

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG

mit Bewertung und ErbSt-DBA

Bearbeitet von

RA, FA SteuerR Dr. Christian von Oertzen, RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose, RA, StB Dr. Johannes Baßler, RA, FASStR Prof. Dr. Manzur Esskandari, Dr. Horst-Dieter Fumi, Dipl.-Finw. Steueramtsrat Mathias Grootens, RA, StB Dr. Jochen Kotzenberg, Dipl.-Finw. Regierungsrat Wilfried Mannek, RA, FA ErbR StB Dr. Manfred Reich, RA, StB Dr. Tanja Schienke-Ohletz, RA, FA SteuerR, StB, Dipl.-Finw. Nico Schley, RA, StB, Dipl.-Finw. Dr. Jörg Stalleiken, RA, StB Dr. Thomas Stein

1. Auflage 2017. Buch. Rund 1700 S. Hardcover

ISBN 978 3 504 25012 6

Format (B x L): 17,0 x 24,0

[Steuern > Erbschaftssteuer, Schenkungsteuer, Spendenrecht, Gemeinnützigkeitsrecht](#)

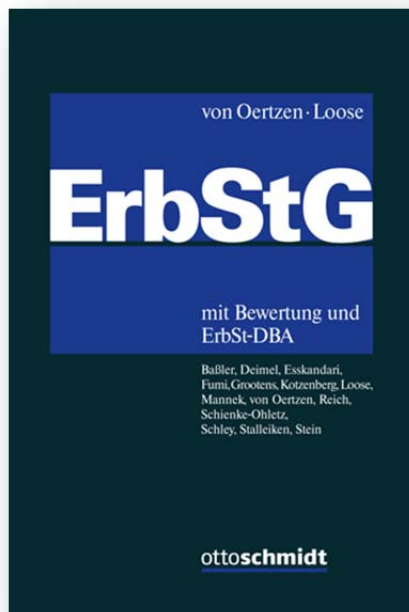
schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



von Oertzen/Loose

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

mit Bewertung und ErbSt-DBA

2017, rd. 1700 Seiten, Kommentar, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-25012-6

159,00 €

§ 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) ¹Begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bleibt vorbehaltlich der folgenden Absätze zu 85 Prozent steuerfrei (Verschonungsabschlag), wenn der Erwerb begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 zuzüglich der Erwerbe im Sinne des Satzes 2 insgesamt 26 Millionen Euro nicht übersteigt. ²Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden bei der Anwendung des Satzes 1 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. ³Wird die Grenze von 26 Millionen Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin nach Satz 1 oder Absatz 10 als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. ⁴Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt.

(2) ¹Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Teil des begünstigten Vermögens bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). ²Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. ³Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.

(3) ¹Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags nach Absatz 1 ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Sätze 6 bis 13) des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). ²Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) endenden Wirtschaftsjahre. ³Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder
2. der Betrieb unter Einbeziehung der in den Sätzen 11 bis 13 genannten Beteiligungen und Gesellschaften sowie der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als fünf Beschäftigte hat.

⁴An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei

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

⁵Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

⁶Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. ⁷Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte,

1. die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Juni 2002 (BGBl. I S. 2318), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 23. Oktober 2012 (BGBl. I S. 2246) geändert worden ist, befinden oder
2. die sich in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder
3. die Krankengeld im Sinne des § 44 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch – Gesetzliche Krankenversicherung – (Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1988, BGBl. I S. 2477, 2482), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 30. Mai 2016 (BGBl. I S. 1254) geändert worden ist, beziehen oder

4. die Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Januar 2015 (BGBl. I S. 33) beziehen oder
5. die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter);

diese im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) einem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigten bleiben bei der Anzahl der Beschäftigten des Betriebs im Sinne der Sätze 3 und 4 unberücksichtigt.⁸ Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt.⁹ Zu den Löhnen und Gehältern gehören alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden.¹⁰ Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen.¹¹ Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht.¹² Satz 11 gilt für Anteile an Kapitalgesellschaften entsprechend, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt.¹³ Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

(4) ¹Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind.² Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 11 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind, trifft die Feststellungen des Satzes 1 das örtlich zuständige Finanzamt entsprechend § 152 Nummer 3 des Bewertungsgesetzes.³ Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständig ist.⁴ § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden.

(5) ¹Ein Erwerber kann den Verschonungsabschlag (Absatz 1) und den Abzugsbetrag (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss.² Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 auf einen Miterben überträgt.³ Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

(6) ¹Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs.² Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom

7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;
2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. ²Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;
 3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. ²Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. ³Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;
 4. Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. ²Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
 5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

²Der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2, 4 und 5 auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht. ³In den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2 und 4 ist von einer rückwirkenden Besteuerung abzugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweils nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähigen Vermögensart verbleibt. ⁴Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 gehört.

(7) ¹Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1) anzuzeigen. ²In den Fällen des Absatzes 6 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. ³Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1) oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 6) Kenntnis erlangt. ⁴Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. ⁵Sie ist schriftlich abzugeben. ⁶Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

(8) Soweit nicht inländisches Vermögen zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 gehört, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) und während der gesamten in den Absätzen 3 und 6 genannten Zeiträume bestehen.

(9) ¹Für begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 wird vor Anwendung des Absatzes 1 ein Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt und
2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4) beschränken und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt,

und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. ²Gelten die in Satz 1 genannten Bestimmungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. ³Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen. ⁴Die Voraussetzungen des Satzes 1 müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. ⁵Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; die §§ 13c und 28a bleiben unberührt. ⁶In den Fällen des Satzes 1

1. ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen,
2. endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 1 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt.

(10) ¹Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 9 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird:

1. in Absatz 1 Satz 1 tritt an die Stelle des Verschonungsabschlags von 85 Prozent ein Verschonungsabschlag von 100 Prozent;
2. in Absatz 3 Satz 1 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren;
3. in Absatz 3 Satz 1 und 4 tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 700 Prozent;
4. in Absatz 3 Satz 4 Nummer 1 tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 250 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent;
5. in Absatz 3 Satz 4 Nummer 2 tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 300 Prozent eine Mindestlohnsumme von 565 Prozent;
6. in Absatz 6 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren.

²Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach Satz 1 ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Absatz 1 nicht zu mehr als 20 Prozent aus Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und 4 besteht. ³Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 3 und 4 zum gemeinen Wert des Betriebs.

(11) Die Absätze 1 bis 10 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	b) Ausschluss von Drittlandsbeteiligungen	86
I. Regelungsgegenstand	1	c) 25 %-Grenze	88
1. Systematische Stellung des § 13a ErbStG und Grundsystematik der Verschonungsregelungen für begünstigtes Vermögen	1	2. Veränderungen im Beteiligungsbestand während des Lohnsummenzeitraums	94
2. Normaufbau	2	a) Veränderungen vor dem Übertragungsstichtag (Ausgangslohnsumme)	94
II. Bedeutung und Telos	13	b) Veränderungen im Beteiligungsbestand während des Mindestlohnsummenermittlungszeitraums	99
1. Wirtschaftliche Bedeutung	13	c) Umstrukturierungen	100
2. Telos	14	3. Zusammenrechnung von Betriebs- und Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltungen	110
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	15	E. Verfahrensrechtliche Regelungen (Abs. 4)	112
IV. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	17	I. Allgemeines	112
1. § 13a ErbStG 1994 i.d.F. bis 31.12.2008	17	II. Beteiligung an weiteren Gesellschaften	119
2. Gesetzesänderungen nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009	19	F. Begünstigungstransfer (Abs. 5)	121
a) Wachstumsbeschleunigungsgesetz	19	G. Behaltensfrist (Abs. 6)	133
b) Jahressteuergesetz 2010	20	I. Allgemeine Grundsätze	133
c) Steuervereinfachungsgesetz 2011	21	II. Die Nachsteuertatbestände im Einzelnen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 5)	140
d) Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	23	1. Betriebsvermögen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	140
3. Verfassungsrechtliche Diskussion 2009 bis 2014	24	2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	153
4. Urteil des BVerfG v. 17.12.2014	27	3. Überentnahmen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	156
5. ErbStAnpG 2016	30	a) Grundsätze	156
6. Zeitlicher Anwendungsbereich	31	b) Anwendung auch auf Kapitalgesellschaften	168
B. Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs (Abs. 1)	34	4. Kapitalgesellschaftsanteile (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)	172
C. Gleitender Abzugsbetrag (Abs. 2)	38	5. Verstoß gegen eine Poolvereinbarung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 5)	180
D. Lohnsummenkontrolle (Abs. 3)	43	III. Berechnung der Nachsteuer (Abs. 6 Satz 2)	188
I. Technik des Lohnsummenvergleichs (Abs. 3 Satz 1 bis 4)	43	1. Behaltensfristverstöße	188
1. Allgemeines	43	2. Überentnahmen	194
2. Bildung einer „Gesamtlohnsumme“ bei Erwerb mehrerer betrieblicher Einheiten	48	3. „Mehrfachverstöße“	195
3. Ausgangslohnsumme (Abs. 3 Satz 2)	50	IV. Reinvestition (Abs. 6 Satz 3 und 4)	199
4. Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 1)	59	H. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (Abs. 7 und 8)	211
5. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle (Abs. 3 Satz 3)	64	I. Wertabschlag für Familienunternehmen (Abs. 9)	220
a) Ausgangslohnsumme 0 Euro	64	I. Allgemeines	220
b) Betrieb mit nicht mehr als fünf Beschäftigten	65	II. Voraussetzungen	224
II. Rechtsfolgen bei Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 5)	75	1. Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkung (Abs. 9 Nr. 1)	224
III. Lohnsummendefinition (Abs. 3 Satz 8 bis 10)	81	2. Verfügungsbeschränkungen (Abs. 9 Nr. 2)	230
IV. Lohnsummenermittlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Abs. 3 Sätze 11 und 12)	84	3. Abfindungsbeschränkungen (Abs. 9 Nr. 3)	235
1. Einbeziehung der von nachgeordneten Gesellschaften gezahlten Löhne und Gehälter	84	III. Rechtsfolge Wertabschlag als Steuerbefreiung	238
a) Allgemeines	84	IV. Vor- und Nachlauffrist, Rechtsfolgen bei Verstoß	240
		V. Mitwirkungspflichten und Ablaufhemmung	247

J. Optionsverschonung (Abs. 10)	249	II. Lohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 4 ErbStG a.F.)	270
K. Erbersatzsteuer für Familienstiftungen (Abs. 11)	259	III. Lohnsummenermittlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen vor dem 30.6.2016 (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG a.F.)	274
L. Wesentliche Unterschiede zu § 13a ErbStG a.F. (bis zum 30.6.2016)	260	IV. Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.)	275
I. Normaufbau § 13a ErbStG a.F.	260		

Literatur zu §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG i.d.F. des ErbStAnpG 2016: *Bockhoff/Eick*, Analyse des RegE zur Anpassung des ErbStG und SchenkStG für ausgesuchte Familienunternehmen, DB 2015, 1685; *Brüggemann*, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG – auf Referentenentwurf folgt Gesetzentwurf, ErbBstg 2015, 206; *Brüggemann*, ErbStG-E: KG-Anteil wird auf Tochter vererbt, ErbSt muss nach neuem Recht ermittelt werden, ErbBstg 2015, 196; *Brüggemann*, Gesetz zur Anpassung des ErbStG: Verwaltungsvermögenstest in Holdingstrukturen, ErbBstg 2017, 13; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541; *Eisele*, Erbschaftsteuer: Der Referentenentwurf des BMF im Detail – Lohnsummenklausel und Neudefinition des begünstigten Vermögens, NWB 2015, 1824; *Eisele*, Erbschaftsteuer: Der Referentenentwurf des BMF im Detail – Vermögenskonsolidierung, Finanzmitteltest und Verschonungsbedarfsprüfung bei Großerwerben unter Einbeziehung von Privatvermögen, NWB 2015, 1905; *Eisele*, Reform der Erbschaftsteuer: Alternativ- und Ergänzungsvorschläge der Länder im Bundesrat, NWB 2015, 3001; *Eisele*, Reform der Erbschaftsteuer: Gesetzgebungsverfahren geht in die Verlängerung – Bundesrat ruft Vermittlungsausschuss an, NWB 2016, 2173; *Erkis*, Der Entwurf – zur Anpassung des ErbStG an das BVerfG-Urteil v. 17.12.2014 – „minimalinvasiv“ oder „maximaladministrativ“, DStR 2015, 1409; *Erkis*, Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR 2016, 1441; *Geck*, Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV 2016, 546; *Hannes*, Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV 2015, 371; *Hannes*, Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554; *Herbst*, Das neue Erbschaftsteuerrecht – Erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB 2016, 347; *Herbst*, Der neue Regierungsentwurf zum ErbStG – Praktische Auswirkungen für die Betriebsvermögensbegünstigungen anhand von Beispielen, ErbStB 2015, 263; *Holtz*, Erbschaftsteuerreform 2016 – Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW 2016, 3750; *Höne*, „Große Aufgabe – sehr große Lösung“ – Die Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, NWB-EV 2015, 223; *Höreth/Stelzer*, Erbschaftsteuerreform – wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, DStZ 2016, 559; *Kischisch/Maiterth*, Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzentwurf zum ErbStG vom 6.7.2015, DB 2015, 2033; *Königer*, Entwurf des ErbStAnpG: Die geplanten Begünstigungen für Unternehmensvermögen aus steuerplanerischer Sicht Analyse und Gestaltungsüberlegungen, ErbStB 2015, 256; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Änderungen durch den Regierungsentwurf vom 8.7.2015, DStR 2015, 1649; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf, DStR 2015, 1337; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzungsmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR 2017, 189; *Korezkij*, Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders – der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2–10 ErbStG, DStR 2016, 2434; *Maier*, Die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG bei Großerwerben: Tatbestand, Rechtsfolgen und Entscheidungskriterien für Gestaltungsmaßnahmen, ZEV 2017, 10; *von Oertzen/Reich*, Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Referentenentwurf des BMF v. 1.6.2015, BB 2015, 1559; *von Oertzen/Reich*, Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg 2017, 1; *von Oertzen/Reich*, Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?, Ubg 2015, 629; *Ortheil*, Gesetzentwurf zur Anpassung des ErbStG: Zu erwartende Schwierigkeiten in der steuerlichen Praxis bei der stichtagsbezogenen Ermittlung des Betriebsvermögens, BB 2015, 2263; *Pahlke*, Reform der Erbschaftsteuer durch Abbau von Verschonungsregelungen?, ZEV 2015, 377; *Reich*, Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447; *Reich*, Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Verfassungsmäßigkeit der Basisverschonung, DStR 2015, 2750; *Reich*, Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB 2016, 2647; *Söffing*, Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016, ErbStB 2016, 235; *Stalleiken*, Die Unternehmensbesteuerung, Ubg 2016, 569; *Stalleiken*, Große Koalition verschieden ErbStG zum ErbStG, DB 2015, 1628; *Stalleiken*, Unternehmenserbschaftsteuerreform 2016 – Neues Begünstigungsregime für Konzerne und Familienunternehmen –, Der Konzern 2016, 439; *Stalleiken/Holtz*, Regierungsentwurf zur Reform des ErbStG, ErbR 2015, 423; *Stalleiken/Kotzenberg*, Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR 2016, 51; *Steger/Königer*, Erbschaftsteuer 3.0 – Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? – Eine kritische Analyse, BB 2015, 1623; *Thonemann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses – Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis – DB 2016, 2312; *Thonemann-Micker/Krogoll*, Der Hauptzweck gem. § 13b Abs. 3 ErbStG i.d.F. des RegE vom 8.7.2015, ErbStB 2015, 273; *Viebrock/van Lück*, Neuregelungen der Erbschaftsteuer: Wesentliche Kritikpunkte am Beschluss der Bundesregierung Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen,

NWB 2015, 2717; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*: Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, DStR 2016, 2425; *Wachter*, Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR 2016, 690; *Wachter*, Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG 2016, 1168; *Wachter*, Referentenentwurf zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, GmbHR 2015, 193; *Wachter*, Referentenentwurf zur Reform des ErbStG, DB 2015, 1368; *Wachter*, Stiftungen im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (Teil 2), FR 2017, 130; *Wachter*, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR 2017, 1; *Zipfel/Lahme*, Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ 2016, 566.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

1. Systematische Stellung des § 13a ErbStG und Grundsystematik der Verschonungsregelungen für begünstigtes Vermögen

Nach der grundlegenden Neufassung der Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen durch das Gesetz vom 4.11.2016 zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts („**ErbStAnpG 2016**“)¹ bestehen die Normen, die die Verschonung für unternehmerisches Vermögen regeln, nunmehr aus den §§ 13a, 13b, 13c und § 28a ErbStG. Die §§ 13a, 13b ErbStG regeln die vier Voraussetzungen für die Inanspruchnahme etwaiger Begünstigungen, namentlich die Prüfung, ob es sich bei der übertragenen betrieblichen Einheit um dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen handelt (§ 13b Abs. 1 ErbStG), inwieweit begünstigtes Vermögen vorliegt (§ 13b Abs. 2 und 4 ErbStG) und inwieweit die beiden nachgelagerten Voraussetzungen der Lohnsummenkontrolle (§ 13a Abs. 3 ErbStG) und der Einhaltung der Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 ErbStG) vorliegen. Bei den Rechtsfolgen ist hingegen zu unterscheiden. Für Erwerbe bis zu einer Grenze von 26 Mio. Euro ist das Verschonungsregime einschließlich der Regelungen über die Behaltensfrist und Lohnsummenkontrolle weiterhin in § 13a ErbStG geregelt. Übersteigt der Erwerb begünstigten Vermögens (ggf. unter Zusammenrechnung mit Erwerben der letzten zehn Jahre) die Grenze von 26 Mio. Euro, ergeben sich die Rechtsfolgen der Verschonung aus den §§ 13c und 28a ErbStG. Allerdings sind auch in diesem Fall die Behaltensfrist und die Lohnsummenkontrolle, geregelt in § 13a ErbStG, zu beachten.

2. Normaufbau

Abs. 1 regelt den Grundsatz der Verschonung für betriebliches Vermögen, nämlich dass begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG **zu 85 % verschont** wird, wenn der Erwerber mit dem Erwerb nicht die Grenze von 26 Mio. Euro übersteigt. Die 26-Mio.-Euro-Grenze bestimmt sich durch Zusammenrechnung aller Erwerbe von derselben Person innerhalb der letzten zehn Jahre. Falls durch einen späteren Erwerb auch für frühere Erwerbe die 26-Mio.-Euro-Grenze überschritten wird, wird klargestellt, dass auch für diese früheren Erwerbe ein Wechsel des Verschonungssystems hin zum Abschmelzungs- oder Erlassmodell (§§ 13c, 28a ErbStG) eintritt.

Abs. 2 enthält – wie früher – einen **gleitenden Abzugsbetrag** für Erwerbe kleinerer und mittlerer betrieblicher Vermögen. Es handelt sich nicht um einen generellen Freibetrag i.H.v. 150 000 Euro, da dieser in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs abschmilzt. Durch die Stellung hinter Abs. 1 ist ebenfalls klargestellt, dass der gleitende Abzugsbetrag nachrangig zur Anwendung des Verschonungsabschlages erfolgt.

Abs. 3 enthält mit Modifikationen die bereits früher geltende **Lohnsummenkontrolle**. Der Absatz vereint die zuvor in § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG a.F. geregelte Technik des Lohnsummenvergleichs, namentlich die Ermittlung der Ausgangslohnsumme sowie den Vergleich mit der Mindestlohnsumme (Lohnsumme, welche in den auf den Erwerb folgenden fünf oder sieben Jahren erbracht werden

¹ Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

muss), und deren Behandlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (früher § 13a Abs. 4 ErbStG a.F.).

- 5 Abs. 4 enthält die zuvor in § 13a Abs. 1a ErbStG a.F. enthaltenen **verfahrensrechtlichen Regelungen**, nämlich die gesonderte und die einheitliche Feststellung der Lohnsummen durch das Betriebsfinanzamt.
- 6 Abs. 5 beinhaltet die zuvor in §§ 13a Abs. 3 und 13b Abs. 3 ErbStG a.F. enthaltenen Regelungen des sog. „**Begünstigungstransfers**“. Geregelt werden nunmehr die Rechtsfolgen für beide Beteiligte am Begünstigungstransfer, d.h. sowohl für den Abgebenden als auch für den Erwerber des begünstigten Vermögens.
- 7 Abs. 6 übernimmt unverändert die **Behaltensfristregelungen** des früheren § 13a Abs. 5 ErbStG a.F.
- 8 Abs. 7 enthält die zuvor in § 13a Abs. 6 ErbStG a.F. enthaltenen Beteiligungspflichten des Erwerbers zur **Anzeige** von Behaltensfristverstößen und dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme.
- 9 Abs. 8 enthält die zuvor in § 13a Abs. 7 ErbStG a.F. geregelte **besondere Nachweispflicht** bei Erwerben von nicht-inländischem begünstigtem Vermögen.
- 10 Abs. 9 enthält eine Neuerung im ErbStG, nämlich die Gewährung einer **zusätzlichen Steuerbefreiung für qualifizierte Familienunternehmen**. Hierin ist geregelt, dass bei Einhaltung bestimmter gesellschaftsvertraglicher Voraussetzungen ein bis zu 30 %iger zusätzlicher Steuerbefreiungsabschlag auf den gemeinen Wert des erworbenen Unternehmens oder des erworbenen Anteils (vor Anwendung der 26 Mio.-Euro-Grenze) zur Anwendung gelangt. Die Vorschrift regelt ferner eine eigenständige zweijährige Vor- und zwanzigjährige Nachlaufzeit für die Einhaltung dieser besonderen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen sowie die hierzu erforderlichen verfahrensrechtlichen Regelungen (Anzeigepflichten und Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung).
- 11 Abs. 10 enthält die zuvor in § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. enthaltene **Option zur Vollverschonung**. Die Regelung wurde modifiziert und an die neuen Lohnsummenregelungen angepasst. Des Weiteren enthält die Regelung als eigenständige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vollverschonung eine Verwaltungsvermögens-Obergrenze von 20 %.
- 12 Abs. 11 stellt klar, dass sich die Verschonungsvoraussetzungen auch auf die sog. Erbersatzsteuer von Familienstiftungen beziehen.

II. Bedeutung und Telos

1. Wirtschaftliche Bedeutung

- 13 Die Erlangung der Verschonungsregelungen hatte nach dem Urteil des BVerfG aus dem Jahre 2006 und nach Umsetzung des Urteils durch das Erbschaftsteuerreformgesetz zum 1.1.2009 außerordentliche Bedeutung erlangt. Da mit der Neuregelung des Bewertungsrechts die erheblichen Bewertungsvorteile von Unternehmensvermögen beseitigt wurden (sowohl das alte „Stuttgarter Verfahren“ bei Kapitalgesellschaften als auch die buchwertbezogene additive Einzelbewertung von Betriebsvermögen und Personengesellschaften führten i.d.R. zu erheblichen Unterbewertungen), wurde dieses Hochbewertungskonzept¹ des Gesetzgebers nur noch durch eine ebenso hohe Verschonung für unternehmerisches Vermögen wieder kompensiert. Dies insbesondere, da das Gesetz zwar in § 28 ErbStG eine grundsätzliche Stundungsmöglichkeit vorsieht, die allerdings von so hohen Voraussetzungen abhängig ist, dass sie in der Praxis äußerst selten zur Anwendung gelangt (hierzu § 28 ErbStG Rz. 3). Auch der im Zusammenhang mit der Bewertung des unternehmerischen Vermögens und Prüfung und ggf. Herstellung der Verschonungsvoraussetzungen in Zusammenhang stehende Aufwand (und die Kosten!) dürfte im Zuge der Neuregelung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und erst recht durch das ErbStAnpG 2016 erheblich angestiegen sein bzw. weiter ansteigen.

1 Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, 384 f.

2. Telos

Bereits mit der Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG a.F. verfolgte der Gesetzgeber den Zweck, qualifiziertes unternehmerisches Vermögen weitgehend von der Besteuerung auszunehmen. So war die Erleichterung der Unternehmensnachfolge von Anfang an zentrales Anliegen des Gesetzgebers.¹ Begleitet von verfassungsrechtlichen Vorgaben suchte der Gesetzgeber einerseits, die verfassungsrechtlich angeordnete Hochbewertung durch die Gewährung von ebenfalls hohen Verschonungsabschlägen – zumindest in Teilen – wieder zu kompensieren. Andererseits stand der Gesetzgeber vor der Aufgabe, die weitreichenden Vergünstigungen durch sozial adäquate Gemeinwohlzwecke zu rechtfertigen. Als solche hatte der Gesetzgeber bereits mit der Erbschaftsteuerreform 2009 die Sozialbindung unternehmerischen Vermögens im Allgemeinen sowie die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen im Besonderen bestimmt. Zudem sollte der Erwerb von „unproduktivem“ Vermögen (nach dem gesetzgeberischen Leitbild: typisches Privatvermögen zur risikolosen Renditeerzielung)² von der Begünstigung ausgenommen werden. Insgesamt sah der Gesetzgeber eine geringe Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung unternehmerischen Vermögens offenbar auch als Beseitigung negativer Standortfaktoren an, indem die den Betrieb fortführenden Erwerber weitgehend von einer Liquiditätsbelastung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer freigestellt wurden. Richtig hieran ist, dass unter Wettbewerbsgesichtspunkten große Kapitalgesellschaften sowie börsennotierte Gesellschaften ohne die Belastung einer Übertragungsbesteuerung ihrer Anteilseigner wirtschaften können, während insbesondere mittelständische Unternehmen den Betriebsübergang für ihre Erwerber wohl aus betrieblichen Mitteln finanzieren müssten, da in der ohne Verschonungsabschläge bestehenden Größenordnung eine Finanzierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer aus dem Privatvermögen des Erwerbers in aller Regel ausscheiden dürfte.

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 13a ErbStG steht in unmittelbarem Zusammenhang mit §§ 13b, 13c und § 28a ErbStG. Die Vorschriften regeln – in sich wiederum geschlossen – die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für unternehmerisches Vermögen. § 13a ErbStG ist Teil des zweiten Abschnitts des ErbStG, mithin **Teil der Wertermittlungsvorschriften**. Dort regelt die Norm eine sachliche Steuerbefreiung für qualifiziertes betriebliches Vermögen.

Die gesetzessystematische Stellung hinter den §§ 10 und 12 ErbStG ergab sich aus der Vorgabe des BVerfG vom 7.11.2006,³ bei der Steuerbegünstigung von unternehmerischem Vermögen strikt zwischen der Ebene der Wertermittlung und der Ebene der Steuerverschonung zu unterscheiden. Während § 12 ErbStG i.V.m. den Vorschriften des BewG einheitlich für alle Vermögensgegenstände (also auch für betriebliches Vermögen gleich welcher Rechtsform) eine einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert als Verkehrswert vorschreibt (dazu § 12 ErbStG Rz. 9, 22), regelt § 13a Abs. 1 i.V.m. §§ 13c und 28a ErbStG die Gewährung eines Verschonungsabschlags auf den gemeinen Wert unter den in den Normen genannten Voraussetzungen. Die Vorschrift gilt für alle Fälle der persönlichen Steuerpflicht i.S.d. § 2 ErbStG.

IV. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

1. § 13a ErbStG 1994 i.d.F. bis 31.12.2008

Vor seiner Neufassung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009⁴ wies die Begünstigung für betriebliches Vermögen in § 13a ErbStG 1994 bis 31.12.2008 – obgleich mit gleicher Ordnungsziffer versehen – nur wenige Gemeinsamkeiten mit der Nachfolgeregelung auf. Die **durch das Standorts-**

1 Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge v. 3.11.2006, BR-Drucks. 778/06.

2 Gesetzesbegründung zum Entwurf eines ErbStRG v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, 35.

3 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

4 BGBl. I 2008, 3018.

cherungsgesetz vom 13.9.1993¹ zum 1.1.1994 eingefügte Vorschrift begünstigte in ihrer Form vor der Änderung des ErbStRG 2009 den Erwerb von inländischem Betriebsvermögen, inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Schenker an dem Kapital dieser Gesellschaften zu mehr als ¼ unmittelbar beteiligt war. Die vorgesehene Verschonung betrieblichen Vermögens beschränkte sich jedoch auf einen Freibetrag i.H.v. bis zu 225 000 Euro sowie einen verminderten Wertansatz i.H.v. 65 v.H. des erbschaftsteuerlichen Wertes des betrieblichen Vermögens (steuerfrei also 35 %). Weitere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Freibetrag und vermindertem Wertansatz bestanden nicht. Die gleichwohl erhebliche Privilegierung von betrieblichem Vermögen bis zum 31.12.2008 resultierte also vornehmlich aus den besonderen Bewertungsvorschriften für die in § 13a Abs. 4 ErbStG 1994 bis 31.12.2008 genannten Vermögensgegenstände. Insbesondere bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Betriebsvermögen in der Form von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften kam es nach den Vorgaben des alten Bewertungsgesetzes zu einer deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Bewertung. Diese resultierte insbesondere im Bereich der Personengesellschaften und Einzelunternehmen aus einer additiven Buchwertbetrachtung (Anknüpfung der Bewertung an die steuerbilanziellen Buchwerte mit Ausnahme von Grundstücken, Gebäuden und Anteilen an Kapitalgesellschaften).² Der sich hieraus ergebende Wert lag zumeist deutlich unter dem Verkehrswert³ und war zudem von steuerlichen „Zufälligkeiten“ wie Abschreibungsvolumen, Sonder-AfA u.Ä. abhängig. Das für nicht-börsliche Kapitalgesellschaften angewandte „Stuttgarter Verfahren“⁴ gelangte ebenfalls i.d.R. zu deutlich unter dem Verkehrswert der Anteile liegenden Erbschaftsteuerwerten. Die durchaus **erhebliche Verschonung unternehmerischen Vermögens bis zum 31.12.2008** ergab sich also insbesondere aus dem Zusammenspiel zwischen einer stark begünstigenden Bewertung und den (im Vergleich zu der heutigen Regelung geringeren) Steuerbefreiungen. Genau dieses System der verdeckten Präferenzierung von Unternehmensvermögen über die Bewertung hatte das BVerfG mit seiner Entscheidung vom 7.11.2006⁵ für verfassungswidrig erkannt und angemahnt, auf der „ersten Stufe“ die Bewertung rechtsformneutral auszugestalten und jedwede Steuerbefreiungen auf einer nachgelagerten „zweiten Stufe“ zu regeln.

- 18 Auch § 13a ErbStG 1994 wies Regelungen zum Begünstigungstransfer (Abs. 3) und Regelungen zu einer Nachversteuerung (Abs. 5) auf. Als Unterschied bei den Behaltensfristverstößen ist insbesondere herauszuheben, dass unter Geltung des § 13a Abs. 5 ErbStG 1994 bis 31.12.2008 ein Behaltensfristverstoß innerhalb des maßgeblichen Fünf-Jahreszeitraums nach dem Übertragungsstichtag zu einem vollständigen Entfallen der Steuerbefreiungen führte („Fallbeilregelung“),⁶ während die seit dem 1.1.2009 geltende Regelung, abhängig von dem Zeitpunkt des Behaltensfristverstoßes, ein „Abschmelzungsmodell“ bei der Nachversteuerung vorsieht (dazu Rz. 188).

2. Gesetzesänderungen nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009

a) Wachstumsbeschleunigungsgesetz

- 19 Mit Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes⁷ zum 1.1.2010 wurde neben der Reduzierung der Steuersätze in der Steuerklasse II (dazu § 19 ErbStG Rz. 9) sowie der allgemeinen Reduzierung der Behaltensfristen von sieben auf fünf Jahre (Regelverschonung) und von zehn auf sieben Jahre (Vollverschonung) die einzuhaltende Mindestlohnsumme von 650 % in den auf den Erwerb folgenden sieben Jahren auf 400 % in den auf den Erwerb folgenden fünf Jahren reduziert. Es war also durchschnittlich nur noch ein Lohnsummenniveau von 80 % zu erreichen, wobei die Abrechnung der insgesamt erbrachten Lohnsumme stets zum Ende des Lohnsummenbetrachtungszeitraums erfolgte. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser Entschärfung der Lohnsummenklausel insbesondere, die Bedin-

1 BGBl. I 1993, 1569.

2 Darstellung bei Hübner, DStR 2000, 1205.

3 Bauer/Wartenburger, MittBayNot 2009, 85 (92).

4 R 96 bis R 108 ErbStR 2003.

5 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

6 Bauer/Wartenburger, MittBayNot 2009, 85 (99).

7 Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 = BStBl. I 2010, 2.

gungen für die Unternehmensnachfolge „mittelstandsfreundlicher“ auszugestalten.¹ Aus demselben Grund wurde die Grenze für die Anwendbarkeit der Lohnsummenregelungen in Abs. 1 Satz 4 von zehn Beschäftigten auf 20 Beschäftigte erhöht. Die Behaltensfrist wurde parallel zum Lohnsummenermittlungszeitraum im Fall der Regelverschonung von sieben auf fünf Jahre gesenkt und entsprach somit wieder dem Zeitrahmen des bis zum 31.12.2008 geltenden § 13a Abs. 5 ErbStG 1994. Bei der Optionsverschonung wurde die Behaltensfrist von zehn Jahren auf sieben Jahre gesenkt, wodurch ebenfalls ein Gleichlauf zum Lohnsummenermittlungszeitraum bei der Vollverschonung hergestellt wurde. Die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz entschärften Verschonungsregelungen galten rückwirkend für alle Erwerbsvorgänge, bei denen die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden war (§ 37 Abs. 3 Satz 3 ErbStG a.F.). Hiervon ausgenommen waren allerdings Übertragungen vor dem 1.1.2011, die lediglich die erneute Schenkung eines bereits vor dem 1.1.2007 zugewandten Schenkungsgegenstandes, der nur wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts wieder auf den Schenker übergegangen ist, hatten.

b) Jahressteuergesetz 2010

Zu den durch das Jahressteuergesetz 2010² eingeführten Änderungen vgl. § 13b ErbStG Rz. 16 f. Zu einer im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens diskutierten Verschärfung der Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F., wonach die verringerte Verwaltungsvermögensquote von 10 % auch auf unteren Ebenen einzuhalten ist, ist es letztlich nicht gekommen.³

c) Steuervereinfachungsgesetz 2011

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011⁴ wurde im Wesentlichen in die verfahrensrechtliche Durchführung des gesonderten Feststellungsverfahrens im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuerveranlagung eingegriffen. Gegenstand eines formellen gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens war vor der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2011 nur der gemeine Wert der betrieblichen Einheit, während insbesondere die Feststellung der maßgeblichen Lohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens lediglich als (nicht gesondert anfechtbare) nachrichtliche Angaben in den Feststellungsbescheid aufzunehmen waren. Gemäß § 13a Abs. 1a ErbStG a.F. (heute § 13a Abs. 4 ErbStG) nehmen die Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen seither an der gesonderten (und damit justiziablen) Feststellung teil. Die Vorschriften über die gesonderte Feststellung gelten insoweit entsprechend (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 3 und §§ 152 bis 156 BewG).

Die neuen Verfahrensregelungen galten für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2011 entstanden ist (§ 37 Abs. 6 ErbStG a.F.).

d) Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften⁵ wurde § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F. so gefasst, dass nunmehr bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze, die Voraussetzung für die Anwendung der Lohnsummenkontrolle war, die Arbeitnehmer von nachgeordneten Gesellschaften i.S.d. § 13b Abs. 4 Satz 5 ErbStG einzubeziehen waren. Die Gesetzesbegründung bezeichnete die Neuregelung zwar als „Klarstellung“, gleichwohl ist aber festzuhalten, dass durch das vorherige Fehlen dieses Zusatzes die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften – auch nicht im Wege erweiternder Gesetzesauslegung – bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze außer Betracht blieben und es ausschließlich auf die Arbeitnehmer der je-

1 Nachweise bei Wachter in F/J/P/W⁵, § 13a ErbStG Rz. 20.

2 Gesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

3 Hierzu Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2010, 1439.

4 Gesetz v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131.

5 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.7.2013, BGBl. I 2013, 1809.

weils übertragenen betrieblichen Einheit ankam. Eine steuerverschärfende Analogie¹ war angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht möglich.² Soweit es in bestimmten Holdingkonstellationen vor dem 6.6.2013 dazu kam, dass auf Ebene der übertragenen Holdinggesellschaft keine oder weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt waren, war die Lohnsummenkontrolle de lege unanwendbar.

3. Verfassungsrechtliche Diskussion 2009 bis 2014

- 24 Die Frage, ob insbesondere die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhalten, ist praktisch seit Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 Gegenstand lebhafter Diskussion in der Literatur gewesen. Hierbei bezogen sich die geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit jedoch nur in untergeordnetem Umfang auf das Regelungsgefüge des § 13a ErbStG a.F. Deutlich im Fokus stand die – zugegebenermaßen nicht in allen Teilbereichen widerspruchsfrei – Regelung zum Verwaltungsvermögenstest, sowohl hinsichtlich der technischen Umsetzung zur Durchführung des Verwaltungsvermögenstests in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Stichworte: „Kaskadeneffekt“ und „junges Verwaltungsvermögen“) sowie die Katalogtatbestände des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. zur Bestimmung des Verwaltungsvermögens, dort insbesondere der Begriff „Wertpapiere und vergleichbare Forderungen“ (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG a.F.). Die verfassungsrechtliche Diskussion mündete 2012 in der erneuten Vorlage des Erbschaftsteuergesetzes zum Bundesverfassungsgericht durch den BFH.³ Der BFH bediente sich, wie bereits in seinem Vorlagebeschluss vom 22.5.2002,⁴ der Tarifnorm des § 19 ErbStG als „Klammernorm“, um die Anwendung gleicher Steuersätze auf diesmal nicht unterschiedlich bewertetes, sondern unterschiedlich verschontes Vermögen anzuwenden. Die durch den BFH behauptete Verfassungswidrigkeit stützte sich in erster Linie auf zwei Befunde: Zunächst entdeckte der BFH in der derzeitigen Gesetzeskonstellation eine **verfassungswidrige Überprivilegierung** von Unternehmen. Hierzu argumentierte er insbesondere, dass die erhöhte Sozialbindung des betrieblichen Vermögens bereits bei dessen Marktpreisfindung berücksichtigt werde, es also weiterer Verschonungsabschläge nicht (mehr) bedürfe bzw. diese Unternehmen in einer verfassungswidrigen Weise „doppelt“ privilegieren würden. Übriges Vermögen des Erwerbers sei bei der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sei in Wirklichkeit die private Vermögenssphäre betroffen, so dass die Verschonungen für betriebliches Vermögen hier fehlgerichtet seien. Im Übrigen sei der Fünf- bzw. Sieben-Jahreszeitraum für die Bemessung der Behaltensfrist zu kurz. Schließlich sei die vom Gesetzgeber expressis verbis benannte Gemeinwohlbindung durch Schaffung und Erhalt von Arbeitsplätzen kein tauglicher Rechtfertigungsgrund, um eine Steuerbefreiung für Unternehmen zu rechtfertigen. Die Tatsache, dass nach der Darstellung des BFH die weitaus überwiegende Zahl von Erb- und Schenkungsfällen unter die 20-Arbeitnehmer-Grenze falle (so dass keine Lohnsummenbetrachtung anwendbar sei), führe diesen Rechtfertigungsgrund weiter aus.
- 25 Des Weiteren bestand nach Auffassung des BFH ein **verfassungswidriger Begünstigungsüberhang**. Dieser äußere sich insbesondere darin, dass die Regelungen über das Verwaltungsvermögen nach wie vor die Einkleidung typischer Wirtschaftsgüter des Privatvermögens in ein steuerliches Betriebsvermögen oder eine GmbH zur Gewährung der hohen Verschonungsabschläge führen könnten. Der BFH führte als Beispiel hier insbesondere die in der Literatur bereits ausgiebig diskutierten Fälle der „Cash-GmbH“, des „Schwestergesellschaftenmodells“ sowie des „Lohnsummenmodells“ an.
- 26 Die inhaltliche Kritik des BFH trug m.E. nur teilweise. Über die Frage der Zielgenauigkeit der Verschonungsregelungen des ErbStRG 2009 konnte in der Tat gestritten werden. Es war augenfällig, dass nach bis zum 7.6.2013 geltender Gesetzesfassung, Auffassung der Finanzverwaltung⁵ und Rechtsprechung⁶ die Zuführung von Wirtschaftsgütern wie Tagesgeldern, Festgeldern, Forderungen etc. nicht zur Entstehung von schädlichem Verwaltungsvermögen führen und in einer solchen Einlage in ein Unterneh-

1 So noch R E 13a.4 Abs. 2 Satz 9 ErbStR 2011.

2 Korezkij, Ubg 2009, 638 (642); Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2011, 2455 (2456).

3 BFH v. 27.9.2012 – 2 R 9/11, BStBl. II 2012, 899, vgl. zuvor bereits Beitrittsbeschluss v. 5.10.2011, BStBl. II 2012, 29.

4 BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

5 H E 13b.17 „Wertpapiere und vergleichbare Forderungen“ ErbStH 2011.

6 BFH v. 27.9.2012 – 2 R 9/11, BStBl. II 2012, 899 Rz. 38.

men zum Zwecke der Erlangung der Begünstigungen auch kein Gestaltungsmissbrauch liegen sollte.¹ Hierbei handelte es sich möglicherweise in der Tat um ein gesetzgeberisches Versehen, welches allerdings der Gesetzgeber relativ einfach beseitigen konnte und dies auch getan hat (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG).² Ob hieraus also eine Verfassungswidrigkeit des Begünstigungskonzepts insgesamt abgeleitet werden konnte, durfte bezweifelt werden. Soweit der BFH im Übrigen von einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang ausgeht, überzeugten seine Ausführungen überwiegend nicht. Die These, dass sich eine erhöhte Sozialbindung von Unternehmensvermögen, welche ja gerade Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Privilegierung durch Verschonungsabschlüsse war, bereits vollständig in der Marktpreisfindung niedergeschlagen habe, so dass es keiner weiteren Verschonungsabschlüsse bedürfe, ist bewertungstheoretisch kaum bestreitbar. Allerdings hatte das BVerfG bereits in seinem Urteil vom 2.11.2006 keineswegs geäußert, dass es nicht auch unter (nochmaliger) Heranziehung solcher Gemeinwohlgründe, die sich ggf. bereits in einer Wertermittlung des Gegenstandes niedergeschlagen haben, dem Gesetzgeber freisteht, auch weitgehende Verschonungen für einzelne Vermögensgegenstände zu regeln. Dies wird man dem Gesetzgeber vielmehr in seiner Dispositionsfreiheit zubilligen müssen. Auch die Anmerkung des BFH, dass der Fünf- bzw. Sieben-Jahreszeitraum einer Nachsteuerperiode für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Begünstigungen zu kurz bemessen sei, muss letztlich dem gesetzgeberischen Spielraum anheimgestellt werden. Im oftmals volatilen unternehmerischen Bereich kann eine Zeitperiode von fünf bis sieben Jahren als durchaus angemessen angesehen werden.

4. Urteil des BVerfG v. 17.12.2014

Das BVerfG stellte mit Urteil vom 17.12.2014³ – entgegen vielfach geäußerter Bedenken⁴ – klar, dass die gesetzgeberischen Erwägungen zur Steuervergünstigung der Unternehmensnachfolge sowohl in ihrem tragenden Kern als auch in ihrer Ausgestaltung grundsätzlich verfassungsgemäß sind. Der vom Gesetzgeber zur Allokation der Steuerbefreiungen herangezogene „Überprüfungsmechanismus“, nämlich die Qualifizierung und Quantifizierung des „unproduktiven Vermögens“ (Verwaltungsvermögenstest, § 13b Abs. 2 ErbStG a.F.), die Koppelung der Verschonung an eine Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG a.F.) und Vorgaben zum Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des begünstigt erworbenen Unternehmens (Lohnsummenkontrolle, § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. ErbStG a.F.), ist geeignet, erforderlich und im Grundsatz auch angemessen zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels der Privilegierung von Erwerben unternehmerischen Vermögens. Dies gilt im Grundsatz auch für eine Unternehmensverschonung, die eine vollständige Steuerbefreiung vorsieht (in Gestalt des 100 %-Abschlages vom gemeinen Wert, § 13a Abs. 8 ErbStG a.F.).⁵

Das BVerfG unterschied allerdings hinsichtlich der Schutzwürdigkeit erstmalig nach der Größe des zu beurteilenden Unternehmens: Während die Ausgestaltung der Verschonung nach den Ausführungen des Gerichts für kleinere und mittlere Unternehmen gerechtfertigt war, genügte diese für große Unternehmen nicht ohne weiteres verfassungsrechtlichen Vorgaben.⁶ Grund hierfür war die ansteigende absolute Ungleichbehandlung durch die Steuerverschonung/-befreiung in Abhängigkeit von der Größe des verschonten Unternehmens. Diese anwachsende Diskrepanz bedingte erhöhte Rechtfertigungsanforderungen an eine Steuerverschonung. Während also bei kleineren und mittleren Unternehmen diese Anforderungen durch die gesetzgeberischen Erwägungen gedeckt waren, sollte dies bei großen Unternehmen nicht der Fall sein. Eine verfassungsrechtlich tragfähige Rechtfertigung für die absolut größere Ungleichbehandlung, die bei der Verschonung großer Unternehmen auftritt, soll vielmehr eine zusätzliche Prüfung der „Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens“ erfordern.⁷ Das BVerfG bezweifelte also, dass die vom Gesetzgeber bei kleinen und mittleren Unter-

1 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 Rz. 120.

2 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.7.2013, BGBl. I 2013, 1809.

3 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 m. Anm. Stalleiken, DB 2015, 18.

4 Z.B. Eisele, NWB 2012, 3453; Bareis, FR 2013, 13.

5 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 Rz. 168.

6 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 Rz. 170 ff.

7 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 Rz. 172.

nehmen zulässigerweise unterstellte abstrakte „Gefährdungswirkung“ der Erbschaftsteuer auch bei großen Unternehmen ohne weiteres einträte.

- 29 Für verfassungswidrig hielt das BVerfG auch die Begrenzung der Lohnsummenkontrolle auf Betriebe mit mehr als 20 Arbeitnehmern (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F.). Nicht zu rechtfertigen war zudem das in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG angelegte „Alles-oder-Nichts“-Prinzip, wonach ein Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von genau 50 % (vollständig) in den Genuss der Regelverschonung kommt, während ein Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von 50,1 % keinerlei Verschonung erhält.¹ Nach dem BVerfG führte die aus dem angesprochenen „Alles-oder-Nichts“-Prinzip entstammende Ungleichbehandlung von Unternehmen insbesondere bei Anwendung der sog. „Holdingklausel“ (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG a.F.) zu verfassungswidrigen Ergebnissen, da dadurch Beteiligungen an Tochtergesellschaften insgesamt nicht als Verwaltungsvermögen zu zählen sind, wenn deren Verwaltungsvermögensquote weniger als 50 % beträgt. Der daraus resultierende sog. „Kaskadeneffekt“ verstieß nach Auffassung der BVerfG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Die grundsätzliche Einordnung des Gesetzgebers von Wirtschaftsgütern in Verwaltungsvermögen und Nicht-Verwaltungsvermögen durch Schaffung eines Verwaltungsvermögenskatalogs hat das BVerfG hingegen nicht beanstandet.

5. ErbStAnpG 2016

- 30 Das BVerfG hatte zunächst die Fortgeltung des – verfassungswidrigen – Rechts bis zum 30.6.2016 angeordnet. Daraufhin hatte am 6.7.2015 die Bundesregierung den „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ (im Folgenden: ErbStAnpG 2016) vorgelegt.² Diesem Gesetzesentwurf wurde jedoch schon bald ein Anpassungsbedarf seitens der Bundesländer (sog. Länderentwurf)³ gegenübergestellt, da sich abzeichnete, dass zwischen Bund und (mehrheitlich SPD-geführten) Bundesländern erhebliche unterschiedliche Vorstellungen über die Ausgestaltung der Begünstigungen für Unternehmensvermögen bestanden. Diese beiden Gesetzesentwürfe wurden sodann im Februar 2016 in einem sog. „Einigungspapier“ zwischen den Koalitionsspitzen zu einem – wie man dachte – konsensfähigen Modell zusammengeführt. Dieses wurde jedoch bereits wenige Tage später von der bayerischen Landesregierung wieder in Frage gestellt, die weitere Anpassungen forderte. Nach langem Ringen legte der Finanzausschuss des Bundestages am 22.6.2016 eine Beschlussempfehlung zur Neuregelung des ErbStG vor,⁴ die am 24.6.2016 vom Bundestag verabschiedet wurde.⁵ Nachdem jedoch der Bundesrat diesem Gesetzesbeschluss am 8.7.2016 die Zustimmung verweigert hatte, wurde der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat angerufen. Der Vermittlungsausschuss stand unter einem gewissen Druck, da zwischenzeitlich das BVerfG, verärgert über das Verstreichenlassen seiner bis zum 30.6.2016 gesetzten Frist, damit gedroht hatte, sich Ende September 2016 nochmals mit direkten Eingriffsmöglichkeiten in das verfassungswidrige Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zu beschäftigen. Der Vermittlungsausschuss präsentierte schließlich am 22.9.2016 einen zwischen allen Beteiligten konsensfähigen Einigungsvorschlag,⁶ welcher am 29.9.2016 vom Bundestag beschlossen⁷ und am 14.10.2016 im Bundesrat verabschiedet wurde.⁸ Die Neuregelungen des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016⁹ traten **rückwirkend** für alle Erwerbe ab dem 1.7.2016 in Kraft.

1 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 Rz. 268.

2 BT-Drucks. 18/5923.

3 BR-Drucks. 353/15 v. 25.9.2015.

4 BT-Drucks. 18/891111.

5 BR-Drucks. 344/16.

6 Beschlussempfehlung v. 22.9.2016, BT-Drucks. 18/9690.

7 BGBl. I 2016, 2464.

8 BR-Drucks. 555/16.

9 BStBl. I 2016, 2464.

6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Norm wurde durch das ErbStAnpG 2016¹ mit Wirkung zum 1.7.2016 in das ErbStG eingeführt. 31
Zur verfassungsrechtlichen Diskussion um §§ 13a, 13b ErbStG a.F. und zur Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 vgl. Rz. 24 ff.

Gemäß Art. 3 des ErbStAnpG 2016 vom 4.11.2016² gelten die Neuregelungen der §§ 13a, 13b, 13c 32
und 28a ErbStG **rückwirkend** für alle Erwerbe, für die die Steuer **nach dem 30.6.2016** entsteht. Dies wirft die Frage nach der Zulässigkeit einer solchen Rückwirkung sowie die Frage auf, ob bzw. welches Erbschaftsteuerrecht in der Interimszeit vom 1.7.2016 bis zum 4.11.2016 galt. Von namhaften Teilen der Literatur wird hierzu die Auffassung vertreten, dass mangels Neuregelung des ErbStG zur vom BVerfG³ gesetzten Frist bis zum 30.6.2016 das bis dahin geltende Recht nicht mehr anwendbar war mit der Folge, dass keine Erbschaft- und Schenkungsteuerregelungen bis zur Verabschiedung der Neuregelungen bestanden.⁴ Nach dieser Auffassung gab es für Erbfälle und Schenkungen nach dem 30.6.2016 bis zur Verabschiedung der Neuregelungen im Oktober bzw. November 2016 keine gültige Erhebungsgrundlage für die Erbschaftsteuer; Erwerbe konnten in dieser Zeit daher mangels Rechtsgrundlage nicht besteuert werden. Demgegenüber geht der wissenschaftliche Dienst des Bundestages⁵ davon aus, dass das alte Recht über den 30.6.2016 hinaus bis zu einer Neuregelung weiter galt. Ähnlich äußerte sich das Bundesverfassungsgericht in einer Pressemitteilung vom 14.7.2016.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob der Gesetzgeber die Neuregelungen im Oktober 2016 mit 33
Rückwirkung auf den 1.7.2016 verabschieden konnte.⁶ Da es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Stichtagssteuer handelt, dürfte es sich hierbei um einen Fall der „**echten**“ **Rückwirkung** handeln, der nur ausnahmsweise verfassungsrechtlich zulässig ist.⁷ Ausdrücklich hat das BVerfG selbst in seinem Urteil vom 17.12.2014 eine Rückwirkung einer Neuregelung nur unter engen Grenzen zur Vermeidung einer „exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig beanstandeten Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG“ zugelassen. Nach hier vertretener Auffassung bestehen begründete Zweifel daran, dass der Rechtsanwender in dieser Interimszeit mit dem rückwirkenden Inkrafttreten der Neuregelung in ihrer konkreten Gestalt rechnen konnte und musste.⁸ Insbesondere da das Gesetzgebungsverfahren im Vermittlungsausschuss in den Monaten August und September noch gravierende und tiefgreifende Änderungen erfahren hat, ist nach hier vertretener Ansicht das schutzwürdige Interesse auf die Fortgeltung der vor dem 30.6.2016 geltenden Regelungen nicht zerstört worden.⁹ Insbesondere Erben von in der Zwischenzeit verstorbenen Erblassern werden also zu prüfen haben, ob sie sich unter dem bis zum 30.6.2016 unstreitig geltenden Recht besser gestellt hätten. Sollte dies der Fall sein und die rückwirkende Neuregelung zu einer Schlechterstellung führen, wäre wohl der Rechtsweg zu beschreiten.¹⁰

B. Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs (Abs. 1)

Satz 1 regelt das neue Grundmodell der Verschonung für Unternehmensvermögen, nämlich dass der 34
gemeine Wert des begünstigten Vermögens, definiert in § 13b Abs. 2 ErbStG, zu 85 % außer Ansatz bleibt (Verschonungsabschlag, „Regelverschonung“). Im Gegensatz zum § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. bezieht sich der Verschonungsabschlag bei Einhaltung der sog. Verwaltungsvermögensquote von bis zu 50 % nicht mehr auf das dem Grunde nach begünstigungsfähige Vermögen, sondern nur noch auf

1 BGBl. I 2016, 2464.

2 BGBl. I 2016, 2464.

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

4 Crezelius, ZEV 2016, 367 ff.; Seer, GmbHR 2016, 673; Drißen, DStR 2016, 643.

5 Gutachten WD 4-3000-103-15.

6 Reich, DStR 2016, 1459; dagegen Wachter, GmbHR 2016, R193; Wachter, GmbHR 2017, 1 (10).

7 GLA. Wachter, GmbHR 2017, 1 (4): „verfassungswidrig“.

8 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 292.

9 A.A. Wälzholz, DNotZ 2016, 779 (782).

10 GLA. Bäuml, NWB 2016, 3516 (3517).

das **begünstigte Vermögen als Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens**.¹ Damit ist der Gesetzgeber der Kritik des BVerfG nachgekommen, wonach die starre 50 %-Grenze wegen ihrer insbesondere in Grenzfällen auftretenden Willkürlichkeit verfassungswidrig war (§ 13a ErbStG Rz. 29). Im Grundsatz unterliegt somit das nicht begünstigte Vermögen (der verminderte Nettowert des Verwaltungsvermögens sowie das junge Verwaltungsvermögen und die jungen Finanzmittel) der vollen Besteuerung, während nur noch der Nettowert des begünstigten Vermögens von der Steuerbefreiung erfasst ist. Hierbei stellt die sog. „Regelverschonung“ weiterhin das gesetzgeberische Grundmodell dar. Dieses wird flankiert durch die optional zu erklärende „Vollverschonung“ (§ 13a Abs. 10 ErbStG). Dieses duale System von Regel- und Vollverschonung gilt uneingeschränkt nur dann, wenn der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. Euro nicht übersteigt. Auch dies geht zurück auf die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer erhöhten verfassungsrechtlichen Rechtfertigung für sog. „Großerwerbe“ (§ 13a ErbStG Rz. 28). Im Gesetzgebungsverfahren hatten sich die Beteiligten hierbei schlussendlich auf einen Grenzwert von 26 Mio. Euro pro erworbenem begünstigten Vermögen geeinigt. Wird diese Grenze überschritten (Freibetrag), findet das in § 13a ErbStG niedergelegte duale System von Regel- und Vollverschonung keine Anwendung mehr. Vielmehr kommt es zu einem modifizierten Verschonungsmodell der §§ 13c und 28a ErbStG.

- 35 Maßgeblich für den Wechsel des Verschonungssystems ist, ob der Erwerber mit dem erworbenen begünstigten Vermögen (nicht mit dem Gesamterwerb) die **Grenze von 26 Mio. Euro** überschreitet. Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**, d.h. das Überschreiten führt „ab dem ersten Euro“ und vollständig zu einem Wechsel der Verschonungsform.² Satz 2 bestimmt hierbei, dass diese Grenze auch durch mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren von derselben Person überschritten werden kann. Die Norm bestimmt eine Zusammenrechnung aller Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zur Bestimmung der maßgeblichen Größe des erworbenen begünstigten Vermögens. Die **Verschonungsfolgen für den letzten Erwerb** bestimmen sich dann nach dem Gesamtwert der zusammenzurechnenden Erwerbe. Nach dem Wortlaut der Anwendungsvorschrift des § 37 Abs. 12 ErbStG werden hierbei auch Erwerbe hinzugerechnet, die innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums, jedoch vor dem 1.7.2016 stattgefunden haben.³ § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG bestimmt, dass § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG grundsätzlich auf alle Erwerbe anzuwenden ist, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht. Da Satz 2 die Rechtsfolgen für den letzten Erwerb regelt, ist die Zusammenrechnung m.E. gesetzlich vorgeschrieben. Satz 3, der die **Rechtsfolgen für die früheren Erwerbe** regelt, ist gem. § 37 Abs. 11 Satz 3 ErbStG ausdrücklich ebenfalls nur auf Erwerbe anwendbar, die **nach dem 30.6.2016** anfallen. Dies bedeutet, dass frühere Erwerbe vor dem 1.7.2016 unberührt bleiben, was m.E. auch verfassungsrechtlich zwingend ist (Verbot der Rückwirkung).⁴ Dem Vernehmen nach vertritt auch die Finanzverwaltung die Auffassung, dass für das Verschonungsregime des letzten Erwerbes frühere Erwerbe vor dem 1.7.2016 in die 26 Mio.-Euro-Grenze einzubeziehen sind. Dies wirft im Detail freilich Fragen auf. Der Anwendungsbefehl der Norm lautet, dass das begünstigte Vermögen (i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG) zusammenzurechnen ist. Für Erwerbe vor dem 1.7.2016 wurde eine solche Größe mangels gesetzlicher Anordnung nicht gebildet. Unklar ist also, was bei einem früheren Erwerb einzubeziehen sein soll. Da früher das begünstigungsfähige Vermögen bei Einhaltung der Verwaltungsvermögensgrenzen der 85 %igen oder 100 %igen Steuerbefreiung unterlag, wird vertreten, dass der Wert des verschonten Vermögens zur Berechnung der 26 Mio.-Euro-Grenze heranzuziehen ist.⁵ Dies ist freilich contra legem, da das Gesetz gerade nicht von verschontem Vermögen, sondern von begünstigtem Vermögen, zu ermitteln nach § 13b Abs. 2 ErbStG, spricht. Eine rechtlich zutreffende Zusammenrechnung kann daher wohl nur erfolgen, indem für den Alterwerb eine fiktive Berechnung des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. erfolgt, was allerdings einen kaum vertretbaren Prüfungsaufwand darstellt. Wollte man das ehemals verschonte Vermögen als Grundlage für die Zusammenrechnung einbeziehen (was dem Vernehmen nach auch von Vertretern der Finanzverwaltung präferiert wird), ergäben sich

1 Erkiß, DStR 2016, 1441 (1444).

2 Jülicher in T/G/J, § 13a ErbStG Rz. 38 (Stand: September 2013).

3 Gl.A. Hannes, ZEV 2016, 554 (559); Zipfel/Lahme, DStZ 2016, 556 (569); Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG – Erstkommentierung zum ErbStAnpG, § 13a ErbStG Rz. 12; a.A. Reich, DStR 2016, 2447 (2449); Reich, BB 2016, 1879; Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425 (2431); Wachter, GmbHR 2017, 1 (14).

4 Gl.A. Wachter, GmbHR 2017, 1 (13).

5 Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG – Erstkommentierung zum ErbStAnpG, § 13a ErbStG Rz. 13.

zahlreiche Friktionen. So wäre bspw. eine vor dem 1.7.2013 geschenkte „Cash-GmbH“, für deren Erwerb die Vollverschonung in Anspruch genommen wurde, mit ihrem vollen Wert in die 26 Mio.-Euro-Grenze einzubeziehen. Bei fiktiver Prüfung auf begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F. läge hingegen kein begünstigtes Vermögen vor. Zudem zählte diese „Cash-GmbH“ unstreitig nach neuem Recht gleichzeitig zum verfügbaren Vermögen i.S.d. § 28a ErbStG. Ihr käme also eine – m.E. nicht vertretbare – „Zwitterstellung“ zu: Einerseits brächte sie potentiell einen Erwerb des begünstigten Vermögens über die Grenze von 26 Mio. Euro, andererseits stellt sie heute verfügbares Vermögen dar, so dass sie im Erlassmodell die Verschonung schmälern würde – ein Befund, der bei verständiger Auslegung des Gesetzes widersinnig erscheint.

Satz 3 regelt die **Rechtsfolgen** des Überschreitens der 26 Mio.-Euro-Grenze **für den ersten (den früheren) Erwerb**. Für diesen entfällt die Steuerbefreiung nach der Regel- oder Vollverschonung rückwirkend, und stattdessen ist gleichsam rückwirkend das modifizierte Verschonungssystem der §§ 13c, 28a ErbStG anwendbar. Die Norm regelt also eine auflösende Bedingung für die Steuerbefreiung des früheren Erwerbes, wenn in einer zehnjährigen Nachlaufperiode noch weitere Erwerbe des begünstigten Vermögens erfolgen, welche sich zu einem Gesamtwert von mehr als 26 Mio. Euro addieren. Diese früheren Erwerbe müssen freilich gem. § 37 Abs. 11 Satz 2 ErbStG nach dem 30.6.2016 erfolgt sein; „die Verschonung für Alterwerbe“ bleibt unberührt. Der rückwirkende Entfall der Steuerbefreiungen gem. § 13a Abs. 1 ErbStG für den früheren Erwerb führt dazu, dass der Erwerber erneut bei Hinzutritt eines späteren Erwerbs und daraus resultierendem Überschreiten der 26 Mio.-Euro-Grenze für den früheren Erwerb erstmalig die dann geltenden Verschonungsoptionen des § 13c ErbStG (Abschmelzungsmodell) oder § 28a ErbStG (Erlassmodell) wählen kann bzw. muss.¹

Satz 4 regelt eine besondere **Ablaufhemmung** für die Festsetzungsfrist dieser früheren Erwerbe. Diese endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nach dem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb (und damit vom Überschreiten der 26 Mio.-Euro-Grenze) Kenntnis erlangt hat.

C. Gleitender Abzugsbetrag (Abs. 2)

Die Vorschrift entspricht dem früheren § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. § 13a Abs. 2 ErbStG gewährt zusätzlich zu dem Verschonungsabschlag i.H.v. 85 % des gemeinen Wertes bei Vorliegen von begünstigtem Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG einen **gleitenden Abzugsbetrag i.H.v. 150 000 Euro**. Der Abzugsbetrag verringert sich allerdings, wenn der nach Abzug des Verschonungsabschlags verbleibende Wert des Betriebsvermögens 150 000 Euro übersteigt, jeweils um die Hälfte des über die Grenze von 150 000 Euro hinausgehenden Betrags (gleitender Abzugsbetrag). Hieraus folgt also, dass ab einem nach Abzug des 85 % Verschonungsabschlags verbleibenden gemeinen Wert von mehr als 450 000 Euro (entspricht einem gemeinen Wert der betrieblichen Einheit i.H.v. 3 Mio. Euro) der gleitende Abzugsbetrag vollständig abgeschmolzen ist. Umgekehrt folgt daraus, dass auch bei Wahl der Regelverschonung keine Erbschaft- und Schenkungsteuer anfällt, wenn der gemeine Wert des betrieblichen Vermögens nicht mehr als 1 Mio. Euro beträgt (85 % Abschlag zzgl. 150 000 Euro gleitender Freibetrag = 0 Euro Bemessungsgrundlage). Eine Anwendung in Verbindung mit § 13c und 28a ErbStG ist ausgeschlossen, da diese erst bei Überschreiten einer Erwerbsschwelle von 26 Mio. Euro „angeschaltet“ werden, während der gleitende Abzugsbetrag in diesem Bereich bereits vollständig abgeschmolzen ist.

Der Abzugsbetrag kann **von demselben Erwerber alle zehn Jahre** in Anspruch genommen werden. Er ist unabhängig von den persönlichen Freibeträgen. Der gleitende Abzugsbetrag vervielfältigt sich nicht, wenn von der Schenkung oder dem Erbfall mehrere betriebliche Einheiten umfasst sind (z.B. der Erblasser einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vererbt).

Nach Aussage des Gesetzgebers der Erbschaftsteuerreform 2009 dient der gleitende Abzugsbetrag gleichsam als eine Art „Bagatellgrenze“, durch die die für die Finanzverwaltung durchaus aufwendige Überwachung der Voraussetzungen für die Erlangung der Begünstigung abgefedert werden soll.²

¹ *Erkis*, DStR 2016, 1441 (1445).

² Gesetzesbegründung zum Entwurf des ErbStRG v. 28.1.2009, BT-Drucks. 16/7918, 33 f.

Dies ist freilich nur teilweise gelungen, da sich der gleitende Abzugsbetrag nur auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bezieht, nicht für Verwaltungsvermögen zu gewähren ist und im Falle eines Behaltensfristverstoßes rückwirkend auch wieder entfällt. Eine echte Erleichterung ergibt sich daher nur im Bereich der Lohnsummenkontrolle. Denn hier führt ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme und die sich daran anschließende Nachsteuerfestsetzung nicht dazu, dass der gleitende Abzugsbetrag (anteilig) wieder entfällt. Der Steuerpflichtige kann daher den gleitenden Abzugsbetrag als echte Steuervergünstigung in Anspruch nehmen; eine Verfahrenserleichterung ergibt sich hieraus für ihn kaum.

- 41 Bei Wahl der **Optionsverschonung** (§ 13a Abs. 10 ErbStG, dazu Rz. 249 ff.) verliert der gleitende Abzugsbetrag seine Bedeutung, da nach Abzug des 100 %-Verschonungsabschlags vom begünstigten Vermögen kein begünstigtes Besteuerungssubstrat verbleibt, auf das der gleitende Abzugsbetrag anwendbar wäre. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen trotz der Vollverschonung eine Steuerfestsetzung aufgrund des Vorliegens von (jungem) Verwaltungsvermögen oder (jungen) Finanzmitteln erfolgt. Dieses ist nicht nur von der Verschonung, sondern vom gleitenden Abzugsbetrag ausgenommen.
- 42 Gemäß § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. kann der gleitende Abzugsbetrag innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass dies selbst dann gilt, wenn bei der Inanspruchnahme der Abzugsbetrag **nicht in voller Höhe von 150 000 Euro genutzt** worden ist.¹ Dies ist aus dem Gesetzeswortlaut freilich nicht erkennbar. Der gesetzgeberischen Intention, eine Erleichterungsregel für kleinere Unternehmen zu schaffen, dürfte es nicht widersprechen, wenn bei einem späteren Erwerb ein nicht verbrauchter Freibetrag angerechnet wird. Da der Erwerber jedoch nicht wählen kann, ob und in welcher Höhe er den gleitenden Abzugsbetrag in Anspruch nimmt, kann er den Freibetrag auch für mehrere (zu erwartende) Erwerbe nicht stückeln oder nur teilweise beantragen.² Gerade dies spricht jedoch dafür, dass ein nicht verbrauchter Freibetrag für spätere Erwerbe auch innerhalb des Zehnjahreszeitraums genutzt werden kann. Der gleitende Abzugsbetrag ist von der Gewährung der persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) unabhängig. Ebenso ist es unerheblich, ob der Erwerber der unbeschränkten oder nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

D. Lohnsummenkontrolle (Abs. 3)

I. Technik des Lohnsummenvergleichs (Abs. 3 Satz 1 bis 4)

1. Allgemeines

- 43 § 13a Abs. 3 ErbStG regelt nunmehr abschließend die sog. Lohnsummenkontrolle. Die Regelung umfasst die früher auf zwei Absätze verteilten Regelungen des § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. und Abs. 4 ErbStG a.F. Die Grundsystematik der Lohnsummenkontrolle hat sich nicht geändert. Nach wie vor ist eine **Ausgangslohnsumme** aus dem Durchschnitt der letzten fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre zu bilden und mit der **Mindestlohnsumme** in den auf die Schenkung folgenden fünf bzw. sieben Jahren zu vergleichen. In dem Maße, in dem die Mindestlohnsumme ein bestimmtes Vielfaches der Ausgangslohnsumme unterschreitet, kommt es zu einer Nachversteuerung.
- 44 Ob der Erbe oder Beschenkte die Arbeitsplätze erhalten hat, die mit dem übergegangenen unternehmerischen Vermögen verbunden sind, wird im Rahmen der Lohnsummenkontrolle überprüft, indem für die Jahre vor dem Übergang des unternehmerischen Vermögens eine **Ausgangslohnsumme** ermittelt wird. Diese entspricht der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG). Die Lohnsummenkontrolle findet jedoch dann keine Anwendung, wenn die Ausgangslohnsumme null beträgt oder es sich um einen Betrieb mit nicht mehr als 20 Beschäftigten handelt (§ 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG).

¹ R E 13a.2 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011; gl. A. wohl Wachter in F/J/P/W⁵, § 13a ErbStG Rz. 138; Meincke¹⁶, § 13a ErbStG Rz. 14.

² Jülicher in T/G/J, § 13a ErbStG Rz. 41 (Stand: April 2016).

Auf Grundlage der Ausgangslohnsumme wird eine **Mindestlohnsumme** festgelegt. Diese beträgt im Fall der Regelverschonung (85 %-Abschlag, §§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) im Grundsatz 400 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Anders ausgedrückt muss also der Erwerber in den fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) das Vierfache an Löhnen erbringen, wie sie in den fünf Wirtschaftsjahren vor dem Erwerb durchschnittlich erbracht wurden (also durchschnittlich 80 % pro Jahr). Durch das ErbStAnpG 2016 wurde zudem eine „Gleitzone“ für Betriebe mit mehr als fünf und weniger als 15 Arbeitnehmern eingeführt (§ 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG, hierzu Rz. 63). Zu beachten ist, dass für die Bestimmung der Mindestlohnsumme **keine Indexierung** der Ausgangslohnsumme vorgenommen wird.¹ Lohnsteigerungen innerhalb der Lohnsummenfrist wirken also zugunsten des Erwerbers von unternehmerischem Vermögen. Unterschreitet die tatsächlich erbrachte Lohnsumme die Mindestlohnsumme, so ist im prozentualen Umfang dieser Unterschreitung der Verschonungsabschlag von 85 % zu kürzen. Folge ist eine Nachversteuerung. Ob eine solche Nachversteuerung aufgrund eines Lohnsummenverstoßes vorzunehmen ist, kann jedoch erst nach Ablauf des Kontrollzeitraums (= Lohnsummenfrist) festgestellt werden. Bei einem Verstoß liegt ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.² Der ursprüngliche Erbschaftsteuerbescheid ist rückwirkend zu ändern. Die entstehende Nachsteuer ist jedoch nicht zu verzinsen.³

Im Fall der **Vollverschonung** (100 %-Abschlag, § 13a Abs. 10 ErbStG) gilt Entsprechendes. Jedoch beträgt hier die Mindestlohnsumme, die in den sieben Jahren nach dem Erwerb zu erbringen ist, im Grundsatz 700 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG a.F.), durchschnittlich also 100 % pro Jahr. Auch hier gilt eine modifizierte „Gleitzone“ für Betriebe mit mehr als fünf und weniger als 15 Arbeitnehmern (§ 13a Abs. 10 Nr. 3 bis 5 ErbStG, hierzu Rz. 63).

Gehören zum Betriebsvermögen der übertragenen betrieblichen Einheit unmittelbar oder mittelbar **weitere Beteiligungen**, sind deren Löhne und Gehälter (ggf. anteilig) in die Lohnsummenberechnung einzubeziehen, wenn die Beteiligungsgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, der EU oder dem EWR hat und – nur im Falle der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung 25 % übersteigt (§ 13a Abs. 3 Satz 11 f. ErbStG).

2. Bildung einer „Gesamtlohnsumme“ bei Erwerb mehrerer betrieblicher Einheiten

Werden mehrere betriebliche Einheiten zeitgleich vererbt oder verschenkt, zählt die Finanzverwaltung die (zunächst separat zu ermittelnden) Lohnsummen aller ererbten oder geschenkten betrieblichen Einheiten zusammen.⁴ Für alle ererbten oder geschenkten Einheiten wird also eine „**Gesamtlohnsumme**“ gebildet. Diese muss sodann eingehalten werden. Dies bedeutet, dass ein Lohnsummenverstoß in nur einer Einheit die Nachversteuerung auch bei anderen Einheiten hervorrufen kann. Umgekehrt ist es natürlich auch möglich, dass durch einen Arbeitsplatzaufbau in einer ererbten oder geschenkten Einheit ein Arbeitsplatzabbau in einer anderen Einheit kompensiert werden kann.⁵ Dieser Sichtweise wird in der Literatur⁶ entgegengehalten, dass sie insbesondere in den Fällen, in denen die werthaltigen Einheiten vergleichsweise wenige Arbeitnehmer aufweisen und die wenig werthaltigen Einheiten eine erhebliche Anzahl an Arbeitnehmern besitzen, es für den Steuerpflichtigen zu sehr nachteiligen Konsequenzen kommen kann.

Die Gesamtlohnsummenbildung der Finanzverwaltung lässt sich aus dem Gesetz nicht herleiten.⁷ § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG spricht von der Lohnsumme des Betriebs bzw. von Beteiligungen an einer Personen- oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und den dem Betrieb der jeweiligen Gesellschaft zuzuordnenden Lohnsummen. Der Wortlaut gibt jedoch keinen Anhaltspunkt dafür her, dass mehrere betriebliche Einheiten, die beispielsweise auch gesondert bewertet oder dem Verwaltungsver-

1 Jülicher in T/G/J, § 13a ErbStG Rz. 25 (Stand: April 2016).

2 R E 13a.4 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011.

3 Jülicher in T/G/J, § 13a ErbStG Rz. 30 (Stand: April 2016); Wachter in F/J/P/W⁵, § 13a ErbStG Rz. 97.

4 R E 13a.4 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011.

5 Hierauf weist die Finanzverwaltung in H E 13a.4 Abs. 5 ErbStH 2011 unter dem Beispiel „Mehrere wirtschaftliche Einheiten“ ausdrücklich hin.

6 Scholten/Korezkij, DStR 2009, 253 (254); Söffing/Thonemann, ErbStB 2009, 325 (330); Philipp in V/K/S/W⁴, § 13a ErbStG Rz. 49.

7 Ablehnend daher auch Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2011, 2245 (2460) m.w.N.

mögenstest unterworfen werden, für Fragen der Lohnsumme zusammen betrachtet werden müssen. Im Ergebnis ist also die Sichtweise der Finanzverwaltung nicht vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt. Da sich die Gesamtlohnsummenbetrachtung bei „umgekehrten Vorzeichen“ jedoch auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, sollten deren Auswirkungen im Einzelfall geprüft werden. Sofern eine Konstellation vorliegt, in der die Gesamtlohnsumme der Finanzverwaltung zu Problemen führen könnte, sollte vorsorglich – sofern möglich – der werthaltige Teil des unternehmerischen Vermögens getrennt von dem lohnsummenrelevanten Teil des unternehmerischen Vermögens geschenkt oder vererbt werden. Dies kann geschehen, indem entweder in deutlichen Zeitabständen übertragen wird oder aber Übertragungen auf verschiedene Erwerber vorgenommen werden.

3. Ausgangslohnsumme (Abs. 3 Satz 2)

- 50 Die gesondert festzustellende Ausgangslohnsumme stellt die Ausgangsgröße für den Vergleich mit der später zu erbringenden Mindestlohnsumme dar. Sie errechnet sich aus dem Durchschnitt der Summe der von der Gesellschaft gezahlten Löhne und Gehälter der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsummen der in die Durchschnittsbetrachtung einzubeziehenden Wirtschaftsjahre sind weder zu indexieren noch zu gewichten.¹
- 51  **Gestaltungshinweis:** Aufgrund des fünfjährigen, nicht gewichteten Ermittlungszeitraums für die Ausgangslohnsumme weisen kurzfristige Maßnahmen zur Absenkung der Lohnsumme vor der Übertragung in aller Regel nur geringe Effekte auf. Falls also mit Blick auf eine geplante Übertragung Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Lohnsummenkontrolle (hierzu Rz. 58) ausgeschöpft werden sollen, sollte hiermit i.d.R. möglichst frühzeitig begonnen werden. Einzig die Veräußerung von Beteiligung kann aufgrund der „statischen“ Stichtagsbetrachtung der Finanzverwaltung (hierzu Rz. 95) auch noch kurzfristig vor dem Übertragungsstichtag erfolgen.
- 52 Die Lohnsumme ist für jede übertragene wirtschaftliche Einheit gesondert zu berechnen,² obwohl die Finanzverwaltung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in einem zweiten Schritt eine Gesamtlohnsumme für alle auf den Erwerber übergehenden Einheiten bilden will (vgl. oben Rz. 48). Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG ist bei **Übertragungen während des laufenden Wirtschaftsjahres** dieses nicht in den Ermittlungszeitraum für die Ausgangslohnsumme einzubeziehen; dies gilt auch, wenn die Übertragung kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres erfolgt (Beispiel Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr, Übertragung im Laufe des, nicht aber mit Ablauf des 31.12.).³ Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, so soll nach Auffassung der Finanzverwaltung die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahres mit zwölf Monaten umzurechnen sein.⁴ Bestand die übertragene wirtschaftliche Einheit noch keine fünf abgeschlossenen Wirtschaftsjahre, ist dementsprechend der Jahresdurchschnitt aus dem verkürzten Ermittlungszeitraum zugrunde zu legen.⁵ Bei der Bildung der durchschnittlichen Lohnsumme erfolgt keine Gewichtung der Wirtschaftsjahre; der Gesetzgeber ging also bei Einführung der Norm durch das ErbStRG 2009 augenscheinlich nicht davon aus, dass mit größerer Stichtagsnähe auch eine höhere Lohnsummenrelevanz gegeben ist.
- 53 Nach R E 13a.4 Abs. 5 Satz 5 ErbStR 2011 kann in Fällen einer Neugründung die durchschnittliche Ausgangslohnsumme auch aus einem kürzeren Zeitraum berechnet und in einen entsprechenden Jahresbetrag umgerechnet werden, wenn keine vollen fünf (abgelaufenen) Wirtschaftsjahre bestehen. Nach R E 13a.4 Abs. 6 Satz 2 ErbStR 2011 sollen Lohnsummen von Beteiligungen, die nicht innerhalb des gesamten Zeitraums der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb gehören, nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen sein. Bei Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft geht die Finanzverwaltung hierbei von einer taggenauen Einbeziehung aus.⁶ Daraus folgt, dass bei Umstrukturierungen (kurz) vor dem Stichtag die Lohn-

1 Hübner, Ubg 2009, 1 (9).

2 R E 13a.4 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011.

3 A.A. Wachter in F/J/P/W⁵, § 13a ErbStG Rz. 84.

4 R E 13a.4 Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2011.

5 R E 13a.4 Abs. 5 Satz 5 ErbStR 2011.

6 R E 13a.4 Abs. 7 Satz 5 ErbStR 2011.

summe von eingebrachten Gesellschaften der Holding-Gesellschaft nur für die Dauer der Zugehörigkeit der eingebrachten Beteiligung zu berücksichtigen ist, was in aller Regel einen Berechnungsvorteil darstellt.

Beispiel:

Die M-GmbH (keine Lohnsumme) wurde am 1.10.01 als Vorratsgesellschaft gegründet und blieb bis zum 15.12.01 inaktiv. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr, so dass die M-GmbH im Jahr ihrer Gründung ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.10.01 bis 31.12.01 aufweist. Mit Einbringungsvertrag vom 15.12.01 wurden sämtliche Geschäftsanteile der T-GmbH in die M-GmbH (jährliche Lohnsumme gleichbleibend 100 000 Euro) eingebracht. Im Anschluss an die Einbringung wurden alle Anteile an der A-GmbH geschenkt.

Lösung: Die Beteiligung an der T-GmbH gehörte 17 von 92 Tagen zum Betriebsvermögen der M-GmbH. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die durchschnittlichen Löhne und Gehälter der letzten fünf Jahre (100 000 Euro) zu 18,48 % (entspricht 18 480 Euro) in die Ausgangslohnsumme der M-GmbH einzubeziehen.

Da die Berechnung der in die Mindestlohnsumme eingehenden Löhne und Gehälter erst stichtagsgenau mit dem Übertragungstichtag erfolgt (dazu Rz. 59), kommt es bei Übertragungen im Laufe eines Wirtschaftsjahres zu einem mehr oder weniger großen „lohnsummenfreien“ Zeitraum (bis maximal 364 Tage). Dies ist offenkundig vom Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform 2009 beabsichtigt bzw. in Kauf genommen.

Ebenso hat sich der Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform 2009 gegen eine Indexierung der Ausgangslohnsumme entschieden.¹ Mit anderen Worten wird also die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre nicht „lohninflationsbereinigt“. Dies ist für den Steuerpflichtigen bei normalen Lohnentwicklungsverlauf günstig, da i.d.R. im Zeitpunkt der Steuerentstehung bei gleichbleibender Arbeitnehmerzahl das Lohnniveau im Vergleich zu den fünf vorangegangenen Jahren gestiegen sein dürfte.

➔ **Gestaltungshinweis:** Als **Maßnahmen zur Absenkung der Ausgangslohnsumme** kommen in Betracht (die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit solcher Maßnahmen einmal unterstellt) die Absenkung von lohnintensiven Kapitalgesellschaftsbeteiligungen auf 25 % und weniger in EU/EWR, der Austausch von Arbeitnehmern durch Leiharbeitnehmer, die Verlagerung von Arbeitsverhältnissen auf Drittlandsgesellschaften sowie die „Umwandlung“ von Drittlandsbetriebstätten (bei Kapitalgesellschaften einzubeziehen) in Drittlandsgesellschaften (nicht einzubeziehen). Aber auch Einbringungen können auf der Basis der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 zu einer Verringerung der Lohnsumme führen (vgl. Rz. 97).

4. Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 1)

Die Grundsätze zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme gelten bei der Berechnung der Mindestlohnsumme entsprechend.² Im Gegensatz zur Ermittlung der durchschnittlichen Ausgangslohnsumme erfolgt die Berechnung der Mindestlohnsumme nach einem Erbfall oder einer Schenkung streng stichtagsbezogen.

Beispiel:

Tod des Erblassers am 13.11.16, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr. Die Ausgangslohnsumme ermittelt sich aus dem Zeitraum 1.1.11 bis 31.12.15. Die Mindestlohnsumme ermittelt sich aus dem Zeitraum 12.11.16 bis 11.11.21 bzw. 23.

Im Falle der Regelverschonung (85 %-Abschlag) müssen im Grundfall des Satz 1 im geschenkten oder ererbten Betrieb „innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme“ erbracht werden (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Es ist also keineswegs erforderlich, dass das Lohnniveau der letzten fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre vor dem Übertragungstichtag unverändert eingehalten wird. Es ist vielmehr rechnerisch ausreichend, dass jährlich mindestens 80 % (400/500) des bisherigen Lohnniveaus gezahlt werden. Erst bei Option zur Vollverschonung (100 %-Abschlag) beträgt die zu erbringende Mindestlohnsumme das Siebenfache der Ausgangslohn-

1 Jülicher in T/G/J, § 13a ErbStG Rz. 25 (Stand: April 2016).

2 Söffing in Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rz. 95 (Stand: Oktober 2016).

summe innerhalb einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren. Rechnerisch ist also bei Wahl der Vollverschonung das jährliche Lohnniveau zu 100 % (700/700) einzuhalten.

- 62 Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass vorgenannte Durchschnittsbetrachtung allenfalls prognostische Bedeutung hat, z.B. bei der sich im Vorfeld einer Optionsausübung zu stellenden Frage, mit welchem durchschnittlichen Lohnniveau in den Folgejahren nach der Übertragung gerechnet werden kann, denn die Mindestlohnsumme muss keineswegs jährlich eingehalten werden. Vielmehr kommt es allein darauf an, dass bei Ablauf der Lohnsummenfrist (also stichtagsgenau fünf bzw. sieben Jahre nach dem Übertragungstichtag) das fünf- bzw. siebenfache der Ausgangslohnsumme erbracht worden ist. Unterschreitungen in einzelnen Jahren sind hierbei völlig bedeutungslos und können durch Überschreitungen in anderen Jahren ausgeglichen werden. Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu den Behaltensfristverstößen des § 13a Abs. 6 Nr. 1, 2, 4 und 5 ErbStG, bei denen die Nachsteuer sofort mit Verwirklichung des Tatbestandes entsteht (Rz. 135). Auch in Fällen, in denen die Lohnsumme von Anfang an und kontinuierlich unterschritten wird, kommt es nur darauf an, wie die „Lohnsummenbilanz“ bei Ablauf der Lohnsummenfrist aussieht. Dies bedeutet, dass auch die Nachsteuer wegen eines Lohnsummenverstoßes erst mit Ablauf der Lohnsummenfrist entsteht (sogleich Rz. 77). Da die hieraus resultierende Steuerfestsetzung keiner Verzinsung unterliegt, ergibt sich ein u.U. nicht unerheblicher Zinsvorteil zugunsten des Steuerpflichtigen, da die Zahlung der Nachsteuer (im Gegensatz bei Behaltensfristverstößen des Abs. 6) um bis zu fünf bzw. sieben Jahre „zinslos gestundet“ wird.
- 63 Wohl, um die sich bei geringerer Arbeitnehmerzahl ergebenden höheren prozentualen Schwankungen bei der Lohnsumme zu entschärfen, hat der Gesetzgeber nunmehr **gestufte Mindestlohnsummen** in das Gesetz eingeführt, um den Bereich zwischen fünf und 15 Arbeitnehmern zu gestalten. Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG beträgt die einzuhaltende Mindestlohnsumme bei mehr als fünf bis maximal zehn Beschäftigten 250 % in fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. 500 % in sieben Jahren (Vollverschonung) und bei mehr als zehn bis maximal 15 Beschäftigten 300 % in fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. 565 % in sieben Jahren (Vollverschonung). Erst ab mehr als 15 Beschäftigten ist die früher geltende Mindestlohnsumme von 400 % in fünf Jahren Regelverschonung bzw. 700 % in sieben Jahren (Vollverschonung) zu erbringen.

5. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle (Abs. 3 Satz 3)

a) Ausgangslohnsumme 0 Euro

- 64 Eine Lohnsummenkontrolle für die übertragende betriebliche Einheit ist nach Abs. 3 Satz 3 nicht durchzuführen, „wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb (...) nicht mehr als 20 Beschäftigte hat“. Von diesen beiden wichtigen Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle ist die erstere, nämlich der Fall, dass die Ausgangslohnsumme (genau) 0 Euro beträgt, wohl eher theoretisch. Da es keine „negativen Lohnsummenbestandteile“ gibt (zu den einzubeziehenden Lohnsummenbestandteilen Rz. 81 f.), träte der Fall einer Ausgangslohnsumme von 0 Euro bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes nur ein, wenn tatsächlich in den der Übertragung unmittelbar vorangegangenen fünf Wirtschaftsjahren keinerlei Löhne, Gehälter oder sonstige Lohnbestandteile an die Arbeitnehmer des Betriebes gezahlt worden sind. Ein solcher Fall dürfte praktisch nicht denkbar sein, setzt er doch voraus, dass alle Arbeitnehmer des Unternehmens (und dies müssen mehr als fünf sein, da ansonsten ohnehin die unter Rz. 65 ff. zu besprechende Ausnahme von der Lohnsummenkontrolle eingreift) „pro bono“ tätig gewesen sind. Dies ist selbst bei gemeinnützigen Organisationen in aller Regel nicht der Fall.

b) Betrieb mit nicht mehr als fünf Beschäftigten

- 65 Neu ist aufgrund der Vorgaben des BVerfG, dass die Lohnsummenkontrolle bereits zur Anwendung kommt, wenn der Betrieb **mehr als fünf Beschäftigte** hat.
- 66 Zu den „Beschäftigten“ i.S.d. § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG zählen grundsätzlich alle Arbeitnehmer des Betriebes, also solche Personen, deren arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Status demjenigen eines Angestellten entspricht. Darüber hinaus spezifiziert § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG den Kreis der in die Arbeitnehmergrenze und die Lohnsummenkontrolle **einzubeziehenden Beschäftigten**. Außer Ansatz bleiben demnach Beschäftigte im Mutterschutz, Auszubildende, Empfänger von Krankengeld

i.S.d. § 44 SGB V, Elterngeldbezieher sowie Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter). Die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach auch geringfügig Beschäftigte i.S.d. § 8 SGB VI, Beschäftigte in Mutterschutz und Elternzeit, Langzeitkranke und Auszubildende in die Lohnsummenkontrolle einzubeziehen sind,¹ ist damit jedenfalls teilweise überholt.

Nicht einzubeziehen sind insbesondere Vergütungen an **Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder nicht überwiegend in dem Betrieb tätig** sind (§ 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG). Die beiden Tatbestandsmerkmale „ausschließlich“ und „überwiegend“ machen eine Abgrenzung insbesondere deswegen schwierig, weil sie sich teilweise widersprechen. Offen ist z.B., ob geringfügig Beschäftigte („Mini-Jobber“) hierüber von der Lohnsummendefinition ausgenommen werden. Eine Einbeziehung müsste jedenfalls dann unterbleiben, wenn der maßgebliche geringfügig Beschäftigte noch eine andere Tätigkeit ausübt (dann nicht „ausschließlich“ oder nicht). Wollte man dann noch festlegen, ob bei Bestehen einer weiteren beruflichen Tätigkeit die Tätigkeit im Betrieb „überwiegend“ ist, müsste man wohl auf eine Gewichtung der wöchentlichen Arbeitszeiten zwischen den beiden beruflichen Tätigkeiten abstellen; ein Aufwand, der unvertretbar erscheint.

Nunmehr gesetzlich klargestellt ist, dass **Saisonarbeiter** bei der Zahl der Arbeitnehmer Lohnsummenberechnung nicht zu berücksichtigen sind.² Dies ist gerechtfertigt,³ da es gerade im Bereich der saisonabhängigen Land- und Forstwirtschaft ansonsten vom Zufall abhängig wäre, ob und welche Lohnsummenkontrolle der Erwerber zu beachten hat, je nachdem, ob der Landwirt „innerhalb oder außerhalb der Saison“ verstirbt.

Leiharbeitnehmer sind Arbeitnehmer des „Verleihers“, nicht des „Entleihers“. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die vom „Entleiher“ an den „Verleiher“ gezahlte Vergütung kein Lohnsummenbestandteil i.S.d. Lohnsummendefinition ist, sondern sonstiger betrieblicher Aufwand. Hieraus ergibt sich ein gewisses Gestaltungspotenzial, in dem vor einer Übertragung Arbeitnehmer auf eine betriebliche Einheit übertragen werden, die nicht Gegenstand einer späteren Schenkung oder eines Erbfalls ist. Wenn dann diese Arbeitnehmer weiterhin ihre Tätigkeit in den verschenkten oder vererbten betrieblichen Einheiten in der Form von Leiharbeitnehmern ausführen, führt dies gleichwohl zu keiner Lohnsummenberücksichtigung im übertragenden Betrieb. Diese Gestaltung hat der BFH⁴ aufgegriffen und gemessen am Gesetz für zutreffend erachtet. Nach Auffassung des BFH handelt es sich auch nicht um einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO, wenn ein einheitliches Unternehmen vor der Übertragung mit Blick auf die Lohnsummenkontrolle in eine „Betriebsgesellschaft“, die die Arbeitnehmer hält, und eine „Besitzgesellschaft“ aufgespalten wird.

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zählen als Beschäftigter i.S.d. Fünf-Arbeitnehmer-Grenze, auch wenn sie sozialversicherungsrechtlich keine Arbeitnehmer sind.⁵ Demgegenüber zählt der angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft nicht als Beschäftigter, auch wenn er im Einzelfall sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer gilt.⁶ Maßgeblich ist vielmehr, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft steuerrechtlich Mitunternehmer der Gesellschaft ist, wodurch seine Einkünfte als Geschäftsführer zu den Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen seines Mitunternehmeranteils rechnen.

Es erfolgt **keine Umrechnung oder Quotelung der Arbeitnehmer** nach deren wöchentlicher Arbeitszeit. Jeder Beschäftigte entfaltet also eine „pro Kopf“-Zählwirkung, ohne dass es zu einer anteiligen Berücksichtigung käme. Vor allem erfolgt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann keine Quotelung, wenn ein Arbeitnehmer allgemein (z.B. ein Geschäftsführer) bei mehreren Gesellschaften beschäftigt ist. In diesem Fall ist keine Gewichtung vorzunehmen und keine „Bruchteilsbetrachtung“ des Arbeitnehmers bei der Zählwirkung zulässig. Insbesondere im Zusammenhang mit der Regelung des Satz 11, wonach die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften in die Berechnung der Fünf-Arbeitnehmer-Grenze einzubeziehen sind (vgl. Rz. 84), kann dies also dazu führen, dass ein Arbeitneh-

1 H E 13a.4 Abs. 2 „Beschäftigte Arbeitnehmer“ ErbStH 2011.

2 BR-Drucks. 4/08, 54; BT-Drucks. 16/7918, 34; so bereits R E 13 a.4 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011.

3 Thonemann-Micker, DB 2016, 2312 (2313).

4 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 Rz. 145.

5 Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2011, 2455 (2459).

6 Söffing in Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rz. 98 (Stand: Oktober 2016).

nachtsbäume geschlagen werden, da in diesen Fällen die Weihnachtsbaumkultur den maßgeblichen Ertragswert prägt.

X. Besamungsstation

Eine Besamungsstation dient der **Vatertierhaltung zur Gewinnung von Sperma** für die künstliche Besamung. Zur Besamungsstation gehört auch der Embryotransfer bei landwirtschaftlichen Nutztieren, soweit damit eine landwirtschaftliche Tierhaltung verbunden ist. Die Deckhengsthaltung unter Gewinnung des Pferdesamens in einer betriebsfremden Besamungsstation kann dem Betrieb einer Besamungsstation bewertungsrechtlich nicht gleichgestellt werden.¹ Eine Besamungsstation bildet nur dann einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, wenn der nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umgerechnete Bestand an Tieren die Grenzen des § 169 Abs. 1 BewG nicht nachhaltig übersteigt. Zu einer Besamungsstation gehören alle Wirtschaftsgüter, die ihr zu dienen bestimmt sind, insb. Flächen für die Tierhaltung einschließlich der Hof- und Gebäudeflächen sowie Wirtschaftswege, Wirtschaftsgebäude, Tierbestände und Sonstige Betriebsmittel (z.B. Maschinen und Geräte für Besamung und Embryotransfer, Fahrzeuge, Vorräte).

C. Grundvermögen

I. Allgemeines

§ 176 Grundvermögen

(1) Zum Grundvermögen gehören

1. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör,
 2. das Erbbaurecht,
 3. das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz,
- soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 158 und 159) oder um Betriebsgrundstücke (§ 99) handelt.

(2) In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen

1. Bodenschätze,
2. ¹die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. ²Einzubeziehen sind jedoch die Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstreben.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	III. Vorrang des Betriebsvermögens	15
I. Regelungsgegenstand	1	IV. Grund und Boden	18
II. Bedeutung der Vorschrift	3	V. Gebäudebegriff	20
III. Geltungsbereich	4	C. Bodenschätze (Abs. 2 Nr. 1)	24
IV. Rechtsentwicklung	7	D. Betriebsvorrichtungen (Abs. 2 Nr. 2)	26
B. Grundvermögen (Abs. 1)	10	I. Definition	26
I. Umfang des Grundvermögens	10	II. Gebäudemerkmale	33
II. Vorrang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	14		

¹ BFH v. 6.5.2015 – II R 9/13, BStBl. II 2015, 888.

Literatur: *Broekelschen/Maiterth*, Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern nach der Erbschaftsteuerreform 2009, *StuW* 2010, 33; *Drosdzol*, Die Bewertung und Besteuerung des Erwerbs von Grundvermögen, *ZEV* 2009, 7; *Eisele*, Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen – Neuer Abgrenzungserlass 2013, *NWB* 2013, 2473; *ders.*, Erbschaftsteuerreformgesetz: Bewertung des Grundvermögens, *NWB* 2009, 4087; *Feldner/Stoklassa*, Die Praxis der Bewertung von Grundvermögen i.R.d. Erbschaft- und Schenkungsteuer, *ErbStB* 2013, 152; *Fumi*, Einheitsbewertung einer mit Windkraftanlagen bebauten Grundstücksfläche, *EFG* 2010, 1478; *Halaczinsky*, Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen – Zugleich Besprechung der aktualisierten gleichlautenden Ländererlasse vom 5.6.2013, *ErbStB* 2013, 324; *Kußmaul/Cloß/Eichenlaub*, Fallstudie zur Bewertung von Grundstücken vor dem Hintergrund des ErbStRG, *BB* 2010, 2469; *Krause/Grootens*, Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen – Überarbeiteter Erlass der Länder vom 5.6.2013, *NWB-EV* 2013, 248; *Meßbacher-Hönsch*, Schwimmende Anlage bewertungsrechtlich kein Gebäude, *jurisPR-SteuerR* 7/2012 Anm. 1; *Schumann*, Der Abgrenzungserlass 2013: Gebäude oder Betriebsvorrichtung? Praxisrelevante Folgen für einzelne Steuerarten, *EStB* 2013, 468; *Selder*, Tiefkühlager keine Betriebsvorrichtung, *jurisPR-SteuerR* 27/2011 Anm. 5; *Stöckel*, Schwimmende Bauwerke sind keine Gebäude – Steuerrechtliche Folgen der neuen Rspr., *NWB* 2012, 2770; *Wüster/Klein*, Steuerrechtliche Beurteilung von Fotovoltaikanlagen – Frage der Wirtschaftsgutqualität, *NWB* 2010, 3113.

Verwaltungsanweisungen: R B 176.1–176.2 ErbStR 2011; H B 176.1–176.2 ErbStH 2011.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

- 1 Die Vorschrift regelt den Umfang des Grundvermögens. Zum Grundvermögen gehören der **Grund und Boden**, die **Gebäude**, die **Bestandteile** und das **Zubehör**. Auch das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz gehören zum Grundvermögen. Dies gilt jedoch nur, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 158 und 159 BewG) oder um Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) handelt.
- 2 Nicht in das Grundvermögen sind dagegen **Betriebsvorrichtungen** und Bodenschätze einzubeziehen.

II. Bedeutung der Vorschrift

- 3 Soweit die Wirtschaftsgüter zum Grundvermögen gehören, sind sie mit dem Ansatz des dafür festzustellenden Grundbesitzwerts (§ 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG) abgegolten.

III. Geltungsbereich

- 4 § 176 BewG gilt bei der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer. Der Wortlaut des § 176 BewG entspricht weitgehend § 68 BewG, der für die Einheitsbewertung maßgebend ist. Die in § 68 Abs. 2 Satz 2 BewG enthaltene Regelung, dass Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstreben in das Grundvermögen einzubeziehen sind, ist redaktionell § 176 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG zugeordnet worden.
- 5 In der Praxis ist die Vorschrift bei der Abgrenzung der **Betriebsvorrichtungen** vom Grundvermögen von erheblicher Bedeutung. Die Auslegung des § 176 BewG entspricht somit den Regelungen, die die FinVerw. zu § 68 BewG herausgegeben hat
- 6 Vgl. im Übrigen § 177 BewG Rz. 4 ff.

IV. Rechtsentwicklung

§ 176 BewG ist durch das Erbschaftsteuerreformgesetz¹ neu in das Bewertungsgesetz eingefügt worden und für Erwerbe nach dem 31.12.2008 anzuwenden. Die Neufassung reagiert auf den Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006.² 7

Neben § 176 BewG regelt auch § 68 BewG, der im Wesentlichen wortgleich ist, die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen. Im Beitrittsgebiet gilt § 129 Abs. 2 Nr. 1 BewG i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 2 BewG-DDR. Dies gilt auch für die Abgrenzung der Betriebsgrundstücke von den Betriebsvorrichtungen (§ 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG). 8

Die FinVerw. hat zuletzt Regelungen zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen mit gleich lautenden Ländererlassen vom 5.6.2013³ zusammengefasst. Obwohl die Erlasse zu der bei der Einheitsbewertung geltenden Vorschrift des § 68 BewG herausgegeben wurden, gelten die Anweisungen angesichts der wortgleichen Vorschrift des § 176 BewG auch bei der Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes. 9

B. Grundvermögen (Abs. 1)

I. Umfang des Grundvermögens

Die Bewertung eines Grundstücks betrifft nicht nur die Bewertung der Höhe nach, sondern muss auch eine Entscheidung darüber treffen, was zum **Umfang der wirtschaftlichen Einheit** (§ 2 BewG) gehört. Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Grundvermögen regelt die Vorschrift des § 176 BewG. Dabei werden auch Abgrenzungsregeln gegenüber dem Betriebsvermögen und dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aufgestellt. Ferner enthält § 176 Abs. 2 Nr. 2 BewG die Aussage, dass **Betriebsvorrichtungen** ebenso wenig in das Grundvermögen einzubeziehen sind wie **Bodenschätze** (§ 176 Abs. 2 Nr. 1 BewG). 10

Zum Grundvermögen gehören nach § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG 11

- der Grund und Boden,
- die Gebäude,
- die sonstigen Bestandteile und
- das Zubehör.

Ferner gehören nach § 176 Abs. 1 Nr. 2 BewG das **Erbbaurecht** sowie nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 BewG das **Wohnungs-** und **Teileigentum**, das **Wohnungserbbaurecht** und das **Teilerbbaurecht** nach dem Wohnungseigentumsgesetz zum Grundvermögen. 12

Die einzelnen Wirtschaftsgüter rechnen nur dann zum Grundvermögen, soweit sie nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder zum Betriebsvermögen (Betriebsgrundstücke) gehören (§ 176 Abs. 1 BewG). Daraus ist die vorrangige Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bzw. dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen abzuleiten. 13

II. Vorrang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Nach § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu diesem Zweck dauernd zu dienen bestimmt sind. Folglich können Wirtschaftsgüter nur dann Grundvermögen bilden, wenn sie nicht die in §§ 158 und 159 BewG genannten Voraussetzungen für die Zurechnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen erfüllen. 14

¹ ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

² BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = FR 2007, 338 = ErbStB 2007, 64.

³ Gleich lautende Erlasse zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

III. Vorrang des Betriebsvermögens

- 15 Grundstücke sind als **Betriebsgrundstück** innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebs zu erfassen, wenn die in §§ 95, 96, 97 und 99 BewG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Nach § 95 Abs. 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Nach § 96 BewG steht die Ausübung eines freien Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Gewerbebetrieb gleich. Dagegen stellt § 97 BewG nicht auf die ertragsteuerliche Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ab, sondern auf die Frage, ob Wirtschaftsgüter den in § 97 BewG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören.
- 16 Sofern ein Grundstück als Betriebsgrundstück zu behandeln ist, führt dies in der Praxis nicht zwingend in dem Maße zu einer Erhöhung des Werts des Betriebsvermögens, die dem Wert des Grundstücks entspricht. Denn die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens zur Bewertung des betrieblichen Vermögens nach § 11 Abs. 2 BewG, §§ 199 ff. BewG erfolgt grundsätzlich in der Weise, dass der nachhaltig erzielbare Jahresertrag mit dem jeweiligen Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren ist. Mit dieser Bewertung sind auch die im ertragsteuerlichen Betriebsvermögen enthaltenen Grundstücke abgegolten.
- 17 Somit spiegelt sich das Betriebsgrundstück in dem Wert des Betriebsvermögens nur insofern wider, wie der zur Ermittlung des Jahresertrags maßgebende ertragsteuerliche Gewinn nicht um eine Miete für eine Alternativimmobilie gemindert worden ist. In bestimmten Fällen ist der Wert des Betriebsvermögens jedoch auch um den Grundbesitzwert des Betriebsgrundstücks zu erhöhen. Dies wäre beispielsweise bei einem Grundstück der Fall, das zum **Sonderbetriebsvermögen** (§ 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG), nicht **betriebsnotwendigen Vermögen** (§ 200 Abs. 2 BewG) oder zum sog. **jungen Betriebsvermögen** (§ 200 Abs. 4 BewG) gehört. Auch wenn nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG der **Substanzwert** als Mindestwert anzusetzen ist, wirkt sich der für das Betriebsgrundstück maßgebende Grundbesitzwert unmittelbar der Höhe nach aus.

IV. Grund und Boden

- 18 Der Umfang des in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehenden Grund und Bodens ergibt sich aus den Daten der Vermessungsverwaltung. Die Vermessung der Erdoberfläche führt zu einer Unterscheidung von einzelnen **Flurstücken**, deren Begrenzung durch Koordinaten festgelegt ist und von der Katasterverwaltung vorgehalten wird. Aus den Koordinaten kann die räumliche Fläche abgeleitet werden.
- 19 Mehrere Flurstücke können zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen sein. Damit kann sich hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit eine Abweichung zwischen dem bei der steuerlichen Bewertung maßgebenden Begriff des „Grundstücks“ gegenüber dem innerhalb der Katasterverwaltung geltenden Begriff „**Flurstück**“ und auch gegenüber dem zivilrechtlichen Begriff des „**Grundstücks**“ (Grundbuch) ergeben.

V. Gebäudebegriff

- 20 Der Gebäudebegriff ist von der Rspr. gebildet worden.¹ Die FinVerw. hat die hierzu geltenden Grundsätze in den gleich lautenden Ländererlassen vom 5.6.2013² zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen zusammengefasst.

¹ BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693.

² Gleich lautende Erlasse zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

Danach ist ein Bauwerk als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist. 21

Die vorstehenden Kriterien müssen sämtlich **nebeneinander erfüllt** sein, damit das Bauwerk als Gebäude anzusehen ist. Bestehen Zweifel, ob ein bestimmtes Merkmal des Gebäudebegriffs vorliegt, ist die Entscheidung über das Vorliegen dieses Merkmals in Bezug auf das Bauwerk nach der **Verkehrsauffassung** zu treffen.¹ 22

Der Begriff des Gebäudes setzt nicht voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt. Auch unter der **Erd- oder Wasseroberfläche** befindliche Bauwerke, z.B. Tiefgaragen, unterirdische Betriebsräume, Lagerkeller und Garkeller, können Gebäude im Sinne des Bewertungsgesetzes sein. Das gleiche gilt für Bauwerke, die ganz oder zum Teil in Berghänge eingebaut sind. Ohne Einfluss auf den Gebäudebegriff ist auch, ob das Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden steht. 23

C. Bodenschätze (Abs. 2 Nr. 1)

Nach § 176 Abs. 2 Nr. 1 BewG werden **Bodenschätze** nicht in das einbezogen. Somit sind Bodenschätze nicht bereits mit der Bewertung des Grundbesitzes abgegolten. Vielmehr ist der Wert von Bodenschätzen gesondert für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer zu ermitteln und anzusetzen. 24

Bodenschätze, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, werden angesetzt, wenn für sie Absetzungen für Substanzverringerung bei der Einkunftsermittlung vorzunehmen sind. Der Ansatz erfolgt mit dem ertragsteuerlichen Wert (vgl. § 12 Abs. 4 ErbStG). 25

D. Betriebsvorrichtungen (Abs. 2 Nr. 2)

I. Definition

Nach § 176 Abs. 2 Nr. 2 BewG werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (**Betriebsvorrichtungen**), **nicht in das Grundvermögen einbezogen**. Das gilt selbst dann, wenn sie nach dem bürgerlichen Recht wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens oder der Gebäude sind. 26

Bei der Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist **zunächst** zu prüfen, ob das Bauwerk ein **Gebäude** ist. Liegen alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein.² 27

Ist das Bauwerk **kein Gebäude**, liegt demgegenüber nicht zwingend eine Betriebsvorrichtung vor. Vielmehr muss geprüft werden, ob es sich um einen **Gebäudebestandteil** bzw. eine **Außenanlage** oder um eine Betriebsvorrichtung handelt. Wird ein Gewerbe mit dem Bauwerk oder Teilen davon **unmittelbar betrieben**, liegt grundsätzlich eine Betriebsvorrichtung vor. 28

Dies gilt jedoch **nicht bei doppelfunktionalen** Konstruktionselementen. Hierbei handelt es sich um Bauwerksteile, die sowohl dem Gebäude als auch der Betriebsvorrichtung dienen. Diese gehören in vollem Umfang zum Gebäude. 29

1 Zum Begriff der Verkehrsauffassung vgl. BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517, v. 13.6.1969 – III R 132/67, BStBl. II 1969, 612 sowie v. 18.3.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551.

2 BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688; v. 24.5.2007 – II R 68/05, BStBl. II 2008, 12 m.w.N.

- 30 Nach § 176 Abs. 2 Nr. 2 BewG können nur einzelne Bestandteile und Zubehör Betriebsvorrichtung sein. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen. Unter diesen Begriff fallen vielmehr **alle Vorrichtungen**, mit denen ein **Gewerbe** unmittelbar betrieben wird.¹
- 31 Das können selbständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken sein, die nach den Regeln der Baukunst geschaffen sind, z.B. Schornsteine, Öfen, Kanäle.
- 32 Für die Annahme einer Betriebsvorrichtung genügt es nicht, dass eine Anlage für die Gewerbeausübung lediglich nützlich, notwendig oder vorgeschrieben ist (z.B. im Rahmen einer Brandschutzaufanlage).²

II. Gebäudemerkmale

- 33 Ein Bauwerk ist Gebäude, wenn es
- Schutz gegen Witterungseinflüsse durch **räumliche Umschließung** bietet,
 - der **Aufenthalt von Menschen** möglich ist,
 - eine **feste Verbindung** mit dem Grund und Boden besteht,
 - das Bauwerk **beständig** ist
 - und die **Standfestigkeit** des Bauwerks gegeben ist.

Alle Merkmale müssen **nebeneinander vorliegen** damit das Bauwerk ein Gebäude bildet. Fehlt ein Merkmal, ist das Bauwerk kein Gebäude.³ Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass das Bauwerk als Betriebsvorrichtung anzusehen ist. Vielmehr ist in diesem Fall zu prüfen, ob das Bauwerk bzw. der Bauwerksteil in einer besonderen Beziehung zu dem gegenwärtig ausgeübten Betrieb stehen. Als Betriebsvorrichtung können nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe **unmittelbar betrieben** wird.⁴

§ 177 Bewertung

Den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 ist der **gemeine Wert (§ 9)** zugrunde zu legen.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	B. Ansatz des gemeinen Werts	14
I. Regelungsgegenstand	1	I. Bewertungsziel	14
II. Bedeutung der Vorschrift	2	II. „Gemeiner Wert“ und „Verkehrswert“	17
III. Geltungsbereich	4	III. Rundungsregelungen	19
IV. Rechtsentwicklung	9	IV. Auslandsimmobilien	21

Literatur: *Eisele/Schmitt*, Verkehrswertnachweis bei erbschaftsteuerlicher Immobilienbewertung, NWB 2010, 2232; *Mannek/Roscher*, Die Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZNotP 2010, 455.

Verwaltungsanweisungen: R B 177 ErbStR 2011; H B 177 ErbStH 2011.

¹ BFH v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278.

² BFH v. 7.10.1983 – III R 138/80, BStBl. II 1984, 262; v. 13.12.2001 – III R 21/98, BStBl. II 2002, 310.

³ Vgl. im Übrigen zum Gebäudebegriff *Mannek* in Gürsching/Stenger, § 68 BewG Rz. 26 ff. (Stand: Juni 2016) sowie die Erläuterungen im Abgrenzungserlass vom 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

⁴ BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751; v. 10.10.1990 – II R 171/87, BStBl. II 1991, 59 und v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1991, 278.

Das Abkommensverständnis der deutschen Finanzverwaltung ergibt sich auch aus der Denkschrift zum Abkommen.¹ Die Sicht der US-Finanzverwaltung ergibt sich u.a. aus dem Bericht „*Explanation of Proposed Estate and Gift Tax Treaty between the United States and the Federal Republic of Germany*“.² Daneben ergibt sich auch das US-Verständnis aus der vom US-Treasury veröffentlichten *Technical Explanation*.³ Weder die Denkschrift noch die Technical Explanation sind bindend.⁴ Eine Übersicht zu den *US transfer taxes* findet der Leser im Anhang 1 zum Abkommen (s. S. 1571).

**Die Bundesrepublik Deutschland
und
die Vereinigten Staaten von Amerika –
von dem Wunsch geleitet, bei den Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern die Doppelbesteuerung zu vermeiden –
haben Folgendes vereinbart:**

Abschnitt I

Art. 1 Geltungsbereich

Dieses Abkommen gilt für

- a) **Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten, und**
- b) **Schenkungen von Schenkern, die im Zeitpunkt der Schenkung einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten.**

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	I. Nachlässe von Erblassern	6
I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck	1	II. Wohnsitz im Zeitpunkt des Todes in einem oder beiden Vertragsstaaten	10
II. Aufbau der Vorschrift	3	C. Persönlicher Anwendungsbereich in Schenkungsfällen (Buchst. b)	14
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	I. Schenkungen von Schenkern	14
IV. Rechtsentwicklung	5	II. Ansässigkeit zum Zeitpunkt der Schenkung in einem der beiden Vertragsstaaten	16
B. Persönlicher Anwendungsbereich in Nachlassfällen (Buchst. a)	6		

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck

Art. 1 DBA-USA regelt den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens, also welche Personen sich im Rahmen der Abwicklung eines Steuerfalls auf die Vorschriften des Abkommens berufen können.

Welche Steuern dabei sachlich betroffen sind, wird nicht in Art. 1 DBA-USA, sondern in Art. 2 DBA-USA geregelt. Art. 1 ordnet dabei an, dass das Abkommen persönlich auf die Erbfälle bzw.

1 Denkschrift zum Abkommen, BT-Drucks. 9/1357, S. 18 ff., abgedruckt in diesem Kommentar im Anhang zum DBA-USA, S. 1579.

2 Joint Committee on Taxation, 22.9.1981, abgedruckt im Anhang zum DBA-USA, S. 1586.

3 Dieses Dokument ist nicht im Internet verfügbar, abgedruckt im Anhang zum DBA-USA, S. 1593.

4 Vgl. Wolff, Protokolle, Notenwechsel, Denkschriften und Explanations, in Festgabe für Franz Wassermeyer (2015), 57 ff. (63 f.).

Nachlässe anwendbar ist, bei denen der verstorbene Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz i.S.d. Abkommens (Art. 4 DBA-USA) entweder in Deutschland oder in den USA oder u.U. sogar in beiden Vertragsstaaten hatte.

In Schenkungsfällen ist der persönliche Anwendungsbereich eröffnet, wenn der Schenker im Zeitpunkt der Schenkung in einem der beiden Vertragsstaaten oder sogar in beiden Vertragsstaaten seinen Wohnsitz hatte.

Im Nachlassfall können sich dann alle diejenigen Personen, die erbrechtlich aus dem Nachlass in irgendeiner Form berechtigt sind, auf das Abkommen berufen, im Schenkungsfall können dies der Schenker und die Beschenkten.¹

II. Aufbau der Vorschrift

- 3 **Buchst. a** regelt den persönlichen Anwendungsbereich im Erbfall. **Buchst. b** regelt den persönlichen Anwendungsbereich im Schenkungsfall.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 4 Buchst. a entspricht dem OECD-MA-ErbSt 1966. Buchst. b entspricht dem OECD-MA-ErbSt 1982, obwohl das DBA schon früher in Kraft trat.
Für die Interpretation des Art. 1 DBA-USA sind auch die Vorschriften zum Wohnsitz i.S.d. Abkommens relevant (Art. 4 DBA-USA). Art. 2 DBA-USA ergänzt Art. 1 DBA-USA um den sachlichen Anwendungsbereich und ist ebenfalls zur Interpretation heranzuziehen.

IV. Rechtsentwicklung

- 5 Der Abkommenstext blieb seit seinem Inkrafttreten unverändert.

B. Persönlicher Anwendungsbereich in Nachlassfällen (Buchst. a)

I. Nachlässe von Erblassern

- 6 Der persönliche Anwendungsbereich ist für alle erbrechtlichen Erwerbe gleich welcher Art eröffnet, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes i.S.d. Abkommens in einem Vertragsstaat ansässig ist. Das Abkommen spricht in Buchst. a nur von Nachlässen von Erblassern, so dass man die Auffassung vertreten könnte, dass nur Erbfälle, aber nicht z.B. Vermächtnisfälle erfasst sein könnten. Dies ist aber nicht der Fall, was sich sowohl aus der Präambel zum Vertrag als auch aus Art. 2 DBA-USA (unter das Abkommen fallende Steuern) ergibt. Aus dem Fehlen des Begriffs „Erbenschaften“ und der schlichten Verwendung des Begriffs „Nachlässe von Erblassern“ kann nicht auf eine Beschränkung auf bestimmte erbrechtliche Erwerbe geschlossen werden.² Dies wird auch durch die Ausführungen in der Denkschrift zum Abkommen deutlich.³ Gleichgültig ist auch, nach welchem Erbrecht sich der Erbfall abwickelt.

1 Vgl. allgemein zum Anwendungsbereich Wurm/Bödecker in G/K/G, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 1 (Stand: 2002); Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 21 (Stand: Januar 2012); Kleefass/Kemcke/Oenings in S/K/K, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 5 (Stand: August 2005).

2 Siehe auch Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 2 (Stand: Januar 2012).

3 BT-Drucks. 9/1357, 18 ff.

Der Begriff des „Erblassers“ wird dabei nicht im Abkommen definiert. Kraft Natur der Sache kann aber mit **„Erblasser i.S.d. DBA-USA“** nur die natürliche Person gemeint sein, da nur diese in der Lage ist, zu versterben und einen Erbfall bzw. einen Nachlassfall auszulösen.¹ Aus Art. 4 Abs. 5 DBA-USA wird man nichts anderes herleiten können. Dort wird davon gesprochen, dass für die Frage, ob eine andere als eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, nach dem Recht des jeweiligen Anwendestaats zu entscheiden ist. Aus der Existenz dieser Vorschrift könnte man schließen, dass generell auch eine andere als eine natürliche Person einen Nachlassfall auslösen könnte. Aus der Existenz des Art. 4 Abs. 5 DBA-USA lässt sich dies aber nicht herleiten. Vielmehr hat diese Regelung nur für Schenkungsfälle Bedeutung, nicht aber für die Frage, wer Erblasser i.S.d. Abkommens ist. Der Nachlassfall oder die Eigenschaft, ein Erblasser zu sein, können nur natürliche Personen besitzen. Nur diese können testieren.²

Daraus folgt aber auch, dass sich eine deutsche Familienstiftung mit *US assets* bezüglich der **deutschen Ersatzerbschaftbesteuerung** gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht auf Art. 1 Buchst. a DBA-USA berufen kann, obwohl in Art. 2 DBA-USA (sachlicher Anwendungsbereich) auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer generell verwiesen wird, also damit auch auf den Fall des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Der Ersatzerbschaftsteuerfall ist kein Nachlassfall i.S.d. § 1 Abs. 1 Buchst. a ErbStG.³

Dann fragt es sich, ob der Ersatzerbschaftsteuerfall ein Schenkungsfall i.S.d. Abkommens sein kann. Auch dies ist zu verneinen, weil der Ersatzerbschaftsteuerfall keinen Übertragungsfall darstellt. Der Ersatzerbschaftsteuerfall fingiert einen fiktiven Erbfall. Dieses Steuerereignis kann daher nicht unter Art. 1 Abs. 1 Buchst. a bzw. Art. 1 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA gefasst werden.

Im deutsch-amerikanischen Verhältnis ist das Auslegungsergebnis aber ohne praktische Auswirkung, weil die USA (inkl. ihrer jeweiligen Einzelstaaten) keine der deutschen Ersatzerbschaftsteuer vergleichbare Steuer erhebt.⁴ Dieses Auslegungsergebnis wird auch durch die Folgeanknüpfung gestützt, dass jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers maßgebend sind. Nur die natürliche Person stirbt. Stiftungen, *trusts* und Gesellschaften sind hingegen nicht testierfähig und erleiden keinen Tod.

II. Wohnsitz im Zeitpunkt des Todes in einem oder beiden Vertragsstaaten

Art. 1 DBA-USA setzt voraus, dass der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Wie der **Zeitpunkt des Todes i.S.d. DBA-USA** zu ermitteln ist, wird aber nicht im Abkommen, auch nicht in seinem Art. 1 DBA-USA, geregelt. Insoweit ist für die Bestimmung des jeweiligen Todeszeitpunkts auf die innerstaatlichen Vorschriften des jeweiligen Anwendestaats zurückzugreifen (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-USA).⁵

Maßgebend sind sodann die persönlichen Anknüpfungen des Erblassers zu den jeweiligen Vertragsstaaten im Zeitpunkt seines Todes. Diese persönlichen Anknüpfung wird durch Art. 4 Abs. 1 DBA-USA konkretisiert, wonach sich der Wohnsitz in den Vereinigten Staaten aus der jeweiligen Ansässigkeit i.S.d. innerstaatlichen US-Rechts oder der Staatsbürgerschaft ergibt und die Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland aus den innerstaatlichen Anknüpfungen für die unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuer. Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht des Erblassers genügt aus deutscher Sicht für die Begründung der persönlichen Abkommensberechtigung hingegen nicht.⁶

Durch die Verknüpfung von Art. 1 DBA-USA über Art. 4 DBA-USA mit den innerstaatlichen Vorschriften der Vertragsstaaten kann der persönlichen Anwendungsbereich auch dann eröffnet sein, ohne dass der Erblasser gleichzeitig in einem der beiden Vertragsstaaten im Zeitpunkt seines Todes

1 Vgl. u.a. *Jülicher* in Wassermeyer, Art. 1 OECD-MA-ErbSt Rz. 20 (Stand: März 2014); vgl. auch *Haase* in Dutta/Weber, IntErbStR, Rz. 40.

2 Vgl. auch *Wurm/Bödecker* in G/K/K, Art. 3 Erb-DBA-USA Rz. 3 (Stand: August 2002).

3 Ausdrücklich offengelassen hat dies *Jülicher* in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 3 (Stand: Januar 2012).

4 Insoweit zutreffend *Jülicher* in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 3 (Stand: Januar 2012).

5 Vgl. *Jülicher* in Wassermeyer, Art. 1 OECD-MA-ErbSt Rz. 43 f. (Stand: März 2014).

6 Vgl. Denkschrift zum Abkommen, BT-Drucks. 9/1357, 18 ff. (20).

präsent sein muss, z.B. ein US-Bürger, der in einem Drittstaat verstirbt und deutsches Vermögen hinterlässt. Da er nach US-Recht kraft Staatsbürgerschaft als in den USA ansässig gilt, hat Deutschland bei der Besteuerung das DBA-USA zu beachten.¹

- 12 Kraft eindeutigen Wortlauts ist der persönliche Anwendungsbereich nicht eröffnet, wenn nur der Erbe oder der Beschenkte in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.² Maßgebend ist ausschließlich der Wohnsitz des Erblassers oder Schenkers. Daraus wird gefolgert, dass dann auch nicht der Besteuerungsvorbehalt des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA anwendbar sein kann. In einer derartigen Situation kann dann die Doppelbesteuerung aus deutscher Sicht nur durch § 21 ErbStG beseitigt werden. Dem ist zu folgen, weil nur dann, wenn der persönliche Anwendungsbereich des Art. 1 DBA-USA eröffnet ist, Art. 11 DBA-USA zur Anwendung gelangt und damit die Anrechnungsmechanik des DBA-USA.³
- 13 Bei US-Erblassern ist bezüglich des persönlichen Anwendungsbereichs auch noch Art. 4 Abs. 4 DBA-USA zu beachten. US-Bürger, die staatsrechtlich aus US-Besitzungen stammen, sind nicht für Abkommenszwecke in den USA ansässig. Es geht hierbei vor allem um Puerto Rico und die Virgin Islands. Dieser Ausschluss folgt US-innerstaatlichen Regelungsvorstellungen (vgl. hierzu noch Art. 4 DBA-USA Rz. 42).

C. Persönlicher Anwendungsbereich in Schenkungsfällen (Buchst. b)

I. Schenkungen von Schenkern

- 14 Die Begriffe sind im Abkommen nicht definiert. Für die Auslegung ist damit auf die innerstaatlichen Regelungsvorschriften zurückzugreifen (Art. 3 Abs. 2 DBA-USA). **Schenker i.S.d. DBA-USA** ist, wer Zuwendender i.S.d. § 7 ErbStG ist. Für die Auslegung gilt Art. 3 Abs. 2 DBA-USA. Schenkungen sind aus deutscher Sicht freigiebige Zuwendungen i.S.d. ErbStG.⁴ Dies ergibt sich auch aus Art. 2 DBA-USA, den Vorschriften über den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens. Dort wird nämlich generell Bezug auf die Vorschriften des deutschen Schenkungsteuerrechts genommen.
- 15 Der Begriff des Schenkers wird nicht im Abkommen definiert. Anders als im Erbfall kann Schenker auch eine juristische Person sein bzw. jegliches schenkungsteuerliches Rechtssubjekt, welches nach innerstaatlichem Recht Zuwendender sein kann. Die hier getroffene Aussage ergibt sich auch unmittelbar aus Art. 4 Abs. 5 DBA-USA. Dort wird der Wohnsitz einer nicht natürlichen Person bestimmt. Daraus ergibt sich dann aber auch, dass neben natürlichen Personen auch juristische Personen Steuersubjekt sein können.⁵

II. Ansässigkeit zum Zeitpunkt der Schenkung in einem der beiden Vertragsstaaten

- 16 Der persönliche Anwendungsbereich ist eröffnet, wenn der Schenker im **Zeitpunkt der Schenkung i.S.d. DBA-USA** seinen Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten hat. Wann der Zeitpunkt der Schenkung vorliegt, ergibt sich dabei aus dem innerstaatlichen Recht, denn der Zeitpunkt der Schenkung wird nicht im DBA-USA definiert. Es ist auf das Recht des Anwendestaats zurückzugreifen (Art. 3 Abs. 2 DBA-USA). Der Begriff der „Vertragsstaaten“ ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-USA.

¹ Siehe hierzu auch das Bsp. von Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 17 (Stand: Januar 2012).

² Vgl. Kleffass/Kemcke/Oenings in S/K/K, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 5 (Stand: August 2005); Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 21 (Stand: Januar 2012).

³ Zur Kritik vgl. Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 OECD-MA-ErbSt Rz. 11 (Stand: Januar 2010).

⁴ Vgl. Jülicher in Wassermeyer, Art. 3 OECD-MA-ErbSt Rz. 13 (Stand: Januar 2010).

⁵ Siehe u.a. Kleffass/Kemcke/Oenings in S/K/K, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 2 (Stand: August 2005); Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 3 (Stand: Januar 2012).

Genauso wie im Nachlassfall ist für die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs in Schenkungsfällen nicht der Wohnsitz des Beschenkten maßgebend. Hat der Schenker seinen Wohnsitz nicht in einem Vertragsstaat, ist auch im Schenkungsfall der Anwendungsbereich des DBA nicht eröffnet.¹

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

- (1) Die bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, sind
- a) in den Vereinigten Staaten von Amerika: die Bundeserbschaftsteuer (Federal estate tax) und die Bundesschenkungsteuer (Federal gift tax) einschließlich der Steuer auf Übertragungen, bei denen eine oder mehrere Generationen übersprungen werden;
 - b) in der Bundesrepublik Deutschland: die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer).
- (2) Dieses Abkommen gilt auch für alle Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungssteuern ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

A. Grundaussagen der Vorschrift.	1	IV. Rechtsentwicklung.	7
I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck	1	B. US-Steuern (Abs. 1 Buchst. a)	8
II. Aufbau der Vorschrift	3	C. Deutsche Steuern (Abs. 1 Buchst. b)	9
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	D. Zukünftige Steuern (Abs. 2)	10

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck

Art. 2 DBA-USA regelt den sachlichen Anwendungsbereich des DBA-USA, also auf welche Steuerarten das Abkommen Anwendung findet. Es regelt die Abgrenzung der Steuerarten auch im Verhältnis zu anderen Abkommen der beiden Vertragsstaaten. 1

Der Begriff „**Steuern**“ i.S.d. DBA-USA ist dabei weit zu verstehen und meint Steuern inkl. aller Nebenabgaben. Nebenabgaben sind Zahlungsverpflichtungen, die mit der eigentlichen Steuer verknüpft sein können. Deswegen schließt das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaats auch die Erhebung solcher Nebenleistungen mit ein.² 2

II. Aufbau der Vorschrift

Art. 1 Abs. 1 DBA-USA zählt die Steuerarten auf, die derzeit von dem Abkommen umfasst sind. 3

Art. 2 Abs. 2 DBA-USA enthält eine Gleitklausel für zukünftige Steuern, die anstelle der bisherigen Steuern treten oder zusätzlich anfallen könnten.

1 Vgl. Kleefass/Kemcke/Oenings in S/K/K, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 5 (Stand: August 2005); Jülicher in Wassermeyer, Art. 1 Erb-DBA-USA Rz. 21 (Stand: Januar 2012) und Art. 1 OECD-MA-ErbSt Rz. 11 (Stand: Januar 2010).

2 Vgl. Musterkommentar zu Art. 2 OECD-MA-ErbSt, Tz. 6; Jülicher in Wassermeyer, Art. 2 OECD-MA-ErbSt Rz. 21 (Stand: Januar 2010).

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 4 Art. 2 Abs. 1 DBA-USA entspricht Art. 2 Abs. 3 OECD-MA-ErbSt 1982. Art. 1 Abs. 2 DBA-USA entspricht Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 OECD-MA-ErbSt 1982. Abs. 1 gilt für das OECD-MA-ErbSt 1966 entsprechend. Art. 2 Nr. 1, 2 und 4 Satz 2 OECD-MA-ErbSt 1982 finden im Art. 2 DBA-USA keine Entsprechung.
- 5 Eine Besonderheit existiert jedoch im DBA-USA: Der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens wird noch durch Art. 11 Abs. 4 DBA-USA erweitert, wonach sich Deutschland verpflichtet, Erbschaft- oder Schenkungsteuern der Gebietskörperschaften im Rahmen des Anrechnungsmechanismus des Art. 11 DBA-USA zu berücksichtigen.¹
- 6 Der sachliche Anwendungsbereich wird auch in Art. 12 Abs. 3 DBA-USA angesprochen, wonach das Erbschaftsteuer-DBA einkommensteuerliche Wirkung haben kann, was ungewöhnlich ist, aber den Besonderheiten des deutschen innerstaatlichen Rechts bzgl. der *trust*-Besteuerung sowie der Besteuerung von *estates* geschuldet ist (vgl. hierzu noch Art. 12 DBA-USA Rz. 9).

IV. Rechtsentwicklung

- 7 Die Vorschrift ist seit Inkrafttreten des DBA-USA unverändert geblieben.

B. US-Steuern (Abs. 1 Buchst. a)

- 8 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a DBA-USA umfasst das Abkommen die auf Bundesebene erhobenen Transfersteuern: *federal estate tax*, *federal gift tax* und die *federal generation skipping tax*.² Die auf Bundesstaatenebene erhobenen Schenkungs- und Erbschaftsteuern werden hingegen grundsätzlich nicht vom Abkommen erfasst.³
Mittelbar erfasst werden aber diese Steuern aus deutscher Sicht über die Anrechnungsmechanik, die in Art. 11 DBA-USA geregelt ist. Die Bundesrepublik Deutschland hat sich nämlich in Art. 11 Abs. 4 DBA-USA verpflichtet, diese Staatensteuer im Rahmen der Anrechnung nach Art. 11 Abs. 3 DBA-USA zu berücksichtigen. Insoweit wird an versteckter Stelle im Abkommen der Anwendungsbereich des Abkommens erweitert.⁴

C. Deutsche Steuern (Abs. 1 Buchst. b)

- 9 Aus deutscher Sicht sind sämtliche erbschaftsteuerbaren und schenkungsteuerbaren Zuwendungen erfasst, wie sie sich aus der Anwendung innerstaatlichen Rechts ergeben inkl. aller dort geregelten Fiktionstatbestände. Aus den in der Kommentierung zu Art. 1 DBA-USA genannten Gründen unterfällt aber nicht die Ersatzerbschaftsteuer dem DBA (vgl. hierzu auch Art. 1 DBA-USA Rz. 8).

D. Zukünftige Steuern (Abs. 2)

- 10 Art. 2 Abs. 2 DBA-USA enthält eine Gleitklausel, wonach auch zukünftig neu hinzutretende Steuern dieser Art, die neben oder anstelle der in Art. 2 Abs. 1 DBA-USA genannten treten, von dem Abkommen erfasst werden. Der Anwendungsbereich des Abkommens kann sich dadurch dynamisch fortentwickeln.

1 Vgl. Jülicher in Wassermeyer, Art. 2 Erb-DBA-USA Rz. 9 (Stand: Januar 2012).

2 Siehe zu den erfassten US-Bundessteuern die Ausführungen von Wurm/Bödecker in G/K/K, Art. 2 Erb-DBA-USA Rz. 10 ff. (Stand: März 2002).

3 Vgl. Denkschrift zum Abkommen, BT-Drucks. 9/1357, S. 18 ff. (20).

4 Siehe zur sachlichen Erweiterung ebenfalls Jülicher in Wassermeyer, Art. 2 Erb-DBA-USA Rz. 9 (Stand: Januar 2012).

Wird ein Schenkungsteuertatbestand oder ein Tatbestand für den erbrechtlichen Erwerb geändert oder neu begründet, erstreckt sich das DBA-USA automatisch auch auf die Gesetzesänderung, ohne dass es eines weiteren Anwendungsgesetzes bedarf. Anders als im OECD-MA-ErbSt bedarf es hierzu keines formellen Aktes wie einer Notifikation o.Ä. Generell wird sich hieraus eine dynamische Verweisung auf das jeweilige Recht des Anwenderstaates entnehmen lassen (vgl. für die Steuerbefreiungen auch Art. 10 Abs. 2 DBA-USA Rz. 44).¹

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

(1) Im Sinne dieses Abkommens

- a) bedeutet der Ausdruck „Vereinigte Staaten von Amerika“, im geographischen Sinne verwendet, die Bundesstaaten und den Distrikt Columbia. Der Ausdruck umfasst auch das Küstenmeer der Vereinigten Staaten von Amerika und den Meeresboden und Meeresuntergrund der an die Küste der Vereinigten Staaten von Amerika angrenzenden aber jenseits des Küstenmeers gelegenen Unterwassergebiete, über die die Vereinigten Staaten von Amerika in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht für die Zwecke der Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze dieser Gebiete Hoheitsrechte ausüben;
- b) bedeutet der Ausdruck „Bundesrepublik Deutschland“, im geographischen Sinne verwendet den Geltungsbereich des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland sowie die an die Hoheitsgewässer der Bundesrepublik Deutschland angrenzenden und in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht in Bezug auf die Rechte, welche die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Meeresbodens und des Meeresuntergrunds sowie ihrer Naturschätze ausüben darf, steuerrechtlich als Inland bezeichneten Gebiete;
- c) bedeutet der Ausdruck „Unternehmen“ ein gewerbliches Unternehmen;
- d) bedeutet der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaats“ ein Unternehmen, das von einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat betrieben wird;
- e) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“
 - i) auf Seiten der Vereinigten Staaten von Amerika den Finanzminister (Secretary of the Treasury) oder seinen bevollmächtigten Vertreter und
 - ii) auf Seiten der Bundesrepublik Deutschland den Bundesminister der Finanzen.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Vertragsstaats über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	II. Begriff des Unternehmens	
I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck sowie Aufbau der Vorschrift	1	(Abs. 1 Buchst. c)	5
II. Verhältnis zu anderen Vorschriften	2	III. Unternehmen eines Vertragsstaats	
III. Rechtsentwicklung	3	(Abs. 1 Buchst. d)	6
B. Im Abkommen ausdrücklich definierte Begriffe (Abs. 1)	4	IV. Zuständige Behörde i.S.d. Abkommens	
I. Gebiet der Vertragsstaaten (Abs. 1 Buchst. a und Buchst. b)	4	(Abs. 1 Buchst. e)	10
		C. Abkommensauslegung bei im Abkommen nicht ausdrücklich definierten Begriffen (Abs. 2)	11

¹ Vgl. zur dynamischen Verweisung *Kleefass/Kemcke/Oenings* in S/K/K, Art. 2 Erb-DBA-USA Rz. 3 (Stand: August 2005); Denkschrift zum Abkommen, BT-Drucks. 9/1357, 18 ff. (20).