nicht an verschiedene Dritte zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen werden, sondern es sich um eine Betriebsverpachtung im Ganzen handelt; vgl. R E 13b.14 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011. Der Erlass geht insoweit noch weiter: Werden Grundstücke maximal bis zu 15 Jahren an andere Land- und Forstwirte zur Nutzung überlassen, wird vermutet, dass es sich um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen handelt. Der Nachweis, dass dies nicht zutrifft, obliegt dem Finanzamt; vgl. R E 13b.14 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011. Diese Regelung, die erkennbar darauf ausgerichtet ist, land- und forstwirtschaftliches Vermögen von der Erbschaftsteuer freizustellen, hat die Prüfung des BVerfG im UrT. v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 199) unbeanstandet passiert, was erstaunt. Denn das BVerfG legt auf eine gleichheitsgemäße Besteuerung Wert und die Nutzungsüberlassung land- und forstwirtschaftlicher Flächen an Dritte hat keinen unternehmerischen Hintergrund mehr.

b) Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG)

Verwaltungsvermögen sind im begünstigten Vermögen enthaltene Anteile an **Kapitalgesellschaften**, wenn die Beteiligung die **Mindestbeteiligungsquote** von mehr als 25 % **nicht erreicht**. Dies gilt nicht, wenn es sich bei dem begünstigt übertragenen Rechtsträger um ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut iS des § 1 Abs. 1, 1a KWG oder ein Versicherungsunternehmen handelt, welches der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt.

115

Die **Prüfung ist entbehrlich**, wenn der betroffene Anteil zwar die Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht, jedoch entweder in eine **Poolvereinbarung** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG oder in einen Konzern unter einheitlicher Leitung eingebunden ist. Letzteres ist der Fall, wenn der betreffende Gesellschafter zwar die Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht, sich jedoch gemeinsam mit anderen Personen außerhalb eines Poolvertrags zu einer Gesellschaft (regelmäßig Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zusammengeschlossen hat, die die Anforderungen an ein herrschendes Unternehmen iS des Konzernrechts

erfüllt; vgl. hierzu aus gesellschaftsrechtlicher Sicht *Lutter/Hommelhoff*¹⁸, Anh. 13 GmbHG Rz. 7 ff.

Durch § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG soll verhindert werden, die Begünstigung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften dadurch zu erreichen, dass sie vor unentgeltlicher Übertragung in eine Personengesellschaft übertragen werden und Gegenstand der Übertragung der quotenunabhängig begünstigte Anteil an der Personengesellschaft ist oder die Beteiligung von weniger als 25 % in eine andere Kapitalgesellschaft im Wege der Sacheinlage oder Sachkapitalerhöhung übertragen oder eingelegt wird. Dies kann – wie bei der direkten Beteiligung – dazu führen, dass auch solche Anteile als Verwaltungsvermögen gelten, die die Mindestbeteiligungsquote nicht erreichen, jedoch an einem Unternehmen bestehen, welches ausschließlich unternehmerisch tätig ist und mithin kein nennenswertes Verwaltungsvermögen hat. Denn eine weitere Prüfung, ob die Beteiligungsgesellschaft die Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 % übersteigt, findet nicht statt.

Beispiel:

A ist Gesellschafter der X-GmbH mit einer Beteiligung von 25 %. Er legt diese in die Y-GmbH & Co. KG ein, an welcher er mit 50 % beteiligt ist. Die X-GmbH hat einen Verwaltungsvermögensanteil von 15 %. Der unentgeltliche Erwerb des Kommanditanteils des A erfasst begünstigtes Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Bei der Prüfung der Verwaltungsvermögensquote der Y-GmbH & Co. KG ist deren Anteil an der X-GmbH Verwaltungsvermögen. Im Einzelfall ist A statt zur Einlage in ein Betriebsvermögen zu einer Poolvereinbarung zu raten (vgl. Rz. 117, Rz. 64 ff.), vgl. auch das Beispiel in H E 13b.15 ErbStH.

- 116 Bei der Ermittlung der Beteiligungsquote werden wie schon im Rahmen des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (direkte Beteiligung) nur **unmittelbar gehaltene Beteiligungen** mitgezählt. Maßgeblich ist die Beteiligung am Nennkapital.

Anteile am Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters werden mit denen weiterer Gesellschafter nicht addiert, es sei denn, es liegt eine Poolvereinbarung vor. Konsequenz, aber doch kleinlich ist die Auffassung der Verwaltung in R E 13b.15 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011, wonach bei Anteilen teilweise im **Gesamthandsvermögen** und teilweise im **Sonderbetriebsvermögen** die **Beteiligungsgrenzen** sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes Sonderbetriebsvermögen **getrennt zu prüfen** sind. Dies sollte die Praxis veranlassen, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften Farbe zu bekennen und sie entweder generell als Sonderbetriebsvermögen zu halten oder ins Gesamthandsvermögen zu übertragen. Auf diese Weise wird die Mindestbeteiligungsquote leichter erreicht. In aller Regel empfiehlt es sich, die Anteile im Gesamthandsvermögen zu halten, weil sich bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft die Beurteilung auf die Ebene der Personengesellschaft

verschiebt, während bei Sonderbetriebsvermögen die Beteiligten getrennt zu betrachten sind.

Beispiel:

Die X-GmbH & Co. KG ist zu 50 % an der Y-GmbH beteiligt. Kommanditisten der X-GmbH & Co. KG sind A und B zu je 50 %. Die Beteiligung im Gesamthandsvermögen führt dazu, dass sie kein Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG sind. Es bleibt dann nur noch die Frage, ob der Anteil an Verwaltungsvermögen in der Kapitalgesellschaft höher als 50 % ist. Wäre die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen von A und B, würde sie nur 25 % des Stammkapitals betragen. Unabhängig von der Zusammensetzung des Vermögens der GmbH würde es sich schon wegen der nicht erreichten Mindestbeteiligungsquote um Verwaltungsvermögen handeln.

Erreicht der Anteil am Nennkapital die Mindestbeteiligungsquote nicht, besteht die Möglichkeit, die Beteiligung im Vermögen des begünstigt übertragenen Rechtsträgers an dieser Kapitalgesellschaft durch eine **Poolklausel** mit den Anteilen anderer Gesellschafter zu verbinden, so dass nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die Beteiligung derjenigen gleichzustellen ist, die die Mindestbeteiligungsquote erreicht (vgl. Rz. 64 ff. sowie Rz. 115). 117

Die Aufhebung der Poolvereinbarung führt zur Nachsteuer, nicht jedoch dazu, dass die Beteiligung rückwirkend, dh. im Besteuerungszeitpunkt, zu Verwaltungsvermögen wird; so R E 13b.15 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011. Diese Aussage ist in manchen Fällen von unschätzbare Bedeutung. Denn würde die Aufhebung der Poolvereinbarung den Anteil rückwirkend zum Verwaltungsvermögen machen, würde rückwirkend uU die Verschonung in vollem Umfang entfallen. 117.1

Beispiel:

Im Vermögen der X-KG befindet sich ein Anteil von 20 % an der Z-GmbH, welcher mittels einer Poolabrede gebunden ist. Nur auf diese Weise wird die Betriebsvermögensverschonung erlangt. Würde die Aufhebung der Poolvereinbarung dazu führen, dass die Beteiligung im Besteuerungszeitpunkt Verwaltungsvermögen wäre, würde uU die Betriebsvermögensverschonung von 85 bzw. 100 % vollständig entfallen.

Die Wirkungen der Aufhebung der Poolvereinbarung beschränken sich somit auf den Wegfall des Verschonungsabschlags bezogen auf diesen Gesellschaftsanteil, und auch nur pro rata temporis. Daher sollten in der Praxis Poolvereinbarungen bei Anteilen, die die Mindestbeteiligungsquote nicht erreichen, Gestaltungsalltag sein, wenn nur auf diese Weise die Betriebsvermögensverschonung gewährt wird.

Die **Mindestbeteiligungsquote** von **mehr als 25 %** an Kapitalgesellschaften gilt sowohl für die Prüfung des Verwaltungsvermögensanteils begünstigt übertragener Kapitalgesellschaftsanteile als auch von Personengesellschaftsanteilen. Die Prüfung ist **auf allen Beteiligungsstufen** durchzuführen. 118

Beispiel:

A erwirbt unentgeltlich 50 % der Anteile an der X-GmbH, die ihrerseits mit 50 % an der Y-GmbH, diese mit 20 % an der Z-GmbH beteiligt ist. Im Rahmen der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote der Y-GmbH ist die Beteiligung an der Z-GmbH einzubeziehen. Dies kann zu einem hohen Anteil an Verwaltungsvermögen bei der Y-GmbH führen, was wiederum auf die Verwaltungsvermögensquote bei der X-GmbH durchschlagen kann.

c) Beteiligungen an anderen Gesellschaften mit Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG)

- 119 Wird der Anteil an einem begünstigten Rechtsträger iS des § 13b Abs. 1 ErbStG übertragen, ist bei der Prüfung, ob das **Verwaltungsvermögen** dieses Rechtsträgers mehr als 50 % des Wertes des Betriebs beträgt, der **Beteiligungsbesitz** besonders zu prüfen. Nach § 13b Abs. 2 Sätze 6, 7 ErbStG gilt dies auch bei der Übertragung des Gesellschafteranteils an einer Kapitalgesellschaft. „Betrieb“ iS des Gesetzes ist derjenige eines Personunternehmens ebenso wie derjenige einer Kapitalgesellschaft. Da die nahe liegende Gestaltung, Verwaltungsvermögen in **Tochtergesellschaften** auszugliedern, eingeschränkt werden soll, ist auf der Ebene der Tochtergesellschaften zu prüfen, ob bei dieser der **Anteil** des Verwaltungsvermögens **mehr als 50 % des Wertes ihres Betriebs** ausmacht. Ist dies der Fall, gilt die Beteiligung auf der Ebene des begünstigt übertragenen Unternehmens als Verwaltungsvermögen. Der Gesetzgeber hat sich nicht dazu entschlossen, quasi im Wege einer Konsolidierung sämtliche Wirtschaftsgüter von Tochtergesellschaften dem begünstigt übertragenen Unternehmen zuzurechnen. Es bleibt bei der rechtlichen Selbstständigkeit der Tochtergesellschaft, jedoch mit der Maßgabe, dass die Zusammensetzung deren Vermögens letztlich über die Verwaltungsvermögensquote bei den begünstigt übertragenen Unternehmen (Muttergesellschaft) mitentscheidet.
- 120 Erfasste Beteiligungen iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG sind solche an **Personengesellschaften**, gleich ob gewerblich tätig oder gewerblich geprägt, und an **freiberuflichen Gesellschaften**, und zwar unabhängig vom Sitz oder der Geschäftsleitung dieser Gesellschaften. Somit ist auch jede **ausländische Gesellschaft** in die Beurteilung der Verwaltungsvermögensquote mit einzubeziehen. Die praktischen Probleme bei ausländischen Beteiligungen liegen auf der Hand. Sie bestehen in erster Linie darin, dass bei der Wertermittlung ein in sich schlüssiges – weil dem Vergleich mit inländischen Unternehmen entsprechendes – Ergebnis nur erreicht werden kann, wenn sowohl für die Bewertung des Betriebs als auch des Verwaltungsvermögens deutsches Recht zur Anwendung kommt. Das ausländische Unternehmen muss nach den Vorschriften des ErbStG und des BewG bewertet werden. Auf gesellschaftsrechtlicher Ebene ist

zu prüfen, ob und inwieweit entsprechende Auskunfts- und Einsichtsrechte eines Beteiligten einer Muttergesellschaft bestehen, soweit sich diese auf erforderliche Unterlagen von Tochter-, uU auch nachgelagerten Gesellschaften beziehen.

Dem Verwaltungsvermögenstest müssen sich auch **Kapitalgesellschaften** unterziehen, die nicht unter § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG fallen, bei denen also die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens mehr als 25 % beträgt; vgl. § 13b Abs. 2 Satz 6 ErbStG. Kapitalgesellschaften sind auch solche, die nicht im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder im EWR ansässig sind. 121

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist alleinige Gesellschafterin der X-AG mit Sitz in der Schweiz. Bei Beurteilung der Verwaltungsvermögensquote der inländischen A-GmbH ist zu prüfen, ob das anteilige Verwaltungsvermögen der schweizerischen X-AG mehr als 50 % deren Werts beträgt. Ist dies der Fall, gilt die Beteiligung an der schweizerischen X-AG bei der inländischen A-GmbH als Verwaltungsvermögen und ist somit uU gemeinsam mit weiterem Verwaltungsvermögen mit der Summe der gemeinen Werte dem Ertragswert der A-GmbH gegenüberzustellen.

Die Ermittlung des Anteils des Verwaltungsvermögens bei Beteiligungsgesellschaften erfolgt wie bei den Gesellschaften, in deren Verwaltungsvermögenstest sie einbezogen werden, nach dem System des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG (Vergleich Ertragswert Betrieb mit dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens). Dies hat die für die Praxis unangenehme Konsequenz, dass bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote von **Tochtergesellschaften** auch **deren Beteiligungsbesitz** (Enkel-, Urenkelgesellschaften) mit einzubeziehen ist mit der Folge, dass auch insoweit zu prüfen ist, ob dieser Beteiligungsbesitz seinerseits nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, 3 ErbStG einen zu hohen Anteil an Verwaltungsvermögen hat. Denn die Quote ist auf jeder Stufe zu ermitteln und auch festzustellen (vgl. § 13b Abs. 2a ErbStG). 122

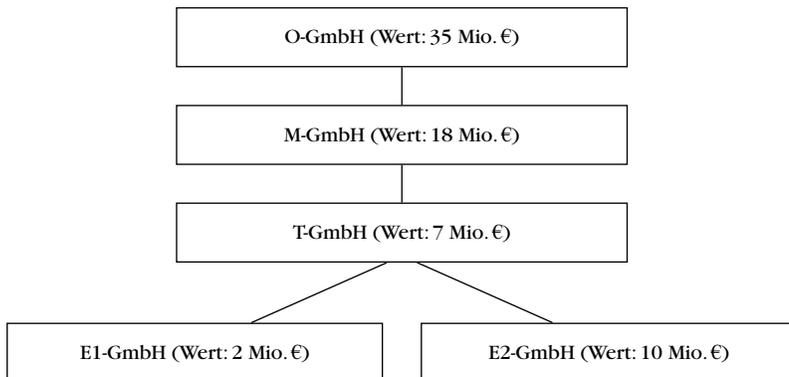
Ist ein Anteil an einer Personengesellschaft Gegenstand der Prüfung, ist das Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen, da es Bestandteil des Mitunternehmeranteils ist. 123

Überschreitet das Vermögen der Tochtergesellschaft den unschädlichen Rahmen von max. 50 % an Verwaltungsvermögen, ist die Beteiligung bei der Muttergesellschaft in vollem Umfang deren Verwaltungsvermögen zuzurechnen. Ist der Test in dem Sinne erfolgreich, dass der Anteil an Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze nicht überschreitet, ist die Beteiligung bei der Muttergesellschaft in vollem Umfang kein Verwaltungsvermögen. Grundlage ist ein „**Alles-oder-nichts-Prinzip**“, was das BVerfG im Urt. v. 17.12.2014 (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 246) für verfassungswidrig 124

hält. Hieraus folgt ferner, dass bei mehrstufigen Strukturen die Beurteilung an der untersten Stufe beginnen muss, da deren Einordnung als Verwaltungsvermögen die Prüfung auf der jeweils nächst höheren Stufe beeinflusst. Hieraus können sich sog. **negative Kaskadeneffekte** ergeben, wenn auf einer unteren Stufe überwiegendes Verwaltungsvermögen vorliegt, welches dann die nächsthöheren Stufen „infiziert“.

Hierzu folgendes Beispiel (nach *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 147 [152]):

Übertragen wird die gesamte Beteiligung an der O-GmbH. Diese ist zu 100 % an der M-GmbH beteiligt, die M-GmbH zu 100 % an der T-GmbH und diese jeweils zu 100 % an der E1-GmbH und E2-GmbH. Alle Konzerngesellschaften sind operativ tätig. Die Werte der Gesellschaften (jeweils ohne Berücksichtigung der Tochtergesellschaften!) sind in der folgenden Abbildung angegeben. Die E2-GmbH soll – als einzige – Verwaltungsvermögen im Wert von 6 Mio. Euro besitzen.



Die rechnerische Prüfung fängt unten an. Die E2-GmbH stellt aus der Sicht der T-GmbH Verwaltungsvermögen dar, da bei der E2-GmbH das Verwaltungsvermögen überwiegt ($6 \text{ Mio. Euro} / 10 \text{ Mio. Euro} = 60\%$). Damit wird bei der T-GmbH Verwaltungsvermögen im Wert von 10 Mio. Euro fingiert (Wert der Beteiligung an der E2-GmbH). Die T-GmbH hat einen eigenen Wert von 7 Mio. Euro und Beteiligungen im Wert von 12 Mio. Euro – insgesamt also 19 Mio. Euro. Das Verwaltungsvermögen beträgt dabei mehr als 50 % des Unternehmenswertes ($10 \text{ Mio. Euro} / 19 \text{ Mio. Euro} > 50\%$). Damit zählt auch die gesamte Beteiligung an der T-GmbH im Wert von 19 Mio. Euro bei der M-GmbH zum Verwaltungsvermögen. Auf der Ebene der M-GmbH übersteigt der Wert des Verwaltungsvermögens (19 Mio. Euro) 50 % des Unternehmenswertes ($18 \text{ Mio. Euro} + 19 \text{ Mio. Euro} = 37 \text{ Mio. Euro}$). Damit zählt die Beteiligung an der M-GmbH bei der O-GmbH zum Verwaltungsvermögen. Aber auch dort wird der Verwaltungsvermögenstest nicht bestanden, da das Verwaltungsvermögen (37 Mio. Euro) die Hälfte des Unternehmenswertes ($35 \text{ Mio. Euro} + 37 \text{ Mio. Euro} = 72 \text{ Mio. Euro}$) überwiegt. Im Ergebnis sind die Anteile an der O-GmbH nicht begünstigt, obwohl bei

der konsolidierten Betrachtung nur rd. 8 % des Vermögens Verwaltungsvermögen darstellen. Durch das „Alles-oder-nichts“-Prinzip kommt es zu einer mehrstufigen Infizierung von „gesunden“ Beteiligungen durch Verwaltungsvermögen.

Umgekehrt kann sich ein positiver Effekt ergeben, wenn durch Ausgliederung von Vermögen auf Tochtergesellschaften oder nachfolgende Gesellschaften gezielt Vermögen, welches auf der obersten Stufe Verwaltungsvermögen wäre, in nachgeordnete Rechtsträger ausgegliedert wird, die ihrerseits selbst unter Einbeziehung des auf sie übergegangenen Verwaltungsvermögens den Verwaltungsvermögenstest bestehen. 125

Beispiel:

Im Vermögen der A-GmbH, deren Anteile begünstigt übertragen werden sollen, befindet sich Verwaltungsvermögen mit einem Wert von 5 Mio. Euro, während der Unternehmensgesamtwert 8 Mio. Euro beträgt. Das Verwaltungsvermögen wird auf eine 100%ige Tochtergesellschaft übertragen, deren Wert aufgrund eines hoch rentablen Vertriebssystems 15 Mio. Euro beträgt. Bei der Prüfung, ob das Tochterunternehmen überwiegend Verwaltungsvermögen enthält, ist festzustellen, dass der Test bestanden ist. Insoweit ist die Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft kein Verwaltungsvermögen, so dass auch dort kein überwiegendes Verwaltungsvermögen mehr besteht. Das Beispiel ließe sich auf nachgeordneten Stufen beliebig fortsetzen, falls auch bei der Tochtergesellschaft das Verwaltungsvermögen den Test nicht bestehen sollte und sie daher beabsichtigt, Teile auf von ihr gegründete Unternehmen weiterzuleiten, die ihrerseits den Test bestehen werden.

Auf der Ebene der Tochtergesellschaft sind die Vermögensgegenstände des jungen Verwaltungsvermögens zu ermitteln, da diese nach allerdings umstrittener Auffassung auf der Ebene der Spitzeneinheit zwar nicht als junges Verwaltungsvermögen, jedoch als (normales) Verwaltungsvermögen anzusehen sind. Sie sind damit in die Prüfung einzubeziehen, ob auf der Ebene der Spitzeneinheit die noch unschädliche Verwaltungsvermögensquote von 50 % überschritten ist; vgl. Rz. 80 ff. 126

Entscheidet sich der begünstigte Erwerber nach § 13a Abs. 8 ErbStG für das sog. **Alternativmodell**, wonach unter den dort näher dargelegten Voraussetzungen der Verschonungsabschlag 100 % des Erwerbs erfasst, tritt zwar grundsätzlich an die Stelle des schädlichen Verwaltungsvermögens von mehr als 50 % ein Satz von mehr als 10 %. Bei der **Prüfung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG**, also im Rahmen der Holdingstruktur, **bleibt es jedoch bei der Grenze von 50 %** an unschädlichem Verwaltungsvermögen bei den Tochtergesellschaften. Die Absenkung der Grenze auf 10 % entsprechend § 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Dies wirkt sich überwiegend zugunsten der Stpfl. aus. Denn die Absenkung der Unschädlichkeitsgrenze auf max. 10 % hätte zur Folge, dass bereits eine geringfügige Überschreitung zu dem vorstehend in Rz. 124 beschriebenen Kaskadeneffekt 127

führen würde, was die Entscheidung für das vom Gesetzgeber gewünschte Alternativmodell merklich erschweren würde. Dies gilt umso mehr, als das Risiko wesentlich höher als im Grundmodell wäre, dass bei einer späteren Überprüfung des anteiligen Verwaltungsvermögens das Finanzamt die Auffassung vertreten könnte, der Grenzwert von max. 10 % sei überschritten (so auch *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 10 [13]).

- 128 Ein wichtiger, wenn nicht gar der wichtigste Anwendungsfall des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG ist die **Betriebsaufspaltung**, bei welcher die Anteile an der Betriebs-GmbH Betriebsvermögen oder zumindest Sonderbetriebsvermögen des Besitzunternehmens sind. Die **Prüfung** erfolgt zunächst in der Weise, dass regelmäßig der **Begünstigungstatbestand** an der Übertragung der Anteile an dem **Besitzunternehmen ansetzt**. Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind nicht gesondert steuerlich zu beurteilen, da sie Bestandteil des vorrangig anzusetzenden Betriebsvermögens sind. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG kommt insoweit nicht zur Anwendung. Prüfungsgegenstand ist allein der Erwerb nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Betrieb oder Mitunternehmeranteil). Bei der Prüfung, ob dieses Betriebsvermögen überwiegend Verwaltungsvermögen umfasst, gelten die der Betriebsgesellschaft regelmäßig zur Nutzung überlassenen Grundstücke nicht als solches (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG), während bei der Einordnung der Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft nach den vorstehenden Grundsätzen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG) zu prüfen ist, ob diese überwiegend Verwaltungsvermögen enthält. Ist dies der Fall, ist das Verwaltungsvermögen in Form der Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft dem Wert des Besitzunternehmens, ermittelt nach den Vorschriften des BewG, gegenüberzustellen und zu prüfen, ob der maßgebliche Grenzwert von 50 % – auch bei Option gem. § 13a Abs. 8 ErbStG – überschritten ist. Erreicht die Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft – weil etwa im Sonderbetriebsvermögen – die Mindestbeteiligungsquote nicht, ist die Beteiligung bei der gesellschafterbezogenen Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen. Dies kann durch eine Poolvereinbarung iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 iVm Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG vermieden werden.

d) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG)

aa) Allgemeines

- 129 Wertpapiere und vergleichbare Forderungen sind Verwaltungsvermögen, sofern sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes, eines Finanzdienstleistungsinstitutes iS des KWG oder eines Versicherungs-

unternehmens zuzurechnen sind, welches der Aufsicht nach dem VAG unterliegt. Es ist außerordentlich zu bedauern, dass der **Begriff so unscharf** ist, dass quasi jede Auslegung zumindest vertretbar ist. Da Verwaltungsvermögen auch Finanzmittel nach Nr. 4a sind, könnte man meinen, die genaue Festlegung, was ein Wertpapier oder eine vergleichbare Forderung ist, sei überflüssig. Dem ist jedoch nicht so. Nur bei Finanzmitteln nach Nr. 4a sind die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten abzugsfähig. Nur für Finanzmittel gilt auch der Sockelbetrag von 20 %. Die Abgrenzung ist daher durchaus von Bedeutung. Im Zweifel sollte eine Investitionsentscheidung so getroffen werden, dass keine Wertpapiere nach Nr. 4, sondern Finanzmittel nach Nr. 4a erworben werden, um damit den Schuldenabzug nutzen zu können und die Summe der Finanzmittel auf den den Sockelbetrag übersteigenden Wert zu begrenzen.

bb) Wertpapiere

Wertpapiere iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG sind ausschließlich auf dem Markt gehandelte **Papiere iS des § 2 Abs. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes** (WpHG v. 26.7.1994 i d F v. 9.9.1998, BGBl. I 1998, 2708). Dies sind insbesondere Aktien, andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten. Ferner sind Wertpapiere im vorgenannten Sinne Schuldtitel, insbesondere Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen sowie Orderschuldverschreibungen und Zertifikate, die Schuldtitel vertreten, sowie sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb der vorgenannten Wertpapiere berechtigen (Optionen) oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, Währungen, Zinssätzen und anderen Erträgen, von Waren, Indizes oder Messgrößen bestimmt sind. 130

Diese vorgenannte, in R E 13b.17 Abs. 2 ErbStR 2011 vertretene Auffassung ist überzeugend, da sie zu einer ausreichenden Rechtssicherheit führt. Im Ergebnis sind Wertpapiere solche Vermögensgegenstände, die der Überwachung und Kontrolle durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht nach dem WpHG unterliegen. Voraussetzung für die Einordnung der Wertpapiere ist deren Handel „auf dem Markt“. Damit sind die Kapitalmärkte, insbesondere Börsen gemeint. Somit sind Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung keine Wertpapiere. Bei an der Börse gehandelten Aktien konkurrieren § 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 2 und 3 ErbStG (Beteiligung von max. 25 %) sowie die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG (Wertpapier) miteinander. Zutreffend weist R E 13b Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2011 Aktien in den Bereich der Nrn. 2 und 3 als der spezielleren Regelungen.

Kaufmännische Orderpapiere iS der §§ 363–365 HGB sowie Wechsel und Schecks sowie andere auf Order lautende Anweisungen sind ebenso wenig 131

Wertpapiere wie Rektapapiere, obgleich diese den Wertpapieren zugeordnet werden (R E 13b.17 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011).

- 132 **Keine Wertpapiere** sind **Banknoten** (Bargeld), was nicht ohne Weiteres ein-sichtig ist, da das Bargeld regelmäßig in der Banknote und damit in einer Ur-kunde verkörpert wird. Gleichwohl handelt es sich nicht um ein Wertpapier, da insoweit keine Einlösungspflicht eines Dritten besteht. Das Papier verkörpert somit kein Recht.
- 133 Problematisch sind die Fälle, bei denen **Verbindlichkeiten** gegenüber Dritten, insbesondere Pensionsansprüche, **durch Wertpapiere** gedeckt sind.

Beispiel:

Die A-GmbH hat Pensionsverpflichtungen gegenüber ihren Mitarbeitern in der Größen-ordnung von ca. 3 Mio. Euro. Zum Zwecke der Absicherung hat sie Inhaberschuldver-schreibungen angeschafft.

Die Finanzverwaltung hat in ihrer in H E 13b.17 ErbStH 2011 enthaltenen Aufstellung **Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen** nicht als Wert-papiere oder vergleichbare Forderungen eingestuft. Hätte somit die A-GmbH eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, wären die Ansprüche aus dies-er kein Verwaltungsvermögen. Inhaberschuldverschreibungen sind hingegen Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen, so auch die soeben erwähnte Aufstellung in H E 13b.17 ErbStH 2011.

Den Erwerbern der Anteile der A-GmbH ist nach dem Gesetzeswortlaut daher leider nicht zu helfen. Da die Verbindlichkeiten, soweit sie mit dem Verwal-tungsvermögen im Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden können, erfolgt auch keine Saldierung. Als Ansatz in der Abwehrberatung lässt sich nur mit Blick auf die Zielrichtung der Einordnung von Wertpapieren als Verwal-tungsvermögen argumentieren, die Investition in Wertpapiere diene nicht der Fruchtziehung, sondern der Absicherung Ansprüche Dritter, so dass es sich nach dem Sinn der Regelung nicht um Wertpapiere handelt. Diese Auffassung sollte auch seitens der Finanzverwaltung vertreten werden, da das Gesetz insow-eit eindeutig eine überschießende Außentendenz hat. Die Finanzverwaltung sollte jedoch zumindest über eine Billigkeitsregelung nachdenken. Denn es ist oft nur Zufall, ob die Rückdeckungsversicherung ausgezahlt und noch nicht in „Nichtverwaltungsvermögen“ investiert ist oder die Versicherungssumme kurz-fristig in Wertpapiere investiert ist. Denn die Einordnung bestimmter Titel als Verwaltungsvermögen soll gerade nicht investiertes Vermögen von der Betriebs-vermögensverschonung ausschließen. Dient Vermögen letztlich der Tilgung betrieblicher Verbindlichkeiten, was sich bei der Absicherung von Pensions-anprüchen schon aus den Grundsätzen kaufmännischer Vorsicht ergibt, ist es

nicht nachvollziehbar, die Rechtspositionen als Verwaltungsvermögen einzuordnen.

cc) Vergleichbare Forderungen

Auch Wertpapieren vergleichbare Forderungen sind Verwaltungsvermögen. Die Finanzverwaltung hat sich in R E 13b.17 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011 dazu entschieden, vergleichbare Forderungen auf solche zu beschränken, über die zwar keine Urkunden ausgegeben werden, die jedoch nach § 2 WpHG als Wertpapiere gelten. Dies erfasst **Geldmarktfonds und Festgeldfonds**, nicht jedoch Bargeld, Sichteinlagen, Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen gegen Dritte sowie Forderungen an verbundene Unternehmen; vgl. die Aufstellung in H E 13b.17 ErbStH 2011. 134

Diese einschränkende Auslegung des Verwaltungsvermögens ist für die Praxis von nicht zu überschätzender Bedeutung, da der Erlös aus der Veräußerung eines Anlagegutes nicht zu Verwaltungsvermögen führen muss. Die Praxis ist daher davor zu warnen, Liquidität in Geldmarktfonds oder Festgeldfonds anzulegen.

Für die **Steuergestaltung** kann gezielt auch etwa **Bargeld** in Form von Sichteinlagen oder Festgeldkonten dazu verwendet werden, Vermögen unter Inanspruchnahme der Betriebsvermögensvergünstigungen zu übertragen. Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass bei Zuführung solcher Vermögenswerte aus dem Vermögen eines Gesellschafters die zweijährige Frist des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG („junge Wirtschaftsgüter“) im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs abgelaufen ist, wobei diese allerdings nur für Verwaltungsvermögen gilt. Im Ergebnis kann daher mit dieser allerdings zeitlichen Verzögerung die gewerblich geprägte Personengesellschaft genutzt werden, indem in diese Kapitalanlagen übertragen werden, die kein Verwaltungsvermögen sind, und danach die unentgeltliche Übertragung erfolgt. Selbst wenn etwa durch einen zwischenzeitlich eingetretenen Erbfall die Zweijahresfrist nicht abgelaufen ist, ergeben sich keine Nachteile gegenüber der alternativen Situation, bei welcher dieses Vermögen als sonstiges Vermögen übertragen wird. Denn auch ohne Übertragung in einen gewerblich geprägten Rechtsträger wäre es zu einem steuerpflichtigen Erwerb außerhalb der Verschonungsregelungen gekommen. Mit Ausnahme der Transaktionskosten entsteht kein Nachteil. 135

Darlehensforderungen außerhalb oder innerhalb einer Unternehmensgruppe sind keine Wertpapieren vergleichbare Forderungen. Sie sind nicht zwingend zu verbrieften, und der Nachweis der Gläubigerstellung kann auch ohne Vorlage einer Urkunde geführt werden. 136

e) **Finanzmittel (= Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen) (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG)**

- 137 Mit dem sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des Verwaltungsvermögens um den Bestand an **Finanzmitteln** wesentlich erweitert. Die Neuregelung gilt für alle Erwerbe ab dem 7.6.2013; vgl. § 37 Abs. 8 ErbStG. Zielrichtung der Gesetzesneuregelung sind die sog. Cash- oder Forderungsgesellschaften, in welche insbesondere Zahlungsmittel oder Forderungen eingebracht werden. Der anschließende unentgeltliche Erwerb war idR in vollem Umfang steuerbefreit (§ 13a Abs. 8 ErbStG), da die vorgenannten Wirtschaftsgüter bis zur Neuregelung kein Verwaltungsvermögen waren; vgl. auch H E 13b.17 ErbStR 2011. Der Gesetzgeber des ErbStRG 2009 hatte sich noch gescheut, die nunmehr in Nr. 4a enthaltenen Wirtschaftsgüter dem Verwaltungsvermögen zuzuschlagen. Denn jedes Unternehmen benötigt Liquidität und ist schon aufgrund laufender Geschäftsbeziehungen Inhaber von Forderungen, so dass eine Abgrenzung schwer möglich ist. Jede Begrenzung der Verschonung bzgl. liquider Mittel hat einen gewissen planwirtschaftlichen Hintergrund, wird damit doch die als volkswirtschaftlich und damit erbschaftsteuerlich zu verschonende Höchstausstattung von Unternehmen mit Finanzmitteln definiert. Ferner ergeben sich uU Zufallsergebnisse aufgrund des erbschaftsteuerlichen **Stichtagsprinzips**. Befindet sich etwa aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ein hoher Veräußerungserlös am Stichtag der Entstehung der Steuer im übertragenen Unternehmen, kann dies zu Härten führen, die über das Ziel des Gesetzes, die gezielte Ausstattung von Unternehmen mit einem Übermaß an Liquidität erbschaftsteuerlich jedenfalls nicht zu begünstigen, hinausgeht. Die Neufassung ist in dem letztgenannten Punkt „gescheitert“. Auch Nr. 4a ist stichtagsbezogen anzuwenden. Die hierin vorhandenen eher zufälligen Aspekte sollen über den Freibetrag von 20 % des Verwaltungsvermögens iS der Nr. 4a im Verhältnis zum anzusetzenden Wert des übertragenen Betriebs aufgefangen werden. Dies schließt es jedoch nicht aus, einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen zu prüfen, wenn der Bestand an Finanzmitteln, wie Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (nachfolgend auch „ZGGF“) den Sockelbetrag eher zufällig übersteigt. Dabei darf nicht der Eindruck entstehen, die Verschonung sei auf keinen Fall zu gewähren, wenn die Summe der Wirtschaftsgüter der Finanzmittel nach Schuldenabzug 20 % des Unternehmenswerts übersteigt. Das Gesetz ist so aufgebaut, dass nur der übersteigende Betrag als Verwaltungsvermögen einzuordnen ist und in der Summe der weiteren Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in den Verwaltungsvermögenstest eingeht. Andererseits verkompliziert die Kategorie des Nr. 4a die steuerliche Beratung. Denn zusätzlich zum Verwaltungsvermögenstest ist auf der Vorstufe der Nr. 4a ein

weiterer Test vorzunehmen, nämlich derjenige, ob die Summe der Finanzmittel den Freibetrag von 20 % übersteigt. Dieser Test wird von *Hannes*, DStR 2013, 1714, zutreffend als sog. „**Finanzmitteltest**“ bezeichnet.

Beispiel:

Die Summe der Wirtschaftsgüter des ZGGF im Besteuerungszeitpunkt beträgt 25 % des anzusetzenden Wertes des Betriebs. Schulden sind nicht vorhanden. 5 % hiervon sind Verwaltungsvermögen. Ist max. 5 % weiteres Verwaltungsvermögen vorhanden, wird die Vollverschonung gewährt. Ist weiteres Verwaltungsvermögen von max. 45 % vorhanden, wird jedenfalls der Verschonungsabschlag von 85 % gewährt.

Für die Praxis ist folgende **Prüfungsreihenfolge** zu beachten:

- a) Ermittlung der Summe der vorhandenen Finanzmittel (= ZGGF) am Stichtag des Erwerbs
- b) abzgl. Schulden = Nettofinanzmittel,
- c) Kürzung der Nettofinanzmittel um 20 % des anzusetzenden Wertes des übertragenen Vermögens (= Sockelbetrag),
- d) übersteigender Betrag ist Verwaltungsvermögen.

Die Finanzverwaltung hat mit **Ländererlass v. 10.10.2013**, BStBl. I 2013, 1272, ihre Auffassung zu einzelnen Zweifelsfragen dargelegt. Der Erlass ist überwiegend zutreffend und ist von der Literatur schon umfangreich gewürdigt worden; vgl. nur *Korezkeij*, DStR 2013, 2550; *Stalleiken*, DB 2013, 2586; *Steger/Zöller*, BB 2013, 3095; *St. Viskorf/Haag*, ZEV 2014, 21.

aa) Begriff der betroffenen Finanzmittel

Zahlungsmittel ist der **Kassenbestand** im Unternehmen. Geschäftsguthaben sind Forderungen gegen Kreditinstitute, soweit sie auf Geld gerichtet sind, wie etwa Sichteinlagen, jedoch keine Wertpapiere oder diesen vergleichbare Forderungen; vgl. hierzu Rz. 134. **Geldforderungen** sind auch solche aus **Lieferungen und Leistungen**. Der Gesetzgeber hat im Gesetzgebungsverfahren darauf verzichtet, solche aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit heraus entstandene Forderungen aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift auszuschließen. Somit sind sämtliche, auf Geld gerichtete Forderungen Bestandteil des Finanzmittel. **Andere Forderungen** sind solche auf Sachleistungen oder die Vornahme gewisser Handlungen, soweit diese Forderung bewertet werden kann.

Forderungen sind auch solche an verbundene Unternehmen, aber auch solche aus **Rückdeckungsversicherungen** sowie **Anzahlungen**, Steuerforderungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen; so in der Sache zutreffend Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 2.1.

- 139 Geldforderungen sind auch **Gesellschafterdarlehen**, die der Gesellschafter einer **Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft) der Gesellschaft gewährt hat. Diese sind Sonderbetriebsvermögen und damit Teil des Mitunternehmeranteils des begünstigten Rechtsträgers; so *Weber/Schwind*, ZEV 2013, 369. Eine andere Beurteilung könnte sich uU aus dem Urteil des BFH v. 17.4.2013 – II R 12/11, BStBl. II 2013, 740 = ZEV 2013, 526, ergeben. Nach Auffassung des BFH ist eine zum Sonderbetriebsvermögen des Erblasser gehörende Forderung gegenüber der Gesellschaft beim Erben im Falle des Fortbestehens der Gesellschaft mit dem Nennwert zu bewerten. Dies soll selbst dann gelten, wenn die Forderung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers wertlos ist. Damit wird die in der Sonderbilanz zu bildende **Forderung wie Eigenkapital** behandelt, da eine Wertberichtigung von Forderungen, die Eigenkapital darstellen, während des Bestehens der Gesellschaft nicht in Betracht kommt. Diese bis zum Ablauf des 31.12.2008 geltende Rechtslage könnte nach Auffassung von *Immes*, ZEV 2014, 86, bedeuten, dass auch für Zwecke der Ermittlung der Finanzmittel Forderungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft wie Eigenkapital zu behandeln sind. Es würde sich damit nicht um eine Forderung handeln, die als Finanzmittel iS der Nr. 4a zu erfassen wäre. Für diese Auffassung mag einiges sprechen. Ihr ist jedoch entgegenzuhalten, dass der BFH sich nur mit der Frage zu beschäftigen hatte, wie eine solche Forderung zu bewerten ist. Eine weiter gehende Aussage dürfte dem Urteil nicht zu entnehmen sein, obwohl damit die Schieflagen bei disquotaler Finanzierung von Personengesellschaften durch Gesellschafter beseitigt wären; vgl. hierzu auch Rz. 143. Daher ist die Auffassung der Finanzverwaltung im Erlass v. 10.10.2013, wonach auch Forderungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaften Finanzmittel sind, gesetzeskonform. Dies ändert nichts daran, dass die Gesetzeskonzeption selbst verfehlt ist.

bb) Schulden

- 140 Anders als bei den anderen Arten des Verwaltungsvermögens mindern die Schulden den Bestand des ZGGF. Somit gehören die Finanzmittel nur in dem Umfang zum Verwaltungsvermögen, als sie die Summe der Schulden und den anschließend im Rahmen des Finanzmitteltestes zu ermittelnden Freibetrag übersteigen. Der Begriff der Schulden wird vom Gesetz nicht näher definiert. Daher ist auf § 103 BewG zurückzugreifen. Maßgeblich ist danach der **Schuldenbegriff des HGB**; so *Kreutziger* in *Kreutziger/Schaffner/Stephany*³, § 103 BewG Rz. 5. Nach §§ 246, 247 HGB sind damit auch sämtliche **Rückstellungen** Schulden iS des HGB, und zwar auch solche, für die handelsrechtlich nur ein Wahlrecht besteht. Damit ist eine Saldierung der Finanzmittel ua auch mit Pensionsrückstellungen möglich. Wie die Aktivwerte des ZGGF sind auch die Verbindlichkeiten mit dem gemeinen Wert anzusetzen, so dass im

Einzelfall auch Abzinsungen oder Aufzinsungen gem. § 12 BewG zu beachten sind; so zu Recht *Weber/Schwind*, ZEV 2013, 369 (370). Aufschiebend bedingte Belastungen können nicht berücksichtigt werden (vgl. §§ 4 ff. BewG).

Darlehensverpflichtungen gegenüber den Gesellschaftern sind abzugsfähig, soweit es sich ertragsteuerlich um Fremdkapital handelt. Der Einordnung auf den Kapitalkonten kommt daher besondere Bedeutung zu. Sind die Verbindlichkeiten nicht zu verzinsen und werden sie durch Verluste reduziert, handelt es sich regelmäßig nicht um Verbindlichkeiten, sondern Bestandteile des Eigenkapitals.

Nicht abgezogen werden können nach Auffassung der Finanzverwaltung **Rechnungsabgrenzungsposten**; vgl. Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272. Dies ist zwar misslich, wenn zB eine Zahlung für mehrere Veranlagungszeiträume vorab erfolgt ist, ist in der Sache gleichwohl zutreffend. Denn für die Ermittlung der Finanzmittel kommt es auf die Vermögenssubstanz, nicht jedoch die ertragsteuerliche Ermittlung des richtigen Gewinnes in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen an. Für die Praxis bedeutet dies, dass Vorauszahlungen auf Verbindlichkeiten mit erbschaftsteuerlichen Risiken behaftet sind.

Eine wirtschaftliche Verbindung der Schulden zu den Finanzmitteln ist nicht erforderlich. Sämtliche Schulden mindern die Finanzmittel.

cc) Durchführung des Finanzmitteltestes

Der Finanzmitteltest ist nicht nur auf der Ebene der übertragenen Spitzeneinheit, sondern auch auf der Ebene derjenigen nachgelagerten Gesellschaften durchzuführen, deren Anteile in den Verschonungsabschlag mit einbezogen werden, und zwar einheitlich nach den Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt.

141

Beispiel:

Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung ist der Anteil an der A-GmbH & Co. KG, die ihrerseits zu 5 % an der B-GmbH & Co. KG, zu 20 % (keine Poolvereinbarung) an der C-GmbH, zu 30 % an der D-GmbH und 40 % an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Der Finanzmitteltest ist bei allen Gesellschaften durchzuführen, mit Ausnahme der C-GmbH, da der Beteiligungsansatz von 20 % die Beteiligung als Verwaltungsvermögen einordnet, ohne dass es auf die Zusammensetzung deren Vermögens ankommt.

Der Finanzmitteltest ist bei jeder der **beteiligten Gesellschaften getrennt** durchzuführen. Nur die Schulden und der den Freibetrag übersteigende Teil der Finanzmittel gehen in die Prüfung ein, ob die Verwaltungsvermögensquote

in dem jeweiligen Rechtsträger unter Einbeziehung auch der anderen Katalogarten des Verwaltungsvermögens den Schwellenwert von 50 bzw. 10 % übersteigt. Liegt der Wert der Finanzmittel unterhalb der 20 %-Grenze, kann diese nicht durch Verwaltungsvermögen anderer Katalogarten aufgefüllt werden.

- 142 **Gestalterisch ist anzustreben, den Bestand an Finanzmittel bei mehrstufigen Strukturen so zu verteilen**, dass der Sockelbetrag von 20 % nicht überschritten wird. Entscheidend ist die stichtagsbezogene Betrachtung. Grenzen der Zuführung von Finanzmittel bilden jedoch die Grundsätze zum jungen Verwaltungsvermögen. Der Saldo von Einlagen und Entnahmen des jungen Verwaltungsvermögens nimmt an der Verschonung nicht teil, so dass eine längerfristige Planung sinnvoll ist.

Nach der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 – Rz. 246, dürfte es auch verfassungsrechtlich bedenklich sein, Finanzmittel gezielt in der Weise auf Tochtergesellschaften zu verteilen, dass der Sockelbetrag von 20 % nicht überschritten wird. Der Gesetzgeber wird vermutlich im Rahmen einer Neuregelung eine sog. Verbundlösung schaffen, wonach die Finanzmittel in der Spitzeneinheit, deren Anteile begünstigt erworben sind, konsolidiert werden. Dies gilt dann vermutlich auch für die die Finanzmittel mindernden Schulden.

- 142.1 Ein **nicht verbrauchter Sockelbetrag** kann nicht auf andere Gruppen des Verwaltungsvermögen, insbesondere nicht auf Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen iS der Nr. 4 übertragen werden. Erst recht kann ein nicht verbrauchter Sockelbetrag nicht mit Verwaltungsvermögen anderer Rechtsträger verrechnet werden. Bei mehrstufigen Strukturen ist der Finanzmitteltest mit Sockelbetrag für jeden beteiligten Rechtsträger durchzuführen, wie dies bspw auch bei der Ermittlung der Lohnsummen und Verwaltungsvermögensquoten im Übrigen der Fall ist; so zu Recht Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 2.4.

dd) Finanzmitteltest bei Personengesellschaften

- 143 Aufgrund der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen des § 13b Abs. 2 ErbStG; vgl. Rz. 73, die auch für den Finanzmitteltest gilt, ergibt sich folgende Berechnungsweise (nach *Korezkeji*, DStR 2013, 2550 [2551]):
- Ermittlung der Nettofinanzmittel im Gesamthandsvermögen
 - anteilige Zurechnung dieses Saldos nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels
 - Ermittlung der Nettofinanzmittel im übertragenen Sonderbetriebsvermögen
 - Zusammenrechnung von b) und c)

- e) Abzug von 20 % des Wertes des Mitunternehmeranteils unter Einbeziehung übertragenen Sonderbetriebsvermögens
- f) Restbetrag = Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG mit Berücksichtigung bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote.

Zweifelhaft ist es, auf den Gewinnverteilungsschlüssel abzustellen. Entscheidend sollte die Beteiligung am Vermögen entsprechend den im Gesellschaftsvertrag angegebenen Kapitalanteilen sein. Ein negativer Überhang an Finanzmitteln (Schulden höher als Finanzmittel) im Sonderbetriebsvermögen kann mit einem positiven Überhang von Finanzmitteln über die Schulden im Gesamthandsvermögen nach anteiliger Zurechnung saldiert werden. Dies ist Folge der Durchführung des Finanzmitteltestes bezogen auf den Mitunternehmeranteil als Summe von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen.

Unerfreulich ist die gesetzliche Neuregelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG in Bezug auf **Gesellschafterdarlehen**, die Gesellschafter von Personengesellschaften dieser gewährt haben. Die Darlehen sind Sonderbetriebsvermögen I und daher Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Sie sind somit Bestandteil des zu verschonenden Vermögens. Die Darlehensforderung ist jedenfalls eine „andere Forderung“ iS der Nr. 4a. Erwartungsgemäß folgt die Finanzverwaltung im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 3, ihrer schon in H E 13b.15 ErbStR 2011 vertretenen Auffassung, wonach die gesellschafterbezogene Betrachtung anzuwenden ist. Danach wird dem betreffenden Gesellschafter zwecks Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote seine Beteiligung am Verwaltungsvermögen der Gesamthand und das Verwaltungsvermögen in seinem SBV zugerechnet und der Summe des Wertes seiner Beteiligung sowie seines SBVs gegenübergestellt. Solange Gesellschafterdarlehen kein Verwaltungsvermögen waren, konnten sich hieraus keine negativen Auswirkungen ergeben. Dies ist nunmehr in den Fällen anders, in denen ein Gesellschafter ein Gesellschafterdarlehen gewährt hat, welches bezogen auf die Summe aller Gesellschafterdarlehen die Quote seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft übersteigt. Gerade bei an Lebensjahren älteren Gesellschaftern, die einen Gesellschaftsteilanteil bereits übergeben, sich jedoch das Darlehen zurückbehalten haben, kann dies zu unangenehmen Konsequenzen führen:

Beispiel:

Der gemeine Wert der X-GmbH & Co. KG ohne SBV beträgt 3 000 000 Euro. An dieser sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Das Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG iS der Nr. 4a beträgt 200 000 Euro. A hat ein Gesellschafterdarlehen über 1 000 000 Euro gewährt, welches iHv. 100 000 Euro fremdfinanziert ist. A hat Verwaltungsvermögen von 900 000 Euro aus dem Sonderbetriebsvermögen (Darlehen abzgl. Schulden) sowie Verwaltungsvermögen aus der Gesamthandsbilanz von 100 000 Euro. Sein Verwaltungsvermögen beträgt insgesamt 1 000 000 Euro.

Der Sockelbetrag von 20 % beträgt 480 000 Euro (20 % von 1 500 000 Euro/Gesamthandsanteil zzgl. 900 000 Euro/Sonderbetriebsvermögen), so dass 520 000 Euro Verwaltungsvermögen sind. Dieser Betrag ist ins Verhältnis zu setzen zum anteiligen Wert des anzusetzenden Betriebs von 2 400 000 Euro. Die Verwaltungsvermögensquote des A beläuft sich auf gerundet 21,7 %. Die Vollverschonung kommt nicht mehr in Betracht.

Das Beispiel zeigt, dass darüber nachzudenken ist, rechtzeitig Darlehen im Sonderbetriebsvermögen zu Eigenkapital, etwa auf dem Kapitalkonto II zu machen, um damit die Anwendung von Verwaltungsvermögen iS der Nr. 4a auszuschließen. Da auf diese Weise nur handelsrechtlich Fremdkapital in Eigenkapital verändert wird, hat dies auf die Zusammensetzung der Aktivseite der Gesamthandsbilanz keine Auswirkungen, so dass kein weiteres Verwaltungsvermögen entsteht. Allerdings werden die Beträge auf dem Kapitalkonto II zukünftig um angefallene Verluste verringert; vgl. auch die Beispiele von *Weber/Schwind*, ZEV 2013, 369 (370 f.), die Darstellungen von *Korezkeij*, DStR 2013, 2550 sowie *Steger/Zöllner*, BB 2013, 3095.

Korezkeij, DStR 2013, 2550, regt an, alle Gesellschafterforderungen und -darlehen aus der Berechnung des Finanzvermögens vollständig zu eliminieren, so dass Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen mit Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern saldiert werden. Diese Auffassung ist im Ergebnis überzeugend, ist jedoch nicht diejenige der Finanzverwaltung im Erlass v. 10.10.2013. Im Rahmen der Abwehrberatung spricht einiges für diese Lösung, selbst wenn zu konstatieren ist, dass auch Verbindlichkeiten und Forderungen zwischen Gesellschaftern zum einen zivilrechtlich bestehen können, zum anderen aber auch steuerliche Bedeutung haben, wie etwa die additive Gewinnermittlung bei Personengesellschaften zeigt. Daher wäre eher der Gesetzgeber aufgerufen, hierfür Klarheit zu schaffen; wie *Korezkeij* auch *Immes*, ZEV 2014, 86.

Jedenfalls sollte man zum Zwecke der Vereinfachung **Sachleistungsansprüche bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaftern** und der **aufnehmenden Personengesellschaft** und umgekehrt **nicht als Finanzmittel** einordnen, da ansonsten zufällige Ergebnisse danach eintreten würden, ob ein Übertragungsvorgang im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs vollzogen ist oder nicht.

Beispiel:

Die KG überträgt ein Grundstück zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG auf den Kommanditisten A, welcher mit 40 % am Vermögen der KG beteiligt ist. Nach Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten, jedoch vor Vollzug der Auflassung im Grundbuch verstirbt A. Es handelt sich um einen „Binnenumsatz“, der anders als bei dem Gesellschafterdarlehensforderungen, nicht in einer Dauerrechtsbeziehung besteht. Daher besteht kein Anlass, beim Erwerber den Sachleistungsanspruch anzusetzen. Wäre dies an-

ders, würden ihm aufgrund der gesellschaftsbezogenen Betrachtung nur 40 % der korrespondierend abzuziehenden Sachleistungsverpflichtung mindernd abgezogen.

Die Finanzverwaltung weist die Finanzmittel und abzugsfähigen Schulden des Gesamthandsvermögens nach dem jeweiligen Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zu, was nicht überzeugt.

ee) „Anzusetzender Wert“ des Betriebs oder der Gesellschaft

Bei der Prüfung, ob die in dem Unternehmen vorhandenen Finanzmittel geringfügig über der 20 %-Grenze ist, ist der Wert der nach Schulden verbleibenden Finanzmittel der ZGGF dem „anzusetzenden Wert“ des Betriebs oder der Gesellschaft gegenüberzustellen. Es fällt auf, dass nach § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens „zum gemeinen Wert des Betriebs“ bestimmt. Die Wortwahl des Gesetzes ist daher etwas anders, da Nr. 4a vom „anzusetzenden Wert“ spricht. Es ist davon auszugehen, dass es sich um eine sprachliche Ungenauigkeit handelt, der den **Gleichlauf** zwischen dem für den **allgemeinen Verwaltungsvermögenstest** zu ermittelnden Unternehmenswert und dem für den **Finanzmitteltest anzusetzenden Wert** nicht zerstört. Dies hätte für die Praxis die unangenehme Folge, dass ein gesonderter Wert nur für den Finanzmitteltest zu ermitteln ist. Dies lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Daher ist der anzusetzende Wert nach den Kriterien zu ermitteln, die auch im konkreten Fall für den Wert des übertragenden Betriebsvermögens insgesamt gelten, regelmäßig nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren oder einem anders nachgewiesenen gemeinen Wert.

144

Der Ermittlung des maßgeblichen Wertes des Unternehmens ist jedoch größere Bedeutung als bisher beizumessen, ist der Wert doch nicht allein für die Verwaltungsvermögensquote, sondern bereits auf der Vorstufe für den Finanzmitteltest maßgebend. Aus Sicht der Beratungspraxis kann ein höherer Wert des anzusetzenden Betriebs somit im doppelten Interesse des Stpfl. liegen. Sicherer er zum Einen, dass die Verwaltungsvermögensquote den Schwellenwert nicht übersteigt, führt dies zum Anderen auch dazu, dass ein höherer Anteil der Finanzmittel Gegenstand der Übertragung sein kann, ohne dass Verwaltungsvermögen über der Nr. 4a vorliegt. *Hannes*, DStR 2013, 1417 (1419) ist zu folgen, wonach durch gezielte Umschichtungen vor dem Stichtag der Unternehmenswert und damit auch der Freibetrag für das umgeschichtete ZGGF erhöht werden kann. So kann das bekannte Forderungsmodell dazu verwendet werden, Forderungen zwischen Schwestergesellschaften zu begründen, um damit durch Transfer von Wirtschaftsgütern in eine Schwestergesellschaft Betriebsvermögen außerhalb des Verwaltungsvermögens zu begründen, während auf

der Ebene der veräußernden Gesellschaft der Bestand der Forderung sich noch im Freibetragsbereich der Nr. 4a ErbStG hält; vgl. das Beispiel von *Hannes*, DStR 2013, 1417 (1419).

ff) Ausnahmetatbestände

Literatur:

Mewes/Bockhoff, ZEV 2014, 532.

- 145 Das Gesetz enthält in Satz 2 **zwei Ausnahmetatbestände**. Der erste betrifft Wirtschaftsgüter, die dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines **Kreditinstitutes** oder eines **Finanzdienstleistungsinstitutes** oder eines **Versicherungsunternehmens** zuzurechnen sind. Dies entspricht dem Ausnahmetatbestand des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4. Der Tatbestand verweist im Wege einer Legalverweisung auf die gesetzlichen Vorschriften des maßgeblichen öffentlichen Rechts, wie etwa des KWG, so dass auf die dortigen Kommentare verwiesen werden kann. Als Leitfaden ist festzuhalten, dass der Ausnahmetatbestand regelmäßig dann vorliegt, wenn es sich um ein Institut handelt, welches nach den maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften genehmigt ist; so auch Ländere rlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 2.5.

Die betreffenden Wirtschaftsgüter (Finanzmittel) müssen dem **Hauptzweck der Gesellschaft** dienen. Was dies ist, ist vom Gesetz offengelassen. Nach Tz. 2.6 des Erlasses vom 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272, muss es sich um Finanzdienstleistungen handeln, die mit Hilfe der Finanzmittel getätigt werden, und diese Tätigkeit muss fast ausschließlich den Umfang des Geschäftsbetriebes prägen. Dies ist zu eng. Denn die damit verbundene quantitative Grenze bezogen auf Umsätze würde einen Teil der voraufgeführten Unternehmen vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausschließen, insbesondere wenn Umsätze nicht mit der Nutzungsüberlassung bzw. der Veräußerung von Finanzmitteln, sondern mit der Beratung erwirtschaftet werden. Es dürfte auf eine **Gesamtbetrachtung** abzustellen sein, wobei die Genehmigung nach KWG ein Indiz dafür ist, dass es sich um ein Kreditinstitut oder ein Unternehmen handelt, welches Finanzdienstleistungen ergibt. Die Zurechnung zum Gewerbebetrieb ist ohnehin ungeschriebenes Merkmal einer Gesellschaft, die die Anforderungen an die öffentlich-rechtlichen Genehmigungen etwa nach dem KWG erfüllen muss. Die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 und Abs. 1a des KWG erfassen zunächst Bankgeschäfte iS des § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG. Hinzukommen aber auch sog. Innenfinanzierungsgeschäfte im Rahmen der Unternehmensgruppe, der das Kreditinstitut angehört, selbst wenn diese keiner Erlaubnis nach § 32 KWG bedürfen (so auch *Mewes/Bockhoff*, ZEV 2014, 532 [535]). Somit sind auch dann Kreditinstitute und Finanzdienstleister anzunehmen,

wenn ihre Tätigkeit zwar genehmigungsbedürftig ist, sie im Einzelfall aber Tätigkeiten ausüben, die keiner Erlaubnis bedürfen, wie bspw. Innenfinanzierungen. Da die engeren Voraussetzungen der zweiten Bereichsausnahme (Finanzierungsgesellschaften) nicht beachtet werden müssen, sollte es sich um ein Unternehmen handeln, welches als Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut iS des Satzes 1 tätig ist, kann es im Einzelfall sinnvoll sein, bewusst Tätigkeiten auszuüben, die nach KWG genehmigungsbedürftig sind; einschränkend der Hauptfachausschuss des IDW auf seiner 237. Sitzung v. 2. und 3.9.2014, zitiert nach IDW-Fachnachrichten Nr. 10/2014.

Die zweite Ausnahme betrifft sog. **Finanzierungsgesellschaften**; vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a Satz 3 ErbStG. Dies sind solche, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer Tätigkeit iS des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG von verbundenen Unternehmen iS des § 15 AktG besteht. Das Gesetz zielt auf Finanzierungsgesellschaften, die über die Beteiligung an **verbundenen Unternehmen** hinaus **deren gewerbliche Tätigkeit** finanzieren. Hierzu reicht die mittelbare Finanzierung aus, so dass auch die Finanzierung über Tochtergesellschaften ohne eigenen Gewerbebetrieb § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG ausschließt, wenn die Tochtergesellschaft ihrerseits die an sie ausgereichten Mittel zur Stärkung des operativen Geschäftes bei Enkelgesellschaften einsetzt. Denn entscheidend ist, dass die Forderung, etwa aus einem Gesellschafterdarlehen der operativen Tätigkeit eines verbundenen Unternehmens dient. Die unmittelbare Beteiligung wird seitens des Gesetzes nicht gefordert.

Der Hauptzweck wird nicht definiert. Es ist daher nicht klar, ob auf die Erträge oder die Summe der entsprechenden Finanzmittel im Verhältnis zum Aktivvermögen abzustellen ist. Denkbar ist auch, die ausgereichten Darlehen in ein Verhältnis zu setzen. Überwiegen die an verbundenen Unternehmen ausgereichten Darlehen, wäre der Ausnahmetatbestand erfüllt; in diese Richtung *Stalleiken*, DB 2013, 1382 (1384). Solange keine Klarheit durch Finanzverwaltung und/oder Rspr. herrscht, sollte jedenfalls der Tätigkeitsbereich, der nicht in der Gewährung von Darlehen besteht, eingeschränkt werden. Denn das Gesetz spricht von dem „Hauptzweck“. Dieser liegt in der Gewährung von Forderungen und damit in der Begründung von Geldforderungen. Dass die Beteiligung am Darlehensschuldner oder jedenfalls dem Empfänger des Darlehens erforderlich ist, ergibt sich wiederum daraus, dass eine gewerbliche Tätigkeit eines **verbundenen Unternehmens** gefördert werden muss. Dies setzt jedenfalls die mittelbare Beteiligung am Empfänger des Darlehens voraus. Die Praxis sollte daher die Tätigkeit des Finanzierungsunternehmens auf die Finanzierung selbst und die Verwaltung der Beteiligung begrenzen. Andere Tätigkeiten sollten durch andere Gesellschaften, etwa Schwesstergesellschaften ausgeübt werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Finanzierung der gewerblichen Tätigkeit des verbundenen Unternehmens Voraussetzung für den Ausnahmetatbestand.

Jedenfalls danach wäre die Finanzierung nichtgewerblicher Tätigkeiten, also solcher, die lediglich aufgrund der gewerblichen Prägung als gewerblich gelten, ungeeignet, den Ausnahmetatbestand zu begründen. Auch hier sollte aus Gründen der gestalterischen Vorsicht dazu geraten werden, nichtgewerbliche Tätigkeiten zu separieren, etwa indem sie von einem anderen Rechtsträger wahrgenommen werden.

Herrschendes Unternehmen iS des Aktienrechts kann neben Handelsgesellschaften iS des HGB sowie Kapitalgesellschaften auch eine natürliche Person sein, wenn diese jedenfalls über mehrere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften verfügt. Das Gesetz schließt zwar nur Gesellschaften, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer gewerblichen Tätigkeit von der Einordnung der Forderungen als Verwaltungsvermögen aus. Im Wege verfassungskonformer Auslegung ist diese Ausnahmeregelung jedoch auch für Einzelunternehmen anzuwenden, die Konzernspitze iS des Aktiengesetzes sind; in diese Richtung tendiert auch *Hannes*, DStR 2013, 1417 (1420).

- 146.1 Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Ländererlass v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Tz. 2.6, ist diese Ausnahme eng auszulegen. Sie soll nur die „**konzerninterne Bank**“ erfassen. Nach *Mannek*, ErbStB 2013, 343 (347) soll damit einem Gestaltungsmissbrauch vorgebeugt werden. Die Finanzverwaltung versucht dies dadurch zu erreichen, dass sie die Begriffe „Hauptzweck“ und „Tätigkeit iS des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ eng auslegt; so auch *St. Visakorff/Haag*, ZEV 2014, 21. Der Hauptzweck der Finanzierung erfordere es, dass sich die Umsätze des Unternehmens fast ausschließlich auf die Finanzierungstätigkeit beschränken. Nur wenn ein daneben bestehender Geschäftsbereich nicht von untergeordneter Bedeutung ist, sei dies unschädlich. Ein Indiz für den in der Finanzierung liegenden Hauptzweck soll es sein, wenn der Wert der Finanzierungsgesellschaft gegenüber der Summe der Werte der verbundenen Unternehmen von untergeordneter Bedeutung ist. Eine solche Grenze könnte bei 10 % liegen.

Der Auffassung der Finanzverwaltung ist zu widersprechen. Das Gesetz fordert die Finanzierung als Hauptzweck der Gesellschaft. Welchen Wert die Vermögensgegenstände der beteiligten Unternehmen haben, ist ohne Bedeutung. Anderenfalls wären Gesellschaften, die Finanzierungsmittel allein aus Eigenkapital heraus gewähren, schlechthin von der Betriebsvermögensverschonung ausgenommen. Dies entspricht nicht der Zielrichtung des Gesetzes. Die zweite Einschränkung, wonach nämlich die Finanzierungstätigkeit nur darauf gerichtet sein darf, eine gewerbliche Tätigkeit zu finanzieren, ist im Gesetz angelegt und daher nicht zu beanstanden. Auf diese Weise werden die Finanzmittel derjenigen Gesellschaften, die vermögensverwaltende Tätigkeiten von Tochtergesellschaften finanzieren, als Verwaltungsvermögen eingeordnet.

Ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut muss im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bestehen. Dies ergibt sich aus § 11 ErbStG. Bedarf die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung, muss diese am Stichtag vorliegen. Der Wegfall der Erlaubnis zur Tätigkeit als Finanzdienstleistungsinstitut bzw. Kreditinstitut oder die Aufgabe der Tätigkeit wirkt nicht auf den Bewertungsstichtag zurück. Es bleibt dabei, dass § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG nicht anwendbar ist. Der spätere Wegfall ist auch kein Nachsteuertatbestand iS des § 13a Abs. 5 ErbStG, da dieser nur die Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebes, nicht aber die Zweckänderung als schädlich einordnet. Die geänderte unternehmerische Ausrichtung unter Fortbestand des Gewerbebetriebes ist erbschaftsteuerlich ohne Sanktion; vgl. § 13a Rz. 79 ff. 146.2

gg) Junge Finanzmittel als Verwaltungsvermögen

Anders als zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011) ist junges Verwaltungsvermögen iS der Nr. 4a (ZGGF) nur der Saldo von eingelegtem und entnommenem Verwaltungsvermögen. Somit sind innerhalb der zweijährigen Frist in ZGGF umgeschichtete Wirtschaftsgüter kein junges Verwaltungsvermögen. 147

Beispiel:

Im Betriebsvermögen der X-GmbH & Co. KG befinden sich folgende Wirtschaftsgüter des ZGGF:

- Kapitalforderungen, die durch Umschichtung von Wertpapieren ein Jahr vor dem Stichtag der Steuer entstanden sind,
- Forderungen gegen Dritte, die zB durch Einziehung einer betrieblichen Forderung und anschließender Ausreichung einer neuen Forderung entstanden sind,
- Forderungen aus Gesellschafterdarlehen, die im Jahr vor der Entstehung der Steuer begründet sind.

Aus dem Betriebsvermögen ist ein Betrag iHv. 50 % des Gesellschafterdarlehens innerhalb des zweijährigen Zeitraums entnommen worden.

Das durch Umschichtung entstandene Vermögen ist zwar Verwaltungsvermögen, jedoch kein junges Verwaltungsvermögen. Das Gesellschafterdarlehen ist mit dem entnommenen Betrag zu saldieren. Nur der Saldo ist junges Verwaltungsvermögen.

Der Zweijahreszeitraum ist taggenau zu ermitteln, und zwar rückwärts ab dem Tag der Entstehung der Steuer.

Auch im Bereich des jungen Verwaltungsvermögens ist jedoch Voraussetzung, dass überhaupt Verwaltungsvermögen vorhanden ist. Wurde im Rahmen des 148

Finanzmitteltestes der Freibetrag von 20 % nicht überschritten, kann auch kein junges Verwaltungsvermögen vorliegen.

f) Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG)

- 149 Zur Auslegung der Begriffe Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive vgl. § 13 Rz. 21 ff. Dessen Verständnis der Begriffe gilt auch für § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG stellt die vorgenannten Gegenstände nur steuerfrei, wenn es sich um solche handelt, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Insofern ist § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG von Bedeutung, wenn dieses Kriterium nicht vorliegt, es sich aber um Kunstgegenstände handelt. Diese sind somit **grundsätzlich Verwaltungsvermögen**. Denn diese Gegenstände dienen regelmäßig der Kapitalanlage und/oder privaten Interessen, jedenfalls aber keinen unternehmerischen Zwecken.

Keine Kunstgegenstände und damit auch kein Verwaltungsvermögen sind Gebrauchsgegenstände, die mit zunehmendem Alter an Wert gewinnen, wie dies gelegentlich bei Pkws der Fall ist. Die Oldtimersammlung ist zwar eine Sammlung, nicht jedoch eine Kunstsammlung, da der Oldtimer nicht die an den Begriff der Kunst zu setzenden Anforderungen erfüllt. Denn Kunstgegenstände jedenfalls iS des ErbStG sind nur Werke der reinen, dh. der bildenden Kunst. Dies ist bei ursprünglich dem Gebrauch gewidmeten Gegenständen nicht der Fall; vgl. auch § 13 Rz. 28. Wissenschaftliche Sammlung und damit Verwaltungsvermögen außerhalb der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sind die gezielte Zusammenstellung von Gegenständen mit dem Zweck, aus diesen Erkenntnisse über naturwissenschaftliche Abläufe, historische Zusammenhänge etc. zu gewinnen. Daher ist weder die Oldtimer- noch die Briefmarkensammlung, die gelegentlich ummantelt um eine Betriebsvermögensseinheit Gegenstand einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge ist, als Verwaltungsvermögen einzuordnen.

- 150 Ausnahmsweise sind diese Gegenstände kein Verwaltungsvermögen und damit begünstigt, wenn der Handel mit ihnen oder ihre Verarbeitung Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. Betroffen sind somit insbesondere **Kunsthändler, Juweliere**, nicht jedoch Kunstsammler, da diese regelmäßig keinen Gewerbebetrieb innehaben. Gleichgestellt sind insoweit den Gesetzeswortlaut erweiternd auch die Hersteller solcher Gegenstände, insbesondere also Künstler, die ihre Kunstwerke in erster Linie nicht sammeln, sondern veräußern, aber auch die Hersteller von Münzen oder Verbindungen von Edelmetallen und Edelsteinen.

Ein Indiz gegen die Annahme von Verwaltungsvermögen ist die Zuordnung dieser Gegenstände zum Umlaufvermögen, R E 13b.18 Satz 3 ErbStR 2011.

Sind die vorgenannten Gegenstände Bestandteil eines sog. **Besichtigungs-** **betriebs**, wie dies etwa bei vollständig eingerichteten Schlössern oder Museen der Fall ist, die der allgemeinen Besichtigung zugänglich sind, handelt es sich bei den dort enthaltenen Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, Münzen etc. nicht um Verwaltungsvermögen. 150.1

IV. Feststellungsverfahren betreffend die Verwaltungsvermögensquote

Durch das Steuervereinfachungsgesetz v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2137 ist mit Wirkung für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2011 entstanden ist (vgl. § 37 Abs. 6 ErbStG), ein Feststellungsverfahren für die Feststellung der **Verwaltungsvermögensquote einschließlich** der Feststellung des **jungen Verwaltungsvermögens** in das ErbStG aufgenommen worden. Dies gilt nur, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Diese Angaben sind nötig, um prüfen zu können, ob und in welchem Umfang die Verschonung nach § 13a ErbStG gewährt wird. Die Feststellung trifft das für die wirtschaftliche Einheit **örtlich zuständige Finanzamt** (Lagefinanzamt). Die Entscheidung, ob die Wert erbschaftsteuerlich von Bedeutung sind, trifft hingegen das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt; vgl. § 13b Abs. 2a Satz 3 ErbStG. 151

Der Feststellungsbescheid ist **Grundlagenbescheid** und bindet daher das Erbschaftsteuerfinanzamt, welches nur noch zu prüfen hat, ob und in welcher Weise die Werte erbschaftsteuerlich von Bedeutung sind. Einwendungen gegen die Höhe des Verwaltungsvermögens sowie der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens sind daher unbedingt in dem Feststellungsverfahren geltend zu machen.

Das Feststellungsverfahren ist bei mehrstufigen Beteiligungen **auf jeder Beteiligungsstufe** durchzuführen. In der Praxis wird zu beobachten sein, dass die Erbschaftsteuerfinanzämter die Erbschaftsteuer zunächst vorläufig festsetzen, da das Feststellungsverfahren gerade bei mehrstufigen Strukturen sehr aufwendig und streitanfällig ist. Es ist nicht zu erwarten, dass die Erbschaftsteuerfinanzämter mit der Festsetzung so lange warten, bis die Feststellungsverfahren abgeschlossen sind.

Änderungen des Feststellungsbescheids führen zur Änderung des Erbschaftsteuerbescheids. Die §§ 179 ff. AO sind entsprechend anzuwenden.

- 151.1 Für Bewertungsstichtage ab 1.1.2016 sind infolge der Änderung des § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG durch das StÄndG 2015, BGBl. I 2015, 1834, Gesamtschuldner der Steuer, wie zB Schenker und Beschenkte, immer am Verfahren zu beteiligen. Nach dem Ländererlass v. 14.3.2016, BStBl. I 2016, 280, ist der Feststellungsbescheid zwecks Feststellung der Verwaltungsvermögensquote demjenigen bekanntzugeben, der im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft auf Zahlung der Steuer in Anspruch genommen wird. Das Veranlagungsfinanzamt hat dem Feststellungsfinanzamt mitzuteilen, wer Adressat des Steuerbescheides ist. Hat der Schenker die Steuer gem. § 10 Abs. 2 ErbStG übernommen, ist der Feststellungsbescheid sowohl Schenker als auch Beschenktem bekannt zu geben. Im Übrigen sei auf den vorgenannten Erlass verwiesen, welcher auch Anwendungsbeispiele enthält; vgl. auch § 13a ErbStG Rz. 46.
- 151.2 Die Verwaltungsvermögensquote ist zwar auf jeder Beteiligungsstufe durchzuführen. Besonderheiten ergeben sich jedoch, wenn eine **Beteiligung** an einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** besteht. Bei dieser gilt als Erwerb nicht die Beteiligung, sondern gelten die in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft vorhandenen Wirtschaftsgüter gem. § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG als erworben; vgl. R E 10.4 ErbStR 2011. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft bildet als Gesellschaft keine Einheit, die einer gesonderten Bewertung und damit der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote zugänglich ist. Vielmehr werden die Wirtschaftsgüter der Einheit zugerechnet, die an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist.

Nach Auffassung des in Absprache mit den Obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen Erlasses des FinMin. BW v. 23.7.2013 – 3 S 381.2b/6, DStR 2013, 1608 = ZEV 2013, 528 gilt dies auch für die Feststellung der Verwaltungsvermögensquote sowie des Anteils jungen Verwaltungsvermögens. Die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft werden der vorgelagerten Gesellschaft (Obergesellschaft), die an der vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligt ist, wie eigenes Vermögen zugewiesen und fließen damit in den dort durchzuführenden Verwaltungsvermögenstest ein.

Beispiel:

Die A-KG ist an der vermögensverwaltenden BC-GbR beteiligt mit einem Anteil von 50 % beteiligt. Im Vermögen der AB-GbR befinden sich Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens (zB Finanzmittel) mit einem Wert von 1000. Davon sind 500 junges Verwaltungsvermögen. In die Verwaltungsvermögensquote der A-KG gehen 500 als „normales“ Verwaltungsvermögen, 250 als junges Verwaltungsvermögen ein.

Für die Praxis besteht ein Problem darin, dass für die Obergesellschaft und die vermögensverwaltende Personengesellschaft örtlich unterschiedliche Finanzämter zuständig sind. Hätte die Zurechnung des Vermögens der vermögensverwaltenden Personengesellschaft an die Obergesellschaft nicht nur materiell-rechtliche Folgen, sondern würde sie auch verfahrensrechtliche Wirkung entfalten, müsste das Lagefinanzamt ermitteln, welche Wirtschaftsgüter in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft Verwaltungsvermögen sind. Dies ist insbesondere in den Fällen schwierig, in denen an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft mehrere Obergesellschaften mit unterschiedlichen Lagefinanzämtern beteiligt sind. Aus diesem Grunde stellen in den Fällen, in denen die vermögensverwaltende Personengesellschaft ihrerseits an unternehmerischen Einheiten beteiligt ist, die für die letztgenannten Einheiten zuständigen Lagefinanzämter den Wert der Einheit und den Umfang des (jungen) Verwaltungsvermögens fest. Der maßgebliche Bescheid geht als Grundlagenbescheid in die Feststellung des Verwaltungsvermögens der Obergesellschaft ein. Nur wenn die vermögensverwaltende Personengesellschaft über Grundvermögen außerhalb einer unternehmerischen Einheit verfügt, ist das Lagefinanzamt nur für die Wertermittlung zuständig, während das Betriebsfinanzamt der Obergesellschaft in Abstimmung mit dem Lagefinanzamt entscheidet, ob das Grundvermögen Verwaltungsvermögen ist.

V. Begünstigungstransfer (§ 13b Abs. 3 ErbStG)

Die Vorschrift ergänzt § 13a Abs. 3 ErbStG, wonach der Verschonungsabschlag von demjenigen Erwerber nicht in Anspruch genommen werden kann, welcher das begünstigt erworbene Vermögen entweder auf einen Dritten übertragen muss oder dies im Wege der Teilung des Nachlasses auf einen Miterben tut (vgl. § 13a Rz. 51 ff.). Soweit der erwerbende Dritte seinerseits – sei es als Miterbe oder Sachvermächtnisnehmer – begünstigtes Vermögen erworben hat, stehen ihm Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag in seiner Eigenschaft als Erwerber iS des ErbStG zu. § 13b Abs. 3 ErbStG ist nicht ohne weiteres aus sich heraus verständlich. Das Gesetz verfolgt das Ziel, demjenigen **Zweiterwerber**, welcher von einem weiteren Nachlassbeteiligten begünstigtes Vermögen erwirbt, die **Vergünstigungen zukommen zu lassen**, wenn er – Zweiterwerber – seinerseits nicht begünstigtes Vermögen vom Erblasser erhalten hat und dieses zum Ausgleich des von ihm nunmehr zusätzlich erworbenen begünstigten Vermögens an den Ersterwerber herausgibt; vgl. R E 13a.3 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.

- 153 Das Gesetz spricht in § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG von dem **Zweiterwerber als Dritten**. Da es sich um eine Maßnahme im Rahmen der Teilung des Nachlasses handelt, trifft diese Voraussetzung allein auf den **Miterben** zu (*Wälzholz*, ZEV 2009, 113 [117]; aA *Pach-Hansenbeimb*, DStR 2008, 957 [959]). Dies ergibt sich

[Anschluss S. 169]

daraus, dass die vom Gesetz vorausgesetzte Teilung des Nachlasses gem. § 2046 Abs. 1 Satz 1 BGB erst erfolgen darf, nachdem alle Ansprüche Dritter und damit auch der übrigen Nachlassberechtigten (Vermächtnisnehmer, Pflichtteilsberechtigte, Auflagenbegünstigte) erfüllt sind. Ferner muss der Dritte seinerseits vom Erblasser bereits begünstigtes Vermögen erhalten haben. Dies trifft auf den Miterben zu, welcher als solcher in Höhe seiner Erbquote unmittelbar vom Erblasser begünstigtes Vermögen erhalten hat. Ferner muss dieser Personenkreis auch nicht begünstigtes Vermögen vom Erblasser erworben haben, da nur in diesem Fall der Miterbe als Dritter seinerseits dieses nicht begünstigte Vermögen auf den zunächst erwerbenden Ersterwerber übertragen kann. Hingeegebenes Vermögen ist nicht die Entlastung der Miterben von Nachlassverbindlichkeiten; so R E 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011. Dies ist beim Miterben der Fall, falls der Nachlass auch nicht begünstigtes Vermögen umfasst (Mischnachlass). Auf diese Weise wird erreicht, bei einer Erbauseinandersetzung über begünstigtes Betriebsvermögen dem dieses in toto erwerbenden Miterben Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag vollständig zukommen zu lassen. Daher hat der erwerbende Miterbe nicht das ihm vom Erblasser angefallene, nicht begünstigte Vermögen zu erfassen, soweit er dieses im Rahmen der Erbauseinandersetzung an den übertragenden Ersterwerber herausgeben muss. Vielmehr hat er den Wert des von dem weiteren Erben erworbenen und bereits um den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag verminderten Vermögens anzusetzen.

Beispiel:

Der Erblasser hat die Miterben A und B zu je einhalb über einen Mitunternehmeranteil an einer inländischen KG eingesetzt. Dieser hat einen Steuerwert von 300 000 Euro. Ferner befindet sich im Nachlass Kapitalvermögen im Wert von 600 000 Euro.

Zunächst wird jedem der Miterben die Hälfte des Vermögens zugerechnet, so dass jeder 450 000 Euro erwirbt, von denen jeweils 150 000 Euro begünstigt sind. Dieser Teilerwerb wird um den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag entlastet. Setzen sich die Miterben dahingehend auseinander, dass einer das gesamte begünstigte Vermögen erhält und er demzufolge an den anderen Miterben 150 000 Euro des nicht begünstigten Vermögens übertragen muss, ändert dies nichts daran, dass beide nach erfolgter Auseinandersetzung wertmäßig jeweils 450 000 Euro erhalten. Steuerlich hat § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG jedoch zur Folge, dass der den Gesellschaftsanteil erwerbende Miterbe Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag im vollen Umfang in Anspruch nehmen kann, während der übertragende Miterbe den Erwerb iHv. 450 000 Euro zu erfassen hat, nämlich den unmittelbaren Erwerb des nicht begünstigten Vermögens von 300 000 Euro zzgl. des im Rahmen des Ausgleiches für den Gesellschaftsanteil erhaltenen Betrags von 150 000 Euro. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils hat gesamten KG-Anteil begünstigt zu versteuern. Der Wertansatz beträgt durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag null. Allerdings treffen ihn die Folgen einer etwaigen Nachsteuer (§ 13a Abs. 5 ErbStG).

- 154 § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG betrifft die Erbauseinandersetzung allein unter Verrechnung der erbrechtlichen Ansprüche, nicht hingegen unter Einsatz von Eigenmitteln des erwerbenden Miterben (= Dritten). Hieraus folgt, dass die entgeltliche Erbauseinandersetzung, bei welcher eine Realteilung mit Spitzenausgleich durchgeführt wird, zwar nach § 13a Abs. 3, 5 ErbStG zum Verlust des Verschonungsabschlags und Abzugsbetrags beim übertragenden Miterben führt, andererseits aber der erwerbende Miterbe den Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag für den erworbenen Anteil am Betriebsvermögen nicht erhält. Denn der erwerbende Miterbe gibt kein Vermögen hin, welches er vom Erblasser erworben hat, sondern eigenes.

Beispiel:

Im Nachlass des Erblassers befindet sich ein Mitunternehmeranteil mit einem gemeinen Wert von 3 Mio. Euro. Weiteres Vermögen ist nicht vorhanden. Erben werden A und B zu je ein Halb. Diese setzen sich dahingehend auseinander, dass B den Mitunternehmeranteil allein erhält und er an A einen baren Ausgleichsbetrag von 1,5 Mio. Euro zu zahlen hat. Die erbschaftsteuerliche Situation stellt sich so dar, dass B den Verschonungsabschlag für $\frac{1}{2}$ (= seine Erbquote) in Anspruch nehmen kann. A kann ihn nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG nicht in Anspruch nehmen. Der Begünstigungstransfer gem. § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG betr. den Anteil des A scheidet daran, dass B aus eigenem Vermögen die Abfindungszahlung zu leisten hat. Bei A ist zu erwägen, ob bei Übertragung innerhalb der 5-jährigen Behaltensfrist uU die Nachsteuerfolgen nur pro rata temporis eintreten.

- 155 Wird die **Erbauseinandersetzung aufgeschoben**, bis aus den Gewinnen des erworbenen Betriebsvermögens ausreichend **Liquidität** geschaffen ist, ist fraglich, ob die Zuweisung der Liquidität an den übertragenden Miterben eine unentgeltliche und damit den Begünstigungstransfer auch bei dem erwerbenden Miterben ermöglichende Erbauseinandersetzung ist. Hierfür spricht, dass die Erträge aus dem erworbenen Betriebsvermögen erwirtschaftet sind. Insoweit kann man die Auffassung vertreten, der erwerbende Miterbe gebe vom Erblasser erworbenes Vermögen hin. Dies berücksichtigt jedoch nicht, dass diese Erträge regelmäßig schon im Zeitpunkt des erbrechtlichen Erwerbs über stille Reserven wie Firmenwerte etc. vorhanden waren und diese bereits in die Wertermittlung des Mitunternehmeranteils eingeflossen sind.
- 156 Erfolgt die **Erbauseinandersetzung nach Ablauf von 5 Jahren**, mithin unter Beachtung der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG, ist aus Sicht des übertragenden Miterben eine Nachsteuer nicht zu erheben. Denn wenn die Übertragung an einen außerhalb der Erbengemeinschaft stehenden Dritten keine Nachsteuer mehr auslösen würde, gilt dies erst recht für die Erbauseinandersetzung. Dies hat umgekehrt zur Folge, dass die Begünstigungen vom Erwerber nicht erneut geltend gemacht werden können, da dies zu einer Doppelbegünstigung führen würde.

Wird in die Erbauseinandersetzung ein Dritter (= Miterbe) einbezogen, der den Erbteil oder das begünstigt erfasste Betriebsvermögen aus dem Nachlass erwirbt, löst dies aus Sicht des übertragenden Miterben die Nachsteuer nach § 13a Abs. 5 ErbStG aus. Da der Dritte nicht als Rechtsnachfolger an die Stelle des bisherigen Erben tritt, ist er nicht berechtigt, die Vergünstigung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG in Anspruch zu nehmen. Erwirbt der Dritte hingegen unentgeltlich vom Miterben, tritt er insoweit in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein, setzt mithin die Behaltensfristen fort. Für einen Begünstigungstransfer nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG besteht daher kein Anlass, da dieser stets voraussetzt, dass der erwerbende Miterbe vom Erblasser erworbenes Vermögen zum Erwerb einsetzt. Hieran fehlt es beim unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger oder gar Gesamtrechtsnachfolger in die Position des übertragenden Miterben. 157

§ 13b Abs. 3 Satz 2 EStG schloss zum Inkrafttreten des JStG 2010 bei einer begünstigt erworbenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft diejenigen Vermögensgegenstände von der Begünstigung aus, die Verwaltungsvermögen waren. Diese Norm war – wie *Hannes/Steger/Stalleiken*, DStR 2009, 2029, nachgewiesen haben – unverständlich. Sie basierte auf einer unkritischen Übernahme des Entwurfes eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ v. 25.10.2006, welcher nur eine quotale Begünstigung vorsah. 158

Die derzeitige Konzeption geht bekanntlich von dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ aus. Der Gesetzgeber hat dementsprechend § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG ersatzlos aufgehoben. Für bis zur Aufhebung geltende Fälle ist die Norm – weil unverständlich – nicht anzuwenden.

VI. Eingrenzung des Begünstigungsrahmens auf 85 % (§ 13b Abs. 4 ErbStG)

Im Grundmodell gelten **15 % des begünstigten Vermögens** zwingend als **Verwaltungsvermögen**, so dass der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur 85 % beträgt. Es hätte nahegelegen, in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Verschonung von vornherein auf 85 % festzulegen. Dem Vernehmen nach war es politisch gewünscht, den Gesetzestext des § 13a Abs. 1 ErbStG mit der Botschaft der vollständigen Freistellung zu beginnen und dann quasi im „Kleingedruckten“ den Begünstigungsumfang wieder einzuschränken. Die Begrenzung ist selbst dann vorzunehmen, wenn der Anteil an Verwaltungsvermögen tatsächlich 15 % nicht erreicht. 159

