

# BWNotZ

## Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

### Herausgeber

Württembergischer Notarverein e.V.  
in Verbindung mit dem  
Badischen Notarverein e.V.

Kronenstraße 34  
70174 Stuttgart

### Schriftleitung

Notar im Landesdienst Daniel Schaal,  
Stuttgart

Notar Dr. Oliver Fröhler,  
Titisee-Neustadt

[www.notare-wuerttemberg.de](http://www.notare-wuerttemberg.de)  
[www.badischer-notarverein.de](http://www.badischer-notarverein.de)  
ISSN-Nummer 1434-2979

**6/2010**

Dezember  
Seiten 217-268

## Inhalt

### Abhandlungen

*Schmitz*

Notar und Steuern – Nichts geht mehr ohne  
Steuerrecht – Ausgewählte Fragestellungen  
der Gestaltungspraxis .....218

*Theilacker*

Die Erbauseinandersetzung und sonstige  
Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuer-  
reform unter besonderer Berücksichtigung der neuen  
und erweiterten Steuerbegünstigungen - zugleich  
auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen  
des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die  
im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden  
Grundsätze des Ertragssteuerrechts (Teil I.)  
.....226

**Rechtsprechung..... 265**

# Deutscher Notarverein

Kronenstraße 73/74, 10117 Berlin  
Tel: 030 / 20 61 57 40, Fax: 030 / 20 61 57 50  
E-Mail: kontakt@dnotv.de

**Das Thema der 7. Tagung Berufspolitik am 21. und 22. Januar 2011 lautet:**

## *Der Notar vor neuen Herausforderungen*

### **Freitag, 21.01.2011**

14:00 Uhr Eröffnung der Tagung durch Dr. Oliver Vossius, Präsident des Deutschen Notarvereins, und ein Grußwort von Professor Dr. Ulrich Goll, Justizminister des Landes Baden-Württemberg.

14:30 Uhr **Neue Formen des Zusammenlebens - auch neue Aufgaben für den Notar?**

Moderation: *Dr. Wolfgang Reetz, Notar in Köln*

Referate: **Die nichteheliche Lebensgemeinschaft als Alternative zur Ehe**  
*Dr. Maximilian Freiherr von Proff zu Irnich, Notar in Waldbröl*  
**Die Patchwork-Familie- eine besondere Herausforderung für den Notar**

*Prof. Dr. Rainer Hausmann, Universität Konstanz*

**Gesellschaftliche Herausforderung „Alterseinsamkeit“**

*Günter Stürmer, Stadt Stuttgart*

**Vorsorgende Rechtsgeschäfte Alleinstehender**

*Dr. Andreas Albrecht, Notar in Regensburg*

### **Samstag, 22.01.2011**

09:30 Uhr **Bauvertragsrecht im Wandel der Zeit**

Moderation: *Prof. Dr. Rainer Schröder, Humboldt-Universität zu Berlin*

Referate: **Neue Anforderungen an den Bauträgervertrag aufgrund des demografischen Wandels – Ein Bericht aus der Praxis -**  
*Dagmar Reiß-Fechter, Geschäftsführender Vorstand Ev. Siedlungswerk in Deutschland e. V., Nürnberg*

**Der Bauträgervertrag mit besonderer Zweckbindung -**

**Anforderungen an den Notar beim sog. Erwerbmodell**

*Dr. Thomas Schwerin, Notar in Wuppertal*

**Ein Überblick über Neuerungen auf dem Gebiet des**

**Bauvertragsrechts**

*Wolfgang Schulz, Notar in Heilbronn*

13:00 Uhr

**Der Notar in der Globalisierung**

**Das Notariat vor dem EuGH- Ein Rückblick auf das Verfahren und ein Ausblick in die Zukunft**

*Dr. Jens Bormann, Hauptgeschäftsführer der Bundesnotarkammer*

**Das internationale Gesellschaftsrecht- Was bringt die Zukunft?**

*Dr. Oliver Vossius, Notar in München*

**Die internationale Ehe und Partnerschaft zwischen den**

**Rechtsordnungen- Muss nicht endlich eine einheitliche her?**

*Dr. Felix Odersky, Notar in Dachau*

**Tagungsort: Hotel am Schlossgarten, Schillerstraße 23, 70173 Stuttgart**

Weitere Informationen sowie ein Anmeldeformular finden Sie hier:

<http://www.dnotv.de/Aktuelles/Aktuelles.html>. Fragen richten Sie bitte an die Geschäftsstelle.

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Abhandlungen</b>	
<b>Dr. Benedikt Schmitz, Notarassessor, Düsseldorf</b> Notar und Steuern – Nichts geht mehr ohne Steuerrecht – Ausgewählte Fragestellungen der Gestaltungspraxis	218
<b>Dr. Gerhard Theilacker, LRD. a. D., Steuerberater, Aspach</b> Die Erbaseinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen - zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragssteuerrechts (Teil I.)	226
<b>Rechtsprechung</b>	
<b>Erbrecht</b> OLG München, 14.10.2010 – 31 Wx 84/10 Auslegung der Formulierung “gleichzeitiges Ableben” in einem gemeinschaftliches Testament.	265

## Notar und Steuern – Nichts geht mehr ohne Steuerrecht - Ausgewählte Fragestellungen der Gestaltungspraxis<sup>1</sup>

(von Dr. Benedikt Schmitz<sup>2</sup>, Notarassessor, Düsseldorf)

### A. Einführung

Nichts geht mehr ohne Steuerrecht. Das Steuerrecht als letztlich interdisziplinärer Bereich, stehend zwischen dem Recht und den Wirtschaftswissenschaften, beherrscht immer mehr (auch) die notarielle Vertragsgestaltungspraxis. Wenn die zu beurkundenden Vorgänge nicht bereits – ausschließlich – steuerrechtlich motiviert sind, so gilt es jedenfalls in den weit überwiegenden Fällen steuerrechtliche Implikationen zu beachten. Berufsrechtlich trifft den Notar zwar – von wenigen Ausnahmen abgesehen – grundsätzlich keine steuerrechtliche Beratungs- oder gar Gestaltungspflicht. Dennoch setzt eine gründliche Beratung Grundkenntnisse des Steuerrechts voraus, die dann in angezeigten Fällen mit dem Steuerberater bzw. Steuerrechtsanwalt vertieft werden müssen. Dabei reichen die steuerrechtlichen Implikationen von Fragen zur gewöhnlichen Einkommensteuererklärung (genannt sei nur § 35a EStG) bis hin zu grunderwerbsteuer-optimierten Konzernstrukturen (§ 6a GrEStG). Nachfolgend wird der Versuch unternommen, einige (aktuelle) steuerrechtliche Fragestellungen im Notaralltag aufzuzeigen und einer als Vorschlag zu verstehenden Lösung zuzuführen.

### B. Einkommensteuerrecht

#### I. § 23 EStG (Spekulationsgeschäft) und gewerblicher Grundstückshandel

Der Einkommensteuer unterliegen nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG auch die Einkünfte aus den sogenannten privaten Veräußerungsgeschäften.

§ 23 EStG, der nach der Unternehmenssteuerreform 2008 nunmehr die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte mit Kapitalanteilen nicht mehr umfasst (§ 20 Abs. 2 EStG), hat für die notarielle Beratungspraxis besondere Bedeutung insoweit, als den Notar die haftungsbewährte Pflicht trifft, auf die einkommensteuerrechtlichen Folgen des § 23 EStG hinzuweisen, sofern ihm die die Steuerbarkeit begründenden Umstände bekannt sind.<sup>3</sup> Ob und wenn ja in welchem Maße eine diese Umstände betreffende Nachforschungspflicht des Notars besteht, ist umstritten.<sup>4</sup> Nach hier vertretener Ansicht

besteht eine originäre Nachforschungspflicht nicht; solange sich die die Steuerbarkeit begründenden Umstände nicht eindeutig aus den dem Notar vorliegenden Unterlagen ergeben, trifft den Notar nur die Hinweis- und Warnverpflichtung. Insbesondere hat der Notar auch nicht auf Wunsch oder Anweisung der Beteiligten die Pflicht, den Sachverhalt steuerrechtlich aufzuarbeiten etwa dergestalt, eine steueroptimierte Lösung zu erarbeiten. Es ist insoweit ausreichend aber auch erforderlich, wenn auf eine potentielle Steuerbarkeit und die Möglichkeit einer Steuerberatung hingewiesen wird. § 23 EStG nimmt damit eine Sonderstellung insofern ein, als dass abweichend von dem Grundsatz, dass den Notar grundsätzlich keine steuerrechtliche Beratungs- oder Hinweispflicht trifft, in diesem Fall eine solche im vorgenannten Sinn besteht; dies macht es interessant, aus dem Bereich des § 23 EStG die nachfolgenden ausgewählten Fragestellungen zu betrachten.

#### 1. Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen als Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 23 EStG

Die Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen innerhalb der 10jährigen Spekulationsfrist stellt dann kein Veräußerungsgeschäft dar, wenn diese aufgrund einer ernsthaften und irreparablen Vertragsstörung beruht.<sup>5</sup> Rechtsprechung wie auch Literatur lassen insoweit aber zwei elementare Fragen offen: Zum einen ist nicht geklärt, was mit etwaigen bis zum Rückabwicklungszeitpunkt erfolgten Abschreibungen geschieht. Zum anderen ist der Inhalt des Begriffs einer ernsthaften und irreparablen Vertragsstörung jedenfalls nicht eindeutig.

Nach hier vertretener Auffassung kommt der vom BFH aufgestellten Voraussetzung einer ernsthaften und irreparablen Vertragsstörung letztlich nur der Inhalt zu, dass der Vertrag tatsächlich und endgültig rückabgewickelt wird. Ob dies aufgrund einer arglistigen Täuschung oder aber „nur“ aufgrund eines unverschuldeten Wegfalls der Geschäftsgrundlage erfolgt, kann für die einkommensteuerrechtliche Behandlung nicht von Bedeutung sein (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Dies ergibt sich bereits daraus, dass letztlich jede Vertragsstörung reparabel ist – die Beteiligten müssen sich nur einigen. Umgekehrt liegt bereits immer dann eine irreparable Vertragsstörung vor, wenn – gleich aus welchem Grund – das entsprechende Gestaltungsrecht (Rücktritt, Anfechtung) ausgeübt wurde. Insoweit lässt sich nach hier vertretener Auffassung festhalten, dass die zivilrechtliche Rückabwicklung eines Vertrages grundsätzlich kein Veräußerungsgeschäft

1 Der Beitrag ist aus einem Vortrag des Verfassers an der Westfälische Wilhelmsuniversität Münster, Westfälischer Steuerkreis e.V. – Institut für Steuerrecht (Prof. Dr. Dieter Birk / Prof. Dr. Joachim Englisch) am 11. Juni 2010 entstanden.

2 Der Verfasser ist Notarassessor in Düsseldorf, Habilitand bei Prof. Dr. Peter Mülbert (Universität Mainz) sowie Lehrbeauftragter an der Hochschule Fresenius (Köln).

3 BGH NJW 1989, 586.

4 OLG Koblenz, RNotZ 2002, 416 (Negierung einer entsprechenden Pflicht), so auch: Reich/Schäfer, NotBZ 2002, Heft 3.

5 BFH BStBl. II 2008, 480; BFH BStBl. II 2007, 162; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 23 Rn. 49.

schäft im Sinne des § 23 EStG darstellt. Diese Grundsätze gelten allerdings nur für den Fall der Rückabwicklung aufgrund gesetzlicher Vorschriften<sup>6</sup> eines durchgeführten Vertrages. Nicht erfasst ist demgegenüber die Rückveräußerung, die von § 23 EStG erfasst wird. Um eine solche Rückveräußerung handelt es sich insbesondere auch, wenn der ursprüngliche Kaufvertrag nach Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten aufgehoben wird.<sup>7</sup>

Fraglich ist weiterhin, wie mit etwaig erfolgten Abschreibungen umgegangen wird. Der BFH hat insoweit entschieden, dass jedenfalls im Jahr der Rückabwicklung entsprechende Abschreibungen nicht mehr vorgenommen werden können.<sup>8</sup> Nach hier vertretener Auffassung sind aber auch die bis zum Jahr der Rückabwicklung geltend gemachten Abschreibungen bei dem Abschreibenden zu belassen. Abgesehen davon, dass die Rückabwicklung wohl schon kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 AO ist und damit die Steuerbescheide schon rein verfahrensrechtlich nicht mehr korrigiert werden können,<sup>9</sup> begründet der in den Jahren vor der Rückabwicklung bestehende Kaufvertrag das wirtschaftliche Eigentum bei dem Käufer. Dieser trägt sowohl die mit dem Kaufgegenstand originär verbundenen Risiken (etwa Vermietbarkeit, Schutz vor Brand und Naturkatastrophen etc.), als auch die Risiken verbunden mit einer (späteren) Rückabwicklung. Die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet es insoweit aber, dem wirtschaftlichen Eigentümer die Abschreibungen zu belassen; insbesondere kommt es daher auch nicht etwa auf die Differenzierung an, ob die Rückabwicklung durch Rücktritt oder Anfechtung erfolgt ist. Im Übrigen würde die Nachversteuerung zu einer erheblichen Belastung der Finanzverwaltung führen, die nicht nur bis zu zehn Steuerbescheide korrigieren müsste, sondern zudem den Nacherhebungsbetrag dergestalt berechnen müsste, dass im Jahr der Nachversteuerung kein Progressionsnachteil entstünde.

## 2. § 23 EStG und Scheidungsfolgenvereinbarungen

§ 23 EStG findet im Rahmen von Scheidungsfolgenvereinbarungen im Wesentlichen uneingeschränkte Anwendung.<sup>10</sup> Als maßgebendes Argument hierfür wird vorgebracht, dass die Übertragung eines Grundstücks im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung grundsätzlich nicht unentgeltlich erfolgt, da jedenfalls wirtschaftlich betrachtet die Übertragung stets eine auch intendierte Gegenleistung auslöst. Der Regelfall besteht hier in der Übertragung eines Grundstücks zum Ausgleich des Zugewinnausgleichsanspruchs. Die Gestaltungspraxis hat zur Vermeidung dieser Steuerpflicht verschiedene Gestaltungsvarianten vorgeschlagen, die allesamt darauf gerichtet sind, den Gegenleistungscharakter aususchließen. So schlägt Wälzholz vor, die sog. modifizierte Zugewinnsgemeinschaft dergestalt zu vereinbaren, dass der Zu-

gewinn jedenfalls für den Fall der Scheidung ausgeschlossen wird; als Gegenleistung hierfür werde dann der Grundbesitz übertragen. So entstehe kein Zugewinnausgleichsanspruch, so dass auf diesen auch nicht geleistet werden könne.<sup>11</sup> Hermanns schlägt demgegenüber vor, das Grundstück unentgeltlich zu übertragen jedoch verbunden mit einer Anrechnungsbestimmung nach § 1380 BGB.<sup>12</sup> In beiden hier vorgetragenen Gestaltungsvarianten besteht jedoch nach hier vertretener Ansicht lediglich eine Verlagerung der Gegenleistung und damit keine Unentgeltlichkeit. Wenn für die Vereinbarung der modifizierten Zugewinnsgemeinschaft als Gegenleistung das Grundstück übertragen wird, liegt die durchaus auch bezifferbare Gegenleistung in dem Verzicht auf den Zugewinnausgleichsanspruch. Nämliches gilt auch für die Konstruktion über § 1380 BGB: Die Gegenleistung liegt hier in dem jedenfalls anteiligen Verzicht auf den potentiellen Zugewinnausgleichsanspruch.

Die Anwendung von § 23 EStG kann insoweit nach hier vertretener Auffassung mit den vorgenannten zivilrechtlich durchaus scharfsinnigen Konstruktionen auf Grund des im Steuerrecht geltenden Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden. Nach hier vertretener Ansicht besteht der einzige Ansatzpunkt, der mit einer großen Wahrscheinlichkeit – aber auch nicht sicher – die Anwendung von § 23 EStG ausschließen würde, in der Flucht in die Gütergemeinschaft. Zieht man die Rechtsprechung zur Geltung von § 23 EStG im Rahmen der Erbengemeinschaft heran, wonach die Erbauseinandersetzung grundsätzlich unentgeltlich erfolgt und damit § 23 EStG nicht zur Anwendung gelangt,<sup>13</sup> so kann für die Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft nichts anderes gelten.<sup>14</sup> Konstruktiv besteht nämlich insoweit kein Unterschied: In beiden Fällen wird das der Gemeinschaft gehörende Vermögen an die der Gemeinschaft angehörenden Personen verteilt. § 23 EStG kommt lediglich dann zur Anwendung, wenn für die Zuteilung des Grundstücks mehr gezahlt wird als dem Ehepartner eigentlich (wertmäßig) zustünde.

## 3. Gewerblicher Grundstückshandel – Beteiligung von Personengesellschaften

Von den insoweit subsidiären Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 2 EStG) ist der gewerbliche Grundstückshandel, § 15 EStG, zu unterscheiden. Obschon sich eine Steuerbarkeit eines Veräußerungsvorgangs oftmals auf Grund der auf 10 Jahre verlängerten Spekulationsfrist schon aus § 23 EStG ergeben wird, verliert die Abgrenzung zwischen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften und denen aus gewerblichem Grundstückshandel aufgrund der divergierenden Rechtsfolgen (Gewerbesteuerpflicht, Immobilieninflation über § 344 HGB etc.) keineswegs an Bedeutung.<sup>15</sup>

6 Zum Meinungsstand vertraglich vereinbarter Steuerrücktrittsklauseln (insb. vertragliches Rücktrittsrecht): Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 2 Rn. 44. Nach hier vertretener Auffassung handelt es sich nicht um eine Rückabwicklung, da bei einem vertraglich vereinbarten Rücktritts-, Rückforderungsrecht oder auch einer vereinbarten Bedingung letztlich nie wirtschaftliches Eigentum vollständig übergegangen ist: vgl. insoweit Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rn. 300.

7 So wohl auch: FG Brandenburg, EFG 1998, 1585.

8 BFH BStBl. II 2008, 480.

9 Wälzholz, Private Veräußerungsgeschäfte, S. 25 des Fortbildungsskriptes, Landesnotarkammer Bayern, Fischbachau, Mai 2010.

10 BFH BStBl. 2003, 282; BFH BStBl. II 77, 389; BFH/NV 2001, 1333; BFH/NV 1999, 173; vgl. auch: Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 23 Rn. 42 m.w.N.

11 Wälzholz, Private Veräußerungsgeschäfte, S. 18 des Fortbildungsskriptes, Landesnotarkammer Bayern, Fischbachau, Mai 2010; eine in diese Richtung gehende Differenzierung nimmt auch Reich, RNotZ 2000, 375 vor.

12 Hermanns, DStR 2002, 1065 ff.

13 Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 23 Rn. 41 m.w.N.

14 Der BFH verneint in anderem Zusammenhang (§ 15 EStG) auch das Vorliegen einer Veräußerung bei Realteilung von Personengesellschaften: BFH BStBl. II 1996, 599.

15 Der gewerbliche Grundstückshandel kann auch steuerrechtliche Vorteile gegenüber der Situation im Rahmen des § 23 EStG haben: vgl. insoweit Koch/Spiegelberger, DAI-Skript zur Unternehmenssteuerreform 2001, S. 148.

Nach § 15 Abs. 2 EStG definiert sich der Gewerbebetrieb durch eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Negativ darf keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit und keine private Vermögensverwaltung vorliegen. Der BFH betont immer wieder, dass die Annahme eines Gewerbebetriebes von „dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung“ abhängt.<sup>16</sup> Dies gilt in gleichem Maße auch für den gewerblichen Grundstückshandel. Gleichheits- und Rechtssicherheit hat der BFH in Ergänzung dieses Grundsatzes für den gewerblichen Grundstückshandel die Drei-Objekte-Grenze entwickelt.<sup>17</sup> Diese darf allerdings keinesfalls im Sinne einer schematisch anzuwendenden apodiktischen Regelung verstanden werden; ihr kommt eine indizielle Vermutungswirkung zu.<sup>18</sup> Dies bedeutet konkret, dass auch bei Unterschreiten der Drei-Objekte-Grenze gewerblicher Grundstückshandel vorliegen kann, etwa bei bestehender unbedingter Veräußerungsabsicht.<sup>19</sup> Umgekehrt kann auch bei Überschreiten der Drei-Objekte-Grenze noch kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, etwa bei Notverkäufen.<sup>20</sup>

Die oftmals unerwünschte Folge der Annahme gewerblichen Grundstückshandels wurde durch das Zwischenschalten von Personengesellschaften verhindert. Obschon es sich bei Personengesellschaften nicht um eigentliche Steuersubjekte, vielmehr lediglich um sogenannte Steuerermittlungssubjekte, handelt, wird die Vorlage des gewerblichen Grundstückshandels (auch) auf der Ebene der Gesellschaft vorgenommen. Insoweit wird die Vorlage eines Steuersubjektes fingiert (Steuerermittlungssubjekt). Liegen die vorgenannten Merkmale des Gewerbebetriebes auf der Ebene der Gesellschaft vor, handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, auch mit der Folge des § 15 Abs. 3 EStG. Die die Gewerblichkeit vermeidende Steuergestaltung in Form von Verteilung von Grundstücksgeschäften auf mehrere Personengesellschaften wurde jedoch im Jahr 2008 durch den BFH jedenfalls erheblich erschwert:<sup>21</sup> Danach werden die Grundstücksgeschäfte personenidentischer Personengesellschaften, insbesondere auch mit der Folge des § 15 Abs. 3 EStG, zusammengerechnet.<sup>22</sup>

Der BFH lässt dabei jedoch offen, was unter personenidentischen Personengesellschaften zu verstehen ist. Dies eröffnet für die Vertragsgestaltungspraxis jedenfalls überlegenswerte Ansätze. Versteht man unter Personenidentität eine 100prozentige Beteiligungsidentität, so lässt sich die Zusammenrechnung der veräußerten Objekte verhältnismäßig einfach dadurch umgehen, dass an den jeweiligen Personengesellschaften unterschiedliche Minderheitsgesellschafter beteiligt werden (A und B halten an den GbR 1 bis 10 jeweils 49 %, die jeweils restlichen 2 % werden von C, D, E ... L gehalten). Nimmt man die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaften ernst, so wäre es weiterhin auch denkbar, dass Gesellschafter der Personengesellschaften jeweils unterschiedliche Kapitalgesellschaften sind, deren Geschäftsanteile die ursprünglichen natürlichen Personen halten (A und B gründen

jeweils 10 Unternehmergesellschaften (UG 1 bis mit 10), deren Geschäftsanteile sie selbst halten; jeweils zwei – die Einmann-Personengesellschaft ist weiterhin nach hM nicht anerkannt – UG von A und B gründen dann wiederum die entsprechende Personengesellschaft GbR 1 bis mit 10). Diesen Gestaltungsüberlegungen ist aber insoweit mit Vorsicht gegenüber zu treten, als dass die Rechtsprechung auf die Überlegung kommen könnte, für die Beurteilung der Personenidentität auf die wirtschaftliche Beherrschungssituation abzustellen. Diese Tendenz lässt sich allerdings der Rechtsprechung bisher nicht entnehmen und würde zudem gegen die den Kapitalgesellschaften nach wie vor zuerkannte Abschirmwirkung verstoßen.

## II. § 35a EStG – Steuerermäßigung und vertragliche Lastenverteilung

Abschließend sei auf den im Jahr 2009 neu gefassten § 35a EStG eingegangen, der Steuerermäßigungen bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen zum Gegenstand hat. Erörtert wird nachfolgend die für die (Beratungs)Praxis relevante Frage, ob die in § 35a EStG festgeschriebene Steuerermäßigung davon abhängig ist, wer nach dem Gesetz oder der vertraglichen Vereinbarung die entsprechenden Aufwendungen zu tragen hat. Dieser Fragestellung liegt der folgende alltägliche Fall zugrunde: Die Eltern übertragen dem Kind bebauten Grundbesitz und behalten sich ein lebenslängliches Wohnungsrecht vor; das Kind übernimmt die vertragliche Pflicht, jedweden Erhaltungs- und Modernisierungsaufwand zu tragen. Die Eltern nehmen Renovierungsarbeiten vor und möchten dementsprechend die Steuerermäßigungsvorschrift des § 35a EStG in Anspruch nehmen.

Die Anwendung von § 35a Abs. 3 EStG ist nach hier vertretener Auffassung im genannten Fall ausgeschlossen.<sup>23</sup> Die Begünstigungsvorschrift des § 35a Abs. 3 EStG setzt hiernach voraus, dass der Aufwendende auch dazu verpflichtet ist, entsprechende Aufwendungen zu tragen. Dies ergibt sich schon aus dem dem EStG zugrunde liegenden Leistungsfähigkeitsprinzip, wonach die wirkliche Belastung steuerrechtlich berücksichtigt werden soll.<sup>24</sup> Ist der Steuerpflichtige zu einer entsprechenden Leistung nicht verpflichtet, ist er in diesem Sinne auch nicht belastet. Es handelt sich insoweit letztlich um eine unentgeltliche Zuwendung des Aufwendenden (Eltern) an den Verpflichteten (Sohn); letzterer allerdings kann dann die Begünstigungsvorschrift des § 35a EStG über den „abgekürzten Zahlungsweg“ in Anspruch nehmen. Es ist auch kein Grund ersichtlich, warum die Behandlung von § 35a EStG von der des Nießbrauchs abweichen sollte.<sup>25</sup> Insbesondere wird die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei § 35a EStG um eine „Lenkungs- und Subventionsnorm“<sup>26</sup> handelt.<sup>27</sup> Die Vertragsgestaltungspraxis hat demnach darauf hinzuweisen, dass die Begünstigung resultierend aus § 35a EStG nur von demjenigen in Anspruch genommen werden kann, der auch die entsprechende Leistungsverpflichtung übernommen hat.

16 BFH GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

17 BFH/NV 2004, 781.

18 BFH BStBl. II 2007, 375; Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rn. 48.

19 BFH v. 27.11.2008 – AZ.: IV R 38/06; BFH DStR 2002, 489; vgl. dazu: Tiedke/Wälzholz, DB 2002, 652 ff.

20 BFH NJW 2003, 2192; BFH DStR 2003, 1066 ff.

21 BFH v. 31.01.2008, AZ.: IV B 144/06; BFH/NV 2002, 1559.

22 AA.: Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rn. 70.

23 AA: Erhard in Blümich, EStG, § 35a Rn. 31; DNotI-Gutachten v. 06.10.2009, Nr. 97595.

24 In diesem Sinne wohl auch Drenseck in Schmidt, EStG, § 35a Rn. 2.

25 Vgl. Nießbrauchserlass des BMF vom 24.07.1998, zuletzt geändert am 29.05.2006, Tz. 43.

26 Drenseck in Schmidt, EStG, § 35a Rn. 2.

27 So aber: DNotI-Gutachten v. 06.10.2009, Nr. 97595.

## C. Körperschaftsteuerrecht

### I. § 8c KStG - Konzernklausel

§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG verweist für die Einkommensermittlung einer Körperschaft für den Fall, dass das KStG keine Spezialregelung vorsieht, auf das EStG, so dass grundsätzlich auch die Verlustausgleichsvorschriften, §§ 2 Abs. 2, 3; 10d EStG Anwendung finden. Systematisch betrachtet grenzt § 8c KStG diese Vorschriften in ihrem Anwendungsbereich wieder ein.<sup>28</sup> Liegt nach dieser Vorschrift der in Absatz 1 legaldefinierte schädliche Beteiligungserwerb vor, so sind die negativen Einkünfte grundsätzlich nicht mehr nutzbar.

Diese Regelung fand in der ursprünglichen Fassung des § 8c KStG auch auf konzerninterne Umstrukturierungen Anwendung, obschon in diesen Fällen eine Verlustübertragung auf einen (außenstehenden) Dritten nicht gegeben war. Durch das Wachstumsförderungsgesetz<sup>29</sup> ist § 8c Abs. 1 KStG um einen nach Maßgabe des § 34 Abs. 7b S. 2 KStG anzuwendenden Satz 5 (sog. „Konzernklausel“) erweitert und damit entschärft worden. Danach liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenen und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Tatbestandlich kommt es daher darauf an, dass dieselbe Person, bei der es sich stets nur um eine einzige handeln darf (keine Mehrmütterkonstruktionen),<sup>30</sup> an übertragendem und übernehmendem Rechtsträger zu 100 Prozent beteiligt ist, wobei diese Person selbst auch übertragender oder übernehmender Rechtsträger sein kann;<sup>31</sup> irrelevant ist demgegenüber, wie hoch die erworbene Beteiligung ist.

Der sachliche Anwendungsbereich der Konzernklausel ist auch eröffnet für erfolgsneutrale Umstrukturierungsmaßnahmen durch Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung: Die A-GmbH hält 100 Prozent der Anteile an der B-GmbH, die wiederum 100 Prozent der Anteile an der C- und D-GmbH hält; die B-GmbH wird auf die A-GmbH verschmolzen, so dass nunmehr die A-GmbH unmittelbar jeweils 100 Prozent der Anteile an der C- und D-GmbH hält.<sup>32</sup> Nach dem Vorgesagten unterfällt dieser Fall dem Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG, obwohl an dem übernehmenden Rechtsträger gar keine Beteiligung besteht.

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage nach der Eröffnung des Anwendungsbereiches für den Fall, dass an dem übertragenen und/oder dem übernehmenden Rechtsträger keine Beteiligung, sondern ein (bloßes) Genussrecht besteht. Dem Wortlaut nach ist § 8c Abs. 1 KStG nicht einschlägig, da es sich bei einem Genussrecht gerade nicht um eine Beteiligung und damit auch nicht um einen Beteiligungserwerb handelt. Frotzcher nimmt in teleologischer Auslegung an, dass beteiligungsähnliche Genussrechte der kapitalmäßigen Beteiligung gleichgestellt werden müssen und damit der Anwendungsbereich eröffnet ist.<sup>33</sup> Diese (angedeutete) Differenzierung danach, wie das Genussrecht vertraglich ausgestal-

tet ist, überzeugt nach hier vertretener Auffassung nicht. Neben dem bereits genannten, insoweit eindeutigen Wortlautargument, welches durch einen vergleichenden Blick auf die in § 8c Abs. 1 S. 1 KStG erfolgte Auflistung noch untermauert wird, spricht insbesondere gegen eine analoge Anwendung auf Genussrechte, dass diese per definitionem bereits ein Weniger im Vergleich zu der vom Gesetz geforderten Beteiligung darstellen. Anhaltspunkte dafür, dass mit Beteiligung eine bloß wirtschaftliche gemeint ist, lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen. Die logische Konsequenz der Gegenansicht, namentlich die Nichtanwendung von § 8c Abs. 1 S. 5 KStG im Falle einer 100 Prozent-Beteiligung, jedoch einem gleichzeitig bestehenden beteiligungsähnlichen Genussrecht, wäre schlussendlich eine unzulässige Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen.

### II. §§ 14 ff. KStG – Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag betreffend die Anerkennung von ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnissen

Unter den in den §§ 14 ff. KStG genannten Voraussetzungen kann sich eine Europäische Gesellschaft, eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland dazu verpflichten, ihren Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Dies erfolgt im Wege eines Gewinnabführungsvertrages gemäß der §§ 291 ff. AktG.<sup>34</sup> Sofern die Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG (finanzielle Eingliederung, Anforderungen an den Organträger, Mindestvertragsdauer etc.) erfüllt sind, ist das Einkommen der Organgesellschaft dem des Organträgers zuzurechnen.

Nach § 17 KStG finden die §§ 14 bis 16 KStG entsprechende Anwendung, wenn sich eine andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland, insbesondere die GmbH, verpflichtet, ihren Gewinn an ein anderes Unternehmen, welches den Anforderungen des § 14 KStG genügt, abzuführen. Entsprechend § 17 S. 2 Nr. 2 KStG ist für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft dazu aber erforderlich, dass „eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird“. Die Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen hatte hierzu den Fall zu entscheiden, ob die nachfolgende Vertragsklausel diesen Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG genügt: „Die X-GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der Y-GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“. Diese Verlustübernahmevereinbarung wurde nicht als eine solche des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG anerkannt mit dem Verweis darauf, dass lediglich eine Verlustübernahmeverpflichtung im Sinne von § 302 Abs. 1 AktG getroffen wurde, die Abs. 3 und 4 aber ausgespart blieben.<sup>35</sup> Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere auch ungeachtet der Tatsache, dass § 302 AktG nach der Rechtsprechung des BFH in Gänze auch ohne explizite Vereinbarung im GmbH-Konzernrecht gilt.<sup>36</sup>

28 Zur Geschichte der sog. „Mantelkaufrechtsprechung“ vgl. ausführlich: Frotzcher in Frotzcher/Maas, KStG/UmwStG, § 8c Rn. 8 ff.

29 BGBl. I 2010, 2.

30 Frotzcher in Frotzcher/Maas, KStG/UmwStG, § 8c Rn. 106.

31 Frotzcher in Frotzcher/Maas, KStG/UmwStG, § 8c Rn. 107 mit Verweis auf BT-Drs. 17/15, 30, 31.

32 Beispielsfall leicht abgewandelt aus: Frotzcher in Frotzcher/Maas, KStG/UmwStG, § 8c Rn. 122 (mit weiteren Beispielen).

33 Frotzcher in Frotzcher/Maas, KStG/UmwStG, § 8c Rn. 121 unter Verweis auf BT-Drs. 17/15, 30, 31.

34 Vgl. hierzu: Altmeppen in Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., §§ 291 ff. AktG; Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl., §§ 291 ff.

35 Vgl. insoweit BMF-Schreiben v. 16.12.2005, BStBl. I 2006, 12.

36 BFH/NV 2008, 1705; BFH GmbHR 2006, 890.

Die streng am Wortlaut des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG orientierte Auffassung der Finanzverwaltung ist nach hier vertretener Auffassung richtig. Der Wortlaut von § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nimmt § 302 AktG vollumfänglich und nicht nur absatzweise in Bezug; zudem ist Voraussetzung, dass eine (ausdrückliche) Vereinbarung der Geltung dieser Vorschrift erfolgt. Insbesondere auch deswegen, weil eine (nachträgliche) Ergänzung eines insoweit aus ertragsteuerlicher Sicht fehlerhaften Organschaftsvertrages rückwirkend nicht möglich ist, sollte der Gewinnabführungsvertrag entweder den Wortlaut des § 302 AktG vollumfänglich übernehmen oder aber eine schlichte Vollverweisung auf diese Vorschrift enthalten.<sup>37</sup>

## D. Erbschaftsteuerrecht

### I. Erbschaftsteuerreform

Am 01.01.2009 ist das (neue) Erbschaftsteuergesetz in Kraft getreten;<sup>38</sup> welches kaum ein Jahr später durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz erneut reformiert wurde.<sup>39</sup> Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sind die Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform die Folgenden: Die in § 16 ErbStG festgeschriebenen Freibeträge wurden deutlich erhöht, Ehegatten und eingetragene Lebenspartner haben nunmehr einen Freibetrag von € 500.000,00, Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2 in Höhe von € 400.000,00, Enkelkinder in Höhe von € 200.000,00, Eltern und Großeltern beim Erwerb von Todes wegen in Höhe von € 100.000,00 und die übrigen Personen grundsätzlich in Höhe von € 20.000,00. Entsprechend haben sich die Steuersätze verändert, § 19 ErbStG. Zentrales Anliegen der Erbschaftsteuerreform war weiterhin die vom BVerfG<sup>40</sup> geforderte Änderung der Bewertungsregeln für Immobilien, die sich nunmehr grundsätzlich am gemeinen Wert orientieren.<sup>41</sup> Damit verbunden sind mit den §§ 13 ff., insbesondere den §§ 13a, b und c ErbStG besondere Steuerbefreiungstatbestände geschaffen beziehungsweise modifiziert worden: Nach § 13a ErbStG bleibt der Wert von Betriebsvermögen außer Ansatz (Verschonungsabschlag), wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden (Mindestlohnsumme); § 13a Abs. 4 ErbStG definiert insoweit, was unter dem Begriff der Lohnsumme zu verstehen ist, während § 13b ErbStG festlegt, welches Vermögen begünstigt wird. § 13c ErbStG begründet eine Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, während § 13 Abs. 1 Nr. 4a und Nr. 4b ErbStG den medial viel diskutierten Fall des steuerbegünstigten Familienwohnheims regelt.

Das ErbStG ist für die notarielle Praxis von immenser Bedeutung, da zum einen rein tatsächlich viele Gestaltungen erst aus erb- und schenkungsteuerlicher Motivation heraus erfolgen, zum anderen den Notar bei schenkungsteuerlicher Relevanz bestimmte haftungsbewährte Hinweis- und Belehrungspflichten (§ 8 Abs. 1 S. 6, Abs. 4 ErbStDV) sowie Anzeige- und Erklärungspflichten (§§ 30 ff. ErbStG) treffen. So hat der Notar nach § 34 ErbStG i.V.m. §§ 7, 8 ErbStDV

Erbaueinandersetzungen, Schenkungen, Schenkungsversprechen, beurkundete Vereinbarungen der Gütergemeinschaft, Zweckzuwendungen und Rechtsgeschäfte, bei denen Anhaltspunkte für eine Schenkung oder Zweckzuwendung vorliegen, anzuzeigen.

### II. „Supervermächtnis“ – Vermächtnis mit dem Zweck die Erbschaftsteuerfreibeträge auszunutzen

Der unter dem Stichwort „Supervermächtnis“ diskutierten Gestaltungsform liegt in der Regel ein Sachverhalt wie der folgende zugrunde: Die Ehepartner A und B haben sich in einem gemeinschaftlichen Testament wechselseitig zu Alleinerben eingesetzt. Beide haben jeweils ein Vermögen von 2.000.000,- €. Es sind drei gemeinschaftliche Kinder vorhanden. Die Ehepartner tragen den Wunsch vor, das Testament möglichst erbschaftsteuergünstig auszugestalten.

Die „Standardgestaltung“ in Form der gegenseitigen Erbeinsetzung der Eltern und anschließende Schlusserbfolge durch die 3 Kinder hat erhebliche erbschaftsteuerrechtliche Nachteile zur Folge: Verstirbt der Ehemann zuerst, erhält die Ehefrau sein Vermögen in Höhe von € 2.000.000,00, wovon sie – vereinfacht dargestellt – € 1.500.000,00 versteuern muss. Verstirbt nunmehr auch die Ehefrau, so ist das bei dieser noch vorhandene Vermögen auf die drei Kinder zu verteilen, die jeweils nur einen Freibetrag nach der Mutter in Höhe von € 400.000,00 geltend machen können. Ziel der steueroptimalen Gestaltung muss es also sein, die Freibeträge auch nach dem Vater ausnutzen zu können. Neben dem wenig verbreiteten sog. Württemberger Modell<sup>42</sup> werden verschiedene Vermächtnislösungen diskutiert. Grundidee hierbei ist, dass der Erstversterbende ein Vermächtnis zugunsten seiner Abkömmlinge aussetzt, welches bereits bei seinem Tode anfällt und damit gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei dem jeweiligen Vermächtnisnehmer zu versteuern bzw. bei dem Erben nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen ist. Sind sich die Ehegatten also einig, dass beim Tode des Erstversterbenden entsprechende Vermächtnisansprüche entstehen, können so die Steuerfreibeträge der Abkömmlinge optimal und gestaltungssicher ausgenutzt werden. In der Mehrzahl der Fälle jedoch wünschen die beteiligten Ehepartner nicht, dass die Vermächtnisse direkt im Todeszeitpunkt des Erstversterbenden ausgezahlt werden müssen – es fehlt beispielsweise an ausreichender Liquidität oder es besteht ein erhöhtes Sicherheitsbedürfnis. Aus zivilrechtlicher Sicht ist es insoweit möglich, die Fälligkeit der Vermächtnisse auf den Tod des Längstlebenden festzulegen. Dem steht aber aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht § 6 Abs. 4 ErbStG entgegen, der insoweit den Gleichlauf dieser Konstruktion mit der Vor- und Nacherbschaft anordnet. Entsprechende Vermeidungsgestaltungen, wie etwa die Fälligkeit auf ein Jahr nach dem Tod des Längstlebenden hinauszuschieben,<sup>43</sup> oder mit dem Instrument der Auflage zu arbeiten,<sup>44</sup> dürften nicht zielführend sein (§ 42 AO bzw. nunmehriger Wortlaut von § 6 Abs. 4 ErbStG, der die Auflage ausdrücklich auch umfasst). Es verbleibt die Gestaltungsvariante, die Fälligkeit des bei dem Tode des Erstversterbenden anfallenden Vermächtnisses aber in irgendeiner Form zu stunden. Zivilrechtlich handelt es sich um eine sogenannte betagte Forderung; nach der Rechtsprechung des BFH findet insoweit § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nur dann Anwendung,

37 R 66 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KStR.

38 ErbStRG vom 24.12.2008, BGBl. 2008 I, 3018.

39 BGBl. 2009 I, 3950.

40 BVerfG ZEV 2007, 76.

41 Vgl. hierzu und zu den Bewertungsverfahren (Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren): Selbherr, Erbschaft- und Schenkungsteuer, S. 73 ff.

42 Selbherr, Erbschaft- und Schenkungsteuer, S. 137 m.w.N.

43 Daragan, DStR 1998, 360.

44 Daragan, DStR 1999, 393 ff.

wenn das die Fälligkeit auslösende Ereignis nicht mit ausreichender Bestimmtheit feststeht.<sup>45</sup> Insoweit besteht für die Kautelarjurisprudenz die Möglichkeit, die Vermächtnisse bereits beim Tode des Erstversterbenden erbschaftsteuerwirksam anfallen zu lassen, sofern die die Fälligkeit auslösenden Umstände ausreichend bestimmt sind und nicht in die Nähe von § 6 Abs. 4 ErbStG bzw. § 42 AO<sup>46</sup> gelangen;<sup>47</sup> insoweit ist insbesondere auch § 2181 BGB zu beachten, wonach im Zweifel, insbesondere also, wenn die Erfüllung eines Vermächtnisses dem freien Belieben des Beschwerten überlassen bleibt, die Leistung mit dem Tode des Beschwerten fällig wird.

Das sogenannte Supervermächtnis ist insoweit ein Unterfall des vorstehend beschriebenen (betagten) Vermächtnisses, bei dem der Zweck angeordnet wird, die Erbschaftsteuerfreiheiten bestmöglich auszunutzen.<sup>48</sup> Dabei ist es dem überlebenden Ehegatten als Beschwertem möglich, die Höhe und die sonstigen Bedingungen des Vermächtnisses nach seinem freien Willen festzulegen. Die überwiegende Literatur geht davon aus, dass dieses zivilrechtlich zweifellos zulässige Modell eines Zweckvermächtnisses nach § 2156 BGB auch erbschaftsteuerrechtlich anzuerkennen ist.<sup>49</sup> Nach hier vertretener Ansicht sollte dem jedenfalls mit Vorsicht begegnet werden: Wird dem überlebenden Ehepartner ein derart freier Bestimmungsspielraum überlassen, so könnte die ausreichende Bestimmtheit im Sinne der Rechtsprechung des BFH zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jedenfalls fraglich sein. Zudem könnte auch vom Anwendungsbereich des § 2181 BGB ausgegangen werden. Insoweit ist zu empfehlen, das Supervermächtnis in der Art und Weise zu verwenden, als dass für die Ausübung des Bestimmungsermessens des überlebenden Ehegatten feste Grenzen gesetzt werden, die insbesondere nicht in irgendeinem Zusammenhang mit dessen Tode stehen.

Auf die einkommensteuerrechtlichen Folgen der Vermächtnislösung sei an dieser Stelle nur kurz hingewiesen: Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei unverzinslichen Geldforderungen, die erst nach mehr als einem Jahr fällig werden, um eine Kreditgewährung, bei der der Zinsanteil nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG einkommensteuerpflichtig ist.<sup>50</sup> Bei der Festlegung der Rahmenbedingungen betreffend die Ermessensausübung sollten diese einkommensteuerrechtlichen Folgen berücksichtigt werden.

## E. Grunderwerbsteuerrecht

Die in der Gestaltungspraxis oft stiefmütterlich berücksichtigte Grunderwerbsteuer wird zukünftig mehr an Beachtung finden (müssen). Schon 3,5 % Grunderwerbsteuer müssen in der Kalkulation des Erwerbes von Grundbesitz stetige Berücksichtigung finden. Dies gilt zukünftig umso mehr als bereits

einige Bundesländer die Erhöhung der Grunderwerbsteuer beschlossen (Brandenburg ab dem Jahr 2011 – 5 %) oder bereits durchgeführt haben (Sachsen-Anhalt, Berlin und Hamburg – 4,5 %). Ob die Erhöhung der Grunderwerbsteuer den gewünschten Effekt, namentlich Mehreinkünfte der öffentlichen Haushalte, nach sich ziehen wird, oder ob die Erhöhung im Gegenteil zu einem erhöhten Problem- und damit gestalterischen Vermeidungsbewusstsein führt,<sup>51</sup> bleibt abzuwarten. Aufgabe einer dienstleistungsorientierten Beratungspraxis ist es jedenfalls, auf steueroptimierte Gestaltungsalternativen hinzuweisen, von denen nachfolgend zwei Konstellationen angedacht werden sollen.

### I. § 1 Abs. 2a GrEStG – Potential und Gefahr

Nach § 1 Abs. 2a GrEStG handelt es sich um einen grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang, wenn sich der Gesellschafterbestand einer Grundbesitz haltenden Personengesellschaft – die Kapitalgesellschaft ist insoweit ausdrücklich nicht erfasst – innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Diese Vorschrift birgt neben großem Gestaltungsspielraum auch erhebliche, für die Praxis oftmals kaum vorhersehbare grunderwerbsteuerrechtliche Risiken. Diese liegen vorwiegend in zweierlei: Zum einen muss bei einer derivativen oder auch originären Anteilsübertragung der Gesellschafterbestand der letzten fünf Jahre berücksichtigt werden; insoweit kann die Übertragung eines Anteils von 1 % dann (rückwirkend) zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG führen, wenn vormals – beispielsweise vor 1, 2, 3, und 4 Jahren – jeweils 30, 30, 20 und 14,9 % der Anteile an einer Personengesellschaft übertragen wurden. Zum anderen erfasst § 1 Abs. 2a GrEStG nunmehr ausdrücklich auch mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand. Haben A, B, C jeweils 31,5 % an der X-OHG und die von Y gehaltene D-GmbH hält die restlichen 5,5 %, so löst die nach der Übertragung der Anteile von A, B und C erfolgte Übertragung von mehr als ca. 10 % der Anteile an der D-GmbH dem Wortlaut nach den Steuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG aus. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies jedoch – im Gegensatz zu der Konstellation, in der statt der GmbH eine Personengesellschaft die Beteiligung halten würde – nicht, solange nicht mindestens (auch) 95 % der Beteiligung an der GmbH übertragen wurden.<sup>52</sup> Insoweit zeigt sich erneut das erhebliche Gefahrenpotential dieser Regelung: Sind in dem vorbeschriebenen Sachverhalt 94,5 % der Anteile an der D-GmbH übertragen worden, so löst die bis zu fünf Jahre später eingetretene (normale) Übertragung eines Anteils von mindestens 0,5 % an der D-GmbH den Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG aus.

Neben diesen Risiken begründet § 1 Abs. 2a GrEStG aber auch erheblichen Gestaltungsspielraum im Sinne eines grunderwerbsteueroptimierten Erwerbsvorgangs. Vereinfacht ausgedrückt ermöglicht die Vorschrift, ein Grundstück zu letztlich 94,9 % grunderwerbsteuerfrei zu erwerben. Die Gestaltungsvarianten sind dabei vielfältig und erstrecken sich von der bloßen zeitlichen Streckung eines Anteilserwerbes (5 Jahres- Zeitraum), über die Ausnutzung des Erlasses

45 BFHE 203, 279.

46 Zum Gestaltungsmissbrauch im Erbschaftsteuerrecht allgemein: BFH/NV 2001, 162.

47 Auf die mit dieser Gestaltung verbundenen Unsicherheiten – letztlich handelt es sich um eine Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – sei an dieser Stelle ausdrücklich hingewiesen. Vgl. BGHE 217, 190; Kessler/Thouet, NJW 2008, 125; wohl auch: Everts, MittBayNot 2004, 472; Selbherr, Erbschaft- und Schenkungsteuer, S. 142.

48 Vgl. hierzu: DNotI-Report 1/2010, S. 3 ff. – Erbschaftsteuerliche Behandlung eines Zweckvermächtnisses („Supervermächtnis“).

49 Statt aller: Kössinger in Brambring/Mutter, Beck'sches Formularhandbuch, Erbrecht, 2. Aufl. 2009, C V 10; DNotI-Report, 1/2010, S. 4 m.w.N.

50 BFH DStRE 1997, 65; vgl. auch DNotI-Report 1/2010, S. 4 m.w.N.

51 Vgl. insoweit Klaus J. Müller, Ärgernis Grunderwerbsteuer, FAZ.NET 14.05.2010.

52 Erlass der Obersten Finanzbehörde der Länder vom 07.02.2000 zu § 1 Abs. 2a GrEStG n.F.; ausführlich zu diesem Problemkreis: Gottwald, GrEStG, S. 64 Rn. 236 ff. mit verschiedenen Beispielen und m.w.N.

der Finanzverwaltung betreffend die durch eine GmbH mittelbar gehaltene Beteiligung (Fußnote 41) bis hin zur sog. „Rett-Blocker-KG“<sup>53</sup>. An dieser Stelle soll nur die nachfolgende (gängige) Grundgestaltung aufgezeigt werden, die allerdings voraussetzt, dass das zu veräußernde Grundstück bereits im Eigentum einer Personengesellschaft steht (§ 5 Abs. 3 GrEStG): A und B haben jeweils 40 % an der X-GmbH & Co. KG, die Eigentümerin des Grundstücks ist; die X-GmbH, die von A und B zu jeweils 50 % gehalten wird, hält die restlichen 20 %. Der Erwerber C erwirbt die Kommanditbeteiligung von A (40 %) und die von B (zu 34,9 %); weiterhin erwirbt C auch die Anteile von A und B an der X-GmbH. Im Ergebnis hält C damit und Einschluss der mittelbaren Beteiligung durch die X-GmbH 94,9 % an der Personengesellschaft, namentlich der X-GmbH & Co. KG. Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wird nicht ausgelöst; B bleibt insoweit Minderheitskommanditist. Nach Ablauf von fünf Jahren kann diese Minderheitsbeteiligung dann übertragen werden, so dass im Ergebnis die Grundstückstransaktion zu 94,9 % grunderwerbsteuerfrei vollzogen werden konnte.

## II. § 6a GrEStG – Grunderwerbsteuer im Konzern: Steuerbegünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz<sup>54</sup> beinhaltet mit § 6a GrEStG eine Privilegierungsvorschrift betreffend Umstrukturierungsvorgänge im Konzern.<sup>55</sup> Diese Befreiungsvorschrift setzt zunächst einen (eigentlich) steuerbaren Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder Abs. 3 voraus. Erfasst sind damit zunächst die Eigentumsübergänge kraft Gesamtrechts- oder Sonderrechtsnachfolge (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), wozu insbesondere auch die Anwachsung bedingt durch das Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft auf die Mitgesellschafter zu zählen ist.<sup>56</sup> § 6a GrEStG erfasst weiterhin auch den Wechsel von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, der unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG fällt.<sup>57</sup> Schlussendlich sind die Vorgänge nach § 1 Abs. 3 GrEStG erfasst, namentlich die Anteilsübertragung beziehungsweise – vereinigung.<sup>58</sup> Nicht befreit sind damit die weiteren in § 1 GrEStG genannten steuerbaren Erwerbsvorgänge, so dass aus Sicht der Gestaltungspraxis von einer konzerninternen Einzelrechtsübertragung aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht abzuraten ist.<sup>59</sup> Diese genannten eigentlich steuerbaren Rechtsvorgänge sind aber nur unter der weiteren Voraussetzung grunderwerbsteuerrechtlich privilegiert, wenn sie aufgrund einer Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des UmwG erfolgt sind. Erfasst sind damit die Verschmelzung, die Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) sowie die Vermögensübertragung, nicht aber der bloße Formwechsel.<sup>60</sup> Nach S. 3 des § 6a GrEStG findet die Privilegierung weiterhin nur auf Konzernsachverhalte<sup>61</sup> Anwendung: An der Umwandlung dürfen

nur ein herrschendes und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein; nach S. 4 der genannten Vorschrift ist eine Gesellschaft dann abhängig, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Herrschendes Unternehmen kann dabei eine natürliche Person, eine Personengesellschaft sowie eine Kapitalgesellschaft sein; abhängige Gesellschaft kann entgegen des missverständlichen Gesetzeswortlautes („Kapital des herrschenden Unternehmens“) schon aufgrund des in den Anwendungsbereich genommenen § 1 Abs. 2a GrEStG sowohl eine Personen- als auch eine Kapitalgesellschaft sein.<sup>62</sup>

Zur Veranschaulichung soll folgender Beispielfall herhalten:<sup>63</sup> Die X-GmbH ist seit zehn Jahren zu 96 % an der A&B OHG beteiligt. Diese hat vor einem Jahr ein Grundstück erworben. Weiterhin ist die X-GmbH seit zehn Jahren an der C-GmbH zu 50 % beteiligt. Die C-GmbH hat ein Grundstück. Die weiteren 50 % der Anteile an der C-GmbH werden von der Y-GmbH gehalten. Die X-GmbH und die Y-GmbH sind beide 100prozentige Töchter der ZAG. Die X-GmbH wird auf die Y-GmbH side-stream verschmolzen. Durch die Verschmelzung gehen die 96 % an der A&B OHG auf einen neuen Gesellschafter, namentlich die Y-GmbH über, so dass eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2a GrEStG eintritt. Diese ist insbesondere nicht dadurch ausgeschlossen, dass die A&B OHG das Grundstück erst vor einem Jahr erworben hat; ein entsprechendes grundstücksbezogenes Tatbestandsmerkmal sieht das Gesetz nicht vor. Durch die Verschmelzung wird der Anspruch der Y-GmbH auf die 50% Anteile an der C-GmbH begründet, wodurch der Erwerber, namentlich die Y-GmbH insgesamt 100%, also mehr als 95%, der Anteile der C-GmbH in der Hand halten wird, so dass insoweit § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht ist. Beide Steuertatbestände (§ 1 Abs. 2a und Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) sind aber von § 6a GrEStG privilegiert, da der Erwerb im Wege der side-stream-Verschmelzung erfolgte; zudem ist die von § 6a S. 3 und 4 GrEStG geforderte Konzernstruktur gewahrt.

## F. Umsatzsteuerrecht

Aus dem Bereich des Umsatzsteuerrechts sei an dieser Stelle auf ein Detailproblem des für die notarielle Praxis gelegentlich bedeutsamen Optionsrechtes nach § 9 UStG hingewiesen. Nach dieser Vorschrift steht es dem Unternehmer frei – zumeist aus Gründen des Vorsteuerabzuges –, einen Umsatz der eigentlich nach § 4 Nr. 9a) UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln zu lassen, vorausgesetzt der Umsatz wird an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt. Umsatzsteuerbefreit sind nach § 4 Nr. 9a) UStG die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Für Umsätze die insoweit gemäß §§ 1, 9 GrEStG in den Anwendungsbereich eben dieses Gesetzes fallen, gilt § 13b UStG, so dass insoweit der Empfänger der Leistung der Steuerschuldner ist.

53 Vgl. zu diesem Gestaltungsvorschlag: K.Müller, Ärgeris Grunderwerbsteuere, FAZ.NET 14.05.2010.

54 BGBl. I 2009, S. 3950, Art. 14 Abs. 3 WachsBeschlG.

55 Ausführlich zu § 6a GrEStG: Pahlke, MittBayNot 2010, 169 ff.; ders./Franz, GrEStG, § 6a, Rn. 1 ff.

56 Pahlke, MittBayNot 3/2010, S. 170.

57 Vgl. hierzu ausführlich und mit zahlreichen Anwendungsbeispielen: Gottwald, GrEStG, S. 60 Rn. 223 ff.

58 Pahlke/Franz, GrEStG, § 6a Rn. 9.

59 So auch: Pahlke, MittBayNot 3/2010, 171.

60 Gottwald, GrEStG, S. 176 Rn. 583.2; zu den insoweit problematischen Fällen bei einem nicht verhältnismäßigen Formwechsel: Pahlke, MittBayNot 2010, S. 171.

61 § 6a S. 4 GrEStG enthält insoweit einen eigenständigen, grunderwerbsteuerrechtlichen Konzernbegriff: Pahlke, MittBayNot 3/2010, 171.

62 Mit weiteren Argumenten: Gottwald, GrEStG, S. 177 Rn. 583.4; Pahlke, MittBayNot 3/2010, 172 (unter anderem mit Hinweis auf Art. 3 GG).

Aus notarieller Sicht ist daher insbesondere von Bedeutung, welche Vereinbarungen innerhalb eines Kaufvertrages als Gegenleistung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 1 UStG angesehen werden können (und damit dem Anwendungsbereich von §§ 9, 4 Nr. 9a) UStG mit der Folge des § 13b UStG unterfallen). Als Gegenleistung bei einem Kauf gilt danach der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gegenleistung sind dabei auch die in § 9 Abs. 2 GrEStG genannten, insbesondere die vom Erwerber dem Veräußerer zusätzlich gewährten Leistungen. Bei der Begutachtung, ob es sich um eine Gegenleistung in diesem Sinne handelt, sind die in § 9 UStG aufgelisteten Einzelfälle als (starke) Indizien zu verstehen; ausschlaggebend ist aber grundsätzlich und stets der in ständiger Rechtsprechung praktizierte eigenständige grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistungsbegriff, wonach „eine Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn jede Leistung ist, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt“.<sup>64</sup> Entscheidend ist demnach, ob insoweit ein Kausalzusammenhang besteht. Nach hier vertretener Ansicht kommt es auch nicht darauf an, ob der Veräußerer von einer eigenen Verpflichtung befreit wird.<sup>65</sup> Maßgebend ist vielmehr und ausschließlich, ob der Erwerber die Leistung aufgrund des Kaufvertrages als Gegenleistung für das Grundstück und seine (wesentlichen) Bestandteile erbringt. In praxi war insoweit der Fall zu entscheiden, ob Räumungskosten (Entmietungsaufwendungen) als Gegenleistung im Sinne des § 9 GrEStG begriffen werden können.<sup>66</sup> Insoweit ist nach hier vertretener Ansicht zu differenzieren:<sup>67</sup> Betreffen die Räumungskosten das Grundstück und seine (wesentlichen) Bestandteile, so ist von einer Gegenleistung im Sinne des § 9 GrEStG auszugehen. Dies gilt aber nicht für den Fall, dass die Räumungskosten bloßes Zubehör – beispielsweise „Wohnwürfel“ – betreffen, da ein Entgelt für das Zubehör selbst nicht zur Gegenleistung gehört.<sup>68</sup>

## G. Fazit und Ausblick

Die notarielle Praxis ist (immer mehr) von steuerrechtlichen Implikationen geprägt. Obschon den Notar als zivilrechtlichen Gestalter insoweit grundsätzlich keine Beratungs- und Belehrungspflichten treffen, sind Kenntnisse auf diesem Gebiet nicht mehr nur unter dem Gesichtspunkt eines dienstleistungsorientierten Notariats förderlich; sie sind vielmehr notwendig, um dem rechtsuchenden Bürger eine umfassende Rechtsberatung gewährleisten zu können. Gemeint ist damit nicht eine steuerrechtliche Beratung – diese ist den darauf spezialisierten Rechtsanwälten und insbesondere den Steuerberatern überlassen. Gemeint ist vielmehr ein steuerrechtliches Problembewusstsein, welches in einem interrechtsdisziplinären Dialog mit Steuerberatern und Rechtsanwälten genutzt werden kann und muss.

63 Weitere Beispiele finden sich bei: Gottwald, GrEStG, S. 179 ff.

64 RFHE 53, 1; BFHE 210, 60; vgl. insoweit Sack in Borrutau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rn. 18 m.w.N.

65 Vgl. insoweit z.Bsp.: Sack in Borrutau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rn. 300 betreffend Maklerkosten.

66 DNotI-Gutachten v. 05.10.2009, Nr. 97719.

67 AA insoweit: DNotI-Gutachten v. 05.10.2009, Nr. 97719: Pauschale Bejahung des Gegenleistungscharakters.

68 Sack in Borrutau, GrEStG, 16. Aufl., § 9 Rn. 106.

# Die Erbaueinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen – zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragsteuerrechts – (Teil I)

(von Dr. Gerhard Theilacker LRD a.D., Steuerberater, Aspach)\*

## Inhaltsverzeichnis

- |   |   |
|---|---|
| <p><b>1. Einleitung</b></p> <p><b>2. Anwendungszeitpunkt des neuen Rechts bei Erbaueinandersetzungen</b></p> <p><b>3. Die Änderungen der gesetzlichen Grundlagen durch die Erbschaftsteuerreform</b></p> <p>3.1. Übersicht der Änderungen im Bewertungsgesetz</p> <p>3.1.1. Die Grundsätze der Bewertung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften</p> <p>3.1.2. Grundsätze der Bewertung des Grundvermögens</p> <p>3.1.3. Grundsätze der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens</p> <p>3.2. Keine gesetzlichen Änderungen der §§ 3 – 6 ErbStG (Keine Änderungen der Steuertatbestände)</p> <p><b>4. Die bisherige erbschaftsteuerliche Regelung bei mehreren Erben oder mehreren sonstigen Erwerbenden von Todes wegen</b></p> <p>4.1. Die frei vereinbarte Erbaueinandersetzung und die Auseinandersetzung auf Grund einer Teilungsanordnung</p> <p>4.2. Der Erwerb von Todes wegen von Anteilen an betrieblichen Personengesellschaften</p> <p>4.3. Die Vererbung von Anteilen an Kapitalgesellschaften</p> <p>4.4. Die Ausgleichungspflicht im Erbschaftsteuerrecht</p> <p><b>5. Der Erwerb von Todes wegen durch Vermächtnisse, Auflagen und geltend gemachte Pflichtteile</b></p> <p>5.1. Der Erwerb durch Vermächtnisse</p> <p>5.2. Der Erwerb durch Auflagen</p> <p>5.3. Der Pflichtteil</p> <p><b>6. Die Steuerbefreiungen der Familienheime</b></p> <p>6.1. Allgemeines zur Steuerbefreiung von Familienheimen</p> <p>6.2. Die Steuerbefreiung des Erwerbs von Familienheimen von Todes wegen gem. § 13 Abs. 4 b und 4 c ErbStG n. F.</p> | <p>6.3. Die Begünstigung bei Weitergabeverpflichtung und beim Erwerb des ganzen Familienheims bzw. eines größeren Anteils in der Erbaueinandersetzung</p> <p>6.3.1. Der Erwerb durch Vermächtnisse, Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen</p> <p>6.3.2. Die Zuteilung des ganzen Familienheims oder eines den Erbanteil übersteigenden Anteil in der Erbaueinandersetzung</p> <p>6.3.3. Nachversteuervorbehalt bei allen Erwerben von Todes wegen</p> <p><b>7. Die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, luf. Betriebe und Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. §§13 a, 13 b, 19 a ErbStG n. F.</b></p> <p>7.1. Grundsätzliches</p> <p>7.2. Dem Grunde nach begünstigtes Vermögen</p> <p>7.2.1. Begünstigtes Betriebsvermögen bei Personennunternehmen</p> <p>7.2.2. Die Steuerbegünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften</p> <p>7.2.3. Die grundsätzliche Steuerbegünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens</p> <p>7.3. Verwaltungsvermögen und der Verwaltungsvermögenstest</p> <p>7.3.1. Grundsätzliches</p> <p>7.3.2. Das Verwaltungsvermögen</p> <p>7.3.3. Der Verwaltungsvermögenstest</p> <p>7.4. Die Lohnsummenregelung und die Folgen des Nichterreichens der Summe der Lohnsummen</p> <p>7.4.1. Grundsätze der Lohnsummenregelung</p> <p>7.4.2. Der Lohnsummentest und seine Auswirkungen</p> <p>7.5. Zur Nachversteuerung führende Vorgänge –Behaltensregelung gem § 3 Abs. 5 ErbStG n. F.</p> <p>7.5.1. Allgemeines</p> <p>7.5.2. Die Behaltensregelungen für Betriebsvermögen</p> <p>7.5.3. Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften</p> |
|---|---|

\* Diese Abhandlung wird in mehreren Teilen veröffentlicht.

- 7.5.4. Behaltensregelung für luf. Vermögen
- 7.5.5. Entnahmebegrenzung
- 7.6. Beispiele zur Nachversteuerung
- 7.7. Die Folgen der Weitergabeverpflichtung
- 7.8. Die Erbaueinandersetzung im Rahmen der Begünstigung nach §§ 13 a und b ErbStG n.F.
  - 7.8.1. Grundsätzliches
  - 7.8.2. Die Erbengemeinschaft vor der Auseinandersetzung
  - 7.8.3. Gesetzestext, Anweisung der Finanzverwaltung und Auslegung nach Wortlaut und Sinn und Zweck des Gesetzes
  - 7.8.4. Tarifentlastung der Erwerber der Steuerklassen II und III
    - 7.8.4.1. Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen
    - 7.8.4.2. Berechnung des Entlastungsbetrags
    - 7.8.4.3. Behaltensregelung
- 8. Steuerbefreiung für Wohngrundstücke**
- 9. Einige wichtige Hinweise**
  - 9.1. Besteuerung bei Nutzung- und Rentenlast
  - 9.2. Berücksichtigung früherer Erwerbe
  - 9.3. Stundung der Erbschaftsteuer
  - 9.4. Konkurrenz der Erbschaftsteuer mit anderen Steuern
  - 9.5. Überlegungen zur vorweggenommenen Erbfolge
    - a) Allgemeines
    - b) Zivilrechtliche Gesichtspunkte
    - c) Schenkungsteuerliche Gesichtspunkte
    - d) Ertragsteuerliche Gesichtspunkte
      - Unentgeltliche Übertragungen
      - Teilentgeltliche Übertragungen
      - Übertragungen von Anteilen an einer GmbH
      - Formwechsel einer GmbH in eine Personengesellschaft
      - Übergabe von Privatvermögen

## 1. Einleitung

Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben so wird der Nachlass gemeinschaftliches Vermögen der Erben; es entsteht kraft Gesetzes eine Erbengemeinschaft (§§ 1922, 2032 BGB). Im Regelfall erben mehrere Personen; Alleinerbschaft ist seltener. Die Erbengemeinschaft kann unbegrenzt lange bestehen. Jeder Erbe kann jedoch, von Ausnahmefällen gem. § 2042 i.V.m. § 749, §§ 2043 – 2045 BGB abgesehen, die Auseinandersetzung jederzeit verlangen.

Nach §§ 2046 ff BGB gibt es verschiedene Möglichkeiten der Auseinandersetzung. Es kann eine gütliche Einigung, häufig auch unter Vermittlung des Nachlassgerichts, durchgeführt werden. In Baden-Württemberg ist das Notariat Nachlassgericht und somit auch für die Teilung zuständig (§ 38 BaWüLFGG). Die Erbaueinandersetzung kann auch durch Testamentvollstrecker erfolgen. Selten wird eine Teilung durch Erhebung der Erbteilungsklage erstritten.

Für die Auseinandersetzung gelten folgende Prinzipien: Zunächst ist das Nachlassvermögen und sein Wert festzustellen, dann sind die Nachlassverbindlichkeiten und Beerdigungskosten zu begleichen und die Pflichtteilsrechte, Vermächtnisse und Auflagen zu erfüllen. Der Überschuss steht den Miterben im Verhältnis ihrer Erbteile zu. Erforderlichenfalls sind frühere Zuwendungen gem. §§ 2050 ff. BGB auszugleichen und Teilungsanordnungen des Erblassers zu beachten.

In den folgenden Ausführungen befaße ich mich wegen des Zusammenhangs mit der Auseinandersetzung nicht nur mit den erbschaftsteuerlichen Auswirkungen der Teilung zwischen den Erben, sondern auch mit den erbschaftsteuerlichen Folgen von Vermächtnissen und Auflagen und den Besonderheiten der Erwerbe von Todes wegen von Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies ist nicht zuletzt deshalb wichtig, weil bei entsprechender Gestaltung der letztwilligen Verfügungen, der Erbverträge, der Schenkungen auf den Todesfall und der Verträge zugunsten Dritter erhebliche Steuerersparnisse erzielt werden können. Soweit notwendig, werde ich auf ertragsteuerliche Vor- und Nachteile eingehen.

Erben mehrere Personen, wird bislang nach § 3 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG der Erwerb des einzelnen Miterben durch Erbanfall und nicht die Erbaueinandersetzung der Erbschaftsteuer unterworfen. Mit dem unmittelbaren Vermögensübergang, der kraft Gesetzes erfolgt, ist auch bei einer Mehrheit von Erben (Erbengemeinschaft) der Erbfall abgeschlossen. § 3 Abs. 1 Nr. I ErbStG erfasst nur diesen Vorgang. Überdies kommt es hinsichtlich der Werte und der Steuerentstehung gem. § 10 ErbStG, abgesehen von aufschiebend bedingten und bestimmten aufschiebend betagten Vermächtnissen oder von Auflagen, nur auf die Verhältnisse am Todestag an. Die nachfolgende Erbaueinandersetzung ist grundsätzlich ohne Bedeutung.<sup>1</sup>

Jedem Miterben wird bei der Erbschaftsteuer dieser Erwerb von Todes wegen entsprechend seinem Erbteil ( bzw. Teilungsanteil) zugerechnet. Beim einzelnen Miterben wird der Erwerb deshalb mit dem Anteil am nach § 10 ErbStG grundsätzlich zum Todestag festzustellenden Gesamtwert des Nachlasses erfasst, der seiner Erbquote entspricht.

<sup>1</sup> ErbSt.-Erl, Abschn. 5 Abs. 5 (BStBl. I 09, 717) bei der Steuerbefreiung von Familienheimen und Abschn. 7 Abs. 2 (BStBl. I 09, 720) bei der Steuerverschonung gem. §§ 13 a u. b ErbStG n. F. und für den alten § 13 a ErbStG ErbStR 03, R 5

Die Aufteilung nach Erbquoten galt auch für die Begünstigung nach § 13 a ErbStG a.F. Selbst wenn ein Miterbe bei der Auseinandersetzung allein den nach § 13 a ErbStG a.F. begünstigten Betrieb erhielt, ging die anteilige Begünstigung der übertragenden Miterben nicht auf ihn über, sondern verblieb diesen. Die Erben versteuerten das Vermögen, das ihnen durch den Erbfall anfiel, und nicht das Vermögen, das sie in der Erbteilung erhielten. Deshalb führte ein Verstoß des übernehmenden Miterben gegen die Behaltensregelungen zur entsprechenden Nachversteuerung bei allen Miterben. Erbschaftsteuerlich ist die (echte) Teilungsanordnung und sogar die qualifizierte Nachfolgeklausel nach dem bis Ende 2008 anwendbaren Recht wie die Erbauseinandersetzung nicht relevant.<sup>2</sup>

Zwar gilt grundsätzlich weiterhin, dass eine Erbauseinandersetzung erbschaftsteuerlich bedeutungslos ist. Doch ist dieses Prinzip – wie unten näher ausgeführt<sup>3</sup> – bei folgenden Begünstigungen durchbrochen

- a) § 13 Abs. I Nr. 4b u. 4 c ErbStG Erwerb eines Familienheims von Todes wegen,
- b) §§ 13 a, 13 b ErbStG Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften,
- c) § 19 a ErbStG Tarifbegünstigung der Erwerber St.Kl. II und III bei nach §§ 13 a, 13 b ErbStG begünstigten Vermögen,
- d) § 13 c ErbStG Bewertungsabschlag von 10 % bei Wohngrundstücken.

Diese Privilegierungen stehen nunmehr allein (rückwirkend) den Beteiligten zu, die im Rahmen der Erbauseinandersetzung das jeweils begünstigte Vermögen übernehmen, soweit die Übernahme dieses Vermögens gegen Hingabe solcher Wirtschaftsgüter erfolgt, die aus dem Nachlass vom Erblasser erworben wurden.

Nach wie vor wird gem. § 3 ErbStG bei Sachvermächtnissen (auch in der Form der Vorausvermächtnisse) den Vermächtnisnehmern, bei Schenkungen auf den Todesfall den Beschenkten und bei Auflagen des Erblassers oder Schenkers den Auflagenberechtigten dieses Vermögen einschließlich der entsprechenden Begünstigungen wie ein Direkterwerb unmittelbar zugerechnet. Ein zivilrechtlicher Durchgangserwerb ist unbeachtlich. Beim Erwerb von begünstigtem Vermögen steht diesen (Letzt-)Erwerbern allein die steuerliche Privilegierung zu. Deshalb unterliegen nur sie – im Gegensatz zu bisher – bei einem Verstoß gegen Behaltensfristen der Nachversteuerung.

Ich muss aber darauf hinweisen, dass in den letzten Monaten häufig im Fernsehen und Rundfunk und in der Presse gefordert wurde, diese Steuerbefreiungen ganz abzuschaffen bzw. erheblich zu vermindern. Die Erbschaftsteuer ist eine Länderssteuer. Angesichts der verfassungsrechtlichen Schuldenbremse ist es nicht so fernliegend, dass es bundeseinheitlich zumindest zu einer Verringerung dieser Steuerbefreiungen kommt, oder dass die schwarz-gelbe Koalition die Regelung den einzelnen Ländern überlässt. Auf jeden Fall dürfte es sich empfehlen, in einschlägigen Fällen eine baldige vorweggenommene Erbfolge ins Auge zu fassen.

“Zum Schluss der Einleitung darf ich anmerken, dass ich mich weitgehend auf die gleichlautenden Erlasse der Länder zum Bewertungsgesetz vom 1.4.09 (BStBl I 09, 552 ff.), vom 5.5.09 (BStBl. I 09, 590 ff.) und vom 25.6.09 (BStBl I 09, 698 ff.) und zum Erbschaftsteuergesetz vom 25.6.09 BStBl. I 09, 713 ff.) beziehe. Ich zitiere sie als Bew.-Erl. vom (Fundstelle) und ErbStErl. vom (Fundstelle).” Zur weiteren Einarbeitung in die Materie darf ich auf weiterführende Literatur jeweils zu Beginn eines Abschnitts in Fußnoten hinweisen.

## 2. Anwendungszeitpunkt des neuen Rechts bei Erbauseinandersetzungen

Nach § 37 Abs. I ErbStG, Art. 3 ErbStRG gelten die gesetzlichen Änderungen der Erbschaftsteuerreform für die Fälle, in denen die Steuer nach dem 31.12. 2008 entstanden ist. Auf den Zeitpunkt der Auseinandersetzung kommt es nicht an. Der Gesetzgeber hat keine Überleitungsvorschrift für die Erbteilung vorgesehen. Nach § 9 ErbStG ist bei Erwerben durch Erbanfall, Vermächtnissen oder Schenkungen auf den Todesfall der Zeitpunkt des Todes des Erblassers maßgebend, beim Erwerb auf Grund von Auflagen dagegen der Zeitpunkt ihrer Vollziehung. Es wird daher auch bei künftigen Auseinandersetzungen des öfteren noch altes Recht zur Anwendung kommen.

Auch in Erbfällen nach dem 31.12.2006 aber noch vor dem 1.1.2009 konnte nach Art. 3 ErbStRG auf Antrag von jedem einzelnen Erwerber von Todes wegen die Anwendung des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts – mit Ausnahme der neuen wesentlich höheren allgemeinen Freibeträge – gewählt werden. Bei Ausübung des Wahlrechts werden deshalb der Berechnung der Erbschaftsteuer neben den neuen Bewertungsregelungen auch die neuen Vergünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen und eigengenutzten Immobilien, allerdings unter Anwendung der alten persönlichen Freibeträge, zugrunde gelegt. Bei Wahl des neuen Rechts ist auch der Wegfall des Abzugsverbots nach § 25 ErbStG a.F. zu beachten. Nach den neuen Regelungen ist der Nießbrauch von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage des belasteten Erben jetzt abzuziehen.

Diese Rückanwendungsoption war aber nur bis zum 30.6.09 möglich. Anträge nach diesem Zeitpunkt sind unwirksam.

## 3. Die Änderung der gesetzlichen Grundlagen durch die Erbschaftsteuerreform

Zum besseren Verständnis darf ich zunächst einen Überblick über die Änderungen des Bewertungs- und Erbschaftsteuergesetzes geben

### 3. 1. Übersicht der Änderungen im Bewertungsgesetz

Auf Grund des Beschlusses des BVerfG vom 7.11.2006 musste der Gesetzgeber bis Ende 2008 für Zwecke der Erbschaftsteuer die Bewertungsvorschriften grundlegend ändern. Insbesondere musste er die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalvermögen, von (gewerblichem und freiberuflichem) Betriebsvermögen und von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen wesentlich erhöhen. Die „Steuerwerte“ dieser Vermögensarten lagen bislang grobenteils erheblich unter den Verkehrswerten. Künftig werden durchgängig die „gemeinen Werte“ für alle Vermögensarten angesetzt.

<sup>2</sup> ErbStR 03 R57 Abs.6

<sup>3</sup> Vgl. unten Abschnitt 7 – 9

Die neuen Bewertungsvorschriften der §§ 157 – 203 BewG n. F., die in den anschließenden Abschnitten dargestellt werden, gelten nur für die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Sofern nach § 8 Abs. 2 GrEStG für die Bemessung der Grunderwerbsteuer die Werte der erworbenen Grundstücke anzusetzen sind, kommen nach wie vor die bisherigen Grundbesitzwerte gem. §§ 138 ff. BewG a. F. zur Anwendung. Die ertragsteuerliche Bewertung wird von der Gesetzesänderung gleichfalls nicht berührt. Wie bislang im Ausland, kommt es auch nun im Inland zum Ansatz des „gemeinen Werts“. Daher ist das neue Bedarfswertverfahren sowohl bei inländischen als auch bei ausländischen Bewertungsanlässen anzuwenden.

### 3. 1. 1 Die Grundsätze der Bewertung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften <sup>4</sup>

Das **Betriebsvermögen** i.S. des Erbschaftsteuergesetzes wird in den §§ 95 bis 97 BewG n.F. definiert. Dazu gehören die gewerblichen und freiberuflichen Betriebe in der Form der Einzelunternehmen und der Personengesellschaften, aber auch das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaften und der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die schon kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb haben. Das bewertungsrechtliche Betriebsvermögen ist nun in vollem Umfang mit dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen identisch. Das gilt nun auch für Grundstücke und Grundstücksteile und die diesen zuzuordnenden Schulden und Lasten. <sup>5</sup>

Die **Bewertung des Betriebsvermögens erfolgt zukünftig gem. § 109 BewG n. F. unabhängig von der Rechtsform nach § 11 Abs. 2 BewG n. F.** Es gilt also nun ein einheitliches Bewertungsverfahren sowohl für Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften. Sofern nicht ausnahmsweise der Wert des Betriebsvermögens aus Verkäufen im letzten Jahr unter fremden Dritten abgeleitet werden kann, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder auch nach einer anderen (auch für nichtsteuerliche Zwecke üblichen) anerkannten Methode zu schätzen. <sup>6</sup> Dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber zur Ermittlung seines Kaufpreises zugrunde legen würde. Jedoch ist zumindest der Substanzwert anzusetzen. Dies ist die Summe der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und Lasten. <sup>7</sup>

Außerdem hat der Gesetzgeber, nicht nur für kleinere Unternehmen, sondern für alle Größenklassen und Rechtsformen, ein **vereinfachtes Ertragswertverfahren** in den §§ 199 ff. BewG n. F. vorgesehen. <sup>8</sup> Dies kommt aber nicht zur Anwendung, wenn es offensichtlich zu einem unzutreffenden Ergebnis führt.

Ausgehend von dem nach den vorstehenden Regeln errechneten Gesamtwert einer **betrieblichen Personengesellschaft** ist der Wert einer Beteiligung nach der Vorschrift des § 97 Abs. 1 a BewG n. F. zu ermitteln. <sup>9</sup> Danach ist der Wert des Gesamthandsvermögens wie folgt aufzuteilen:

- Die Kapitalkonten aus dem Gesamthandsvermögen sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen (Festkapital, variable Konten und gesamthänderische Rücklagen).
- Der verbleibende Wert ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind bei dem jeweiligen Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Bei Personenunternehmen wird also nicht mehr die Steuerbilanz mit ihren vielfach niedrigen Werten als Basis genommen. So wurden bislang insbesondere das bewegliche absetzungsfähige Sachanlagevermögen, das Vorratsvermögen, der Geschäfts- oder Firmenwert, die sonstigen immateriellen Wirtschaftsgüter und die Bodenschätze mit oft weit unter dem Verkehrswert liegenden Beträgen bewerten. Der selbst geschaffene Firmenwert oder selbst geschaffene Patente oder Urheberrechte kamen überhaupt nicht zum Ansatz. Lediglich die Wertpapiere und das Auslandsvermögen wurden mit dem gemeinen Wert bzw. dem Kurswert bewertet. Außerdem wurden auch die Betriebsgrundstücke nach den seitherigen Grundbesitzwerten gem. §§ 138 ff. BewG als Besitzposten angesetzt. Jedoch lagen auch diese Werte im Durchschnitt nur bei 60 % der Verkehrswerte. Allerdings waren Rückstellungen auch nur mit den in der Steuerbilanz zulässigen Werten zum Ansatz zu bringen. In der Handelsbilanz müssen z.B. wegen des Passivierungsgebots gem. § 249 HGB Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Ertragsteuerlich ist aber dies verboten. Wegen der Bestands- und Bewertungsidentität mit der Steuerbilanz waren deshalb diese Rückstellungen nicht als Schuldposten anzusetzen bzw. mit 0 zu bewerten. In Zukunft müssen jedoch bei Anwendung des Mindestwertverfahrens aufgrund der Substanz des Betriebs diese Rückstellungen, soweit sie eine ernsthafte Last darstellen und mit ihrer Geltendmachung zu rechnen ist, als Schuld oder Last abgezogen werden. <sup>10</sup> Dagegen waren schon bislang Rücklagen, auch wenn und soweit sie gem. §§ 6 b bis 6 d, 7 g Abs. 3 und § 52 Abs. 16 EStG in der Steuerbilanz gewinnmindernd gebildet werden konnten, gem. § 103 Abs. 3 BewG nicht als Schuldposten anzusetzen. Das gilt nach dieser Vorschrift auch weiterhin, da Rücklagen Eigenkapital darstellen und keine Schuld.

Im folgenden Beispiel vergleiche ich die Ansätze und Werte zwischen dem bisherigen Recht und dem jetzt geltenden Substanzwertverfahren. Zwar kann beim Vorliegen eines Geschäftswerts schon nach der Logik gem. § 11 Abs. 2 S. 2 BewG n.F. nur das Ertragswertverfahren bzw. das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG n. F. oder ein sonst übliches Verfahren zur Ermittlung des Gesamtwertes zur Anwendung kommen. Jedoch können nur Verfahren, die vom Grundsatz der Einzelbewertung geprägt sind, miteinander verglichen werden. Im übrigen dürfte in der jetzigen Krise die Substanzwertermittlung viel öfters geboten sein, als es der Gesetzgeber annahm. Dies liegt schon daran, dass eine objektive Feststellung künftig wahrscheinlicher Erträge durch Ableitung aus Gewinnen vergangener Jahre schon wegen dem Problem der Nachhaltigkeit nur schwer möglich und deshalb äußerst streitanfällig ist. Wer zahlt gegenwärtig für

4 Bew.-Erl. vom 25.6.09 (BStBl I 09, 698 ff.). Bachmann/Widmann, Ernst und Young GmbH / BDI, Die Erbschaftsteuerreform Rz. 251 ff.

5 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 3 (BStBl I 09, 699)

6 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 3 (BStBl I 09, 699)

7 Vorstehender Erl., Abschn. 4 u. 5 (BStBl I 09, 699)

8 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 19 u. 20 (BStBl I 09, 707)

9 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 10 – 12 (BStBl I 09, 702 ff.)

10 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 9, 13 (BStBl I 09, 706 f.)

einen Zuliefererbetrieb der Autoindustrie noch einen über den reinen Substanzwert hinausgehenden Preis, obwohl die Erträge bis 2007 hervorragend waren? In welchen Bereichen der Industrie kann zur Zeit noch von den bisherigen Erträgen auf künftige geschlossen werden? Seit Frühjahr 2010 gehen

zwar die Geschäfte wiederum gut. Jedoch ist völlig offen, ob diese Geschäftsbelegung nachhaltig ist. Auch die Kreativität der von den Firmen beauftragten Gutachter wird häufig dafür sorgen, dass der Wert nur nach der Substanz ermittelt werden kann.

**Beispiel 1** ( zum Vergleich der bisherigen und der jetzigen Bewertung)

**Bewertung nach bisherigem Recht**

**Ansatz bei jetzigem Substanzwertverfahren**

<b>Besitzposten</b> (mit gemeinem Wert)	Buchwerte Steuerbilanz	Grundbesitzwerte	gemeine Werte	
Betriebsgrundstücke 1 000 000 €		600 000 €		1 000 000 €
Bewegl. Anlagevermögen 1 000 000 €	400 000 €			1 000 000 €
Vorratsvermögen 1 000 000 €	800 000 €			1 000 000 €
Patentrechte HGB- Bilanz 1 000 000 €	0			1 000 000 €
Geschäftswert, erworben vor 10 J um 1 000 000 € weiter selbst erhöht auf 3 000 000 €	333 333 € 0			3 000 000 €
Vorratsvermögen 1 000 000 €	700 000 €			1 000 000 €
Wertpapiere 500 000 €			500 000 €	500 000 €
<b>Summe der Besitzposten</b>	<b>3 333 333 €</b>			<b>8 500 000 €</b>
Schuldposten Schulden	1 000 000 €			1 000 000 €
Rückstellungen HGB-Bilanz 1 000 000 € Steuerbilanz	500 000 €			1 000 000 €
Wegen droh. Verluste Handelsbilanz 500 000 €	0			500 000 €
<b>Summe der Schuldposten</b>	<b>1 500 000 €</b>			<b>2 500 000 €</b>
<b>Wert des Betriebsvermögens</b>	<b>gem. § 98 a BewG a. F.</b> <b>1 833 333 €</b>			<b>gem. § 11 Abs. 2 S. 3 BewG</b> <b>6 000 000 €</b>

Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens würde in diesem Fall mit großer Wahrscheinlichkeit noch ein wesentlich höherer Wert ermittelt. Geschäfts- oder Firmenwert ist der Wert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzgl. Schulden innewohnt. Wie auch bei den sonsti-

gen immateriellen Wirtschaftsgütern darf er als Aktivposten gem. § 5 Abs. 2 EStG nur angesetzt werden, wenn und soweit er entgeltlich erworben wurde. Bei Gewerbetreibenden und Landwirten wurde gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG gesetzlich eine Nutzungsdauer von 15 Jahren festgesetzt, die aber für Freiberufler nicht gilt.

Der gemeine Wert der **Anteile an Kapitalgesellschaften** wird nicht mehr nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt. Sofern Kurswerte vorliegen, sind diese nach wie vor anzuwenden. Kann der gemeine Wert auch nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, ist er – wie bei Personenunternehmen – unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten Methode nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG festzustellen.<sup>11</sup> Der Substanzwert ist auch hier als Mindestwert anzusetzen, wenn der gemeine Wert nach dem Ertragswertverfahren, nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren oder mit einem Gutachterwert (Ertragswertverfahren oder sonst übliche Methode) nicht ermittelt wird.<sup>12</sup>

Der gemeine Wert eines nicht notierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis des Anteils am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft. Ein Paketzuschlag ist vorzunehmen, wenn der gemeine Wert des zu bewertenden Anteils höher ist als der reine prozentuale Wert. Er ist anzunehmen, wenn ein Gesellschafter mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen oder mehrere Erwerber überträgt, was gerade in Erbfällen häufig der Fall sein wird.

### 3. 1. 2. Die Grundsätze der Bewertung des Grundvermögens<sup>13</sup>

Die Bewertung des privaten Grundvermögens wird gleichfalls in den §§ 170 ff. BewG n. F. völlig neu geregelt. Bei unbebauten Grundstücken sind nicht mehr 80 % sondern 100 % des Bodenrichtwerts anzusetzen. Der gemeine Wert der bebauten Grundstücke wird je nach Art des Gebäudes in einem Vergleichs- oder Ertragswert- oder einem Sachwertverfahren ermittelt. Im Vergleichsverfahren werden grundsätzlich das Wohn- und Teileigentum und die Ein- und Zweifamilienhäuser bewertet. Das Ertragswertverfahren wird auf die Mietwohngrundstücke und die Geschäftsgrundstücke angewandt. Im Sachwertverfahren werden Gebäude bewertet, bei denen keine vergleichbaren Werte oder keine vergleichbaren Mieten vorliegen (Vgl. § 182 BewG).

Während nach dem bisherigen Ertragswertverfahren nach § 146 BewG der Wert des Grund und Bodens im Rahmen der konkreten Miete nur mittelbar und sehr eingeschränkt sich auswirkte und nur als Mindestwert in Höhe von 80 % des Bodenrichtwerts berücksichtigt wurde, fließt im jetzigen Ertrags- und Sachwertverfahren nach §§ 183 ff. BewG bzw. §§ 189 ff. BewG der volle Wert des Grund und Bodens in die Wertermittlung mit ein. Beim Vergleichsverfahren nach § 183 BewG ergibt sich das schon aus der Natur des Vergleichs mit Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke.

Beim **Vergleichsverfahren** nach § 183 BewG wird der Marktwert eines Grundstücks regelmäßig aus tatsächlich realisierten Kaufpreisen anderer Grundstücke abgeleitet. Allerdings müssen „hinreichend übereinstimmende“ Vergleichsgrundstücke herangezogen werden. Vorrang haben die vom Gutachterausschuss mitgeteilten Vergleichspreise. Sonst kann das Finanzamt auf ihm bekannte Kauffälle zurückgreifen. Wie unten näher ausgeführt, ist hierbei zu beachten, dass nach § 183 Abs. 3 BewG die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, etwa Baulasten, Wohn- und Nießbrauchsrechte und Wege –

und Leitungsrechte, nicht zu berücksichtigen sind. Der Steuerbürger hat hier letztlich die Möglichkeit, den durch die Belastung geminderten Wert mittels der Öffnungsklausel nach § 198 BewG durch ein Verkehrswertgutachten nachzuweisen, dessen Aufwendungen er allerdings zu tragen hat.

Fehlen die Kaufpreise geeigneter Vergleichsgrundstücke, können alternativ die Gutachterausschüsse für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere für Flächeneinheiten Vergleichsfaktoren des Gebäudes feststellen und dem Finanzamt mitteilen (§ 183 Abs. 2 S. 1 BewG), und dem Finanzamt mitteilen (§ 183 Abs. 2 S. 1 BewG). „Häufig werden sie aus den bekannten örtlichen Ertragsverhältnissen Vergleichsfaktoren ableiten. Auch kann das Finanzamt selbst aus ihm bekannten durchschnittlichen Preisen für Wohn- und Nutzflächen, die nach Wohnungsgrößen, Baujahren und Lagen gestaffelt sind, Vergleichswerte anwenden.“ Betreffen die Vergleichsfaktoren nur das Gebäude, ist der Bodenwert gesondert anzusetzen (§ 183 Abs. 2 S. 2 BewG). Häufig wird, insbesondere bei Eigentumswohnungen eine lagebezogene Wertermittlung geboten sein.

#### Beispiel 1 a zur Bewertung von Vergleichsgrundstücken.

*O stirbt 2010 und vererbt seiner Nichte N ein vermietetes Reihenhäuser (kein Eckhaus), das in einer Reihenhaussiedlung einer Kleinstadt liegt. Die Siedlung umfasst noch weitere 100 nach Wohn- und Nutzfläche gleichartige, im Jahr 1980 errichtete Reihenhäuser, von denen 2009 3 Häuser an fremde Dritte veräußert wurden, und zwar ein Eckhaus um 340 000 € und die beiden andern um 310 000 € und 292 000 €. Der Gutachterausschuss teilt diese Vergleichspreise dem Finanzamt mit.*

*Das Finanzamt kann hier von einem gemeinen Wert von 300 000 € ausgehen, da der Kaufpreis für das Eckhaus nicht ganz vergleichbar ist.*

#### Beispiel 1 b zur Bewertung nach Vergleichsfaktoren.

*O schenkt 2010 seinem Neffen N eine durchschnittlich ausgestattete Eigentumswohnung im zweiten Obergeschoss in einer Stadt von 50 000 Einwohnern. Die Wohnung wurde 1990 fertig gestellt und ist 100 Qm groß. Auf Anfrage teilt der örtliche Gutachterausschuss dem Finanzamt mit, dass für größtmäßig vergleichbare Wohnungen der Baujahre 1988 bis 1992 im gleichen Stadtteil ein durchschnittlicher Kaufpreis von 1 500 € je Qm Wohnfläche erzielt wird.*

*Das Finanzamt wird deshalb den Steuerwert für die Wohnung mit 100 Qm x 1 500 € = 150 000 € ansetzen.*

Das Vergleichsverfahren ist zwar in der Praxis der Verkehrswertermittlung erprobt. Bei der Erbschaftsteuerlichen Bewertung steht aber die Bewährung noch aus. Die Ableitung des Steuerwerts aus Vergleichskaufpreisen wird selten sein. Im Regelfall wird es zur Bewertung nach Vergleichsfaktoren kommen.

Der entscheidende Unterschied im **jetzigen Ertragswertverfahren** (§§ 184 –188 BewG n. F.) zur bisherigen Bedarfswertbewertung, das ebenfalls der Art nach ein Ertragswertverfahren war, besteht darin, dass der Wert des Gebäudes und sonstigen baulichen Anlagen getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags ermittelt wird. Der Bodenwert entspricht dem Wert des unbebauten Grundstücks. Der Ertragswert des Grundstücks setzt sich aus dem Gebäudeertragswert und dem Bodenwert zusammen. Mindestwert ist der Bodenwert mit 100% des Bodenrichtwerts.

11 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 3 Abs. 2 (BStBl I 09, 699).

12 Bew.-Erl. vom 25.6.09, Abschn. 4 u. 5 (BStBl I 09, 590 ff.)

13 Näheres Bew.-Erl. vom 5.5.09 (BStBl. I 09, 590 ff.), Siegmund/Ungemach, Ernst und Young GmbH/BDI, Die Erbschaftsteuerreform, Rz. 640 ff., Reithers in Völkers/Weinmann/Jordan, Erbschaft und Schenkungsteuer 3. Aufl. 2009, S. 167 ff., Rössler, Tsoll, Bewertungsgesetz, Komm. 2010



Grundstücks abgezogen. Diese Bewertung galt für das Erbaurecht ohne Rücksicht auf dessen Restlaufzeit. Ebenso blieb unbeachtlich, ob der Eigentümer bei Heimfall oder bei Erlöschen des Erbaurechts eine Entschädigung für das Bauwerk zahlen musste. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 7.11.2006 (BStBl II 2007, 192, 210) diese Bewertung zu Recht für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hatte zwar schon vor dieser Entscheidung im Jahressteuergesetz 2007 die bisherige Regelung durch ein besseres Verfahren ersetzt. Das BVerfG hat aber auch an der Konzeption der neuen Bewertung Kritik geübt und verlangt, dass die Steuerwerte für das Erbaurecht und das belastete Grundstück in der Summe zu dem Wert führen müsse, den das bebaute Grundstück ohne Belastung durch ein Erbaurecht hätte. Das hat die Einführung eines grundlegend neuen Bewertungsverfahrens verlangt, was auch in den §§ 192 – 194 BewG geschehen ist.

Wie bisher sind die Werte für die wirtschaftlichen Einheiten des Erbaurechts und des Erbbaugrundstücks gesondert zu ermitteln. Da das Eigentum an den mit Erbaurechten belasteten Grundstücken in der Regel den Kommunen zusteht, ist meist nur eine Bewertung des Erbaurechts geboten. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke sind neben dem Bodenwert und dem Gebäudewert die Höhe des Erbbauzinses, die Restlaufzeit des Erbaurechts und die Höhe der Gebäudeentschädigung angemessen zu berücksichtigen.

Die neue Bewertung des **Erbaurechts** ist in § 193 BewG geregelt. Vorrangig gilt zwar das Vergleichsverfahren, wenn für das zu bewertende Erbaurecht Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen. Häufig werden aber Vergleichswerte fehlen. Ist eine Bewertung im Vergleichsverfahren deshalb nicht möglich, setzt sich der **Wert des Erbaurechts aus einem Bodenwertanteil und Gebäudewertanteil zusammen**.

Die Höhe des **Bodenwertanteils** ergibt sich nach § 193 Abs. 3 BewG aus der Differenz zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des als unbebaut gedachten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. Der Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbaurechts mit dem Vervielfältiger zu kapitalisieren, der sich aus den Anlage 21 des BewG ergibt. Maßgebend für die Höhe des Vervielfältigers ist außerdem der jeweilige vom Gutachterausschuss vorgegebene oder hilfsweise der in § 193 Abs.4 BewG pauschalierte Liegenschaftszinssatz (z.B. 5 % für Mietwohngrundstücke) und die Restlaufzeit des Erbaurechts. Der Bodenwertanteil des Erbaurechts entspricht dem wirtschaftlichen Vorteil, den der Erbbauberechtigte dadurch erlangt, dass er vielfach nach dem mit dem Grundstückseigentümer geschlossenen Vertrag während der Restlaufzeit nicht den vollen Betrag der Bodenwertverzinsung leisten muss. Bei stark gefallenem Bodenpreisen kann der Wert sogar negativ sein.

Die Höhe des **Gebäudewertanteils** ergibt sich aus dem Bewertungsverfahren, das bei der Bewertung des bebauten Grundstücks nach allgemeinen Regeln anzuwenden wäre. Ist also das bebaute Grundstück im Ertragswertverfahren zu bewerten, ist der Gebäudeertragswert maßgeblich; wäre das Sachwertverfahren anzuwenden, ist es der Gebäudesachwert. Ist der bei Ablauf des Erbaurechts der verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen, ist der Gebäudewertanteil des Erbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks nach § 194 Abs.4 BewG entsprechend zu mindern. Selbstverständlich wird der Ge-

bäudewertanteil nicht um den gegenwärtigen, sondern um den auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbaurechts abgezinsten Gebäudewertanteil ganz bzw. anteilig verringert.

Die Summe des Bodenwertanteils und des Gebäudewertanteils ergibt den Grundbesitzwert.

**Beispiel 1 d Bewertung des Erbaurechts**

*An einem Einfamilienhausgrundstück ist ein Erbaurecht bestellt, das der Vater dem Sohn 2010 vererbt hat. Das Grundstück hat eine Fläche von 500 Qm mit einem Bodenrichtwert von 300 €/Qm. Zur Anwendung kommt der pauschale Liegenschaftszinssatz von 3 %. Der jährlich zu entrichtende Erbbauzins beträgt 2 000 €. Die Restlaufzeit des Erbaurechts beläuft sich am Stichtag auf 60 Jahre. Der Gebäudesachwert beträgt 200 000 €. Der Eigentümer des Grundstücks hat nach Ablauf des Erbaurechts den dann noch vorhandenen Gebäudewert voll zu ersetzen.*

**Bodenwertanteil**

Bodenwert 500 Qm x 300 €/Qm =	150 000 €
Bodenwertverzinsung 150 000 € x 3 %	4 500 €
Abzgl. jährtl. Erbbauzins	2 000 €
Differenz	2 500 €
Vervielfältiger nach Anlage 21 BewG	27,68
Bodenwertanteil 2 500 € x 27,68 =	69 200 €
<b>Gebäudesachwert</b>	200 000 €
<b>Wert des Erbaurechts</b>	269 200 €

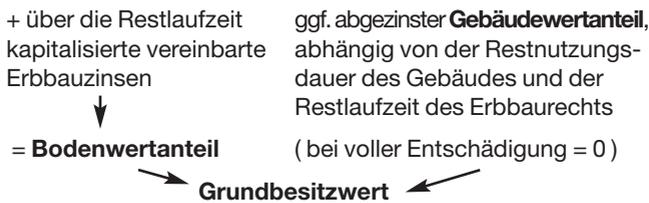
Andererseits muss auch das mit dem **Erbaurecht belastete Grundstück** als weitere wirtschaftliche Einheit gesondert bewertet werden, was aber in der Praxis seltener erforderlich ist. Die neue Bewertung ist in § 194 BewG festgelegt. Auch hier soll vorrangig der Wert im Vergleichsverfahren ermittelt werden. Es wird aber nicht häufig der Fall sein, dass der Gutachterausschuss Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren feststellen kann. Deshalb ist in aller Regel als Wert des Erbbaugrundstücks der Bodenwertanteil anzusetzen, der um einen Gebäudewertanteil zu erhöhen ist, wenn der Eigentümer des Grundstücks nach Beendigung des Erbaurechts den Wert nicht oder teilweise entschädigen muss. Hat der Grundstückseigentümer bei Ablauf des Erbaurechts für den in diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Wert des Gebäudes vollen Ersatz zu leisten kann natürlich diesem ein Gebäudewertanteil nicht zugerechnet werden. Hat er nur teilweise Entschädigung zu leisten, kann ihm nur der entsprechende Bruchteil des Gebäudewertanteils angelastet werden, den er ohne Entschädigung erhält.

Der Bodenwertanteil ergibt sich aus der Summe des über die Restlaufzeit des Erbaurechts abgezinsten Bodenwerts und des über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinses. Der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert ist abhängig vom für dieses Grundstück maßgebenden Liegenschaftszins und der Restlaufzeit des Erbaurechts. Er ist in Anlage 26 zum BewG geregelt. Die am Bewertungsstichtag vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen sind nach Maßgabe der Anlage 21 BewG zu kapitalisieren.

Als Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks ist der Wert des Gebäudes anzusetzen, der dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung durch Zeitablauf entschädigungslos zufällt. Er ist nach Anlage 26 des BewG auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen.

Zum besseren Verständnis darf ich die **Bewertung des belasteten Grundstücks schematisch** wie folgt darstellen:

Abgezinster Bodenwert des unbelasteten Grundstücks



Bei **Gebäuden auf fremdem Grund und Boden** liegen gleichfalls zwei gesondert zu bewertende wirtschaftliche Einheiten vor. Die in § 195 BewG geregelte Wertermittlung entspricht weitgehend den Grundsätzen der Bewertung von Erbbaurechten und den damit belasteten Grundstücken.

Die neue verkehrswertnahe Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer bewirkt ein deutlich höheres Bewertungsniveau als bisher. Die gesetzlichen Bewertungsregeln verfolgen zwar das Ziel, möglichst den Verkehrswert der Grundvermögens zu erreichen. Sie können aber zwangsläufig nur von mehr oder weniger pauschalierten Werten ausgehen, und nicht alle speziellen Nachteile und Lasten der Grundstückseinheiten berücksichtigen. Deshalb hat der Gesetzgeber weiterhin an einer **Öffnungsklausel in § 198 BewG** festgehalten. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 – 196 BewG ermittelte Wert, ist nach dieser Vorschrift der Verkehrswert anzusetzen. Im Unterschied zum bisherigen Recht wird die Verkehrswertklausel um einen Hinweis auf baurechtliche Normen erweitert. Nach § 198 Abs. 2 BewG gelten für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes die nach § 199 BauGB erlassenen Vorschriften, insbesondere die ImmoWertV sowie die Wertermittlungsrichtlinien. Damit können nun sämtliche wertbeeinflussende Umstände geltend gemacht werden.

Bei unbebauten Grundstücken kommt die Geltendmachung der Öffnungsklausel z.B. in Frage, wenn Grundstücke von Emissionen oder Immissionen beeinträchtigt sind, die sich noch nicht auf den Bodenrichtwert ausgewirkt haben. Verursachergrundstücke solcher Wertminderungen können insbesondere Biogasanlagen, Mülldeponien, Zementfabriken oder Gießereien sein. Die Flächen können auch durch die Nähe von Kläranlagen, Sportplätzen, Starkstromanlagen oder Mobilfunkanlagen in ihrem Wert gesunken sein. Des Weiteren ist auch daran zu denken, dass die Grundstücke mit Altlasten wie Altölen oder Chemikalien belastet sind oder einen schlechten Zuschnitt haben.

Bei Grundstücken wie Ein- und Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen, die nach § 183 BewG in erster Linie nach dem Vergleichsverfahren bewertet werden, ist zu beachten, dass nach Abs. 3 dieser Norm die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur (aus verwaltungs-ökonomischen Gründen) nicht berücksichtigt werden. Zu den öffentlich-rechtlichen Lasten gehören die Beschränkungen durch das Planungs- und Bauordnungsrecht sowie nach dem Denkmal-, Landschafts- und Wasserschutzrecht. Zu den Rechten und Lasten privatrechtlicher Art rechnen insbesondere dinglich gesicherte Nutzungsrechte, Erbbaurechte, Baulasten, Leibrenten, Vorkaufsrechte, sowie langfristige Miet- und Pachtverträge. Die öffentlich-rechtlichen Beschränkungen werden vielfach

schon durch die von den örtlichen Gutachterausschüssen nach dem Bew-Erl. vom 30.3.09 Abschn. 12 Abs. 2 u. 3 zu ermittelnden Vergleichsfaktoren oder Abschläge berücksichtigt sein. Die Erbbaurechte und Nutzungs- und Rentenlasten wirken sich im Erbschaftsteuerrecht bereicherungs-mindernd aus, sofern sie nicht schon bei der Bewertung des Grundbesitzes berücksichtigt wurden. Ein Doppelabzug der Last auf Bewertungs- und Besteuerungsebene ist nach § 10 Abs. 6 S. 6 ErbStG ausgeschlossen. Es sollte aber z.B. bei Baulasten oder langjähriger Vermietung zu niedrigen Mietzinsen überprüft werden, ob dies nicht schon bei der Bewertung im Rahmen des Nachweises des Verkehrswertes zu berücksichtigen ist.

Bei den im Ertragswertverfahren zu bewertenden Mietwohngrundstücken und Geschäftsgrundstücken könnte die Vorlage eines Verkehrswertgutachtens nach § 198 BewG in folgenden Fällen angezeigt sein:

- Die gegenwärtig vertraglich vereinbarten Mieten sind höher als die nachhaltig zu erzielenden Mietzinsen.
- Die tatsächlichen Bewirtschaftungskosten für das Gebäude sind z.B. wegen Baumängeln höher als die pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG.
- Es handelt sich um alte Gebäude, deren Nutzungsdauer geringer ist als die im Gesetz mit 30 % der Gesamtnutzungsdauer festgelegte Mindestdauer.

### 3. 1. 3 Grundsätze der Bewertung des land – und forst-wirtsch. Vermögens<sup>14</sup>

Die Bewertung des land – und forstwirtschaftlichen (luf) Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer ist in den §§ 158 ff. BewG n. F. umfassend neu geregelt. Dabei wird der gemeine Wert des Wirtschaftsteils, der neben dem luf genutzten Grund und Boden die Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel, den normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln und Nebenbetriebe umfasst, nach einem ganz anderen Prinzip ermittelt. Während bei den anderen Vermögensarten gem. §§ 9 und § 10 Abs.2 BewG n. F. der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der (voraussichtlich) durch den Verkauf des Wirtschaftsguts im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt wird, hat der für das luf Vermögen maßgebende „**Fortführungswert**“ mit einer solchen konkreten Wertfindung nichts zu tun. Vielmehr wird bei diesem Wert davon ausgegangen, dass der Erwerber den Hof fortführt und deshalb nur der nachhaltige Ertrag des Betriebs Grundlage der Wertfindung sein kann (vgl. § 163 BewG n.F.).

Bei dieser pauschalen Wertermittlung werden je nach Nutzungsart (z.B. landwirtschaftliche oder Weinbauliche Nutzung), Betriebsform wie Ackerbau oder vorwiegend Viehhaltung, Betriebsgröße und Regionen verschiedene Werte zugrunde gelegt. **Die im Grundsatz vorgesehene reine Ertragswertberechnung gem. § 163 BewG n.F.** kommt jedoch fast **nie zur Anwendung**. Bei Klein- und Mittelbetrieben ergeben sich nach diesem Verfahren nur negative Werte; auch bei Großbetrieben sind die so ermittelten Werte offensichtlich viel zu niedrig.

Es kommt daher **meist zur Mindestbewertung nach § 164 BewG n.F.** Dieser Mindestwert setzt sich nach Abs. 1 aus dem Wert des Grund und Bodens und der übrigen Wirtschaftsgütern, wie den Wirtschaftsgebäuden, dem Vieh – und Maschinenbestand und den Feldfrüchten zusammen. Es

14) Bew.-Erl. vom 1.4.09 (BStBl. I 09, 552 ff.), Eisele, Bewertung des luf. Vermögens, NWB 09, 3997 ff.

werden aber nicht die gemeinen Werte dieser Gegenstände zugrunde gelegt, sondern für den Grund und Boden der übliche jährliche Pachtpreis und für die übrigen Wirtschaftsgüter (Besatzkapital) ein durchschnittlicher (Jahres-) Wert je ha Nutzungsart (Vgl. Anlage 14 – 18 BewG n. F.). Diese Jahresbeträge werden mit dem Faktor 18,6 kapitalisiert.

Es spielt keine Rolle, ob der Hof im Raum Ludwigsburg mit einem durchschnittlichen Bodenrichtwert (BRW) von 20 €/qm oder im Schwäbischen Wald mit einem durchschnittlichen BRW von 1 €/qm liegt. Bei gleicher Nutzungsart, gleicher Betriebsform und Betriebsgröße ist der Wert bei landwirtschaftlicher Nutzung in der Region Stuttgart (Nordwürttemberg) der gleiche. Im Weinbau gilt dies für ganz Deutschland.

Bei einem Großbetrieb in Nordwürttemberg mit Ackerbau beträgt z.B. je ha der jährliche Pachtpreis 302 € und der Jahreswert des Besatzkapitals 67 €. Vervielfältigt mit 18,6 ergibt sich ein Hektarwert von 6 863 €.

Wahrscheinlich im Hinblick auf die sehr niedrigen Werte hat der Gesetzgeber eine Behaltensfrist auch im Bewertungsrecht eingeführt und sie sage und schreibe auf 15 Jahre festgesetzt. Wird der luf Betrieb oder eine Beteiligung daran (z.B. in der Form einer Erbgemeinschaft oder einer BGB-Gesellschaft) binnen von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag veräußert oder aufgegeben, so ist rückwirkend der sog. Liquidationswert anzusetzen (§ 162 Abs. 3 BewG n. F.) Entsprechendes gilt auch, wenn in diesem Zeitraum wesentliche Wirtschaftsgüter verkauft oder entnommen werden (Abs. 4). Beim Liquidationswert des Grund und Bodens werden 90 % des damaligen, also im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs maßgebenden, Bodenrichtwerts angesetzt; bei den übrigen Wirtschaftsgütern werden die damaligen gemeinen Werte i.S. des § 9 BewG, (§ 166 BewG n.F.) zugrunde gelegt. Da jeder luf. Vollerwerbsbetrieb und jeder Nebenerwerbsbetrieb und sogar jedes verpachtete luf. genutzte Grundstück, sofern es nicht zu mehr als 15 Jahre im Besteuerungszeitpunkt Dritten verpachtet oder überlassen ist (sog. Stückländerien), nach §§ 13 a u. 13 b ErbStG n. F. wenigstens zu 85 % steuerbefreit ist und die Steuerbefreiung nach einer Behaltensfrist bzw. Lohnsummenfrist von 5 bzw. 7 Jahren nicht mehr wegfallen kann<sup>15</sup>, dürfte jedoch die rückwirkende Bewertungserhöhung nach Ablauf dieser Fristen nach §§ 13 a u. b. ErbStG n.F. bei der Optionsverschönerung ganz und bei der Regelverschönerung in Höhe der anteiligen Steuerbefreiung ins Leere gehen.

**Beispiel 2**

*E hat einen landwirtschaftlichen Betrieb im Raum Kornwestheim mit einer eigengenutzten Fläche von 50 ha und zugepachteten Flächen von 30 ha, sowie größerem Besatzkapital (Wirtschaftsgebäuden, Vieh, Maschinen usw.). Er verstirbt 2009. Alleinerbe ist sein Sohn S, der den Hof weiterführt. Seiner Tochter T hat er sein Kapitalvermögen vermacht. Der Hof gehört von der Nutzungsart zum Ackerbau und von der Betriebsgröße ist er Großbetrieb. Zum Zeitpunkt des Erbfalls beträgt der durchschnittliche Bodenrichtwert seiner eigengenutzten Flächen 20 €/qm und der gemeine Wert (i.S. v. § 9 BewG) des Besatzkapitals 2 Mio. €. Der im Vergleichswert ermittelte Wohnanteil hat einen gemeinen Wert von 200 000 €.*

*Der Wirtschaftsteil hat kein Verwaltungsvermögen. Das Wohngebäude wird vom Sohn weiterhin als Familienheim bewohnt. Der landwirtschaftliche Betrieb hat weniger als 20 Beschäftigte. S hat gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n.F. Optionsverschönerung zu 100 % beantragt.*

*Nach 8 Jahren verkauft er den ganzen Hof um 20 Mio. €. Als gewitzter Schwabe investiert er den Verkaufserlös trotz erheblicher Einkommensteuerbelastung nicht wiederum in luf Vermögen sondern in Kapitalvermögen und Wohnungen.*

*Für Erbschaftsteuerzwecke wird der Wert des Wirtschaftsteils pauschal gem. § 164 BesG n. F. wie folgt ermittelt:*

<i>50 ha Grund und Boden</i>			
<i>x 302 € Pachtpreis / ha LF =</i>	<i>15 100 €</i>		
<i>Besatzkapital 80 ha selbst bewirtsch. Flächen x 67 € =</i>			
	<i>5 360 €</i>		
<i>Kapitalisierungsfaktor</i>			
<i>bei 5,5 %</i>	<i>18,5 x</i>	<i>20 460 € =</i>	<i>378 510 €</i>
<i>Wohnanteil 200 000 € abzgl. 15 %</i>			<i>170 000 €</i>
<i>Summe</i>			<i>548 510 €</i>

*Beim Erbfall wird S sowohl für den Wirtschaftsteil gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n.F. als auch für die Wohnung als Familienheim nach § 13 Abs. 4 c ErbStG volle Steuerverschönerung gewährt. Er erwirbt zwar zivilrechtlich zunächst auch das Kapitalvermögen, muss es aber wegen des Vermächtnisses weiter übertragen und ist deshalb insoweit nicht bereichert.*

*Die Veräußerung des Hofes führt aber nur bei der Wohnung zu einer rückwirkenden Besteuerung, da S sie nicht volle 10 Jahre zu Wohnzwecken nutzt. Für den Wirtschaftswert ist die Behaltensfrist nach 7 Jahren abgelaufen und stellt daher keine schädliche Verfügung dar. Nach Beendigung der Behaltensfrist ist und bleibt der Wirtschaftsteil zu 100 % steuerbefreit. Eine rückwirkende Bewertungserhöhung ist unerheblich. Dies könnte nur im Erbschaftsteuergesetz geregelt sein.*

Ob im übrigen eine solche Regelung verwaltungsmäßig noch zu bewältigen ist, ist mir schleierhaft. Außerdem habe ich große Bedenken, ob sie noch verfassungsgemäß ist. Zwar muss berücksichtigt werden, dass die Rendite in der Landwirtschaft sehr gering ist. Auch darf der Gesetzgeber die Fortführung eines Betriebs steuerlich begünstigen. Jedoch hat er dies bei den Steuerbefreiungen in den §§ 13 a u. b ErbSt ausreichend getan. Auf jeden Fall sollte er im Hinblick auf den Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 Begünstigungen nicht wiederum in die Bewertungsebene vorziehen. Nach dieser Entscheidung ist die gleichmäßige Belastung des Steuerbürgers davon abhängig, dass für die einzelnen zu einer Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Wert in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.

Der Wohnanteil und die Betriebswohnungen werden dagegen entsprechend den Wohngrundstücken im Grundvermögen aber mit einem Abschlag von 15 % bewertet. (§ 167 BewG n. F.). Dies entspricht sicher der Entscheidung des BVerfG.

Die „gemeinen Werte“ nach dem neuen Bewertungsrecht dürften – mit Ausnahme des Wirtschaftsteils bei der Land- und Forstwirtschaft – nun weitgehend den Verkehrswerten

15) Vgl. unten Abschn. 7.5.2

entsprechen bzw. diesen genügend angenähert sein. Das Problem der großen Unterschiede zwischen Steuerwert einerseits und Verkehrswert andererseits sollte daher in Zukunft größtenteils behoben sein.

### 3.2. Keine gesetzlichen Änderungen der §§ 3 – 6 ErbStG (Keine Änderung der Erbschaftsteueratbestände)

Im Gegensatz zum Bewertungsrecht wurden die für die Erwerbe von Todes wegen maßgebenden Steueratbestände der §§ 3 – 6 ErbStG so gut wie nicht geändert. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass bei einer Mehrheit von Erben bzw. anderen Erwerbern von Todes wegen die bisherigen Regelungen über die Zurechnung und Wertverteilung weiterhin gelten.

Allerdings ist es nun bedeutsam, wer bei Steuerbefreiungen von eigengenutzten Wohnungen, von Betriebsvermögen, Betrieben der Land und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften und von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken das begünstigte Vermögen erhält.

## 4. Die bisherigen erbschaftsteuerlichen Regelungen bei mehreren Erben oder mehreren sonstigen Erwerbern von Todes wegen

Die Erbschaftsteuerreform hat bei Erwerben von Todes wegen die Steuerbarkeit nicht geändert und damit auch bei mehreren Miterben die Verteilung des Nachlasswertes und den Zeitpunkt der Besteuerung belassen. Allerdings hat sie in den §§ 13 Abs. 4 a und b, 13 a, 13 b, 13 c ErbStG bedeutsame neue bzw. wesentlich weitergehende Steuerbefreiungen gebracht. Nur bei diesen Begünstigungen kann die Erbauseinandersetzung rückwirkend (aber zum Teil erhebliche) Auswirkungen haben.

Es ist daher notwendig, die bisherigen Regelungen der Erwerbe von Todes wegen näher darzustellen. Die schon bislang geltenden Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts gelten im Gegensatz zum Bewertungsrecht in weiten Bereichen weiter und sind zum Verständnis der neuen Steuerbegünstigungen unumgänglich.

### 4.1. Die frei vereinbarte Erbauseinandersetzung und die Auseinandersetzung auf Grund einer (echten) Teilungsanordnung<sup>16</sup>

Bislang änderte die Erbauseinandersetzung an dem Erwerb nach Erbteilen grundsätzlich nichts. Eine frei vereinbarte Teilung, zeitlich kurz nach dem Erbfall oder auch viele Jahre danach, hatte keinen (rückwirkenden) Einfluss auf die schon beim Erbfall vorzunehmende Erbschaftsbesteuerung nach Erbquoten. Das galt bislang nicht nur für die günstigen Steuerwerte beim Betriebs- und luf. Vermögen und bei GmbH-Anteilen sowie beim Grundvermögen, sondern auch für das Steuerprivileg solcher betrieblichen Einheiten gem. §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F.

#### Beispiel 3

*Der Erblasser E verstarb in 2006. Die Erbauseinandersetzung wird 2009 durchgeführt. Es gilt noch das bisherige Erbschaftsteuerrecht, da es auf den Zeitpunkt des Erbfalls ankommt.*

*Der Nachlass besteht aus einem Mietwohngrundstück mit einem Steuerwert von 1 200 000 € (Verkehrswert 1 600 000 €) und Kapitalvermögen im Wert von 800 000 €. Erben sind der Sohn S und die Tochter T je zur Hälfte. In der Erbauseinandersetzung vereinbaren S u. T, dass S das Grundstück u. T das Geldvermögen erhält und S zum Wertausgleich an T 400 000 € zu zahlen hat.*

Als steuerbarer Erwerb durch Erbanfall im Jahr 2006 sind bei S und T jeweils die Hälfte des Steuerwerts des Nachlasses, also jeweils 1 Mio. € anzusetzen. Eine spätere Teilung des Nachlasses ändert daran (rückwirkend) nichts.

Auch (echte) Teilungsanordnungen führen erbschaftsteuerlich zum Erwerb nach Erbquoten. Teilungsanordnungen sind gem. § 2048 BGB letztwillige Verfügungen, durch die der Erblasser bestimmt, wie der Nachlass aufgeteilt werden soll. Sie haben regelmäßig keine dingliche Wirkung und verändern die Erbanteile nicht. Auch erbschaftsteuerlich ist maßgebend, dass die aus der Teilungsanordnung resultierende Verpflichtung nur schuldrechtlich zwischen den Erben wirkt und daher allein die Erbanteile maßgebend sind.

Von der angeordneten Aufteilung des Nachlasses können die Miterben daher in einer Auseinandersetzungsvereinbarung abweichen. Deshalb ändert auch in diesem Fall nach der Rechtsprechung und Finanzverwaltung die nachträglich nach Maßgabe der Anordnung des Erblassers durchgeführte Teilung an der Besteuerung nach Erbquoten nichts.

#### Beispiel 4

*Sachverhalt wie im Beispiel 1. In seinem Testament hat zwar E bestimmt, dass S und T Erben je zur Hälfte sind, jedoch soll S das Grundstück und T das Geldvermögen erhalten; zum Ausgleich soll S an T 400 000 € zahlen.*

*Auch hier wurde der Steuerwert des Nachlasses S und T je zur Hälfte zugerechnet.*

Von der erbschaftsteuerlichen Behandlung der reinen Teilungsanordnungen ist die Behandlung von Anordnungen des Erblassers zu trennen, die eine Teilungsanordnung mit einer Erbquotenbestimmung verbinden. Nach diesen abweichenden Erbquoten richtet sich dann der Anteil des Miterben am Nachlass.

Steuerlich beachtlich sind daher auch Teilungsanordnungen, die zu einer genaueren Eingrenzung der Erbquoten führen. Hat der Erblasser bestimmte Vermögensgegenstände oder auch wirtschaftliche Einheiten verschiedenen Beteiligten zugewiesen, so kann darin entgegen der Auslegungsregel des § 2087 Abs. 2 BGB eine Erbeinsetzung liegen, vor allem dann, wenn die auf diese Weise verteilten Gegenstände den Nachlass weitgehend erschöpfen oder doch zZ. der Testamentserrichtung das wesentliche Erblasservermögen darstellen und wenn kein Wertausgleich zwischen den Erben vorgesehen ist. In einem solchen Fall bestimmen sich die Erbquoten idR. nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der zugewendeten Gegenstände zueinander.

Liegen allerdings nach Auslegung der letztwilligen Verfügung die Erbquoten fest oder sind sie gar ausdrücklich bestimmt, so ist der über den Erbanteil hinausgehende Vermögensvorteil als Vorausvermächtnis zu qualifizieren, was häufig der Fall sein wird.

Schon das Nachlassgericht wird bei der Erbscheinserteilung eine erbeilsverschiebende Anordnung bzw. ein Vorausvermächtnis nur dann annehmen, wenn die letztwillig angeordnete Verteilung des Nachlasses ohne Ausgleichszahlungen

16) ErbStR 03 R 5 und R 51

zu offensichtlich erheblichen objektiven Wertunterschieden führt. Bei Betrieben und Beteiligungen daran dürfte eine solche Feststellung bedeutender Wertunterschiede äußerst schwierig sein. Das Finanzamt wird sich fast ausnahmslos an die im Erbschein ausgewiesenen Erbanteile halten. Will das Finanzamt vom Inhalt des Erbscheins abweichen, müssen gewichtige Gründe vorliegen, andernfalls gilt auch für das Finanzamt die gesetzliche Vermutung, dass ein erteilter Erbschein richtig ist.

Auch die frei vereinbarte oder die entsprechend einer Teilungsanordnung durchgeführte Auseinandersetzung war für die Inanspruchnahme der Begünstigung für betriebliche Einheiten nach § 13 a ErbStG a.F. grundsätzlich unbeachtlich. Jeder Erbe versteuerte den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am begünstigten Vermögen. Lediglich beim Freibetrag von zuletzt 225 000 € konnte der Erblasser eine von den Erbteilen (bzw. Erwerberrn) abweichende Aufteilung in der Teilungsanordnung bestimmen. Die Weitergabe des begünstigten Vermögens an einen Miterben im Rahmen einer freiwilligen Teilung oder aufgrund einer Teilungsanordnung war jedoch für den ersterwerbenden Miterben kein Verstoß gegen die Behaltensvorschriften und führte nicht zum Wegfall des ( anteiligen) Freibetrags und Bewertungsabschlags von zuletzt 35 %. Erhielt ein Miterbe bei der Auseinandersetzung mehr begünstigtes Vermögen, als seinem Erwerb durch Erbanfall entsprach, versteuerte er – wie auch der übertragende Miterbe – nach wie vor nur den Wert seines durch Erbanfall erlangten begünstigten Vermögens. Weder die Werte noch der Begünstigungsumfang wurden durch die Teilung verändert. Die Steuerbegünstigung kam also nach dem bis 2008 geltenden Recht nicht dem endgültigen Vermögensinhaber des privilegierten Gegenstandes zugute, sondern allen Miterben nach ihren Erbanteilen.

Allerdings hatte dies auch zur Folge, dass ein Verstoß des übernehmenden Erben gegen die 5-jährige Haltefrist des § 13 a Abs. 5 ErbStG a.F. alle Miterben belastete, obwohl nur der Übernehmer den Verstoß beging.

Dieses Problem wird durch das neue Recht beseitigt. Wie unten dargelegt, stehen die Begünstigungen nach §§ 13 a u. b, 13 Abs.1 Ziff. 4 b u. 4c u. 13 c ErbStG künftig nur dem Miterben zu, der die privilegierten Vermögensgegenstände übernimmt; deshalb kann auch nur diesen bei einem Verstoß gegen die 5-jährigen bzw. 7-jährigen Haltefristen die Nachversteuerung belasten.

#### Beispiel 5

*Zum Nachlass des 2008 verstorbenen E gehören ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 400 000 €, Verkehrswert 1 Mio. €) und Grundvermögen im Wert von 1 Mio. €. Erben sind S und T zu gleichen Teilen. Laut Teilungsanordnung des E soll S den Betrieb und den Freibetrag gem. § 13 a ErbStG (alt) von 225 000 € und T das Grundvermögen erhalten. Ein Antrag auf Anwendung des neuen Rechts nach Art. 6 Abs.1 ErbStRG wurde nicht (rechtzeitig) gestellt.*

*Auch die entsprechend der Teilungsanordnung durchgeführte Auseinandersetzung änderte nichts daran, dass beide Erben die Hälfte des für den Nachlass anzusetzenden Wertes von 1,4 Mio. €, also jeweils 700 000 €, zu versteuern hatten und beide den Bewertungsabschlag in Anspruch nehmen konnten. Lediglich der Freibetrag stand allein dem S zu.*

*Würde S den Betrieb 4 Jahre nach dem Erbfall den Betrieb veräußern, würde nicht nur S seinen Freibetrag und Bewertungsabschlag sondern auch T ihren Bewertungsabschlag (rückwirkend) verlieren.*

*Soweit allerdings bei (unechten) Teilungsanordnungen der Erblasser dem Empfänger des begünstigten Vermögens (z.B. des Betriebs) nach Verkehrswerten bemessen mehr zuteilen will, liegt zivilrechtlich und erbschaftsteuerlich ein Vorausvermächtnis vor. Die Privilegierung infolge der seitherigen niedrigen Steuerwerte wie auch der Steuerfreiheit gem. § 13 a ErbStG a.F. stand schon bislang in Höhe des anteiligen Mehrwerts gem. § 3 Abs.1 Ziff. 1 ErbStG allein dem Vermächtnisnehmer zu.*

#### 4.2. Der Erwerb von Todes wegen von Anteilen an betrieblichen Personengesellschaften<sup>17</sup>

Der Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft hat gesetzlich je nach Art der Gesellschaft unterschiedliche Folgen. Bei der BGB-Gesellschaft wird die Gesellschaft aufgelöst (§ 727 BGB), bei der OHG setzen die verbliebenen Gesellschafter die Gesellschaft fort (§ 131 Abs.3 Nr.1 HGB). Verstirbt ein Kommanditist einer KG, so treten gem. § 177 HGB seine Erben in seine Rechtsstellung als Gesellschafter ein. Der Tod eines (von mehreren) Komplementären hat wie bei der OHG die Fortführung der Gesellschaft zwischen den verbliebenen Gesellschaftern zur Folge (§§ 161 Abs.2, 131 Abs. 3 Ziff. 1 HGB). Beim Tod nur eines bzw. des letzten Komplementärs soll nach h. M. die Gesellschaft aufgelöst werden.

In aller Regel werden aber im Gesellschaftsvertrag davon abweichende Regeln getroffen.

Im Gesellschaftsvertrag kann auch bei der OHG oder BGB-Gesellschaft eine erbrechtliche Nachfolge vorgesehen werden. Bei der **einfachen Nachfolgeklausel** erben alle Miterben, bei der **qualifizierten Nachfolgeklausel** nur einer oder bestimmte Erben. In beiden Fällen geht die Beteiligung im Wege der Sondererbnachfolge auf den oder die Erben über. Dies bedeutet zwar, dass der Anteil nicht in das gemeinschaftliche Vermögen der Erbengemeinschaft fällt, sondern, getrennt vom sonstigen Nachlass, unmittelbar auf die berufenen Erben übergeht. Bei mehreren Nachfolgeerben erwirbt jeder einem seinem Erbteil entsprechenden selbständigen Gesellschaftsanteil. Trotz Sondererbnachfolge wird aber nach h. M. die Beteiligung zivilrechtlich zum Nachlass gerechnet und ihr Wert in die Erbaueinandersetzung einbezogen.

Abfindungsansprüche anderer Miterben können bei der einfachen Nachfolgeklausel nicht entstehen. Soweit aber die qualifizierte Nachfolgeklausel bei der Erbaueinandersetzung zu einer den Erbanteil überschreitenden Zuteilung führt, wird dem von der Sondererbnachfolge ausgeschlossenen Erben ein obligatorischer Anspruch auf Wertausgleich gegen den qualifizierten Miterben gewährt.

Die Sondererbnachfolge wird also im Zivilrecht als eine teilweise vorweggenommene Nachlassenteilung angesehen. Dem ist auch der BFH und die Finanzverwaltung für die Erbschaftsteuer gefolgt. Auch bei der qualifizierten Nachfolgeklausel kommt nach bisherigem Erbschaftsteuerrecht sowohl der geringe Steuerwert des Gesellschaftsanteils als auch eine Privilegierung nach § 13 a ErbStG a.F. an der gewerblichen Personengesellschaft neben den zur Nachfolge berufenen auch den nichtqualifizierten Miterben. nach Erbquoten zugu-

17) ErbStR 03 R 7 und R 51, Jordan in Völker/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuer 3. Aufl. 09, S. 65 ff.

te. Allerdings unterlagen diese bei einem Verstoß des qualifizierten Miterben gegen die 5 – jährige Behaltensfrist gleichfalls der anteiligen vollen Nachversteuerung.

#### Beispiel 6 (qualifizierte Nachfolgeklausel)

*Gesellschafter der gewerblich tätigen X-OHG sind A, B und E zu je einem Drittel. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass beim Tod eines Gesellschafters dessen Gesellschaftsanteil auf einen vom Erblasser zu bestimmenden Erben (im Zweifelsfall den ältesten männlichen Erben) übergeht. E stirbt 2008 und hinterlässt neben der Beteiligung (Wert 3 Mio € Steuerwert 1 Mio. €) Grundstücke (Wert 2 Mio, Steuerwert 1 Mio €). Sein Testament enthält folgende Bestimmung: „Erben sind mein Sohn S und meine Tochter T je zur Hälfte. Mein Sohn bekommt die Beteiligung an der X-OHG, meine Tochter die Grundstücke. Den Mehrwert muss mein Sohn ausgleichen.“ Einen Antrag auf Anwendung des neuen Rechts haben die Erben nicht gestellt, weshalb noch das bisherige Recht Anwendung findet.*

*Der Gesellschaftsanteil an der X-OHG geht kraft Gesetzes mit dem Tod des E auf S über. Im Rahmen der 2009 durchgeführten Auseinandersetzung werden die Grundstücke auf T übertragen und festgestellt, dass S an T noch als Wertausgleich 500 000 € zu zahlen hat.*

*S und T haben jeweils nur die Hälfte der Summe der Steuerwerte von 2 Mio € der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Außerdem nimmt auch T entsprechend ihrer Erbquote von 50 % an der Begünstigung durch den Freibetrag und verminderten Wertansatz nach § 13 a a. F. teil.*

Wie unten in Abschnitt 7 näher ausgeführt, haben sich diese erbschaftsteuerlichen Folgen durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes ab 2009 erheblich geändert.

Häufig wird jedoch im Gesellschaftsvertrag festgelegt, dass die Beteiligung des Verstorbenen nicht auf die oder einen Erben übergeht, sondern auf die überlebenden Gesellschafter und die Erben abgefunden werden. Bei dieser **Fortsetzungsklausel** geht der Gesellschaftsanteil gesellschaftsrechtlich direkt durch Anwachsung auf den oder die übrigen Gesellschafter über. Der Gesellschaftsanteil fällt nicht in den Nachlass. Die Erben erwerben nur einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch, der üblicherweise erheblich unter dem Verkehrswert der Beteiligung liegt. Die Abfindung war schon bisher nach §§ 13 a, 19 a a.F. ErbStG nicht begünstigt, noch ist sie es künftig nach den §§ 13 a, 13 b, 19 a n.F. ErbStG. Dagegen war schon bislang der Erwerb des oder der übrigen die Gesellschaft fortsetzenden Gesellschafter nach §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F. bei gewerblichen oder freiberuflichen Gesellschaften als Schenkung auf den Todesfall privilegiert, soweit in Höhe des Unterschieds zwischen dem Steuerwert des Anteils und der Abfindung sich eine Bereicherung ergab. Nach §§ 13 a u. b, 19 a ErbStG n.F. gilt diese nun weitergehende Privilegierung für diese Direkterwerbe auch in Zukunft.

#### Beispiel 7 (Fortsetzungsklausel)

*Gesellschafter der gewerblich tätigen X-OHG sind A, B und E je zu einem Drittel. E stirbt 2006. Erben sind seine Tochter T und der Sohn S je zur Hälfte. Im Gesellschaftsvertrag ist festgelegt, dass beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird. Außerdem sieht der*

*Gesellschaftsvertrag eine Abfindung der Erben zum Buchwert vor. Der Wert der Beteiligung zum Todeszeitpunkt beträgt 4 Mio €, der Steuerwert (wegen Sonderbewertung der Grundstücke) 2 Mio. € und der Buchwert 1 Mio. €.*

*Da der Erbfall in 2006 geschah, gilt noch das Recht vor der Erbschaftsteuerreform.*

*Der Anwachsungserwerb von A und B unterliegt als Schenkung auf den Todesfall gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 2 ErbStG der Erbschaftsteuer mit folgendem Wert:*

Steuerwert des Gesellschaftsanteils des E	2 Mio. €
abzgl. Abfindung der Erben zum Buchwert	1 Mio. €
Übersteigender Wert	1 Mio. €
Davon entfallen auf A und B die Hälfte	= 500 000 €

Der Erwerb von A und B ist gem. §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F. privilegiert. Die Abfindung ist nicht begünstigt.

Auch nach der Erbschaftsteuerreform kann die Begünstigung der betrieblichen (u. land- und forstwirtschaftliche) Einheiten gem. §§ 13 a u. b, 19 a ErbStG n. F. nur von den fortsetzenden Gesellschaftern beansprucht werden.

Muss ein **Gesellschafter** auf Grund einer gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklausel schon **zu Lebzeiten** gegen eine unter dem Wert seines Anteils liegende Abfindung **aus der Personengesellschaft ausscheiden**, gilt dies gleichfalls gem. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG als Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter, obwohl dem Ausscheidenden vielfach das Bewusstsein fehlen wird, den verbleibenden Gesellschaftern etwas unentgeltlich zuzuwenden. Wie bei der Schenkung auf den Todesfall genügt allein die objektive Bereicherung für die Tatbestandserfüllung, die sich auch hier nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des Anteils und der gesellschaftsvertraglichen Abfindung bemisst. Die jetzt anzusetzenden gemeinen Werte der Anteile an Personengesellschaften werden häufig ein Mehrfaches der früheren Steuerwerte betragen. Es kommt deshalb vor allem bei Abfindung zu Buchwerten zu erheblichen Steuerbelastungen der verbleibenden Gesellschafter. Daher sollten solche Abfindungsklauseln auch aus steuerlichen Gründen nochmals überprüft werden.

**Stirbt ein Kommanditist einer KG, so folgen dessen Erben gem. § 177 HGB in die Gesellschafterstellung nach.** Der Gesellschaftsanteil des verstorbenen Kommanditisten geht also unmittelbar auf den oder die Erben über. Handelt es sich um einen Alleinerben, dann tritt er direkt an die Stelle des Erblassers. Bei einer Mehrheit von Erben, erwerben aber die Miterben nicht gemeinschaftlich zur gesamten Hand, sondern jeder Erbe wird Kommanditist mit einem seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Kapitalkonto des Erblassers.

Es treten damit im Ergebnis auch erbschaftsteuerlich die Rechtsfolgen der einfachen Nachfolgeklausel ein. Der gesetzliche Übergang des Kommanditanteils auf die Miterben wird in die Erbauseinandersetzung mit einbezogen und als vorweggenommene Teilung behandelt. Nach dem bis 2008 geltenden Erbschaftsteuerrecht hatten deshalb alle Erben in Höhe ihres Erbteils den Vorteil, dass ihnen die niedrigen Steuerwerte und ggf. auch die Begünstigung nach §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F. zugute kam. In künftigen Erbfällen (nach 2008) wird allerdings für den Kommanditanteil der gemeine Wert angesetzt. Auch verlieren die Erben dann die Begünstigung nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG n. F., wenn sie innerhalb

der Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren ihre Beteiligungen in der Erbaueinandersetzung an andere Miterben übertragen.<sup>18</sup>

§ 177 HGB kann jedoch als dispositives Recht abbedungen werden. Es kann im Gesellschaftsvertrag die Fortsetzung durch die übrigen Gesellschafter gegen Abfindung oder Auflösung der Gesellschaft bestimmt werden. Es kann auch vereinbart sein, dass nur ein Erbe oder einige oder ein Dritter den KG-Anteil übernehmen können. Es gelten dann die oben ausgeführten Grundsätze der Fortsetzungs- und der qualifizierten Nachfolgeklausel.

Einen einkommensteuerlichen Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungsverlust hatten der ausscheidende Mitunternehmer bzw. seine Erben nach §§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern. Ein Gewinn ist gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt und unterliegt bei natürlichen Personen gem. § 7 Satz 2 GewStG nicht der Gewerbesteuer.

### 4.3. Die Vererbung von Anteilen an Kapitalgesellschaften<sup>19</sup>

Kapitalgesellschaften sind als juristische Personen selbständig. Deshalb wird ihr Fortbestehen vom Tod eines Anteilseigners nicht berührt.

Die **Aktien** als Anteile an einer AG sind grundsätzlich frei vererblich und fallen in den Nachlass und damit in die Zuständigkeit einer Erbengemeinschaft. Dies gilt sowohl für die Inhaberaktien als auch für die Namensaktien. Die Übertragung kann jedoch durch sog. Vinkulierung von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig sein (§ 68 Abs. 2 AktG). Im Rahmen der Erbaueinandersetzung können die Erben die Aktien aufteilen. Die Realteilung einer einzelnen Aktie ist gem. § 8 Abs. 5 AktG aber nicht möglich.

Für **Anteile an einer GmbH** gilt gleichfalls gem. § 15 Abs. 1 GmbHG der Grundsatz der freien Vererblichkeit. Nach dem Regelstatut des GmbHG fällt damit der Geschäftsanteil bei mehreren Miterben in die gesamthänderische Zuständigkeit der Erbengemeinschaft. Es wird im Regelfall nur ein GmbH-Anteil vererbt, der sich nicht nach Erbteilen aufspaltet. Eine Aufteilung des Geschäftsanteils kann grundsätzlich nur mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung erfolgen.

Die Satzung der Kapitalgesellschaft kann allerdings beim Tod eines Gesellschafters die **Einziehung** der Aktien (§ 237 Abs. 1 AktG) oder des GmbH-Anteils (§ 34 GmbHG) vorsehen. Wenn dies ohne Zustimmung der Erben durchsetzbar ist, muss dies in der Satzung bestimmt sein (§ 237 AktG, § 34 GmbHG). Gesellschaftsvertraglich wird das Ausscheiden eines Gesellschafters bzw. seiner Erben aus der Kapitalgesellschaft regelmäßig in der Weise geregelt, dass alternativ die **zwangsweise Abtretung** des Geschäftsanteils an die Gesellschaft, einen Gesellschafter und/oder eine von der Gesellschaft benannte Person oder die Einziehung des Geschäftsanteils durch die Gesellschaft vorgesehen ist.

**Bislang** musste bei Vererbung und Schenkungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nur dann der volle (gemeine) Wert gem. § 11 BewG a.F. angesetzt werden, wenn die Gesellschaft börsennotiert war oder ihr Wert zufällig aus Verkäufen des letzten Jahres abgeleitet werden konnte. Sonst kam bis 2008 das sogen. **Stuttgarter Verfahren** zu Anwendung.

Danach wurde die Gesellschaft auf Grundlage ihres Vermögens und unter Berücksichtigung der Erträge der letzten Jahre bewertet und dieser Wert entsprechend dem Anteil am Stamm- oder Grundkapital dem Gesellschaftsanteil zugerechnet. Diese Steuerwerte lagen häufig erheblich unter dem Verkehrswert.

Der Erwerb von Todes wegen oder Schenkungen **von Anteilen an Kapitalgesellschaften** wurden auch schon **vor der Erbschaftsteuerreform nach § 13a Abs.4 Ziff. 3 ErbStG begünstigt**, wenn der Erblasser am Nennkapital dieser Gesellschaft **zu mehr als einem Viertel beteiligt war**. Wurde z.B. eine GmbH-Beteiligung mehreren Miterben vererbt, so wurden sie im Zeitpunkt des Erbfalls nur in Höhe ihrer Erbquote mit dem niedrigen Steuerwert der Gesellschaft zur Erbschaftsteuer herangezogen und es stand ihnen auch bzgl. dieses Anteils die Begünstigung nach §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F. zu. Eine Übertragung an einen Erben im Rahmen einer späteren Erbaueinandersetzung änderte daran nichts.

**Nach der Erbschaftsteuerreform** treten nun an die Stelle der seitherigen oft sehr niedrigen Steuerwerte der Beteiligungen die **gemeinen Werte**. **Die Steuerbegünstigung nach §§ 13 a u b, 19 a ErbStG steht jetzt letztlich allein dem Miterben zu, dem der Anteil an der Kapitalgesellschaft in der Teilung zugewiesen wird**, wenn die Auseinandersetzung noch innerhalb der jeweiligen Lohnsummen- und Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren erfolgt.<sup>20</sup>

Bei **Ausscheiden** eines Gesellschafters oder seiner Erben aus einer Kapitalgesellschaft gegen eine Abfindungszahlung ist bei einer Abtretung der Erwerber dann und insoweit bereichert, als der gemeine Wert des Anteils höher ist als der Wert der Abfindung. Dies wird infolge des Ansatzes des gemeinen Wertes beim Anteil an der Kapitalgesellschaft künftig sehr häufig der Fall sein.

Gesellschaftsvertragliche Regelungen **zur zwangsweisen Abtretung** von Anteilen an eine von der Gesellschaft benannte Person – sei es die Gesellschaft selbst, ein Mitgesellschafter oder ein Dritter – erfüllen auf Grund der gesellschaftsvertraglichen Veranlassung der nachfolgenden rechts- geschäftlichen Übertragung des Geschäftsanteils nach h. M. die Tatbestände des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und § 7 Abs.7 Satz 1 ErbStG n. F. Dies gilt auch, wenn die Abtretung – letztlich zur Abkürzung des Leistungsweges – direkt an eine von der Gesellschaft benannte Person erfolgt, welche den Abfindungsbetrag direkt an den Ausscheidenden bzw. seine Erben bezahlt. Die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen an einen Nichtgesellschafter kann daher neben den fiktiven Besteuerungstatbeständen der § 3 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und § 7 Abs.7 Satz 1 ErbStG n. F. eine freigebige Zuwendung der Gesellschaft i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG n. F. an den bisherigen Nichtgesellschafter begründen, wenn er objektiv bereichert wird und der subjektive Wille der Gesellschaft bzw. des Geschäftsführers zur Freigebigkeit besteht. Letzteres dürfte regelmäßig nicht der Fall sein, da die Gesellschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen die Übertragung an einen bestimmten Dritten beschließen wird. Soweit im Rahmen der Abtretung der Anteile die Erwerber natürliche Personen sind, konnten nach alter Rechtslage grundsätzlich die Vergünstigungen nach §§ 13 a und 19 a ErbStG a. F. in Anspruch genommen werden. Dies galt auch beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Abtretung. War dagegen die

18) Vgl. unten Abschn. 7.8.3

19) ErbStR 03 R 7 und R 53, Jordan in Völkers/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuer 3. Aufl. 09 S. 55

20) Vgl. unten Abschn. 7.8.3

Kapitalgesellschaft Erwerber der Anteile, so konnte diese nur die Begünstigung nach § 13 a ErbStG a. F. beanspruchen nicht dagegen als nicht natürliche Person die Begünstigung nach § 19 a ErbStG a. F. Auch nach neuem Recht dürfte der Erwerb der Kapitalgesellschaft nur nach den §§ 13 a und b ErbStG n. F. steuerverschont sein. Die Begünstigung nach § 19 a ErbStG n.F. wird sie nicht in Anspruch nehmen können. Bei **Einziehung** der Anteile an einer Kapitalgesellschaft kamen nach Auffassung der Finanzverwaltung weder die Begünstigung nach § 13 a a. F., noch die nach § 19 a ErbStG a. F. in Frage, da die eingezogenen Anteile untergehen, so dass auf die verbleibenden Gesellschafter kein begünstigtes Vermögen übergeht (ErbStR 03 R 7 Abs. 3). Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung diese Ansicht auch für das neue Recht vertritt. Allerdings darf nicht verkannt werden, dass auch bei der Einziehung, nicht anders als bei der Abtretung, die verbleibenden Gesellschafter bereichert sind<sup>21</sup>.

#### 4.4. Die Ausgleichspflicht im Erbschaftsteuerrecht<sup>21a</sup>

Gelangen mehrere Abkömmlinge als gesetzliche Erben zur Erbfolge, so sind sie verpflichtet, bestimmte Zuwendungen, die sie zu Lebzeiten vom Erblasser erhalten haben, bei der Erbauseinandersetzung zum Ausgleich zu bringen (§ 2050 Abs. 1 BGB). Miterben, die nicht Abkömmlinge sind (wie Ehegatten) oder die nicht kraft Gesetzes zu Erben berufen sind, werden von dieser Verpflichtung (Berechtigung) nicht betroffen. Bei testamentarischer Erbeinsetzung gilt die Ausgleichspflicht im Zweifel auch dann, wenn diese lediglich die gesetzliche Erbfolge bestätigt. Kraft Gesetzes sind vor allem ausgleichspflichtig Ausstattungen nach § 1624 BGB, sofern der Erblasser den Ausgleich nicht ausgeschlossen hat, und sonstige Zuwendungen, deren Ausgleich der Erblasser angeordnet hat. Die **Ausgleichspflicht** führt zur Verschiebung des Erwerbs von Todeswegen und der Bereicherung zwischen den betroffenen Abkömmlingen. **Dies muss auch bei der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.** Es sind deshalb auf der Grundlage der bürgerlichrechtlichen Bewertungsmaßstäbe Teilungsanteile zu ermitteln.

#### Beispiel 8 (Auseinandersetzung nach Teilungsanteilen)

*Der Erblasser verstirbt in 2008. Kraft Gesetzes sind seine Erben die Ehefrau E zur Hälfte und seine beiden Kinder A und B zu je einem Viertel. V hat seinem Kind A 2006 seinen Kommanditanteil an der X GmbH u. Co KG mit einem damaligen (allerdings um bis zum Erbfall hinsichtlich des Kaufkraftschwundes berichtigten) Verkehrswert von 1 Mio € und einem Steuerwert zum Schenkungszeitpunkt von 200 000 € geschenkt. Bei der Schenkung erklärte V dem Finanzamt unwiderruflich, dass der Freibetrag gem. § 13 a a.F. in Anspruch genommen wird, weshalb die Schenkung steuerfrei blieb*

*A hinterlässt noch Kapitalvermögen mit einem Wert (= gemeinen Wert) in Höhe von 4 Mio. €.*

*Der Nachlass wird in 2009 auseinandergesetzt. Ein Antrag auf Anwendung des neuen Rechts wurde von keinem Erwerber gestellt.*

*Es ist deshalb bisheriges Erbschaftsteuerrecht anzuwenden. Die Ehefrau ist kein Abkömmling und daher nicht ausgleichsberechtigt. Sie erhält vorweg die Hälfte des Nachlasses im gemeinen Wert von 2 Mio €. Deshalb unterliegt sie entsprechend ihrer Erbquote zur Hälfte des gemeinen*

*Werts des Nachlasses der Erbschaftsteuer. Evtl. kommt bei ihr neben dem allgemeinen persönlichen Freibetrag von 307 000 €, ein nach § 5 Abs. 1 ErbStG zu ermittelnder Zugewinnausgleichsfreibetrag und ein Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs.1 ErbStG a.F. bis zu 256 000 € in Betracht.*

*Der den beiden Kindern anfallende Hälfte im Wert von 2 Mio € wird gem. § 2055 BGB die als Ausstattung zum Ausgleich zu bringende Schenkung des KG-Anteils an A mit dem damaligen Wert von 1 Mio. € hinzugerechnet. Von diesen 3 Mio. € Ausgleichsmasse stehen A und B jeweils 1,5 Mio. € zu. Da A bereits 1 Mio Vorempfang erhalten hat, erhält er nur noch 500 000 €, B den Restbetrag von 1,5 Mio. Auf der Basis des Wertes des jetzigen gesamten Nachlasses führt dies zu folgenden endgültigen Erb- bzw. Teilungsquoten. A erbt  $5/40 = 1/8$  und B  $15/40 = 3/8$ .*

*Die Schenkung des Kommanditanteils bleibt steuerfrei, sofern (und soweit) A nicht gegen die 5-jährige Behaltensfrist gem. § 13 a Abs.5 ErbStG a.F verstößt. Es kommt deshalb auch nicht zur Anrechnung dieses früheren Erwerbs nach § 14 Abs. 1 ErbStG. Würde A seinen Kommanditanteil in 2010 verkaufen, würde die Steuerbefreiung gem. § 13 a Abs. 5 ErbStG a.F. rückwirkend wegfallen, was sich dann auf die Anrechnung nach § 14 ErbStG auswirken würde.*

Diese Teilungsquoten sind auch der Erbschaftsbesteuerung zugrunde zu legen. Die Teilungsquoten sind dann auf den gesamten, bislang vielfach mehr oder weniger unter dem Verkehrswert liegenden, Steuerwert des Nachlasses anzuwenden.

### 5. Erwerbe von Todes wegen durch Vermächtnisse, Auflagen und geltend gemachte Pflichtteile

#### 5.1. Erwerb durch Vermächtnisse<sup>22</sup>

Durch das in § 1939 iVm. §§ 2147 ff. BGB geregelte Vermächtnis erlangt der Vermächtnisnehmer gegen den Beschwerten einen Anspruch auf Leistung des vom Erblasser vermachten Gegenstandes. Schuldner des Vermächtnisses sind im Zweifelsfall der oder die Erben (§ 2147 Abs.1 BGB). Es kann aber auch ein Vermächtnisnehmer beschwert sein (Untervermächtnis nach § 2186 BGB oder Nachvermächtnis nach § 2191 BGB). Das Vermächtnis begründet für den Berechtigten nur eine schuldrechtliche Forderung, nicht jedoch wie beim Erben eine unmittelbare dingliche Beteiligung am Nachlass.

Vermacht sind in der Regel Gegenstände des Nachlasses. Doch kann der Erblasser dem Erben auch aufgeben, dem Vermächtnisnehmer einen nachlassfremden Gegenstand zu besorgen (Verschaffungsvermächtnis nach § 2170 BGB). Sehr häufig sind Geldvermächtnisse ausgesetzt, wobei das zur Befriedigung dieser Schuld erforderliche Vermögen aus dem Nachlass oder dem Eigenvermögen des Beschwerten stammen kann.

Neben Dritten können auch Erben als Gläubiger des Vermächtnisses in Betracht kommen (Vorausvermächtnis nach § 2150 BGB). Durch das Vorausvermächtnis wird auch in diesem Fall ein rechtlich selbständiger obligatorischer Anspruch gegen den oder die Miterben begründet. Der Bedachte erlangt somit eine Doppelstellung als mitbeschwerter Erbe ein-

<sup>21</sup> Vgl. die neueste Rechtsprechung unter Abschnitt 7.2.2. am Ende 21a ErbStR 03 R 5 a, R 55

<sup>22</sup> Vgl. Unten Abschn. 7.7

erseits und als Berechtigter andererseits. Dem Vorausvermächtnisnehmer wird der vermachte Gegenstand ohne Anrechnung auf seinen Erbteil zugewandt. Er kann als Vermächtnisnehmer von den Miterben die Herausgabe des vermachten Vermögens bereits vor der Auseinandersetzung des Nachlasses verlangen (§ 2046 Abs. 1 S. 1, 2059 Abs. 2 BGB). Im Zivilrecht ist die Abgrenzung des Vorausvermächtnisses von der Teilungsanordnung wiederholt Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen gewesen. Nur wenn der Erblasser dem Erben durch seine Anordnung gegenüber den Miterben einen zusätzlichen Vermögensvorteil verschaffen will, liegt ein Vorausvermächtnis, sonst eine Teilungsanordnung vor.

Die Abgrenzung ist auch für das Erbschaftsteuerrecht bedeutsam. Nur **der Vermächtniserwerb ist nach § 3 ErbStG ein steuerpflichtiger Tatbestand im Rahmen des Erbfalls**. Der Erwerb eines Anspruchs auf Zuteilung bestimmter Nachlassgegenstände auf Grund einer Teilungsanordnung wird nicht genannt. Wie dargelegt ist die Teilungsanordnung für die Erbschaftsteuer nicht relevant.

Vermächtnisse können vom Erblasser in einem Testament oder Erbvertrag angeordnet werden.

Der **Vermächtnisanspruch entsteht grundsätzlich mit dem Erbfall** (§ 2176 BGB). Bei einem aufschiebend bedingten Vermächtnis oder bei der Anordnung des Anfalls des Vermächtnisses zu einem späteren Zeitpunkt entsteht der Anspruch erst mit Eintritt der Bedingung bzw. Erreichen des Termins (§ 2177 BGB).

**Diesen zivilrechtlichen Vorgaben folgt das Erbschaftsteuerrecht. Das Vermächtnis führt als Erwerb von Todeswegen gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG zum Entstehen der Erbschaftsteuer.** Schuldner der Erbschaftsteuer ist der Vermächtnisnehmer als Erwerber. Jedoch haftet gem. § 20 Abs. 3 ErbStG der Nachlass bis zur Auseinandersetzung für diesen Vermächtniserwerb. **Die Steuerpflicht entsteht** beim Erwerb durch Vermächtnis gem. § 9 Abs. 1 ErbStG **grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers** und nicht erst mit der Übereignung des vermachten Gegenstandes oder der Verschaffung des vermachten Vermögensvorteils. Wertänderungen zwischen dem Erbfall und der späteren Erfüllung des Vermächtnisses bleiben für die Steuer unberücksichtigt, da schon der Anfall des Vermächtnisses besteuert wird. Zwar erwirbt der Vermächtnisnehmer zunächst beim Erbfall nur einen schuldrechtlichen Anspruch. Die Rechtsprechung des BFH hat aber mit Zustimmung der Finanzverwaltung bislang den Forderungserwerb des Vermächtnisnehmers der Nachlassbeteiligung des Erben insofern gleichgestellt, als sie den Steuerwert der Sachleistungsforderung des Vermächtnisnehmers nach dem Steuerwert des Gegenstandes (z.B. des vermachten Grundstücks bzw. des vermachten Betriebs) bestimmte. Dies war nach bisherigem Recht sehr bedeutsam, da die Steuerwerte häufig erheblich unter dem Verkehrswert lagen. Diese Begünstigung galt aber nur für das vom Erblasser hinterlassene Vermögen. Musste der Erbe dem Vermächtnisnehmer den Gegenstand von einem Dritten verschaffen, war schon nach der bis 2008 geltenden Rechtslage der Verkehrswert anzusetzen. Nach dem neuen Bewertungsrecht dürfte diese Diskrepanz weitgehend ausgeräumt sein.

Die Erbschaftsteuer richtet sich nach der Bereicherung des Vermächtnisnehmers. Er kann daher Belastungen seines Ver-

mächtnisses durch Untervermächtnisse oder Auflagen abziehen (10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Soweit hierbei empfangenes Vermögen auch vom Vermächtnisnehmer weiterzugeben war, war diese Verpflichtung aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung mit dem gleichen Wert wie der Erwerb anzusetzen. Nachlassvermögen war also mit dem Steuerwert abzuziehen.

**Der oder die mit Vermächtnissen belasteten Erben** unterliegen nur hinsichtlich ihrer Bereicherung der Erbschaftsteuer. Deshalb **können sie neben anderen Erbfallsschulden wie Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen auch Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen vom Wert ihrer Erbschaft abziehen.** (§ 10 Abs. 5 Ziff. 2 ErbStG). Für den Wertansatz dieser Schuld gilt gleichfalls das Korrespondenzprinzip. Sofern ererbtes Vermögen dem Vermächtnisnehmer zu übertragen ist, das mit dem Steuerwert beim Erwerb anzusetzen war, wird die **Vermächtnisschuld mit dem Steuerwert** bewertet.

Nach dem ErbStRG ist jetzt durchgängig das erworbene positive Vermögen mit gemeinen Werten anzusetzen. Dies gilt auch für Sachforderungen. Umgekehrt können alle Schulden einschließlich der Sachschulden jetzt zumindest beim Privatvermögen und im betrieblichen Bereich beim Substanzwertverfahren mit (vollen) gemeinen Werten vom Aktivvermögen abgezogen werden. Bei der Ermittlung des Wertes nach dem Ertrag oder ähnlichen Verfahren finden die Schulden mittelbar Berücksichtigung.

**Schon bei der seitherigen Begünstigung** bei Betriebsvermögen, Iuf Vermögen und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften **gem. § 13 a ErbStG a.F. stand allein den letzterwerbenden Vermächtnisnehmern, Auflagenberechtigten oder auf den Todesfall Beschenkten diese Steuerbefreiung zu** und insoweit nicht den Erben (§ 13 a Abs. 5 ErbStG a.F.). **Dieser Prinzip gilt nun generell auch bei der Nachfolgervorschrift der §§ 13 a u. b. ErbStG n. F.**<sup>23</sup>. Darüber hinaus wird jetzt auch der in der Erbauseinandersetzung das begünstigte Vermögen übernehmende Erbe gewissermaßen als Letzterwerber angesehen, dem rückwirkend die Steuerver-schonung zusteht. Allerdings geht die anteilige Begünstigung des weichenden Erben häufig nicht oder nicht in vollem Umfang auf den Übernehmer über. Findet die Auseinandersetzung nach der sogenannten Behaltens- und Lohnsummenfristen von jetzt 5 oder 7 Jahren statt, verliert der Übergeber m. E. die Steuerver-schonung nicht mehr.<sup>24</sup>

Die Problematik der unterschiedlichen erbschaftsteuerlichen Behandlung von Teilungsanordnungen einerseits und (Voraus-) Vermächtnissen andererseits darf ich an folgenden Beispielen noch etwas erhellen:

#### **Beispiel 9** (Vorausvermächtnis)

*E stirbt in 2006. In seinem Testament hat er seine beiden Kinder S und T als Erben je zur Hälfte eingesetzt, aber bestimmt, dass S seinen Kommanditanteil an der X – GmbH u. Co KG im Voraus ohne Anrechnung auf seinen Erbteil erhalten soll. Im Zeitpunkt des Erbfalls hatte der Kommanditanteil einen Wert von 2 Mio. € und einen Steuerwert von 500 000 €. Im übrigen hinterließ E noch Kapitalvermögen im Wert von 3 Mio. €.*

*Der Erwerb des Anteils ist nach § 13 a ErbStG a.F. begünstigt.*

<sup>23</sup> Vgl. unten Abschn. 7.8.3

<sup>24</sup> z.B. BFH vom 6.6.01 (BStBl II 01, 605)

Die Erben teilen 2009 den Nachlass. Erst im Rahmen der Auseinandersetzung wird der Kommanditanteil zur Erfüllung des Vorausvermächtnisses auf S übertragen. Der Kommanditanteil hat wegen der Finanzkrise nur noch einen Wert von 1 Mio. €. Der Wert des Kapitalvermögens ist wegen der Krise auf 1 Mio. € gesunken.

Es ist noch das bisherige Erbschaftsteuerrecht anzuwenden, da es auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers im Jahr 2006 ankommt. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung in 2006 ist auch für das anzuwendende Recht, die Wertermittlung und die Begünstigungen maßgebend. S hat als Vorausvermächtnisnehmer allein den Erwerb des Kommanditanteils der Steuer zu unterwerfen, aber mit dem niedrigen Steuerwert von 500 000 €, allerdings nur begünstigt nach § 13 a ErbStG a.F.

Die Erben S und T haben aber das Kapitalvermögen je zur Hälfte im Wert von 3 Mio. € der Erbschaftsteuer zu unterwerfen.

#### Beispiel 10 (Auseinandersetzung aufgrund einer Teilungsanordnung)

Sachverhalt wie vorstehendes Beispiel mit folgender Abwandlung:

E hat wie folgt testiert: „ Erben sind meine Kinder S und T. Meinen Kommanditanteil an der X-GmbH u. Co KG soll mein Sohn S in Anrechnung auf seinen Erbteil erhalten.“. Auf Grund dieser Anordnung übertragen die Erben im Rahmen der Erbauseinandersetzung in 2009 den Kommanditanteil auf S.

Diese Bestimmung ist schon zivilrechtlich als Teilungsanordnung auszulegen, da E seinem Kind S keinen Vermögensvorteil zuwenden will. Dem muss auch erbschaftsteuerlich gefolgt werden. Es kommt deshalb auch der T der günstige Steuerwert des Kommanditanteils und die Steuerbegünstigung nach § 13 a ErbStG a.F. entsprechend ihrer Erbquote zur Hälfte zugute.

Besondere Schwierigkeiten bereit in der Praxis zur Zeit die erbschaftsteuerliche Behandlung von **Übernahmerechten**. Wird dem Vermächtnisnehmer das Recht eingeräumt, einen zum Nachlass gehörenden Gegenstand zu einem bestimmten Kaufpreis zu erwerben, liegt insoweit ein Kaufrechtsvermächtnis vor. In diesem Fall ist nicht der Nachlassgegenstand, sondern das Kaufrecht Inhalt des Vermächtnisses. Zwar erlangt der Vermächtnisnehmer, der auch ein Miterbe sein kann, schon mit dem Erbfall das Übernahmerecht. Die Erbschaftsteuer entsteht aber nach der Rechtsprechung des BFH erst mit der Ausübung des Kaufrechts<sup>25</sup>.

Besteuerungs- und Bewertungsgegenstand des Kaufrechtsvermächtnisses ist neuerdings ein aufschiebend bedingtes Forderungsrecht und nicht ein reines Gestaltungsrecht. Entspricht der Übernahmepreis dem Verkehrswert der Sache, ist der Vermächtnisnehmer nicht bereichert, auch wenn er ein (subjektives) spezielles Interesse am Erwerb hat. Umgekehrt ist auch der Erbe nicht entreichert. Ist der Übernahmepreis aber deutlich niedriger als der Verkehrswert der zu übernehmenden Sache, ist der Steuerwert dieses Erwerbsrechts mit dem Differenzbetrag zwischen Verkehrswert und Kaufpreis anzusetzen<sup>26</sup>.

Das reine Übernahmerecht, bei dem der Bedachte keinen Kaufpreis zu leisten hat, ist nach Auffassung des BFH als aufschiebend bedingte Forderung und als Sachleistungsanspruch mit dem gemeinen Wert, der idR. dem gemeinen Wert des vermachten Gegenstandes entspricht, zu bewerten und nicht mit dem Steuerwert des zu übergebenden Nachlassvermögens<sup>27</sup>.

Nach bisherigem Bewertungsrecht lagen die Steuerwerte häufig erheblich unter den Verkehrswerten. Der Erblasser hat deshalb des öfteren einen Übernahmepreis zwischen dem Verkehrswert und dem Steuerwert festgesetzt. Es erhebt sich also die Frage, ob und mit welchem Wert der beschwerte Erbe, ggf. beim Untervermächtnis der beschwerte Vermächtnisnehmer, die Vermächtnislast von seinem Erwerb abziehen kann, da bei ihm der Erb- oder Vermächtnisanfall nur mit dem Steuerwert angesetzt wird.

Diese Frage ist nicht geklärt. Sicher ist, dass statt des Steuerwerts des Gegenstandes beim Erben nicht die höhere Kaufpreisforderung anzusetzen ist. Der BFH hat nämlich schon in seinem Urteil vom 24. 7. 1972<sup>28</sup> zu Recht darauf hingewiesen, dass der steuerliche Wert des Erwerbs durch eine Vermächtnislast nicht erhöht werden könne. In diesen Fällen wird deshalb des öfteren angenommen, dass die Last eines Kaufvermächtnisses solange unberücksichtigt bleiben müsse, als der Kaufpreis über dem Steuerwert des Nachlassgegenstandes liegt. Es wäre auch daran zu denken, in diesem Fall noch eine Vermächtnislast im Verhältnis des Übernahmepreises zum Verkehrswert des Nachlassgegenstandes zum Abzug zuzulassen.

Nach der Erbschaftsteuerreform dürften diese Fragen weitgehend entschärft sein, da das aktive Vermögen und die Schulden grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Allerdings können die gemeinen Werte z. B. des Grundvermögens, die in einem pauschalierten Verfahren ermittelt werden, zum Teil noch in einem geringeren Umfang unter den Verkehrswerten liegen. Insoweit könnte die vorstehende Problematik noch eine Rolle spielen.

Das Vermächtnis kann auch eine Rente oder eine Nutzung (Nießbrauch) zum Gegenstand haben. Das Vermächtnis ist in der Regel auf ein einheitliches Recht gerichtet, kann aber auch aus einer Reihe befristeter oder aufschiebend bedingter Vermächtnisse bestehen. Ist ein einheitliches Recht vermacht, entspricht der Steuerwert dem nach § 12 Abs. 1 ErbStG iVm. §§ 13 bis 16 BewG zu ermittelnden Kapitalwert. Der Abzug dieses Kapitalwerts war bislang gem. § 25 ErbStG a. F. nicht möglich, wenn das Vermächtnis dem Ehegatten des Erblasser zustand. Die Erbschaftsteuer wurde nur bis zum Erlöschen dieser vermachten Rechts oder dem Verkauf des erworbenen Vermögens zinslos gestundet, konnte aber sofort oder später mit stark abgezinsten Beträgen abgelöst werden. § 25 ErbStG a. F. ist ersatzlos weggefallen. Solche Ehegattenvermächtnisse können also jetzt sofort von den Erben mit dem Kapitalwert abgezogen werden, und werden deshalb in ihrer Bedeutung erheblich zunehmen. Der Vermächtnisnehmer kann nach § 23 ErbStG wählen, ob er die Steuer statt in einem Einmalbetrag vom Kapitalwert jährlich im Voraus von einem Jahreswert entrichten will. Früher wurden diese jährlichen Erbschaftsteuerzahlungen als lebenslängliche dauernde Lasten iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG be-

25 BFH vom 6.6.01 (DStR 2001, 1433)

26 BFH vom 13.8.08 (BStBl. II 08, 982)

27 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rz. 181

28 BStBl. II 72, 886

handelt und konnten daher als Sonderausgaben abgezogen werden. Diese Abzugsmöglichkeit ist aber gegenwärtig nur noch bei lebenslänglichen Renten oder dauernden Lasten im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebseinheiten (evtl. auch bei Vermächtnissen) gegeben. Jährliche Erbschaftsteuerzahlungen fallen nicht mehr darunter. Jetzt werden bei der Einkommensteuer nur noch die auf die Erwerbe von Todes wegen der letzten 5 Jahre festgesetzten Erbschaftsteuern nach Maßgabe des § 35 b EStG auf Antrag berücksichtigt. Insoweit ist auch die nach dem Kapitalwert entrichtet Steuer begünstigt.

Bei den **aufschiebend bedingten (oder auch befristeten) Vermächtnissen ist der Zeitpunkt des Bedingungseintritts (oder des Anfangstermins) sowohl für die Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Lit a ErbStG) als auch für die Wertmittlung (§ 11 ErbStG) maßgeblich**. Das sofort entstehende Anwartschaftsrecht wird nicht besteuert. Verzichtet aber der Vermächtnisnehmer gegen eine Abfindung auf das Vermächtnis, ist die Abfindung als vom Erblasser erlangt gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer zu unterwerfen.

Die steuerliche Behandlung der Erben und der aufschiebend bedingten oder befristeten Vermächtnisnehmer im Rahmen der neuen Begünstigungen nach §§ 13 a,b und § 13 c ErbStG n. F. ist noch völlig ungeklärt, vor allem dann, wenn die Übertragung längere Zeit nach dem Erbfall erfolgt.

## 5.2. Erwerbe durch Auflagen

Durch die Auflage kann der Erblasser den Erben oder einen Vermächtnisnehmer zu einer Leistung verpflichten, ohne dem Leistungsempfänger einen Anspruch auf diese Leistung zu geben. Inhalt einer Auflage kann jedes Tun, Dulden oder Unterlassen sein. Sie kann einen Vermögenswert haben oder nicht. Bei letztwillig verfügten Auflagen können die Erben, die Miterben oder derjenige den Vollzug der Auflage verlangen, dem der Wegfall des zunächst durch die Auflage Beschwerten zustatten kommen würde (§ 2194 BGB). Der Begünstigte hat aber keinen eigenen Anspruch auf Erfüllung der Auflage.

Sofern die Auflage einen **Vermögenswert hat, ist der Begünstigte bereichert Dieser Erwerb unterliegt auch gem. § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG der Erbschaftsteuer. Der mit der Auflage beschwerte Erbe oder Vermächtnisnehmer kann grundsätzlich diese Erbfallschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen**. Waren dem Erben die Leistung einer Rente oder die Duldung einer Nutzung zugunsten des Ehegatten des Erblassers auferlegt, konnte er nach dem bisherigen 25 ErbStG a. F. diese Schuld oder Last nicht abziehen. Im übrigen verweise ich auf die vorstehenden Ausführungen zu den Renten- und Nießbrauchsvermächtnissen in Abschnitt 5.1.

Da der von der Auflage Begünstigte keinen eigenen Anspruch auf Vollziehung der Auflage hat, **entsteht die Steuer erst, wenn die Auflage vollzogen ist** (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 d, Nr. 2 ErbStG). Dies kann zur Folge haben, dass auf den Erbfall noch altes Recht, auf den Erwerb der Auflage und die Abzugsmöglichkeit als Erbfallschuld beim Beschwerten schon neues Recht zur Anwendung kommt.

Offen ist bei den Auflagen die steuerliche Behandlung des Erben und des Auflagenberechtigten, wenn die Auflage Vermögen betrifft, das gem. §§ 13 a, b, 13 c ErbStG n. F. begünstigt ist, und die Auflage erst nach Jahren zu vollziehen ist oder tatsächlich vollzogen wird.

## 5.3. Der Pflichtteil<sup>29</sup>

Den Pflichtteil können gem. § 2303 BGB Abkömmlinge, Eltern, Ehegatten und der eingetragene Lebenspartner beanspruchen,

wenn sie durch Verfügung von Todes wegen von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen werden oder der hinterlassene Erbteil ihre Pflichtteilsquote nicht erreicht. Gem. § 2303 Abs. 1 S. 2 BGB besteht der Pflichtteil in der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils. Es ist eine schuldrechtliche Geldforderung gegen den Erben, die gem. § 2317 Abs. 1 BGB mit dem Erbfall entsteht. Bei Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft leben, ist bei der Pflichtteilsquote zwischen der erbrechtlichen Lösung (großer Pflichtteil) und der güterrechtlichen Lösung (kleiner Pflichtteil) zu unterscheiden

**Der Erwerb des Pflichtteilsanspruchs unterliegt der Erbschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die Steuer entsteht aber erst im Zeitpunkt, in dem der Berechtigte ihn geltend macht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG).** Die Geltendmachung hat erhebliche Folgen. Zum einen begründet sie die Steuerpflicht. Zum anderen ist erst mit der Inanspruchnahme die Pflichtteilsforderung auch steuerlich wirksam. Der anschließende Verzicht ist dann eine Rückschenkung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Im Gegensatz dazu ist **der Pflichtteilsverzicht** gem. § 2346 Abs. 2 BGB als Vereinbarung zwischen dem künftigen Erblasser und einem Pflichtteilsberechtigten, mit der letzterer auf sein künftiges Pflichtteilsrecht verzichtet, **keine steuerbare Schenkung**. Die Pflichtteilsforderung kann steuerlich wirksam auch nur für einen Teil in Anspruch genommen werden.

Als Geldforderung wurde sie schon vor der Erbschaftsteuerreform in **voller Höhe mit dem Nennbetrag** angesetzt. Die Bewertung mit dem Nennbetrag galt auch für den Fall, dass anstelle eines Geldbetrages ein steuerlich niedriger bewertetes Grundstück an Erfüllung statt übertragen wurde. (BFH BStBl II 1999, 23). Hat das Ersatzgrundstück zwar den gleichen Steuerwert, aber einen höheren Verkehrswert, kann insoweit eine zusätzliche Schenkung vorliegen. Außerdem kann die Übertragung eines Nachlassgrundstücks zur Erfüllung des Pflichtteils neben der Erbschaftsteuer zusätzlich zu einer Belastung des Pflichtteilsberechtigten mit Grunderwerbsteuer führen (BFH, BStBl. II 2002, 775).

**Der geltend gemachte Pflichtteil wird beim Erben als Erbfallschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG in Höhe des geltend gemachten Betrags abgezogen.** Nach R 31 Abs. 2 ErbStR 03 ist allerdings die Pflichtteilsschuld insoweit nicht abzugsfähig, als sie aus dem Wert steuerfrei erworbener Nachlassposten abgeleitet wird.

Der vor Eintritt des Erbfalls vereinbarte Pflichtteilsverzicht gem. § 2346 Abs. 2 BGB hat dagegen grundsätzlich keine erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Folgen. Wird als Gegenleistung für den Verzicht eine Abfindung vereinbart, handelt es sich um eine Schenkung des Erblassers, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG steuerpflichtig ist. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Abfindung vom Erblasser oder einem Dritten, z.B. dem künftigen Erben, bezahlt wird. In beiden Fällen richtet sich die Steuerklasse nach dem Verhältnis des Verzichtenden zum künftigen Erblasser (BFH, BStBl II 2001, 456).

Dem Pflichtteilsberechtigten steht neben seinem ordentlichen Pflichtteilsanspruch auf der Basis des Nachlasswertes gem. § 2303 BGB der sogenannte **Pflichtteilsergänzungsanspruch** nach § 2325 BGB zu. Er kann vom Erben seinen Anteil auch von Schenkungen verlangen, die der Erblasser innerhalb von 10 Jahren vor dem Erbfall geleistet hat. Für Erbfälle bis 2009 wurden dies Schenkungen mit ihrem vollen Wert berücksichtigt. Dieses Alles-oder-Nichts-Prinzip löst die Erbrechtsreform zugunsten einer Abschmelzlösung ab. Nach der neuen Fassung des § 2325 Abs. 3 BGB wird der anzusetzende Wert der Schenkung für jedes volle Jahr, das bis

29 Völkers/Weimars/Jordan, S. 232

zum Erbfall verstrichen ist, um 10 % gekürzt, so dass die Schenkung mit dem Ablauf von 10 Jahren nicht mehr berücksichtigt wird. Dies gilt für sämtliche Erbfälle ab 2010. Die Frist von 10 Jahren beginnt aber nicht zu laufen, wenn der Schenkungsgegenstand aus dem Vermögen des Erblassers noch nicht ausgegliedert ist. Dies ist z.B. der Fall, wenn sich der Erblasser an dem geschenkten Gegenstand den Nießbrauch oder das Wohnrecht vorbehält oder den geschenkten Gegenstand an den Schenker zunächst nur vermietet oder die Nutzung unentgeltlich überlässt. Auch bleibt es bei der alten Regelung, dass bei einer Schenkung an den Ehegatten die Frist erst mit der Auflösung der Ehe beginnt.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass nun Schenkungen bis ins hohe Alter der Betroffenen zunehmen werden, wenn dadurch der Erwerb der Pflichtteilsberechtigten eingeschränkt werden soll.

## 6. Die Steuerbefreiungen von Familienheimen

### 6.1. Allgemeines zur Erbschaftsteuerbefreiung von Familienheimen<sup>30</sup>

Der Begriff des Familienheims (bislang Familienwohnheim) wurde vom BGH im Rahmen der sog. **unbenannten Zuwendungen** geprägt. Er hat die unentgeltliche Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils eines Hauses, das von den Ehegatten mit ihren Kindern bewohnt wurde, an den anderen Ehegatten als unbenannte Zuwendung beurteilt. Um Zuwendungen zwischen Eheleuten, die nicht auf einem Leistungsaustausch beruhen, nicht nach Schenkungsrecht behandeln zu müssen, entwickelte er den Begriff der unbenannten Zuwendung. Auch der BFH hat zunächst steuerpflichtige freigebige Zuwendungen bei Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten verneint, sofern der Zuwendende hierdurch den anderen angemessen an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens beteiligen wolle (BFH BStBl II 1985, 159). Mit Urteil vom 2.3.1994 (BStBl 1994 II 366) gab er diese Rechtsprechung auf. Er vertritt nun die Ansicht, dass Zuwendungen, die nicht geschuldet sind (z.B. aufgrund von Unterhaltsansprüchen oder die auf Austauschverträgen wie Arbeits- oder Mietverträgen beruhen) und bei denen dem Zuwendenden die Unentgeltlichkeit bewusst ist, schenkungsteuerpflichtig sind. Dem ist auch die Finanzverwaltung gefolgt und hat die Schenkungsteuerfreiheit solcher unbenannter Zuwendungen von selbstgenutzten Wohngebäuden unter Ehegatten zum 31.5.94 aufgehoben. Mit Wirkung zu diesem Zeitpunkt **wurde aber durch das Jahressteuergesetz 1996 die Steuerbefreiung solcher Zuwendungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG gesetzlich eingeführt.**

Der **Gesetzgeber hat in der Erbschaftsteuerreform die Zuwendungen im Zusammenhang mit dem Familienheim bei Schenkungen zwischen Ehegatten weiterhin freigestellt. Begünstigt sind aber jetzt auch die eingetragenen Lebenspartner und Familienheime in EU- und EWR-Ländern.** Vor allem hat er in § 13 Abs. 4 b und 4 c ErbStG n. F. auch **bei Erwerben von Todes wegen die überlebenden Ehegatten und Lebenspartner und auch die Kinder und die Kinder verstorbener Kinder von der Schenkungsteuer befreit.** Allerdings muss der Erblasser bis zu seinem Tod im

Familienheim wohnen und die Erwerber müssen unverzüglich nach dem Erbfall in die Wohnung einziehen. Außerdem müssen diese Erwerber von Todes wegen grundsätzlich das Familienheim auf die Dauer von 10 Jahren zu eigenen Wohnzwecken nutzen.

Im Hinblick auf mein Thema beschränke ich mich anschließend auf die Steuerbefreiungen beim Erbfall.

### 6.2. Die Steuerbefreiung des Erwerbs eines Familienheims von Todes wegen gem. § 13 Abs. 4 b u. 4 c ErbStG n. F.<sup>31</sup>

Das Familienheim wird bei diesen Befreiungen definiert als bebautes Grundstück, soweit darin der Erblasser eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken bis zu seinem Tod genutzt hat. Der Begriff gilt daher auch für den Wohnteil des verstorbenen Altbauern und für selbstgenutzte Wohnungen in Geschäftsgrundstücken. Es ist unschädlich, wenn der Erblasser aus zwingenden Gründen die Wohnung nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken bis zu seinem Tod nutzen konnte. Dies ist z.B. der Fall, wenn er wegen Pflegebedürftigkeit in ein Heim musste. Dagegen ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Steuerfreiheit schädlich, wenn der Erblasser wegen beruflicher Versetzung das Familienheim nicht mehr als Wohnung nutzen konnte. Es dürfte aber davon auszugehen sein, dass eine Eigennutzung auch dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitsort des Erblassers zwar mehr oder weniger weit vom Familienheim entfernt war, aber er in gewissen kürzeren oder auch längeren zeitlichen Abständen zum Wohnort zurückkehrte. Vor allem in den Fällen, in denen der andere Ehegatte noch im Familienheim wohnte, dürfte weitestgehend eine Eigennutzung vorliegen. Wie bei der Steuerbefreiung der lebzeitigen Zuwendung eines Familienheims **ist maßgebend, ob bis zum Erbfall die Wohnung den Mittelpunkt des (familiären) Lebens des Erblassers bildete.** Die Finanzverwaltung ist daher der Auffassung, dass Ferien- und Wochenendwohnungen wie auch Zweitwohnungen von Berufspendlern nicht begünstigt sind.

Das Gesetz lässt aber offen, wie lange diese Selbstnutzung vor dem Erbfall gedauert haben muss. Dies sollte durch Gesetz oder durch die Finanzverwaltung möglichst schnell geklärt werden.

Entscheidend ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des Erblassers. Die Mitbenutzung durch den Ehegatten, Lebenspartner, Kinder oder Eltern oder eine Hausgehilfin ist unschädlich. Die Nutzung zu anderen als Wohnzwecken steht der Steuerbefreiung gleichfalls nicht entgegen, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist. So werden z.B. die (unentgeltliche und entgeltliche) Nutzung eines Zimmers als Arbeitszimmer oder die unentgeltliche Mitbenutzung zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken von der Finanzverwaltung als unschädlich angesehen.

**Die Wohnung muss vom Erwerber von Todes wegen ebenfalls zu Wohnzwecken verwendet werden.** Es dürfte davon auszugehen sein, dass für die Nutzung des Erwerbers das Gleiche gilt wie für die Wohnungsnutzung des Erblassers. Der ErbSt-Erl. vom 25.6.09 nimmt hierzu keine Stellung.

Ein begünstigtes Familienheim kann in jeder Art von bebauten Grundstücken liegen, vom Einfamilienhaus bis zum Mehrfamilienhaus oder Geschäftshaus, sofern beim letzteren die Wohnung ertragsteuerlich nicht ausnahmsweise Betriebsver-

30 Näheres ErbSt.-Erl. Abschn. 3 und 4 (BStBl I 09, 716 - 718), Siegmund/Ungemach, Ernst u. Young GmbH/BDI, Die Erbschaftsteuerreform, Rz. 755 ff.

31 ErbSt.-Erl., Abschn. 4 (BStBl. I 09, 716 f.)

mögen ist und die Begünstigung nach §§ 13 a u. 13 b ErbStG n. F. in Frage kommt. Begünstigt sind auch Familienheime, die im Erbbaurecht errichtet wurden. Dagegen sind Arztpraxen oder gewerbliche Räume in Anbauten von der Steuerfreiheit ausgeschlossen. Steuerbefreit sind auch die Familienheime im EU- und EWR-Ausland.

Bei **Erwerben von Todes wegen durch Ehegatten oder Lebenspartner ist weder eine Wert- noch eine Flächenobergrenze vorgesehen. Erwerben dagegen Kinder und ggf. Kindeskinde, ist die Befreiung auf eine Wohnfläche von höchstens 200 qm begrenzt.** Die Begrenzung bezieht sich auf die Wohnung, nicht auf den einzelnen Erwerber.

**Beispiel 11** ( gem. Erlass v.30.6.09 zu § 13 ErbStG Abschn.4, Hinweise)

*Erben 2 Töchter je zur Hälfte ein bis dahin vom Erblasser selbst genutztes EFH mit einem Grundbesitzwert von 800 000 € und einer Wohnfläche von 400 qm und bewohnen beide Kinder nach seinem Tod das Haus, so sind bei jedem Kind vom hälftigen Steuerwert von 400 000 € nur 200 000 € steuerbefreit.*

*Wären in diesem Fall Erben je zur Hälfte die überlebende Ehefrau und eine Tochter je zur Hälfte, die beide in dem Haus weiterhin wohnen bzw. unverzüglich zu Wohnzwecken einziehen, so wäre der auf die Ehefrau entfallende hälftige Grundstückswert von 400 000 € in voller Höhe steuerbefreit, während der der Tochter zuzurechnende Wert von 400 000 € zur Hälfte der Erbschaftsteuer zu unterwerfen wäre.*

*Wäre die Ehefrau zu ¾ und die Tochter zu ¼ als Erben berufen, wäre dieser Erwerb von Todes wegen bei beiden voll steuerfrei. Das Gleiche würde gelten, wenn die Ehefrau und die Tochter zwar zur Hälfte als Erben berufen wären, aber der Ehefrau 1/4 des Wertes des Grundstücks bzw. 200 000 € im Voraus vermacht worden wäre.*

Die Wohnung „muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt“ sein. Diese Formulierung, vor allem das Wort „bestimmt“, ist nicht eindeutig. Der Sinn kann nur aus dem Zusammenhang gewonnen werden. Eine Bestimmung im Testament oder Erbvertrag kann nicht gemeint und damit nicht erforderlich sein. **Der Nachversteuerungsvorbehalt verlangt zweifelsohne die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von 10 Jahren.** Unter „unverzüglich“ wird in der Rechtsprache „ohne schuldhaftes Zögern“ verstanden. Es muss also davon ausgegangen werden, dass der Erwerber nicht sofort einziehen muss, sondern eine angemessene Frist zu tolerieren ist. Bei der Bemessung dieser Frist müssen m.E. die Kenntnisnahme vom Erwerb und die sonstigen konkreten Umstände, wie notwendige Renovierungsarbeiten und die Aufgabe des bisherigen Arbeitsplatzes des Erwerbers, in erforderlichem Maße berücksichtigt werden. Die Finanzverwaltung sollte in Bälde diese Fragen klären.

Soweit ein Familienheim steuerfrei erworben wird, sind gem. § 10 Abs.6 ErbStG n. F. die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten nicht abzugsfähig.

Bei **lebzeitigen Zuwendungen** sind nach § 13 Abs. 1 Nr.4 a ErbStG n. F. neben der Zuwendung des Allein- oder Miteigentums am Familienheim **auch steuerbefreit die Schenkungen des Ehegatten oder des Lebenspartners von Geldmitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Familienheimen und zur Tilgung der entsprechenden Bau- bzw. Kaufschulden** des Beschenkten. Entsprechendes gilt, wenn der Ehegatte oder Le-

benspartner den andern von nachträglichen Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen freistellt oder die entsprechenden Schulden begleicht. **Dies gilt jedoch nicht für Erwerbe von Todes wegen.** Wird dem Ehegatten vom Erblasser ein Geldvermächtnis ausgesetzt mit der Bestimmung, den Betrag zur Tilgung der aus dem Bau des dem Ehegatten gehörenden Familienheims herrührenden Schulden zu verwenden, und tilgt der Ehegatte entsprechend dieser Auflage die Bauschuld, ist dieser Erwerb von Todes wegen nicht steuerbegünstigt. Deshalb empfiehlt es sich, solche Schenkungen noch zu Lebzeiten vorzunehmen, zumal bei Schenkungen eine Behaltensfrist nicht einzuhalten ist. Allerdings muss das Schenkungsversprechen noch zu Lebzeiten vollzogen werden, da sonst eine Schenkung auf den Todesfall und damit wiederum gem. § 3 Abs. I Nr. 2 Satz 2 ErbStG ein nicht begünstigter Erwerb von Todes wegen gegeben wäre.

### **6.3. Die Begünstigung bei Weitergabepflichtung und beim Erwerb des ganzen Familienheims bzw. eines größeren Anteils in der Erbaueinandersetzung**

#### **6.3.1. Der Erwerb durch Vermächtnisse, Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen<sup>32</sup>**

Die Begünstigung nach § 13 Abs. 4 b u. c ErbStG steht nach Sinn und Zweck des Gesetzes dem zu, der das Familienheim bewohnt und der nach dem Willen des Erblassers dieses letztlich erwirbt. Der Erwerber kann daher die Befreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er das Familienheim auf Grund letztwilliger oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss.

In Frage kommen die Fälle, dass (und soweit) der Erblasser durch Testament oder Erbvertrag einem Dritten oder auch im Voraus einem Miterben das Familienheim vermacht oder auch auf den Todesfall schenkt. Ein Anwendungsfall liegt ferner vor, wenn der Erblasser den Erben auferlegt, einem Dritten das Familienheim unentgeltlich zu übertragen. Während jedoch bei solchen Sachverhältnissen der Erwerb des Vermächtnisnehmers mit dem Erbfall in Höhe des Grundbesitzwertes im Grundsatz sofort steuerbar ist (§ 3 Abs. I Nr. I ErbStG iVm § 9 Abs. I Nr. 1 a ErbStG) und damit ggf. sofort steuerbefreit wird, ist die Auflage erst zum Zeitpunkt ihres Vollzugs mit dem dann maßgebenden Grundbesitzwert steuerbar und ggf. steuerbefreit. Entsprechendes gilt auch für den Abzug des Steuerwerts der Auflage beim Erben.

Die mit Vermächtnissen, Auflagen oder Schenkungen auf den Todesfall belasteten Erben können diese Weitergabepflichtungen bereicherungsmindernd absetzen, so dass im Ergebnis durch die Versagung der Steuerbefreiung kein Nachteil entsteht. Bedeutsam ist jedoch, dass auch die Vermächtnisnehmer und auf den Todesfall Beschenkte nach dem Erbfall ohne schuldhaftes Zögern in die Wohnung einziehen müssen, um begünstigt zu werden. Das dürfte auch nach Sinn und Zweck dieser Befreiungsvorschrift für die Auflagenberechtigten gelten. Völlig offen ist aber die damit zusammenhängende Frage, ob und in welchem Zeitraum nach dem Erbfall die Auflage vollzogen werden muss. Es ist deshalb empfehlenswert, den Erwerb von Todes wegen solcher nach § 13 Abs.4 b und c ErbStG n. F. begünstigungsfähigen Wohnungen nicht als Auflage, sondern als Vermächtnis auszugestalten.

#### **6.3.2. Die Zuteilung des ganzen Familienheims oder eines den eigenen Erbanteil übersteigenden Anteils in der Erbaueinandersetzung**

Wie vorstehend dargelegt, hatte die Erbaueinandersetzung, selbst wenn sie auf einer (echten) Teilungsanordnung beruhte

32 ErbSt.- Erl. Abschn. 4, Abs. 4 (BStBl I 09, 716 f.)

oder auf Grund einer qualifizierten Nachfolgeklausel der vererbte Anteil an einer Personengesellschaft vorweg auf den oder einige im Gesellschaftsvertrag bestimmte Miterben übergang, erbschaftsteuerlich keine Bedeutung. Die Steuerwerte wurden den Erben nach ihren Erbanteilen zugerechnet. Die Begünstigungen – insbesondere nach § 13 a ErbStG a. F. – kamen ihnen gleichfalls nach diesen Anteilen zugute. Wurde hingegen der privilegierte Vermögensgegenstand vermächtnisweise oder als Auflage einem Dritten zugewandt, so konnte der Vorteil des günstigen Steuerwerts und einer Begünstigung gem. § 13 a ErbStG a. F. nur vom (Voraus-) Vermächtnisnehmer oder Aufgabeberechtigten in Anspruch genommen werden.

Diese unterschiedliche Behandlung wird durch das neue Erbschaftsteuerrecht weitgehend beseitigt. Zwar hat der Gesetzgeber nicht generell die Erbaueinandersetzung für beachtlich erklärt. Er hat aber in den §§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b und 4 c, 13 a Abs. 3, 13 b Abs. 3, 13 c Abs. 2, 19 a Abs. 2 ErbStG n. F. bei diesen neuen bzw. wesentlich erweiterten Steuerbefreiungen nun vorgeschrieben, dass diese Begünstigungen letztlich und rückwirkend allein dem Miterben zustehen, der die steuerbefreiten Vermögensgegenstände in der Erbaueinandersetzung zugeteilt bekommt. Es darf aber nicht verkannt werden, dass dies nur für diese Steuerbefreiungen gilt. Der Umfang der Steuerpflicht (Steuerbarkeit) nach Maßgabe des Erbteils gem. § 3 ErbStG und der Zeitpunkts der Besteuerung gem. § 9 ErbStG bleibt davon unberührt.

Aus den wortgleichen Sätzen 4 des Abs. 4 b und 4 c des § 13 n. F. ErbStG ergibt sich eindeutig, dass der Erbe die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 4 b - c ErbStG n. F., soweit sie ihm nach seinem Erbteil zusteht, verliert, wenn er in der Erbaueinandersetzung solche Wohnungen auf seine Miterben überträgt. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass in gleichen Umfang die Begünstigung auf den (oder die) Miterben übergeht, dem die Wohnung in der Teilung zugewiesen wird. In den Sätzen 4 der Absätze 4 b u. 4 c heißt es wortgleich: "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."

Unter „Dritter“ kann auch bei dieser Begünstigung nur der Miterbe gemeint sein, da die Teilung nur unter diesen erfolgt. Durch die reine Realteilung des Nachlasses soll – wie bisher gem. § 13 a ErbStG a. F. und jetzt auch nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. – keine zusätzliche Erbschaftsteuer entstehen und deshalb auch die Steuerbefreiung erhalten bleiben. Die Steuerbegünstigung geht jetzt aber auf den Letzterwerber über. Wie bei der Vergünstigung nach § 13 a u. b ErbStG n. F. der Gesetzgeber das Ziel hat, dass der das Unternehmen fortführende Erbe so gestellt wird, als habe er das übernommene Betriebsvermögen von Anfang erworben, soll hier der die Wohnung übernehmende und darin wohnende Miterbe die volle Steuerbefreiung erhalten. Deshalb verlieren jetzt die Übernehmer rückwirkend ganz oder teilweise die Vergünstigung, wenn sie gegen die Behaltensfrist verstoßen. Jedoch gilt dieser Grundsatz der Fortführung der Begünstigung durch den Übernehmer – parallel zur Regelung in § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. – nur soweit, als mit Nachlassvermögen abgefunden wird. Sofern und soweit der Übernehmer nicht mit vom Erblasser hinterlasse-

nem Vermögen „zahlt“, wird gewissermaßen „gekauft“. Der Kaufteil ist analog zum Einkommensteuerrecht nicht begünstigt.

Es kann m. E. bei sachgerechter Auslegung ererbtes Vermögen jeder Art hingegeben werden, auch solches, das nach §§ 13 a u. b, 13 c ErbStG n. F. steuerbegünstigt ist. Zwar spricht das Gesetz davon, dass nichtbegünstigtes Vermögen hinzugeben ist. Dies würde aber zu Ergebnissen führen, die vom Gesetzgeber nicht gewollt sind. Im einzelnen darf ich auf die weitergehenden Ausführungen unten in Abschnitt 7.8.3. hinweisen.

Die Begünstigung für Familienheime dürfte aber deshalb bei der Erbaueinandersetzung von geringerer Bedeutung sein, weil der Übernehmer nach dem Erbfall unverzüglich in die Wohnung einziehen muss. Bewohnte bis zur Auseinandersetzung der weichende Miterbe das Familienheim und zieht der Übernehmer erst zu diesem Zeitpunkt ein, verliert der Übergeber rückwirkend die Begünstigung und der Übernehmer kann sie nicht mehr in Anspruch nehmen, es sei denn, die Teilung würde schon kurz nach der Erbfall erfolgen. Nutzt der Übernehmer zwar sofort das Familienheim zu eigenen Wohnzwecken, folgt aber die Auseinandersetzung erst nach längerer Zeit später, so erhebt sich die Frage, ob die Übernahme für den Teil des Familienheims, der ihm erst in der Erbaueinandersetzung übergeben wird, noch als Familienheim begünstigt ist. Solange dieses Problem noch nicht geklärt ist, würde sich empfehlen, die Auseinandersetzung bzgl. des Familienheims notfalls im Voraus kurz nach dem Erbfall zu vollziehen.

Die Problematik der Begünstigung bei Familienheimen in der Erbaueinandersetzung darf ich an folgendem Beispiel noch näher beleuchten.

#### Beispiel 12

a) *Erblasser E verstirbt 2009 und hinterlässt eine Villa (EFH) am Starnberger See mit einem Grundbesitzwert von 3 Mio. € und einer Wohnfläche von 300 qm. und Kapitalvermögen im Wert von 3 Mio. €. Erben sind der Sohn S und die Tochter T je zur Hälfte.*

*In der Erbaueinandersetzung vereinbaren S und T, dass T die Villa erhält und S das Kapitalvermögen. T wohnt schon bislang in der Villa..*

*Als Erwerb von Todes wegen gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. ErbStG wird bei S und T der hälftige Nachlasswert in Höhe von jeweils 3 Mio. € zugrunde gelegt. Da T den Erwerb des begünstigten EFH in vollem Umfang mit Nachlassvermögen ausgleichen kann, steht T der zunächst auf S entfallende hälftige Begünstigungsanteil an der Villa in voller Höhe zu. Jedoch kann T wegen Überschreitens der Wohnflächenbegrenzung auf 200 qm die Steuerbefreiungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG n. F. nur in Höhe von  $2/3 = 2$  Mio. € in Anspruch nehmen. Der Erwerb von S ist voll steuerpflichtig.*

b) *Sachverhalt wie Beispiel a, jedoch vererbt E nur Kapitalvermögen im Wert von 1 Mio. €, weshalb T zum Ausgleich an S 1 Mio. zu zahlen hat.*

*Beiden Kindern fällt beim Erbfall Vermögen entsprechend ihrer Erbteile vom gesamten Steuerwert des Nachlasses von 4 Mio. € jeweils die Hälfte, also 2 Mio. €, an. Bei S ist der Erwerb voll steuerpflichtig.*

*T steht die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG n. F. zu. Diese wird jedoch wie folgt begrenzt:*

Zunächst ist die (mögliche) Begünstigung für die Villa wegen des Überschreitens der Wohnflächengrenze auf 2/3 zu kürzen. Sie beträgt deshalb 2 Mio. €, wovon zunächst mit dem Erbfall entsprechend den Erbanteilen je 1 Mio. € auf S und T entfallen. Die auf ihren Erbteil entfallende Vergünstigung behält T. Für die zusätzliche Hälfte an der Villa gibt T aber nur in Höhe der Hälfte des Kapitalvermögens also den Betrag von 500 000 € Nachlassvermögen hin, erkauft sich aber den Miterbenanteil um 1 Mio. € Ausgleichszahlung aus eigenem Vermögen, d.h. in Höhe von 2/3. Für diesen entgeltlichen Erwerb wird die Vergünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG n. F. nicht gewährt, und deshalb wird die ursprünglich dem Erbteil des S zuzurechnende Steuerbefreiung um 2/3 auf 333 333 € vermindert. Der Erwerb der T von 2 Mio. € ist nur in Höhe von 1 333 333 € steuerbefreit.

c) Sachverhalt wie Beispiel a mit der Abweichung, dass E nur die Villa, aber kein Kapitalvermögen hinterlässt. S und T kommen überein, dass T die Villa erhält und S zum Ausgleich 1,5 Mio. € leisten muss.

Da T in diesem Fall in vollem Umfang mit eigenem Vermögen das auf den Erbteil des S entfallende Nachlassvermögen „kauft“, geht die auf den Erbteil des S entfallende Begünstigung nicht auf T über. Da T nicht mit Nachlassvermögen sondern mit Eigenvermögen ausgleicht, liegt keine Realteilung vor. Die auf die Erbquote von S zunächst entfallende Begünstigung geht verloren.

### 6.3.3. Nachversteuervorbehalt bei allen Erwerben von Todes wegen<sup>33</sup>

Bei den lebzeitigen Zuwendungen an den Ehegatten oder den eingetragenen Lebenspartner wird die Steuerfreiheit gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG n. F. auch dann gewährt, wenn der Beschenkte kurz nach der Zuwendung die Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken aufgibt. Eine Mindestfrist, für die das Grundstück vom Beschenkten zu nutzen ist, besteht nicht.

Dagegen steht die Steuerbefreiung der Familienheime bei den Erwerben von Todes wegen unter einem Nachversteuervorbehalt. Das gilt sowohl für den Erwerb als Erbe und den zusätzlichen Erwerb vom Miterben in der Erbauseinandersetzung als auch für den Erwerb des Vermächtnisnehmers oder Auflagenberechtigten. Der Gesetzgeber verlangt die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von 10 Jahren. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dez. 09 wurde diese Frist nicht gekürzt. Gibt der Erwerber die Wohnnutzung innerhalb dieses Zeitraums durch Verkauf, Vermietung, längeren Leerstand oder unentgeltliche Überlassung auf, entfällt die Befreiung vollständig rückwirkend für die Vergangenheit. Eine jährliche schrittweise Erdienung der Befreiung über den Zehnjahreszeitraum ist nicht vorgesehen.

Zu einem Wegfall der Steuerbefreiung kommt es aber nicht, wenn der begünstigte Erwerber von Todes wegen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b S. 5 bzw. Nr. 4 c S. 5 ErbStG n. F.) Objektiv zwingende Gründe liegen z.B. im Fall des Todes oder im Fall der Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung des eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen bei einer beruflichen Versetzung. Bei Wegfall dieser Hinderungsgründe innerhalb der Zehnjahresfrist kommt es nicht zur Nachversteuerung,

wenn der Erwerber die Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich aufnimmt und bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums ausübt. Hat der Erwerber wegen Pflegebedürftigkeit das Familienheim verkauft, vermietet oder einem Dritten unentgeltlich überlassen, so ist dies nach Auffassung der Finanzverwaltung unschädlich; bei Wegfall dieses Hinderungsgrundes muss er die Wohnnutzung bis zum Ablauf der Behaltensfrist unverzüglich aufnehmen, sonst kommt es zur Nachversteuerung. Danach genügt es für den Erhalt der Befreiung, dass er das verkaufte Familienheim wieder anmietet.

## 7. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, luf. Betriebe und Anteile an Kapitalgesellschaften gem. §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG n. F.

Es würde den Rahmen eines Aufsatzes sprengen, wenn ich die Voraussetzungen und Folgen dieser komplexen und vom Gesetzeswortlaut her kaum verständlichen Steuerbefreiungen im einzelnen darlegen würde, zumal schon jetzt die Fachliteratur hierzu kaum zu überblicken ist. Neben den einschlägigen Kommentaren darf ich auf Ernst und Young, Die Erbschaftsteuerreform vom Juli 09 und Völkers/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 3. Aufl. 09, Reith/Gehweiler, Das Erbschaftsteuerreformgesetz, BWNNotZ 1/09, und insbesondere auf die gleich lautenden Erlasse der Länder vom 15. Juni 09, BStBl. 09 I 719 ff, hinweisen. Aber in Anbetracht der eminenten Bedeutung dieser Vorschriften will ich auf die für die Erbauseinandersetzung und Erbabwicklung bedeutsamen Problemfelder näher eingehen und versuchen, an Beispielen diese verständlich zu machen.

### 7.1. Grundsätzliches

Wie bislang begünstigt der Gesetzgeber bei Schenkungen und Erbfällen den Erwerb von ganzen gewerblichen (und freiberuflichen) Betrieben, ganzen Teilbetrieben und unmittelbaren Beteiligungen daran unter der Voraussetzung, dass sie fortgeführt werden. Steuerbefreit ist auch fernerhin der Wirtschaftsteil des luf Vermögens einschließlich aller Flächen, die vom Eigentümer selbst bewirtschaftet werden. Darüber hinaus sind beim luf. Vermögen sogar die Grundstücke steuerbegünstigt, die nicht langfristig verpachtet sind. Bei den Anteilen an Kapitalgesellschaften stand der Gesetzgeber wie schon bei § 13 a ErbStG a. F. vor dem Problem, die begünstigte unternehmerische Tätigkeit des Gesellschafters von der nicht begünstigten Vermögensanlage abzugrenzen. Er hat sich wieder gleich entschieden. Grundsätzlich können Anteile an Kapitalgesellschaften nur dann von der Steuer befreit sein, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % am Nennkapital der Gesellschaft unmittelbar beteiligt war. Allerdings hat das Gesetz die Einhaltung dieser Grenze dadurch erleichtert, dass die Beteiligungen mehrerer (oder sogar aller) Gesellschafter zusammengerechnet werden können, wenn zuvor der Erblasser oder Schenker mit anderen Gesellschaftern einen sogenannten Pool vereinbart hat. Im Gegensatz zu bisher ist nun auch neben dem Inlandsvermögen das Vermögen in EU- und EWR- Staaten begünstigt.

Die grundsätzlichen Voraussetzungen dieser Steuerbegünstigungen werden unten in Abschnitt 7. 2. 1. näher erläutert.

33 ErbSt.- Erl. Abschn. 4, Abs. 6 (BStBl I 09, 717)

Gewerbliche, freiberufliche und luf. Betriebe sowie Kapitalgesellschaften, die im Verhältnis zum Unternehmenswert nicht mehr als 50 % sogen. (nichtproduktives) Verwaltungsvermögen haben, werden bei der Regelverschonung zu mindestens 85 % von der Steuer befreit. Beträgt das schädliche Verwaltungsvermögen im Vergleich zum Unternehmenswert sogar nur 10 % oder weniger, kann der Erbe oder Beschenkte durch Antrag nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F., abgesehen vom erst kurzfristig erworbenen oder eingelegten sogenannten Verwaltungsvermögen, sogar eine Steuerbefreiung zu 100 % erlangen (Optionsverschonung).

Mit der Einführung dieser zusätzlichen Voraussetzung für die Steuerbefreiung, nämlich dass das unproduktive Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum Wert des Unternehmens höchstens 50 % oder höchstens 10 % betragen darf, hat die Erbschaftsteuerreform ein Kernproblem der Befreiung des alten § 13 a ErbStG weitgehend beseitigt. Im Grund will der Gesetzgeber damit erreichen, dass nur noch Betriebe und Gesellschaften, die überwiegend produktiv tätig sind, von der Erbschaftsteuer verschont werden. Wie noch unten zu erläutern sein wird, hat er allerdings für diesen Verwaltungsvermögenstest einen etwas unglücklichen Maßstab gewählt.

Bislang kam es allein auf die Rechtsform an. Es waren nach § 13 a ErbStG a. F. neben den tatsächlich gewerblich tätigen Unternehmen auch lediglich ertragsteuerlich gewerblich geprägte Personengesellschaften begünstigt, selbst wenn sie nur vermögensverwaltend tätig waren.

Das Verwaltungsvermögen ist in § 13 b Abs.2 ErbStG n. F. definiert. Den Umfang des Verwaltungsvermögens und den Verwaltungsvermögenstest werde ich nachfolgend in Abschnitt 7. 2. 3 näher darlegen

Wird dieser Verwaltungsvermögenstest nicht bestanden, wird auch für das Produktivvermögen keine Steuerbefreiung gewährt, was insbesondere bei Schenkungen zu beachten ist. Zudem sollte der Schenker auch auf einen Sicherheitsabstand zur Schädlichkeitsgrenze achten, da in der Praxis weder der gemeine Wert des Betriebs noch die Einzelwerte des Verwaltungsvermögens bekannt sein dürften. Wird bei dieser Prüfung das Erfordernis, dass das Verwaltungsvermögen das Produktivvermögen nicht überwiegt, erfüllt, gewährt nun das Gesetz nach der Erbschaftsteuerreform umfangreiche Steuerentlastungen

Bei der **Regelverschonung, die ohne weiteres gewährt wird und keines Antrags bedarf**, werden der Erwerber von Todes wegen und der Beschenkte durch folgende Verschonungsmaßnahmen entlastet:

- das begünstigte Vermögen wird um einen Verschonungsabschlag von 85 % gekürzt (§ 13 a Abs.1 ErbStG n. F.);
- bei kleineren Erwerben wird von den verbleibenden nicht begünstigten 15 % noch ein Abzugsbetrag bis zu 150 000 € abgezogen.(§ 13 a Abs.2 ErbSt n.F.). Er wirkt sich deshalb bis zu dieser Höhe voll aus, d.h. bis zu 1 Mio. € begünstigtem Erwerb . Der Abzugsbetrag von 150 000 € verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden (steuerpflichtigen) Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags, so dass er bei 3 Mio. € begünstigtem Erwerb ausläuft. Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von 10 Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung. Wird er in Anspruch ge-

nommen, wird er vollständig verbraucht, auch wenn er sich nur teilweise auswirkt .

Dagegen schließt die Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 13 a Abs.,1 ErbStG a. F. auf Grund einer begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen oder luf. Vermögen in der Zeit vor 2009, aber noch innerhalb des Zeitraums von 10 Jahren, die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus.

- bei Erwerbern der StKI. II und III wird für dieses begünstigte Vermögen für die noch steuerpflichtigen 15 % der Tarif der StKI I angesetzt (§ 19 a ErbStG n.F.)

### Beispiel 13

Alleinerbe des 2009 verstorbenen E ist sein Sohn S. E hinterlässt einen Betrieb, der im Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens nur ca. 30 % nicht produktives Verwaltungsvermögen umfasst. Der Betrieb hat einen gemeinen Wert (Steuerwert)

- von 1 Mio. €
- von 2 Mio. €
- von 3 Mio. €.

Es kommt die Regelverschonung in Betracht, da das Verwaltungsvermögen mehr als 10 % im Verhältnis zum Unternehmenswert beträgt. Hiernach wird das steuerpflichtige Betriebsvermögen wie folgt ermittelt:

Zu a)

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 000 000 €
./. Verschonungsabschlag 85 %	- 850 000 €
Verbleibender Wert 15 %	150 000 €

Berechnung des Abzugsbetrags

Abzugsbetrag	150 000 €	
Verbleibender Wert	150 000 €	
Überschreitungsbeitrag	0	
daher volle Gewährung des Abzugsbetrags	- 150 000 €	
steuerpflichtiges Betriebsvermögen		0

zu b)

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 000 000 €
./. Verschonungsabschlag 85 %	- 1 700 000 €
verbleibender Wert 15 %	300 000 €

Berechnung des Abzugsbetrags

Abzugsbetrag	150 000 €	150 000 €
verbleibende 15 %	300 000 €	
Überschreitungsbeitrag	150 000 €	
Minderung des Abzugsbetrags um die Hälfte		75 000 €
zu gewählender Abzugsbetrag		- 75 000 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen		225 000 €

zu c)

Betriebsvermögen (begünstigt)	3 000 000 €
./. Verschonungsabschlag 85 %	- 2 550 000 €
verbleibenden 15 %	450 000 €

Berechnung des Abzugsbetrags

Abzugsbetrag	150 000 €	
verbleibende 15 %	450 000 €	
Überschreitungsbeitrag	300 000 €	
Minderung um die Hälfte		150 000 €
zu gewählender Abzugsbetrag		0
steuerpflichtiges Betriebsvermögen		450 000 €

**Beispiel 14 Abwandlung des vorstehenden Beispiels**

*E hat seinem Neffen N den Betrieb als Vermächtnis ausgesetzt.*

*Es gelten die gleichen Verschonungsgrundsätze. Überdies wird N für diesen begünstigten Betrieb gem. § 19 a ErbStG n. F. nach Steuerklasse I besteuert*

Wie ausgeführt, kann der Abzugsbetrag nochmals beansprucht werden, auch wenn nach altem Recht schon der Freibetrag nach § 13 a ErbStG a. F. einmal in Betracht kam. Die früheren Erwerbe innerhalb von 10 Jahren müssen aber nach wie vor mit ihren früheren Steuerwerten auch bei neuen Erwerben gem. § 14 ErbStG n. F. berücksichtigt werden.

Überschreitet das Verwaltungsvermögen die Grenze von 10 % nicht, so kann der Erwerber gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. durch unwiderrufliche Erklärung die volle Steuerbefreiung erlangen. Hierbei wird der **Verschonungsabschlag** von 85 % auf **100 %** erhöht. Da schon volle Steuerbefreiung gewährt wird, kommt sowohl ein Abzugsbetrag wie auch der Ansatz der Steuerklasse I nicht in Betracht.

Nach Abschnitt 19 ErbSt-Erlass (BStBl I 09 730) muss die Optionsverschonung vom Erwerber beim zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragt werden. Der Antrag kann bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft des Steuerbescheids gestellt werden, also bis zum Ablauf der Einspruchs- bzw. Klagefrist. Nach dem Gesetz kann der Antrag nach seinem Zugang beim Finanzamt nicht mehr widerrufen werden. Da deshalb nicht nur der Wegfall der gesamten Verschonung auf dem Spiel steht, sondern auch bei der Optionsverschonung die Behaltens- und Lohnsummenfristen von 5 auf 7 Jahre verlängert werden, sollte bei noch so geringem Zweifel, ob beim Verwaltungsvermögenstest die 10 % -Grenze erfüllt wird, mit dem Antrag bis zum Ergehen des Erbschaftsteuerbescheids zugewartet werden.

Der Umfang des Verlustes der Verschonungen bei Optionsanträgen, die eine oder mehrere an sich begünstigte Wirtschaftseinheiten betreffen, die zwar die Vermögensverwaltungsquote von nicht mehr als 50 % erfüllen, aber nicht die Quote von nicht mehr als 10 %, ist noch etwas zweifelhaft. Das Gesetz erklärt nur den Antrag für unwiderruflich. Es liegt also nahe, dass der Wegfall der Regelverschonung die zwangsläufige Folge ist. Es darf jedoch nicht verkannt werden, dass es sich hier um ein Wahlrecht handelt, das vom Erwerber nur deshalb getroffen wird, weil er den Sachverhalt falsch beurteilt bzw. selbst bei Fachkunde zunächst gar nicht vollständig beurteilen kann. Zu der Frage, ob im Erbfall aber auch bei Schenkungen beim Erwerb mehrerer begünstigter Einheiten jede Einheit für sich beurteilt werden muss, und für jede Einheit ein gesonderter Antrag möglich und notwendig ist, oder ob der gesamte begünstigte Vermögensanfall die Quote von nicht mehr als 10 % erfüllen muss und nur ein einheitlicher Antrag möglich ist, schweigt das Gesetz.

Die Finanzverwaltung gibt dazu in Abschn. 17 Abs. 3 ErbSt – Erlass v. 25. 6. 09 (BStBl I 09 730) sehr sibyllinische Erklärungen .

Einerseits heißt es in Satz 1 und 2 dieses Absatzes :

„Stellt ein Erwerber einen Antrag, ist begünstigungsfähiges Vermögen i.S. des § 13 b Abs. 1 ErbStG nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen der jeweiligen wirtschaftlichen Einheiten die Grenze von 10 % nicht überschreitet.

Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 % verfügen, kommt weder eine Verschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG noch nach § 13 a Abs. 1 und 2 in Betracht.“

Danach verliert der Erwerber nach Stellung eines Antrags auf Optionsverschonung auch für solche Wirtschaftseinheiten, die die Voraussetzungen der Regelverschonung erfüllen, aber nicht die der Optionsverschonung, auch die Steuerbefreiung des Grundmodells.

Andererseits lauten die Sätze 3 und 4 wie folgt:

„Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10 % beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13 a Abs. 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 % für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt sind. Wird nachträglich festgestellt (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist, erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen insgesamt die Regelverschonung nach § 13 a Abs. 1 und Abs. 2, § 13 b Abs. 4 ErbStG, wenn er die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 % insoweit erfüllt.“

Damit werden die Anweisungen der Sätze 1 und 2 wieder aufgehoben. Sie laufen tatsächlich ins „Leere“. Die Finanzverwaltung ist offensichtlich der Auffassung, dass die Option im Fall einer Quote des Verwaltungsvermögens von mehr als 10 % nicht möglich ist und daher als gegenstandslos angesehen werden muss. Wird die Quote von nicht mehr als 10 % nicht eingehalten kommt ohne weiteres für jede einzelne Wirtschaftseinheit das Grundmodell zum Zuge. Völlig geklärt sind diese Fragen aber nicht.

Etwas widersprüchlich verlangt die Finanzverwaltung in Abschnitt 17 Abs. 1 ErbSt - Erl., dass in Erbfällen der Erwerber nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens den Antrag stellen kann, seien es Betriebe, Mitunternehmeranteile, luf. Betriebe oder begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften. Das soll auch für einheitliche Schenkungen gelten. Dies ist m.E. nicht sachgerecht. Erwirbt der Erbe z.B. einen Betrieb, bei dem die Quote 5 %, und einen KG-Anteil, bei dem die Quote 20 % beträgt, und sich bei Zusammenrechnung insgesamt 12 % ergeben, geht dann die Optionsverschonung auch für den Betrieb verloren? Oder muss er zwar den Antrag insgesamt stellen und bekommt er dann für den Betrieb die Optionsverschonung und bzgl. des KG-Anteils die Regelverschonung? Im Hinblick darauf, dass ein einheitlicher Erwerb mehrerer begünstigter Einheiten auf jeden Fall nicht schlechter gestellt werden kann als der Erwerb in Raten, sollte die Finanzverwaltung von diesem Erfordernis absehen.

Bei mehreren Miterben hat jeder Erbe die Möglichkeit, die Optionsverschonung zu beantragen, Dies ist ein Wahlrecht des einzelnen Erwerbers für seinen Erwerb. Der eine Erbe kann also optieren, der andere nicht.

Wird die Quote von nicht mehr als 10 % Verwaltungsvermögen erfüllt, erfolgt auf Antrag völlige Steuerbefreiung des begünstigten Vermögens. Allerdings werden die Behaltens- und Lohnsummenfristen von 5 auf 7 Jahre erhöht und eine Gesamtlohnsumme von 700 % der Ausgangslohnsumme verlangt.

Weder bei der Regelverschöpfung noch beim Optionsmodell ist das sog. „**junge Verwaltungsvermögen**“ begünstigt. Dabei handelt es sich nach § 13 b Abs. 2 S.3 ErbStG n. F. um Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als 2 Jahre zuzurechnen war. Hierzu gehören sowohl die im Zweijahreszeitraum eingelegten als auch mit betrieblichen Mitteln angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Ein Schenker sollte deshalb schon im Hinblick auf die Schädlichkeitsgrenze solche Einlagen oder Anschaffungen meiden.

**Der Erwerber soll für längere Zeit den Betrieb bzw. den Betrieb der Personen – oder Kapitalgesellschaft im bisherigen Umfang und mit der bisherigen Zahl von Arbeitnehmern fortführen.** Tut er dies binnen einer bestimmten Frist nach dem Erwerb nicht, verliert er rückwirkend im Regelfall nur teilweise die ihm gewährte Begünstigung. Der Gesetzgeber sieht hier **zwei Erfordernisse** vor:

Der Erwerber muss den Betrieb im bisherigen Umfang in einer Behaltensfrist weitestgehend erhalten. Schädlich ist nach § 13 a Abs. 5 ErbStG n. F. die Veräußerung und Aufgabe des Betriebs und der Verkauf und die Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen in diesem Zeitraum. Zunächst war bei der **Regelverschöpfung** diese **Behaltensfrist** ab Besteuerungszeitpunkt auf 7 Jahre festgesetzt. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22 Dez. 2009 (BStBl I 2010, 2) hat jedoch diese Frist rückwirkend für alle Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen ab 2009 auf **5 Jahre** verkürzt (§§ 13 a Abs. 5, 19 a Abs. 5 S. 1 iVm. 37 Abs. 3 S. 1 ErbStG idF dieses Gesetzes). Die 7-jährige Frist kommt bei der Regelverschöpfung deshalb überhaupt nicht zur Anwendung (**Behaltensregelungen**). Außerdem müssen der oder die Erwerber in ihren Betrieben die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Jahre davor (**Ausgangslohnsumme**) in diesem **5 Jahreszeitraum danach mit insgesamt (Summe der Lohnsummen) 400 %** einhalten. Es muss deshalb in dieser 5-jährigen Lohnsummenfrist im Durchschnitt pro Jahr  $4/5 = 80 %$  der Mindestlohnsumme aufrechterhalten werden, wobei es nicht auf die Lohnsummen der einzelnen Jahre sondern auf die in der Lohnsummenfrist erreichte gesamte Lohnsumme ankommt. Bei Verkauf oder Aufgabe des Betriebs ist die bis dahin erreichte Lohnsumme für die Nachversteuerung maßgebend. Zunächst hatte die Erbschaftsteuerreform gleichfalls die Lohnsummenfrist auf 7 Jahre festgesetzt und eine Gesamtlohnsumme von 650 % in diesem Zeitraum verlangt, so dass durchschnittlich in 7 Jahren eine Lohnsumme von 92,85 % der Mindestlohnsumme erforderlich war, um die gewährte Steuerbegünstigung nicht rückwirkend ganz oder teilweise zu verlieren.

Die Kürzung der Lohnsummenfrist von 7 auf 5 Jahre und die Verminderung der Gesamtlohnsumme von 650 % auf 400 % der Mindestlohnsumme gilt nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz gleichfalls rückwirkend ab 2009 (§§ 13 a Abs. 1 S. 2 iVm. 37 Abs. 3 S. 1 ErbStG idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes) (**Lohnsummenregelung**).

Für kleinere Betriebe, **die nicht mehr als 20 Beschäftigte haben, gelten** nur die Behaltensregelungen und **nicht das Erfordernis der Beibehaltung der Lohnsumme** (§ 13 a Abs. 1 S. 4 ErbStG in der Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes). Zunächst war eine Grenze von 10 Beschäftigten vorgesehen, die aber wegen der Rückwirkung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes keine Bedeutung mehr hat.

Für den Fall der **Option des Erwerbers für eine vollständige**

**ge Verschöpfung** nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. beträgt nach der rückwirkenden Anwendung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes **die Lohnsummen- und die Behaltensfrist** statt 10 Jahre nur noch **7 Jahre**. Bei der Gesamtlohnsumme müssen in diesen 7 Jahren insgesamt **700 % der Mindestlohnsumme** erreicht werden. Damit müssen wie bisher auch nach der neuen Regelung beim Optionsmodell durchschnittlich 100 % der Mindestlohnsumme erreicht werden, aber nur noch für 7 Jahre und nicht mehr für 10 Jahre.

Die abgesenkten Grenzen sind auch dann anzuwenden, wenn ein Antrag nach Art 3 Abs. 1 des ErbStG v. 31.12.08, also in der ursprünglichen Fassung der Erbschaftsteuerreform, auf Anwendung der durch das Reformgesetz geänderten Vorschriften gestellt wurde. Soweit die Steuer bereits festgesetzt wurde, darf aber die Festsetzung noch nicht bestandskräftig sein, um die gesenkten Grenzen anwenden zu können.

Wird bei der Regelverschöpfung in der Lohnsummenfrist von 5 Jahren die geforderte Gesamtsumme der Löhne von 400 % der Ausgangslohnsumme unterschritten oder wird in dieser Lohnsummenfrist der Betrieb verkauft oder aufgegeben, fällt der Verschöpfungsschlag, nicht aber der Abzugsbetrag, rückwirkend weg. Dies geschieht aber nicht „fallbeiläufig“ im ganzen Umfang. Wird der Betrieb die 5 Jahre fortgeführt, wird der Gesamtbetrag der Lohnsummen der 5 Jahre mit dem Soll von 400 % der Mindestlohnsumme erst nach Ablauf von 5 Jahren verglichen. Eine Nachversteuerung erfolgt nur in Höhe des prozentualen Unterschieds. Veräußert der Erwerber den Betrieb innerhalb der 5 Jahre oder gibt er ihn innerhalb dieser Zeit auf, wird zu diesem Zeitpunkt die bis dahin erreichte Gesamtsumme der Lohnsummen der bislang abgelaufenen Zeit mit dem Soll von 400 % der Ausgangslohnsumme verglichen und der Verschöpfungsschlag rückwirkend nur entsprechend prozentual gekürzt. Bei Beteiligungen gilt dies entsprechend für die anteilige Begünstigung.

Beim Optionsmodell wird nach Ablauf der 7 Jahre bzw. bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder der Beteiligung zu diesem Zeitpunkt die bis dahin erzielte Gesamtlohnsumme mit 700 % der Mindestlohnsumme verglichen, mit der Folge, dass in Höhe des prozentualen Unterschieds die Begünstigung rückwirkend wegfällt und es zur Nachversteuerung kommt.

Die Lohnsummenregelung wird unten in Abschnitt 7. 4. näher dargestellt.

Wird bei der Regelverschöpfung binnen der 5-jährigen Behaltenszeit und bei der Optionsverschöpfung innerhalb der 7-jährigen Behaltenszeit der Betrieb veräußert oder aufgegeben, wird der Verschöpfungsschlag nur zeitanteilig rückwirkend gekürzt. Für die im Behaltenszeitraum verstrichenen vollen Jahre bis zum Verstoß wird die Nachversteuerung jeweils um  $1/5$  bzw.  $1/7$  vermindert. Der Abzugsbetrag wird dann entsprechend neu berechnet. Werden in der Behaltensfrist wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder entnommen, gilt für die Nachversteuerung hinsichtlich des auf die Grundlage entfallenden Anteils am Verschöpfungsschlag das Gleiche.

Die Behaltensregelung wird unten Abschnitt 7.5. näher erläutert.

Kommen bei größeren Betrieben beide Kriterien der Nachversteuerung zur Anwendung, kommt der Maßstab zur Wirkung, der zur stärkeren Nachversteuerung führt.

Im Erbfall gehen des öfteren als begünstigtes Vermögen mehrere selbständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (luf. Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) auf den Erwerber über. In diesem Fall sind deren Werte vor der Anwendung des § 13 a ErbStG n. F. zusammenzurechnen. Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag können deshalb nur von einem insgesamt positiven Wert abgezogen werden. Es ist also nicht möglich, dass bei den positiven wirtschaftlichen Einheiten Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag zum Abzug kommen und dass sich die negativen Werte der anderen Wirtschaftseinheiten zusätzlich voll auswirken. Wie vorstehend ausgeführt, sollte allerdings für jede wirtschaftliche Einheit der Erwerber die Möglichkeit haben, die Optionsverschonung gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. gesondert zu wählen.

Soweit Schulden und Lasten mit dem nach § 13 a ErbStG n. F. befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind diese nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG n.F. nur mit dem Betrag abzugsfähig der dem Verhältnis des nach § 13 a ErbStG n. F. anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13 a ErbStG n. F. entspricht. Bei der Regelverschonung wird der Schulden- und Lastenabzug höchstens um 85 % gekürzt; beim Optionsmodell in voller Höhe.

Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt worden sind, und soweit sie dem begünstigten Vermögen zugeordnet werden können. Betriebsschulden, die zu einem Gewerbe- oder luf. Betrieb oder zu einem Anteil an einem Gewerbe- oder luf. Betrieb gehören, stehen sogar in einem besonderen engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem begünstigten Vermögen. Sie werden jedoch bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit erfasst.

## 7.2. Dem Grunde nach begünstigtes Vermögen

Grundsätzlich sind begünstigt gewerbliche und freiberufliche Einzelunternehmen (auch nur ertragsteuerliche Teilbetriebe) und Beteiligungen daran in der Form von Anteilen an Personengesellschaften und Anteilen an sonstigen Mitunternehmerschaften im Inland und in der EU oder EWR (§ 3 b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F.);

- direkt gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Besteuerungszeitpunkt im Inland oder in EU/EWR- Ländern haben, und bei denen der Erblasser oder Schenker in diesem Zeitpunkt zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG n.F.). Es genügt auch, wenn der Erblasser oder Schenker zusammen mit anderen Gesellschafter eine Poolgemeinschaft von mehr als 25 % Kapitalanteile bilden;
- der inländische Wirtschaftsteil des luf. Vermögens sowie entsprechendes Vermögen in der EU oder dem EWR;
- aber auch kurzfristig an Dritte verpachtete oder überlassene luf. genutzte Grundstücke (§ 13 b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG n. F.).

### 7.2.1. Begünstigtes Betriebsvermögen bei Personenunternehmen<sup>34</sup>

**Begünstigt ist wie bisher der Erwerb ganzer Gewerbebetriebe, ganzer Teilbetriebe oder von Beteiligungen an betrieblichen Personengesellschaften iSd. §§ 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 und § 18 Abs. 4 EStG, die vererbt oder geschenkt werden, und in der Hand des oder der Erwerber inländisches Betriebsvermögen bleiben.** Dazu gehören insbesondere das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen (§ 95 BewG) und das dem Gewerbebetrieb gleichstehende Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient (§ 96 BewG), unter der Voraussetzung, dass dieses Vermögen bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehört.

Die vorgenannten Begriffe sind nach Auffassung der Finanzverwaltung **auch im Erbschaftsteuerrecht nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen.** Es ist zu begrüßen, dass die vom Ertragsteuerrecht vorgeprägten Begriffe Betrieb, Teilbetrieb und Anteile an Personengesellschaft auch im Erbschaftsteuerrecht gleich ausgelegt werden. Der unentgeltliche Übergang von betrieblichen Einheiten zu Buchwerten ohne Verwirklichung der stillen Reserven nach § 6 Abs. 3 EStG erfordert zwar nicht, dass sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebs- oder des Mitunternehmeranteils, bei letzterem einschließlich des Sonderbetriebsvermögens, in einem Vorgang unentgeltlich übertragen werden müssen oder übergehen. **Es genügt, wenn alle „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ auf den unentgeltlichen Erwerber übergehen.** Eine Definition der wesentlichen Grundlagen enthält das EStG nicht. Der Begriff ist daher auszulegen. Im Rahmen dieser Auslegung wird zwischen einer funktionalen und einer quantitativen Betrachtungsweise unterschieden. Nach der funktionalen Betrachtungsweise sind wesentliche Betriebsgrundlagen alle Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Funktion im Betriebsablauf ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht besitzen, für die Fortführung des Betriebs somit notwendig sind oder ihm das Gepräge geben. Nach der quantitativen Betrachtungsweise sind solche Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen, die unabhängig von ihrem Einsatz im Betrieb über erhebliche stille Reserven verfügen.

Bei voll unentgeltlichen Übertragungen, vor allem im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, verlangt nach allgemeiner Auffassung § 6 Abs. 3 EStG für den Übergang steuerneutral zu Buchwerten nur, dass alle von der Funktion her wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Akt übergehen. Dies gilt gleichermaßen auch für die Wahlmöglichkeit, solche Betriebseinheiten gem. §§ 20 ff. UmwStG zu Buchwerten in Kapital- oder Personengesellschaften einzubringen. Was zu diesen wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnet, ist von der Art des Betriebs und der Bedeutung der einzelnen Wirtschaftsgüter für den Betrieb abhängig. Sehr häufig werden Betriebsgrundstücke und zwar nicht nur Fabrikations-, sondern auch Bürogebäude und Verkaufsgebäude dazu gehören. Es können aber auch Maschinen, Betriebsvorrichtungen und evtl. sogar Umlaufvermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patentrechte und Know-how solche wesentlichen Grundlagen bilden.

Es ist m.E. allerdings nicht vollständig geklärt, ob für die Steuerverschonungen nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG es notwendig ist, dass nicht nur die qualitativ bedeutsamen

34 ErbSt—Erl. Abschn. 20, 25 (BStBl I 09, 731 – 733), Zipfel, Ernst und Young GmbH / BDI, Die Erbschaftsteuerreform, Rz. 426 ff.

sondern auch die nur quantitativ wichtigen Wirtschaftsgüter der betrieblichen Einheit in einem Akt geschenkt werden müssen und nicht zurückbehalten werden können. Der Begriff der wesentlichen Grundlagen wird im Ertragsteuerrecht entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck normspezifisch ausgelegt.<sup>35</sup> Beim unentgeltlichen Übergang ganzer betrieblicher Einheiten, also bei Schenkungen und Erbfällen kommt es nach § 6 Abs. 3 EStG allein darauf an, dass alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter übertragen werden oder übergehen. Ebenso ist es bei den Einbringungs- und Umwandlungsfällen nach dem Umwandlungssteuergesetz (§§ 15, 20 ff.) nur notwendig, dass alle für die Funktion des Betriebs wichtigen Gegenstände eingebracht werden, um die Wahl zu haben, das Vermögen der betrieblichen Einheiten in die Kapital- oder Personengesellschaft steuerfrei zu Buchwerten einzubringen. Ein Wahlrecht des Verpächters bei der Verpachtung eines ganzen gewerblichen oder luf. Betriebs oder Teilbetriebs, den Betrieb fortzuführen und die stillen Reserven nicht zu versteuern oder jetzt oder später Betriebsaufgabe mit der Besteuerung nach § 16 EStG zu erklären, ist ebenfalls nur gegeben, wenn alle von der Funktion für den Betrieb wichtige Betriebsgrundlagen mitverpachtet sind<sup>35 a</sup>. Dagegen müssen für die begünstigte Besteuerung bei einer Betriebsveräußerung im Ganzen oder einer Betriebsaufgabe alle sowohl nach der qualitativen als auch nach der quantitativen Sicht wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Vorgang veräußert oder aufgegeben werden. Bei dieser Norm kommt es nämlich darauf an, dass alle stillen Reserven in einem Vorgang besteuert werden. Nur in diesem Fall kommt ggf. der Steuerfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und/oder der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG zur Anwendung.

Die ErbStR zum bisherigen § 13 a ErbStG in H 51 (3) und auch der **jetzige ErbSt-Erlass zu § 13 b ErbStG n.F. in Abschn. 20 Abs.3 sprechen nur davon, dass der Schenker keine „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ zurückbehalten darf** und verweisen insoweit auf ertragsteuerliche Grundsätze. M.E. muss aus diesem Verweis geschlossen werden, dass nur die Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich ist, weil im Ertragsteuerrecht bei der Frage, ob eine ganze Betriebseinheit gegeben ist, nur die Übertragung aller von der Funktion her für den Betrieb wichtigen Wirtschaftsgüter verlangt wird. Jedoch ist nicht zu verkennen, dass bei der Erbschaftsteuer der Wert des geschenkten oder geerbten Vermögens Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ist. Im Gegensatz zu § 16 EStG kommt es nach dem Gesetzeszweck bei der Erbschaftsteuer auf den gemeinen Wert und nicht auf die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter an. Gesetzesspezifisch müssen daher im Erbschaftsteuerrecht unter nur quantitativen wesentlichen Betriebsgrundlagen solche Vermögensgegenstände verstanden werden, die einen größeren Wert repräsentieren. Der Gesetzeszweck, den Wert zu besteuern, könnte deshalb dafür sprechen, dass neben allen qualitativen Grundlagen alle wertvollen Wirtschaftsgüter der Betriebseinheit geschenkt werden müssen, damit die Steuerverschonung nach §§ 13 a, 13 b ErbStG zur Anwendung kommt. Dieses Problem ist zwar bei der vorweggenommenen Erbfolge wichtig, könnte aber auch bei Erbfällen von Bedeutung sein, nämlich dann, wenn solche wertvollen Gegenstände nicht dem Betriebserben vererbt, sondern Dritten vermacht werden. Ich verweise auch auf die nachfolgenden Ausführungen.

Werden also ganze betriebliche Einheiten geschenkt, aber auch nur ein funktional bedeutsames betriebliches Grundstück vom Schenker zurückbehalten, ist die Schenkung des Betriebs nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. nicht begünstigt, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Auch ertragsteuerlich kann der Beschenkte nach § 6 Abs.3 EStG die Buchwerte nicht fortführen. Der Schenker muss vielmehr im Rahmen einer Betriebsaufgabe, begünstigt nach §§ 16, 34 EStG, die gesamten stillen Reserven versteuern. Evtl. kann aber auch eine steuerpflichtige nicht begünstigte allmähliche Abwicklung des Betriebs gegeben sein. Werden alle funktional wesentlichen Grundlagen zwar übertragen, aber auf verschiedene, nicht im Rahmen einer Personengesellschaft verbundene Personen, kommt es gleichfalls zur entsprechenden Besteuerung der stillen Reserven und zu der Nichtanwendung der Steuerbefreiungen nach §§ 13 a, 13 b ErbStG.

Der Übergang von Betriebseinheiten vom Erblasser auf einen oder mehreren Erben (in Erbengemeinschaft) durch Erbfall ist ertragsteuerlich weder eine Betriebsaufgabe noch eine Betriebsveräußerung durch den Erblasser, selbst wenn der Betrieb durch den Tod des Unternehmers zum Stillstand kommt. Der oder die Erben haben auch keine Anschaffungskosten. Die betrieblichen Einheiten gehen vielmehr im Wege der unentgeltlichen Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG auf den oder die Erben über. Die Erben treten deshalb auch einkommensteuerrechtlich grundsätzlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein.

**Das Problem, dass nicht alle wesentlichen Grundlagen eines Betriebs auf den- oder dieselben Personen übergehen, dürfte in Erbfällen seltener auftreten. Jedoch kann es auch im Erbschaftsteuerrecht relevant werden,** und zwar dann, wenn eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen von Personen erworben werden, die nicht am Betrieb (als Mitunternehmer) beteiligt sind. Dies ist z.B. der Fall, wenn eine wesentliche Grundlage Dritten als Vermächtnis ausgesetzt wird. Welche Folgen bei einer solchen Sachlage erbschaftsteuerlich zu ziehen sind, beantwortet das Gesetz nicht und ist auch durch die Finanzverwaltung bislang nicht geklärt. Es lassen sich m. E. folgende Meinungen vertreten

a) *Es ist das Zivilrecht zugrunde zu legen. Der Erbe erwirbt dinglich das gesamte Vermögen und damit auch den gesamten Betrieb mit dem vermächtnisbelasteten Grundstück. Die Voraussetzung des Erwerbs eines Betriebs (mit allen wesentlichen Grundlagen) sind erfüllt. Dass er verpflichtet ist, das Grundstück dem Vermächtnisnehmer weiterzugeben, ist unbeachtlich. Die spätere Übereignung des Grundstücks auf den Vermächtnisnehmer ist eine Folge der Weitergabeverpflichtung und hat die Konsequenz, dass der Erbe die Steuervergünstigung für das Vermächtnis verliert. Insoweit ist der Erbe auch nicht bereichert. Die Erfüllung des Vermächtnisses beseitigt die Gesamtbegünstigung des Erbanfalls aber rückwirkend nicht.*

b) *Maßgebend ist die in § 3 ErbStG vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung, dass Vermächtnisse sofort beim Erbfall als vom Erblasser stammende Erwerbe von Todes wegen mit Steuerwert der vermachten Gegenstände zu besteuern sind. Daraus folgt für die Steuerbegünstigung nach §§ 13 a, b ErbStG n. F., dass der Erbe nicht einen ganzen Betrieb erwirbt, sondern nur einen Teil davon. Der Erbanfall ist nicht begünstigt.*

35 a Vgl. Schmidt – Wacker, EStG, 29 Aufl. 2010, § 16 EStG Rz.100 ff.

35 b Schmidt – Wacker aaO., § 16 EStG, Rz.697

Grundsätzlich spricht nach dem Normzweck mehr für die Auslegung zu b). Werden jedoch einem Dritten vermächtnisweise nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter sondern die ganze betriebliche Einheit vermacht, sollte diesem die Verschonung nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG zustehen. Letztlich ist aber gegenwärtig die Lösung dieses Problems völlig offen. Bei Schenkungen und Testamentsgestaltung sollte dies beachtet werden.

Ich darf noch darauf hinweisen, dass die Finanzverwaltung bei der Einkommensteuer im BMF-Schreiben vom 11.1.06 (BStBl I 06, 253) Rz.61, 62 der Auffassung ist, dass der Erbe (oder Erbengemeinschaft), der einen Betrieb erbt und mit dem Vermächtnis beschwert ist, ein Betriebsgrundstück einem Dritten zu übertragen, entsprechend dem Zivilrecht den ganzen Betrieb mit dem Grundstück zum Buchwert erwirbt. Erst mit der Erfüllung des Vermächtnisses tätigt der Erbe (und nicht der Erblasser) eine voll steuerpflichtige Entnahme des Grundstücks. Betrifft jedoch das Sachvermächtnis einen ganzen Betrieb (mit allen wesentlichen Grundlagen), erzielt der Erbe ( bzw. die Erbengemeinschaft) keinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn. Der Vermächtnisnehmer führt nach § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte des Erben (bzw. der Erbengemeinschaft) fort. Allerdings sind die Einkünfte aus dem Betrieb bis zur Erfüllung des Vermächtnisses dem Erben (den Erben) zuzurechnen, es sei denn, der Vermächtnisnehmer wäre schon von Anfang an wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs.

Die Notwendigkeit, nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu entscheiden, was unter einer solchen (ganzen) begünstigten Betriebseinheit zu verstehen ist, wirft ein weiteres, gegenwärtig sogar innerhalb des BFH heftig umstrittenes Problem auf. Nach der bislang, sowohl in der Finanzverwaltung ( BMF-Schreiben vom 3.5.2005 (BStBl I S 458) geändert am 7.12.06 (BStBl I S.766)) als auch in der Rechtsprechung nach der sog. Gesamtplanrechtsprechung maßgebenden Auffassung, war eine Schenkung einer betrieblichen Einheit steuerfrei zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG oder bei der Einbringung solcher Einheiten zu Buchwerten in eine Person – oder Kapitalgesellschaft nach §§ 20 ff. UmwStG nicht möglich, wenn eine für den Betrieb in seiner Funktion wesentliche Betriebsgrundlage nicht übertragen oder eingebracht wurde, sondern vom Übergeber oder Einbringenden zurückbehalten oder kurze Zeit davor im Rahmen aufeinander abgestimmter Umstrukturierungsschritte auf eine andere betriebliche Einheit des Übergebers oder Einbringenden steuerfrei nach § 6 Abs. 5 EStG ausgelagert wurde. Das galt bei betrieblichen Personengesellschaften nicht nur für von der Funktion her wichtigen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens sondern auch für wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens. Der I. Senat des BFH hat aber jetzt in seinem Urteil vom 25.11.2009 (BStBl 2010 II, S.471) entschieden, dass bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen einer GmbH u. Co KG in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG die (zeitlich kurz davor durchgeführte) vorgelagerte Ausgliederung von bisher betriebswesentlichen Grundstücken im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten für die Möglichkeit der Einbringung steuerfrei zu Buchwerten nicht schädlich sei. Es läge weder ein Missbrauch nach § 42 AO noch ein schädlicher Gesamtplan vor. Im Schrifttum sind vor allem Mitglieder des für Personengesellschaften zuständigen IV. Senats des BFH dagegen nach wie vor der Ansicht, dass die Entnahme oder auch die Überführung von bisherigen wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen zuvor abgestimmter Schritte (vor allem in engem

zeitlichen Zusammenhang) vor der Schenkung oder der Einbringung der betrieblichen Einheit in die Kapitalgesellschaft, der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten entgegenstehe. Auch die Finanzverwaltung hat ihre bisherige Auffassung nicht aufgegeben<sup>35 b</sup>.

Dieses Problem ist einkommensteuerlich daher letztlich nicht geklärt. Es ist auch noch offen, ob und in welchem Umfang diese Rechtsprechung für die Steuerverschonungen nach §§ 13 a, 13 b, 19 ErbStG bei Schenkungen und ggf. auch bei Erbfällen übernommen wird. Wäre dies der Fall, dann könnten vor allem Grundstücke vor der vorweggenommenen Erbfolge der Betriebseinheiten zunächst auf eine schon bestehende oder zu gründende (eigene) GmbH u. Co KG zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG überführt und dann anschließend der KG-Anteil wiederum einkommensteuerfrei nach § 6 Abs. 3 EStG einem Dritten geschenkt oder vererbt werden. Eine Steuerverschonung der Schenkung oder der Erbschaft nach §§ 13 a, 13 b ErbStG dürfte allerdings in der Regel am Verwaltungsvermögenstest scheitern. Auf jeden Fall könnte aber die der Ausgliederung der wesentlichen Betriebsgrundlage nachfolgende Schenkung bzw. Erbschaft gem. § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten erfolgen. Auch würden diese Vorgänge grundsätzlich nach §§ 13 a, 13 b, 19, ErbStG bei der Erbschaftsteuer steuerverschont.

Eine Ausgliederung oder Entnahme funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen längere Zeit vor einer Schenkung oder vor einem Erbfall dürfte für die Steuerbefreiungen nach §§ 13 a, 13, b u. 19 ErbStG schon nach jetziger Rechtslage unschädlich sein.

Bedeutsam sind die ertragsteuerlichen Prinzipien für das Erbschaftsteuerrecht vor allem bei Personengesellschaften. Zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen gehören nicht nur die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft, sondern auch solche Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich (oder gem. § 39 Abs. 2 AO zumindest wirtschaftlich) im Eigentum eines Gesellschafters stehen, wenn sie geeignet und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen, (sogen. Sonderbetriebsvermögen, künftig abgekürzt SBV). Im Rahmen des SBV wird nach h .M. zwischen SBV I und II unterschieden. Als SBV I werden die einem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter bezeichnet, die unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zu dienen bestimmt und geeignet sind. Häufig handelt sich dabei um Grundstücke, die einem oder auch mehreren Gesellschaftern gehören und an die Gesellschaft vermietet oder unentgeltlich überlassen sind. Es können aber auch wichtige Patente oder Urheberrechte sein. SBV II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Selbstverständlich werden der Ertrag und der Wert aus diesen Wirtschaftsgütern allein den Eigentümergesellschaftern in steuerlichen Sonderbilanzen zugerechnet. Es hat aber die Folge, dass diese Gegenstände auch im Erbschaftsteuerrecht ganz oder entsprechend dem Anteil des Gesellschafters an der Personengesellschaft zum Betriebsvermögen seine Mitunternehmeranteils gehören, obwohl sie gesellschaftsrechtlich Privatvermögen sind.

Der Anteil des Kommanditisten einer GmbH u. Co. KG an der Komplementär-GmbH gehört dementsprechend zum SBV II

35 c Näheres Wacker, NWB 2010 S.2382 ff. u. Siegmund/Ungemach, NWB 2010 S. 2206

des Mitunternehmers, sofern die Tätigkeit der Komplementär-GmbH – wie in der Regel – sich im Wesentlichen auf die Geschäftsführung der KG beschränkt. Umstritten ist aber, ob und in welchen Fällen die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage des KG-Anteils darstellt. Die GmbH-Beteiligung müsste in diesem Fall auf den Beschenkten mit übertragen werden, damit die Schenkung des Betriebs bei der Einkommensteuer nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten und schenkungsteuerlich mit den Steuerersparnissen nach §§ 13 a, 13 b, 19a ErbStG erfolgen könnte. Nach der oben aufgeführten Entscheidung des BFH vom 25.11.2009 (BStBl 2010 II S.471) ist die Beteiligung an der Komplementär – GmbH dann (bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft) keine wesentliche Grundlage, wenn sie dem Kommanditisten keine Rechtsmacht zur Durchsetzung seines geschäftlichen Betätigungswillens in Fällen der laufenden Geschäftsführung vermittelt. Auch in Erbfällen sollten bei Anteilen an Personengesellschaften nicht nur die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens, sondern auch die des SBV I und II nicht dem Betriebserben entzogen und Dritten vermacht werden

Da es nicht sinnvoll wäre, die Grundstücke, Erbbaurechte und Bauten des SBV wegen ihrer Vermietung oder unentgeltlichen Überlassung an die Personengesellschaft zum schädlichen Verwaltungsvermögen zu rechnen, obwohl sie an sich begünstigt sind, nimmt sie § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Lit. a ErbStG n. F. von dieser Zurechnung aus. Sie gehören daher zum begünstigten Produktivvermögen.

#### Beispiel 15

*Zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten A gehört ein Grundstück mit Hallen, das er an seine B-KG vermietet hat, die es zur Produktion von Waren nutzt. Das Grundstück ist im Rahmen seines Anteils an der Personengesellschaft (bzw. im Rahmen seines Mitunternehmeranteils) ebenfalls nach §§ 13 a, b ErbStG begünstigt. Dieses Betriebsgrundstück, das A gehört, ist trotz Nutzungsüberlassung an einen zivilrechtlich Dritten als Grundstück, das zum SBV des A gehört, nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen zu rechnen.*

Nach dem ErbSt – Erlaß Abschn. 20 Abs. 3 (BStBl I 09, 731) ist die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften – wie bisher – auch dann begünstigt, wenn der Steuerpflichtige neben dem Gesellschaftsanteil sein Sonderbetriebsvermögen quotaal gleich, unterquotaal, überquotaal oder auch gar nicht mit überträgt. Sofern er aber wesentliche Betriebsgrundlagen seines Sonderbetriebsvermögens nicht oder zu einem geringeren Prozentsatz übergibt, müssen diese weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehören. Der Schenker muss also weiterhin Gesellschafter der Personengesellschaft bleiben.

#### Beispiel 16

*Der Kommanditist S ist an der X GmbH und Co KG zu 50 v. H. beteiligt, an die er ein größeres Hallengrundstück zu Produktionszwecken vermietet hat. Die GmbH ist am KG-Vermögen nicht beteiligt. In 2009 schenkt er die Hälfte seines KG-Anteils (also 25 %) seinem Sohn B und gleichzeitig zusätzlich*

- a) *quotaal gleich die Hälfte des Hallengrundstücks,*
- b) *überquotaal das ganze Hallengrundstück,*
- c) *unterquotaal nur ein Viertel des Hallengrundstücks.*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung, ist in allen Schenkungsfällen die freigebige Zuwendung an den Sohn gem.*

*§§ 13 a, b ErbStG n.F. in vollem Umfang (also einschließlich der Schenkungen des Grundstücks) steuerbegünstigt.*

Auf Erwerbe von Todes wegen kann aber diese Regelung zumindest nicht direkt sondern höchstens analog angewandt werden. Der Erblasser kann kein Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und das Vermögen geht in Erbfällen grundsätzlich nicht durch Übertragungen, sondern kraft Gesetzes über. Offen ist aber die Frage, ob die Finanzverwaltung die Begünstigung auch in den Fällen gewährt, in denen der Erblasser seinen Anteil aufgrund einer einfachen Nachfolgeklausel allen Erben vererbt, aber das Sonderbetriebsvermögen mit einer wesentlichen Betriebsgrundlage nur einem, mehreren Erben oder auch Dritten vermacht, aber nicht allen Erben.

#### Beispiel 17

*a) E stirbt 2009. Zum Nachlass gehört ein Kommanditanteil an der X – GmbH u. Co KG und Grundvermögen, wozu auch ein Fabrikationsgebäude gehört, das E an die X – GmbH u. Co vermietet hat und für den Betrieb der KG eine wesentliche Grundlage darstellt. Erben sind sein Sohn S und seine Tochter T je zur Hälfte. S wird aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel Gesellschafter der GmbH u. Co KG. T hat E das Fabrikationsgebäude vermacht.*

*Entsprechend den obigen Ausführungen ist zweifelhaft, ob der Erwerb des S überhaupt begünstigt ist oder ob erst mit der Erfüllung des Vermächtnisses eine spätere schädliche Verfügung vorliegt. Das Vermächtnis der T ist auf jeden Fall nicht begünstigt, da sie nur ein einzelnes Wirtschaftsgut erhält.*

*b) Sachverhalt wie Beisp. a). Jedoch werden beide Kinder gem. § 177 HGB als Erben Gesellschafter der X-GmbH u. Co. KG.*

*Auch T wird in diesem Fall Gesellschafterin und damit Mitunternehmerin. Das Fabrikationsgebäude gehört jetzt zum Sonderbetriebsvermögen der T und ist damit weiterhin Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft. M.E. sollte die Finanzverwaltung auch solche Erwerbe von Todes wegen begünstigen.*

Allerdings darf nicht verkannt werden, dass die Finanzverwaltung die Begünstigung von Schenkungen an Anteilen an Personengesellschaften ohne volle oder nur teilweise Mitübertragung von wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nicht unmittelbar aus dem Gesetz ableiten kann. Sie wendet vielmehr die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG analog an. Nach dieser Bestimmung müssen bei unentgeltlichen Übertragungen die (ganzen) Betriebe, Teilbetriebe oder Anteile eines Mitunternehmers mit allen wesentlichen Grundlagen übergehen, damit die Buchwerte fortgeführt werden können (müssen) und die stillen Reserven nicht zu versteuern sind. Ausnahmsweise ist aber der Zurückbehalt von solchen Grundlagen des Sonderbetriebsvermögens nicht schädlich, wenn der Schenker weiterhin Gesellschafter bleibt und der Erwerber den übernommenen Mitunternehmeranteil mindestens 5 Jahre nicht veräußert oder aufgibt. Das letzte Erfordernis ist mit der regelmäßigen Behaltensfrist identisch u. führt daher zu keinen Problemen. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber diese Gesetzeslücke schnell schließen würde.

**Begünstigt ist nach wie vor die Aufnahme natürlicher Personen in ein gewerbliches oder freiberufliches Einzelunternehmen.** Das gilt auch, wenn **Beteiligungen an Personengesellschaften nur teilweise übertragen werden.**

Ein prozentualer Mindestanteil ist nicht erforderlich. Der Aufnehmende kann nach obigen Grundsätzen wesentliche Betriebsgrundlagen nicht in den gemeinschaftlichen Betrieb einbringen, muss sie aber dann entgeltlich oder unentgeltlich als SBV dem Rechtsträger des Betriebs zur betrieblichen Nutzung überlassen, damit die Aufnahme begünstigt ist.

### Beispiel 18

*Der Chirurg Dr. Reich betreibt in einem von ihm erstellten Gebäude eine gutgehende private Klinik, die infolge des langjährigen hohen Ertrags gegenwärtig einen gemeinen Wert von 10 Mio. € hat. Das speziell ausgebaute Klinikgebäude ist als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren. Da seine Kinder die Klinik nicht weiterführen wollen (können), nimmt Reich seinen Oberarzt Dr. Arm unentgeltlich in seinen Klinikbetrieb mit einem Gewinn- und Vermögensanteil von 50 % auf, der künftig in der Rechtsform der BGB – Gesellschaft betrieben wird. Das Klinikgebäude bringt er in die Gesellschaft nicht ein, sondern vermietet es an die GdB R Das Klinikgebäude ist daher künftig SBV des Reich.*

*Die Schenkung erfolgt ertragsteuerlich zu Buchwerten; erbschaftsteuerlich ist sie gem. §§ 13 a u. b, 19 a ErbStG n. F. begünstigt. Soweit das begünstigte Unternehmensvermögen der Erbschaftsteuer unterliegt, führt der Entlastungsbetrag nach § 19 a ErbStG n. F., der nun zu 100 % gewährt wird, dazu, dass jetzt insoweit bei Dr. Arm der Erbschaftsteuersatz der Steuerklasse I zur Anwendung kommt.*

Erben alle Miterben auf Grund **einfacher Nachfolgeklausel** eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, wird ihnen das Betriebsvermögen und die Steuerbefreiung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. erbanteilig bis zur Erbaueinandersetzung zugerechnet. Dies gilt an sich auch bei der qualifizierten Nachfolgeklausel, die auf Grund des Gesellschaftsvertrags die Folge hat, dass nur ein oder auch einige Erben die Gesellschafterstellung erlangen. Der automatische Übergang der Beteiligung auf die qualifizierten Nachfolger wird erbschaftsteuerlich - wie dargelegt - als vorweggenommene Erbaueinandersetzung behandelt<sup>36</sup>.

Ist im Gesellschaftsvertrag eine **Fortsetzungsklausel** vereinbart, wird beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt. Das anteilige Gesellschaftsvermögen wächst automatisch nach § 738 Abs. 1 BGB den übrigen (oder auch einem bestimmten) Gesellschaftern an. In den Nachlass fällt nur der Abfindungsanspruch des oder der Erben. Als Privatvermögen ist dieser nicht begünstigt. Gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt diese Anwachsung als steuerpflichtige Schenkung auf den Todesfall. Bereichert sind der oder die verbleibenden Gesellschafter nur in Höhe des Unterschieds des gemeinen Werts der angewachsenen Beteiligung und des Abfindungsguthabens. Der Erwerb durch Anwachsung ist begünstigt, da die verbleibenden Gesellschafter die betriebliche Beteiligung erwerben und den Betrieb fortführen. Die Abfindung der Erben ist Privatvermögen und daher nach §§ 13 a, b ErbStG n. F. nicht steuerbefreit.<sup>37</sup>

Personengesellschaften, die nicht gewerblich oder freiberuflich tätig sind, werden nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. nicht be-

günstigt, da sie ertragsteuerlich und damit auch erbschaftsteuerlich kein Betriebsvermögen haben. Dazu rechnen vor allem Grundstücksgesellschaften und sonstige nur vermögensverwaltende Gesellschaften. Gewerblich geprägte Personengesellschaften wie die GmbH u. Co. KG haben dagegen kraft Rechtsform Betriebsvermögen und sind deshalb dem Grunde nach auch jetzt noch begünstigt. Da sie aber als Grundstücksgesellschaften vorwiegend vermietend tätig sind, scheidet die Begünstigung daran, dass sie überwiegend Verwaltungsvermögen besitzen und deshalb den Verwaltungsvermögenstest nicht bestehen. Die Begünstigung geht aber nicht verloren, wenn es sich, wie oben dargelegt, beim Grundbesitz zugleich um Sonderbetriebsvermögen einer begünstigten Personengesellschaft handelt. Die Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte und Bauten rechnen deshalb auch in diesen Fällen nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen.

Begünstigt dem Grunde nach sind auch Einzelunternehmen oder (Anteile an) Personengesellschaften, die Besitzunternehmen im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** sind. Bei dieser von der Rechtsprechung geschaffenen Rechtsfigur geht es darum, dass ein Unternehmen (Besitzunternehmen) an ein anderes rechtlich selbständiges Unternehmen (Betriebsunternehmen) Wirtschaftsgüter vermietet oder verpachtet und dies bei Vorliegen besonderer Umstände nicht mehr als Vermögensverwaltung, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen wird. Verlangt werden eine sachliche und eine persönliche Verflechtung, damit die dahinter stehenden Personen einen „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“ entfalten.

Die Besitzgesellschaft kann jede Rechtsform haben. Die Besitzgesellschaft muss mindestens eine wesentliche (materielle oder immaterielle) Betriebsgrundlage dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen. Sehr häufig handelt es sich um Grundstücke und Gebäude; es kann aber auch ein Patentrecht sein. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die Personen, die das Besitzunternehmen beherrschen, ihren Willen auch in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können. Bei einer Beteiligungsidentität, wenn also die gleichen Personen an beiden Unternehmen im gleichen Verhältnis beteiligt sind, ist dies am klarsten. Es genügt auch sog. Beherrschungsidentität, dh. wenn eine Person oder Personengruppe (z.B. Ehegatten) in beiden Unternehmen auf gesellschaftsrechtlicher oder vertraglicher Grundlage ihren geschäftlichen Willen durchsetzen kann. Das ist der Fall, wenn diese Person oder Personengruppe über die (einfache) Mehrheit der Stimmrechte verfügt.

Diese Grundsätze haben den Gesetzgeber auch bewogen, Grundstücke, Erbbaurechte und Bauten, die im Rahmen der Betriebsaufspaltung der Betriebsgesellschaft überlassen werden gem. § 13 b Abs. 2 Nr. 1 a ErbStG n. F. nicht als schädliches Verwaltungsvermögen anzusehen.

### Beispiel 19

*E ist zu 70 % an der X-GmbH u. Co. KG (Besitzgesellschaft) und zu 60 % an der B – GmbH. (Betriebsgesellschaft) beteiligt. Die X – GmbH u. Co. vermietet wichtige Produktionshallen an die B – GmbH, die sie im vollem Umfang zu eigenen Betriebszwecken nutzt.*

*E verstirbt 2009. Alleinerbe ist seine Tochter T.*

*Sowohl der Anteil des E an der Besitz- als auch an der Betriebsgesellschaft ist gem. §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigt. Die Produktionshalle wird gem. § 13 b Abs. 2 Satz 2*

<sup>36</sup> Vgl. oben Abschn. 4.2. und Beispiel 6

<sup>37</sup> Vgl. oben Abschn. 4.2. und Beispiel 7

*Nr. 1 Satz 2 Lit. a ErbStG n.. F. nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen sondern zum Produktivvermögen gerechnet, da die Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt.*

Wichtig ist m.E., dass bei Schenkungen des beherrschenden Unternehmens auch dann die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. verloren geht, wenn zwar alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens oder der Beteiligung an der Personengesellschaft mit übertragen werden, aber nicht die Anteile an der Kapitalgesellschaft bzw. nicht in genügendem Umfang, so dass die personelle und/oder sachliche Verflechtung nicht mehr gegeben ist. Damit ist das geschenkte Vermögen beim Erwerber nicht mehr ertragsteuerliches und erbschaftsteuerliches Betriebsvermögen und deshalb nicht mehr begünstigt. Der Wegfall des Tatbestands der Betriebsaufspaltung führt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sowohl bei personeller wie auch sachlicher Entflechtung ertragsteuerlich grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG des Besitzunternehmens mit voller Gewinnrealisierung einschließlich der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft. Der Gewinn ist dann zwar nach §§ 16 Abs.3, 34 EStG begünstigt. Dies ist aber nur dann bedeutsam, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder berufsunfähig ist.

In Erbfällen wird beim einheitlichen Übergang des Vermögens der Besitzgesellschaft in der Form des Einzelunternehmens oder als Beteiligung an einer Personalgesellschaft und der Anteile an der Kapitalgesellschaft auf den oder die Erben die Betriebsaufspaltung fortgeführt. Die Erben erlangen daher den Betrieb oder Mitunternehmeranteil weiterhin als ganze wirtschaftliche Einheiten und als gewerbliches Betriebsvermögen und damit begünstigt. Vermacht aber der Erblasser die Anteile an der Kapitalgesellschaft Dritten, die nicht Erben sind, treten die vorgeannten schädlichen Folgen schon beim Erbfall ein, spätestens aber mit der Erfüllung dieses Sachvermögens.

Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ist – wie schon bisher bei § 13 a ErbStG a.F. – grundsätzlich nicht begünstigt. Wie vorstehend ausgeführt, ist dies der Fall, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder Dritten überträgt. Schädlich ist schon der Zurückbehalt eines funktional wichtigen Gegenstandes. Der Schenker übergibt dann nur einzelne Wirtschaftsgüter und keine ganze Betriebseinheit. Einzelne Wirtschaftsgüter können ausnahmsweise dann begünstigt übertragen werden, wenn diese zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören und zusammen mit dem Geschäftsanteil übertragen werden.

Wie oben näher dargestellt hat jedoch der I. Senat des BFH am 25.11.2009 (BStBl II 2010, S.471) entschieden, dass eine Ausgliederung eines betriebswesentlichen Grundstücks aus dem SBV einer Personengesellschaft in eine andere GmbH u. Co KG des Gesellschafters, die nach § 6 Abs.5 EStG zu Buchwerten zu geschehen hat, kurz vor der Schenkung seines Mitunternehmeranteils für die nachfolgende Schenkung des Anteils nicht zum Wegfall der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG führe. Diese Entscheidung ist schon innerhalb des BFH umstritten. Es ist zudem völlig offen, welche Auswirkungen dieses Urteil auf die Steuerverschonung nach den §§ 13 a u. 13 b ErbStG hat.

Ich darf noch darauf hinweisen, dass ertragsteuerlich die Schenkung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter grundsätzlich eine voll steuerpflichtige Entnahme darstellt. Die

Überführung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen ist aber gem. § 6 Abs. 5 S. 1 u. 2 EStG steuerfrei, da kein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Jedoch können, was für Schenkungen bedeutsam ist, neuerdings einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter bzw. Quoten am Gesamthandsvermögen im Rahmen von Mitunternehmerschaften auf andere Mitunternehmer zum Buchwert unentgeltlich übertragen werden, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vorliegen. Allerdings muss dann der Erwerber gewisse Behaltensfristen einhalten.

Der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem Betrieb gehören, ist unabhängig von einer Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers begünstigt. Allerdings erhöhen diese Anteile die Quote des Verwaltungsvermögens, wenn der Erblasser oder Schenker als Träger des Betriebsvermögens nur mit 25 % oder weniger am Nennkapital der Gesellschaft unmittelbar beteiligt war. Durch entsprechende Poolvereinbarung des Erblassers oder Schenkers rechnen auch kleinere Anteile nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Eine Beteiligung von mehr als 25 % ist darüber hinaus auch außerhalb des Betriebsvermögens begünstigt und zählt daher schon deshalb zum Produktivvermögen.

Als Folge der EUGH – Rechtsprechung ist jetzt auch ausländisches Betriebsvermögen dem Grunde nach erbschaftsteuerlich begünstigt, das der Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR dient (§ 13 b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n. F.). Damit ist die Übertragung direkt gehaltener Anteile an EU – oder EWR-Personengesellschaften oder Einzelunternehmen grundsätzlich steuerbefreit. Nicht begünstigt ist aber der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten.

Wird lediglich ein **Nießbrauch** an einer betrieblichen Einheit dem Beschenkten zugewandt, oder einem Vermächtnisnehmer ein Nießbrauch an einem Betrieb eingeräumt, so kommt hier eine Begünstigung nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG nicht in Betracht. Bei diesen Erwerbsgegenständen handelt es sich um nicht begünstigtes Betriebsvermögen.

### 7.2.2. Die Steuerbegünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften<sup>38</sup>

Dem Grunde nach begünstigt ist die Übertragung direkt gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG, KGaA), die einerseits im Übertragungszeitpunkt ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland oder in der EU/EWR haben, und andererseits bei denen der Schenker oder Erblasser im Zeitpunkt der Besteuerung zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung) (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG n. F.). Die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Drittländern sind nicht begünstigt. Auch in diesen Fällen ist zu beachten, dass der ganze Vermögensanfall wegen unbeschränkter Steuerpflicht nach § 2 ErbStG der deutschen Besteuerung unterliegt, auch wenn das Vermögen sich in einem Drittland befindet. Unbeschränkte Steuerpflicht liegt nach dieser Vorschrift vor, wenn entweder der Erblasser oder der Erbe Inländereigenschaft hat. Mit wenigen Ländern hat zwar die Bundesrepublik bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Fehlt es an einem

<sup>38</sup> ErbSt.-Erl. Abschn. 21 (BStBl. I 09, 732), Jordan in Völkler/Weinmann/Jordan, Erbschaft und Schenkungsteuer 3. Aufl. 2009, S. 55 ff., Zipfel, Ernst und Young GmbH / BDI, Rz. 440 ff.

solchen Abkommen zur Erbschaftsteuer, eröffnet § 21 ErbStG die Möglichkeit der Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer. Auf Antrag wird die im Ausland festgesetzte und entrichtete Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet, als das Auslandsvermögen auch der Besteuerung im Inland unterliegt. Eine hohe Erbschaftsteuer im Ausland kann die Besteuerung von Inlandsvermögen nicht mindern.

In diesem Zusammenhang darf ich noch darauf hinweisen, dass auch bei der Erbschaftsteuer die Vorschriften des EG-Vertrags beachtet werden müssen. Der EUGH greift über das Instrument der Grundfreiheiten (hier insbesondere der Freizügigkeit und der Kapitalverkehrsfreiheit) nicht nur in das Ertragssteuersystem sondern auch in das Erbschaftsteuerrecht der Mitgliedschaftsstaaten ein. In seiner Rechtsprechung hebt er vor allem hervor, dass nationale Steuervorbehalte nicht zu einer verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit führen dürfen. Auf Ersuchen des BFH hat der EUGH mit Urteil vom 17.1.2008 festgestellt, dass die im deutschen Recht vorgesehene Beschränkung der niedrigen Bewertung und der steuerlichen Entlastung auf inländisches Vermögen gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Schon vor Inkrafttreten des ErbStRG hat die Verwaltung dieses Urteil für anwendbar erklärt, und der BFH am 1.7.2008 entschieden, dass ein Grundstück in Österreich nach den Regeln der Bedarfsbewertung (§§ 138 ff. BewG a.F.) zu bewerten ist (vgl. ZEV 2008, 549). Mit Urteil vom 2.10.2008 (vgl. IStR 2008, 773) hat der EuGH auf Vorlage des FG Hamburg gleichfalls entschieden, dass die unterschiedliche Bewertung von Beteiligungen an inländischen und ausländischen Personengesellschaften europarechtswidrig ist. Europarechtliche Bedenken bestehen überdies bei manchen Bestimmungen des deutschen Erbschaftsteuerrechts (vgl. z.B. Wachter DStR 2004, 540). So ist beim EUGH die Frage anhängig, ob die fehlende Steueranrechnung bei Bankguthaben in Spanien europarechtskonform ist (BFH-Beschluss vom 16.1.2008, BStBl II 2008, 623).

Diese Rechtslage hat bei der Reform der Erbschaftsteuer durch das ErbStRG den Gesetzgeber bewogen, dass die Verschonungsregeln nach §§ 13 a – 13 c ErbStG nicht nur für begünstigtes Vermögen im Inland, sondern auch für entsprechendes Vermögen in den Mitgliedstaaten der EU oder in einem Staat des EWR gelten.

Die wichtigste Voraussetzung für die grundsätzliche Begünstigung ist die **Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers**. Es muss, wie beim alten § 13 a ErbStG, eine Mindestbeteiligung am Nennkapital gegeben sein. Nennkapital ist bei der GmbH der Nennbetrag des Stammkapitals, bei der AG der Nennbetrag des Grundkapitals. Soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindert sie das Nennkapital der Gesellschaft. Dies führt zur entsprechenden Erhöhung der Quoten der Gesellschafter. Unterbeteiligungen oder über eine andere Kapital- oder Personengesellschaft gehaltene mittelbare Beteiligung sind selbst nicht begünstigt und werden der unmittelbaren Beteiligung nicht hinzugerechnet.

Der Gesetzgeber will die unternehmerische Tätigkeit der Gesellschafter begünstigen im Gegensatz zur reinen Kapitalanlage. In der Beteiligungsgrenze von 25 % sieht er ein genügendes Indiz für eine solche unternehmerische Mitwirkung. Da auch bei geringeren Quoten eine unternehmerische Mitwirkung gegeben sein kann, hat er die Möglichkeit geschaffen, auch Anteile zu begünstigen, obwohl der Erblasser oder Schenker nicht die Mindestbeteiligung im Besteuerungszeitpunkt erfüllt. Die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers

mit Anteilen anderer Gesellschafter werden zur Quotenermittlung zusammengefasst, wenn der Erblasser oder Schenker mit diesen Gesellschaftern einen sog. Pool vereinbart. Eine solche Vereinbarung ist gegeben, wenn diese Gesellschafter untereinander verpflichtet sind

**1) über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf Poolmitglieder zu übertragen und**

**2) das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben** (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG n. F.).

Die Poolvereinbarung kann im Gesellschaftsvertrag getroffen werden oder sich aus anderen schriftlichen Vereinbarungen ergeben. Sie muss im Zeitpunkt der Besteuerung vorliegen. Der Gesetzeswortlaut ist wahrlich keine gesetzgeberische „Meisterleitung“. Eine befriedigende Auslegung allein aus dem Wortlaut ist nicht möglich. Es ist daher unerlässlich, die Gesetzesbegründung und Sinn und Zweck der Einführung einer solchen Poolvereinbarung zu Rate zu ziehen.

Mit der Einführung einer solchen Vereinbarung zum Zweck der Stimmbindung und zur Einhaltung bestimmter Verfügungsbeschränkungen will der Gesetzgeber vor allem die Familienkapitalgesellschaften begünstigen, die bislang den Kern des Mittelstandes bilden. Deren Anteile würden vielfach über mehrere Generationen hinweg weitergegeben, was die Folge habe, dass die Familiengeschafter häufig nicht mehr die Mindestquote erreichten. In den meisten Familienkapitalgesellschaften hätten die Gründer oder deren Nachfolger häufig dafür gesorgt, dass die Anteile nicht beliebig veräußert werden können und der bestimmende Einfluss der Familie erhalten bliebe. Deren Unternehmensgrundsätze und unternehmerische Praxis bildeten ein deutliches Gegengewicht zur Publikumsgesellschaften und erzielten weit mehr Beschäftigungswirkung. Dies rechtfertige, solche Anteile in die Verschonungsregelung einzubeziehen.

Bis vor wenigen Wochen hat die Finanzverwaltung im ErbSt.-Erläss Abschn. 21, Abs. 4 (BStBl I 09, 732) nur zur einheitlichen Stimmrechtsausübung Stellung genommen. Diese bedeute, dass die Einflussnahme einzelner Gesellschafter zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten müsse. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann dies auf verschiedene Weise geschehen. Es kann von den Poolgesellschaftern zur einheitlichen Stimmrechtsabgabe ein Sprecher oder ein Gremium bestellt sein. Die anderen Gesellschafter verzichten zugunsten der Poolgemeinschaft auf ihr Stimmrecht. Maßgebend ist die gegenseitige Verpflichtung. Eine tatsächliche einheitlich Stimmrechtsabgabe ist zwar nötig, genügt aber nicht. Es ist aber nicht erforderlich, dass die Stimmrechtsausübung allein durch Gesellschafter (z.B. Familienmitglieder) erfolgt. Es können auch andere Gesellschafter oder Rechtsnachfolger in eine schon früher vereinbarte Poolgemeinschaft eintreten, wenn sie die entsprechenden gegenseitigen Verpflichtungen übernehmen. Der Pool kann sogar von allen Gesellschaftern vereinbart werden. Auch dann sei eine einheitliche Stimmrechtsausübung möglich, obwohl es keinen nicht gebundenen Gesellschafter gibt. Damit kann bei einer Zweimanngesellschaft auch der Minderheitsgesellschafter, der bspw. nur mit 10 % beteiligt ist, begünstigt sein. Allerdings ist auch in diesen Fällen eine einheitliche Stimmrechtsausübung zwingend.

Die vielfach erörterte Frage, ob die Voraussetzungen des Stimmrechtsbindungsvertrags auch durch die Gründung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (z.B. einer GdBR), die die Anteile im Gesamthandsvermögen hält, erreicht werden kann, dürfte sich durch Abschn. 21 Abs. 2

S. 3 des Erlasses (BStBl. I 09 732) erledigt haben. Hier wird ausdrücklich erwähnt, dass über eine Personengesellschaft gehaltene mittelbare Beteiligungen nicht begünstigt sind.

In der Poolvereinbarung muss neben der Verpflichtung zur einheitlichen Stimmrechtsabgabe die Verpflichtung zur entsprechenden Verfügungsbeschränkung vorliegen. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein. Zu der Frage, was unter der Formulierung „...Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen...“ zu verstehen ist, hat sich die Finanzverwaltung bisher vornehm zurückgehalten.

Bei Anwendung dieser Vorschrift genau nach dem Wortlaut wäre ein Erwerb von Todes wegen oder eine Schenkung eines Anteils nur dann nach §§ 13 a, b ErbStG n. F steuerbegünstigt, wenn der Anteil auf einen schon im Besteuerungszeitpunkt vorhandenen Gesellschafter, der Poolmitglied ist, überginge.

### Beispiel 20

*Gesellschafter der X-GmbH sind die Brüder A und B und ihre Vetter C, D und E, jeder zu 20 %. A schenkt 2009 seinem Sohn S seinen Anteil. Die GmbH hat über 90 % Produktivvermögen und einen gemeinen Wert von 50 Mio. €, weshalb der gemeine Wert des Gesellschaftsanteils des A 10 Mio. € beträgt.*

*Die beiden Brüder A und B hatten sich schon früher vertraglich zur einheitlichen Stimmrechtsausübung und dazu gegenseitig verpflichtet, ihre Anteile nur an eines ihrer Kinder zu übertragen oder zu vererben. Die gegenseitige Verpflichtung der Brüder, auch bei sonstigen Verfügungen über ihre Anteile einheitlich zu verfahren, genügt den gesetzlichen Anforderungen zur Steuerbegünstigung nicht.*

*Bei direkter Anwendung des Wortlauts wäre der Erwerb von Todes wegen des S voll steuerpflichtig und mit einer Erbschaftsteuer von 30 % belastet. Der A war nur zu 20 % beteiligt. Die Abtretungsvereinbarung der Brüder wäre mangelhaft, da nur ein Erwerb der übrigen Gesellschafter begünstigt wäre. Dieser Mangel käme voll zur Wirkung, da die Poolvereinbarung, auch bei sonstigen Verfügungen über die Anteile einheitlich zu handeln, nicht ganz dem Gesetz entspricht. Es wäre nur eine Vererbung an den Bruder B begünstigt*

Dieses Beispiel macht deutlich, dass mit der Formulierung „oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegenden Anteilseigner zu übertragen“ nicht nur bisherige Gesellschafter begünstigt sein können. Dies wäre sinnwidrig und würde dem Gesetzeszweck völlig widersprechen. Es würde dazu führen, dass die Zahl der Gesellschafter laufend schrumpfen würde. Es bliebe nur der Ausweg über Schenkungen. Zunächst müsste nur ein Minianteil steuerpflichtig geschenkt werden. Anschließend müsste der Erwerber dem Pool beitreten. Dann könnte der größere Anteil begünstigt geschenkt oder auch vererbt werden. Häufig wäre dies gesellschaftsrechtlich nicht zulässig. Es ist deshalb geradezu geboten, den Begriff „Anteilseigner“ erweiternd auch auf „werdende Anteilseigner“ auszudehnen. Dies hat zur Folge, dass auch eine Übertragung auf Dritte z.B. Kinder, die zuvor nicht Gesellschafter sind, steuerbegünstigt möglich ist.

Es muss zwar dann auch das weitere Erfordernis erfüllt werden, dass der unentgeltliche Erwerber Poolmitglied ist. Wie

beim Begriff Anteilseigner, muss es m.E. genügen, dass es sich um ein werdendes Poolmitglied handeln, d.h. dass der Erbe oder Beschenkte sofort nach dem Erwerb dem Pool seines Rechtsvorgängers beitrifft.

Bedeutsam ist, dass neben der besprochenen Verpflichtung zur Übertragung nur auf Anteilseigner, die schon Poolmitglieder sind, es für eine solche Poolvereinbarung alternativ auch genügt, wenn im Vertrag sich die Poolmitglieder verpflichten, „über ihren Anteil nur einheitlich zu verfügen“. Unter Verfügung ist ein Rechtsgeschäft zu verstehen, das unmittelbar darauf gerichtet ist, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben. Eine Verfügung über einen Anteil umfasst deshalb insbesondere die Übertragung der Beteiligung. Aber auch die Bestellung eines Nießbrauchs oder die Anteilsverpfändung sind Verfügungen. Heißt das nun, dass auch eine Schenkung begünstigt an Dritte erfolgen kann, die nicht Mitglieder des Pools sind und auch nicht werden, wenn die Übertragung von allen Poolmitgliedern „einheitlich“ erfolgt. Müssen die Schenkungen zeitgleich und womöglich nur an einen Erwerber durchgeführt werden?

Auch hier muss m.E. der Grundsatz gelten, dass im Wege der teleologischen Auslegung solche Übertragungen zulässig sind, die dem Gesetzeszweck entsprechen. Der Gesetzgeber will mit dieser Vorschrift den bestimmenden Einfluss von familienfremden Dritten auf die Gesellschaft verhindern (S. 59 der Gesetzesbegründung). Dass die Schenkungen gleichzeitig durchzuführen sind oder gar nur an einen Erwerber erfolgen müssen, ist im Hinblick auf diesen Zweck widersinnig. Vielmehr würde es diesem Ziel entsprechen, wenn man es genügen lassen würde, dass für Übertragungen der Anteile und zur Begründung eines Nießbrauchs daran, die Zustimmung der anderen Poolmitglieder genügt.

Schließlich darf ich noch darauf hinweisen, dass der Erbanfall sowohl bei gesetzlicher als auch bei gewillkürter Erbfolge nicht durch Übertragung erfolgt, sondern kraft Gesetzes. Auch liegt diesem Übergang nicht eine rechtsgeschäftliche Verfügung zugrunde. Die letztwilligen Verfügungen bewirken selbst nicht die Erbfolge, sondern entscheiden nur darüber, wer Erbe wird. Zwar müssen Erblasser und Schenker zuvor einen Pool vereinbart haben. Aber die Erbfolge selbst ist kein Fall, der bei wörtlicher Auslegung unter die einheitliche Verfügung oder die entsprechende Übertragung fällt.

**Die Finanzverwaltung hat nun mit gleichlautenden Erlassen der Länder vom 29. Oktober 2010 (BStBl I 10, 1210) auch zu der Voraussetzung der einheitlichen Verfügung oder der ausschließlichen Übertragung auf Poolmitglieder Stellung genommen**, deren Inhalt ich anschließend kurz darlegen darf.

Zunächst bestätigt dieser ErbSt-Erlass, dass nur unmittelbare Anteile am Nennkapital der Kapitalgesellschaft begünstigungsfähig sind, aber keine bloßen Bezugsrechte und dass eigene Anteile der Gesellschaft die Beteiligungsquote der Gesellschafter erhöhen. Die Beschreibung der **einheitlichen Stimmrechtsausübung** wird wortgleich vom ErbSt – Erl vom 25.6.2009 Abschn. 21 Abs. 4 übernommen. Zusätzlich wird allerdings ausgeführt, dass die Finanzverwaltung keine Bedenken hat, die Beschlussfassung der Poolmitglieder zur einheitlichen Stimmrechtsausübung zu der jeweiligen Beschlussfassung in der Sache selbst im Rahmen einer zeitgleichen Gesellschafterversammlung voranzustellen.

Das Erfordernis der einheitlichen Verfügung wird aber jetzt Absatz 4 des Erlasses wie folgt definiert: „Verfügung im Sinne

des Absatzes 3 Satz 3 Nr. 1 ist die Übertragung des Eigentums an einem Anteil. Eine **einheitliche Verfügung** setzt voraus, dass in der Poolvereinbarung für die Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln hinsichtlich der gepoolten Anteile festgelegt sind. Daraus muss sich ergeben, dass die Anteile nur an einen bestimmten Personenkreis, z.B. Familienmitglieder oder an einen Familienstamm, übertragen werden oder dass eine Übertragung der Zustimmung der Mehrheit der Poolmitglieder bedarf. Es ist nicht erforderlich, dass alle Mitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf dieselbe Person übertragen. Eine Übertragung **ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner** ist auch gegeben, wenn der Erwerber zeitgleich mit der Übertragung der Poolvereinbarung beitreten muss."

Nach diesem Wortlaut ist zwar noch offen, ob die Begünstigung nach §§ 13 a, 13 b ErbStG n. F. auch für Erwerbe von Todes wegen gilt. Wie vorstehend ausgeführt, wäre die Nichtbegünstigung dieser Erwerbe sinn- und verfassungswidrig. Auch erhebt sich jetzt die Frage, ob sich die Mehrheit der Poolmitglieder nach Köpfen oder nach der Mehrheit des Nennkapitals bestimmt. Trotzdem sind jetzt doch erhebliche Fragen geklärt. Es empfiehlt sich deshalb dringend, Poolvereinbarungen, Gesellschaftsverträge und auch letztwillige Verfügungen entsprechend anzupassen oder neu abzuschließen bzw. zu testieren.

Ich darf noch ein mit der Poolvereinbarung zusammenhängendes Körperschaftsteuerliches Problem ansprechen. Nach § 8 c Abs. 1 KStG gehen bislang von der KapG nicht genutzte Verluste anteilig verloren, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungs- oder Stimmrechte auf einen Erwerber (oder diesem nahestehende Person) oder auf eine Gruppe übertragen werden. Werden in diesem Zeitraum mehr als 50 % übertragen, gehen die noch nicht verbrauchten Verluste insgesamt verloren. Dies gilt auch für nach § 8 a Abs. 1 S 3 KStG wegen der sogen. Zinsschranke i.S. des § 4 h EStG von der KapG noch nicht als Betriebsausgabe abgezogene Darlehenszinsen wesentlich beteiligter Gesellschafter und gem. § 10 a GewStG für noch nicht genutzte gewerbsteuerliche Verluste. Soweit diese Verluste oder Zinsen durch stille Reserven des übertragenen Gesellschaftsanteils gedeckt sind, gehen sie dem Erwerber jedoch nicht verloren.

Nach dem im Gesetz verwendeten Wort „übertragen“ fallen unter diese Vorschriften sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe. Außerdem umfassen diese Vorschriften Sachverhalte, die den Übertragungen vergleichbar sind. Die Finanzverwaltung hat allerdings im BMF-Schreiben v. 4.7.2008 Tz..4 (BStBl I 2008 S.736) bestimmt, dass der Erwerb einer natürlichen Person durch Erbfall, durch Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge, soweit letztere unentgeltlich sind, nicht unter diese Bestimmungen fallen und damit die ungenutzten Verluste und Zinsen in diesen Fällen dem unentgeltlichen Erwerber verbleiben. Offen ist aber, ob die im Rahmen einer Poolvereinbarung getroffenen Stimmrechtsübertragungen als vergleichbarer Sachverhalt einen schädlichen Beteiligungserwerb darstellen. Solange die Finanzverwaltung dies nicht klar gestellt hat, sollten die Beteiligten vor Abschluss der Poolvereinbarung eine verbindliche Auskunft einholen, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft über Verlust- und Zinsvorträge verfügt, die nicht durch stille Reserven gedeckt sind.

“Zum Schluss dieses Abschnitts darf ich noch darauf hinweisen, dass durch gleich lautende **Erlasse der Finanzbehörden**

**den der Länder vom 20. Oktober 2010** (BStBl. I 10, 1207) auf Grund der Rechtsprechung des BFH sich **die schenkungsteuerliche Behandlung der Finanzverwaltung bei Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften** zum Teil erheblich **geändert** hat. Es geht hierbei um folgendes Kernproblem. Wenn ein Gesellschafter offen oder verdeckt Einlagen in die Kapitalgesellschaft tätigt, werden die anderen Gesellschafter in Höhe ihrer Anteile mittelbar entreichert, wenn ein Gesellschafter z. B. bei effektiver Kapitalerhöhung des Grund- oder Stammkapitals im Verhältnis zum Wert seiner neuen Beteiligung zu wenig Kapital zuführen muss. Die gleichen Fragen ergeben sich wenn der ausscheidenden Gesellschafter im Verhältnis zum Wert seines Anteils nach dem Gesellschaftsvertrag oder bei der Einziehung seines Anteils eine zu hohe oder – wie in der Regel – zu niedrige Abfindung bekommt. Desgleichen können bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften für die zu übertragende Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft zu hohe oder zu niedrige Beteiligungswerte gewährt werden. In diesen Fällen ist zunächst die Frage zu entscheiden, ob überhaupt steuerbare Schenkungen vorliegen. Wenn ja, muss das Problem gelöst werden, ob die Gesellschaft oder die Gesellschafter be- oder entreichert sind. Es ist nämlich zu beachten, dass die Kapitalgesellschaft auch steuerrechtlich volle Rechtsfähigkeit besitzt. Wird die steuerbare Zuwendung auf die Gesellschaftsebene verlagert, hat dies den Nachteil, dass immer die Steuerklasse III zur Anwendung kommt. Das gilt selbst dann, wenn die Begünstigung nach den §§ 13 a und b ERBStG n. F. Platz greift. Die beim Grundmodell zu versteuernden 15% unterliegen der Steuerklasse III. M. E. wäre es richtig, in all diesen Fällen eine steuerbare Zuwendung zwischen den Gesellschaftern anzunehmen. Die Gesellschafter und nicht die Kapitalgesellschaft sind letztlich be- oder entreichert. Dies entspricht auch dem Rechtsgefühl des Steuerbürgers. Der BFH und die Verwaltung verfolgen aber keine einheitliche Linie.

Nach den neu gefassten **R 18 ErbStR** und **H 18 ErbStH** gilt jetzt unter anderem Folgendes:

Bei **offenen oder verdeckten Einlagen** eines Gesellschafters sind die entsprechenden Werterhöhungen der Beteiligungen der anderen Gesellschafter **nicht schenkungssteuerpflichtig**. Bei solchen **disquotalen Einlagen** ist die schlichte Werterhöhung im Vermögen der Mitgesellschafter nach dem BFH eine reine Reflexwirkung, die sich aus der Disposition eines anderen ergibt. Werden aber kurz danach diese Einlagen entsprechend anteilig an die anderen Gesellschafter ausgeschüttet, sind diese Ausschüttungsbeträge an die anderen Gesellschafter steuerpflichtige Schenkungen der Einlegenden an diese Gesellschafter. Bringt dagegen bei der **Gründung** einer Kapitalgesellschaft ein Gesellschafter im Verhältnis zu seiner erworbenen Beteiligung mehr Kapital ein, sind die anderen Gesellschafter im Hinblick auf das Mehr anteilig bereichert, was **schenkungsteuerpflichtig** ist. Bei der Gründung wird also vom BFH keine bloße Reflexwirkung auf die anderen Gesellschafter angenommen.

Dagegen kann die Kapitalerhöhung gegen Einlagen (**sog. effektive Kapitalerhöhung**) **schenkungsteuerlich** im Verhältnis zum Mitgesellschafter **relevant** sein. Der Erlass ist allerdings hier nicht eindeutig. Beim Erwerb von neuen Anteilen im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen im Verhältnis zum Wert des neuen Anteils zu hohe oder zu niedrige Einlagen (bzw. Aufgelder) widersprechen sich m. E. die Ausführungen im Erlass. Die Bereicherung der anderen Gesellschafter bei einer zu hohen Einlage soll nicht steuerbar sein. Dagegen soll

die Bereicherung des neu eintretenden Gesellschafters gegen eine zu geringe Einlage im Verhältnis zum Altgesellschafter der Schenkungsteuer unterliegen.

**Erwirbt eine Kapitalgesellschaft entgeltlich eigene Anteile** zu einem Preis, der unter dem gemeinen Wert der Anteile liegt, ergibt sich eine Bereicherung der Gesellschaft zu Lasten des Ausscheidenden, die nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtig ist. Übersteigt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt den gemeinen Werts der Anteile, unterliegt dies nach Gesellschafter der Schenkungsteuer.

Wird ein **Anteil einer GmbH gem. § 34 GmbHG eingezogen**, geht er durch die Einziehung unter. Der Gesellschafter scheidet aus der Gesellschaft aus. Erfolgt die Einziehung gegen eine den gemeinen Wert des Anteils nicht deckende Abfindung, erhöht diese Wertdifferenz den Wert der verbleibenden Gesellschafter gem. § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG.

Werden bei **Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften** von der übernehmenden Gesellschaft für die übertragende Gesellschaft, bemessen nach ihrem gemeinen Wert, zu viel oder zu wenig Beteiligungsrechte gewährt, liegt in Höhe der Wertdifferenz eine steuerbare Zuwendung entweder von den Gesellschaftern der übernehmenden an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft oder eine steuerbare Schenkung von den Gesellschaftern der übertragenden an die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft vor.

Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf **Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahe stehenden Person überhöhte Vergütungen** und ist diese Unausgewogenheit den Organen der Gesellschaft bekannt, liegt nach BFH BStBl II 08, 258 eine steuerbare **gemischte Schenkung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahe stehenden Person vor**. Zahlt eine Kapitalgesellschaft **einem Gesellschafter überhöhte Vergütungen, führt das über das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligung hinaus Verteilte zu einer steuerbaren Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft**.

#### Beispiel 20a

*A und B sind je zur Hälfte Gesellschafter der X-GmbH. A erhält mit Zustimmung des B einen Porsche zu einem um 100 000 € zu niedrigen Kaufpreis. In Höhe von 50 000 € liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A vor.*

### 7.2.3. Die grundsätzliche Steuerbegünstigung des luf Vermögens

Dem Grunde nach ist gem. § 13 b Abs. 1 Nr. I ErbStG n. F. der Erwerb des Wirtschaftsteils von luf Vermögen begünstigt, sei es in der Form von ganzen Einzelbetrieben oder von Anteilen an Personengesellschaften im Inland oder EU- oder EWR-Staaten. Voraussetzung ist, dass der Erwerber den Bauernhof bzw. die Beteiligung daran als Land- oder Forstwirtschaft weiterführt. Der Betrieb der LuF setzt weder eine Mindestgröße noch einen vollen luf Besitz mit Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln voraus. Begünstigt sind hauptberufliche und nebenberufliche Landwirte und darüber hinaus jede vom Eigentümer luf genutzte Fläche, auch wenn sie Bauerwartungsland oder sogar Bauland ist (§ 13 b Abs. I Nr. I ErbStG n. F.). Darüber hinaus sind im Gegensatz zum Betriebsvermögen

auch bis zu 15 Jahre verpachtete luf genutzte Flächen steuerbegünstigt. Diese rechnen zudem gem. § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Lit. e ErbStG n. F. generell – trotz Nutzungsüberlassung an Dritte – nicht zum Verwaltungsvermögen.

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, ob eigen genutzt oder Dritten zur Nutzung überlassen, sind also in außerordentlichem Masse begünstigt. Sie werden nicht nur mit dem sehr geringen Fortführungswert bewertet, der allerdings fast ausnahmslos als Mindestwert nach § 164 BewG n. F. zu ermitteln ist, sondern sind auch nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. steuerverschont. Lediglich die sogen. Stückländereien werden zwar gem. § 162 Abs. 2 BewG n. F. auch mit dem Mindestwert nach § 164 BewG bewertet, sind aber nicht steuerbegünstigt. Stückländereien sind nach § 167 Abs. 7 BewG n. F. einzelne luf. genutzte Flächen, bei denen der Eigentümer entweder kein Wirtschaftsgebäude oder keine sonstigen Betriebsmittel (z.B. Vieh oder einen Schlepper) hat, und die Grundstücke für mindestens 15 Jahre einem anderen Betrieb der LuF. zu dienen bestimmt sind. Es handelt sich also um solche Grundstücke, die im Besteuerungszeitpunkt zu mindestens 15 Jahre fest an Dritte verpachtet sind. Verpachtungen von landwirtschaftlichen Betrieben im Ganzen sind nicht davon berührt, da noch Wirtschaftsgebäude vorhanden sind die dem Verpächter gehören.

Bei Verpachtungen einzelner landwirtschaftlich genutzter Grundstücke sollte darauf geachtet werden, dass die Pacht-dauer nicht länger als 15 Jahre beträgt, vor allem wenn es sich um werthaltige Flächen wie Bauerwartungsland handelt.

Zum begünstigten Wirtschaftsteil gehören auch neben dem Grund und Boden als Besatzkapital die Wirtschaftsgebäude, der normale Viehbestand, landwirtschaftliche Geräte, stehende Betriebsmittel usw. Geschäftsguthaben, Wertpapiere und Beteiligungen sind nach § 158 Abs. 4 Nr. 3 BewG n. F. kein luf Vermögen und daher auch nicht steuerbegünstigt. Gebäude und Gebäudeteile, die dem Inhaber eines luf. Betriebs und den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen zu Wohnzwecken dienen, sind dem nicht begünstigten Wohnteil zuzurechnen. Dieser wird aber in aller Regel schon nach § 13 Abs. 4 Lit. b u. c ErbStG n. F. als Familienheim steuerbefreit sein.

Zu beachten ist jedoch, dass die Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft vorrangig zu beachten ist. Gibt bei einem einheitlichen Betrieb nicht mehr die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit das Gepräge, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Das Vermögen ist gewerbliches Betriebsvermögen. Die Dritten überlassenen Grundstücke sind Verwaltungsvermögen, auch wenn sie luf. genutzt werden. Im einzelnen darf ich auf die EStR 2005 R 15 . 5 hinweisen. Grundstücke, die Kapitalgesellschaften gehören, sind Betriebsvermögen, auch wenn sie luf. genutzt werden.

### 7.3. Das Verwaltungsvermögen und der Verwaltungsvermögenstest<sup>39</sup>

#### 7.3.1. Grundsätzliches

Es ist mit die bedeutsamste Änderung der Erbschaftsteuerreform, dass künftig nur noch die überwiegend produktiven Betriebe nach §§ 13 a u. b, 19 a ErbStG n. F. begün-

<sup>39</sup> ErbSt.-Erl. Abschn. 24 – 34 (BStBl I 09, 733 – 738), Zipfel, Ernst und Young GmbH / BDI, Die Erbschaftsteuerreform, Rz.452 ff.

<sup>40</sup> ErbSt.-Erl. Abschn. 23 (BStBl I 09, 733)

<sup>41</sup> Zipfel, Ernst und Young GmbH / BDI, Die Erbschaftsteuerreform Rz. 463 ff.

stigt sind und nicht mehr die vorwiegend vermögensverwaltenden Rechtsträger. Bislang musste man auch bei reiner Vermögensverwaltung nur in das Rechtskleid einer gewerblich geprägten Personengesellschaft schlüpfen, um die Segnungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG a.F. zu erlangen, da es bei dieser Begünstigung nicht auf die Art der Tätigkeit, sondern nur auf die Rechtsform bzw. die steuerlich gewerbliche Tätigkeit ankam. Die goldenen Zeiten der vermögensverwaltenden GmbH u. Co. KG sind damit vorbei. Zwar darf nicht verkannt werden, dass mit der gewerblichen Prägung die Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die Tätigkeit der Gesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb „gilt“, und die Gesellschafter deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Dies ist aber mit der bitteren Pille verbunden, dass die eingebrachten Wirtschaftsgüter und auch die des Sonderbetriebsvermögens bei Betriebsveräußerungen, Betriebsaufgabe oder auch bei Veräußerungen einzelner Wirtschaftsgüter oder bei Entnahmen hinsichtlich ihrer (auch nur inflationsbedingten) Wertsteigerung der Einkommensteuer zeitlich unbeschränkt unterliegen. Es ist trotzdem zu begrüßen, dass die überwiegend nur anlegenden tätigen GmbH u. Co KG nun nicht mehr erbschaftsteuerlich verschont werden.

Je nachdem, ob die Regelverschonung (85 %) oder das Optionsmodell (100 %) gewählt wird, darf das Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum gemeinen Werte der betrieblichen Einheit bei der Regelverschonung höchstens 50 % und bei der Verschonungsoption höchstens 10 % im Besteuerungszeitpunkt betragen. Wie oben erwähnt, ist das „junge Verwaltungsvermögen“, das dem Betrieb zu diesem Zeitpunkt weniger als 2 Jahre zuzurechnen ist, bei beiden Verschonungsarten nicht begünstigt.

Der Verwaltungsvermögenstest gilt rechtsformunabhängig sowohl bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften und beim luf Vermögen. Die Quote des Verwaltungsvermögens ist jeweils für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. Werden also gleichzeitig mehrere begünstigte „Einheiten“ geschenkt oder vererbt (z. B. ein Betrieb, ein Anteil an einer Personengesellschaft mit dem Gesellschafter gehörenden Sonderbetriebsvermögen und eine im Privatvermögen gehaltene 40 % ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft), erfolgt der Test gesondert für jede begünstigte Beteiligung. Das gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Betriebsvermögen gehalten werden. Auch Tochterkapital- oder Tochterpersonengesellschaften stellen gesonderte wirtschaftliche Einheiten dar, und werden für sich dem Verwaltungsvermögenstest unterworfen. Auch bei ihnen gilt das Alles oder Nichts Prinzip. Erfüllen sie den Test, rechnet ihr Vermögen voll zum begünstigten Vermögen. Erfüllen sie den Test nicht, wird ihr Vermögen voll dem Verwaltungsvermögen zugerechnet.

Der Umfang des in den Test einzubeziehenden Vermögens unterscheidet sich je nach der übertragenen Vermögenseinheit:

- a) Bei der Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft muss das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft in die Überprüfung einbezogen werden, und zwar unabhängig davon, wie hoch der übertragene Anteil ist.
- b) Bei der Übertragung eines Teilbetriebs muss lediglich das Betriebsvermögen dieses Teilbetriebs dem Test unterworfen werden.
- c) Bei der Übertragung des Anteils an einer Personengesell-

schaft muss der Test für den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen zuzüglich des mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens erfolgen. Rechnerisch muss die Summe des Verwaltungsvermögens im Sonderbetriebsvermögen und des anteiligen Verwaltungsvermögens im Gesamthandsvermögen mit dem Wert des Anteils einschließlich dem Sonderbetriebsvermögen verglichen werden.

Das gilt auch für mehrstufige Beteiligungsverhältnisse. Es spielt dabei keine Rolle, nach welcher Methode bewertungsrechtlich der gemeine Wert dieser wirtschaftlichen Einheit festgesetzt wurde. Begünstigt sind auch Werte, die aus Verkäufen oder aus dem Ertrag abgeleitet werden.

Für die Frage, ob Verwaltungsvermögen vorliegt, sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend. Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. Nach dem Erwerb von Todes wegen oder der Schenkung eintretende Veränderungen sind unbeachtlich. Allerdings muss der Erwerber die Betriebe der Gesellschaften fortführen.

Der Gesetzgeber hat in § 13 b Abs. 2 S. 2 ErbStG n. F. durch Einzelaufzählung das Verwaltungsvermögen näher definiert. Eine Bestimmung des Produktivvermögens wäre wegen der verschiedenen gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeiten und den dazu verwendeten unterschiedlichsten Wirtschaftsgütern wohl nicht möglich gewesen. Nach dem Gesetzeswortlaut muss man davon ausgehen, dass die Aufzählung abschließend ist.

### 7. 3. 2. Das Verwaltungsvermögen<sup>40</sup>

#### Zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören<sup>41</sup>

##### (a) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke

Als Verwaltungsvermögen gelten grundsätzlich Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, die Dritten zur Nutzung überlassen werden (13 b Abs. 2 Satz 2 Nr.1 Satz 1 ErbStG n. F.) Dabei geht das Gesetz zunächst von der Überlassung an einen zivilrechtlich Dritten aus. Deshalb rechnen auch dazu die Überlassung von Grundstücken des SBV an die Personengesellschaft, obwohl es sich steuerlich um denselben Betrieb handelt. Des Weiteren fallen auch Grundstücksüberlassungen der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung darunter wie auch die Überlassung im Rahmen eines Konzerns an eine Tochtergesellschaft. Allerdings müssen nach dem Sinn und Zweck der Begünstigung solche Überlassungen im Rahmen wirtschaftlicher Einheiten wieder von der Schädlichkeit ausgenommen werden, was der Gesetzgeber auch gemacht hat.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es nicht darauf an, ob die Überlassung entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Gehört nur ein Grundstücksteil zum Verwaltungsvermögen, ist dessen gemeiner Wert regelmäßig nach der Wohn- bzw. Nutzfläche aufzuteilen. Wie schon in der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 16.11.08,13) vertritt nun auch die Finanzverwaltung im ErbSt – Erl. Abschn. 24 Satz 3 (BStBl. I 09, 733) die Auffassung, dass bei Hotels und Pensionen die entgeltliche Raumüberlassung nicht dazu führe, dass die Gebäude oder Gebäudeteile deshalb zum Verwaltungsvermögen rechnen würden. Die Raumüberlassung würde neben anderen Leistungen einheitlich erbracht. Es liege ertragsteuerlich zweifellos eine einheitliche originäre gewerbliche Tätigkeit vor. Dem ist zuzustimmen. Es wird damit

eine Gesetzeslücke sachgerecht geschlossen. Es wäre m.E. gleichheitswidrig, wenn ein Gewerbebetrieb, nur weil er nach der Natur der Sache auch Raumüberlassung anbieten muss, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen wäre.

Grundstücke, die vom Betrieb selbst genutzt werden, aber auch leer stehende Gebäude oder Gebäudeteile und ungenutzte Flächen, rechnen nach dem Wortlaut nicht zum Verwaltungsvermögen, da sie nicht Dritten zur Nutzung überlassen sind. Sie gehören dann aufgrund Umkehrschlusses zum begünstigten Produktivvermögen. Möglicherweise wird dadurch Steuerumgehungen Tür und Tor eröffnet. Bei offensichtlich nicht zu Verlusten führenden Wirtschaftsgütern ist es ertragsteuerlich relativ leicht, sie dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Zwar soll nach h.M. auch beim gewillkürten Betriebsvermögen ein gewisser objektiver betrieblicher Zusammenhang vorliegen. Die Rechtsprechung ist jedoch bislang meist sehr großzügig. So kann z.B. ein Mietshaus nach BFH, BStBl II 98, 461 als Betriebsvermögen ausgewiesen werden. Es ist deshalb durchaus möglich, dass vor Schenkungen Gebäude oder Gebäudeteile, die leer stehen, bewusst nicht vermietet werden oder solche gekauft werden. Vor allem kann auch zum Zwecke steuergünstiger Schenkungen nicht genutztes Bauland oder Bauerwartungsland gekauft oder eingelegt werden, zumal man dadurch noch das Verhältnis Verwaltungsvermögen zum Unternehmenswert verbessert. Außerdem muss auch nicht die Zweijahresfrist eingehalten werden, da es sich kraft Gesetzes um Produktivvermögen handelt.

Deshalb ist es durchaus möglich, dass die Rechtsprechung diese Fälle als Umgehungstatbestände beurteilt oder der Gesetzgeber bzw. zuvor noch die Finanzverwaltung diese Möglichkeit der Steuerersparnis verschließt oder erschwert.

#### **(b) Ausnahmen von der Schädlichkeit der Nutzungsüberlassung von Grundstücken**

Trotz Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte rechnen diese gem. § 13 b Abs. 2 Nr. 1 Lit a – c ErbStG n. F. nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn folgende Tatbestände gegeben sind:

- aa) Überlassung eines Grundstücks, das ertragsteuerlich SBV darstellt;
- bb) Überlassung eines Grundstücks im Rahmen der Betriebsaufspaltung;
- cc) Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen;
- dd) Überlassung eines Grundstücks innerhalb eines Konzerns i.S. des § 4 h EStG (Zinsschrankenkonzern);
- ee) Überlassung eines Grundstücks bei bestimmten Wohnungsunternehmen;
- ff) Generelle Zurechnung der verpachteten luf. genutzten Grundstücke zum Produktivvermögen mit Ausnahme der Stückländereien.

Sofern eine dieser Ausnahmen vorliegen, rechnen die Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücke nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen, sondern werden dem Produktivvermögen zugeordnet. Allerdings gehören diese Grundstücke dann wiederum zum Verwaltungsvermögen, sofern und soweit die Nutzung an weitere Rechtsträger überlassen wird und insoweit keine Ausnahme gegeben ist.

#### **Beispiel 21**

a) Kommanditist E vermietet 2 Hallen an seine KG. Da die KG infolge der Krise gegenwärtig nur eine Halle benötigt, vermietet die KG eine Halle an einen Dritten weiter. Beide Hallen haben einen gemeinen Wert von jeweils 1 Mio. €.

Die von der KG genutzte Halle von 1 Mio.€ Wert ist kein schädliches Verwaltungsvermögen. Die weiter vermietete Halle ist jedoch dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen.

b) Die Mutter-GmbH A vermietet 2 Hallen an die Tochter-GmbH B. Da die B-GmbH krisenbedingt die eine Halle gegenwärtig nicht benötigt, vermietet sie die andere Halle an ihre Schwester-GmbH C weiter. Da alle GmbHs zum gleichen Konzern i.S. des § 4 h EStG gehören, sind beide Hallen Produktivvermögen.

Nachfolgend werde ich die Ausnahmen von der Zurechnung zum Verwaltungsvermögen, soweit ich diese noch nicht näher erläutert habe, kurz skizzieren.

#### **Zu aa) und bb ) Überlassung der Grundstücke als SBV und im Rahmen einer Betriebsaufspaltung**

Auf die Ausführungen in Abschnitt 7. 2. 1. wird hingewiesen.

#### **Zu cc) Überlassung im Rahmen einer Unternehmensverpachtung im Ganzen**

Grundvermögen zählt nach § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Lit. b ErbStG n. F. nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung des ganzen Betriebs erfolgt. Außerdem müssen die Pachteinkünfte des Verpächters noch der Einkunftsart Gewerbebetrieb (ggf. der selbständigen Tätigkeit) zugeordnet werden können. Es ist also erforderlich, dass dem Finanzamt in der Zwischenzeit die Aufgabe des Betriebs nicht erklärt wurde, damit der verpachtete Betrieb noch dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist.

Außerdem müssen alternativ noch folgende Voraussetzungen vorliegen:

- (1) der Verpächter muss im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftlich Verfügung als Erben eingesetzt haben,

oder

- (2) die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens 10 Jahre befristet ist. Ist der Beschenkte noch nicht 18 Jahre alt, beginnt die Frist mit der Vollendung seines 18. Lebensjahres.

Damit rechnen die Grundstücke, die im Rahmen der Betriebsverpachtung im Ganzen an den Pächter überlassen werden, nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn

- a) der Erbe, auf den der Betrieb übergeht, bereits Pächter ist oder
- b) bei Schenkungen der Verpächter den Pächter im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung durch eine letztwillige oder rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder
- c) bei einer Schenkung der Beschenkte z.B. wegen seiner Jugend oder Ausbildung den Betrieb zunächst nicht selbst führen kann, und deshalb der Schenker den Betrieb vorübergehend für höchstens 10 Jahre an einen Drit-

ten verpachtet hat. Bei Schenkungen an Minderjährige darf die Verpachtung bis zur Vollendung des 28. Lebensjahres des Beschenkten verlängert sein.

Was unter Betriebsverpachtung im Ganzen zu verstehen ist, richtet sich nach dem Ertragsteuerrecht. Neben dem Erfordernis, dass die Verpachtung des Betriebs als Ganzes vom Pachtbeginn bis zum Besteuerungszeitpunkt durchgehend zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit gehören muss, ist zusätzlich notwendig, dass schon zum Verpachtungsbeginn beim verpachteten Betrieb das Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum gemeinen Wert des gesamten Betriebs nicht überwog und deshalb schon damals der Betrieb nach jetzigem Recht begünstigt gewesen wäre. Der Gesetzgeber will dadurch verhindern, dass erst in der Verpachtungszeit zum begünstigten Betrieb umgestaltet wird. Verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken an Dritte besteht, und die nicht als begünstigtes Wohnunternehmen i. S. von § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Lit. c ErbStG n.F. qualifiziert werden können, sind im Rahmen der Betriebsverpachtung im Ganzen grundsätzlich nicht begünstigt.

#### **Zu dd) Überlassung von Grundstücken innerhalb eines Konzerns**

Werden Grundstücke zur Nutzung Dritten überlassen, so werden sie gem. § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Lit. b ErbStG n. F. nicht als schädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert, wenn sowohl der überlassende als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i.S. des § 4 h EStG gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren (konzernfremden) Dritten erfolgt. Der Gesetzgeber beschränkt neuerdings mit der Missbruchsvorschrift des § 4 h EStG die steuerliche Berücksichtigung betrieblich veranlasster Zinsaufwendungen in bestimmtem Umfang, aber mit der Möglichkeit des Vortrags in künftige Wirtschaftsjahre. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, nachzuweisen, dass die Zinsaufwendungen abzgl. Zinserträge des Betriebes im Wirtschaftsjahr nicht mehr als 3 Mio. € betragen, sofern keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung gem. § 8 a Abs. 2 KStG vorliegt. In diesem Fall kommt die Zinsschranke nicht in Betracht. Diese Möglichkeit besteht jedoch für Betriebe nicht, die zu einem Konzern gehören. Um mit § 4 h EStG eine stärkere Wirkung zu erzielen, hat der Gesetzgeber in dieser Vorschrift einen wesentlichen erweiterten Konzernbegriff zugrunde gelegt. Dieser Nachteil im Ertragsteuerrecht erweist sich nun als Vorteil bei der Erbschaftsteuer.

Ein Betrieb ist nach § 4 h EStG nicht nur dann konzernzugehörig, wenn er nach den maßgebenden Rechnungsstandards (IFRS, subsidiär HGB oder Handelsrecht eines EU-Staates oder US-GAAP) in einen Konzernabschluss einzubeziehen ist oder einbezogen werden könnte, sondern auch dann, wenn nur ein sogen. Gleichordnungskonzern vorliegt. Dies ist der Fall, wenn die Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Ein Konzern kann somit auch dann vorliegen, wenn eine natürliche Person an der Spitze des Konzerns steht und die Beteiligungen an den beherrschten Rechtsträgern dem Privatvermögen zugeordnet sind. Selbst vermögensverwaltende Gesellschaften können Konzernspitze sein

Keinen Konzern bilden gemeinschaftlich geführte Unternehmen i. S. des § 310 HGB, assoziierte Unternehmen gem. § 311 HGB, aber auch durch Betriebsaufspaltung verbundene Unternehmen und die GmbH u. Co. KG. Auch Einzelunter-

nehmer mit mehreren Betrieben bilden keinen Konzern Auch Betriebe eines Organkreises i.S. von § 15 Satz I Nr. 3 KStG begründen für sich allein keinen Konzern.

#### **Zu ee) Überlassung von Grundstücken durch bestimmte Wohnungsunternehmen**

Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten werden nach § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Lit. b ErbStG n. F. nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert, wenn diese zum gesamthänderischen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und

- a) der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen besteht
- b) und diese Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO erfordert.

Durch diese Ausnahme werden Wohnungsunternehmen dann begünstigt, wenn die Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgt und die Wohnungsvermietung überwiegt. Begünstigt sind aber nicht nur die vermieteten Wohngrundstücke, sondern auch Grundstücke und Grundstücksteile, die zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken überlassen werden.

#### **Zu ff) Grundsätzliche Ausnahme für verpachtete luf. genutzte Grundstücke**

Generell zählen gem. § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 S. 2 Lit. e ErbStG n.F. luf. genutzte Grundstücke und Bauten, die aus einem begünstigten luf. Vermögen an einen Dritten zur luf. Nutzung verpachtet oder unentgeltlich überlassen werden, nicht zum Verwaltungsvermögen. Dies gilt auf Grund der bewertungsrechtlichen Abgrenzung auch dann, wenn sämtliche Grundstücke des begünstigten Vermögens im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen zur Nutzung überlassen werden. Regelmäßig handelt es sich um luf. genutzte Flächen, die aus betriebswirtschaftlichen oder betriebstechnischen Gründen im Besteuerungszeitpunkt bis zu 15 Jahren an andere Land- und Forstwirte zur Nutzung überlassen werden. Werden aus dem begünstigten luf. Betriebsvermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu luf. Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung ebenfalls nicht zu Verwaltungsvermögen. Die Verpachtung einzelner luf. genutzter Grundstücke im Rahmen eines luf. Betriebs ist zeitlich unbeschränkt möglich. Diese Grundstücke gehören zum Produktivvermögen, auch wenn sie länger als 15 Jahre verpachtet sind.

Lediglich einzeln zu bewertende Grundstücke, die fest zu mehr als 15 Jahre an einen Dritten verpachtet sind und bewertungsrechtlich als Stückländereien behandelt werden, sind schon dem Grunde nach nicht nach § 13 b Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG n. F. begünstigt und rechnen deshalb wiederum zum schädlichen Verwaltungsvermögen

#### **(c) Beteiligungen an Tochterkapitalgesellschaften**

Gehören zum Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften Anteile an Kapitalgesellschaften, so rechnen diese zum schädlichen Verwaltungsvermögen, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger beträgt (§ 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Lit. e ErbStG n. F.). Eine genügende Poolregelung ersetzt aber nur das Erfordernis der Mindestbeteiligung, nicht aber die weitere Voraussetzung, dass auch die Tochtergesellschaft den Test selbst bestehen muss. Zum Verwaltungsvermögen gehört das anteilige Vermögen einer Tochterkapitalgesellschaft

nämlich auch dann, wenn sie ihrerseits den Verwaltungsvermögenstest nicht besteht, auch wenn die Beteiligung mehr als 25 % beträgt. Damit rechnen die im Unternehmensvermögen gehaltenen Anteile an einer Tochterkapitalgesellschaft zum Produktivvermögen, wenn

- a) die unmittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt und
- b) die Tochtergesellschaft ihrerseits den Verwaltungsvermögenstest mit mindestens 50 % Produktivvermögen erfüllt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung genügt auch bei der Optionsverschöpfung zu 100 %, dass die Tochterkapitalgesellschaft nicht mehr als 50% Verwaltungsvermögen hat.

Es ist also immer zuerst zu prüfen, ob evtl. unter Einbeziehung der Poolvereinbarung die Grenze von mehr als 25 % unmittelbare Beteiligung erreicht ist; und dann in einem zweiten Schritt, ob das Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft nicht mehr als 50 % ihres gemeinen Wertes ausmacht. Werden beide Tests bestanden, rechnet das gesamte anteilige Vermögen zum Produktivvermögen. Es gilt auch hier der Grundsatz alles oder nichts. Je nachdem, kann dies für das Mutterunternehmen vor- oder nachteilhaft sein. Dies gilt auch für eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft. Es spielt keine Rolle, dass die Beteiligung in Wertpapieren verbrieft ist.

Für die Zuordnung der Beteiligungen zum Verwaltungsvermögen ist es unerheblich, ob die Tochterkapitalgesellschaft in Inland, im EU/EWR – Raum oder sogar in einem Drittland (Ausland) ansässig ist.

Von dem Erfordernis der Mindestbeteiligungsgrenze sind die Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie die Versicherungsunternehmen ausgenommen. Es gehört zu ihrer Hauptgeschäftstätigkeit, eine Vielzahl solcher Beteiligungen (im Streubesitz) zu halten.

Nach dem jetzt im Juli 2010 vorliegenden Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz (JStG) 2010 soll bei der Inanspruchnahme der Optionsverschöpfung die 10 % - Grenze für das Verwaltungsvermögen nicht nur auf der Ebene der Spitzeinheit, sondern auch bei allen nachgeordneten Gesellschaften maßgebend sein (§ 13 a Abs. 8 Nr. 3 ErStG - E).

Bei Personengesellschaften werden häufig Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowohl im Gesamthands- als auch im Sonderbetriebsvermögen gehalten. Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten:

Die Gesellschafter und die Gesellschaft mit ihrem Vermögen zur gesamten Hand sind gesellschaftsrechtlich verschiedene Rechtsträger. Das Gesetz verlangt für die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % eine unmittelbare Beteiligung am Rechtsträger. Gehören daher Anteile an der Tochterkapitalgesellschaft teilweise zum Gesamthandsvermögen und teilweise zum SBV, sind die Beteiligungsgrenzen sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes SBV getrennt zu prüfen und zu erfüllen. Es darf also ein im SBV gehaltener Anteil nicht mit dem der Beteiligung entsprechenden Anteil der Gesellschaft zusammengezählt werden, und ebenso nicht, die Anteile aller Gesellschafter im Rahmen ihres SBV und der Anteil der Gesellschaft. Aber auch hier kann durch eine Poolvereinbarung zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft und notfalls auch mit anderen Gesellschaftern der Tochterkapitalgesellschaft bewirkt werden, dass die Mindestbeteiligungsgrenze erreicht wird und die Anteile aller Poolmitglieder an der Tochterkapitalgesellschaft zum Produktivvermögen rechnen, sofern diese nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen besitzt.

## Beispiel 22

*Kommanditist A, der zu 80 v.H. an der K GmbH u. Co KG beteiligt ist, hält direkt 20 % an der X – GmbH. Diese Beteiligung zählt ertragsteuerlich zum SBV des A bei der K- GmbH u. Co. KG. Die K- GmbH u. Co hält 30 % an der X-GmbH im Gesamthandsvermögen. Die GmbH hat im Verhältnis zu ihrem gemeinen Wert 40 % Verwaltungsvermögen*

*Die Direktbeteiligung des A liegt unter der Mindestbeteiligungsgrenze und rechnet daher beim SBV zum Verwaltungsvermögen, obwohl die X GmbH nur 40 v.H. Verwaltungsvermögen hat. Der Anteil der K GmbH u. Co KG liegt über der Mindestbeteiligungshöhe. Da auch das Verwaltungsvermögen der X-GmbH nur 40 % im Verhältnis zu ihrem gemeinen Wert beträgt, ist der Anteil bei der KG nicht nur zu 60 % sondern zu 100 % als Produktivvermögen zu qualifizieren.*

*Würde das Verwaltungsvermögen der KG beim Vermögensverwaltungstest vor Hinzurechnung der 30 %-Beteiligung an der GmbH 60 v.H. betragen und nach Hinzurechnung nur 40 v.H., so wäre auch der gesellschaftsrechtliche Anteil des A in Höhe von 80 % an der KG in vollem Umfang kein Verwaltungsvermögen.*

*Hätten K und die KG zuvor eine ausreichende Poolvereinbarung getroffen, wäre auch die GmbH-Beteiligung des K in seinem SBV in Höhe von 20 % kein Verwaltungsvermögen.*

Zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens ist also der Verwaltungsvermögenstest auf jeder Stufe durchzuführen. Ob die in einem Unternehmen gehaltenen Anteile an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften zum Verwaltungsvermögen gehören, ist jeweils auf der Ebene des Tochterunternehmens zu prüfen, an dem das Unternehmen beteiligt ist.

## (d) Beteiligungen an Tochterpersonengesellschaften

Beteiligungen an in- und ausländischen Tochterpersonengesellschaften rechnen zum Verwaltungsvermögen wenn sie ihrerseits zu mehr als 50 % des Unternehmenswerts aus Verwaltungsvermögen bestehen (§ 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG). Entsprechend der grundsätzlichen Begünstigung von Anteilen jeglicher Beteiligungshöhe an Personengesellschaften (also auch von Minianteilen), gibt es auch bei Tochterpersonengesellschaften das Erfordernis einer Mindestbeteiligung nicht. Es ist also nur zu prüfen, ob die Tochtergesellschaft den Vermögensverwaltungstest von mehr als 50 % erfüllt. Auch bei der Optionsverschöpfung zu 100 % genügt grundsätzlich allein dieses Kriterium. Ebenfalls ist es nicht von Bedeutung, wo die Tochterpersonengesellschaft ansässig ist.

Wie schon vorstehend erläutert, ist bei Unternehmensgruppen zur Durchführung des Verwaltungsvermögenstests eine mehrstufige Prüfung erforderlich. In diesem Zusammenhang darf ich auf die Beispiele im Erlass vom 25. 6.09, Abschnitt 30 H 30 (2) (BStBl I 09, 713, 735, 736) hinweisen. Wie bei Tochterkapitalgesellschaften findet auch bei Tochterpersonengesellschaften der Grundsatz das Alles oder Nichts Anwendung, da sie völlig gesondert behandelt werden. Bestehen sie den Vermögenstest nicht, wird ihr Vermögen voll dem Verwaltungsvermögen zugeordnet.

Nach dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2010

soll aber künftig beim Antrag auf Optionsverschonung die 10 % - Grenze für das Verwaltungsvermögen nicht nur für die vererbte oder geschenkte Spitzeneinheit gelten, sondern auch für alle nachgeordnete Gesellschaften maßgebend sein, und damit auch für Tochterpersonengesellschaften (§ 13 a Abs. 8 ErbStG – E).

#### (e) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Zum Verwaltungsvermögen zählen außerdem Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (§ 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG n. F.). Wie oben erläutert, zählen aber Aktien gem. des vorrangigen § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 u. 3 ErbStG n. F. dann zum günstigen Produktivvermögen, wenn die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % erfüllt ist und die AG nicht mehr als 50 % Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum Unternehmenswert hat. Nur wenn eines dieser Kriterien nicht erfüllt wird, kommt bei Aktien ihre Eigenschaft als Wertpapier zur Geltung. Wertpapiere sind die ausschließlich auf dem Markt gehandelten Wertpapiere i. S. des § 2 Abs.1 Wertpapierhandelsgesetzes.

Welche Forderungen den Wertpapieren vergleichbar sind, war äußerst strittig. Das Gesetz hält sich vornehm zurück und bietet einen großen Auslegungsspielraum. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind vergleichbare Forderungen solche, über die keine Urkunden ausgegeben werden, die aber nach dem WpHG als Wertpapiere gelten. Keine Wertpapiere noch vergleichbare Forderungen sind kaufmännische Orderpapiere, Wechsel oder Schecks sowie andere auf Order lautende Anweisungen und Rektapapiere, auch wenn sie zivilrechtlich den Wertpapierbegriff erfüllen.

Der Erlaß vom 25.6.09 (BStBl. I 09 737) rechnet zu den Wertpapieren oder vergleichbaren Forderungen und damit zum Verwaltungsvermögen:

Pfandbriefe,  
Schuldbuchforderungen,  
Geldmarktfonds,  
Festgeldfonds;

Weder zu den Wertpapieren noch zu den vergleichbaren Forderungen gehören und sind daher zum Produktivvermögen zuzuordnen:

Geld  
Sichteinlagen  
Spareinlagen  
Festgeldkonten  
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen  
Forderungen aus verbundenen Unternehmen.

Bei Banken, Finanzdienstleistungsinstituten und Versicherungsunternehmen gehören wiederum die Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen, da diese Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck ihres Betriebs dienen.

#### (f) Kunstgegenstände

Zum Verwaltungsvermögen gehören schließlich Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13 b Abs.2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG n. F.). Dies gilt wiederum nicht, wenn mit diesen Gegenständen gehandelt wird oder wenn deren Verarbeitung der Hauptzweck des Betriebs ist.

## Rechtsprechung

### § 2269 BGB

**1. Die Formulierung „gleichzeitiges Ableben“ in einem gemeinschaftlichen Testament umfasst regelmäßig nicht nur den unwahrscheinlichen Fall des im gleichen Bruchteil einer Sekunde eintretenden Todes, sondern auch den Fall, dass die Ehegatten innerhalb eines kürzeren Zeitraums nacheinander sterben, sei es aufgrund ein und derselben Ursache, z.B. eines Unfalls, sei es aufgrund verschiedener Ursachen, wenn der Überlebende nach dem Tod des Erstversterbenden praktisch keine Möglichkeit mehr hat, ein Testament zu errichten. 2. Ein von dem so verstandenen Wortlaut abweichender gemeinsamer Wille der Ehegatten, dass die Schlusserebeneinsetzung auch dann gelten soll, wenn ein Ehegatte den anderen um viele Jahre überlebt, ergibt sich nicht in jedem Fall schon daraus, dass die getroffene Schlusserebeneinsetzung erläutert wird und die Erläuterung nicht speziell auf das „gleichzeitige Ableben“ abstellt (Abgrenzung zu OLG München, Beschluss vom 16.7.2007, FamRZ 2008, 921).**

OLG München, Beschluss vom 14.10.2010 – 31 Wx 84/10, rechtskräftig

#### Gründe:

I.

Der kinderlose, verwitwete Erblasser ist im März 2009 im Alter von 87 Jahren verstorben. Seine Ehefrau (geb. 1918), mit der er seit 1948 verheiratet war, ist 1998 vorverstorben. Der Beteiligte

zu 1 ist ein Bruder des Erblassers. Die Beteiligte zu 2 wird im gemeinschaftlichen Testament der Ehegatten als „verwandt“ mit der Ehefrau bezeichnet, im späteren Einzeltestament des Erblassers als „Cousine meiner verstorbenen Frau“. Nach ihren zuletzt gemachten Angaben ist einer ihrer Ur-Ur-Großväter ein Ur-Großvater der Ehefrau des Erblassers; Cousinsen, d.h. Kinder von Geschwistern, wären danach die Mutter der Ehefrau des Erblassers und die Großmutter der Beteiligten zu 2.

Der Nachlass besteht im Wesentlichen aus Bankguthaben und Wertpapieren; der Reinnachlasswert beträgt rund 1,2 Mio. €. Es liegt ein vom Erblasser geschriebenes, von beiden Ehegatten unterschriebenes Testament vom 11.10.1995 vor, das auszugsweise wie folgt lautet: „I. Wir die Eheleute Karl und Maria D. setzen uns gegenseitig als Alleinerben ein. Der Überlebende beerbt den anderen allein.

II. Bei gleichzeitigem Ableben von uns Beiden erbt (Beteiligte zu 2) (verwandt mit Frau Maria D.), derzeit wohnhaft in ... alles als Alleinerbin. Sollte sie vor uns verstorben sein, so erben an ihrer Stelle je zur Hälfte

1. ihr Ehemann ...

2. ihre Tochter ...

III. Sofern bei unseren Ableben noch am Leben erhalten als Vermächtnis

1. DM 50.000.- Frau Mathilde V., geb. D. (Schwester von Karl D.) derzeit wohnhaft ...

2. DM 50.000.- Franz D., (Bruder von Karl D.), derzeit wohnhaft ...“

Die vom Erblasser handschriftlich verfasste „Anmerkung zum Testament“ lautet:

„Meinen Geschwistern Mathilde und Franz möchte ich noch erklären, warum ich sie nur mit einem Vermächtnis und nicht als Miterben eingesetzt habe. Der Sohn von Franz beerbt meines Wissens Franz und auch Mathilde als Alleinerbe. Er würde dann auch noch deren Anteil an unserem Vermögen - soweit noch vorhanden - erben, was nicht in meinem Sinne wäre. Der Sohn von Franz, war mir seit seiner Jugend unversöhnlich gesinnt, weil ... (folgt Begründung). Das wollte ich meinen Geschwistern, zu denen ich ein sehr inniges Verhältnis hatte, übrigens auf Gegenseitigkeit, noch erklären. Sie leben beide in guten Verhältnissen, so dass sie auf ein größeres Erbe von mir nicht angewiesen sind. Im übrigen stammt ein großer Vermögensteil von Maria D., aus dem Verkaufserlös des Anwesens in der A.-Straße.“

Mit eigenhändigem Testament vom 27.12.2002 setzte der Erblasser seinen Bruder Franz, den Beteiligten zu 1, ersatzweise dessen Sohn als Erben seines gesamten Vermögens auf Bankkonten und -depots ein. Die Beteiligte zu 2 sollte die Wohnungseinrichtung und alles in der Wohnung Befindliche erhalten sowie 30.000 €, um damit u.a. die Miete bis zur Räumung der Wohnung zu bezahlen.

Der Beteiligte zu 1 beantragte einen Erbschein als Alleinerbe aufgrund des Testaments vom 27.12.2002. Das gemeinschaftliche Testament vom 11.10.1995 enthalte keine Schlusserbeneinsetzung für den Fall, dass der Erblasser erst mehr als zehn Jahre nach seiner Ehefrau versterbe. Die Beteiligte zu 2 vertritt hingegen die Auffassung, das Testament vom 11.10.1995 enthalte eine bindende Schlusserbeneinsetzung auch für den Fall, dass die Eheleute nicht gleichzeitig versterben würden.

Mit Beschluss vom 6.8.2009 kündigte das Nachlassgericht an, der Beteiligten zu 2 einen Erbschein als Alleinerbin zu erteilen. Die Beschwerde des Beteiligten zu 1 wies das Landgericht mit Beschluss vom 25.1.2010 zurück. Gegen die Entscheidung richtet sich seine weitere Beschwerde.

II.

Die zulässige weitere Beschwerde ist in der Sache begründet und führt zur Aufhebung der Entscheidungen der Vorinstanzen.

1. Das Landgericht hat im Wesentlichen ausgeführt:

Die Auslegung des Testaments vom 11.10.1995 ergebe, dass die Ehegatten die Beteiligte zu 2 als Schlusserbin nach dem Letztversterbenden eingesetzt hätten. Zwar weise der Wortlaut „bei gleichzeitigem Ableben“ zunächst einmal darauf hin, dass nur eine Regelung für den Fall vorliege, dass beide Eheleute im gleichen Zeitpunkt sterben. Die Anmerkung des Erblassers zu dem Testament spreche jedoch dafür, dass es der wirkliche Wille der Eheleute gewesen sei, dass die Beteiligte zu 2 allgemein ihre Schlusserbin sein sollte und nicht nur in dem Fall, dass beide im gleichen Augenblick versterben. Der Erblasser erläutere, dass er seine beiden Geschwister enterben wolle, damit der Sohn seines Bruders nicht am Ende das Vermögen der Eheleute bekäme. Diese Erklärung gehe weit über den seltenen Fall des zeitgleichen Ablebens der Eheleute aus. Das Motiv für die Enterbung der Geschwister sei unabhängig davon gültig, ob die Ehefrau oder der Ehemann zuerst versterbe oder beide gleichzeitig, insbesondere auch für die tatsächlich eingetretene Fallgestaltung, dass der Erblasser seine Frau überlebe. Es erscheine deshalb naheliegend, dass die Einsetzung der Beteiligten zu 2 als Schlusserbin eine bewusste Entscheidung auch für diesen Fall habe sein sollen. Diese Sichtweise werde gestützt durch die Formulierung „Anteil an unserem Vermögen“, die nur für den Fall einen Sinn ergebe, dass die Ehefrau vorversterbe, denn andernfalls hätten die Geschwister des Erblassers allenfalls sein eigenes Vermögen erben können.

An die Schlusserbeneinsetzung der Beteiligten zu 2 in dem Testament vom 11.10.1995 sei der Erblasser nach dem Tod seiner Ehefrau gebunden gewesen, weil diese wechselbezüglich zur Alleinerbeneinsetzung des Erblassers durch die Ehefrau sei. Das ergebe sich aus § 2270 Abs. 2 BGB. Die Beteiligte zu 2 sei als Cousine der Ehefrau mit dieser verwandt. Das habe der Beschwerdeführer zunächst selbst vorgetragen und die Beteiligte zu 2 bestätigt und ergebe sich im Übrigen aus dem Testament selbst. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift die Verwandtschaft als widerlegt ansehen wolle. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Eheleute eine Wechselbezüglichkeit nicht gewollt hätten, seien nicht vorhanden. Der Umstand, dass der Erblasser seine Geschwister aus eigenem Antrieb habe enterben wollen, spreche nicht gegen eine Wechselbezüglichkeit. Das gelte auch für die Vermögensverhältnisse der Ehegatten. Die Ehegatten seien bei Testamentserrichtung (zu Recht oder zu Unrecht) davon ausgegangen, dass im Falle des Vorversterbens der Ehefrau der Erblasser von ihr nicht unerhebliches Vermögen erben werde. Der Erblasser schreibe selbst am Ende seiner Anmerkung, dass ein großer Vermögensteil von seiner Frau stamme. Für eine Wechselbezüglichkeit spreche schließlich, dass die Ehegatten in dem Testament betonten, dass die Beteiligte zu 2 eine Verwandte der Ehefrau sei.

2. Die Entscheidung des Landgerichts hält der rechtlichen Nachprüfung (§ 27 FGG, § 546 ZPO) nicht stand. Die von ihm vorgenommene Auslegung des gemeinschaftlichen Testaments vom 11.10.1995 ist nicht frei von Rechtsfehlern.

a) Die Testamentsauslegung ist grundsätzlich Sache des Tatrichters. Die Überprüfung in der Rechtsbeschwerdeinstanz ist auf Rechtsfehler beschränkt. Dabei kommt es insbesondere darauf an, ob die Auslegung der Tatsacheninstanz gegen gesetzliche Auslegungsregeln, allgemeine Denk- und Erfahrungsgrundsätze oder Verfahrensvorschriften verstößt, ob in Betracht kommende andere Auslegungsmöglichkeiten nicht in Erwägung gezogen wurden, ob ein wesentlicher Umstand übersehen wurde, oder ob dem Testament ein Inhalt gegeben wurde, der dem Wortlaut nicht zu entnehmen ist und auch nicht auf verfahrensfreier getroffene Feststellungen anderer Anhaltspunkte für den im Testament zum Ausdruck gekommenen Erblasserwillen gestützt werden kann (BGHZ 121, 357/363; BayObLG FamRZ 2002, 269/279).

b) Diesen Anforderungen wird die Entscheidung des Landgerichts nicht gerecht.

(1) Das Landgericht hat bereits die Anforderungen für ein vom Wortsinn abweichendes Verständnis der Formulierung „bei gleichzeitigem Ableben“ verkannt. Die Formulierung „bei gleichzeitigem Ableben“ umfasst grundsätzlich neben dem sehr seltenen Fall des zeitgleichen Versterbens nur diejenigen des Versterbens in kurzem zeitlichem Abstand. Ein Abweichen von diesem bereits erweiterten Wortsinn kommt nur dann in Betracht, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass der Erklärende mit seinen Worten einen anderen Sinn verbunden hat, als dies dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht, und dies in der Verfügung von Todes wegen zumindest andeutungsweise Ausdruck gefunden hat (vgl. OLG München FamRZ 2008, 921/922 m.w.N.). Aus der „Anmerkung zum Testament“, auf die das Landgericht seine Auslegung im Wesentlichen stützt, ergibt sich jedoch kein hinreichender Anhaltspunkt dafür, dass der früher als Bankdirektor tätige Erblasser und seine Ehefrau unter „bei gleichzeitigem Ableben“ etwas anderes verstanden haben, als

sich aus dem Wortsinn ergibt.

(2) Zum Anderen hat das Landgericht nicht beachtet, dass für die Frage der Wechselbezüglichkeit die individuelle Auslegung Vorrang hat vor der Anwendung der Auslegungsregel des § 2270 Abs. 2 BGB (st. Rspr., vgl. BayObLG FamRZ 2005, 1931 m.w.N.; Palandt/Edenhofer BGB 69. Aufl. § 2270 Rn. 7), und es bezieht deshalb wesentliche Gesichtspunkte nicht in seine Überlegungen ein. So hat es insbesondere nicht berücksichtigt, dass nach der Lebenserfahrung Ehegatten ihre gegenseitige Erbeinsetzung regelmäßig nicht davon abhängig machen wollen, dass der Überlebende einen weitläufigen Verwandten des Erstverstorbenen zum Erben einsetzt (vgl. OLG Hamm FamRZ 2002, 201/203; Reimann/Bengel/J.Mayer Testament und Erbvertrag 5. Aufl. § 2270 Rn. 47).

Dabei unterstellt das Landgericht eine bestimmtes Verwandtschaftsverhältnis („Cousine“) zwischen der Ehefrau des Erblassers und der Beteiligten zu 2, ohne auch nur auf konkrete Angaben zu dessen Herleitung zurückgreifen zu können, geschweige denn auf Nachweise einer Verwandtschaft im Rechtssinne (§ 1589 BGB). Zu diesbezüglichen Nachforschungen bestand schon deshalb Anlass, weil in dem unter Mitwirkung der Ehefrau verfassten gemeinschaftlichen Testament vom 11.10.1995 die Beteiligte zu 2 lediglich als „verwandt“ bezeichnet wird, während alle übrigen genannten Personen mit der konkreten Verwandtschaftsbezeichnung aufgeführt werden. Hinzu kommt, dass im allgemeinen Sprachgebrauch mit „Cousine“ (ebenso wie mit „Neffe“ oder „Onkel“) auch entfernte Verwandte oder Verschwägerter bezeichnet werden. Auf die bloße Benennung der Beteiligten zu 2 als „Cousine“ der Ehefrau durch den Erblasser konnte das Landgericht deshalb nicht seine Entscheidung stützen, ebenso wenig auf die Übernahme dieser Bezeichnung durch beide Beteiligten im Nachlassverfahren, zumal im Beschwerdeverfahren die Verwandtschaft ausdrücklich bestritten wurde.

c) Nachdem es keiner weiteren Ermittlungen zu der Frage bedarf, was die testierenden Ehegatten unter „bei gleichzeitigem Ableben“ verstanden haben, kann der Senat die gebotene Auslegung selbst vornehmen. Sie führt zu dem Ergebnis, dass die Erbeinsetzung der Beteiligten zu 2 entsprechend dem Wortsinn nur für den Fall des (beinahe) gleichzeitigen Versterbens der beiden Ehegatten vorgenommen wurde.

(1) Die Formulierungen „bei gleichzeitigem Ableben“ oder „bei gleichzeitigem Versterbens“ werden in der neueren Rechtsprechung über den strengen Wortsinn hinaus – nach dem nur der Fall geregelt wäre, in dem die untereinander erbberechtigten Personen im gleichen Bruchteil einer Sekunde den Tod finden (vgl. BayObLGZ 1996, 243/247) – so ausgelegt, dass sie auch noch Fallgestaltungen betreffen, in denen von einem „gleichzeitigen Tod“ nur im weiteren Sinne die Rede sein kann, in denen aber im Hinblick auf den Sinn einer derartigen Regelung praktisch kein Unterschied zum gleichzeitigen Tod bei Ehegatten im engeren Sinne besteht.

Ehegatten, die sich gegenseitig zu Erben einsetzen, ohne diese Regelung mit einer Erbeinsetzung für den Tod des Längerlebenden von ihnen (Schlusserbeinsetzung) zu verbinden, bezwecken damit, dass dem Überlebenden der Nachlass des Erstverstorbenen zufällt und dass er über das Gesamtvermögen – auch von Todes wegen – frei verfügen kann. Ein zusätzlicher Regelungsbedarf besteht dann für den Fall des „gleichzeitigen Todes“, in dem es nicht zu einer Beerbung des einen Ehegatten durch den anderen – und zu einer weiteren Verfügung von Todes wegen des überlebenden Ehegatten – kommt. Dieser Regelungsbedarf besteht nicht nur für den Fall des in engerem Sinn gleichzeitigen Todes, sondern auch in Fällen, in denen die Ehegatten innerhalb eines kürzeren Zeitraums nacheinander sterben, sei es aufgrund ein und derselben Ursache, z.B. eines Unfalls, sei es aufgrund verschiedener Ursachen, wenn der Überlebende nach dem Tod des Erstverstorbenen praktisch keine Möglichkeit mehr hat, ein Testament zu errichten. In diesem Fall des Versterbens kurz nach-

einander würde zwar die gegenseitige Erbeinsetzung greifen, doch hinge es vom Zufall der Reihenfolge des Versterbens ab, ob – wenn keine entsprechende letztwillige Verfügung getroffen wurde – den gesetzlichen Erben des Ehemannes oder den gesetzlichen Erben der Ehefrau das gesamte Vermögen beider Eheleute zufließt. Es ist daher sinnvoll und naheliegend, wenn die Ehegatten die gegenseitige Beerbung anordnen und im Übrigen dem Überlebenden freie Hand lassen wollen, eine zusätzliche Regelung jedenfalls für den Fall zu treffen, dass keiner den anderen überlebt oder der Überlebende wegen zeitnahen Nachversterbens zu einer letztwilligen Verfügung nicht mehr in der Lage ist. Auf diese Fallgestaltung wollen Ehegatten mit der Verwendung von Formulierungen wie „bei gleichzeitigem Ableben“ die (Schluss-) Erbeinsetzung regelmäßig beschränken und so dem Überlebenden von ihnen die Bestimmung überlassen, wer ihn beerben soll (vgl. BayObLG FGPrax 2004, 80/81 m.w.N.; Reimann/Bengel/ J.Mayer § 2269 Rn. 20; Palandt/Edenhofer § 2269 Rn. 9).

(2) Eine für den Fall des „gleichzeitigen Versterbens“ getroffene Erbeinsetzung gilt deshalb grundsätzlich nicht für den Fall, dass die Eheleute nacheinander – in erheblichen zeitlichen Abstand – versterben. Eine Ausnahme hiervon kann nur angenommen werden, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls festgestellt werden kann, dass die Testierenden den Begriff des „gleichzeitigen Versterbens“ bzw. „gleichzeitigen Ablebens“ entgegen dem Wortsinn dahin verstanden haben, dass er auch das Versterben in erheblichem zeitlichem Abstand umfassen sollte, und wenn sich darüber hinaus eine Grundlage in der vorliegenden Verfügung von Todes wegen findet. Ein solcher Ausnahmefall ist insbesondere angenommen worden, wenn in der letztwilligen Verfügung selbst weniger eng gefasste Formulierungen verwendet und von den Testierenden ersichtlich als gleichbedeutend angesehen wurden.

So lag der Fall auch bei der Senatsentscheidung vom 16.7.2007 (FamRZ 2008, 921): Dort war in der – insgesamt sprachlich unbeholfen formulierten – letztwilligen Verfügung selbst neben „gleichzeitig ableben“ in Bezug auf die Regelung der Erbfolge auch die weitere Formulierung „nach unserem Ableben“ verwendet worden. Zugleich ergab sich aus dem gesamten Inhalt der letztwilligen Verfügung, dass die testierenden Ehegatten die umfassende Regelung über die Beteiligung der vier gemeinsamen Kinder am Nachlass des Letztversterbenden auch für diesen Fall und nicht nur für das (beinahe) gleichzeitige Ableben treffen wollten.

(3) Solche besonderen Umstände, die ein vom Wortsinn der Formulierung „gleichzeitiges Ableben“ abweichendes Verständnis der Testierenden belegen, sind hier nicht gegeben.

Zwar kann sich im Einzelfall auch aus einem im Rahmen der Testamentserrichtung verfassten, zur Gesamterklärung gehörenden Begleitschreiben ergeben, dass die Testierenden mit ihren Worten einen anderen, weiteren Sinn verbunden haben (vgl. BayObLGZ 1979, 427/432). Hier sind aber weder in der letztwilligen Verfügung selbst noch in der „Anmerkung zum Testament“ hinreichende Anhaltspunkte dafür enthalten, dass die Ehegatten entgegen dem Wortlaut in Ziffer II des Testaments vom 11.10.1995 nicht nur eine Regelung für den Fall treffen wollten, dass der Überlebende von ihnen wegen seines zeitnahen Nachversterbens keine letztwillige Verfügung für die Erbfolge nach seinem Tod mehr treffen könne, sondern bereits umfassend auch für den Fall ihres Versterbens in erheblichem zeitlichen Abstand die Schlusserbfolge regeln wollten.

Dem insgesamt sorgfältig und ohne sprachliche Fehler formulierten Testament, in dem im Übrigen auch die juristischen Begriffe „Erbe“ und „Vermächtnis“ zutreffend verwendet werden, lässt sich ein solcher übereinstimmender Wille beider Ehegatten auch nicht andeutungsweise entnehmen. Die Bestimmung von Ersat-

zerben für die Beteiligte zu 1, falls diese vor den Ehegatten verstorben sein sollte, besagt nichts darüber, dass abweichend vom Wortlaut die Schlusserbeneinsetzung auch für den Fall des Versterbens der Ehegatten in langem zeitlichem Abstand Geltung haben sollte. Auch die Wortwahl in Ziffer III des Testaments („Sofern bei unserem Ableben noch am Leben, erhalten als Vermächtnis ...) gibt hier keinen aussagekräftigen Hinweis auf ein solches vom Wortlaut abweichendes Verständnis, denn sie soll ersichtlich klarstellen, dass die Vermächtnisse nur den Geschwistern persönlich zugedacht und bei deren Vorversterben unwirksam sind.

Entgegen der Auffassung des Landgerichts ergibt sich auch aus der am selben Tag vom Erblasser allein verfassten „Anmerkung zum Testament“ kein Anhaltspunkt für ein vom Wortsinn abweichendes Verständnis der testierenden Ehegatten. In dieser Anmerkung erläutert der Erblasser seinen beiden Geschwistern, weshalb er sie nur mit einem Vermächtnis und nicht als Miterben eingesetzt hat. Die angeführten Gründe liegen im Wesentlichen in dem vom Erblasser als getrübt empfundenen Verhältnis zu seinem Neffen. Mit der „Anmerkung“ wollte der Erblasser ersichtlich bei seinen Geschwistern um Verständnis für die im Testament vom 11.10.1995 getroffene Regelung werben und seine persönlichen Überlegungen dazu erläutern, denn er beginnt mit „Meinen Geschwistern ... möchte ich noch erklären, warum ich sie nur mit einem Vermächtnis und nicht als Miterben eingesetzt habe“ und schließt mit „Das wollte ich meinen Geschwistern ... noch erklären“.

In diesem Zusammenhang ist auch die abschließende Bemerkung zu sehen, „im übrigen“ stamme ein „großer Vermögensteil“ von der Ehefrau aus dem Verkaufserlös des Anwesens A. -Straße, denn ausweislich des Erbvertrages zwischen den Ehegatten und den Voreigentümerinnen vom 5.2.1970 war dieses Anwesen, das zur Hälfte der Mutter der Ehefrau gehörte, zur Hälfte einer Dritten, am selben Tag beiden Ehegatten je zur Hälfte übertragen worden. Der Hinweis auf die Herkunft eines Teils des gemeinsamen Vermögens zielt ersichtlich darauf ab, bei den Geschwistern Verständnis für die getroffene Regelung zu wecken. Eine gemeinsame Absicht der Ehegatten, deswegen in jedem Fall nach dem Tod des Letztversterbenden den gemeinsamen Nachlass der Beteiligten zu 2 zukommen zu lassen, geht aus dieser schlichten Feststellung nicht hervor.

Soweit das Landgericht aus der Formulierung „deren Anteil an unserem Vermögen“ ableitet, dass die Ehegatten vom Vorversterben der Ehefrau ausgegangen sind, verkennt es, dass sich die Ausführungen des Erblassers in seiner „Anmerkung“ nicht darauf beziehen, dass seine Geschwister von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen werden, bei der sie nur im Fall des Vorversterbens der Ehefrau zum Zuge gekommen wären, sondern darauf, dass sie nicht als Miterben neben der Beteiligten zu 2 eingesetzt werden, was ihnen auch im Fall des gleichzeitigen Able-

bens einen Anteil am Nachlass der Ehegatten verschafft hätte.

d) Nachdem das gemeinschaftliche Testament vom 11.10.1995 keine Erbeinsetzung für den Fall enthält, dass die Ehegatten in größerem zeitlichen Abstand – hier von über 10 Jahren – versterben, war der Erblasser nicht gehindert, den Beteiligten zu 1 zu seinem Alleinerben einzusetzen, wie er es mit Testament vom 27.12.2002 getan hat. Dieses Testament ist deshalb maßgeblich für die Erbfolge; das Nachlassgericht hat den vom Beteiligten zu 1 beantragten Erbschein zu erteilen.

e) Auf die vom Landgericht aus seiner Sicht folgerichtig geprüfte Frage der Wechselbezüglichkeit kommt es nicht mehr an. Es kann somit dahinstehen, ob die im Verfahren der weiteren Beschwerde vorgetragene Angaben der Beteiligten zu 2 zu ihrer Verwandtschaft mit der Ehefrau des Erblassers zutreffen. Auch bedarf es keiner weiteren Ermittlungen dazu, ob neben dieser allenfalls weitläufigen Verwandtschaft auch ein Näheverhältnis im Sinne des § 2270 Abs. 2 BGB zwischen der Ehefrau des Erblassers und der Beteiligten zu 2 bestanden hat. Einer Zurückverweisung an das Landgericht bedarf es deshalb entgegen der Auffassung der Beteiligten zu 2 nicht.

### III.

Hinsichtlich der außergerichtlichen Kosten der Beteiligten verbleibt es bei dem im Verfahren der Freiwilligen Gerichtsbarkeit geltenden Grundsatz, dass diese jeder selbst trägt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 FGG). Die Festsetzung des Geschäftswerts beruht auf § 131 Abs. 2 a. F., § 30 Abs. 1 KostO. Er entspricht dem Reinnachlasswert, wie er sich aus den Angaben im Nachlassverzeichnis ergibt.

Mitgeteilt durch Richterin am OLG München Margaretha Förth

