

Ingeborg Haas / Julia Maria Müller

# Erbschaft- und Schenkungssteuer

Steueroptimale Gestaltung von Übertragung und Nachfolge



**HAUFE.**

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

## **Urheberrechtsinfo**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Dr. Ingeborg Haas, Julia Maria Müller

# Erbschaft- und Schenkungssteuer

Steueroptimale Gestaltung von Übertragung  
und Nachfolge

1. Auflage

Haufe Gruppe  
Freiburg · München · Stuttgart

---

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

---

**Print:** ISBN 978-3-648-08718-3 Bestell-Nr.: 13400-0001

**ePDF:** ISBN 978-3-648-08720-6 Bestell-Nr.: 13400-0150

Dr. Ingeborg Haas, Julia Maria Müller

**Erbschaft- und Schenkungsteuer**

1. Auflage 2017

© 2017 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

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

[info@haufe.de](mailto:info@haufe.de)

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat und DTP: Helmut Haunreiter, Markt am Inn

Umschlag: RED GmbH, Krailling

Druck: C. H. Beck, Nördlingen

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einführung .....</b>	<b>9</b>
1.1	Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 — 1B VL 21 / 12 .....	11
1.2	Das ist laut BVerfG verfassungswidrig.....	11
1.2.1	Fehlende Differenzierung zwischen kleinen und mittleren Betrieben auf der einen Seite und den großen Betrieben auf der anderen Seite .....	11
1.2.2	Freistellung der Betriebe von der Lohnsummenregelung, die nicht mehr als 20 Mitarbeiter haben .....	12
1.2.3	Unschädliches Verwaltungsvermögen in einem Umfang bis zu 50 % des begünstigten Vermögens.....	13
1.3	Gang des Gesetzgebungsverfahrens .....	15
1.4	Überblick über die Neuregelungen — die fünf Module .....	16
1.4.1	Modul 1: Verschonungskonzept .....	17
1.4.2	Modul 2: Abschmelzung.....	17
1.4.3	Modul 3: Erlassmodell/ Verschonungsbedarfsprüfung .....	18
1.4.4	Modul 4: Vorababschlag für qualifizierte (Familien-) Unternehmen .....	19
1.4.5	Modul 5: Stundungsregelung .....	20
1.4.6	90 % Grenze (§ 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 ErbStG).....	22
1.4.7	Lohnsummenregelung .....	23
1.4.8	Begünstigtes Vermögen .....	26
<b>2</b>	<b>Das aktuelle Gesamtsystem der Besteuerung von Betriebsvermögen .....</b>	<b>35</b>
2.1	begünstigtes Vermögen/Verwaltungsvermögenstest .....	35
2.1.1	Begünstigungsfähiges Vermögen § 13 b Abs. 1 ErbStG.....	36
2.1.2	Verwaltungsvermögen vor Schulden .....	40
2.1.3	Nettowert des Verwaltungsvermögens.....	66
2.1.4	Schulden .....	67
2.1.5	Unschädliches Verwaltungsvermögen .....	73
2.1.6	Nachträgliche Korrekturen auf Grund von Reinvestitionen (§ 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStG) .....	74
2.1.7	Nachträgliche Korrektur wegen Verwendung der Finanzmittel aufgrund saisonaler Schwankungen (§ 13 Buchst. b Abs. 5 S. 3 ErbStG).....	80
2.1.8	Zusammenfassender Überblick.....	82
2.2	Sonderfall: Beteiligungsbewertung (§ 13 b Abs. 9 ErbStG) .....	83
2.3	Verfahrensrechtliche Besonderheiten: Gesonderte Feststellungen (§ 13 Buchst. b Abs. 10 ErbStG).....	84

<b>3</b>	<b>Bewertungsvorababschlag für (Familien-) unternehmen .....</b>	<b>87</b>
3.1	Begünstigte Unternehmen .....	88
3.2	Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen .....	89
3.3	Verfügungsbeschränkung .....	90
3.4	Abfindungsbeschränkung.....	91
3.5	Rechtfertigung der Sonderbehandlung.....	92
3.6	Kritische Anmerkungen.....	93
3.6.1	Ermittlung der Ausgangsgröße nach § 9 BewG .....	93
3.6.2	Fristen .....	95
<b>4</b>	<b>Verschonungsabschlag.....</b>	<b>97</b>
4.1	Regelverschonung.....	97
4.1.1	Begünstigter Erwerber/begünstigte Erwerbsvorgänge.....	97
4.1.2	Gesamterwerbsgrenze 26.000.000 €.....	98
4.1.3	Lohnsumme .....	99
4.1.4	Abzugsbetrag.....	102
4.1.5	Weitergabeverpflichtung § 13 Buchst. a Abs. 5 ErbStG.....	103
4.1.6	Behaltensfrist/Nachversteuerung § 13 Buchst. a Abs. 6 ErbStG .....	104
4.1.7	Anzeigepflicht (§ 13 Buchst. a Abs. 7 ErbStG).....	107
4.1.8	„Nicht inländisches Vermögen“ § 13 Buchst. a Abs. 8 ErbStG .....	108
4.2	Abweichende Regelungen für die Optionsverschonung (§ 13 Buchst. a Abs. 10 ErbStG) .....	108
4.2.1	Behaltensfrist .....	108
4.2.2	Lohnsumme .....	108
4.2.3	Reduzierung der Verwaltungsvermögensquote auf 80 % .....	109
<b>5</b>	<b>Erwerber über 26.000.000 €.....</b>	<b>111</b>
5.1	Abschmelzung § 13 Buchst. c ErbStG .....	111
5.2	Verschonungsbedarfsprüfung/Erlass (§ 28 Buchst. a ErbStG).....	112
5.2.1	Maßgebliches Vermögen .....	113
5.2.2	Bedingungen .....	113
<b>6</b>	<b>Stundungsregelung .....</b>	<b>115</b>
<b>7</b>	<b>Muster .....</b>	<b>117</b>
7.1	Checkliste zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens § 13 b Abs. 4 ErbStG .....	117
7.2	Checkliste zur Ermittlung der abzugsfähigen Schulden.....	119
7.3	Berechnungsschemata.....	120
7.3.1	Verrechenbare Schulden.....	120
7.3.2	Nettowert des Verwaltungsvermögens und verbleibender Teil der Schulden .....	120
7.3.3	abzugsfähiger Teil der verbleibenden Schulden.....	121

7.3.4	Unschädliches Verwaltungsvermögen .....	121
7.3.5	Nettowert des Verwaltungsvermögens nach Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens .....	122
7.3.6	Begünstigtes Vermögen .....	122
7.4	Verbundvermögensaufstellung .....	123
7.5	Musterformulierungen Gesellschaftsvertrag Familienunternehmen zur Erlangung des Vorababschlags .....	125
7.5.1	Entnahmebeschränkungen nach § 13 Buchst. a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG .....	126
7.5.2	Verfügungsbeschränkung nach § 13 Buchst. a Abs. 9 Nr. 2 ErbStG .....	126
7.5.3	Beschränkung der Abfindung nach § 13 Buchst. a Abs. 9 Nr. 3 ErbStG .....	127
7.5.4	Erinnerungsposition im Gesellschaftsvertrag .....	127
7.6	Bindung der Gesellschafter untereinander .....	128
7.7	Regelungen im Vertrag über eine Beteiligungsübertragung hinsichtlich der Beibehaltung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen in § 13 Buchst. a Abs. 9 ErbStG .....	128
<b>8</b>	<b>Glossar .....</b>	<b>131</b>
<b>9</b>	<b>Materialien .....</b>	<b>135</b>
9.1	Synopse .....	135
9.2	BT-DRS 18/5923 vom 07.09.2015 .....	171
9.3	BR-DRS 353/15 Beschluss vom 25.09.2015 .....	217
9.4	BT-DRS 18/8911 vom 22.06.2016 .....	266
9.5	BR-DRS 344/16 vom 30.06.2016 .....	324
9.6	BT-DRS 18/9690 vom 22.09.2016 .....	340
	<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>345</b>





---

# 1 Einführung

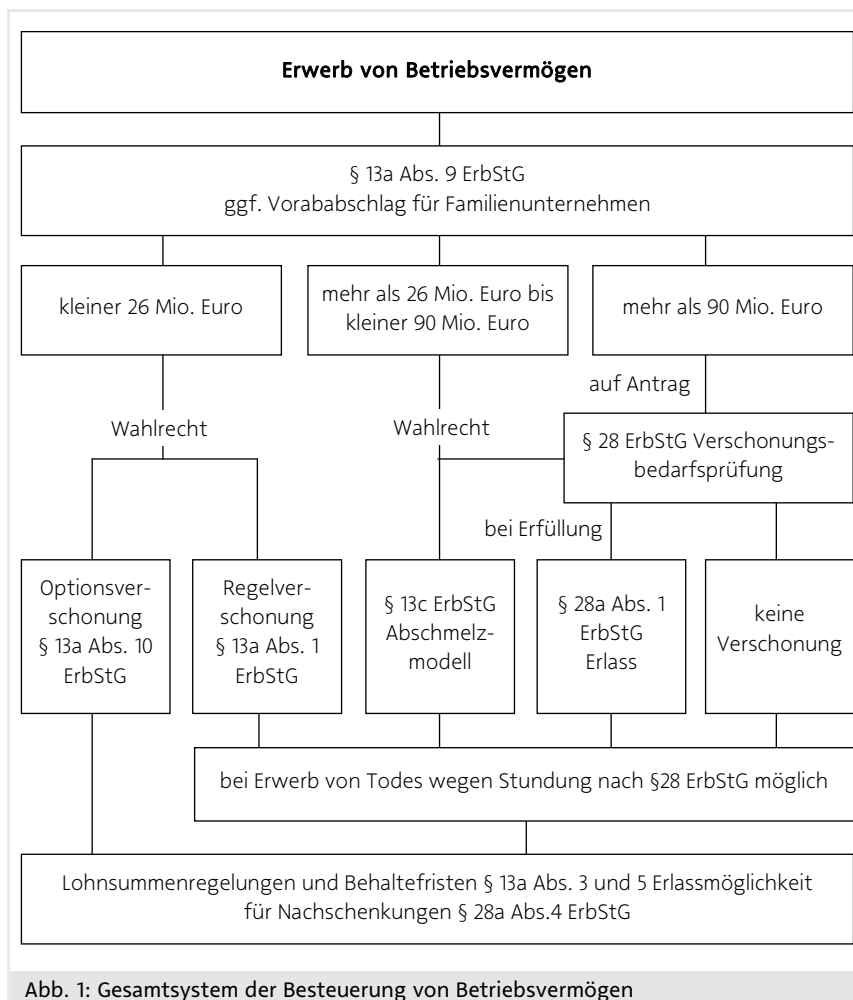
Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 — 1B VL 21/12 die bis dato geltende Regelung der Besteuerung von Betriebsvermögen im Erb- oder Schenkungsfall in einigen Teilen für verfassungswidrig erklärt, sodass der Gesetzgeber diese Bereiche neu regeln musste. Die Besteuerung von Betriebsvermögen im Erb- oder Schenkungsfall war und ist recht komplex geregelt. Das ist sicherlich dem Umstand geschuldet, dass Betriebsvermögen nicht existenzbedrohend belastet und damit Arbeitsplätze erhalten bleiben sollen. Gleichzeitig gilt es, mißbräuchliche Gestaltungen zu verhindern und eine ungerechtfertigte Begünstigung zu vermeiden. Hinzu kommt, dass das Thema politisch sehr im Fokus steht, sodass die eine oder andere Interessenvertretung ihre Interessen möglicherweise überproportional stark in die Gesetzgebung einfließen lassen konnte, was zu teils überraschenden Sonderregelungen führt.

Letzten Endes liegt dem allen aber eine klare Grundstruktur zugrunde, mag sie auch in den einzelnen Verästelungen zu einem verwirrenden Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Dickicht gewuchert sein. Auf der Basis der nach wie vor geltenden Regelungen zur Besteuerung von Betriebsvermögen ergibt sich unter Berücksichtigung der Änderungen bzw. Neuerungen folgendes System:

- **Begünstigungsfähiges Vermögen/begünstigtes Vermögen/Verwaltungsvermögenstest**  
In einem 1. Schritt ist, ausgehend vom begünstigungsfähigen Vermögen, das **begünstigte Vermögen** zu ermitteln, indem der sogenannte **Verwaltungsvermögenstest** durchgeführt wird.  
Nur für das Betriebsvermögen, das nach dem Ergebnis dieses Verwaltungsvermögenstests verbleibt, können die nachfolgenden Vergünstigungen in Anspruch genommen werden:
- **Bewertungsvorababschlag für (Familien-)Unternehmen**  
Vom begünstigten Vermögen wird sodann unter Umständen ein Abschlag in Höhe von bis zu 30 % vorgenommen. Hierfür ist zu prüfen, dass der Gesellschaftsvertrag innerhalb eines Zeitfensters von 22 Jahren bestimmte Anforderungen erfüllt.
- **Verschonungsabschlag/gegebenenfalls in reduziertem Umfang (Abschmelzung)**  
Vom verbleibenden Rest kann ein (weiterer) Abschlag in Anspruch genommen werden, der 85 % oder sogar 100 % beträgt. Hierfür ist Voraussetzung, dass über einen bestimmten Zeitraum (5 bzw. 7 Jahre) Arbeitsplätze erhalten bleiben (Lohnsummenfrist) und das Unternehmen weitestgehend unverändert vom Erwerber weitergeführt wird (Behaltensfrist).  
Je nach Umfang des erworbenen Vermögens reduziert sich der 85 bzw. 100-prozentiger Abschlag allerdings bis auf 0.

- **steuerliche Verschonung/Erlass**  
Hinsichtlich der verbleibenden Steuer kann ein Antrag auf (Teil-)Erlass gestellt werden, wenn der Erwerber nachweisen kann, dass das Vermögen, das für die Steuerzahlung herangezogen werden muss, nicht ausreicht, um die Steuerzahlung zu begleichen.
- **Stundung**  
Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, eine Stundung der Steuerbelastung zu beantragen.

Zusammenfassende Übersicht – Gesamtsystem der Besteuerung von Betriebsvermögen:



## 1.1 Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 — 1B VL 21 / 12

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 17.12.2014 die bisherigen Regelungen im Erbschaftsteuergesetz, die einer Entlastung des betrieblichen Vermögens dienen, für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben, bis zum 30.06.2016 eine neue Regelung zu treffen.<sup>1</sup>

In dieser Entscheidung kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen des Übergangs

- betrieblichen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie
  - von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- vom Grundsatz her mit der Verfassung vereinbar sind.

Es ist also ausdrücklich verfassungsgemäß, wenn der Gesetzgeber für die Übertragung von betrieblichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften „Sonderregelungen“ schafft, die dazu führen, dass der Übergang solchen Vermögens steuerlich entlastet wird.

Hinsichtlich der Art und Weise, wie diese Begünstigung ausgestaltet war, verstoßen sie aber gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz Art. 3 Abs. 1 GG.

## 1.2 Das ist laut BVerfG verfassungswidrig

Verfassungswidrig sind laut BVerfG die folgenden Einzelaspekte.

### 1.2.1 Fehlende Differenzierung zwischen kleinen und mittleren Betrieben auf der einen Seite und den großen Betrieben auf der anderen Seite

Das BVerfG räumt dem Gesetzgeber zwar die Möglichkeit ein, Erwerber betrieblichen Vermögens und Erwerber nicht betrieblichen Vermögens ungleich zu behandeln, moniert aber, dass die Auswirkung des Verschonungsabschlags nicht nur kleinen und mittleren Familienunternehmen zugutekommt, sondern unabhängig von der Unternehmensgröße gewährt wird. Wenn Unternehmen, die die Grenze vom mittleren zum großen Unternehmen überschreiten, die Verschonungsregelung für sich in Anspruch nehmen möchten, müssen Sie nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts einen Nachweis erbringen,

---

<sup>1</sup> Bundesverfassungsgericht Urteil vom 17.12.2014 1BVL 21 / 12

wonach sie die Steuerzahlung in ihrer Existenz gefährden würde. Der Umstand, dass dies in der bisherigen Erbschaftsteuerregelung nicht vorgesehen ist, führt dazu, dass das zulässige Maß der Ungleichbehandlung des steuerlich nicht begünstigten Vermögens im Verhältnis zum steuerlich begünstigten Vermögen, überschritten ist. Während bei den kleinen und mittleren Unternehmen noch unterstellt werden kann, dass Erbschaftsteuerzahlungen sie in ihrer Existenz gefährden, kann dieser Schluss nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts bei den großen Unternehmen nicht ohne Weiteres gezogen werden.

### **1.2.2 Freistellung der Betriebe von der Lohnsummenregelung, die nicht mehr als 20 Mitarbeiter haben**

Vom Grundsatz her ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts die in § 13 Buchst. a ErbStG ausgestaltete Lohnsummenregelung mit der Verfassung vereinbar. Nur Betriebe, die die Regelungen über die Lohnsumme einhalten, erhalten den Verschonungsabschlag. Nach § 13 Abs. 1 S. 2 ErbStG wird der Verschonungsabschlag nur gewährt, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs innerhalb von 5 Jahren (bzw. innerhalb von 7 Jahren für die Vollverschonung, § 13 Buchst. a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG) die Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Wird die maßgebliche Lohnsumme nicht erreicht, vermindert sich der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, in dem die Lohnsumme unterschritten wird (§ 13 Buchst. a Abs. 1 S. 5 ErbStG).

In § 13 Abs. 1 S. 4 ErbStG sieht das Bundesverfassungsgericht aber einen Verfassungsverstoß. Nach dieser Regelung ist die Einhaltung der Mindestlohnsumme zur Erlangung des Verschonungsabschlags dann nicht erforderlich, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Das Bundesverfassungsgericht sieht hierin zurecht eine Privilegierung des Erwerbers eines Betriebs, der nicht mehr als 20 Arbeitnehmer hat, gegenüber dem Erwerber eines Betriebs, der mehr als 20 Arbeitnehmer beschäftigt und deshalb uneingeschränkt an die Lohnsumme gebunden ist, wenn er den Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen möchte. Weiter wird durch diese Ausnahmeregelung die Privilegierung des Betriebs-erwerbers im Verhältnis zum Erwerber von anderem Vermögen vergrößert.

Der Verzicht auf die Lohnsummenprüfung ist in der bisherigen gesetzlichen Regelung deshalb verankert, weil die Verwaltung entlastet werden sollte. Das Bundesverfassungsgericht weist aber darauf hin, dass der Verzicht auf die Lohnsummenregelung in diesen Betrieben dem erklärten Ziel der Arbeitsplatz-erhaltung in Zusammenhang mit Betriebsübertragungen entgegen läuft. Weit mehr als 90 % aller Betriebe haben nicht mehr als 20 Beschäftigte, sodass unter Geltung der bisherigen Regelungen die Einhaltung der Lohnsumme dort keine

Rolle spielt. Damit ist in der Praxis in mehr als 90 % der Übertragungsfälle ein Arbeitsplatzverlust nach einem erbschaftsteuerlich relevanten Übertragungsvorgang nicht gewährleistet. Damit entfällt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts aber die Rechtfertigung für die Verschonungsregelung für das Betriebsvermögen.

Vor diesem Hintergrund hält das Bundesverfassungsgericht die Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme allenfalls für Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten für verfassungsgemäß.

### **1.2.3 Unschädliches Verwaltungsvermögen in einem Umfang bis zu 50 % des begünstigten Vermögens**

Die Regelungen zum Verwaltungsvermögen verstoßen ebenfalls nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Nach der aufgegriffenen Regelung in § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 1 ErbStG kann der Verschonungsabschlag auch dann in Anspruch genommen werden, wenn das erworbene Vermögen zu bis zu 50 % aus sogenanntem Verwaltungsvermögen besteht. Damit wird Vermögen, das für sich genommen nicht begünstigungsfähig ist, im Rahmen des übertragenen begünstigten Vermögens mitübertragen und über die Verschonungsregelungen, die dieses Vermögen dann mitumfassen, steuerlich entlastet. Diese Regelung hält das Bundesverfassungsgericht für unverhältnismäßig, sodass sie im Hinblick auf die Ungleichbehandlung keine Rechtfertigung darstellt.

#### **1.2.3.1 Gestaltungsmöglichkeiten**

Das Bundesverfassungsgericht greift auch ausdrücklich den Umstand auf, dass die Verschonungsregelungen in der bisherigen Variante besondere steuerliche Gestaltungen zulassen, die zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen.

Insbesondere ist dies nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts der Fall bei der Gestaltung zur Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsteuerpflicht, bei der Nutzung der 50 % Regelung des § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 1 ErbStG für das Verwaltungsvermögen in Konzernstrukturen und bei Gestaltungen mit den so genannten Cashgesellschaften.

Auch wenn im Steuerrecht das Bestreben verbreitet und im Grundsatz hinzunehmen ist, die eigenen Rechtsverhältnisse im Rahmen der Privatautonomie für den Steuerpflichtigen so auszugestalten, dass er nach Möglichkeit keine oder

weniger Steuern zahlt, können Sie die Wirkung der jeweiligen gesetzlichen Regelung in einem solchen Maß aushöhlen, dass dem Gesetz die Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung entzogen wird.

### **Bereich der Lohnsummenregelung**

So lässt § 13 Buchst. a Abs. 1 S. 4 ErbStG Gestaltungen zu, die die unentgeltliche Übertragung von Betrieben mit mehr als 20 Beschäftigten ohne Einhaltung der Lohnsummenvorschrift ermöglichen.

### **Konzernstrukturen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensregelungen**

Weiter greift das Bundesverfassungsgericht Gestaltungsmöglichkeiten auf, die es in Konzernstrukturen ermöglichen, die Verwaltungsvermögensregelungen zu umgehen. Nach § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG ist es bei mehrstöckigen Gesellschaftsbeteiligungen möglich, trotz eines Gesamtanteils von über 50 % am Verwaltungsvermögen, den Verschonungsabschlag in Anspruch zu nehmen. Indem das Gesetz derartige Gestaltungen ermöglicht, entfällt die Rechtfertigung für die nur einzelnen gewährte Ungleichbehandlung, die in den Steuerbegünstigungen enthalten ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber diese unerwünschten Gestaltungen vorhersehen konnte. Entscheidend ist, dass eine Norm, welche Gestaltungen zulässt, die im Endergebnis dazu führen, dass innerhalb von privilegiertem Vermögen in einem großen Umfang Vermögen übertragen wird, das eigentlich nicht begünstigt sein soll, verfassungswidrig ist. Sie verfehlt ihr Ziel, das (nur) in der Begünstigung produktiven Vermögens besteht.

### **Cash-Gesellschaften**

Das Bundesverfassungsgericht hat die §§ 13 Buchst. a und 13 Buchst. b ErbStG auch deshalb für gleichheitswidrig eingestuft, weil sie die Begünstigung der so genannten „Cash-Gesellschaften“ zulassen. Diese Gesellschaften besitzen ausschließlich vermögensverwaltendes Vermögen. Bis zur Neuregelung des § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a ErbStG zum 07.06.2013 konnten Anteile an diesen Gesellschaften unter Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen übertragen werden. Für den Zeitraum, der für die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts maßgeblich war, war durch diese Gestaltungsmöglichkeit die Ungleichbehandlung zwischen dem begünstigten Vermögen und dem nicht begünstigten Vermögen vergrößert worden — und zwar ohne dass eine Rechtfertigung für die steuerliche Privilegierung von Geldvermögen in einer ausschließlich vermögensverwaltenden „Cash-Gesellschaft“ zu erkennen wäre.

### 1.2.3.2 Gesamtverfassungswidrigkeit

Obwohl das Bundesverfassungsgericht nur punktuell einzelne Bereiche der steuerlichen Verschonung von betrieblichem Vermögen aufgegriffen hat, kommt es zu dem Ergebnis, dass damit die gesamte Verschonungsregelung neu zu fassen ist. Die aufgegriffenen Bestimmungen über die Lohnsumme sind ein wesentlicher Bestandteil des Verschonungskonzepts, da es der Arbeitsplatz-erhaltung dienen soll.

Die vom Bundesverfassungsgericht eingeforderte Bedürfnisprüfung ab einer bestimmten Betriebsgröße greift schließlich die Grundstruktur der Verschonungsregelungen an. Damit kann der Rest der Verschonungsregelungen nicht mehr isoliert angewendet werden. Vor diesem Hintergrund fordert das Bundesverfassungsgericht eine umfassende Nachbesserung oder grundsätzliche Neukonzeption der Gesamtverschonungsregelungen.

Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht eine umfassende Neuregelung angeordnet. Allerdings hat es dem Gesetzgeber durch eine Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen bis einschließlich 30.06.2016 die Gelegenheit gegeben, eine verfassungsgemäße Neukonzeption herbeizuführen.

## 1.3 Gang des Gesetzgebungsverfahrens

Rechtzeitig vor dem gesetzten Termin hat der Bundestag am 24.6.2016 in zweiter und dritter Lesung den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf der Grundlage der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses<sup>2</sup> angenommen.

Der Bundesrat hat dann allerdings in seiner Sitzung vom 8.7.2016 beschlossen, den Vermittlungsausschuss anzurufen. Grundlage war eine Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrats,<sup>3</sup> unter anderem wurde Folgendes moniert:

- die Privilegierungen für Familienunternehmen sollte überprüft werden;
- die Optionsverschonung sollte weiterhin nur dann greifen, wenn max. 10 % Verwaltungsvermögen vorhanden ist;
- die Möglichkeit einer zinslosen Stundung für einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren.

---

<sup>2</sup> DRS 18/8911

<sup>3</sup> DRS 344/1/16



Vollständig abgelehnt wurden,

- die Begünstigung bei Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften,
- die Überdotierung des Altersvorsorgevermögens,
- die Wiederbelebung der Cash-GmbH,
- die geplanten Änderungen des Bewertungsgesetzes.

Der Vermittlungsausschuss hat dann am 22.9.2016 eine Einigung erzielt.<sup>4</sup> Diesen Vorschlag hat der Bundestag am 29.09.2016 angenommen.<sup>5</sup>

Am 14.10.2016 hat schließlich auch der Bundesrat dem Gesetz zugestimmt. Die Veröffentlichung fand am 9.11.2016 im Bundesgesetzblatt statt.<sup>6</sup>

## 1.4 Überblick über die Neuregelungen – die fünf Module

Unter Beibehaltung der bisherigen Grundstruktur lassen sich die Neuregelungen folgendermaßen zusammenfassen<sup>7</sup>:

**Modul 1 (Verschonungskonzept):** Abschlag von 85 % bzw. 100 % für das begünstigte Vermögen für alle Erwerbe bis zu einem Gesamtwert von 26.000.000 €;

**Modul 2 (Abschmelzung):** Innerhalb des Verschonungskonzepts findet eine Abschmelzung des Verschonungsabschlags statt, wenn der Erwerb über 26.000.000 € liegt. Ab 89.750.000 € ist bei der Regelverschonung von 85 % der Verschonungsabschlag vollständig aufgebraucht (siehe unten).

**Modul 3 (Erlass/Verschonungsbedarfsprüfung):** Der Erwerber eines Betriebsvermögens über 26.000.000 € kann statt des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags den Erlass der entstehenden Steuer beantragen. In diesem Fall findet eine Verschonungsbedarfsprüfung statt, um zu ermitteln, ob die Steuerbelastung nicht aus sonstigem Vermögen getragen werden kann.

**Modul 4 (Vorababschlag für qualifizierte (Familien-)Unternehmen):** Abschlag auf das begünstigte Vermögen von bis zu 30 %, sofern der Gesellschaftsvertrag

---

<sup>4</sup> BT – DRS. 18/9690

<sup>5</sup> BT – DRS. 555/16

<sup>6</sup> BGBl I 2016,2464

<sup>7</sup> angelehnt an Erkis: „Stand der Erbschaftsteuerreform – neues Gesetz oder unklare Verfassungslage?“ Handout zum Vortrag beim deutschen Steueranwaltstag am 05.11.2016

Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkungen enthält sowie Beschränkungen im Bereich der Übertragung der Anteile sowie der Abfindung;

**Modul 5 (Stundung):** Stundung der Steuern bis zu 7 Jahre ausschließlich bei Erbfällen.

Die meines Erachtens massivste Änderung besteht aber im Bereich der Ermittlung des begünstigten Vermögens. Begünstigt ist nur der Teil des Betriebsvermögens, der nach Abzug des „Nettoverwaltungsvermögens nach Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens“ verbleibt. Um diesen Wert zu ermitteln, ist ein hochkomplexes Berechnungsgeflecht zu durchlaufen. Da es nicht mehr genügt, mit dem Verwaltungsvermögen unter die bisherige 50 % Grenze zu gelangen, um auch das Verwaltungsvermögen im Ganzen den Begünstigungen zu unterwerfen, muss im Grunde genommen jede einzelne Position des Betriebsvermögens, die zu Verwaltungsvermögen qualifiziert werden kann, sehr sorgfältig identifiziert und bewertet werden. Andernfalls kommen bezüglich dieser Position keinerlei Vergünstigungen in Betracht (siehe nachfolgend 1.4.6).

### **1.4.1 Modul 1: Verschonungskonzept**

Wie bisher kann der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens eine Verschonung von 85 % oder 100 % für das von ihm erworbene Vermögen erhalten. Voraussetzung hierfür ist

- dass das nicht begünstigte Vermögen im Unternehmen bestimmte Quoten nicht übersteigt (Verwaltungsvermögensquote, siehe dazu unten 1.4.5).
- die Fortführung des Unternehmens für einen Zeitraum von 5 bzw. 7 Jahren;
- der Erhalt der Arbeitsplätze in einem vorgegebenen Umfang (Lohnsummenregelung, siehe dazu unten 1.4.6);

Bisher galt diese Regelung unabhängig vom Gesamtumfang des Erwerbs. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Monita des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber diese Regelung nun größenabhängig gestaltet.

### **1.4.2 Modul 2: Abschmelzung**

#### **1.4.2.1 Erwerb bis 26.000.000 €**

Bei einem Erwerb bis zu 26.000.000 € bleibt das begünstigte Vermögen in einem Umfang von 85 % von einer Besteuerung verschont. Anders als bisher betrifft diese Verschonung aber nur das begünstigte Vermögen. Verwaltungsvermögen ist vorher herauszurechnen.

Wie bisher setzt diese Verschonungsmöglichkeit voraus, dass der Betrieb mindestens 5 Jahre unverändert erhalten wird und die bisherige Lohnsumme – soweit der Betrieb die Größe von 5 Mitarbeitern überschreitet – eingehalten wird (§ 13 Buchst. a Abs. 1 S. 1 ErbStG).

#### 1.4.2.2 Erwerb über 26.000.000 € bis einschließlich 90.000.000 €

Bei Erwerbsgrößen über 26.000.000 € bis zu max. 90.000.000 € kann der Erwerber zwischen 2 Modellen wählen:

- Beim Abschmelzungsmodell gilt: Übersteigt das begünstigte Vermögen die Wertgrenze von 26.000.000 €, wird je 750.000 € des jenseits dieser Grenze liegenden Vermögens der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % um einen Prozentpunkt reduziert (§ 13 Buchst. c Abs. 1 S. 1 ErbStG).



**Beispiel: Das erworbene Betriebsvermögen beträgt 32.000.000 €.**

Hier liegt das erworbene Vermögen um 6.000.000 € über der Wertgrenze von 26.000.000 €. 6.000.000 € geteilt durch 750.000 € ergibt 8, sodass der jeweilige Verschonungsabschlag (85 oder 100 %) um 8 Prozentpunkte zu reduzieren ist.

Nimmt der Erwerber beispielsweise die Regelverschonung i. H. v. 85 % in Anspruch, erhält er in diesem Fall lediglich eine Verschonung von 77 %.

Beträgt der Erwerb 89.750.000 €, führt dies zu einer Abschmelzung von 85 %, sodass keine Verschonung mehr stattfindet.

#### 1.4.3 Modul 3: Erlassmodell/ Verschonungsbedarfsprüfung

- Beim Erlassmodell wird dem Erwerber auf entsprechenden Antrag die Steuer erlassen, wenn der Erwerber persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen im Sinne des § 28 Buchst. a Abs. 2 ErbStG zu begleichen (Verschonungsbedarfsprüfung).



**Beispiel:**

Das erworbene Betriebsvermögen beträgt 32.000.000 €. Außer dem Betriebsvermögen hat der Erbe nichts erhalten und verfügt auch nicht über eigenes Vermögen. Die Verschonungsbedarfsprüfung ergibt damit, dass er nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen im Sinne des § 28 Abs. 2 ErbStG zu begleichen. In diesem Fall kann dem Erwerber die Steuer erlassen werden. Allerdings ist er für eine Behaltensfrist von 7 Jahren an bestimmte enge Vorgaben gebunden. Hält er nicht während der gesamten 7 Jahre die Voraussetzungen ein, fällt der Steuererlass rückwirkend (teilweise) weg.

### **1.4.3.1 Zusammenrechnung**

§ 13 Buchst. a Abs. 1 S. 3 ErbStG regelt nun, dass mehrere Erwerbe, die der Steuerpflichtige innerhalb von 10 Jahren von derselben Person erhalten hat, zusammenzurechnen sind. Diese Regelung entspricht § 14 ErbStG. Wenn die Grenze von 26.000.000 € durch mehrere jeweils kleinere Erwerbe innerhalb von 10 Jahren überschritten wird, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit.

### **1.4.4 Modul 4: Vorababschlag für qualifizierte (Familien-) Unternehmen**

§ 13 Buchst. a Abs. 9 ErbStG sieht für begünstigtes Vermögen einen Abschlag von bis zu 30 % vor, der vor dem Verschonungsabschlag zu gewähren ist, wenn der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Einzelunternehmer können diesen Vorababschlag nicht in Anspruch nehmen, da es dort keine Gesellschaftsverträge gibt. Sie müssen gegebenenfalls ihr Einzelunternehmen in eine Gesellschaft überführen.

#### **1.4.4.1 Voraussetzungen im Einzelnen**

Bereits mindestens 2 Jahre vor dem Tag der Entstehung der Steuer müssen im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung folgende Beschränkungen enthalten sein:

- Entnahmen und Ausschüttungen müssen auf höchstens 37,5 % beschränkt sein. Darüber hinaus dürfen die Beträge entnommen bzw. ausgeschüttet werden, die erforderlich sind, um die auf den Gewinnanteil bzw. die Ausschüttung entfallende Steuer zu begleichen;
- es müssen Verfügungsbeschränkungen enthalten sein, die dazu führen, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft oder der Anteil an der Kapitalgesellschaft nur auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine Familienstiftung übertragen werden kann;
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft ist eine Abfindung vorgesehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

#### **1.4.4.2 Höhe des Abschlags**

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird ein Abschlag gewährt, der der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert entspricht. Er ist auf max. 30 % beschränkt.



**Beispiel:**

Ein Gesellschaftsvertrag, der die erforderlichen Beschränkungen enthält, sieht vor, dass ein ausscheidender Gesellschafter 51 % des gemeinen Werts seines Anteils erhält.

Der Gesellschafter erhält im Falle seines Ausscheidens zwar nur 51 % des gemeinen Werts, versteuert aber im Endergebnis 70 % des gemeinen Werts, da der Vorababschlag, obwohl der Gesellschaftsvertrag alle sonstigen Voraussetzungen erfüllt, auf max. 30 % beschränkt ist (§ 13 Buchst. a Abs. 9 S. 3 ErbStG).

#### 1.4.4.3 20-jährige Nachlauffrist

Die vertraglichen bzw. satzungsmäßigen Beschränkungen müssen sodann über einen weiteren Zeitraum von 20 Jahren, beginnend mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, eingehalten werden.

Wird die 20-jährige Nachlauffrist nicht eingehalten und der Gesellschaftsvertrag in den maßgeblichen Punkten innerhalb dieser Frist geändert, entfällt der Vorababschlag rückwirkend vollständig. Die Steuer wird neu festgesetzt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der seinerzeitige Erwerber vielleicht schon längst aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und bis zu diesem Zeitpunkt die vertraglichen Regelungen noch den Anforderungen entsprochen haben.



**Beispiel:**

Scheidet der Erwerber im vorausgegangenen Beispiel nach 10 Jahren aus der Gesellschaft aus, ändert dies zunächst nichts am Vorababschlag. Beschließen die verbleibenden Gesellschafter nun aber eine Änderung des Gesellschaftsvertrags dahingehend, dass Beschränkungen der Entnahme- bzw. Ausschüttungshöhe aufgehoben werden, führt dies dazu, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorababschlags nicht mehr vorliegen. Da dies innerhalb der 20-jährigen Nachlauffrist geschehen ist, wird die bisherige Steuerfestsetzung rückwirkend geändert und dem inzwischen ausgeschiedenen Gesellschafter der Vorababschlag gestrichen. Es kommt nun zu einer Nachversteuerung auf der Basis von 100 % des gemeinen Wertes des seinerzeit erworbenen Gesellschaftsanteils. Dies, obwohl der Erwerber lediglich 51 % des gemeinen Werts des Anteils erhalten hat.

#### 1.4.5 Modul 5: Stundungsregelung

In § 28 Abs. 1 ErbStG wurde die Möglichkeit einer Stundung der entstehenden Steuer, soweit sie auf begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 Buchst. b Abs. 2 ErbStG entfällt, neu aufgenommen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird die Steuer bis zu 7 Jahre gestundet.

### 1.4.5.1 Grundsatz

Die Stundung ist im ersten Jahr zinsfrei. Ab dem zweiten Jahr wird dann eine Verzinsung entsprechend der üblichen Stundungszinsen nach § 238 AO i. H. v. 0,5 % pro Monat — also 6 % pro Jahr — fällig.

### 1.4.5.2 Ende der Stundung

Die Stundung endet aber, sobald der Erwerber bestimmte Tatbestände erfüllt (§ 28 Abs. 1 S. 5 ErbStG):

- Wenn die jeweilige Mindestlohnsumme des § 13 Buchst. a Abs. 3 ErbStG i. H. v. 250, 300 oder 400 % der Ausgangslohnsumme nicht über die Frist von 5 Jahren eingehalten wird; dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerber überhaupt die Regelverschonung in Anspruch genommen hat oder nur einen verringerten Verschonungsabschlag (Abschmelzung) nach § 13 Buchst. c Abs. 1 ErbStG.
- In den Fällen, in denen der Erwerber die Optionsverschonung nach § 13 Buchst. a Abs. 10 ErbStG in Anspruch genommen hat, führen Unterschreitungen der dortige Mindestlohnsumme i. H. v. 400, 500 bzw. 565 % der Ausgangslohnsumme zum Wegfall der Stundung; diese Regelung greift ebenfalls in den Fällen, in denen der verringerte Verschonungsabschlag (Abschmelzung) nach § 13 Buchst. c Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen wurde;
- Auch bei Erwerben, für die eine Verschonungsbedarfsprüfung beantragt wurde, führt die Unterschreitung der Mindestlohnsumme des § 13 Buchst. a Abs. 10 ErbStG innerhalb eines Zeitraums von 7 Jahren zu einem Wegfall der Stundung.
- Die Stundung fällt ebenfalls weg, wenn die Behaltensfrist des § 13 Buchst. a Abs. 6 ErbStG verletzt wird und der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird oder einer der sonstigen dort genannten Tatbestände erfüllt wird.

Übersicht über die Zeitdauer, während derer die Lohnsumme erreicht werden muss und Behaltensregelungen eingehalten werden müssen, damit die Stundung nicht wegfällt:

Art der Verschonung	Lohnsummenfrist in Jahren	Behaltensfrist in Jahren
Keine	5	5
Regelverschonung 85 %	5	5
Abschmelzung 85 %	5	5
Optionsverschonung 100 %	7	7
Abschmelzung 100 %	7	7
Verschonungsbedarfsprüfung	7	7

Zu beachten ist aber, dass eine endgültige Verletzung der Lohnsummenfrist typischerweise erst am Ende der jeweiligen Frist (5 bzw. 7 Jahre) festgestellt werden kann, da die Lohnsumme über den gesamten Zeitraum erreicht werden kann. Damit läuft die Regelung hinsichtlich des Wegfalls der Stundung in den Fällen leer, in denen eine Optionsverschonung in Anspruch genommen wurde. Hier beträgt die Lohnsummenfrist 7 Jahre. Wird erst am Ende dieses Zeitraums festgestellt, dass die Lohnsumme insgesamt nicht eingehalten wurde, führt dies zu einem Zeitpunkt zum Wegfall der Stundung, zu dem sie ohnehin schon ausgelaufen ist, da die Stundung max. über 7 Jahre gewährt wird. In den Fällen, in denen die Lohnsummenfrist 5 Jahre beträgt, wird dementsprechend unter Umständen erst mit Ablauf des 5. Jahres der Stundung festgestellt, dass die Lohnsummenfrist unterschritten wird. Nur in den Ausnahmefällen, in denen frühzeitig erkennbar ist, dass die Lohnsumme über den gesamten Zeitraum nicht eingehalten werden kann, fällt die Stundung zu einem Zeitpunkt vor Ablauf der 5- bzw. 7-jährigen Stundungsphase weg.

#### **1.4.5.3 Nachsteuern wegen des (anteiligen) Wegfalls des Verschonungsabschlags**

§ 28 Abs. 1 S. 7 ErbStG stellt klar, dass die Stundung nicht für die Erbschaftsteuer in Anspruch genommen werden kann, die entsteht, weil die Lohnsummenfrist oder die Behaltensregelung verletzt wurde.



##### **Beispiel:**

Beispiel: A hat die Regelverschonung in Anspruch genommen und eine Stundung der Steuern, die auf die verbleibenden 15 % entstehen, beantragt. Nach 4 Jahren veräußert er das Unternehmen.

Damit fällt nach 4 Jahren die Stundung für die Steuer auf die 15 % des Erwerbs weg (§ 28 Abs. 1 S. 5 ErbStG). Gleichzeitig fallen der 85 %ige Verschonungsabschlag nach § 13 Buchst. a Abs. 1 ErbStG und der Abzugsbetrag nach § 13 Buchst. a Abs. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg. Die Steuer wird neu auf der Basis einer Vollversteuerung festgesetzt, ohne dass hierfür die Stundung in Anspruch genommen werden könnte (§ 28 Abs. 1 S. 7 ErbStG).

#### **1.4.6 90 % Grenze (§ 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 ErbStG)**

Nach der Neuregelung des § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 ErbStG entfallen sämtliche Vergünstigungen (Verschonungsabschlag und Vorababschlag), wenn das Verwaltungsvermögen mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

Mit dieser Regelung soll ein Missbrauch der Verschonungsregelungen durch sogenannte Cash-Gesellschaften vermieden werden.

### **1.4.7 Lohnsummenregelung**

Das Bundesverfassungsgericht hatte moniert, dass Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten von der Verpflichtung befreit waren, eine definierte Mindestmenge an Lohn- und Gehaltsaufwand (Lohnsumme) über einen bestimmten Zeitraum beizubehalten, um in den Genuss der Verschonungsregelungen zu kommen. Der Lohnaufwand wurde als Indikator dafür herangezogen, zu prüfen, ob die Arbeitsplätze erhalten wurden. Bei diesen Betrieben kam es also nicht darauf an, ob das Ziel „Erhalt von Arbeitsplätzen“ tatsächlich erreicht wurde. Für die Vergünstigung waren damit die beiden einzigen Voraussetzungen, die Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote und die Beachtung der Behaltensregelungen über einen bestimmten Zeitraum.

In seinem Vorlagebeschluss hat der BFH in dieser Regelung eine Überprivilegierung der Erwerber begünstigten Vermögens gegenüber den Erwerbern nicht betrieblichen Vermögens vor allem deshalb angenommen, weil weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte aufwiesen und damit die Einhaltung der Lohnsumme im Regelfall für die steuerliche Verschonung keine Rolle spiele.<sup>8</sup> Damit wird nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts im Endergebnis das gesetzgeberische Ziel, mit der Verschonungsregelung eine Sicherung der Arbeitsplätze zu gewährleisten, geschwächt. Mit der Freistellung von der Einhaltung der Lohnsumme gibt der Gesetzgeber nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ein wesentliches Instrument zur Sicherung der Arbeitsplätze aus der Hand.

Eine Freistellung von der Verpflichtung zur Einhaltung der Mindestlohnsumme kommt daher nur für Betriebe „mit einigen wenigen Beschäftigten“ in Betracht<sup>9</sup>.

#### **1.4.7.1 Absenkung der Aufgriffsgrenze**

Mit der Neuregelung in § 13 Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG wird die Grenze für die Freistellung von der Lohnsummenregelung von 20 auf 5 Beschäftigte abgesenkt. Betriebe, die nicht mehr als 5 Beschäftigte haben, sind damit von der Verpflichtung, die Ausgangslohnsumme über einen bestimmten Zeitraum einzuhalten, befreit. Sie können den Verschonungsabschlag (85 bzw. 100 %) und gegebenenfalls den Vorababschlag von 30 % für qualifizierte Unternehmen auch dann in

---

<sup>8</sup> BFH vom 27.09.2012 — II R 9/11

<sup>9</sup> BVerfG 17.12.2014 — 1 BvL 21/12 RNr. 229



Anspruch nehmen, wenn sie die Lohnsumme nicht über den Zeitraum von 5 bzw. 7 Jahren beibehalten.

#### 1.4.7.2 Staffelung der Mindestlohnsumme

In Betrieben mit mehr als 5 Beschäftigten wird die Mindestlohnsumme gestaffelt. Das heißt, sie müssen über einen bestimmten Zeitraum zwar nicht die volle Lohnsumme von 400 % bei der Regelverschonung (85 % Abschlag) bzw. 700 % bei der Optionsverschonung (100 % Abschlag) der Ausgangslöhne einhalten, werden aber auch nicht mehr völlig frei gestellt. Anders als bisher, wonach für alle Betriebe, die mehr als 20 Beschäftigte hatten, die Lohnsumme in vollem Umfang einzuhalten war, sieht die neue Regelung nun folgende Staffelung vor:

Anzahl der Beschäftigten	Regelverschonung	Behaltensfrist in Jahren	Optionsverschonung	Behaltensfrist in Jahren
>5 bis 10	250 %	5	500 %	7
>10 bis 15	300 %	5	565 %	7
>15	400 %	5	700 %	7

Das bedeutet, dass in Betrieben mit bis zu 15 Beschäftigten die Lohnsummen nicht im vollen Umfang aufrechterhalten bleiben müssen. Ein Betrieb mit beispielsweise 12 Beschäftigten, der die Regelverschonung in Anspruch nimmt, muss, damit der Abschlag i. H. v. 85 % dauerhaft gewährt wird, unter anderem über einen Zeitraum von 5 Jahren insgesamt mindestens 300 % der maßgeblichen Lohnsumme aufrechterhalten.

#### 1.4.7.3 Lohnsumme

Nach § 13 Buchst. a Abs. 3 S. 5 ErbStG umfasst die Lohnsumme alle Vergütungen (Löhne, Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die an die in Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden.

Vergütungen, die an Beschäftigte gezahlt werden,

- die sich im Mutterschutz befinden,
- die sich in einem Ausbildungsverhältnis befinden,
- die Krankengeld beziehen,
- die Elterngeld beziehen oder
- nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter)

werden nicht mitgerechnet.

Diese Beschäftigten werden auch bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten nicht berücksichtigt (§ 13 Buchst. a Abs. 3 S. 7 2. HS ErbStG). Dies gilt sowohl für die Ermittlung der Aufgriffsgrenzen nach § 13 Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG als auch für Einordnung in die Staffelung nach § 13 Buchst. a Abs. 3 S. 4 ErbStG.

**Beispiel:**

In einem Betrieb bestehen Vertragsverhältnisse mit 8 Personen. Hierunter befindet sich ein Auszubildender, eine Mitarbeiterin im Mutterschutz sowie ein Mitarbeiter in Elternzeit.

Maßgeblich für die Lohnsummenregelung sind von den 8 Mitarbeitern lediglich 5. Der Auszubildende, die Mitarbeiterin im Mutterschutz sowie der Mitarbeiter in Elternzeit sind für die Ermittlung irrelevant. Damit ist die Lohnsummenregelung in diesem Fall nicht anzuwenden. Unabhängig davon, wie sich die Beschäftigungssituation in den nächsten Jahren verändert, kann der Steuerpflichtige die Regel — bzw. Optionsverschonung in Anspruch nehmen, soweit die Behaltensfrist und die Verwaltungsvermögensquote eingehalten werden.



Wie bisher wird die Anzahl der Beschäftigten nach Verwaltungsauffassung nach Köpfen berechnet, sodass es auf den Beschäftigungsumfang (Teil- oder Vollzeit) nicht ankommt. Jede Teilzeitkraft wird bei der Ermittlung der Beschäftigungszahl als ein Mitarbeiter gezählt<sup>10</sup>.

#### **1.4.7.4 Zusammenrechnungsregelungen (§ 13 Abs. 3 S. 11 bis 13 ErbStG)**

Wie bisher werden Beschäftigte von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat bei der Ermittlung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsumme einbezogen.

Neu eingefügt wurde S. 13, wonach im Falle einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen sind.

Der BFH hatte insoweit in seinem Vorlagebeschluss kritisiert, dass durch Betriebsaufspaltungen Umgehungen möglich sind. So konnte ein Betrieb mit mehr als 20 Mitarbeitern in eine Besitzgesellschaft und in eine (nahezu) vermögenslose Betriebsgesellschaft, in der die Mitarbeiter beschäftigt waren, aufgespalten werden. Bei der anschließenden Übertragung war die vermögensbesitzende Gesellschaft nicht an die Lohnsummenregelung gebunden, die Betriebsgesellschaft hatte kein oder nur wenig Vermögen, sodass dort der Wert für die Be-

<sup>10</sup> a. A. Oppel, SteuK 2016, 469 ff.

steuerung nicht ins Gewicht fiel und von daher die Lohnsummenregelung zwar zu beachten war, letzten Endes aber kaum Auswirkungen hatte.

Nach der bisherigen Regelung spielte die Entwicklung der Lohnsumme bei der Besteuerung der Besitzgesellschaft keine Rolle, da eine Zusammenrechnung gesetzlich nicht vorgesehen war<sup>11</sup>.

Mit der Neuregelung findet nun jeweils eine Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahlen und der Lohnsumme aus der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft statt, sodass dieses Gestaltungsmodell — zumindest hinsichtlich der Lohnsummenthematik — obsolet ist.

#### **1.4.8 Begünstigtes Vermögen**

Das Bundesverfassungsgericht hatte die bisherige Regelung zum begünstigungsfähigen Vermögen dahingehend kritisiert, dass sogenanntes Verwaltungsvermögen, wenn es nicht mehr als 50 % des gesamten begünstigten Vermögens beträgt, in vollem Umfang von den Steuervergünstigungen profitiert, die für das betriebliche Vermögen bestehen.

Die Neuregelung behält das bisherige Grundkonstrukt bei, wonach zunächst das begünstigungsfähige Vermögen zu ermitteln ist. Innerhalb des begünstigungsfähigen Vermögens ist das nicht begünstigte Vermögen (Verwaltungsvermögen) zu ermitteln und mit Ausnahme des unschädlichen Verwaltungsvermögens herauszurechnen. Es ist in der Folge steuerlich nicht mehr begünstigt. Der Rest ist steuerlich begünstigtes Vermögen.

Gleichzeitig wird damit auch die Quote des Verwaltungsvermögens am begünstigungsfähigen Vermögen ermittelt. Die bisherige Regelung, wonach Verwaltungsvermögen, soweit es nicht mehr als 50 % des begünstigungsfähigen Vermögens ausmacht, zu begünstigtem Vermögen wird, ist entfallen, sodass insoweit die Quote keine Rolle mehr spielt. Sie ist aber entscheidend für die Frage, ob die Optionsverschönerung i. H. v. 100 % in Anspruch genommen werden kann (§ 13 Buchst. b Abs. 10 S. 2 ErbStG), da insoweit zusätzliche Voraussetzung ist, dass nicht mehr als 20 % des begünstigungsfähigen Vermögens Verwaltungsvermögen nach § 13 Buchst. b Abs. 3 und 4 ErbStG ist.

Darüber hinaus ist die Quote des Verwaltungsvermögens am begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 ErbStG relevant, da nach dieser Regelung die steuerlichen Vergünstigungen vollständig wegfallen — also auch

---

<sup>11</sup> BFH vom 27.09.2012 — II R 9/ 11, Rn. 145 ff.

für das eigentlich begünstigungsfähige Vermögen — wenn das Verwaltungsvermögen mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

#### **1.4.8.1 Ausgangsgröße begünstigungsfähiges Vermögen**

Die Ermittlung des begünstigten Vermögens setzt wie bisher nach § 13 Buchst. b Abs. 1 Nr. 1-3 ErbStG am sogenannten begünstigungsfähigen Vermögen an. Begünstigungsfähig sind folgende Vermögen:

- Inländisches Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13 Buchst. b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG);
- inländisches Betriebsvermögen im Sinne der §§ 95-97 Abs. 1 S. 1 BewG beim Erwerb eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs, von Beteiligungen an einer Mitunternehmenshaftung, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat dient (§ 13 Buchst. b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG);
- Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat, wenn der Erblasser oder Schenker an dieser unmittelbar oder gegebenenfalls gebündelt mit den Anteilen anderer Gesellschafter zu mehr als 25 % beteiligt war (§ 13 Buchst. b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

#### **1.4.8.2 Ermittlung des steuerlich tatsächlich begünstigten Vermögens**

Nach § 13 Buchst. b Abs. 2 ErbStG ist vom begünstigungsfähigen Vermögen der Teil steuerlich tatsächlich begünstigt, der verbleibt, wenn das Verwaltungsvermögen (nach Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens) herausgerechnet ist.

- Hierzu ist zunächst zu ermitteln, welche Vermögensgegenstände zum Verwaltungsvermögen zählen (§ 13 Buchst. b Abs. 3 und 4 ErbStG).
- Vom so ermittelten Verwaltungsvermögen ist der anteilige gemeine Wert der Schulden im begünstigungsfähigen Vermögen abzuziehen (§ 13 Buchst. b Abs. 6 S. 1 ErbStG).

Die sich so ergebende Differenz ist der „Nettowert des Verwaltungsvermögens“.

Vom Nettowert des Verwaltungsvermögens bleibt nach § 13 Buchst. b Abs. 7 ErbStG ein Teil unberücksichtigt (unschädliches Verwaltungsvermögen), d. h., er wird vom begünstigungsfähigen Vermögen nicht abgezogen, sodass er im Endergebnis zum begünstigten Vermögen gehört.

Dieser Teil beträgt nach § 13 Buchst. b Abs. 7 ErbStG 10 % des Werts des Betriebsvermögens nach Abzug des gesamten Nettowerts des Verwaltungsvermögens.



**Beispiel:**

Begünstigungsfähiges Vermögen	500.000 €
Nettowert des Verwaltungsvermögens	150.000 €

Vom begünstigungsfähigen Vermögen i. H. v. 500.000 € ist der Nettowert des Verwaltungsvermögens i. H. v. 150.000 € abzuziehen, sodass als Zwischenwert 350.000 € verbleibt. 10 % hiervon betragen 35.000 €. Diese 35.000 € stellen den unschädlichen Teil des Verwaltungsvermögens dar. Sie werden — obwohl sie zum Verwaltungsvermögen gehören — wie begünstigtes Vermögen behandelt. Im Beispielfall sind daher 350.000 € eigentliches begünstigtes Vermögen sowie 35.000 € unschädliches Verwaltungsvermögen — in der Summe also 385.000 € — als begünstigtes Vermögen zu behandeln.

**1.4.8.3 Verwaltungsvermögen nach § 13 Buchst. b Abs. 4 ErbStG**

Da es bisher genügte, bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens darauf zu achten, dass die 50-prozentige Unschädlichkeitsquote nicht überschritten wurde, war es nicht erforderlich, bis ins letzte Detail um die Einordnung von Vermögen als Verwaltungsvermögen zu kämpfen, wenn ausreichend Spielraum bis zur 50 % Grenze vorhanden war.

Mit der Neuregelung, die dazu führt, dass grundsätzlich alle Vermögensgegenstände, die dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden, der Regelbesteuerung unterliegen, ist es zu empfehlen, bei der Ermittlung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens sehr sorgfältig vorzugehen und die gesetzlich eingeräumten Tatbestände, die die Umwandlung von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen ermöglichen, zu berücksichtigen.

Das bisherige Grundkonzept eines Katalogs des Verwaltungsvermögens wurde beibehalten (§ 13 Buchst. b Abs. 2 S. 2 ErbStG a.F. jetzt § 13 b Abs. 4 ErbStG n. F.). Veränderungen bzw. Neuregelungen hat es in folgenden Punkten gegeben:

- **Altersversorgungsverpflichtungen § 13 Buchst. b Abs. 3 ErbStG**  
Mit der Sonderregelung in § 13 Buchst. b Abs. 3 ErbStG wird aus dem Verwaltungsvermögen nach § 13 Buchst. b Abs. 2 ErbStG das Vermögen herausgelöst, das zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen angeschafft wurde. Voraussetzung ist, dass es ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller Übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubigern entzogen ist. Typischerweise ist dies bei den Rück-

deckungsversicherungen für Pensionszusagen der Fall. Möglich ist eine derartige Verknüpfung aber auch bei anderen Wirtschaftsgütern wie Bankguthaben, Wertpapieren oder auch Sachanlagen Grundstücke.

▪ **Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13 Buchst. b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. e ErbStG)**

Neu aufgenommen wurde eine Regelung, wonach Grundstücke, die an Dritte überlassen sind, ausnahmsweise nicht als Verwaltungsvermögen gelten, wenn diese Überlassung vorrangig dazu dient, im Rahmen von Lieferungsverträgen den Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu fördern. Diese Ausnahmesituation liegt dann vor, wenn beispielsweise Brauereien ein bebautes Grundstück verpachten, damit dort eine Brauereigaststätte betrieben werden kann oder wenn Mineralölgesellschaften Tankstellen Grundstücke verpachten, damit dort der eigene Kraftstoff abgesetzt wird.

▪ **Private Luxusgüter (§ 13 Buchst. b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG)**

Der bisher in § 13 Buchst. b Abs. 2 Nr. 5 ErbStG a. F. enthaltene Katalog wurde erweitert um „Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände“. Diese Gegenstände gehören ausnahmsweise dann nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn der Hauptzweck des übertragenen Unternehmens im Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder der entgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte besteht.

▪ **Finanzmittel (§ 13 Buchst. b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)**

Vom Grundsatz her beibehalten wurde die bisherige Regelung, dass in einem bestimmten Umfang Finanzmittel als begünstigtes Vermögen gelten. Allerdings wurde der bisherige Sockelbetrag von 20 % auf 15 % abgesenkt. Nach einer Saldierung der Finanzmittel mit den vorhandenen Schulden ist hiervon ein Betrag i. H. v. 15 % des gemeinen Wertes des Unternehmens aus dem Verwaltungsvermögen herauszurechnen.

Neu ist weiter, dass der 15-prozentige Freibetrag nur dann zur Anwendung kommt, wenn das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Dies kann nach dem ausdrücklichen Wortlaut auch durch Gesellschaften erreicht werden. Allerdings ist die gewerblich geprägte Personengesellschaft des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG hiervon nicht umfasst. Die Gesellschaft selbst muss daher originär gewerblich, land- und forstwirtschaftlich oder selbstständig im Sinne des § 18 EStG tätig sein. Die sogenannten „Cash-Gesellschaften“ sollen durch diese Regelung verhindert werden.

Die Ausnahmen, die bisher schon für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen galten, sind auch weiterhin in § 13 Buchst. b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG enthalten.