



**DEUTSCHER  
STEUERBERATER-  
VERBAND e.V.**

Verband der steuerberatenden und  
wirtschaftsprüfenden Berufe

 **Stbg** 11/2016

# Die Steuerberatung

Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin

[www.dstv.de](http://www.dstv.de)

## DSTV-NACHRICHTEN

- Mein/Schäfer/Wernsdorf | Bericht vom Deutschen Steuerberatertag 2016 in Dresden | 433 |

## STEUERRECHT

- Kaminski | Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer | 441 |
- Kohlhaas | Immobilienkauf: Berechnung des Grund- und Bodenanteils | 460 |

## RECHTSBEHELFEEMPFEHLUNG/PRAXISTIPP

- Alvermann | Der rückwirkende Vorsteuerabzug durch Rechnungsberichtigung | 455 |
- Hage/Hoffmann | Betriebsfeiern: „Man muss die Feste legen, wie man sie feiern möchte“ | 457 |

## NEUE BERATUNGSFELDER

- Wipperfürth | Beratung bei freigegebener freiberuflicher Tätigkeit gem. § 35 Abs. 2 InsO | 465 |

## BERUFSRECHT/BERUFSSTAND

- Pestke | BFH: Vermögensverfallsvermutung bei Insolvenzverfahren nach englischem Recht | 470 |
- Pestke | OLG Hamburg: Auskunftsanspruch gegen WP wegen Schadenersatzklage | 472 |

# STEUERRECHT

## Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

– Umsetzung des BVerfG-Urteils vom 17. 12. 2014 –

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg<sup>1</sup>

Bundestag und Bundesrat haben Ende September bzw. Mitte Oktober 2016 und damit deutlich nach der vom BVerfG gesetzten Frist (30. 6. 2016) eine Reform des ErbStG beschlossen. Hierdurch soll dessen Entscheidung vom 17. 12. 2014<sup>2</sup> umgesetzt und der Umfang der Begünstigungen für Betriebsvermögen an diese Vorgaben angepasst werden. Der folgende Beitrag fasst die nunmehr beschlossenen Regelungen zusammen. Er geht insbesondere auf die jeweils zu beachtenden Anwendungszeitpunkte, die sich für kleine und mittlere Unternehmen ergebenden Konsequenzen sowie auf erste Zweifelsfragen und Gestaltungsüberlegungen ein.

### I. Ausgangspunkt

#### 1. Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens

Der 2. Senat des BFH hatte mit Datum vom 27. 9. 2012<sup>3</sup> dem BVerfG die bisher geltenden Regelungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen bei der ErbSt<sup>4</sup> nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG vorgelegt, weil diese nach seiner Überzeugung verfassungswidrig waren. Der zu Grunde liegende Sachverhalt betraf nicht Betriebsvermögen, vielmehr ging es um die – inzwischen infolge der Änderungen durch Art. 5 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes<sup>5</sup> erfolgten Änderungen – für Jahre nach 2009 belanglose Frage, ob im VZ 2009 eine Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen der Steuerklassen II und III erfolgen konnte oder eine Differenzierung in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad zu erfolgen habe. Auch wenn die Auswirkungen dieser Frage für die Betroffenen durchaus beachtlich gewesen sein mögen, war die grundsätzliche Bedeutung dieser Frage gering, insbesondere im Zusammenhang mit Unternehmensnachfolgen.

Grundlegende Bedeutung erlangte dieses Verfahren erst, als der 2. Senat des BFH infolge der „Klammernorm“ des § 19 ErbStG i. V. m. § 13a und § 13b ErbStG a. F.<sup>6</sup> die Frage aufwarf, ob die Begünstigungen für Betriebsvermögen zu weitreichend sind und damit zur Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG führen. Diese Auslegung erscheint schon vom Ansatz her als problematisch, weil die Verfassungswidrigkeit eines Teils eines Gesetzes nach dieser Logik zur Verfassungswidrigkeit des gesamten Gesetzes führte. Im Ergebnis würde danach etwa die Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrags bei der ESt oder die unzureichende Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern zur Verfassungswidrigkeit der Einkommensteuer insgesamt

führen. Dies wäre sehr weitgehend und würde dem Gesetzgeber außerordentlich große Haushaltsrisiken aufbürden und damit zugleich wegen des unbestreitbaren großen – auch in der ständigen verfassungsrechtlichen Rechtsprechung anerkannten<sup>7</sup> – Interesses an einer geordneten Haushaltsführung des Bundes und der Länder den Handlungsspielraum des BVerfG erheblich einschränken und damit die Verwerfungskompetenz des Gerichts möglicherweise beeinträchtigen. Gleichwohl hat das BVerfG dieses Verfahren zur Entscheidung angenommen und die Vorlage nicht als unzulässig verworfen. Ursächlich dafür dürfte gewesen sein, dass bei einer Ablehnung dieser Vorlage schon bald ein anderes Verfahren vorgelegt worden wäre. Der 2. Senat des BVerfG hat in der Entscheidung vom 17. 12. 2014<sup>8</sup> auf der einen Seite die bisher geltenden Regelungen für z. T. als verfassungswidrig angesehen, weil sie zu einer zu weitgehenden Begünstigung von Betriebsvermögen führen,<sup>9</sup> andererseits aber selbst die Forderung nach Begünstigungen für solches Vermögen erhoben, das infolge der Schaffung von Arbeitsplätzen einer besonderen Sozialbindung unterliegt.<sup>10</sup>

Hieran schloss sich ein Gesetzgebungsverfahren an, das wahrscheinlich einmalig in der deutschen Geschichte war. Der Bundesfinanzminister hatte bereits im Februar 2015 Eckpunkte für eine Neuregelung vorgelegt. Diesen folgten die Länder nicht. Mit Datum vom 1. 6. 2015 wurde ein Referentenentwurf<sup>11</sup> veröffentlicht, zu dem die Verbände bis zum 28. 6. 2015 Stellung

1 Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr Hamburg, und Schriftleiter der Zeitschrift „Die Steuerberatung“.  
 2 BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015 S. 4. Vgl. zu dieser Entscheidung z. B. Reich, BB 2015 S. 148 ff.; Steilike, DB 2015 S. 18 ff.; Englisch, DB 2015 S. 637 ff.; Kahle, DStR 2015 S. 183 ff.; Piltz, DStR 2015 S. 97 ff.; Zipfel, DStZ 2015 S. 64 ff.; Wachter, FR 2015 S. 193 ff.; Söffing, SAM 2015 S. 2 ff.; Kaminski, Stbg 3/2015 S. M1; Vis-korf/Philipp, ZEV 2015 S. 133 ff.; Crezelius, ZEV 2015 S. 1 ff.; Hannes, ZEV 2015 S. 7 ff.; Geck, ZEV 2015 S. 91 ff.; Wichmann, Stbg 2015 S. 196 ff.; Weber-Grellet, BB 2014 S. 1367 ff.  
 3 BFH vom 27. 9. 2012, II R 9/11, BStBl II 2012 S. 899. Vgl. hierzu z. B. Crezelius, ZEV 2012 S. 1 ff.; Theilacker, BWNotZ 2012 S. 2 ff.  
 4 Die Einführung erfolgt durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. 12. 2008, BGBl. I 2008 S. 3018, vgl. zu einem Überblick etwa Söffing, DStZ 2008 S. 867 ff.; Hölzerkopf/Bauer, BB 2009 S. 20.  
 5 Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. 12. 2009, BGBl. I 2009 S. 3950.  
 6 Vgl. BFH vom 5. 10. 2011, II R 9/11, BStBl II 2012 S. 29, Rz. 67 und 163.  
 7 Vgl. aus der st. Rspr. z. B. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015 S. 50.  
 8 Vgl. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015 S. 50.  
 9 Vgl. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015 S. 50, Rz. 53 ff.  
 10 Vgl. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015 S. 50, Rz. 27.  
 11 Abrufbar im Internet unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurf/2015-06-02-G-z-Anpassung-d-ErbStR-u-SchenkSt-a-d-Rspr-d-BVerfG.html>.

nehmen konnten.<sup>12</sup> Das Bundeskabinett hat am 8.7.2015 einen offiziellen Gesetzentwurf beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren auf den parlamentarischen Weg gebracht.<sup>13</sup> Dem schloss sich eine langanhaltende Auseinandersetzung zwischen Bundestag und Bundesrat an.

Am 24.6.2016 – und damit kurz vor Ablauf der Frist des BVerfG – hat der Deutsche Bundestag das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ beschlossen.<sup>14</sup> Der Bundesrat sah sich nicht in der Lage, diesem Gesetz zuzustimmen, und rief am 8.7.2016 den Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat an.<sup>15</sup> Nach sehr intensiven und langwierigen Verhandlungen hat sich dieses Gremium am 21.9.2016 geeinigt. Der Bundestag stimmte am 29.9.2016 den Änderungen des ursprünglichen Entwurfs vom 24.6.2016 zu,<sup>16</sup> der Bundesrat am 14.10.2016.<sup>17</sup> Das Gesetz wird voraussichtlich Anfang November im BGBl. veröffentlicht und tritt rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft.

Die folgenden Ausführungen geben einen Überblick zu den wesentlichen Änderungen und den hieraus resultierenden Konsequenzen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die konkrete Ausgestaltung in vielen Bereichen noch unbestimmt ist und damit einer intensiveren Prüfung und abschließenden Beurteilung vorbehalten bleiben muss. Hingegen wird auf die Regelungen nicht eingegangen, die unverändert bleiben. Unabhängig davon zeigt die aktuelle Rechtsprechung,<sup>18</sup> dass das Vorliegen dieser Voraussetzungen eingehend geprüft bzw. deren Herbeiführung in der Gestaltungsberatung sehr sorgfältig beachtet werden sollte. Mögliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen einzelne Detailregelungen<sup>19</sup> und die Frage eines möglichen Verstoßes gegen europäisches Beihilferecht gem. Art. 107 ff. AEUV<sup>20</sup> werden nicht thematisiert, auch wenn hieraus u. U. wesentliche Risiken für die Besteuerungspraxis drohen.

## 2. Weitergehende Konsequenzen

Da sowohl die Argumentation im Vorlagebeschluss des BFH vom 27.9.2012<sup>21</sup> als auch die Vorgaben in der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014<sup>22</sup> unbestimmt sind, ist fraglich, ob die nunmehr gefundenen Regelungen grundsätzlich einer verfassungsrechtlichen Prüfung genügen werden. Eine Prognose hierzu ist schwierig, insbesondere vor dem Hintergrund der sowohl vom BFH als auch vom BVerfG sehr stark ausgeschöpften Argumentationsspielräume. Die sich hieraus ergebenden Konsequenzen für die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit anderer Normen sind derzeit ebenfalls nicht realistisch absehbar. Allerdings erscheint es eher eine Frage des Zeitpunkts als des Umstands als solchen, ob diese Regelungen Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Überprüfung werden.

Unabhängig davon ist die Rückwirkungsproblematik zu beurteilen. Das BVerfG hatte – zumindest bei „exzessiven Gestaltungen“ – auch eine rückwirkende Anwendung der Neuregelungen zugelassen.<sup>23</sup> Nachdem mit ei-

ner gesetzlichen Neuregelung innerhalb der vom BVerfG gesetzten Frist nicht zu rechnen war, hatten die Länder in einem gemeinsamen Erlass der obersten Finanzbehörden vom 21.6.2016<sup>24</sup> die gesetzlichen Regelungen „in vollem Umfang [für, d. Verf.] weiter anwendbar“ erklärt, und zwar „auch für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entsteht“.

Fraglich ist, inwieweit hiermit für Erbschaften und Schenkungen zwischen dem 1.7.2016 und der Beschlussfassung im Deutschen Bundestag am 29.9.2016 ein Vertrauenstatbestand für die Weitergeltung des alten Rechts geschaffen wurde.<sup>25</sup> Dies hätte zur Folge, dass sich die Steuerpflichtigen weiterhin auf die für sie ggf. günstigeren alten Regelungen berufen könnten. Auch das BVerfG hatte in seiner Presseerklärung vom 14.7.2016<sup>26</sup> ausgeführt, dass „die für verfassungswidrig erklärten Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes fort[gelten, d. Verf.]“.

Meines Erachtens liegt ein solcher Tatbestand nicht vor, weil sowohl aus der Formulierung in dem Erlass der Länder „bis zu einer Neuregelung“ als auch aus den Ausführungen des BVerfG kein Vertrauenstatbestand hergeleitet werden kann. Schließlich soll ein solcher nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht gelten, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt, auf den das Gesetz zurückbezogen wurde, mit einer Neuregelung rechnen musste.<sup>27</sup> Außer-

12 Vgl. hierzu insbesondere IDW-Schreiben vom 25.6.2015 an das BMF, <http://www.idw.de/idw/portal/d654748>; DStV-Stellungnahme S 06/15 vom 26.6.2015, <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2015-s-06-refentwurf-bmf-erbstg-und-schenkstg>; BStBK-Stellungnahme vom 25.6.2015, [https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20150625\\_stellungnahme\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20150625_stellungnahme_bstbk/index.html).

13 Vgl. hierzu die Pressemitteilung des BMF vom 8.7.2015, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetzentwerfe\\_Arbeitsfassungen/2015-07-08-G-z-Anpassung-d-ErbStR-u-SchenkSt-a-d-Rspr-d-BVerfG.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetzentwerfe_Arbeitsfassungen/2015-07-08-G-z-Anpassung-d-ErbStR-u-SchenkSt-a-d-Rspr-d-BVerfG.html).

14 Vgl. Deutscher Bundestag, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2016/kw25-de-erbschaftssteuer/429002>, Stand: Oktober 2016, abgerufen am 5.10.2016. Grundlage bildeten die Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses vom 22.6.2016 auf BT-Drucks. 18/8911.

15 Vgl. Beschluss des Bundesrats zur Anrufung des Vermittlungsausschusses vom 8.7.2016, BR-Drucks. 344/16 (B).

16 Vgl. Beschluss des Deutschen Bundestags vom 29.9.2016, BR-Drucks. 555/16.

17 Vgl. BR-Drucks. 555/16 (B).

18 Vgl. etwa zur Mitunternehmerstellung des Erben BFH vom 6.5.2015, II R 34/13, BStBl II 2015 S. 821 und vom 3.11.2015, VIII R 63/13, BStBl II 2016 S. 383, zur freiberuflichen Tätigkeit und einer hieraus drohenden gewerblichen Infizierung.

19 Vgl. hierzu etwa *Erkis*, DStR 2015 S. 1409, 1414, auf Grundlage des Entwurfs.

20 Vgl. hierzu eingehend *Wachter*, DB 2016 S. 1273 ff. Sollte eine Qualifikation als unzulässige Beihilfe erfolgen, wären die Begünstigungen für Betriebsvermögen rückwirkend zu versagen. Dies träfe den Steuerpflichtigen und nicht den Staat, so dass schon aus diesem Grund in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge eine Steuerklausel als angebracht erscheint, vgl. hierzu auch *Seer*, GmbHR 2016 S. 673, 677.

21 Vgl. BFH vom 27.9.2012, II R 9/11, BStBl II 2012 S. 899.

22 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 2/12, BGBl. I 2015 S. 4.

23 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 2/12, BGBl. I 2015 S. 4, Rz. 292. Allerdings wird dieser Begriff dort nicht definiert.

24 BStBl I 2016 S. 646.

25 Vgl. hierzu auch *Zipfel/Lahme*, DStZ 2016 S. 566.

26 Abrufbar im Internet unter <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2016/bvg16-041.html>.

27 Vgl. aus der st. Rspr. z. B. BVerfG vom 14.11.1961, 2 BvL 15/59, BVerfGE 13 S. 206, 213; vom 31.3.1965, 2 BvL 17/63, BVerfGE 18 S. 429, 439; aus neuer Zeit z. B. BVerfG vom 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72 S. 200, 260 f.

dem hätte der Gesetzgeber auch eine rückwirkende Anwendung der Regelungen anordnen können. Allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, dass letztlich Gerichte über die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung entscheiden müssen. Hiervon unabhängig stellt sich die – steuerpolitische – Frage, ob der Gesetzgeber nicht besser beraten gewesen wäre, den Steuerpflichtigen für diesen Zeitraum eine Option zwischen altem und neuem Recht einzuräumen.<sup>28</sup>

**II. Änderungen im ErbStG**

Die gesetzlichen Neuregelungen sehen vor, dass es grundsätzlich beim Konzept der Begünstigung nach Maßgabe der Regel- oder Optionsverschonung mit den bereits bisher geltenden Begünstigungsquoten bleibt. Allerdings wird künftig begünstigtes Vermögen nur anteilig entlastet: Es gilt nicht mehr das sog. Alles-oder-nichts-Prinzip, sondern die Abschläge werden jeweils nur auf das begünstigte Netto-Vermögen gewährt, wobei beim Verwaltungsvermögen ein Teil als „unschädliches Verwaltungsvermögen“ (sog. Schmutzzuschlag) typisiert wird (vgl. hierzu eingehend II. 2. b).

Der Anwendungsbereich der bisherigen Regelungen ist auf einen Erwerb von max. 26 Mio. €<sup>29</sup> beschränkt. Hierbei ist die Zusammenrechnung von Erwerben von derselben Person innerhalb von zehn Jahren entsprechend § 14 ErbStG zu beachten. Bei darüber hinausgehenden Erwerben können ggf. andere Erleichterungen genutzt werden, wenn deren Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. hierzu unter II. 3.). Ein späteres Überschreiten dieses Grenzwerts führt zur nachträglichen Versagung dieser Begünstigungen.

**1. Lohnsummenkriterium**

**a) Befreiung von Kleinstbetrieben und Erleichterungen für Mittelbetriebe**

Bekanntlich hatte das BVerfG die bisher bestehende Befreiung von Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten (vgl. § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a. F.) als verfassungswidrig angesehen und zugleich kritisiert, dass diese Regelung dadurch umgangen werden könne, dass das Unternehmen in eine „Beschäftigungsgesellschaft“ und eine „Vermögensgesellschaft“ aufgespalten werden kann. Bei Letzterer spielte die Lohnsummenklausel keine Rolle, weil diese Gesellschaft regelmäßig keine (auf jeden Fall aber unter 20) Arbeitnehmer hatte. Bereits durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>30</sup> wurde angeordnet, dass die Arbeitnehmer von Tochtergesellschaften nach Maßgabe der Beteiligungsquote der Muttergesellschaft zuzurechnen waren. Dadurch sollte eine Ausgliederung von Arbeitnehmern auf Tochtergesellschaften und die anschließende Begünstigung von personalschwachen Holdinggesellschaften vermieden werden.<sup>31</sup>

Nunmehr werden Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten<sup>32</sup> von der Lohnsummenprüfung befreit. Folglich ist für sie die Einhaltung dieser Kriterien – wie im geltenden Recht – ohne Bedeutung. Allerdings müssen die anderen Voraussetzungen zur Erlangung der Regel- oder

Optionsverschonung erfüllt werden. Darüber hinaus werden Erleichterungen bei deren Einhaltung gewährt, wenn die Zahl der Arbeitnehmer diesen Wert übersteigt. Hierbei wurden gegenüber den ursprünglichen Entwürfen weitere Größenklassen geschaffen, um eine Abschmelzung der Übergänge zu erreichen, indem in diesen Intervallen nicht vollständig auf die Prüfung der Erfüllung der Lohnsummenkriterien verzichtet wird, aber bereits ein niedrigerer Prozentsatz ausreicht, um die Begünstigung zu erhalten. Hingegen ist – entgegen den ursprünglichen Überlegungen – der Wert des Unternehmens bedeutungslos.

Beschäftigtenzahl \ Art der Begünstigung	mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigte	mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigte	mehr als 15 Beschäftigte
Regelverschonung	250 %	300 %	400 %
Optionsverschonung	500 %	565 %	700 %

*Erforderliche Lohnsumme in Abhängigkeit von der Zahl der Mitarbeiter*

Ausweislich der Regierungsbegründung wird damit dem Bedürfnis von Unternehmen mit bis zu 15 Beschäftigten Rechnung getragen, die infolge von unkalkulierbarer Fluktuation diese Anforderungen nicht erfüllen können.<sup>33</sup> Damit sollen beim Überschreiten der Zahl fünf möglicherweise entstehende Härten vermieden werden. Unternehmen hätten möglicherweise Einstellungen unterlassen, um nicht in die Überprüfung der Lohnsumme zu fallen. Ferner ist es nicht immer möglich, bei einem Ausscheiden eines Arbeitnehmers diese Stelle entsprechend wieder zu besetzen, auch wenn dies gewollt ist (z. B. weil kein geeigneter Bewerber zur Verfügung steht). Eine nähere Erläuterung wird nicht vorgenommen, insbesondere finden sich in der Regierungsbegründung keine Aussagen zur Rechtfertigung der definierten Intervalle und der verlangten Lohnsummenquoten.

Bereits bei einem ursprünglichen Grenzwert von drei als kritische Arbeitnehmerzahl hatte es Bedenken vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Anforderungen gegeben. Die damalige Regierungsbegründung<sup>34</sup> wies darauf hin, dass damit immer noch 79,04 % der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen wären. Allerdings seien hiervon die 51,85 % der Betriebe abzuziehen, die gar keine Beschäftigten haben und bei denen die

28 Eine solche Vorgehensweise wurde bei der Erbschaftsteuerreform 2008 gewählt, vgl. hierzu das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) vom 24. 12. 2008, BGBl. I 2008 S. 30 18.

29 Ursprünglich war hierfür ein Wert von 20 Mio. € vorgesehen.

30 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. 6. 2013, BGBl. I 2013 S. 1809. Vgl. zu einer Analyse z. B. Rohde/Fischer, StuB 2013 S. 580 ff.; Eisele, NWB 2013 S. 2292 ff.; Siegmund/Zipfel, NWB 2013 S. 2303 ff.; Hannes, DStR 2013 S. 1417 ff.; Stalleiken, DB 2013 S. 1382 ff.; Erkiš/Mannek/van Lishaut, FR 2013 S. 245 ff.

31 Die FinVerw vertrat bereits in R E 13a.4 Abs. 2 Satz 9 ErbStR 2011 die Auffassung, dass eine Zurechnung zu erfolgen habe, auch wenn sich dies ursprünglich nicht aus dem Gesetz ergab.

32 Ursprünglich war hierfür eine Grenze von drei Arbeitnehmern vorgesehen, die jedoch im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens angepasst wurde. Hingegen sind die übrigen Grenzwerte unverändert geblieben.

33 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17. 8. 2015, BR-Drucks. 353/15, S. 21.

34 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung 14. 8. 2015, BR-Drucks. 353/15, S. 20.

Forderung nach Einhaltung einer Lohnsummenklausel schon deshalb keinen Sinn mache. Damit soll der Anwendungsbereich der Ausnahme deutlich eingeschränkt werden. Ob eine solche Argumentation verfassungsrechtlich Bestand haben wird, bleibt abzuwarten.

Im Übrigen bleibt der Mechanismus zur Prüfung der Erfüllung des Lohnsummenkriteriums unverändert. Dies gilt auch für die Technik der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der erreichten Lohnsummengrenze sowie des anteiligen Verlusts der Begünstigung. Es ist davon auszugehen, dass es auch bei der bisherigen Verwaltungsauffassung bei einer Veränderung von Beteiligungsverhältnissen bleiben wird.<sup>35</sup> Damit besteht unverändert die Möglichkeit, durch die Erhöhung einer Beteiligungsquote oder den Zukauf eines Unternehmens eine Erfüllung der Lohnsummenquote zu erreichen, insbesondere beim Erwerb von lohnintensiven Unternehmen.

#### b) Abgrenzung des Arbeitnehmerbegriffs

Im Rahmen seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf hatte der DStV vorgebracht, dass es bei der Prüfung der Beschäftigtenzahl sinnvoll sei, nicht auf die tatsächlich Beschäftigten abzustellen, sondern auf die Vollzeitstellenäquivalente, wie sie aus dem Bereich des Arbeitsrechts bekannt sind.<sup>36</sup> Diese Anregung greift das Gesetz leider nicht auf, was zu einem sonderbar anmutenden Widerspruch zum Bekenntnis zur Vereinbarkeit von Familie und Beruf und der Förderung von Teilzeitarbeit führt. Nach der nunmehr geltenden Gesetzeslage unterliegt etwa ein Unternehmen mit drei Vollzeitbeschäftigten nicht der Lohnsummenprüfung, während diese bei einem Unternehmen mit sechs halbtags Beschäftigten zu beachten ist, wenn auch mit geringerer erforderlicher Lohnquote.

Die folgenden Beschäftigten sollen sowohl bei der Beschäftigtenzahl als auch bei der Lohnsummenermittlung nicht mit berücksichtigt werden:

- wenn sie sich im Mutterschutz i. S. d. Mutterschutzgesetzes befinden,
- Auszubildende,
- Empfänger von Krankengeld i. S. d. § 44 SGB V,
- Bezieher von Elterngeld i. S. d. Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes sowie
- Saisonarbeiter.

Herbei erweist sich die Formulierung in § 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG als auslegungsbedürftig. Diese lautet: Beschäftigte, „die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter)“. Dies könnte in dem Sinne verstanden werden, dass nur solche Arbeitnehmer zu berücksichtigen sind, die mehr als die Hälfte der regulären Arbeitszeit für das Unternehmen tätig sind. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen der allgemeinen Aussage und dem Klammerzusatz. Schon bisher gab es im § 13a Abs. 4 ErbStG diese Formulierung, jedoch ohne den Klammerzusatz. Insoweit handelt es sich um eine Konkretisierung der bisherigen Rechtslage. Diese Änderung wurde durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags<sup>37</sup> aufgenommen. In

der Begründung wird dies als weitere Ausnahme angesehen, ohne dass damit der bereits bisher im Gesetz befindliche Grundtatbestand ausgeweitet werden sollte. Nach bisher h. M.<sup>38</sup> und nach Auffassung der FinVerw<sup>39</sup> ist davon auszugehen, dass auch Teilzeitkräfte voll zu berücksichtigen sind. Es muss davon ausgegangen werden, dass sich die Rechtslage nicht geändert und deshalb unverändert eine vollständige Berücksichtigung zu erfolgen hat. Dies gilt für die Ausgangslohnsumme ebenso wie für die Erfüllung des Lohnsummenerfordernisses.

## 2. Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen

### a) Neuregelung des Verwaltungsvermögens

#### aa) Ausgangspunkt

Durch § 13b Abs. 1 ErbStG n. F. wird zunächst – nahezu unverändert – der Kreis des grundsätzlich begünstigungsfähigen Vermögens definiert. Dies sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Einzelgewerbetreibende, Mitunternehmer einer Personengesellschaft (unabhängig von der Höhe der Beteiligungsquote) und Anteile an Kapitalgesellschaften. Bei Letzteren bleibt die erforderliche Beteiligungsquote von mehr als 25 % sowie die Möglichkeit der Bildung eines Pools gegenüber dem geltenden Recht unverändert.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung sowohl die mögliche Verschonung von betrieblichem Vermögen mit bis zu 50 % Verwaltungsvermögen moniert als auch die Nutzung von Kaskadeneffekten bemängelt.<sup>40</sup> Diese beruhten darauf, dass auf einer unteren Konzernebene Gesellschaften bestanden, die über hohes Verwaltungsvermögen verfügten und damit nicht begünstigt waren. Auf der nächsthöheren Beteiligungsstufe stand dieser als Verwaltungsvermögen zu qualifizierenden Beteiligung genügend begünstigtes Vermögen gegenüber, so dass die Beteiligung an dieser zweiten Gesellschaft bei ihrer Muttergesellschaft insgesamt als begünstigt angesehen wurde. Im Ergebnis kam es damit – zumindest in gewissen Grenzen – nicht darauf an, wie hoch das Verwaltungsvermögen war, sondern auf welcher Ebene dieses zugeordnet wurde. Dieser Effekt ließ sich insbesondere dann stark nutzen, wenn nicht die Voll-, sondern nur die Regelverschonung angestrebt wurde, wobei infolge der gezielten Verstrickung von Wirtschaftsgütern i. d. R. Steuerbelastungen entstanden, die verglichen mit einer alternativen Vollverschonung

35 Vgl. die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 5. 12. 2012, BStBl I 2012 S. 1250.

36 Vgl. DStV-Stellungnahme S 06/15 vom 26. 6. 2015, S. 4 unter Hinweis auf § 23 KSchG.

37 Vgl. BT-Drucks. 18/8911, S. 37.

38 Vgl. z. B. Geck in Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13a Rz. 24 (Juli 2016); Weinmann in Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz, § 13a Rz. 58 (November 2014); Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13a Rz. 50 f.; i. E. auch Cramer in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 13a Rz. 13 (September 2012); a. A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Rz. 110; Söffing in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13a Rz. 99 (August 2013); offen lassend Meincke in Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 13a Rz. 21 (Stand 2012).

39 Vgl. R E 13a.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011; H E 13a.4 Abs. 2 ErbStH.

40 Vgl. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015 S. 4, Rz. 261 ff.

des Betriebsvermögens und einer regulären Besteuerung des Privatvermögens deutlich niedriger waren. Der Gesetzgeber wollte hierauf zunächst mit einer vollständigen neuen Abgrenzung des Verwaltungsvermögens reagieren, indem darauf abgestellt werden sollte, welchem „Hauptzweck“ das jeweilige Wirtschaftsgut dient.<sup>41</sup> Dieser Plan wurde jedoch wieder aufgegeben, weil damit erhebliche Abgrenzungsprobleme verbunden wären. Vielmehr bleibt es grundsätzlich bei der bisherigen Abgrenzung, wobei ergänzend das „unschädliche Verwaltungsvermögen“ (sog. Schmutzzuschlag) und die Zuordnung der Verbindlichkeiten zu beachten sind.

**bb) Verschärfung des Finanzmitteltests**

Der Gesetzgeber hatte als Reaktion auf die sog. Cash-GmbH bereits durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>42</sup> den sog. Finanzmitteltest eingeführt (vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG a. F.). Dies erwies sich als umso notwendiger, weil der BFH in seinem Vorlagebeschluss an das BVerfG<sup>43</sup> die Cash-GmbH als Gestaltungsmöglichkeit aufgezeigt hat und damit klar ist, dass es sich hierbei – von extremen Fällen abgesehen – nicht um einen Anwendungsfall des § 42 AO handelt. Die Begründung der Empfehlung des Bundesrats zur Änderung des ErbStG weist darauf hin, dass die bestehenden Mängel zeitnah beseitigt werden sollen, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen.<sup>44</sup> Die besondere Schwierigkeit für den Gesetzgeber liegt darin, dass zu differenzieren ist, wann z. B. die Liquidität eines Unternehmens unternehmerischen Zwecken dient und wann eine „übermäßige“ Kapitalausstattung vorliegt.<sup>45</sup> Zugleich muss diese Abgrenzung so erfolgen, dass sie in einem Massenverfahren in einer großen Zahl von Fällen möglichst einfach praktisch umgesetzt werden kann, so dass zwangsläufig eine Pauschalierung zu erfolgen hat.

Der Bestand der betriebsnotwendigen Finanzmittel wird typisierend mit 15 % des gemeinen Werts des Unternehmens angenommen, nachdem von den Finanzmitteln (= Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen) der gemeine Wert der Schulden abgezogen wurde. Dieser Freibetrag<sup>46</sup> gilt nur für Verwaltungsvermögen i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n. F. Auf die übrigen Katalognummern des § 13b Abs. 4 ErbStG ist er nicht anwendbar.<sup>47</sup> Unter die „anderen Forderungen“ fallen andere auf Geld gerichtete Forderungen, wie z. B. Kundenforderungen, Steuerforderungen, geleistete Anzahlungen, Forderungen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, Forderungen eines Mitunternehmers gegenüber seiner Personengesellschaft im Sonderbetriebsvermögen, nicht jedoch Sachleistungsansprüche.<sup>48</sup> Um den Finanzierungsbelangen in nicht steuergestalterisch angelegten Unternehmenskonstellationen Rechnung zu tragen, schafft Satz 2 eine Bereichsausnahme für die Finanzmittel, die dem Hauptzweck eines Kreditinstituts oder einer Versicherung dienen.

Soweit sich unter Berücksichtigung der vorstehenden Regelungen noch ein Überschuss an Finanzmitteln ergibt, liegt insoweit Verwaltungsvermögen vor. Anders als bis-

her wirkt sich dieser Betrag nachteilig aus und ist erbschaftsteuerlich nicht begünstigt. Etwas anderes würde lediglich gelten, wenn infolge des „unschädlichen Verwaltungsvermögens“ (sog. Schmutzzuschlag; vgl. II. 2. b) im Ergebnis kein Verwaltungsvermögen verbleibt, das zu einer Belastung mit ErbSt führt. Hingegen betrug der anzuwendende Prozentsatz bisher 20 %, so dass insoweit eine deutliche Absenkung erfolgt ist. Dadurch soll offenbar eine zielgenauere Ausrichtung erreicht werden.<sup>49</sup>

**Beispiel:**

E überträgt sein Einzelunternehmen auf seinen Sohn S unentgeltlich. Der Unternehmenswert beläuft sich auf 10 Mio. €. Es soll nur Verwaltungsvermögen i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n. F. vorliegen. Das andere Betriebsvermögen ist begünstigt und es wird kein weiteres Vermögen von E auf S übertragen.

Kassenbestand	100 000 €
Konto X-Bank	900 000 €
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	15 000 000 €
Zwischensumme	16 000 000 €
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	- 6 000 000 €
Verbindlichkeiten B-Bank	- 4 000 000 €
Konto Y-Bank	- 500 000 €
Saldo	5 500 000 €
Freibetrag:	
15 % von 10 000 000 €	1 500 000 €
Verwaltungsvermögen i. S. d. Nr. 5 <sup>50</sup>	4 000 000 €

Dieser Wert würde nunmehr vollständig zum Verwaltungsvermögen zählen, während nach altem Recht ein Verwaltungsvermögen von bis zu 10 % bei der Options- und von bis zu 50 % bei der Regelverschonung unproblematisch war. Folglich wäre nach altem Recht eine Begünstigung des gesamten Vermögens im Rahmen der Regelverschonung möglich, weil die kritische Verwaltungsvermögensquote unterschritten wurde.

41 Vgl. zur Kritik hieran z. B. *Kaminski*, Stbg 2015 S. 298 ff.  
 42 Vgl. zu einer Analyse z. B. *Rohde/Fischer*, StuB 2013 S. 580 ff.; *Eisele*, NWB 2013 S. 2292 ff.; *Siegmund/Zipfel*, NWB 2013 S. 2303 ff.; *Hannes*, DStR 2013 S. 1417 ff.; *Stalleiken*, DB 2013 S. 1382 ff.; *Erkis/Mannek/van Lishaut*, FR 2013 S. 245 ff.  
 43 Vgl. BFH vom 27. 9. 2009, II R 9/11, BStBl II 2012 S. 899.  
 44 Vgl. BR-Drucks. 302/12 (B), S. 114.  
 45 Dies ergibt sich auch aus der Rechtfertigung der Regelungen, indem produktives Vermögen begünstigt sein soll, weil dieses zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen dient; vgl. BT-Drucks. 17/15, S. 20.  
 46 Dies ergibt sich aus der Verwendung des Wortes „soweit“, vgl. *Eisele*, NWB 2013 S. 2292 ff. und *Siegmund/Zipfel*, NWB 2013 S. 2303 ff.; a. A. *Korezkij*, DStR 2012 S. 1641.  
 47 Vgl. *Erkis/Mannek/van Lishaut*, FR 2013 S. 247; *Stalleiken*, DB 2013 S. 1383.  
 48 Vgl. Gleichlautende Erlasse der Länder vom 10. 10. 2013, BStBl I 2013 S. 1272.  
 49 Diese Änderung wurde durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags eingefügt, indem die bisherige Quote von 20 % auf 15 % gesenkt wurde. In den Gesetzesmaterialien findet sich hierzu keine nähere Begründung, vgl. BT-Drucks. 18/8911 vom 22. 6. 2016, S. 42 oben.  
 50 Dieser Betrag entspricht in dem Beispiel der Summe des Verwaltungsvermögens.

Die bisherigen Regelungen werden dahingehend verschärft, dass der 15%-Abschlag nur gewährt wird, wenn der Hauptzweck des Betriebsvermögens bzw. der Gesellschaft einer land- und forstwirtschaftlichen (§ 13 Abs. 1 EStG), gewerblichen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder freiberuflichen (§ 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) Tätigkeit gewidmet ist. Ist dies nicht der Fall, wie etwa bei einer ausschließlichen gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, wird der Abschlagssatz vom gemeinen Wert nicht gewährt. Dies hat zur Folge, dass der gemeine Wert des nach Abzug des Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren ist. Insoweit kommt es zur Versagung des Abschlags i.H.v. 15% des gemeinen Werts. Zugleich werden nicht alle Finanzmittel als schädlich qualifiziert, weil eine Saldierung von Finanzvermögen und Schulden erfolgen kann. Hierbei sind die Abzugsbeschränkungen nach § 13b Abs. 8 ErbStG a.F. vorrangig zu beachten, so dass die dort genannten Schulden nicht abzugsfähig sind.

Junge Finanzmittel gelten immer als Verwaltungsvermögen. Hierunter fallen solche Finanzmittel, die bei Entstehung der Steuer nach § 9 ErbStG weniger als zwei Jahre dem Unternehmen zuzurechnen waren. Damit sollen die Fälle erfasst werden, in denen zeitnah vor der Übertragung bzw. dem Erbgang Finanzmittel eingelegt werden, um diese unter die Begünstigungen fallen zu lassen.

Das schädliche Verwaltungsvermögen i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG kann wie folgt ermittelt werden:<sup>51</sup>

Gemeiner Wert der Finanzmittel
– Gemeiner Wert der Schulden <sup>52</sup>
– 15 % des gemeinen Werts des Unternehmens bzw. der Beteiligung
= Verbleibender Finanzmittelbestand
– Positiver Saldo des gemeinen Werts der jungen Finanzmittel
= Verwaltungsvermögen i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

Hierbei ist zu beachten, dass nach Maßgabe des Finanzmitteltests ein Abzug aller Verbindlichkeiten erfolgen kann. Nur wenn insoweit noch Schulden verbleiben, besteht die Notwendigkeit einer Prüfung. Hierbei sind ergänzend die Regelungen des § 13b Abs. 8 ErbStG n.F. zu berücksichtigen, die zu einer weiteren Begrenzung der abzugsfähigen Schulden führen. Unklar ist jedoch, in welcher Reihenfolge die Begrenzungen zum Abzug der Schulden zur Anwendung kommen sollen, d.h., welche der Abzugsbeschränkungen als vorrangig anzusehen ist.

### cc) Vermögen zur Finanzierung von Altersversorgungszusagen

Eine weitere Entlastung erfolgt für Vermögen, das zur Absicherung von Verpflichtungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge dient. Hier besteht besonderer Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, weil der in § 6a EStG normierte Zinssatz von 6% zu deutlich zu geringen

steuerlichen Pensionsrückstellungen führt<sup>53</sup> und bei der Durchführung von Investitionen zur Finanzierung entsprechender Zusagen in der Auszahlungsphase in z. B. Immobilien oder Aktien dieses Vermögen erbschaftsteuerlich i. d. R. als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren ist. Damit unterliegt es im Erbgang einer erheblichen erbschaftsteuerlichen Belastung, was die Kosten entsprechender Zusagen weiter erhöht. Dies benachteiligt nicht nur die Direktzusage gegenüber anderen Formen der betrieblichen Altersversorgung, sondern kann auch dazu führen, dass solche Angebote gar nicht unterbreitet werden.

Deshalb wurde beschlossen, dass Betriebsvermögen, welches „ausschließlich und dauerhaft“ dazu dient, Verpflichtungen der Altersversorgung zu erfüllen und dem Zugriff aller anderen Gläubiger, soweit sie nicht aus der Altersvorsorgezusage unmittelbar berechtigt sind, entzogen ist, bis zum gemeinen Wert der Höhe dieser Schulden nicht zum Verwaltungsvermögen zählt. Hiermit erfolgt im Ergebnis eine Saldierung zwischen entsprechenden Zusagen und dem Deckungsvermögen, wobei sich der gemeine Wert auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bezieht. Danach zählt Vermögen, das über diesen Wert hinausgeht und etwa einen künftigen Anstieg der Verpflichtungen absichern soll, nicht zum begünstigten Vermögen. Dies gilt auch für Vermögen, das zwar objektiv zur Erfüllung der Pensionszusagen erforderlich ist, aber infolge der Restriktionen in § 6a EStG den bilanzierten Wert übersteigt.

Um eine mehrfache Berücksichtigung im Rahmen dieser Regelung und bei den allgemeinen Ausnahmen von der Qualifikation als Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 6 ErbStG n.F. auszuschließen, werden diese Vermögenswerte und Schulden dort nicht (erneut) berücksichtigt. Dies gilt jedoch nur insoweit, wie tatsächlich eine Saldierung für Zwecke der Absicherung von Altersversorgungsverpflichtungen erfolgt. Hingegen müssen darüber hinausgehende Beträge im Rahmen des allgemeinen Verwaltungsvermögens berücksichtigt werden.

### b) Unschädliches Verwaltungsvermögen (sog. „Schmutzzuschlag“)

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass trotz der Erweiterung der Definition des Verwaltungsvermögens und des Bemühens um eine möglichst genaue Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen im Detail Verwerfungen entstehen können. Diesem Umstand soll durch den sog. Schmutzzuschlag Rechnung getragen werden, der im Gesetz als „unschädliches Verwaltungsvermögen“ (§ 13b Abs. 7 Satz 1 a.E. ErbStG n.F.) bezeichnet wird.

Hierzu ist vorgesehen, dass zunächst der Wert des begünstigten und des Verwaltungsvermögens bestimmt

51 In Anlehnung an *Thonemann-Micker*, DB 2016 S. 2312 ff., 2318.

52 Unter Beachtung des § 13b Abs. 8 ErbStG n.F.

53 Vgl. zur Anpassung des handelsrechtlichen Zinssatzes in § 253 Abs. 2 und 6 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.3.2016, BGBl. I 2016 S. 396, z.B. *Zwirner*, StuB 2016 S. 207 ff.; *Zwirner*, DStR 2016 S. 929 ff.; *Prinz/Keller*, Ubg 2016 S. 309 ff.

wird. Anschließend werden die mit dem jeweiligen Vermögen im Zusammenhang stehenden verbleibenden Schulden gem. § 13b Abs. 6 ErbStG n. F. quotal abgezogen (vgl. hierzu unter III. 3. e). Damit ergibt sich der Nettowert des Verwaltungsvermögens und des begünstigten Betriebsvermögens. Nunmehr werden 10% des Nettowerts des Verwaltungsvermögens dem begünstigten Vermögen zugerechnet und vermindern damit den bisherigen Wert des Verwaltungsvermögens. Auf den sich so ergebenden Wert des begünstigten Vermögens wird die Regel- bzw. Optionsverschonung oder eine andere Begünstigungsregelung angewendet. Diese Vorgabe bewirkt, dass immer ein Teil des Verwaltungsvermögens das begünstigte Betriebsvermögen erhöht. Der verbleibende Betrag des Verwaltungsvermögens i. H. v. 90% des ursprünglich ermittelten Nettobetrags geht vollständig in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ein.

Hierbei zählt weder Verwaltungsvermögen, das zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zur Verfügung stand, sog. junges Verwaltungsvermögen, noch sog. junge Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG zum unschädlichen Verwaltungsvermögen. Vielmehr findet insoweit keine Umqualifizierung statt.

#### Beratungshinweis:

Bei vorweggenommenen Erbfällen sollte sehr sorgfältig auf diese Ausnahmeregelungen geachtet werden und nach Möglichkeit der Ablauf der Zweijahresfrist abgewartet werden.

Es wird das Bemühen um eine möglichst präzise Abgrenzung und die Vermeidung von neuen missbräuchlichen Gestaltungen erkennbar. Dies wird insbesondere bei einer ggf. erforderlich werdenden verfassungsrechtlichen Rechtfertigung Bedeutung erlangen. Im Zweifel wird der Gesetzgeber darauf verweisen, dass ihm nach der ständigen Spruchpraxis des BVerfG ein weiter Gestaltungsspielraum obliegt und er diesen im Rahmen einer Pauschalierung genutzt hat.<sup>54</sup>

#### c) Einschränkung des Finanzmitteltests

Wie die obigen Ausführungen unter II. 2. a) bb) gezeigt haben, kommt der 15%ige Abschlag im Rahmen des Finanzmitteltests nicht zur Anwendung, wenn das Unternehmen bzw. die Gesellschaft keiner originären land- und forstwirtschaftlichen, selbständigen oder gewerblichen Betätigung nachgeht. Vielmehr erfolgt ausschließlich eine Saldierung von Zahlungsmitteln und Schulden. Alle darüber hinausgehenden Beträge sind als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren.

#### d) Schädliche Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung

Im Rahmen der Gesetzesberatungen war sehr streitig, inwieweit eine Begrenzung der Begünstigungen erfolgen soll, wenn ein vergleichsweise großer Bestand an Verwaltungsvermögen vorhanden ist. Der Gesetzgeber sieht nunmehr folgende Einschränkung vor: Die Anwendung der Optionsverschonung wird vollständig ausgeschlossen, wenn die Verwaltungsvermögensquote mehr als 20% beträgt.

Gleichwohl kann eine anteilige Begünstigung nach anderen Vorschriften (insbesondere nach der Regelverschonung) erfolgen, wenn deren jeweilige Voraussetzungen erfüllt sind. Im Ergebnis kommt es damit zu einer Besserstellung gegenüber dem geltenden Recht, weil nach diesem eine Optionsverschonung nur gewährt wurde, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10% beträgt.

#### Beratungshinweis:

Gerade bei einer Quote nahe 20% ist davon auszugehen, dass die FinVerw die Bewertung des Vermögens sehr kritisch hinterfragen wird mit dem Ziel, die Quote des begünstigten Vermögens unter einen Anteil von 80% zu verringern. Dem sollte durch eine umfangreiche Beweisvorsorge begegnet werden. Insbesondere bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Bestimmung des gemeinen Werts nicht ohne weiteres möglich ist, kann sich der Einsatz eines Sachverständigen zur Durchführung der Bewertung empfehlen.

#### e) Erweiterung des schädlichen Verwaltungsvermögens

Bereits das bisher geltende Recht wollte verhindern, dass die Begünstigungen für Betriebsvermögen genutzt werden, um typische private Vermögensanlagen wie insbesondere Sammlungen in den Genuss der Begünstigungen kommen zu lassen. Diese Zielsetzung wird durch die Neuregelungen konkretisiert und erweitert. Der bisherige § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG a. F. wird hierzu durch § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG n. F. ergänzt. Diese Regelung enthält sowohl eine Verschärfung als auch eine Erweiterung.

Einerseits wird die Aufzählung des schädlichen Vermögens (bisher: Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine) um weitere typische private Vermögensanlageobjekte ergänzt. Dies sind im Einzelnen: Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände. Die letzte Position soll als Auffangtatbestand dienen, wobei im Einzelfall durchaus fraglich sein kann, was hierunter konkret zu verstehen ist. Denkbar wäre, dass hierunter z. B. auch teure Pkw des Betriebsvermögens fallen könnten.

Andererseits erfolgt eine Ausweitung der Ausnahmeregelungen, bei deren Vorliegen kein Verwaltungsvermögen gegeben ist. Dies war bisher nur der Fall, wenn der Handel, die Herstellung oder die Verarbeitung dieser Gegenstände den Hauptzweck bildete. Diese Vorgabe bleibt erhalten und wird um den Fall ergänzt, dass die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte den Hauptzweck des Betriebs bildet. Das Kriterium des Hauptzwecks ist in-

<sup>54</sup> Vgl. z. B. für eine entsprechende Argumentation im Rahmen der 5%-Pauschale im Rahmen von § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG BVerfG vom 12. 10. 2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127 S. 224 ff. oder jüngst zur Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten BVerfG vom 14. 6. 2016, 2 BvR 290/10, HFR 2016 S. 837 sowie vom 14. 6. 2016, 2 BvR 323/10, HFR 2016 S. 829.



soweit unverändert geblieben,<sup>55</sup> so dass eine Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen neben anderen Tätigkeiten nicht ausreichend ist, um in den Genuss der Begünstigungen zu kommen. Damit soll verhindert werden, dass eine ohnehin schon bestehende unternehmerische Tätigkeit um entsprechende Vermögenswerte „angereichert“ wird, um diese in den Anwendungsbereich der Begünstigungen fallen zu lassen.

Im Einzelfall könnte überlegt werden, diese Regelung zu nutzen, um gezielt entsprechendes Vermögen unter die Begünstigungen für Betriebsvermögen fallen zu lassen. Dies könnte etwa durch die Einbringung in ein Betriebsvermögen geschehen, um anschließend das Vermögen gegen ein – ggf. symbolisches – Entgelt etwa an ein Museum oder an eine Galerie zu vermieten. Schließlich verlangt das Gesetz nur eine Entgeltlichkeit, enthält aber keine näheren Anforderungen an deren Höhe. Allerdings sind solche Gestaltungen m. E. wenig wahrscheinlich. Die Einlage würde dazu führen, dass die Eigenschaft als Privatvermögen verloren geht und damit die Möglichkeit der nicht steuerbaren Veräußerung außerhalb der Frist des § 23 EStG entfällt. Schließlich handelt es sich hierbei um Wirtschaftsgüter, die üblicherweise nicht unerhebliche Wertsteigerungen im Zeitablauf erzielen und regelmäßig auch künftig erzielen werden. Gegen diese Einschätzung spricht nicht die Überlegung, dass möglicherweise ein weiterer Anreiz darin besteht, privat (mit)veranlasste Aufwendungen in den betrieblichen und damit steuerlich relevanten Bereich zu verlagern. Schließlich würde sich damit die Frage stellen, ob überhaupt eine steuerlich beachtliche Betätigung vorliegt oder die Grundsätze der Liebhaberei zur Anwendung kommen und damit auch die Zuordnung zum Betriebsvermögen steuerlich unbeachtlich wäre.

Im Gesetzeswortlaut wird der bisher verwendete Begriff des Gewerbebetriebs durch den des Betriebs ersetzt. Hieraus folgt, dass nicht zwingend eine Tätigkeit i. S. v. § 15 EStG vorliegen muss. Allerdings müssen m. E. die Anforderungen an einen steuerlich beachtlichen Betrieb vorliegen. Schon vor dem Hintergrund des Regelungszwecks erscheint im Zweifel eine enge Auslegung geboten. Folglich würde die Qualifikation als Liebhaberei dazu führen, dass die Begünstigungen nicht erlangt werden können.

#### f) Aufteilung der Verbindlichkeiten

Die Begünstigungen für Betriebsvermögen stellen künftig auf dessen Nettowert ab. Folglich sind die Verbindlichkeiten auf das Verwaltungs- und das begünstigte Betriebsvermögen aufzuteilen. Hierzu enthält § 13b Abs. 6 bis 8 ErbStG n. F. Regelungen. Der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens ist um die anteilig hierauf entfallenden Schulden zu kürzen. Hierbei richtet sich die Aufteilung der Schulden nach dem Verhältnis der gemeinen Werte zwischen dem Verwaltungsvermögen und dem begünstigten Betriebsvermögen. Der Abzug von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen i. S. v. § 13b Abs. 3 ErbStG n. F. und Finanzmitteln i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5

ErbStG n. F. ist vorrangig vorzunehmen. Die Regelung hat zur Folge, dass eine wertmäßige Betrachtung durchgeführt wird. Hingegen ist es unerheblich, wie welche Vermögensart konkret finanziert wurde. Der so ermittelte Nettowert des begünstigten Vermögens wird dann um das unschädliche Verwaltungsvermögen (sog. Schmutzzuschlag; vgl. hierzu unter II. 2. b) verringert. Hierbei sind ergänzend die Abzugsbeschränkungen des § 13b Abs. 8 ErbStG n. F. zu beachten, so dass die dort genannten Schulden nicht mindernd berücksichtigt werden dürfen.

#### Beispiel:<sup>56</sup>

Es soll ein Einzelunternehmen übertragen werden, das über einen gemeinen Wert von 18 Mio. € verfügt. Junges Verwaltungsvermögen liegt nicht vor. Die übrigen Werte setzen sich wie folgt zusammen:

Gemeiner Wert des	
Verwaltungsvermögens:	2,5 Mio. €
Finanzmittel:	1 Mio. €
Schulden:	3 Mio. €

Es besteht ein Schuldenüberhang von 2 Mio. €. Nunmehr ist die Quote des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Einzelunternehmens (einschließlich Schuldenüberhang) zu bestimmen. Diese beträgt 2,5 Mio. € / 20 Mio. €, also 12,5%. Der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens ist in dieser Quote um die verbliebenen, anteiligen Schulden zu kürzen, so dass er sich auf 2,25 Mio. €<sup>57</sup> beläuft. Infolge des § 13b Abs. 6 ErbStG n. F. sind 10% dieses Werts als begünstigtes Vermögen anzusehen, so dass 90% als schädliches Verwaltungsvermögen verbleiben. Dies sind 2,025 Mio. €. Dieser Wert ist vom gemeinen Wert des begünstigten Vermögens (hier: 18 Mio. €) abzuziehen, so dass ein Wert von 15,975 Mio. € verbleibt. Dieser bildet das begünstigte Vermögen i. S. v. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG n. F.

Schon dieses einfache Beispiel veranschaulicht die Komplexität der Regelungen. Die Ermittlungstechnik hat zur Folge, dass sich Änderungen bei der Bewertung (z. B. infolge neuer Gutachten) auch auf die Aufteilung der Schulden auf das begünstigte und das Verwaltungsvermögen auswirken können. Diese Auswirkungen werden durch das unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 6 ErbStG n. F.) noch verstärkt.

Ergänzend ist § 13b Abs. 8 ErbStG n. F. zu beachten. Danach findet eine Saldierung der Schulden nach Abs. 6 für junge Finanzmittel i. S. d. Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG n. F. und junges Verwaltungsvermögen i. S. d. Abs. 7 Satz 2 nicht statt. Absatz 8 Satz 2 ist wohl so zu verstehen, dass eine Verrechnung mit wirtschaftlich nicht belastenden Schulden mit Verwaltungsvermögen jeglicher Art

55 Vgl. zu einer eingehenden Erläuterung z. B. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 324 (April 2016).

56 Eine weitere Berechnung findet sich z. B. bei Thonemann-Micker, DB 2016 S. 2312 ff., 2319.

57 2,5 Mio. € – 12,5% von 2 Mio. €.

ausgeschlossen ist. Dies gilt damit auch im Rahmen des Finanzmitteltests und infolge von Abs. 9 Satz 4 auch bei der Vermögensverbundaufstellung.

### 3. Neue Erleichterungen

#### a) Erleichterungen für „Familienunternehmen“ (§ 13a Abs. 9 ErbStG n. F.)

Um eine besondere Entlastung von Familienunternehmen zu erreichen, bekommen diese einen Wertabschlag vom gemeinen Wert des übergehenden Betriebsvermögens.

##### aa) Begünstigungsvoraussetzungen

Das BVerfG hatte in seinem Beschluss vom 17. 12. 2014 betont, dass die Begünstigung von Familienunternehmen u. U. sogar verfassungsrechtlich geboten sein könne. Allerdings wurde dieser Begriff nicht definiert. Die nunmehr beschlossenen Regelungen knüpfen daran an, dass in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag besondere Regelungen enthalten sind. Diese müssen kumulativ erfüllt werden und sehen im Einzelnen folgende drei Voraussetzungen vor (vgl. § 13a Abs. 9 ErbStG n. F.):

1. Begrenzung der Entnahmen bzw. Ausschüttungen auf höchstens 37,5% des um die auf die Gewinnanteile entfallenden Ertragsteuern gekürzten steuerrechtlichen Gewinns, wobei Quellensteuern auf die Ausschüttungen nicht unter diese Regelung fallen sollen.
2. Beschränkung der Übertragungsmöglichkeit der Anteile an der Kapitalgesellschaft oder der Beteiligung an der Personengesellschaft auf Mitgesellschafter, Angehörige i. S. v. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.
3. Beim Ausscheiden aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert des Anteils bzw. der Beteiligung liegt.

##### Beratungshinweis:

Auf Grund der Forderung nach einer Regelung in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag bliebe diese Regelung einem Einzelunternehmer verwehrt, weil es ein solches Dokument bei ihm nicht gibt. Insofern wäre dieser Kreis gezwungen, eine Umwandlung in eine Ein-Personen-GmbH & Co. KG vorzunehmen, um damit die Voraussetzungen für eine solche Regelung zu schaffen. Allerdings bleibt abzuwarten, ob die FinVerw insoweit im Verwaltungswege eine Erleichterung schafft. Andernfalls entstünde das widersinnige Ergebnis, dass vollumfänglich haftende Gesellschafter schlechter gestellt werden als solche, die einer beschränkten Haftung unterliegen. Dies erscheint kaum zu rechtfertigen und dürfte verfassungsrechtlich problematisch sein.

Diese Anforderungen müssen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Erbgang bzw. der vorweggenommenen Übertragung erfüllt werden. Anzuwenden sind diese Anforderungen für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31. 6. 2016 entsteht, so dass geprüft werden sollte, inwieweit eine Anpassung von Satzungen bzw. Gesell-

schaftsverträgen erfolgen muss, um diese Erleichterungen nutzen zu können. Allerdings werden die langen Fristen in einer Vielzahl von Fällen dazu führen, dass diese Anforderungen nicht erfüllt bzw. nicht eingehalten werden können. Für diesen Fall sieht § 13a Abs. 9 letzter Satz ErbStG n. F. eine Anzeigepflicht für den Steuerpflichtigen beim zuständigen Finanzamt vor.

Die Bedeutung dieser strengen Regelungen wird im Zeitablauf zunehmen, weil immer mehr Familien in die Unternehmensnachfolge hineinwachsen, die nur ein oder zwei Kinder haben, und damit der Wert des insgesamt steuerbegünstigt auf die Kinder übertragbaren Vermögens begrenzt wird. Unverändert ergibt sich bei einer großen Zahl von Nachkommen oder einer Übertragung von Unternehmen, die sich schon seit mehreren Jahren im Familienbesitz befinden, bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen die Notwendigkeit, einen Pool zu bilden, um die erbschaftsteuerlich erforderliche Beteiligungsquote zu erreichen.

##### Beratungshinweis:

In der Praxis sollte eine Umstrukturierung im Gesellschafterkreis geprüft werden, in dem Anteile auf diejenigen übertragen werden, bei denen die 26 Mio.-€-Grenze/Erbe noch nicht ausgeschöpft ist. Längerfristig kann auch über die Errichtung einer Stiftung nachgedacht werden, die u. U. eher in der Lage ist, die strengen Vorgaben an die Entnahme- und Übertragungsbeschränkungen zu erfüllen. Ferner kann eine Übertragung unter Nießbrauchbestellung erfolgen. Dabei ist der Wert des Nießbrauchs nach den §§ 14 ff. BewG zu bestimmen und von dem Wert des übertragenen Betriebsvermögens bzw. dem Wert des Anteils an der Kapitalgesellschaft abzuziehen. Damit kommt es zu einem – i. d. R. deutlich – niedrigeren Wert des übergehenden Vermögens und damit möglicherweise zu einem Unterschreiten des Grenzwertes von 26 Mio. €. Sofern später unentgeltlich auf das Nießbrauchrecht verzichtet wird, liegt hierin eine erneute Schenkung bzw. ein Erwerb von Todes wegen. Geschieht dies jedoch etliche Jahre später, kann dies – in Abhängigkeit von der Wertentwicklung der Beteiligung – zu erheblichen Entlastungen führen, insbesondere wenn zwischenzeitlich die Zehnjahresfrist des § 14 ErbStG verstrichen ist.

##### bb) Funktionsweise der Erleichterung

Das Gesetz gewährt in diesen Fällen einen Abschlag auf den gemeinen Wert. Dieser ermittelt sich als

- Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Wert, zu dem die Beteiligung innerhalb des o. g. Personenkreises zu übertragen ist,
- maximal jedoch 30%.

##### Beispiel:

Die Klausel im Gesellschaftsvertrag einer Familien-GmbH, die die übrigen Voraussetzungen für eine Begünstigung erfüllt, sieht eine Übertragung zum

Buchwert vor. Der Verkehrswert des Anteils beträgt 100, der Buchwert 50. In diesem Fall würde theoretisch ein Wertabschlag von 50 % gewährt, allerdings kommt die gesetzliche Obergrenze von 30 % zur Anwendung. Folglich fließt die Beteiligung mit 70 in die weitere Besteuerung ein. Für diesen Wert kann ggf. eine Berufung auf die Regel- oder die Optionsverschonung oder ggf. auf eine andere Begünstigung erfolgen.

Tendenziell ist der Wertabschlag umso höher, je stärker der vorgesehene Übertragungswert unter dem gemeinen Wert liegt. Allerdings ist zu beachten, dass Buchwertklauseln u.U. als sittenwidrig qualifiziert werden können<sup>58</sup> und damit zivilrechtlich unwirksam sind. In diesen Fällen wird die FinVerw voraussichtlich davon ausgehen, dass keine wirksame Beschränkung der Übertragung vorliegt und deshalb eine Anwendung der Begünstigung zu versagen ist.

**Beratungshinweis:**

Die Regelung lässt § 13c und § 28a ErbStG n. F. unberührt. Folglich kann zunächst eine niedrigere Bewertung nach Maßgabe des § 13a Abs. 9 ErbStG n. F. erfolgen, und anschließend entweder die Verschonung bei Großerwerben (§ 13c Abs. 1 ErbStG n. F.; vgl. hierzu unter II. 3. c) oder die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG n. F. (vgl. hierzu sogleich unter II. 3. b) genutzt werden. Alternativ kann ggf. auch eine Berufung auf die Regel- oder Optionsverschonung erfolgen.

**b) Verschonungsbedarfsprüfung bei sog. Großerwerben (§ 28a ErbStG)**

Das BVerfG hat eine Begünstigung von Erbschaftsteuerfällen in einer bestimmten Größenordnung nur nach Durchführung einer besonderen Bedürfnisprüfung für zulässig gehalten, ohne die Höhe dieser Grenze zu konkretisieren. Hierbei sieht das Gericht für Familienunternehmen besondere Erleichterungen vor. Zugleich soll durch diese Vorschrift eine Vollstreckungsverschonung für das begünstigte Vermögen erfolgen, etwa wenn aus anderen Mitteln eine Finanzierung der ErbSt nicht erfolgen kann. Hierbei ist zu beachten, dass das ErbStG bereits bisher in § 28 ErbStG die Möglichkeit einer Stundung enthielt. Allerdings soll nach der Rechtsprechung des 2. Senats des BFH hierauf nur dann ein Anspruch bestehen, wenn die ErbSt weder aus ererbtem Vermögen, aus bereits bisher vorhandenem Vermögen des Erblassers oder durch eine Kreditaufnahme unter Verwendung des bereits bisher vorhandenen oder des ererbten Vermögens als Sicherheit finanziert werden kann.<sup>59</sup>

**Beratungshinweis:**

In einer solchen Fallkonstellation ist es ratsam, betroffenen Mandanten eine eingehende Prüfung zu empfehlen, ob die Ausschlagung der Erbschaft die vorteilhaftere Alternative ist, weil der Nachlass möglicherweise keinen wirtschaftlichen Wert dar-

stellt. Hierbei ist grundsätzlich die Frist von sechs Wochen zu beachten (vgl. § 1944 Abs. 1 BGB). Problematisch ist, dass sich die Vorteilhaftigkeit häufig erst nachträglich ermitteln lässt, so dass diese Frist möglicherweise schon abgelaufen ist.

Für die Prüfung, ob eine Begünstigung geboten ist, soll entsprechend den Vorgaben des BVerfG auf die Person des Erwerbers abgestellt werden. Die Größe des ganz oder teilweise übertragenen Betriebs ist unerheblich. Damit wird grundsätzlich dem Bereicherungsprinzip gefolgt. Die Regelung sieht vor, dass bei einem Überschreiten der Prüfschwellen des § 13a ErbStG n. F. von 26 Mio. € – ggf. verringert um einen Abschlag für Familienunternehmen i. S. v. § 13a Abs. 9 ErbStG – die Steuer zunächst auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt wird.

Allerdings kann der Erwerber eine Verschonungsbedarfsprüfung beantragen. Hierbei wird das gesamte Vermögen des Erwerbers bewertet, um auf dieser Grundlage zu entscheiden, ob er dieses zur Zahlung der ErbSt einsetzen kann oder ob eine Verschonung notwendig ist. Ist dies nicht der Fall, muss die gesamte Steuer entrichtet werden. Anderenfalls erhält er einen aufschiebend bedingten Rechtsanspruch auf Erlass dieser Steuer. Damit soll den Vorgaben des BVerfG Rechnung getragen werden, dass bei großen Vermögen eine Verschonung nur erfolgen kann, wenn diese notwendig ist. Nach Auffassung des Gesetzgebers führt dies nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von „vermögenden“ und „nicht vermögenden“ Erwerben, weil eine Gefährdung des Betriebs eine ausreichende Rechtsgrundlage darstelle.<sup>60</sup>

Durch § 28a Abs. 2 ErbStG n. F. wird angeordnet, welches Vermögen der Erwerber aufwenden muss, um die entstehende Erbschaftsteuerschuld zu bezahlen. Hierfür nennt das Gesetz im Einzelnen:

- Vermögen, das im Rahmen der Schenkung oder Erbschaft ebenfalls erlangt wurde und nicht zum begünstigten land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Betriebsvermögen oder zu einem nicht begünstigten Anteil an einer Kapitalgesellschaft zählt,
- mitübertragenes, nicht begünstigtes Vermögen, insbesondere Betriebsvermögen, dessen Hauptzweck nicht dem Betrieb dient, und
- bereits vorhandenes Vermögen des Erwerbers, sofern dieses im Falle einer Übertragung nicht als begünstigtes Vermögen zu qualifizieren wäre.

58 Vgl. z.B. aus der BGH-Rechtsprechung etwa BGH vom 24. 5. 1993, II ZR 36/92, WM 1993 S. 1412 und vom 9. 1. 1989, II ZR 83/88, DB 1989 S. 1400.

59 Vgl. BFH vom 11. 5. 1988, II B 28/88, BStBl II 1988 S. 730, sowie zu den Auswirkungen des JStG 1996 Weinmann, ZEV 1995 S. 321 ff., 324.

60 Vgl. Referentenentwurf zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 1. 6. 2015, S. 22 f., www.bundesfinanzministerium.de, oder Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 6. 7. 2015, S. 38 f., www.bundesfinanzministerium.de.

**Beratungshinweis:**

Hieraus wird deutlich, dass einerseits auch beim Erwerber eine Abgrenzung zwischen dem begünstigten und dem nichtbegünstigten Vermögen erfolgen muss und andererseits eine umfassende Bewertung seines Vermögens zu erfolgen hat. Dies erhöht nicht nur die damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten, sondern auch die Kosten für den Erwerber.

Hierbei ist jeweils der Nettowert, also derjenige nach Abzug der vorhandenen Schulden, zu verwenden. Die Bewertung hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen; ggf. ist der Wert nach § 12 ErbStG zu verwenden. Diese Regelungen zielen darauf ab, eine Ausrichtung am Gemeinwohl zu ermöglichen und damit den Vorgaben des BVerfG – insbesondere zur Gemeinwohlbindung – Genüge zu leisten.

**Beratungshinweis:**

Diese Vorgehensweise des Gesetzgebers macht es künftig erforderlich, sowohl das Vermögen des Erblassers als auch das des oder der Erben zu bewerten. Hiermit erhöht sich nicht nur der mit der Bewertung verbundene Aufwand, sondern es ist auch davon auszugehen, dass damit die Streitigkeiten hinsichtlich von Detailfragen der Bewertung deutlich an praktischer Bedeutung gewinnen werden.

Dieses Vermögen soll zu 50 % genutzt werden müssen, um die ErbSt zu begleichen. Hierbei wird auch das Vermögen in die Prüfung einbezogen, über das der Erwerber bereits bisher verfügen konnte, unabhängig davon, ob er dieses vom selben oder einem anderen Erblasser erhalten oder dieses selber erwirtschaftet hat. Dies gilt lediglich für solches Vermögen nicht, das zum begünstigten Betriebsvermögen gehört, weil dieses die Anforderungen erfüllt, die für eine Begünstigung zu stellen wären. Dabei soll das vorhandene Vermögen „lediglich als Maßstab mit herangezogen [werden, d. Verf.], um einen Verschonungsbedarf zu ermitteln“. Unter Berufung auf das BVerfG wird betont, dass die Berücksichtigung des bereits vorhandenen Vermögens nicht in das Belieben des Gesetzgebers gestellt sei. Die Begrenzung auf 50 % soll dadurch gerechtfertigt werden, dass bestimmtes Vermögen von der ErbSt nach § 13 ErbStG befreit ist. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass bei der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern eine (ertragsteuerliche) Steuerbelastung entsteht oder eine Beleihung i. H. v. 100 % des Vermögenswerts nicht möglich sei.

Da das Vermögen nicht zwangsläufig in liquiden Mitteln vorliegt, kann es notwendig sein, dass der Erwerber erst Vermögen veräußern muss, um die aus dem Betriebsvermögen entstehende Steuerbelastung begleichen zu können. Der Steuerschuldner erhält nach § 28a Abs. 3 ErbStG n.F. einen Anspruch auf Stundung der Steuer für einen Zeitraum von sechs Monaten. Zur Vermeidung „einer missbräuchlichen Inanspruchnahme“ entscheidet das für die ErbSt zuständige Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Stundung ist nach §§ 234, 238 AO verzins-

lich. Nach Ablauf der Frist von sechs Monaten kann eine Stundung nach § 28 ErbStG oder nach § 222 AO<sup>61</sup> erfolgen. Diese Regelung führt zu Rechtsunsicherheit, weil der Erwerber keinen Rechtsanspruch auf Stundung eingeräumt bekommt. Da dieser Anspruch ohnehin nur verzinslich gewährt wird, erscheint dies als fragwürdig. Hiergegen spricht nicht, dass sich ggf. das Zinsniveau grundlegend ändern könnte und deshalb eine Stundung nur zur Erlangung eines Zinsvorteils beantragt wird. Schließlich können diese Zinsen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Nach Auffassung der Bundesregierung handelt es sich bei diesem Zinssatz um einen langfristigen Durchschnittssatz, der nicht an aktuelle Zinsentwicklungen anzupassen ist.<sup>62</sup>

Diese Begünstigung soll nach § 28a Abs. 4 ErbStG n.F. rückwirkend versagt werden, wenn der Steuerschuldner die Lohnsummenbedingung nicht erfüllt. Dies gilt auch für den Fall, dass eine Veräußerung des begünstigten Vermögens oder dessen Entnahme innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb erfolgt. Entsprechende Rechtsfolgen treten auch ein, wenn der Steuerschuldner innerhalb von zehn Jahren weiteres Vermögen erhält, das zum verfügbaren Vermögen gehört. Dadurch sollen – ausweislich der Regierungsbegründung – Gestaltungen durch die erst erfolgende Übertragung von zunächst begünstigtem und später des nicht begünstigten Vermögens vermieden werden. Der Zeitraum von zehn Jahren entspricht der Regelung in § 14 ErbStG. Hierbei wird die ErbSt nicht unbedingt in voller Höhe fällig. Vielmehr gibt es die Möglichkeit, einen erneuten Antrag nach § 28a ErbStG n.F. unter Berücksichtigung der dann bestehenden Vermögensverhältnisse zu stellen. In steuersystematischer Hinsicht ist diese Regelung problematisch, weil sie damit dem Grundsatz widerspricht, dass auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen ist. Allerdings können entsprechende Bedenken auch gegen § 14 ErbStG erhoben werden.

Die Änderung des Steuerbescheids erfolgt kraft Gesetzes mit Wirkung für die Vergangenheit. Dies beruht auf der Anordnung eines gesetzlichen Widerrufsvorbehalts. Um die hierfür notwendigen Kenntnisse der FinVerw zu gewährleisten, sieht § 28a Abs. 5 ErbStG n.F. umfangreiche Anzeigepflichten vor. Diese umfassen die Lohnsumme innerhalb von sieben Jahren, schädliche Tatbestände während des Behaltenszeitraums und den Erwerb von weiteren Vermögen. Ferner bestehen die allgemeinen Pflichten zur Anzeige, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nachträglich ganz oder teilweise entfallen (vgl. § 153 Abs. 2 AO).

Durch § 28a Abs. 6 ErbStG n.F. werden Regelungen zur Verjährung getroffen. Dessen Abs. 7 bestimmt eine entsprechende Anwendung auf die Erbersatzsteuer für

<sup>61</sup> Vgl. zur Abgrenzung des Verhältnisses zwischen § 28 ErbStG und § 222 AO *Fritsch* in *Koenig*, 3. Aufl. 2014, § 222 AO Rz. 7 (Vorrangigkeit des § 222 AO); nach Rz. 60 ist die örtlich zuständige Behörde zuständig.

<sup>62</sup> Vgl. hierzu die Antwort der Bundesregierung in BT-Drucks. 18/2795 vom 9. 10. 2014 auf die kleine Anfrage in BT-Drucks. 18/2595. Darin wird auf die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers und die Vergleichbarkeit mit Kontokorrentkreditzinsen verwiesen.

Familienstiftungen und ihnen gleichgestellte Vereine nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Neuregelung künftig eine deutliche Entlastung ermöglicht, wenn die Reihenfolge des zu übertragenden Vermögens entsprechend gewählt wird. Dies lässt sich z. B. dadurch erreichen, dass Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften – ggf. unter Vorbehalt eines Nießbrauchrechts – schon sehr früh an ein weitgehend mittelloses Kind geschenkt werden. Dies löst keine Belastung mit ErbSt aus, weil nach der vorliegenden Regelung max. 50% des nicht begünstigten Vermögens für die ErbSt aufgewendet werden müssen. Wird der Zeitraum von zehn Jahren – ggf. unter Berücksichtigung einer „Schamfrist“ – abgewartet, kann später das übrige Vermögen (ggf. auch Jahrzehnte später) übertragen werden. Dieser Vorgang ist dann nicht begünstigt, allerdings wird damit die Belastung auf das begünstigte Betriebsvermögen minimiert oder sogar ganz vermieden. Etwas anderes würde nur gelten, wenn vorzeitig auf ein evtl. eingeräumtes Nutzungsrecht verzichtet würde. Diese Überlegungen zeigen, wie gestaltungsanfällig diese Regelungen sind. Auch die Ausdehnung des Betrachtungszeitraums wäre keine sachgerechte Lösung. Einerseits entstünde dadurch ein Wertungswiderspruch zu § 14 ErbStG, andererseits würde sich der Kontrollaufwand erheblich erhöhen. Unabhängig davon bleibt die Frage, ob die vollständige Ausgrenzung der Ebene des übergehenden Betriebsvermögens bzw. der Vermögenssituation der Kapitalgesellschaft, deren Anteile übertragen werden, zutreffend ist. Immerhin ist denkbar, dass auch bei Gesellschaftern ohne wesentliches Privatvermögen erhebliche finanzielle Mittel im betrieblichen Bereich enthalten sind, die für die Finanzierung der ErbSt genutzt werden könnten, ohne die Existenz des Unternehmens zu gefährden, und die erbschaftsteuerlich begünstigtes Vermögen sind. Es bleibt der Rechtsprechung überlassen, die Frage zu beantworten, ob diese Regelungen die Anforderungen an die Folgerichtigkeit erfüllen.

### c) Abschmelzungsmodell (§ 13c Abs. 1 ErbStG)

Ein Erwerber kann – alternativ zur Verschonungsbedarfsprüfung – einen sich in Abhängigkeit von der Höhe des Erwerbs verringernenden Verschonungsabschlag nutzen. § 13c Abs. 1 ErbStG n.F. sieht ein antragsgebundenes Wahlrecht vor. Danach sinkt der anzuwendende Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt für jeweils volle 750 000 €, <sup>63</sup> um die der Wert des begünstigten Vermögens den Grenzwert von 26 Mio. € überschreitet. Hierbei ist zu beachten, dass in dem Wert bereits ein Abschlag nach Maßgabe des § 13a Abs. 9 ErbStG n. F., also maximal i. H. v. 30 %, enthalten sein kann. Das Gesetz sieht – anders als ursprünglich geplant – keine „Sockelverschonung“ vor. Vielmehr sinkt der Abschlag bis auf einen Wert von null. <sup>64</sup>

#### Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erbt – ggf. unter Beachtung von § 14 ErbStG – von seinem Vater begünstigtes

Betriebsvermögen i. H. v. 30 Mio. €. Damit wird der Wert von 26 Mio. € um 4 Mio. € überschritten und der Verschonungsabschlag um fünf Prozentpunkte <sup>65</sup> verringert. Folglich kommt auf das begünstigte Vermögen bei der Regelverschonung ein Abschlag von 80 % und bei der Optionsverschonung von 95 % zur Anwendung.

Die Neuregelung hat zur Folge, dass bei Anwendung der Regelverschonung ab einem begünstigten Erwerb von mehr als 89,75 Mio. € <sup>66</sup> und bei der Optionsverschonung ab einem Erwerb von mehr als 101 Mio. € <sup>67</sup> – ggf. unter bereits erfolgter Vornahme des Abschlags nach § 13a Abs. 9 ErbStG n. F. – keine Begünstigung mehr erfolgt. Allerdings sieht das Gesetz für die Vollverschonung eine absolute Obergrenze von 90 Mio. € vor, ab der keine Begünstigung mehr erfolgt.

Voraussetzung für diese Begünstigung ist allerdings, dass den Lohnsummenanforderungen, die für eine Optionsverschonung verlangt werden, auch genügt wird. Kann diese Forderung nicht erfüllt werden, mindert sich der zu erlassende Betrag mit Wirkung für die Vergangenheit in Höhe des prozentualen Betrags, um den die Lohnsumme unterschritten wird. Ferner besteht eine Behaltensfrist von sieben Jahren. Erwerbe innerhalb von zehn Jahren bewirken eine Erhöhung des Vermögens des Erbens und können zum Wegfall der Begünstigung führen. Allerdings kann dieser einen erneuten Antrag nach § 28a ErbStG n. F. stellen und insoweit einen Erlass der – ggf. alten und neuen – Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer beantragen, wenn zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Auch in diesem Fall sind die Behaltensfrist und die Lohnsummenforderung zu beachten.

Eine Berufung auf diese Regelung kann jedoch nicht erfolgen, wenn ein Antrag nach § 13c ErbStG n. F. gestellt wurde. Insoweit ergibt sich für die Steuerpflichtigen künftig ein Optimierungsproblem, indem zwischen den beiden Begünstigungen zu wählen ist.

### d) Stundungsregelung

Der Bundestag hatte am Ende seiner Beratung eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Stundungsregelung für Betriebsvermögen vorgenommen. Der BFH wendete in seiner bisherigen Rechtsprechung diese Möglichkeit nur sehr restriktiv an und ließ eine Berufung hierauf nur zu, wenn die auf das Betriebsvermögen entfallende ErbSt weder aus dem eigenen oder aus dem ererbten Vermögen noch mit Hilfe eines Kredits, der un-

63 Ursprünglich war hierfür ein Schwellenwert von 1,5 Mio. € vorgesehen, so dass bei hohen Erwerben ein deutlich geringerer Rückgang erfolgt wäre.

64 Hingegen sah der Regierungsentwurf noch einen Sockelbetrag von 20 % bei der Regel- und von 35 % bei der Optionsverschonung vor.

65  $750\,000\text{ €} \times 5 = 3,75\text{ Mio. €}$ , so dass insgesamt fünf volle Male der Grenzwert von 26 Mio. € um 750 000 € überschritten wird.

66 Dieser Wert ergibt sich aus den 26 Mio. € und der maximalen Verschonung i. H. v. 85 %, wobei je volle 750 000 € ein Prozentpunkt verloren geht. Folglich ist dieser Abschmelzungsbetrag bei  $85 \times 750\,000\text{ €}$  (= 63,75 Mio. €) ausgeschöpft.

67 Errechnet als  $100 \times 750\,000\text{ €}$  als Abschmelzungsbetrag zzgl. der 26 Mio. €.

ter Hingabe der Erbschaft als Sicherheit aufgenommen wird, beglichen werden kann.<sup>68</sup>

Dieses Verständnis erscheint wenig zielführend, weil in solchen Fällen der Erbe regelmäßig die Erbschaft ausgeschlagen wird und sich damit keine Belastung mehr aus einer ErbSt ergeben kann. Nunmehr besteht für begünstigtes Betriebsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG die Möglichkeit, die hierauf entfallende ErbSt beim Erwerber auf Antrag auf bis zu sieben Jahre zu stunden.<sup>69</sup> Ein Jahr nach Festsetzung der Steuer ist der erste Jahresbetrag fällig und bis dahin zinslos. Die weiteren Beträge unterliegen nach §§ 234 und 238 AO einer Verzinsung und sind in gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. Die Möglichkeit einer Stundung nach § 222 AO bleibt unberührt.

Die Stundung endet, wenn die Lohnsummenregelung nach den Anforderungen für die Regelverschonung (§ 13a Abs. 3 ErbStG n. F.) nicht erfüllt wird oder ein Verstoß gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 ErbStG n. F.) vorliegt. Wird eine ErbSt dadurch ausgelöst, dass sich der Steuerpflichtige zunächst auf die Regelverschonung beruft, und anschließend gegen die maßgebliche Lohnsummenregelung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG n. F. oder gegen die Behaltensfrist nach § 13a Abs. 6 ErbStG n. F. verstoßen wird, kann die so entstehende Steuer nicht nach § 28 Abs. 1 ErbStG n. F. gestundet werden. Insoweit hat bei Stellung der Anträge eine genaue Abwägung zu erfolgen, inwieweit die erforderlichen Lohnsummen- und Behaltensregelungen eingehalten werden können.

#### e) Reinvestitionsklausel im Falle des Erwerbs von Todes wegen

Der Bundesrat hatte bereits im Rahmen des Entwurfs für das Jahressteuergesetz 2011<sup>70</sup> die Einführung einer Reinvestitionsklausel<sup>71</sup> gefordert. Danach sollte rückwirkend auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer eine Umwidmung von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Betriebsvermögen erfolgen, wenn Verwaltungsvermögen in begünstigtes Betriebsvermögen investiert wird. Dieser Vorschlag ist jedoch damals nicht umgesetzt worden, weil damit gegen den tragenden Grundsatz des ErbStG verstoßen worden wäre, dass die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt i. S. v. § 9 ErbStG (Stichtagsprinzip) entscheidend sind. Eine solche Regelung trifft nunmehr § 13b Abs. 5 ErbStG n. F. für den Erwerb von Todes wegen, auf Schenkungen findet sie hingegen keine Anwendung.

Danach ändert sich die Zusammensetzung des Verwaltungsvermögens rückwirkend, wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gem. § 9 ErbStG in Vermögen investiert, das als begünstigtes Betriebsvermögen zu qualifizieren ist und unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hingegen wäre der Erwerb von Verwaltungsvermögen nicht begünstigt.

Der praktische Anwendungsbereich dieser Regelung wird m. E. sehr stark von deren Umsetzung durch die FinVerw abhängen. Schließlich sollen nur solche Investitionen begünstigt sein, die auf einem zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer „vorgefassten Plan des Erblassers“ erfolgt sind und bei denen keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen erfolgt. Unklar – aber für die praktische Umsetzung wesentlich – ist, wie konkret die Nachweiserfordernisse für eine solche Investitionsabsicht des Erblassers waren (z. B. allgemeine Überlegungen, konkrete Angebotseinholung, Beantragung von evtl. erforderlichen Baugenehmigungen, Finanzierungspläne und -gespräche, Wirtschaftlichkeitsberechnungen). Insoweit sind die unterschiedlichsten Konkretisierungsgrade denkbar.

#### Beratungshinweis:

Gerade bei diesen Nachweiserfordernissen besteht hohes Konfliktpotential, u. a. weil die Konkretisierung dieser Anforderungen unbestimmt ist. Denkbar wäre z. B. die Forderung, dass nur zeitnah oder auch in der jüngeren Vergangenheit erstellte Planungen diesen Anforderungen genügen, oder ggf. sogar eine Anordnung der Investitionen im Rahmen einer Verfügung von Todes wegen zu verlangen. In der Praxis sollte rechtzeitig für möglichst umfassende Nachweise gesorgt werden.

Unklar bleibt auch, was unter der „anderweitigen Beschaffung“ von Verwaltungsvermögen zu verstehen ist. Dies kann in dem Sinne verstanden werden, dass jegliche Beschaffung von Verwaltungsvermögen als schädlich zu qualifizieren ist. Das Gesetz scheint damit anordnen zu wollen, dass in diesem Fall eine Berufung auf diese Regelung nicht erfolgen kann. Dann bliebe es jedoch bei der vom BVerfG in seinem Beschluss mehrfach kritisierten Differenzierung im Sinne eines Alles-oder-nichts-Prinzips.

#### Beratungshinweis:

Eine Investition in Höhe des ermittelten Verwaltungsvermögens reicht nicht aus, um dieses vollständig zu vermeiden. Vielmehr wird dieses Vermögen rückwirkend umqualifiziert. Auf dieser Basis erfolgt dann eine neue Ermittlung des schädlichen Verwaltungsvermögens. Dies ist dann problematisch, wenn das verbleibende Verwaltungsvermögen die Grenze des „unschädlichen Verwaltungsvermögens“ (den sog. Schmutzzuschlag) überschreitet. Insoweit bedarf es einer sehr sorgfältigen Berechnung.

68 Vgl. BFH vom 11. 5. 1988, II B 28/88, BStBl II 1988 S. 730, sowie zu den Auswirkungen des JStG 1996 *Weinmann*, ZEV 1995 S. 321 ff., 324.

69 Im Vermittlungsverfahren wurde die ursprüngliche Frist von zehn Jahren auf sieben verkürzt.

70 § 13a Abs. 5a ErbStG-Entwurf i. d. F. der Bundesratsempfehlung auf BR-Drucks. 302/1/12 vom 22. 6. 2012, S. 122; vgl. hierzu *Stalleiken*, Steueranwaltsmagazin 2012 S. 188, 191.

71 Hiervon zu unterscheiden ist die Reinvestitionsklausel nach R E 13.a 11 ErbStR, die in den Fällen der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder Wirtschaftsgütern unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme von der Nachbesteuerung vorsieht.

**Beispiel:**

Ein Einzelunternehmen hat einen Unternehmenswert von 10 Mio. € und verfügt zum Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt über ein schädliches Verwaltungsvermögen von 5 Mio. €. Hiervon werden 4 Mio. € innerhalb der nächsten zwei Jahre in begünstigtes Betriebsvermögen investiert. Auch nach dem Abschlag von 10% (= 100 000 €) verbleibt immer noch ein schädliches Verwaltungsvermögen von 900 000 €, weil das verbleibende Verwaltungsvermögen neu zu berechnen ist.

**f) Einschränkung des Verwaltungsvermögens bei Grundstücken**

Gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG zählen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen, sofern nicht bestimmte Ausnahmeregelungen erfüllt sind. Dieser Ausnahmekatalog wird um einen weiteren Tatbestand ergänzt. Danach werden solche Grundstücke aus dem Verwaltungsvermögen ausgegrenzt, die „vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen“ (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. e ErbStG n.F.). Diese Vorschrift wurde eingeführt, um insbesondere bei Brauereien und Tankstellen verpachtete Immobilien zu begünstigen. Abzuwarten bleibt, wie die FinVerw diese Regelungen anwenden und wie das Merkmal „vorrangig“ auszulegen sein wird. Es muss davon ausgegangen werden, dass eine untergeordnete Nutzung für den Vertrieb eigener Erzeugnisse (z. B. ein Kiosk oder ein Verkaufsstand mit Zeitungen eines Verlages in einem großen Bürogebäude) nicht ausreichend ist, um das Gebäude insgesamt nicht als Verwaltungsvermögen anzusehen. Vielmehr bedarf es hierfür eines Nutzungsanteils für den Vertrieb eigener Produkte, der wesentlich ist.

**Beratungshinweis:**

Das Gesetz enthält keinen Hinweis, mit Hilfe welches Merkmals die Vorrangigkeit zu bestimmen ist. Hierfür kommt grundsätzlich sowohl ein Flächenschlüssel als auch ein Abstellen auf die Mieteinnahmen in Betracht. Bisher nicht geklärt ist auch, ob eine Aufteilung eines einheitlichen Gebäudes in mehrere Gebäudeteile erfolgen kann, um eine teilweise Begünstigung vorzunehmen, oder ob hierfür auf das Gebäude insgesamt abzustellen ist. Da das BVerfG sich – wenn auch in anderem Zusammenhang – gegen das sog. Alles-oder-nichts-Prinzip ausgesprochen hat, ist m. E. eine solche Aufteilung geboten, so dass ggf. eine teilweise Qualifikation als begünstigtes Betriebsvermögen und als Verwaltungsvermögen zu erfolgen hat.

**4. Begünstigungen für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke**

In § 13c ErbStG a.F. war ein Bewertungsabschlag vorgesehen, sofern Grundstücke zu Wohnzwecken vermie-

tet wurden. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass auch dieses Vermögen – ähnlich wie Betriebsvermögen – einer Sozialbindung unterliegt und der Erhalt dieses Vermögens im allgemeinen Interesse liegt.<sup>72</sup> Diese Regelung bleibt inhaltlich unverändert, wird aber zu § 13d ErbStG n.F. Weitere Konsequenzen sind hiermit nicht verbunden.

**III. Änderungen im BewG**

**1. Ausgangspunkt**

Als der Gesetzgeber 2008 das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren gem. §§ 199 ff. BewG einführte, war dies durch die Zielsetzung motiviert, eine Möglichkeit zu einer objektivierten Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung auf der Grundlage der Ertragsaussichten vornehmen zu können, ohne dass hierfür ein hoher Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter entstehen.<sup>73</sup>

Nachdem es zunächst so aussah, als würden diese Regelungen nicht geändert, wurde in der Beschlussfassung des Deutschen Bundestags ein Korridor für den anzuwendenden Zinssatz vorgesehen. Dieser sollte im Intervall zwischen 3,5% und 5,5% schwanken und nicht unter diesen Wert sinken bzw. steigen, sofern die tatsächlichen Zinsen höher oder niedriger sind. Damit sollte eine Begrenzung des Unternehmenswerts erfolgen.

**2. Beschlussfassung**

Nachdem der Bundesrat sich zunächst sehr kritisch zu einer Einführung einer Ober- bzw. Untergrenze für den Zinssatz geäußert hatte,<sup>74</sup> sieht das Gesetz zwei Regelungen vor: Einerseits wird ein Multiplikator für den durchschnittlichen Jahresertrag<sup>75</sup> mit dem 13,75-Fachen festgeschrieben, andererseits wird die Grundlage für eine Rechtsverordnung für das BMF geschaffen, einen abweichenden Zinssatz zu regeln.

**a) Standardmultiplikator**

Anders als nach bisherigem Recht ist für die Bewertung der Unternehmen nicht mehr auf den allgemeinen Zinssatz abzustellen, der um einen Risikozuschlag zu erhöhen ist. Vielmehr schreibt der Gesetzgeber grundsätzlich einen Satz des 13,75-Fachen des in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Durchschnittsertrags vor. Dieser ändert sich grundsätzlich nicht im Zeitablauf, sondern bleibt konstant. Damit findet insoweit eine Entfernung von den Regelungen statt, die im Bereich der allgemeinen Unternehmensbewertung zur Anwendung gelangen.

**Fortsetzung auf Seite 458**

72 Vgl. zu einer eingehenden Rechtfertigung die Reg.-Begr., BT-Drucks. 16/7918 vom 28. 1. 2008, S. 36.  
 73 Vgl. Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 26. 11. 2008, BT-Drucks. 16/11107, S. 22.  
 74 Vgl. Empfehlungen der Ausschüsse vom 30. 6. 2016, BR-Drucks. 344/1/16, S. 6f.  
 75 Vgl. zur Ermittlung z. B. *Drukarczyk/Schüler*, Unternehmensbewertung, 2009, S. 86; *Kappenberg*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, 2012, S. 141 ff.; § 202 BewG.

Fortsetzung von Seite 454

Nach der betriebswirtschaftlichen Bewertungstheorie<sup>76</sup> ist ebenso wie nach den Empfehlungen der Bewertungspraxis<sup>77</sup> davon auszugehen, dass die Höhe des Zinssatzes Einfluss auf die Höhe des Unternehmenswerts hat. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass ein Unternehmenskäufer bzw. -verkäufer alternativ überlegt, sein Geld am Kapitalmarkt anzulegen. Hiermit verbundene Änderungen der aus einer Alternativanlage erzielbaren Erträge müssen sich danach im Preis des Unternehmens niederschlagen.

Zugleich stellt sich die Frage, inwieweit der festgeschriebene Zinssatz geeignet ist, um die vom BVerfG in seiner Entscheidung vom 7. 11. 2008<sup>78</sup> verlangte Orientierung am gemeinen Wert, also dem Verkehrswert, dauerhaft zu gewährleisten. Dieses Problem wird sich insbesondere dann stellen, wenn dieser Zinssatz auch bei sich stark ändernden Marktzinssätzen nicht angepasst wird.

Aus Sicht der Praxis ist fraglich, ob der Multiplikator mit 13,75 nicht deutlich zu hoch ist und damit die o. g. Zielsetzung des vereinfachten Ertragswertverfahrens verfehlt wird. Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme<sup>79</sup> darauf hingewiesen, dass die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ein alternatives Unternehmensbewertungsgutachten vorzulegen, in der Vergangenheit regelmäßig nicht genutzt hätten. Er hatte hieraus die – sehr zweifelhafte – Schlussfolgerung der Angemessenheit der Bewertung nach diesem Verfahren gezogen. In der Praxis dürften es weniger die angemessenen Ergebnisse gewesen sein als vielmehr die Notwendigkeit, die sonst für ein Unternehmensbewertungsgutachten entstehenden Kosten zu vermeiden. Insofern gilt es, auch künftig zwischen einer vergleichsweise hohen Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und diesen Kosten zu wählen.

Im Ergebnis kommt es zu einer deutlich niedrigeren Bewertung als bisher. Schließlich ergab sich für das Jahr 2016 bei einem Zinssatz von 1,10 % und einem Kapitalisierungszinssatz von 5,60 % ein Multiplikator von 17,85. Insofern führt die Neuregelung zu einer um rund 23 % niedrigeren Bewertung.<sup>80</sup> Gleichwohl dürfte damit in vielen Fällen das Problem einer Überbewertung infolge des vereinfachten Ertragswertverfahrens nicht beseitigt, sondern nur verringert worden sein. Da der bisherige Wert häufig zu einer starken Überbewertung führte,<sup>81</sup> wird damit nur ein kleiner Fortschritt erreicht.

Das Wahlproblem zwischen Überbewertung und Kosten für ein Bewertungsgutachten hat insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen besondere Bedeutung. Schließlich sind die Kosten für eine solche Bewertung nicht linear abhängig vom Wert des Unternehmens. Vielmehr ist es bei größeren Unternehmen deutlich wahrscheinlicher, dass die Steuerbelastungsdifferenz, die aus dem Abstellen auf einen gutachterlich ermittelten Unternehmenswert anstelle der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens resultiert, die Gutachterkosten übersteigt. Damit benachteiligt die gesetzliche

Regelung tendenziell kleine und mittlere Unternehmen. Ferner ist davon auszugehen, dass Fragen der Unternehmensbewertung im Allgemeinen und der Ausgestaltung des vereinfachten Ertragswertverfahrens im Speziellen künftig deutlich an Bedeutung gewinnen werden.

**Beratungshinweis:**

Diese niedrigere, rückwirkende Bewertung des begünstigten Vermögens kann dazu führen, dass sich rückwirkend die Quote des schädlichen Verwaltungsvermögens erhöht und damit Fälle, die nach bisherigem Recht begünstigt waren, nunmehr nicht oder nicht mehr in dem bisherigen Umfang begünstigt werden. Zumindest in den Fällen des Erwerbs von Todes wegen stellt sich die Frage einer verfassungsrechtlich problematischen echten Rückwirkung.

**b) Rechtsverordnungsermächtigung**

In § 203 Abs. 2 BewG wurde eine Rechtsverordnungsermächtigung aufgenommen. Danach kann das BMF per Rechtsverordnung einen anderen Zinssatz für anwendbar erklären, um den Kapitalisierungsfaktor an die „Entwicklung der Zinsstrukturdaten“ anzupassen. Damit wird eine Anpassungsmöglichkeit geschaffen, um auch unterhalb einer gesetzlichen Änderung auf ein verändertes Zinsumfeld reagieren zu können. Es bleibt abzuwarten, inwieweit von dieser Ermächtigung künftig Gebrauch gemacht wird.

Das Gesetz enthält keine näheren Vorgaben, wann dies zu geschehen hat oder wie die vom BMF vorgegebenen Zinssätze zu ermitteln sind. Daher gibt es für das BMF einen weiten Gestaltungsspielraum. Diese Rechtsverordnung bedarf der Zustimmung des Bundesrats.

**c) Anwendungsbereich**

Die Regelungen zum vereinfachten Ertragswertverfahren treten – anders als die übrigen Änderungen – nicht für Erwerbe nach dem 31. 6. 2016 in Kraft, sondern bereits **zum 1. 1. 2016** (vgl. § 205 Abs. 11 BewG n. F.). Dem liegt offenbar die Überlegung zu Grunde, dass innerhalb eines Erhebungszeitraums keine unterschiedlichen Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen sollen. Dies hat zur Folge, dass bei einem Erwerb nach dem 1. 1. 2016 und vor dem 30. 6. 2016 sowohl die bisherigen Begünstigungen für Betriebsvermögen in vollem Umfang als auch die zu niedrigeren Wertansätzen führenden Bewertungsvorschriften genutzt werden können. Der Gesetzgeber hat also darauf verzichtet, einen einheitlichen Inkrafttretenszeitpunkt für die unterschiedlichen Regelungsbereiche zu definieren.

76 Vgl. *Matschke/Bröse*, Unternehmensbewertung, 2013, S. 697 ff.  
 77 Vgl. *Castadello*, Die Unternehmensbewertung, in IDW (Hrsg.), WP Handbuch 2014, Band II, Rz. 239.  
 78 BVerfG vom 7. 11. 2008, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S. 1.  
 79 Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse vom 30. 6. 2016, BR-Drucks. 344/1/16, S. 7.  
 80 Die ursprünglich vom Bundestag beschlossene Fassung hätte sogar zu einem Abschlag von rd. 30 % geführt.  
 81 Vgl. hierzu eingehend z. B. *Balz/Bordemann/Rullkötter*, Stbg 2012 S. 492 ff.; *Eisele* in Rössler/Troll, BewG, § 199 Rz. 2 (Nov. 2014).



**Beratungshinweis:**

Unverändert ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nur anwendbar, „wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt“ (§ 199 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz BewG). Hierbei kann sich die FinVerw auf diese Öffnungsklausel berufen, so dass insoweit eine gewisse Planungsunsicherheit verbleibt. Die Beweislast hierfür liegt beim Finanzamt.<sup>82</sup> Hierbei ist zu beachten, dass hierfür Angebote in Internet-Portalen nicht ausreichend sind, weil diese Preisforderungen von Verkäufern enthalten, aber keine tatsächlich gezahlten Kaufpreise.

In **sachlicher** Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass sich der Anwendungsbereich dieser Regelungen nicht auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer beschränkt. Vielmehr gelten diese Bewertungsvorschriften auch für ertragsteuerliche Zwecke.<sup>83</sup> Eine solche Bewertung kann etwa im Falle einer Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5a EStG oder der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG erforderlich werden.<sup>84</sup>

**IV. Nicht erfolgte, aber notwendige Änderungen**

Es entspricht der – unbestritten bestehenden – Gestaltungs- und Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers, über die Ausgestaltung der steuerlichen Regelungen zu entscheiden. Dieses Recht betont auch das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17. 12. 2014 immer wieder.<sup>85</sup> Gleichwohl muss sich „der Gesetzgeber“ die Frage gefallen lassen, ob die Neuregelungen zu einem stimmigen Konzept führen und auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Folgerichtigkeit<sup>86</sup> genügen. Dies betrifft insbesondere die folgenden Bereiche:<sup>87</sup>

- Berücksichtigung von Übertragungsbeschränkungen bei der Ermittlung des gemeinen Werts, die eine umfassende Abbildung dieser Beschränkungen berücksichtigen, während nunmehr unter sehr restriktiven Voraussetzungen ein Wertabschlag von max. 30% erfolgt,
- Übertragung des Familienwohnsitzes innerhalb der Familie nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG,<sup>88</sup>
- internationale Aspekte wie z. B. die Ausdehnung des Optionsrechts nach § 2 Abs. 3 ErbStG auf Drittstaatenfälle,<sup>89</sup>
- Übertragung von Wirtschaftsgütern im Vorfeld der Unternehmensnachfolge zwischen beteiligungside ntischen Personengesellschaften<sup>90</sup> sowie die Übernahme der aktuellen Rechtsprechungsgrundsätze zur Realteilung<sup>91</sup> und
- Untergang von Verlustvorträgen im Erbgang.

Vielmehr ist es im Ergebnis bei einer „minimalinvasiven“ Umsetzung der Anforderungen des BVerfG geblieben. Dieser Terminus stammt aus der Medizin und belegt dort Eingriffe, die mit kleinstmöglichem Aufwand durchgeführt werden sollen. Damit wurde auf die verfassungsgerichtlichen Vorgaben reagiert, aber kein umfassendes Konzept zur steuerlichen Absicherung von Unternehmensnachfolgen verfolgt. Dies ist nachdrücklich zu be-

dauern, weil aus Sicht der Betroffenen die Unternehmensnachfolge ein Gesamtproblem darstellt und daher die vom Gesetzgeber differenzierte Betrachtung nach unterschiedlichen Steuern wenig überzeugt und nicht geeignet ist, eine Unternehmensnachfolge steuerlich nicht zu beeinträchtigen.

**V. Fazit**

Insgesamt bleibt ein „fader Beigeschmack“, der alle Beteiligten beschädigt hat. Es stellt sich die Frage, ob die weite Auslegung des Ausgangssachverhalts durch den BFH angemessen war, nur um die Begünstigungen für Betriebsvermögen dem BVerfG vorlegen zu können. Diese mögen verfassungsrechtlich fraglich (gewesen) sein, aber es verfestigt sich der Eindruck, als wurden die richtigen Fragen zum falschen Fall gestellt. Auch das BVerfG wollte offenbar der Versuchung nicht widerstehen und ließ den Vorlagebeschluss zu. Aber nicht nur dies: Durch ebenso weite wie unbestimmte Vorgaben zur Zulässigkeit der Begünstigung von Betriebsvermögen wurde einerseits ein Handlungsdruck auf den Gesetzgeber aufgebaut, andererseits aber kaum eine Hilfestellung gegeben, inwieweit der vorhandene politische Wille zur Begünstigung von Betriebsvermögen – der sich durch einen Blick in den Koalitionsvertrag der derzeitigen Bundesregierung zeigt<sup>92</sup> – vom BVerfG als zulässig angesehen wird.

Das Verhalten der politischen Akteure ist vor diesem Hintergrund vielleicht erklärlich, aber gleichwohl nicht akzeptabel. Wird der Unterschied zwischen der – ohnehin schon sehr späten – Beschlussfassung des Deutschen Bundestags am 24. 6. 2016 und dem nunmehr gefundenen Vermittlungsergebnis zwischen Bundestag und Bundesrat betrachtet, so drängt sich zwangsläufig die Frage auf, ob dies dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ge-

82 Vgl. R B 199.1. Abs. 4 Satz 3 ErbStR sowie *Kamps*, ErbStB 2014 S. 162 und *Eisele*, in Rössler/Troll, BewG § 19 Rz. 9 (April 2016).  
 83 Vgl. *Eisele* in Rössler/Troll, BewG, § 199 Rz. 1 (April 2016).  
 84 Vgl. zu einer umfassenden Analyse steuerlicher Unternehmensbewertungsanlässe *Hundrieser*, Die Steuerbemessungsfunktion der Unternehmensbewertung, Göttingen 2015, S. 98 ff.  
 85 Vgl. z. B. BVerfG vom 17. 12. 2014, 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015 S. 4, Rz. 111, 119, 125 oder 138.  
 86 Vgl. hierzu z. B. BVerfG vom 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S. 1, 30 f.; vom 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120 S. 1, 2; vom 17. 4. 2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121 S. 108, 112; vom 21. 7. 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126 S. 400, 417.  
 87 Vgl. hierzu eingehend *Kaminski*, Stbg 2015 S. 296, 303 ff.  
 88 Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Bedenken BFH vom 3. 6. 2014, II R 45/12, BStBl II 2014 S. 806; vom 23. 6. 2015, II R 13/14, BFH/NV 2015 S. 1644; vom 23. 6. 2015, II R 39/13, BStBl II 2016 S. 225. Hierzu ist unter dem Az. II R 32/15 Revision gegen die Entscheidung des Hessischen FG vom 24. 3. 2015, 1 K 118/15, EFG 2015 S. 1286 anhängig.  
 89 Vgl. hierzu EuGH vom 17. 10. 2013, Welte, C-181/12, ABlEU Nr. C 2013 S. 11; nachgehend FG Düsseldorf vom 27. 11. 2013, 4 K 689/12 Erb, ZEV 2014 S. 166; aus der Literatur z. B. *Hey*, DStR 2011 S. 1149 ff.; *Scheller/Bader*, ZEV 2011 S. 112 ff.  
 90 Vgl. hierzu das anhängige Normenkontrollverfahren (Az. des BVerfG: 2 BvL 8/13); vgl. BFH vom 25. 11. 2009, I R 72/08, BStBl II 2010 S. 471; anders hingegen BFH vom 15. 4. 2010, IV B 105/09, BStBl II 2010 S. 971 sowie aus Verwaltungssicht BMF vom 12. 9. 2013, IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl I 2013 S. 1164.  
 91 Vgl. u. a. BFH vom 17. 9. 2015, III R 49/13, BFH/NV 2016 S. 624, als Revision gegen FG Hamburg vom 18. 4. 2012, 3 K 89/11, EFG 2012 S. 1744.  
 92 Vgl. Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 25 und 93, abrufbar auf den Internetseiten der genannten Parteien.

nügt oder politischen Erwägungen Vorrang vor sachgerechten Lösungen eingeräumt wurde.

Bei den Steuerpflichtigen stößt wohl keine andere Steuer auf eine so geringe Akzeptanz wie die ErbSt. Das Verständnis, bereits – zumindest einmal – versteuertes Vermögen auf Grund eines Erbgangs erneut versteuern zu müssen, ist in vielen Fällen nicht vermittelbar. Insoweit bleibt zu hoffen, dass die FinVerw nunmehr die sich aufdrängenden und offensichtlichen Zweifelsfragen möglichst schnell – zumindest aus ihrer Sicht – beantworten wird und damit eine Rechtsauffassung vertritt, die entweder zum Gegenstand der eigenen Handlungsweise gemacht wird oder die einer gerichtlichen Überprüfung zugeführt wird. Aus der Sicht des steuerberatenden Berufsstands ist dies schon deshalb erforderlich, weil von ihm erwartet wird, dass er bei seiner Tätigkeit die Auffassung der FinVerw zu Grunde legt oder bei einer Abwei-

chung hiervon explizit darauf hinweist.<sup>93</sup> Zugleich führt der Ausschluss von Verwaltungsvermögen oberhalb der Grenze des sog. Schmutzzuschlags dazu, dass die Bedeutung der ErbSt nachhaltig steigen wird und damit in der Praxis einen deutlich größeren Raum einnehmen wird, wobei Bewertungsfragen einen Schwerpunkt bilden werden.

93 Vgl. BGH vom 10. 11. 1999, 5 StR 221/99, wistra 2000 S. 137. Dort heißt es in Leitsatz 2: „Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO haben die Beteiligten i.R. ihrer Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Es besteht zumindest eine Offenbarungspflicht für diejenigen Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die vom Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Verwaltungspraxis abweicht.“

## Der Grund- und Bodenanteil beim Kauf einer Wohnung zu einem einheitlichen Kaufpreis

StB/vBP Dipl.-Vw. Karl-Friedrich Kohlhaas, Hannover<sup>1</sup>

Der folgende Beitrag stellt die für die Methodenwahl bei der Berechnung des Grund- und Bodenanteils beim Kauf einer Wohnung zu einem einheitlichen Kaufpreis gültige Rechtslage anhand der neuesten Rechtsprechung und der einschlägigen Arbeitshilfe des BMF dar.

### I. Einleitung

Mit Urteil vom 16. 9. 2015<sup>2</sup> hat der BFH seine ständige Rechtsprechung<sup>3</sup> bestätigt, wonach die in einer notariellen Urkunde vorgenommene vertragliche Kaufpreisaufteilung von Grund und Boden und Gebäude grundsätzlich der Berechnung für die Gebäudeabschreibungen zu Grunde zu legen ist. Dies gilt dann nicht, wenn die Aufteilung zum Schein getroffen wurde oder einen Gestaltungsmissbrauch darstellt oder nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung vorliegen. Nur dann und wenn das FG auf Grund von das Grundstück betreffenden Einzelumständen zu der Überzeugung gelangt, dass die im Vertrag niedergelegte Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt, muss stattdessen eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten vorgenommen werden.

In Anbetracht der Tatsache, dass der BFH mit Urteil vom 10. 10. 2000<sup>4</sup> die sog. Restwertmethode als nicht mehr zulässig ansieht und eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrs- bzw. Teilwerte fordert, stellt sich die Frage, wie diese Verkehrs-/Teilwerte zu ermitteln sind. Die FinVerw hat auf der Homepage des BMF eine Arbeitshilfe mit einer Anleitung zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebauten Grundstück eingestellt.<sup>5</sup> Die Arbeitshilfe basiert auf der Verkehrswertermittlung auf Grundlage des Baugesetzbuchs (BauGB), insbesondere

dem Sachwertverfahren nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV). Hiernach werden die typisierten Herstellungskosten auf Grund der Normalherstellungskosten 2010 als Bundesmittelwerte nach der Sachwertrichtlinie angesetzt.<sup>6</sup>

Diese Wertermittlung führt in bestimmten Fällen – wie der nachfolgend dargestellte Praxisfall zeigt – zu völlig absurden Ergebnissen. Wegen der Anwendung dieser Arbeitshilfe durch die FinVerw ist es mehr denn je angezeigt, die auf den Grund und Boden entfallenden Beträge des Kaufpreises im notariellen Vertrag festzuschreiben.

Im Folgenden werden der Sachverhalt des BFH-Urteils und die Ausnahmen für den Ansatz nach der Kaufpreisaufteilung gemäß notariellem Vertrag aufgezeigt. Im Anschluss sollen anhand eines Praxisbeispiels die Resultate der Arbeitshilfe dargestellt und kritisch gewürdigt werden.

### II. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige hatte am 1. 7. 2001 zwei Eigentumswohnungen für einen Kaufpreis i. H. v. je 498 000 DM erworben. Laut Vertrag entfielen auf den Grund und Boden je 198 000 DM (60,24 % Gebäude/39,76 % Grund und Boden). An dieser Kaufpreisaufteilung hatte das Finanzamt Zweifel, weil der auf den Grund und Boden entfallende Wertanteil

1 Der Verfasser ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Kohlhaas + Behn GmbH & Co. KG Steuerberatungsgesellschaft, der Kohlhaas + Schiefer GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sowie Partner der Kohlhaas + Dr. Neumann mbB, Rechtsanwälte, Fachanwälte, Steuerberater, Hannover.

2 BFH vom 16. 9. 2015, IX R 12/14, HFR 2016 S. 115.

3 Vgl. insbesondere BFH vom 1. 4. 2009, IX R 35/08, BStBl II 2009 S. 663; vom 18. 1. 2006, IX R 34/05, BFH/NV 2006 S. 1634.

4 BFH vom 10. 10. 2000, IX R 86/97, BStBl II 2001 S. 183.

5 Arbeitshilfe und Anleitung mit Stand Januar 2016: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2014-09-23-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>.

6 Vgl. hierzu umfassend *Jardin/Roscher*, NWB 2014 S. 3155.