

Erbschaftsteuer

Koordinierter Ländererlass vom 22. Juni 2017

Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Zu § 13a ErbStG

Abschnitt 13a.1 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften - Allgemeines

(1) ¹§§ 13a bis 13c und 28a ErbStG regeln die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 13b Absatz 2 ErbStG). ²Die Regelverschonung beträgt 85 Prozent (§ 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG) mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150 000 EUR (§ 13a Absatz 2 ErbStG), wenn der Wert des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) den Schwellenwert von 26 Millionen EUR nicht überschreitet (> Abschnitt 13a.2). ³Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 Prozent gewährt (Optionsverschonung, § 13a Absatz 10 ErbStG).

(2) ¹Bei der Gewährung der Steuerbefreiung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen. ²Für jede wirtschaftliche Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG ist

1. der Umfang des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gesondert zu prüfen,
2. ein Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG (> Abschnitt 13a.19) zu prüfen,
3. die Lohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG) gesondert zu ermitteln,
4. zu prüfen, ob und in welcher Weise bereits gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) verstoßen wurde.

³Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigungsfähige Vermögen (> Abschnitt 13b.4 bis 13b.7) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die darauf jeweils entfallenden Werte des begünstigten Vermögens vor der Anwendung der §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG zusammenzurechnen. ⁴Der Schwellenwert von 26 Millionen EUR (§ 13a Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG; > Abschnitt 13a.2) ist bezogen auf den zusammengerechneten Wert des begünstigten Vermögens zu prüfen. ⁵Beim Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten sind auch solche in die Prüfung des Schwellenwerts einzubeziehen, bei denen der Anteil des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG mehr als 20 Prozent beträgt, sodass eine Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG nicht in Betracht kommt. ⁶Der Verschonungsabschlag nach §§ 13a oder 13c ErbStG und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. ⁷Satz 5 gilt für die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG entsprechend. ⁸Die Prüfung, ob die Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 1 und 4 ErbStG; > Abschnitt 13a.8) erfüllt ist, erfolgt insgesamt für alle erworbenen wirtschaftlichen Einheiten des begünstigungsfähigen Vermögens.

(3) ¹Eine Inanspruchnahme des Schenkers für die Schenkungsteuer nach § 20 Absatz 1 Satz 1 ErbStG bei einem Verstoß eines Erwerbers gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung für begünstigtes Vermögen erfolgt nicht, es sei denn, er hat die Steuer nach § 10 Absatz 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen. ²Das Gleiche gilt, wenn der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG rückwirkend entfällt.

Abschnitt 13a.2 Schwellenwert von 26 Millionen EUR

(1) ¹Die Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 und 2 ErbStG) bzw. die Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) sind ausgeschlossen, wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) den Wert von 26 Millionen EUR überschreitet (Schwellenwert; § 13a Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG; > Absatz 2). ²Wird der Schwellenwert durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die für die bis dahin nach § 13a Absatz 1 Satz 1 oder Absatz 10 ErbStG als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn auch für die früheren Erwerbe die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist (§ 13a Absatz 1 Satz 3 in Verbindung mit § 37 Absatz 12 Satz 2 ErbStG) ³Die 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 (§ 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG). ⁴Der Erwerber kann

1. unwiderruflich beantragen, auf den Erwerb das Abschmelzmodell für den Verschonungsabschlag anzuwenden (§ 13c ErbStG; > Abschnitt 13c.1). ²Eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG ist dann ausgeschlossen (§ 13c Absatz 2 Satz 6 ErbStG);
2. widerruflich beantragen, die Verschonungsbedarfsprüfung mit vollständigem oder teilweiseem Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer durchzuführen (§ 28a ErbStG; > Abschnitt 28a.1). ²Diese ist ausgeschlossen, wenn er bereits unwiderruflich beantragt hat, das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG anzuwenden (§ 28a Absatz 8 ErbStG).

(2) ¹Zur Prüfung des Schwellenwerts sind mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe begünstigten Vermögens zusammenzurechnen. ²Die früheren Erwerbe begünstigten Vermögens sind dabei mit ihrem früheren Wert zu berücksichtigen (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG). ³In die Zusammenrechnung sind nicht nur Vorerwerbe begünstigten Vermögens einzubeziehen, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entsteht, sondern auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, für die die Steuer nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 1. Juli 2016 bzw. 1. Januar 2009 entstanden ist. ⁴§ 37 Absatz 12 ErbStG schränkt die Anwendung des § 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG für die Prüfung, ob mit einem Erwerb nach dem 30. Juni 2016 einschließlich der Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren von derselben Person die Prüfschwelle überschritten wird, nicht ein. ⁵Die Zusammenrechnung stellt keine unzulässige Rückwirkung dar, denn für die Besteuerung der früheren Erwerbe vor dem 1. Juli 2016 hat das Überschreiten des Schwellenwerts keine nachteiligen Folgen. ⁶Diese werden ausschließlich nach der bis zum 31. Dezember 2008 bzw. 30. Juni 2016 anzuwendenden Gesetzeslage besteuert (vgl. § 37 Absatz 1 bis 3 ErbStG). ⁷§ 13a Absatz 1 Satz 2 i. V. m. Satz 1 ErbStG trifft keine Rechtsfolgen für die früheren Erwerbe vor dem 1. Juli 2016, sondern nur für Erwerbe nach dem 30. Juni 2016. ⁸Ist ein früherer Erwerb einzubeziehen, für den die Steuer vor dem 1. Juli 2016 und nach dem 31. Dezember 2008 entstanden ist, wird als früherer Wert des begünstigten Vermögens der nach § 13b Absatz 1 bis 4 ErbStG in der bis zum 30. Juni 2016 anzuwendenden Fassung ermittelte Wert von 85 Prozent (Regelverschonung) bzw. 100 Prozent (Optionsverschonung) des begünstigungsfähigen Vermögens zugrunde gelegt. ⁹Im Fall eines früheren Erwerbs, für den die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, ist als früherer Wert des begünstigten Vermögens der Wert anzusetzen, der nach § 13a Absatz 4 ErbStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung ermittelt wurde. ¹⁰Der bei der Besteuerung des jeweiligen Erwerbs angesetzte Wert des begünstigten Vermögens kann ohne zusätzliche Ermittlung übernommen werden.

Abschnitt 13a.3 Gleitender Abzugsbetrag

(1) ¹Von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird ein Betrag von 150 000 EUR abgezogen (Abzugsbetrag). ²Der Abzugsbetrag von 150 000 EUR verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 EUR übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. ³Im Fall der Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG ist der Abzugsbetrag ohne Bedeutung.

(2) ¹Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung (§ 13a Absatz 2 Satz 3 ErbStG). ²Die

Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. ³Der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags tritt für das übertragene Vermögen insgesamt ein, unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat; das gilt auch, wenn sich der Abzugsbetrag aufgrund der Abschmelzung nach § 13a Absatz 2 Satz 2 ErbStG auf null EUR verringert hat. ⁴Die Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 13a Absatz 2 ErbStG in der bis 30. Juni 2016 anzuwendenden Fassung auf Grund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Juli 2016 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die erneute Gewährung des Abzugsbetrags aus. ⁵Die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 13a Absatz 1 ErbStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung, auf Grund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2009 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus.

Hinweise

H 13a.3

Auswirkung des Abzugsbetrags

Begünstigtes Vermögen von bis zu 1 000 000 EUR wird im Fall der Regelverschonung durch den Verschonungsabschlag von 85 % und den Abzugsbetrag vollständig befreit. Der Abzugsbetrag verringert sich gleitend bei einem Wert des begünstigten Vermögens zwischen 1 000 001 EUR und 2 999 999 EUR.

Beispiel:

Erblasser E hinterlässt seinem Sohn S einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 2 200 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen Wert von 2 000 000 EUR.

Für den Abzugsbetrag ergibt sich folgende Berechnung:

<i>begünstigtes Betriebsvermögen</i>	<i>2 000 000 EUR</i>	
<i>Verschonungsabschlag (85 %)</i>	<i>- 1 700 000 EUR</i>	
<i>Verbleibender Wert</i>	<i>300 000 EUR</i>	
<i>Abzugsbetrag</i>	<i>- 75 000 EUR</i>	
<i>Steuerpflichtiges begünstigtes Betriebsvermögen</i>		<i>225 000 EUR</i>

<i>Abzugsbetrag</i>		<i>150 000 EUR</i>
<i>Verbleibender Wert (15 %)</i>	<i>300 000 EUR</i>	
<i>Abzugsbetrag</i>	<i>- 150 000 EUR</i>	
<i>Unterschiedsbetrag</i>	<i>150 000 EUR</i>	
<i>davon 50 %</i>		<i>- 75 000 EUR</i>
<i>Verbleibender Abzugsbetrag</i>		<i>75 000 EUR</i>

Abschnitt 13a.4 Lohnsummenregelung - Allgemeines

(1) Die Lohnsumme ist nach § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG zu ermitteln.

(2) ¹Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit nicht mehr als fünf Beschäftigten oder einer Ausgangslohnsumme von null EUR nicht anzuwenden (§ 13a Absatz 3 Satz 3 ErbStG). ²Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der zugewendete Anteil besteht. ³Dabei ist es unerheblich, zu welchem Anteil der Betrieb oder die Gesellschaft zugewendet wird. ⁴Dies gilt jedoch nicht in Fällen, in denen kurz vor der Übertragung eine Reduzierung der Anzahl der Beschäftigten erfolgt (§ 42 AO). ⁵Eine Umrechnung nach § 23 Absatz 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz (KSchG) auf der Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht. ⁶Einzubeziehen sind grundsätzlich alle Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status. ⁷Hierzu zählen auch geringfügig Beschäftigte (§ 8 SGB IV). ⁸Nicht einzubeziehen sind Beschäftigte, die

- sich in Mutterschutz befinden,

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

⁹Die an diese Beschäftigten gezahlten Vergütungen bleiben ebenfalls außer Ansatz. ¹⁰Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die Beschäftigten für jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln.

¹¹Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften ist auf die Beschäftigten der Gesellschaft abzustellen. ¹²Wenn die Anzahl der Beschäftigten in einer der wirtschaftlichen Einheiten nicht mehr als fünf beträgt, bleibt deren Ausgangslohnsumme und Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen außer Betracht. ¹³Bei der Prüfung, ob die Mindestbeschäftigtenzahl erreicht wird, sind auch die Beschäftigten nachgeordneter Gesellschaften mit der entsprechenden Beteiligungsquote einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 und 12 ErbStG).

¹⁴Im Fall einer Betriebsaufspaltung ist die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Absatz 3 Satz 13 ErbStG).

(3) Zur Mindestlohnsumme > Abschnitt 13a.8.

Hinweise

H 13a.4

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft

Der angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft zählt zu den beschäftigten Arbeitnehmern, selbst wenn er sozialversicherungsrechtlich nicht als Arbeitnehmer behandelt wird. Ist er bei mehreren Arbeitgebern (z.B. mehreren Kapitalgesellschaften) beschäftigt, zählt er bei jedem der Arbeitgeber zu den beschäftigten Arbeitnehmern.

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft

Der angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft zählt nicht zu den beschäftigten Arbeitnehmern, auch wenn er sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer behandelt wird.

Abschnitt 13a.5 Beschreibung der Lohnsumme

¹Die Beschreibung der Lohnsumme orientiert sich an der Definition in Anhang I der Verordnung (EG) Nummer 1503/2006 der Kommission vom 28. September 2006 (ABl. L 281/15). ²Im Allgemeinen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter (vgl. § 275 Absatz 2 Nummer 6 HGB) ausgegangen wird. ³Altersvorsorge, die durch Entgeltumwandlung vom Beschäftigten getragen wird, ist einzubeziehen; der Arbeitgeberanteil zu den gesetzlichen Sozialabgaben sowie tariflich vereinbarte, vertraglich festgelegte oder freiwillige Sozialbeiträge durch den Arbeitgeber bleiben ausgenommen. ⁴Das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld ist von diesem Aufwand nicht abzuziehen, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Absatz 2 HGB greift.

Hinweise

H 13a.5

Überhöhte Vergütungen für Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft

Überhöhte Vergütungen für den Geschäftsführer oder andere Arbeitnehmer, die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurden, sind nicht in die Lohnsumme einzubeziehen.

Abschnitt 13a.6 Lohnsumme bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten

¹Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), erfolgt die Ermittlung zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit. ²Zur Ermittlung der Mindestlohnsumme für alle wirtschaftlichen Einheiten sind die Mindestlohnsummen, die sich für die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten auf der Grundlage der jeweiligen Ausgangslohnsummen und der jeweiligen Prozentsätze nach der Beschäftigtenzahl ergeben, zu einer Summe der Mindestlohnsummen zusammenzurechnen. ³Zur Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind ebenfalls die Summen der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten zusammenzuzählen. ⁴Sind Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Anteile mehr als 25 Prozent am Nennkapital) in die Ermittlung der Lohnsumme im Sinne des Satzes 2 oder 3 einzubeziehen, ist dabei anteilig auf die Lohnsumme der Gesellschaft selbst abzustellen.

Hinweise

H 13a.6

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten, der Ausgangslohnsumme und der Mindestlohnsumme

Beispiel 1:

E ist am 1.2.2017 verstorben und wurde von A als Alleinerben beerbt. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehören jeweils 100 % der Anteile an folgenden Gesellschaften:

Gesellschaft	Anzahl der Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	10	350 000 EUR
C-GmbH	4	80 000 EUR

Die B-GmbH hält wiederum 100 % der Anteile an der D-GmbH. Die D-GmbH hat 6 Beschäftigte und eine Ausgangslohnsumme von 150 000 EUR.

Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten:

Gesellschaft	festzustellende Anzahl der Beschäftigten	festzustellende Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	16 (B-GmbH 10 + D-GmbH 6)	500 000 EUR (B-GmbH 350 000 EUR + D-GmbH 150 000 EUR)
D-GmbH	6	150 000 EUR

Für die selbständige wirtschaftliche Einheit „Anteil C-GmbH“ ist keine Ausgangslohnsumme und keine Anzahl der Beschäftigten festzustellen, da die Gesellschaft insgesamt nicht mehr als fünf Beschäftigte hat.

Ermittlung der Mindestlohnsumme:

Gesellschaft	festgestellte Ausgangslohnsumme	jeweiliger Prozentsatz für Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme
A-GmbH	200 000 EUR	250 Prozent	500 000 EUR
B-GmbH	500 000 EUR	400 Prozent	2 000 000 EUR
C-GmbH	-	-	-
Summe der Mindestlohnsumme			2 500 000 EUR

Beispiel 2:

E ist am 1.11.2016 verstorben und wurde von A als Alleinerben beerbt. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehören jeweils 100 % der Anteile an folgenden Gesellschaften:

Gesellschaft	Anzahl der Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	12	350 000 EUR

Die B-GmbH hält wiederum 100 % der Anteile an der D-GmbH. Die D-GmbH hat 4 Beschäftigte und eine Ausgangslohnsumme von 150 000 EUR.

Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten:

Gesellschaft	festzustellende Anzahl der Beschäftigten	festzustellende Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	16 (B-GmbH 12 + D-GmbH 4)	500 000 EUR (B-GmbH 350 000 EUR + D-GmbH 150 000 EUR)
D-GmbH	4	150 000 EUR

Obwohl die D-GmbH selbst nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, ist die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten festzustellen, da diese Angaben für die Feststellung der Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten bei der B-GmbH von Bedeutung sind (> Abschnitt 13a.9 Absatz 3).

Ermittlung der Mindestlohnsumme:

Gesellschaft	festgestellte Ausgangslohnsumme	jeweiliger Prozentsatz für Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme
A-GmbH	200 000 EUR	250 Prozent	500 000 EUR
B-GmbH	500 000 EUR	400 Prozent	2 000 000 EUR
Summe der Mindestlohnsumme			2 500 000 EUR

Abschnitt 13a.7 Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen

(1) ¹Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre maßgebend. ²Werden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent oder Beteiligungen an Personengesellschaften in die Ausgangslohnsumme einbezogen, ist grundsätzlich ebenfalls auf die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre dieser Gesellschaften abzustellen. ³Die durchschnittliche Ausgangslohnsumme ist insgesamt zu ermitteln und der Umfang der Beteiligung auszuweisen. ⁴Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs (mit 12 Monaten) umzurechnen. ⁵In Fällen einer Neugründung bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die durchschnittliche Ausgangslohnsumme aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen.

⁶Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb des Ermittlungszeitraums in einem Unternehmensverbund, deren Gliederungen zum begünstigten Vermögen gehören, sind zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten sind. ⁷Lohnsummen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte sind nicht einzubeziehen. ⁸Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Absatz 3 Satz 13 ErbStG).

Hinweise

H 13a.7 (1)

Abweichende Wirtschaftsjahre

Beispiel:

A erwirbt Anteile an der A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) am 1.2.2017. Zur A-GmbH gehört eine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.6. endet. Zur B-GmbH gehört eine 50 %-Beteiligung an der C-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.11. endet.

Zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist auf folgende Zeiträume abzustellen:

A-GmbH	1.1.2012 bis 31.12.2016
B-GmbH	1.7.2011 bis 30.6.2016
C-GmbH	1.12.2011 bis 30.11.2016

Mehrere wirtschaftliche Einheiten

Beispiel:

A erwirbt sämtliche Anteile an der A-GmbH und ein Einzelunternehmen. Die A-GmbH beschäftigt 23 und das Einzelunternehmen 27 Arbeitnehmer. Im Besteuerungszeitpunkt beträgt die Ausgangslohnsumme der A-GmbH 1 000 000 EUR und im Einzelunternehmen 2 000 000 EUR. Nach 5 Jahren beträgt die Lohnsumme der A-GmbH 3 700 000 EUR, das entspricht 370 % der Ausgangslohnsumme, und im Einzelunternehmen 10 600 000 EUR, das entspricht 530 % der Ausgangslohnsumme.

Die Ausgangslohnsumme des gesamten begünstigt erworbenen Vermögens beträgt 3 000 000 EUR. Nach 5 Jahren beläuft sich die kumulierte Lohnsumme auf 14 300 000 EUR, das entspricht 476 % der Ausgangslohnsumme. Auch für die Anteile an der A-GmbH erfolgt damit keine Nachversteuerung.

(2) ¹Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der im Besteuerungszeitpunkt zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, unabhängig von der Beteiligungshöhe stets anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG), nicht dagegen die Löhne, die in Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten gezahlt werden. ²Gehört eine Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen. ³Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen.

Hinweise

H 13a.7 (2)

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Übertragung begünstigten Betriebsvermögens

Wird ein Einzelunternehmen mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder eine Beteiligung an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 EStG oder

§ 18 Absatz 4 EStG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, sind bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme folgende Beschäftigte bzw. Löhne und Gehälter zu berücksichtigen:

Zum Vermögen des Einzelunternehmens/der Personengesellschaft gehören	Einbeziehung der Beschäftigten sowie der Löhne und Gehälter
<i>Betriebsstätte im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).</i>
<i>Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).</i>
<i>Betriebsstätte in einem Drittstaat</i>	<i>Da es sich nicht um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen handelt (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 2 und 3) bleiben die in der Drittlandsbetriebsstätte beschäftigten Arbeitnehmer und die gezahlten Löhne und Gehälter unberücksichtigt.</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 2).</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 2).</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Die Beteiligung ist zwar Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1 und 4). Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Gesellschaft jedoch in einem Drittstaat befindet, sind ihre Beschäftigten und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter nicht mit einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 Prozent besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 Prozent besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Die Beteiligung ist zwar Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 4). Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Gesellschaft jedoch in einem Drittstaat befindet, sind ihre Beschäftigten und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter nicht mit einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG).</i>

Beispiel:

Erblasser E war zu 50 % an der E & A OHG mit Sitz in Deutschland beteiligt. Alleinerbin ist seine Tochter T.

Die E & A OHG hatte beim Tod des E 50 Beschäftigte. Sie zahlte in den letzten fünf Wirtschaftsjahren vor dem Tod des E durchschnittlich 1 500 000 EUR an Löhnen und Gehältern. Von den 50 Beschäftigten waren am Stichtag fünf in einer Betriebsstätte in Belgien (durchschnittliche Lohnsumme 150 000 EUR) und zehn in einer Betriebsstätte in der Ukraine (durchschnittliche Lohnsumme 200 000 EUR) tätig.

Die E & A OHG war zu 20 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn beteiligt. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 550 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 15. Zudem hielt die E & A OHG eine Beteiligung von 30 % an einer Personengesellschaft in Japan. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 700 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 21. Die E & A OHG hielt 23 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland (durchschnittliche Lohnsumme 900 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30), 30 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Frankreich (durchschnittliche Lohnsumme 1 000 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30) und 40 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien (durchschnittliche Lohnsumme 800 000 EUR, Zahl der Beschäftigten 280).

Die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme sind wie folgt zu ermitteln:

	Anzahl der anzusetzenden Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
E & A OHG einschl. Betriebsstätten	50	1 500 000 EUR
Betriebsstätte in Ukraine	./. 10	./. 200 000 EUR
Zwischenwert	40	1 300 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Ungarn (20 %)	3	110 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Japan (30 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft im Inland (23 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Frankreich (30 %)	9	300 000 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Indien (40 %)	0	0 EUR
Summe	52	1 710 000 EUR

Die in der Betriebsstätte in der Ukraine von der E & A OHG beschäftigten Arbeitnehmer und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Betriebsstätte nicht zum nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG begünstigungsfähigen Betriebsvermögen gehört. Die auf den Anteil der E & A OHG an der Personengesellschaft mit Sitz in Japan entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter bleiben außer Ansatz, da sich der Sitz der Gesellschaft in einem Drittstaat befindet. Die auf den Anteil der E & A OHG an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Beteiligung weniger als 25 % beträgt. Die auf die Anteile der E & A OHG an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter bleiben trotz Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote unberücksichtigt, da die Gesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat.

(3) ¹Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben und im Besteuerungszeitpunkt mehr als 25 Prozent betragen, anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG), nicht dagegen Beteiligungen an

Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten. ²Das gilt auch in den Fällen von börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteilswerte wegen der Börsennotierung (§ 11 Absatz 1 BewG) nicht nach § 151 BewG festzustellen sind. ³Feststellungen im Zusammenhang mit der Lohnsumme erfolgen in diesen Fällen dennoch (§ 13a Absatz 4 Satz 2 ErbStG). ⁴Beträgt die Anteilsquote nicht mehr als 25 Prozent am Nennkapital, werden die Anzahl der Beschäftigten und die Lohnsummen der durch diese Anteile vermittelten Beteiligungen an Personengesellschaften nicht angesetzt. ⁵Bei der Prüfung, ob die Grenze von 25 Prozent überschritten ist, ist stets auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen. Bei Personengesellschaften sind die Anteile im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter stets zusammenzurechnen. ⁷Gehört eine solche Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betriebsvermögen des Betriebs, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit tagesgenau zu diesem Betrieb einzubeziehen. ⁸Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen; das gilt auch für Zeiträume, in denen die Beteiligungshöhe 25 Prozent oder weniger betrug.

Hinweise

H 13a.7 (3)

Ermittlung der Ausgangslohnsumme

Beispiel 1:

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.2017 Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 %. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist zum 1.1.2015 erworben worden. Die durchschnittliche Lohnsumme der Kapitalgesellschaft der vergangenen 5 Wirtschaftsjahre beträgt 1 000 000 EUR.

Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung beträgt $((1\,000\,000\text{ EUR} \times 2/5) \times 30\% =) 120\,000\text{ EUR}$.

Beispiel 2

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.2017 Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 %. In den Jahren 2012 bis 2016 ergaben sich folgende Lohnsummen und Beteiligungshöhen:

2012	500 000 EUR	40 %
2013	600 000 EUR	20 %
2014	450 000 EUR	10 %
2015	500 000 EUR	30 %
2016	550 000 EUR	30 %

Die durchschnittliche Lohnsumme der Kapitalgesellschaft beträgt 520 000 EUR. Der Anteil daran beträgt

$$\frac{1\text{ Jahr} \times 40\% + 1\text{ Jahr} \times 20\% + 1\text{ Jahr} \times 10\% + 2\text{ Jahre} \times 30\%}{5\text{ Jahre}} = 26\%$$

Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung beträgt $(520\,000\text{ EUR} \times 26\% =) 135\,200\text{ EUR}$.

Beispiel 3

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.2017 Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 %. In den Jahren 2012 und 2013 war der Gewerbebetrieb an der Kapitalgesellschaft zu 40 % beteiligt. Im Jahr 2014 war der Gewerbebetrieb nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt. In den Jahren 2015 und 2016 war der Gewerbebetrieb zu 30 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Höhe der jeweiligen Lohnsummen entspricht Beispiel 2.

Die durchschnittliche Lohnsumme der Kapitalgesellschaft beträgt 520 000 EUR. Der Anteil daran beträgt

$$\frac{2\text{ Jahre} \times 40\% + 1\text{ Jahr} \times 0\% + 2\text{ Jahre} \times 30\%}{5\text{ Jahre}} = 28\%$$

Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung beträgt
(520 000 EUR x 28 % =) 145 600 EUR.

Beispiel 4:

Zum Betriebsvermögen der A und B OHG gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.2017 Anteile an einer Kapitalgesellschaft:

- im Gesamthandsvermögen 10 %
- im Sonderbetriebsvermögen des A 5 %
- im Sonderbetriebsvermögen des B 15 %.

A überträgt seine Beteiligung einschließlich des Sonderbetriebsvermögens auf seinen Sohn S.

Die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft sind zu addieren. Danach beträgt die gesamte Beteiligung der OHG und ihrer Gesellschafter mehr als 25 %. Die Lohnsumme der Kapitalgesellschaft ist in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zu 30 % einzubeziehen.

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Übertragung begünstigungsfähiger Anteile an Kapitalgesellschaften

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, die die Voraussetzungen des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG erfüllen, sind bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme folgende Löhne und Gehälter zu berücksichtigen:

Zum Vermögen Kapitalgesellschaft gehören	Einbeziehung der Beschäftigten sowie der Löhne und Gehälter
Betriebsstätte im Inland	Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebsstätte in einem Drittstaat	Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt auch hinsichtlich der Betriebsstätte in einem Drittstaat begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 2).
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 2).

<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt zwar auch hinsichtlich der Beteiligung begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind jedoch nicht mit einzubeziehen, da sich ihr Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat befindet (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 Prozent besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 Prozent besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > Abschnitt 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft, deren Anteile übertragen werden, im Inland, einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt zwar auch hinsichtlich der Anteile an der Kapitalgesellschaft im Drittstaat begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind jedoch nicht mit einzubeziehen, da sich ihr Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat befindet (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG).</i>

Beispiel:

E war zu 50 % an der B-GmbH mit Sitz in Deutschland beteiligt. Alleinerbin ist seine Tochter T. Die B-GmbH hatte beim Tod des E 50 Beschäftigte. Sie zahlte in den letzten fünf Wirtschaftsjahren vor dem Tod des E durchschnittlich 1 500 000 EUR an Löhnen und Gehältern. Von den 50 Beschäftigten waren am Stichtag fünf in einer Betriebsstätte in Belgien (durchschnittliche Lohnsumme 150 000 EUR) und zehn in einer Betriebsstätte in der Ukraine (durchschnittliche Lohnsumme 200 000 EUR) tätig.

Die B-GmbH war zu 20 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn beteiligt. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 550 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 15. Zudem hielt die B-GmbH eine Beteiligung von 30 % an einer Personengesellschaft in Japan. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 700 000 EUR und die Zahl der Beschäftigten am Stichtag 21. Die B-GmbH hielt 23 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland (durchschnittliche Lohnsumme 900 000 EUR, Zahl der Beschäftigten 30), 30 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Frankreich (durchschnittliche Lohnsumme 1 000 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30) und 40 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien (durchschnittliche Lohnsumme 800 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 280).

Die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme sind wie folgt zu ermitteln:

	Anzahl der anzusetzenden Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
B-GmbH incl. der Betriebsstätten in Belgien und in der Ukraine	50	1 500 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Ungarn (20 %)	3	110 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Japan (30 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft im Inland (23 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Frankreich (30 %)	9	300 000 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Indien (40 %)	0	0 EUR
Summe	62	1 910 000 EUR

Da sich der Sitz der B-GmbH im Inland befindet, liegt auch hinsichtlich der Betriebsstätte in einem Drittstaat begünstigtes Vermögen vor. Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen. Die auf den Anteil der B-GmbH an der Personengesellschaft mit Sitz in Japan entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter bleiben außer Ansatz, da sich der Sitz der Gesellschaft in einem Drittstaat befindet. Die auf den Anteil der B-GmbH an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Beteiligung weniger als 25 % beträgt. Die auf die Anteile der B-GmbH an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter bleiben trotz Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote unberücksichtigt, da die Gesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat.

(4) Bei Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gelten Absatz 2 und 3 entsprechend.

(5) ¹Soweit in der Lohnsumme Löhne aus begünstigtem Vermögen aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums enthalten sind, bestehen in der Regel keine Bedenken, auf den für inländische Besteuerungszwecke in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Lohnaufwand abzustellen. ²Bei der Ermittlung der Lohnsumme ist regelmäßig der Wechselkurs im Besteuerungszeitpunkt zugrunde zu legen. ³Maßgebend für den Wechselkurs im Besteuerungszeitpunkt ist der für Zwecke der Umsatzsteuer festgestellte Wechselkurs.

(6) Der bei der Bewertung des Betriebsvermögens gegebenenfalls zu berücksichtigende angemessene Unternehmerlohn im Sinne des § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe d BewG ist weder bei der Ausgangslohnsumme noch bei der Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen einzubeziehen, weil insoweit keine Vergütung gezahlt worden ist.

Abschnitt 13a.8 Verstoß gegen die Lohnsummenregelung

(1) ¹Der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 ErbStG entfällt anteilig, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb von fünf Jahren (Lohnsummenfrist) nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme unterschreitet (§ 13a Absatz 3 Satz 5 ErbStG). ²Die Lohnsummenfrist beginnt mit dem Tag nach dem Tag der Steuerentstehung. ³Die Mindestlohnsumme beträgt

- bei mehr als 15 Beschäftigten 400 Prozent,
- bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 300 Prozent,

- bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten 250 Prozent

der Ausgangslohnsumme. ⁴Wegen der Ermittlung der Mindestlohnsumme bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten > Abschnitt 13a.6. ⁵Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in dem die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme unterschreitet. ⁶Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). ⁷Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Lohnsummenregelung innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 7 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. ⁸Die Finanzämter haben die Einhaltung der Lohnsummenregelung in geeigneter Form zu überwachen. ⁹In Fällen von geringer Bedeutung, z.B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist auf die Überwachung der Lohnsummenregelung zu verzichten. ¹⁰Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wirkt sich nicht aus auf

1. den Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG und
2. den Vorwegabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Absatz 9 ErbStG.

(2) ¹Im Fall der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) beträgt die Mindestlohnsumme

- bei mehr als 15 Beschäftigten 700 Prozent
- bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 565 Prozent
- bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten 500 Prozent

der Ausgangslohnsumme und die Lohnsummenfrist 7 Jahre. ²Im Übrigen gelten die Ausführungen in Absatz 1 und Abschnitt 13a.6 entsprechend.

Abschnitt 13a.9 Feststellung der Anzahl der Beschäftigten, der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen

(1) ¹Die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13a Absatz 4 ErbStG). ²Die Feststellungen erfolgen auch dann, wenn es sich um ein börsennotiertes Unternehmen handelt und deshalb keine Feststellung des Werts des Anteils gem. § 11 Absatz 1 BewG erfolgt.

(2) ¹Soweit das nach § 152 Nummer 1 bis 3 BewG örtlich zuständige Finanzamt erkennt, dass die Ausgangslohnsumme des Betriebs null EUR beträgt oder der Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, unterbleibt eine Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen, da in diesen Fällen die Angaben für die Erbschaftsteuer nicht von Bedeutung sind. ²Das Finanzamt teilt dem Steuerpflichtigen und dem zuständigen Erbschaftsteuer-Finanzamt die fehlende steuerliche Bedeutung der Durchführung einer Feststellung mit.

(3) ¹Ist ein mehrstufiges Feststellungsverfahren durchzuführen, hat ein nach § 152 Nummer 1 bis 3 BewG örtlich zuständiges Finanzamt einer nachgeordneten Feststellungsebene regelmäßig die Höhe der Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen festzustellen. ²Dies gilt auch, wenn auf der nachgeordneten Feststellungsebene die Ausgangslohnsumme null EUR beträgt oder dieser Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, soweit nicht auszuschließen ist, dass die Angaben für eine andere Feststellung nach § 13a Absatz 4 ErbStG in Verbindung mit § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 BewG auf einer übergeordneten Feststellungsebene von Bedeutung sind. ³Die Feststellungen einer nachgeordneten Feststellungsebene sind in dem Umfang der entsprechenden Beteiligungsquote auf der übergeordneten Fest-

stellungsebene zu berücksichtigen. ⁴Bei der Berücksichtigung der Anzahl der Beschäftigten ist auf zwei Nachkommastellen abzurunden.

Abschnitt 13a.10 Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung

(1) ¹Ein Erwerber kann die Befreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten zu übertragen (Weitergabeverpflichtung, § 13a Absatz 5 Satz 1 ErbStG).

²Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z.B. der Erbvertrag.

³Anwendungsfälle sind insbesondere

1. Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
2. Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
3. ein Schenkungsversprechen auf den Todesfall oder
4. Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

⁴Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen (§ 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG); das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird. ⁵Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Befreiung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung und der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag auch hinsichtlich des übertragenen Anteils; er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen.

(2) ¹Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben (§ 13a Absatz 5 Satz 3 ErbStG). ²Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ³Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. ⁴Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. ⁵Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1 ErbStR 2011), gilt unverändert fort. ⁶Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. ⁷Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

Hinweise

H 13a.10

Freie Erbauseinandersetzung

In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah in der Regel anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt (> vgl. BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl I S. 253, Tz. 8). Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann der Begünstigungstransfer in begründeten Ausnahmefällen (z.B. aufgrund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o. ä.) gewährt werden. Der Steuerpflichtige hat die Gründe darzulegen, die eine Erbauseinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben.

> BFH vom 23.6.2015 (BStBl II 2016 S. 225)

Schuldenkürzung bei Nachlassteilung

Beispiel:

Erblasser E wird von seiner Tochter T und seinem Sohn S je zur Hälfte beerbt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft mit einem Anteilswert von 10 000 000 EUR, der nur aus begünstigtem Vermögen besteht, und ein Bankguthaben von 10 000 000 EUR. Im Zusammenhang mit den Anteilen stehen Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 1 000 000 EUR.

Im Rahmen der Erbaueinandersetzung übernimmt die Tochter auch die andere Hälfte der Anteile gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 5 000 000 EUR. Die Schuld tragen beide entsprechend ihren Erbteilen.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert der Anteile	10 000 000 EUR
Bankguthaben	+ 10 000 000 EUR
Vermögensanfall	20 000 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	./. 1 000 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	./. 10 300 EUR
Wert des Reinnachlasses	18 989 700 EUR

Davon Erbanteil je 1/2 9 494 850 EUR

Berechnung des Erwerbs für T

Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG		
Steuerwert der Anteile (begünstigtes Vermögen)	5 000 000 EUR	
Werterhöhung Ausgleichszahlung in Höhe von 5 000 000 EUR	+ 5 000 000 EUR	
Begünstigtes Vermögen insgesamt	10 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	./. 8 500 000 EUR	8 500 000 EUR
Verbleiben	1 500 000 EUR	
Abzugsbetrag		+ 0 EUR
Verschonung insgesamt		8 500 000 EUR

Berechnung des Abzugsbetrags		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	1 500 000 EUR	
Abzugsbetrag	./. 150 000 EUR	
Unterschiedsbetrag	1 350 000 EUR	
Davon 50 %	./. 675 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Berechnung der nicht abzugsfähigen Schulden für T		
Schuld (1/2 entsprechend Erbteil)	500 000 EUR	
Davon abzugsfähig		
Wert Anteile (begünstigtes Vermögen) nach Anwendung § 13a ErbStG		
5 000 000 EUR - 8 500 000 EUR = 0 EUR		

Wert Anteile (begünstigtes Vermögen)
nach Anwendung des § 13a ErbStG

Wert der begünstigten Anteile

= 0 EUR : 5 000 000 EUR = 0,00 %		
500 000 EUR x 0,00 %	./. 0 EUR	
Nicht abzugsfähig	500 000 EUR	

Erbanteil T	9 494 850 EUR
Steuerbefreiung § 13a ErbStG	./. 8 500 000 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 500 000 EUR
Bereicherung der T	1 494 850 EUR

Erbanteil S	9 494 850 EUR	
Steuerbefreiung § 13a ErbStG	./.	0 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+	0 EUR
Bereicherung des S		<u>9 494 850 EUR</u>

Abschnitt 13a.11 Behaltensregelungen - Allgemeines

(1) ¹Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltensfrist) gegen eine der Behaltensregelungen für das begünstigte Vermögen verstoßen wird (§ 13a Absatz 6 ErbStG). ²Die Gründe für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen sind unbeachtlich. ³Die Behaltensfrist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. ⁴Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). ⁵Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen wirkt sich nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG aus. ⁶Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen innerhalb einer Frist von einem Monat nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 7 Satz 2 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. ⁷Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen. ⁸In Fällen von geringer Bedeutung, z.B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist die Überwachung auf eine Veräußerung/Aufgabe des begünstigt erworbenen Vermögens zu beschränken. ⁹Zum Verstoß durch einen nachfolgenden Erwerber > Abschnitt 13a.18 Absatz 5.

(2) Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht oder
2. durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird. ²Erfolgt jedoch die Zuwendung teilentgeltlich, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung (gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage, > R E 7.4 ErbStR 2011). ³Der entgeltliche Teil der Zuwendung stellt ungeachtet der ertragsteuerlichen Behandlung einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar.

(3) Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt dagegen vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. als Abfindung nach § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG übertragen wird oder
2. zur Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, z.B. auf Grund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsanspruchs, hingegeben wird.

Hinweise

H 13a.11

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Das Einräumen eines Nutzungsrechts an begünstigtem Vermögen kann nicht nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4, § 19a Absatz 5 ErbStG (Behaltensregelung) zum Wegfall der Entlastungen führen, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

Gründe für Verstoß gegen die Behaltensregelungen unbeachtlich

> BFH vom 16.2.2005 (BStBl II S. 571) und vom 26.2.2014 (BStBl II S. 581)

Übertragung gegen Leistungsauflagen

> BFH vom 2.3.2005 (BStBl II S. 532)

Abschnitt 13a.12 Behaltensregelungen für Betriebsvermögen

(1) ¹Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. ²Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. ³Wegen der bewertungsrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung des Vermögens, das der Ausübung eines freien Berufs dient, mit einem Gewerbebetrieb (> § 96 BewG) unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen den Behaltensregelungen. ⁴War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG vor dem maßgebenden Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seines Anteils regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert. ⁵Zur Reinvestitionsklausel > Abschnitt 13a.17.

(2) ¹Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt auch vor, wenn eine, mehrere oder alle im Besteuerungszeitpunkt wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. ²Dies gilt nicht, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG gehörten. ³Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts (funktionale Betriebsnotwendigkeit) zu beurteilen. ⁴Der Umfang der schädlichen Verfügung bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts (z.B. Betriebsgrundstück) im - ursprünglichen - Besteuerungszeitpunkt. ⁵Bei Bedarf ist für eine solche wirtschaftliche Untereinheit ein gemeiner Wert noch nach §§ 151 ff. BewG festzustellen. ⁶Zur Reinvestitionsklausel > Abschnitt 13a.17.

(3) ¹Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. ²Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. ³Aus der Systematik der Befreiungsregelung folgt, dass die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben muss. ⁴Eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

(4) Absatz 1 bis 3 gilt entsprechend, soweit zum Erwerb begünstigungsfähiges ausländisches Betriebsvermögen im Sinne des Abschnitts 13b.5 Absatz 4 gehört.

Hinweise

H 13a.12

Behaltensregelung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen

> *gleich lautende Ländererlasse vom 20.11.2013 (BStBl I S. 1508)*

Erzwungene Betriebsaufgabe

> *BFH vom 16.2.2005 (BStBl II S. 571), vom 17.3.2010 (BStBl II S. 749) und vom 26.2.2014 (BStBl II S. 581)*

Mehrere aufeinanderfolgende Umwandlungen

> *BFH vom 16.2.2011 (BStBl II S. 454)*

Wesentliche Betriebsgrundlage

> *Begriff: H 16 (5) EStH 2015*

Abschnitt 13a.13 Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) ¹Die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG (Wirtschaftsteil im Sinne des § 160 Absatz 2 BewG) und selbst bewirtschafteter Grundstücke im Sinne des § 159 BewG innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG). ²Wird der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil aufgegeben und führt dies dazu, dass der Betrieb als Stückländerei (§ 168 Absatz 2 in Verbindung mit § 160 Absatz 7 BewG) zu qualifizieren ist oder das Vermögen nicht mehr auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (z.B. gewerbliche Nutzung), liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG). ³Zur Reinvestitionsklausel > Abschnitt 13a.17. ⁴Wegen der Änderung der Feststellung des gemeinen Werts des Wirtschaftsteils des Betriebs > § 162 Absatz 3 und 4 BewG.

(2) ¹Das Ausscheiden im Besteuerungszeitpunkt wesentlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 162 Absatz 4 BewG stellt eine schädliche Verwendung dar. ²Dies gilt auch, wenn der Erlös aus der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen, oder wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen.

(3) Als schädliche Verwendung gilt auch der Wegfall der Selbstbewirtschaftung von Flächen im Sinne des § 159 BewG, z.B. auf Grund einer Einstellung der Selbstbewirtschaftung landwirtschaftlich genutzter Flächen, die als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke dienen werden.

(4) Wenn Pachtverträge über einzelne Flächen über eine Dauer von 15 Jahren und mehr abgeschlossen werden, gilt dies als schädliche Verwendung.

Abschnitt 13a.14 Entnahmebegrenzung

(1) ¹Wenn der Erwerber als Inhaber begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ab dem Tag nach der Steuerentstehung bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 EUR übersteigen (Überentnahmen), stellt dies einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar. ²Dies gilt auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden. ³Verluste bleiben unberücksichtigt. ⁴Die Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen; maßgebend hierfür ist der Gewinn nach § 4 Absatz 1 EStG. ⁵Die Sachentnahme eines Vermögensgegenstands, der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen gehört, ist mit dem ertragsteuerrechtlichen Entnahmewert im Entnahmezeitpunkt anzusetzen. ⁶Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 oder Nummer 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind (> Abschnitt 13a.12 Absatz 2, Abschnitt 13a.13 Absatz 2), bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung ebenso unberücksichtigt wie die Entnahme jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG, da dieses nicht zum begünstigten Vermögen gehört. ⁷Die Entnahmebegrenzung ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen; bei Gewerbebetrieben mit Beteiligungen ist die Entnahmebegrenzung bei den Beteiligungen nicht gesondert zu prüfen, weil sich die Entnahmen insoweit beim Gewerbebetrieb niederschlagen und dort ggf. zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen.

(2) ¹Die Entnahmebegrenzung bezieht sich bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen nur auf solches Vermögen, das ertragsteuerrechtlich zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehört. ²Ist dies der Fall, kommt die Entnahmebegrenzung nur für den Teil des Vermögens in Betracht, das zum nach § 13b Absatz 1 Nummer 1 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögen (> Abschnitt 13b.4) gehört. ³Somit ist die Entnahme von Betriebswohnungen, von Mietwohngrundstücken oder erbaurechtsbelasteten Flächen und des denkmalgeschützten Wohnteils im Sinne § 13 Absatz 2 Nummer 2 EStG nicht schädlich. ⁴Entnahmen bis zur Summe des ertragsteuerlichen Werts der nach § 158 Absatz 4 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter im Besteuerungszeitpunkt (Sockelbetrag) sind bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung außer Acht zu lassen.

(3) ¹War der Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft bereits vor dem begünstigten Erwerb an dieser Gesellschaft beteiligt, bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den zusätzlich erworbenen Anteil. ²Entnahmen, soweit sie über sein am Besteuerungszeitpunkt vorhandenes Kapitalkonto hinausgehen, Einlagen und Gewinne während der Behaltensfrist sind anteilig seiner Beteiligung vor dem Erwerb und der neu erworbenen Beteiligung zuzurechnen. ³Dies gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft nach Ausscheiden der übrigen Gesellschafter als Einzelunternehmen fortgeführt wird. ⁴Der Begriff Kapitalkonto ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. ⁵Zum Kapitalkonto rechnen danach neben dem Festkapital des Gesellschafters auch der Anteil an einer gesamthänderischen Rücklage, die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei um Eigenkapital der Gesellschaft handelt, sowie die Kapitalkonten in den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters. ⁶Dieses Kapitalkonto ist auch für die Berechnung des Verhältnisses maßgebend, nach dem Gewinne, Entnahmen und Einlagen der neu erworbenen Beteiligung und der bereits vorhandenen Beteiligung zuzurechnen sind. ⁷Da es sich bei der Bildung einer Gewinnrücklage oder den weiteren Zuführungen um eine Gewinnverwendung handelt, ist der dem Gesellschafter zuzurechnende Gewinn nicht um diese Positionen zu mindern.

(4) ¹Tätigt ein Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist im Sinne des Absatzes 1 eine Einlage, um den Betrag von 150 000 EUR übersteigende Entnahmen auszugleichen, liegt darin grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch. ²Wird die Einlage jedoch nicht aus vorhandenem privatem Vermögen, sondern unter Aufnahme eines Kredits geleistet, ist zu prüfen, ob der Kredit als betriebliche Schuld oder ggf. als negatives Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist. ³Sofern die Prüfung ergibt, dass der Kredit als Betriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist, liegt keine Einlage vor.

(5) Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ihren Gewinn nach § 13a EStG ermitteln, ist die Entnahmebegrenzung nicht zu prüfen.

(6) ¹Nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 Satz 3 ErbStG ist bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG sinngemäß anzuwenden (Ausschüttungsbeschränkung). ²Somit können ohne Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung in der Behaltensfrist erzielte Gewinne, ggf. erhöht um verdeckte Gewinnausschüttungen, und getätigte offene und verdeckte Einlagen ausgeschüttet werden. ³Darüber hinaus können nur 150 000 EUR im Fünfjahreszeitraum verdeckt oder offen ausgeschüttet werden. ⁴Ob die Ausschüttung mittelbar oder unmittelbar erfolgt, ist unerheblich.

(7) ¹Ist eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt worden (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 letzter Halbsatz ErbStG), sind für den jeweiligen Anwendungszeitraum die Ausschüttungsbeschränkung und die Entnahmebegrenzung zu berücksichtigen und für die Prüfung der maßgeblichen Grenze von 150 000 EUR zusammenzufassen. ²Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt dies entsprechend. ³Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht oder umgekehrt oder wird eine Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt die Entnahmebegrenzung oder Ausschüttungsbeschränkung durchgängig.

(8) Absatz 1 bis 7 gilt entsprechend, soweit zum Erwerb begünstigungsfähiges ausländisches Betriebsvermögen im Sinne des Abschnitt 13b.5 Absatz 4 gehört.

Hinweise

H 13a.14

Ermittlung der Überentnahmen; nachrichtliche Angaben

Der Umfang der Entnahmen und Einlagen des Erwerbers und die ihm zuzurechnenden Gewinne bzw. Gewinnanteile sind auf Anforderung der Erbschaftsteuerstelle durch das Betriebsfinanzamt zu ermitteln und nachrichtlich mitzuteilen.

Überentnahmen

Beispiel:

Unternehmer U überträgt begünstigtes Betriebsvermögen mit einem gemeinen Wert von 4 000 000 EUR an seinen Sohn S. Innerhalb der Behaltensfrist tätigt S Überentnahmen von 200 000 EUR

Für S ergibt sich zunächst folgende Steuer:

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 3 400 000 EUR</u>	
Verbleiben	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	600 000 EUR	600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %	<u>./. 225 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	200 000 EUR

Steuer nach Stkl. I (11 %) 22 000 EUR

Für S ergibt die Nachversteuerung folgende Steuer:

Betriebsvermögen	4 000 000 EUR	
Überentnahmen	<u>./. 200 000 EUR</u>	200 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)	3 800 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 3 230 000 EUR</u>	
Verbleiben	570 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	570 000 EUR	+ 570 000 EUR
		<u>770 000 EUR</u>

Berechnung des Abzugsbetrags		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	570 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	420 000 EUR	
davon 50 %	<u>./. 210 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	370 000 EUR

Steuer nach Stkl. I (15 %)	55 500 EUR
Bisher festgesetzt	<u>./. 22 000 EUR</u>
Nachsteuer	33 500 EUR

Überentnahmen zur Schenkungsteuertilgung

> BFH vom 11.11.2009 (BStBl II S. 305)

Umwandlungsfälle

Wurde eine Beteiligung an einer Personengesellschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens schenkweise nach § 13a ErbStG begünstigt übertragen und die Personengesellschaft anschließend in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, wobei das Sonderbetriebsvermögen nicht mit eingebracht wurde, gilt Folgendes:

Da der Begriff Entnahme nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen ist (> Abschnitt 13a.14 Absatz 1 Satz 4) und danach die bei der Einbringung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter - auch solche des Sonderbetriebsvermögens - als entnommen zu behandeln sind (> Tz. 20.08 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314), müssen diese Entnahmen bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung berücksichtigt werden. Entnahmebegrenzung und anschließende Ausschüttungsbegrenzung sind über den gesamten Fünfjahreszeitraum einheitlich zu berechnen.

Wurden Anteile an einer Kapitalgesellschaft schenkweise nach § 13a ErbStG begünstigt übertragen und die Kapitalgesellschaft anschließend in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft umgewandelt, gilt Folgendes:

Ausschüttungsbegrenzung und anschließende Entnahmebegrenzung sind über den gesamten Fünfjahreszeitraum einheitlich zu berechnen

Beispiel:

A erwirbt zum 1.1.2017 28 % der Anteile der B-GmbH. Die GmbH erzielt im Jahr 2017 einen Gewinn im Sinne von § 4 Absatz 1 EStG von 60 000 EUR, im Jahr 2018 von 55 000 EUR und im Jahr 2019 von 45 000 EUR. Sie tätigt folgende Ausschüttungen: 2018 300 000 EUR und 2019 150 000 EUR. Die GmbH wird zum 1.1.2020 in eine Personengesellschaft umgewandelt, an der A weiterhin mit 28 % beteiligt ist. Der Wert der Beteiligung, die A hierbei erhält, entspricht dem Wert seiner Anteile an der B-GmbH im Zeitpunkt der Umwandlung. Die Gesellschaft erzielt im Jahr 2020 einen Gewinn im Sinne von § 4 Absatz 1 EStG von 50 000 EUR und im Jahr 2021 von 75 000 EUR. A entnimmt im Jahr 2020 70 000 EUR und im Jahr 2021 60 000 EUR.

Ausschüttungsüberschuss des A in den Jahren 2017 bis 2019

auf A entfallende Ausschüttungen:

2018: 28 % von 300 000 EUR	84 000 EUR	
2019: 28 % von 150 000 EUR	+ 42 000 EUR	
Summe	126 000 EUR	126 000 EUR

auf A entfallenden Gewinne

2017: 28 % von 60 000 EUR	16 800 EUR	
2018: 28 % von 55 000 EUR	+ 15 400 EUR	
2019: 28 % von 45 000 EUR	+ 12 600 EUR	
Summe	44 800 EUR	<u>./. 44 800 EUR</u>

Ausschüttungsüberschuss 81 200 EUR

Entnahmeüberschuss des A in den Jahren 2020 und 2021

Entnahmen des A

2020:	70 000 EUR	
2021:	+ 60 000 EUR	
Summe	130 000 EUR	130 000 EUR

auf A entfallende Gewinne

2020: 28 % von 50 000 EUR	14 000 EUR	
2021: 28 % von 75 000 EUR	+ 21 000 EUR	
Summe	35 000 EUR	<u>./. 35 000 EUR</u>

Entnahmeüberschuss 95 000 EUR

Summe 176 200 EUR

abzgl. unschädlicher Überschuss ./. 150 000 EUR

Umfang der schädlichen Verwendung 26 200 EUR

Variable Kapitalkonten als Eigenkapital

> BFH vom 3.11.1993 (BStBl 1994 II S. 88)

Abschnitt 13a.15 Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) ¹Die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Vermögen gehören, ist nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG zu beurteilen.

²War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft bereits vor dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert.

(2) Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft ist von einer Nachversteuerung abzugehen, wenn es sich um eine nur nominelle Kapitalherabsetzung zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft handelt und kein Kapital an die Gesellschafter zurückgezahlt wird.

(3) ¹Wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 UmwStG) übertragen, ist erst eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Beteiligung, des erworbenen Betriebs oder der erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltensfrist ein Verstoß gegen die Behaltensregelung. ²Aus der Systematik der Befreiungsregelung folgt, dass die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben muss.

Hinweise

H 13a.15

Behaltensregelung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen

> *gleich lautende Ländererlasse vom 20.11.2013 (BStBl I S. 1508)*

Mehrere aufeinanderfolgende Umwandlungen

> *BFH vom 16.2.2011 (BStBl II S. 454)*

Veräußerung von Anteilen

Beispiel:

A ist zu 30 % an einer GmbH beteiligt. Durch Erbanfall erwirbt er eine weitere Beteiligung von 30 % an der Gesellschaft. Drei Jahre nach dem Erwerb veräußert er eine Beteiligung von 40 %.

Bei dem Verkauf der Beteiligung ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass es sich dabei im Umfang von 30 % um die Anteile handelt, mit denen A schon vor dem Erbfall beteiligt war (kein Verstoß gegen Behaltensregelung), und im Umfang von 10 % um Anteile, die A durch Erbanfall erworben hatte (Verstoß gegen Behaltensregelung).

Abschnitt 13a.16 Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung

(1) Die voraussetzende einheitliche Verfügung über die Anteile geht nicht schon dann verloren, wenn innerhalb der Behaltensfrist

1. ein Gesellschafter an seinem Anteil einen Nießbrauch bestellt und das Stimmrecht beim Nießbrauchbesteller verbleibt;
2. ein Gesellschafter seinen Anteil verpfändet. ²Das Mitgliedschafts- und Stimmrecht geht in einem solchen Fall nicht auf den Pfandgläubiger über. ³Schädlich ist erst die Verwertung des Pfandguts durch den Pfandgläubiger (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). ⁴Die verbleibenden Poolmitglieder verlieren ihre bisher gewährte Begünstigung nicht;
3. eine Vereinigung aller Anteile bei dem letzten Poolgesellschafter einer Poolgemeinschaft eintritt, weil die Anteile des vorletzten Poolgesellschafter auf ihn übergegangen sind.

(2) Der Wegfall der Begünstigung tritt insbesondere ein, wenn innerhalb der Behaltensfrist

1. ein Poolgesellschafter seine Anteile an andere Poolgesellschafter oder dem Poolvertrag entsprechend an Dritte entgeltlich überträgt (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). ²Die Übertragung eines Anteils durch einen Poolgesellschafter führt nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung, solange die verbleibenden Poolmitglieder über mehr als 25 Prozent der Anteile verfügen;
2. die Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben wird;

3. die Beteiligung der Poolgesellschafter auf 25 Prozent oder weniger sinkt, z.B. weil ein oder mehrere Poolgesellschafter ausscheiden oder infolge einer Kapitalerhöhung.

Abschnitt 13a.17 Reinvestitionsklausel

¹Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder von wesentlichen Wirtschaftsgütern (> R B 162 Absatz 4 ErbStR 2011) ist von einer Nachversteuerung abzugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen, nach § 13b Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögensart (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt (§ 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG); bei dem Vermögen darf es sich nicht um nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG handeln. ²Dies gilt auch, wenn ein Teilbetrieb oder ein gesamter Betrieb veräußert wird (§ 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4 ErbStG). ³Hierunter fällt somit neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder von neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden. ⁴Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. ⁵Da auch Finanzmittel zum Verwaltungsvermögen gehören, ist eine unschädliche Reinvestition in Liquiditätsreserven grundsätzlich nicht möglich. ⁶Aus Vereinfachungsgründen ist jedoch von einer Nachversteuerung abzugehen, wenn innerhalb der sechs Monate seit der schädlichen Verwendung eine Reinvestition in Vermögen erfolgt, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört. ⁷Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall ein Verstoß gegen die Behaltensregelung. ⁸Die bestehenden Behaltensregelungen gelten fort. ⁹Die Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG erstreckt sich dann auch auf das reinvestierte begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG, soweit dieses in die Ermittlung der Lohnsumme nach § 13a Absatz 3 ErbStG einzubeziehen ist.

Abschnitt 13a.18 Durchführung der Nachversteuerung

(1) ¹Soweit ein Erwerber innerhalb der Behaltensfrist nach § 13a Absatz 6 ErbStG in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt, entfallen der Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG). ²Bei der Nachversteuerung ist der erbschaftsteuerrechtliche Wert im Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusetzen. ³Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> Abschnitt 13a.12 Absatz 2, Abschnitt 13a.13 Absatz 2) der hierfür erzielte Verkaufserlös entnommen wird. ⁴Im Fall von Überentnahmen (> Abschnitt 13a.14) ist auf den ertragsteuerrechtlichen Wert im Entnahmezeitpunkt abzustellen. ⁵Veräußert der Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt keine Reinvestition nach § 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt, während der Verschonungsabschlag für die Jahre erhalten bleibt, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist (§ 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG). ⁶Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, sind der Verschonungsabschlag und gegebenenfalls der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens zu gewähren. ⁷Kam ein Abzugsbetrag wegen der Kürzung nach § 13a Absatz 2 Satz 2 ErbStG bei der erstmaligen Steuerfestsetzung nicht in Betracht, kann er bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zur Anwendung kommen, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. ⁸Der Verschonungsabschlag bezüglich des Teils des Vermögens, über das der Erwerber schädlich verfügt hat, bleibt ebenfalls für die Jahre erhalten, in denen keine schädliche Teilverfügung erfolgt ist.

(2) ¹Bei einem Unterschreiten der Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 3 ErbStG im Zeitpunkt des Ablaufs der Lohnsummenfrist von fünf Jahren entfällt der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet. ²Der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG unterliegt bei einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme keiner Anpassung.

(3) ¹Führt die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten begünstigten Vermögens vor Ablauf der Frist von fünf Jahren ohne entsprechende Reinvestition zugleich dazu, dass die Mindestlohnsumme unterschritten wird, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen. ²Die entfallenden Verschonungsab-

schläge wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 1 und 4 ErbStG) sind gesondert zu berechnen; der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt. ³Betrifft die schädliche Verfügung nach § 13a Absatz 6 ErbStG nur einen Teil des begünstigten Vermögens, erfolgt die Berechnung des entfallenden Verschonungsabschlages wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen nur hinsichtlich des schädlich verwendeten Teils.

(4) ¹Die dauerhafte Erhaltung der Vergünstigung ist regelmäßig vom Verhalten desjenigen abhängig, der das begünstigte Vermögen im Sinne des Entlastungszwecks erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt. ²Sind die Verschonungsregelungen mehreren Erwerbern (Miterben/-beschenkte, Vermächtnisnehmer usw.) zugute gekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung.

(5) ¹Wird das begünstigte Vermögen innerhalb der noch laufenden Frist von fünf Jahren im Wege der Schenkung weiter übertragen, wird insoweit nicht gegen die Behaltensregelung verstoßen. ²Verstößt in diesem Fall der nachfolgende Erwerber gegen die Behaltensregelungen, verliert auch der vorangegangene Erwerber die Verschonung, soweit bei ihm die Behaltensfrist noch nicht abgelaufen ist. ³Hinsichtlich der Lohnsummenregelung sind für die verbleibenden Jahre der Lohnsummenfrist die Verhältnisse des begünstigten Vermögens des Erwerbers einzubeziehen.

(6) Die Behaltensfrist endet im Falle des Todes des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Absatz 3 und Absatz 6 ErbStG.

(7) Ein nachträglicher vollständiger Wegfall des Abzugsbetrags führt dazu, dass damit der Lauf der Sperrfrist rückwirkend entfällt und der Abzugsbetrag bei einer erneuten Zuwendung begünstigten Vermögens sofort neu in Anspruch genommen werden kann.

Hinweise

H 13a.18

Nachversteuerung

Beispiel 1:

Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein KG-Anteil (Steuerwert 400 000 EUR) übergegangen. Die Betriebe verfügen nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Beide Betriebe haben jeweils nicht mehr als 5 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)		1 200 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 020 000 EUR</u>
Verbleiben		180 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 135 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		45 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 15 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR

Im vierten Jahr veräußert sie den KG-Anteil für 450 000 EUR. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 680 000 EUR</u>	
Verbleiben	120 000 EUR	120 000 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	400 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) 340 000 EUR zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	<u>./. 204 000 EUR</u>	

Verbleiben	196 000 EUR	+ 196 000 EUR
Summe		316 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 120 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		196 000 EUR

Abzugsbetrag 150 000 EUR, höchstens Wert des begünstigt verbleibenden Vermögens		120 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	120 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 120 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	0 EUR	
davon 50 %		<u>./. 0 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		120 000 EUR

Bei der Berechnung des Abzugsbetrags ist von 120 000 EUR auszugehen, weil nur insoweit nach Abzug des Verschonungsabschlags begünstigtes Betriebsvermögen verbleibt. Der veräußerte KG-Anteil gehört mit Rückwirkung in vollem Umfang nicht mehr zum begünstigten Vermögen (§ 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG).

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		196 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		<u>./. 45 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		151 000 EUR

Beispiel 2:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat mehr als 15 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)		4.000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 400 000 EUR</u>
Verbleiben		600 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im vierten Jahr veräußert B den Gewerbebetrieb. Eine Reinvestition erfolgt nicht. Die tatsächliche Lohnsumme im Zeitpunkt der Veräußerung beläuft sich auf 220 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		4 000 000 EUR
-------------------------------------	--	---------------

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung

Verschonungsabschlag (85 %)		3 400 000 EUR
zeitanteilig zu gewähren 3/5		2 040 000 EUR

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Mindestlohnsumme

Verschonungsabschlag		3 400 000 EUR
Mindestlohnsumme 400,00 %		
Tatsächliche Lohnsumme 220,00 % unterschreitet Mindestlohnsumme um 180,00 %, das sind 45,00 % Kürzung des Verschonungsabschlags		
45,00 % von 3 400 000 EUR		<u>./. 1 530 000 EUR</u>
Verbleibender Verschonungsabschlag		1 870 000 EUR

Abzugsfähig niedrigerer Betrag	<u>./. 1 870 000 EUR</u>
Verbleiben	2 130 000 EUR
Abzugsbetrag (entfällt weiterhin)	<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	2 130 000 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung	2 130 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher	<u>./. 600 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um	1 530 000 EUR

Beispiel 3:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als 5 Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)	4.000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 3.400 000 EUR</u>
Verbleiben	600 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	600 000 EUR

Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR
davon 50 %	<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag	0 EUR

Im dritten Jahr veräußert B das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 800 000 EUR. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 500 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 125 000 EUR</u>
Verbleiben	375 000 EUR
	375 000 EUR

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 500 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %) zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	1 275 000 EUR
	<u>./. 510 000 EUR</u>
Verbleiben	990 000 EUR
Summe	<u>+ 990 000 EUR</u>
	1 365 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	1 327 500 EUR

Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	375 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>
Unterschiedsbetrag	225 000 EUR
davon 50 %	<u>./. 112 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag	37 500 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung	1 327 500 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher	<u>./. 600 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um	727 500 EUR

Bei der Nachversteuerung ist vom Grundbesitzwert im Zeitpunkt der Steuerentstehung auszugehen. Auf den Veräußerungserlös oder den (fiktiven) Grundbesitzwert im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung ist nicht abzustellen.

Beispiel 4:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat mehr als 15 Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)		4 000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 400 000 EUR</u>
Verbleiben		600 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im dritten Jahr veräußert B das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 800 000 EUR. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von fünf Jahren beträgt 300 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen		4 000 000 EUR
------------------	--	---------------

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 125 000 EUR</u>	2 125 000 EUR
Verbleiben	375 000 EUR	

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		
1 275 000 EUR		
zeitanteilig zu gewähren 2/5	510 000 EUR	+ <u>510 000 EUR</u>
Verbleibender Verschonungsabschlag		2 635 000 EUR

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Lohnsumme

Verschonungsabschlag (85 %)		3 400 000 EUR
Mindestlohnsumme 400 %		
Verminderung des Verschonungsabschlags		
Tatsächliche Lohnsumme 300,00 % unterschreitet		
Mindestlohnsumme um 100,00 %, das sind 25,00 %		
Kürzung des Verschonungsabschlags		
25,00 % von 3 400 000 EUR		<u>./. 850 000 EUR</u>
Verbleibender Verschonungsabschlag		2 550 000 EUR

Abzugsfähig niedrigerer Verschonungsabschlag von 1. oder 2.		<u>./. 2 550 000 EUR</u>
Verbleiben		1 450 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		1 412 500 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert	375 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	225 000 EUR	

davon 50 % ./. 112 500 EUR
 Verbleibender Abzugsbetrag 37 500 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen
 nach schädlicher Verfügung 1 412 500 EUR
 Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher ./. 600 000 EUR
 Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um 812 500 EUR

Nachversteuerung bei positivem und negativem Wert des begünstigungsfähigen Vermögens

Beispiel 1:

Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb I (Steuerwert 4 000 000 EUR) und der Gewerbebetrieb II (Steuerwert -500 000 EUR) übergegangen. Die Betriebe verfügen nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Beide Betriebe haben jeweils nicht mehr als 5 Beschäftigte.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwerte des erworbenen Betriebsvermögens (saldiert) 3.500 000 EUR
 Abzüglich Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG ./. 2.975 000 EUR
 Vermögensanfall 525 000 EUR
 Nachlassverbindlichkeiten ./. 10 300 EUR
 Wert des Reinnachlasses 514 700 EUR

Betriebsvermögen (begünstigt - saldiert) 3.500 000 EUR
 Verschonungsabschlag (85 %) ./. 2.975 000 EUR
 Verbleiben 525 000 EUR
 Abzugsbetrag ./. 0 EUR
 Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 525 000 EUR

Abzugsbetrag 150 000 EUR
 Verbleibender Wert (15%) 525 000 EUR
 Abzugsbetrag ./. 150 000 EUR
 Unterschiedsbetrag 375 000 EUR
 davon 50 % ./. 187 500 EUR
 Verbleibender Abzugsbetrag 0 EUR

Im vierten Jahr gibt die Alleinerbin den Gewerbebetrieb II auf. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt) 4.000 000 EUR
 Verschonungsabschlag (85 %) ./. 3.400 000 EUR
 Verbleiben 600 000 EUR 600 000 EUR

Betriebsvermögen (nicht begünstigt) -500 000 EUR
 Verschonungsabschlag (85 %) 0 EUR
 zeitanteilig zu gewähren 3/5 = ./. 0 EUR
 Verbleiben 0 EUR + 0 EUR
 Summe 600 000 EUR
 Abzugsbetrag ./. 0 EUR
 Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 600 000 EUR

Abzugsbetrag 150 000 EUR
 Verbleibender Wert (15%) 600 000 EUR
 Abzugsbetrag ./. 150 000 EUR
 Unterschiedsbetrag 450 000 EUR
 davon 50 % ./. 225 000 EUR
 Verbleibender Abzugsbetrag 0 EUR

Berechnung des Reinnachlasses für Nachversteuerung
 Steuerwerte des erworbenen Betriebsvermögens (saldiert) 3.500 000 EUR
 Abzüglich Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG 3.400 000 EUR

Vermögensanfall	100 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	<u>./. 10 300 EUR</u>
Wert des Reinnachlasses	89 700 EUR

Beispiel 2:

Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb I (Steuerwert 4 000 000 EUR) und der Gewerbebetrieb II (Steuerwert -1.000 000 EUR) übergegangen. Die Betriebe verfügen nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Beide Betriebe haben jeweils nicht mehr als 5 Beschäftigte.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwerte des erworbenen Betriebsvermögens (saldiert)	3.000 000 EUR
Abzüglich Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG	<u>./. 2.550 000 EUR</u>
Vermögensanfall	450 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	<u>./. 10 300 EUR</u>
Wert des Reinnachlasses	439 700 EUR

Betriebsvermögen (begünstigt - saldiert)	3.000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2.550 000 EUR</u>
Verbleiben	450 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	450 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	450 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	300 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 150 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im vierten Jahr gibt die Alleinerbin den Gewerbebetrieb II auf. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	4.000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 3.400 000 EUR</u>	
Verbleiben	600 000 EUR	600 000 EUR

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	-1 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) 0 EUR zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	<u>./. 0 EUR</u>	
Verbleiben	0 EUR	+ 0 EUR
Summe		<u>600 000 EUR</u>
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Berechnung des Reinnachlasses für Nachversteuerung

Steuerwerte des erworbenen Betriebsvermögens (saldiert)	3.000 000 EUR
Abzüglich Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG	<u>./. 3.400 000 EUR</u>
Vermögensanfall	0 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	<u>./. 10 300 EUR</u>
Wert des Reinnachlasses	0 EUR

Verstoß gegen die Behaltensregelungen durch einen Miterwerber

Beispiel:

E und F haben einen Gewerbebetrieb zu gleichen Teilen geerbt und fortgeführt. Der Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag wurden jeweils berücksichtigt. Nach drei Jahren veräußert einer der Erben seinen Anteil an dem Gewerbebetrieb.

Die Steuerfestsetzung ist in diesem Fall nur bei dem Erben zu ändern, der gegen die Behaltensregelung verstoßen hat. Die Entlastung des anderen Erben durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag bleibt unberührt.

Abschnitt 13a.19 Vorwegabschlag bei Familienunternehmen

(1) ¹Erwerber von Beteiligungen oder Anteilen an Familienunternehmen in der Rechtsform von Personen- oder Kapitalgesellschaften, die zum begünstigungsfähigen Vermögen (§ 13b Absatz 1 ErbStG) gehören, haben einen Rechtsanspruch auf einen Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent vom Wert des begünstigten Vermögens (§ 13a Absatz 9 i. V. m. § 13b Absatz 2 ErbStG). ²Ein Antrag des Erwerbers ist nicht erforderlich, der Erwerber ist aber verpflichtet, die Voraussetzungen nachzuweisen. ³Der Vorwegabschlag kommt auch in Betracht in den Fällen des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 und § 7 Absatz 7 Satz 1 ErbStG (> Abschnitt 13b.1 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 und Abschnitt 13b.2 Absatz 1 Satz 2 Nummer 7). ⁴Der Vorwegabschlag kommt insbesondere nicht in Betracht

1. bei einem Einzelunternehmen,
2. bei Anteilen an einer Aktiengesellschaft, weil das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt,
3. in den Fällen des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 und § 7 Absatz 7 Satz 2 ErbStG, weil es sich nicht um einen Erwerb begünstigten Vermögens handelt (> R E 3.4 Absatz 3 Satz 7 bis 9 ErbStR 2011; H E 7.9 ErbStH 2011).

⁵Der Vorwegabschlag ist vorrangig vor Anwendung des Verschonungsabschlags nach § 13a Absatz 1 oder 10 bzw. § 13c ErbStG oder der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zu berücksichtigen. ⁶Daher ist der Wert des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) vor der Prüfung des Schwellenwerts für Großerwerbe von 26 Millionen EUR (§ 13a Absatz 1 Satz 1 bis 3 ErbStG) stets um den sich im Einzelfall ergebenden Vorwegabschlag zu verringern. ⁷Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist der Vorwegabschlag auch im Fall der Optionsverschonung anwendbar, auch wenn beides zusammen zu einer Vollverschonung des begünstigten Vermögens führt. ⁸Es gelten aber unterschiedliche Voraussetzungen und Behaltensregelungen. ⁹Hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorwegabschlags erfolgt keine Feststellung. ¹⁰Das Betriebsfinanzamt teilt das Vorliegen der Voraussetzungen und den Prozentsatz des Abschlags nachrichtlich mit (> Abschnitt 13b.30 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2).

(2) ¹Der Vorwegabschlag setzt das Vorliegen bestimmter Beschränkungen von Entnahmen/Ausschüttungen, Verfügungsmöglichkeiten und Abfindungen im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung voraus (§ 13a Absatz 9 Satz 1 ErbStG); es genügt nicht, wenn diese Regelungen lediglich in einem Poolvertrag enthalten sind. ²Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung müssen Bestimmungen enthalten, welche

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 im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG beschränken. ²Dabei bleiben bei einem Anteil am Betriebsvermögen Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. ³Aus Vereinfachungsgründen kann bei einer Personengesellschaft die auf den Gewinnanteil entfallende Steuer oder bei einer Kapitalgesellschaft die auf die Ausschüttung entfallende Steuer mit einem Steuersatz von 30 Prozent (vgl. § 202 Absatz 3 BewG) angenommen werden. ⁴Entnahmen 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; bei einem Anteil am

Betriebsvermögen bleiben dabei die Steuern auf Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt.⁵ Entnahmen oder Ausschüttungen zur Begleichung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer werden dagegen bei der Ermittlung der schädlichen Entnahmen einbezogen.⁶ Die Begriffe Entnahme und Ausschüttung sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen;

2. die Verfügung zu Lebzeiten oder von Todes wegen über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine inländische Familienstiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG oder eine entsprechende ausländische Familienstiftung beschränken. Einzelheiten zu den betroffenen Verfügungen (> Abschnitt 13b.6 Absatz 4).² Die Voraussetzung ist nach dem Wortlaut nicht erfüllt, wenn eine Verfügung auf andere Personen nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich ist oder eine Verfügung auf eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft, an der Angehörige des Gesellschafters beteiligt sind, vorgesehen ist;
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.² Es reicht nicht aus, dass ein Verkauf an die unter Nummer 2 genannten Personen unter dem gemeinen Wert zulässig ist.

³Diese Beschränkungen müssen kumulativ vorliegen. ⁴Sie müssen in jedem Fall in einem Zeitraum von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§§ 9, 11 ErbStG) gegeben sein und in dem Zeitraum von 20 Jahren nach diesem Zeitpunkt bestehen und tatsächlich eingehalten werden (§ 13a Absatz 9 Satz 4 und 5 ErbStG).

(3) ¹Sind die Voraussetzungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens gegeben, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren (§ 13a Absatz 9 Satz 2 ErbStG). ²Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft trifft dies auf das Gesamthandsvermögen zu, nicht aber auf das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters. ³Für die Anwendung des Vorwegabschlags ist in diesen Fällen zusätzlich das begünstigte Vermögen nur bezogen auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu ermitteln. ⁴Wegen der nachrichtlichen Angaben des Betriebsfinanzamts > Abschnitt 13b.30 Absatz 5 Satz 2.

(4) ¹Die Höhe des Abschlags bemisst sich danach, um wieviel Prozent die laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgesehene Höhe der Abfindung unter dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung oder Anteile liegt. ²Er darf 30 Prozent nicht übersteigen (§ 13a Absatz 9 Satz 3 ErbStG). ³Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung und der Verfügungsmöglichkeiten bleiben bei der Ermittlung der Höhe des Abschlags unberücksichtigt. ⁴Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen abhängig von dem Grund des Ausscheidens vor, ist die höchste in Betracht kommende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend.

(5) ¹Kommt nur der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG zur Anwendung, unterliegen die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden der Schuldenkürzung nach § 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG. ²Dies ist auch der Fall, wenn der Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschritten wird und der Erwerber einen Antrag nach § 28a ErbStG gestellt hat oder eine Stundung nach § 28 Absatz 1 ErbStG beantragt hat.

(6) ¹Der Vorwegabschlag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 1 ErbStG nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§§ 9, 11 ErbStG) bestehen bleiben (§ 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG). ²Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung in der Weise geändert werden, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr gegeben sind, oder gegen die Voraussetzungen verstoßen wird. ³Der Vorwegabschlag fällt auch dann weg, wenn die Änderungen vorgenommen werden, nachdem der Erwerber nicht mehr Gesellschafter ist. ⁴Wird innerhalb des Zeitraums von 20 Jahren die Abfindungsbeschränkung dergestalt geändert, dass ein niedrigerer Prozentsatz des Vorwegabschlags zur Anwendung kommen würde, ist der Vorwegabschlag entsprechend zu kürzen. ⁵Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (§ 35 ErbStG) innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich mitzuteilen, wenn sich die

Bestimmungen oder die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben (§ 13a Absatz 9 Satz 6 ErbStG).⁶Die Gründe für die Änderung der Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse sind unbeachtlich.⁷Die Frist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen.⁸Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung).⁹Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid auf seine Anzeigepflicht hinzuweisen (§ 153 Absatz 2 AO) und darauf, dass eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.¹⁰Die Finanzämter haben die Einhaltung der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag in geeigneter Form zu überwachen.¹¹Im Rahmen der Nachversteuerung ist die Steuer abhängig von der anzuwendenden Verschonungsregelung neu zu berechnen.¹²Wird durch den Wegfall des Vorwegabschlags erstmals der Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschritten, entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG rückwirkend.¹³Für den Erwerb kann dann erstmals ein Antrag nach § 13c ErbStG oder § 28a ErbStG gestellt werden.¹⁴Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Absatz 3 ErbStG) oder gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) wirkt sich als solcher nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG aus.

(7) ¹Der Vorwegabschlag entfällt nicht, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht,
2. durch Schenkung unter Lebenden übertragen wird oder
3. entgeltlich veräußert wird.

²Voraussetzung hierfür ist, dass das begünstigte Vermögen dabei auf Personen im Sinne von § 13a Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 ErbStG unter Beachtung der im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs geltenden Beschränkungen übergeht.³Wird in den Fällen des Satz 1 Nummer 2 oder 3 beim nachfolgenden Erwerber gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags verstoßen, verliert auch der vorangegangene Erwerber den Vorwegabschlag, wenn bei ihm die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist.

Hinweise

H 13a.19

Vorwegabschlag bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Beteiligung an einer Personengesellschaft ohne mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen

Beispiel:

Der Sachverhalt und die Berechnungen vor dem Vorwegabschlag ergeben sich aus Beispiel 1 zu H 13b.9.

Der Wert des begünstigten Vermögens nach § 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG ist wie folgt zu ermitteln (vgl. Ziffer II.5 des Beispiels):

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens	30 000 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR

Das Betriebsfinanzamt teilte nachrichtlich mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist wie folgt zu berechnen:

begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, maximal 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

Vorwegabschlag bei Beteiligung an einer Personengesellschaft mit mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen

Beispiel:

Der Sachverhalt und die Berechnungen ergeben sich aus Beispiel 2 zu H 13b.9.

Das Betriebsfinanzamt teilte nachrichtlich mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Für Zwecke der Bemessungsgrundlage des Vorwegabschlages erfolgt eine Berechnung des begünstigten Vermögens nur für das übertragene Gesamthandsvermögen.

Ila. Berechnung des begünstigten Vermögens

Ila.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	50 000 EUR
- Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
<hr/>	
= Saldo	30 000 EUR
- Wert der betrieblichen Schulden des Gesamthandsvermögens	400 000 EUR
<hr/>	
= Saldo	-370 000 EUR
- Sockelbetrag 15 % des Werts der Beteiligung am Gesamthandsvermögen (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR
<hr/>	
= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR

Ila.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

Wert der Schulden des Gesamthandsvermögens	400 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	30 000 EUR
<hr/>	
= verbleibende Schulden	370 000 EUR

Ila.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

Ila.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

Wert des Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	100 000 EUR
- Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel Ila.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
<hr/>	
= Saldo Verwaltungsvermögen	90 000 EUR

Ila.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden (Ila.2) 370 000 EUR	
x Saldo Verwaltungsvermögen (Ila.3.1) 90 000 EUR	
<hr/>	
Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen 1 500 000 EUR + verbleibende Schulden 370 000 EUR	
<hr/>	
= anteilig verbleibende Schulden	17 808 EUR

Ila.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen Ila.3.1	90.000 EUR
- anteilig verbleibende Schulden Ila.3.2	17.808 EUR
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	72.192 EUR

Ila.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

Ila.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen	1 500 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.3.3	72 192 EUR
- Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
- Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 397 808 EUR

Ila.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.3.3	72 192 EUR
10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen Ila.4.1 (1 397 808 EUR)	139 781 EUR
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

Ila.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.4.2	0 EUR
+ Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
+ Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR

Ila.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG) - nur Gesamthand -

Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens Ila.4.3	30 000 EUR
= begünstigtes Vermögen der Gesamthand	1 470 000 EUR

Der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist wie folgt zu berechnen:

begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, maximal 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

Abschnitt 13a.20 Optionsverschöpfung

(1) ¹Der Erwerber kann den Antrag auf Optionsverschöpfung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) im Erbfall insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens (land- und

forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen. ²Bei Schenkungen mit z.B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.

(2) ¹Der Erwerber muss die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragen. ²Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. ³Der Antrag kann nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Absatz 10 ErbStG). ⁴Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13a ErbStG verstößt.

(3) ¹Der 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 ErbStG zum gemeinen Wert des Betriebs. ²Bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote sind die quotale Schuldenverrechnung (§ 13b Absatz 6 ErbStG) und der Freibetrag für das Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 7 ErbStG) nicht anzuwenden.

(4) ¹Stellt ein Erwerber begünstigten Vermögens einen Antrag auf Optionsverschonung, ist diese nur für die übertragenen wirtschaftlichen Einheiten zu gewähren, bei denen das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und Absatz 4 ErbStG die Grenze von 20 Prozent nicht überschreitet. ²Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und Absatz 4 ErbStG von mehr als 20 Prozent verfügen, kommt dann weder eine Optionsverschonung noch eine Regelverschonung in Betracht. ³Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 20 Prozent beträgt; in diesem Fall kommt die Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG in Betracht. ⁴Wird nachträglich ermittelt (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist, erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen die Regelverschonung. ⁵Sätze 1 bis 4 gelten auch, wenn nur eine wirtschaftliche Einheit erworben wurde.

(5) Verstößt der Erwerber im Rahmen der zulässigen Optionsverschonung innerhalb der maßgebenden siebenjährigen Behaltensfrist gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen, entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise und der Umfang der Nachversteuerung richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung.

Hinweise

H 13a.20

Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote

Beispiel:

A ist Einzelunternehmer und hat am 1.1.2017 seinen Betrieb an Sohn S übertragen. Der festgestellte Wert des Einzelunternehmens beträgt 2 000 000 EUR. Im Betriebsvermögen sind Wertpapiere von 200 000 EUR enthalten. Der Überbestand an Finanzmitteln beträgt nach Abzug der Schulden und des Sockelbetrags von 15 Prozent 100 000 EUR. Junge Finanzmittel liegen nicht vor.

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens	200 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel	100 000 EUR
+ junge Finanzmittel	0 EUR
= maßgebendes Verwaltungsvermögen	300 000 EUR

<u>maßgebendes Verwaltungsvermögen 300 000 EUR</u>
festgestellter Wert Betriebsvermögen 2 000 000 EUR
= Verwaltungsvermögensquote 15 %

Frist für Antrag auf Optionsverschonung

> BFH vom 10.11.2004 (BStBl 2005 II S. 182)

Mehrere wirtschaftliche Einheiten bei der Optionsverschonung

Beispiel:

E ist am 1.3.2017 verstorben und hinterlässt seiner Ehefrau F unter anderem folgende Nachlassgegenstände:

- *Anteile von 30 % an einer Kapitalgesellschaft (festgestellter Wert 300 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG > 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 20 %);*
- *Beteiligung von 50 % an einer Personengesellschaft (festgestellter Wert 500 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG < 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 30 %);*
- *Einzelunternehmen (festgestellter Wert 1 000 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG < 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 10 %)*

F stellt einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG.

Der Wert der Anteile von 30 % an der Kapitalgesellschaft ist vollständig nicht begünstigt, da die nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG zu ermittelnde Verwaltungsvermögensquote mehr als 90 % des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt. Für die Anteile ist deshalb keine Verschonung nach § 13a ErbStG zu gewähren.

Der Wert der Beteiligung von 50 % an der Personengesellschaft ist nicht in die Optionsverschonung einzubeziehen, da die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 30 % beträgt und die Grenze von 20 % übersteigt. Die Regelverschonung ist ebenso nicht anwendbar.

Der Wert des Einzelunternehmens ist in die Optionsverschonung einzubeziehen, da die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 10 % beträgt und die Grenze von 20 % nicht übersteigt.

Abschnitt 13a.21 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen

¹Die Vergünstigungen durch Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 oder 10 oder § 13c ErbStG), Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG) und Vorwegabschlag (§ 13a Absatz 9 ErbStG) sowie die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) werden auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. ²Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2 ErbStR 2011. ³Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommen die Vergünstigungen ebenfalls in Betracht.

Zu § 13b ErbStG

Abschnitt 13b.1 Begünstigter Erwerb von Todes wegen

(1) ¹Begünstigter Erwerb von Todes wegen ist insbesondere der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG, § 1922 BGB) nach gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge. ²Ist begünstigtes Vermögen Gegenstand einer Vorerbschaft (§ 6 ErbStG), führen der Vor- und der Nacherbfall zu zwei getrennten Erwerbsfällen, für die beide die Vergünstigungen nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG in Betracht kommen. ³Die vorzeitige Übertragung des Nacherbschaftsvermögens an den Nacherben stellt keinen Erwerb durch Erbanfall, sondern eine Schenkung unter Lebenden dar (§ 7 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG). ⁴Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

1. der Erwerb durch Vermächtnis (Vorausvermächtnis), wenn der Vermächtnisnehmer begünstigtes Vermögen erhält (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG),
2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG),
3. der Erwerb durch Übergang des Anteils an einer Personengesellschaft auf die überlebenden Mitgesellschafter (Anwachsungserwerb) oder der Erwerb begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG),
4. der Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter (§ 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG),
5. der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 3 Absatz 2 Nummer 1 ErbStG),
6. der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung (§ 3 Absatz 2 Nummer 2 ErbStG) oder
7. der Erwerb infolge Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses oder für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall oder anstelle eines anderen in § 3 Absatz 1 ErbStG genannten Erwerbs (§ 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG).

(2) ¹Der Übergang einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf Grund einer qualifizierten Nachfolgeklausel wird erbschaftsteuerrechtlich wie ein Erwerb durch Erbanfall behandelt (zu Folgen einer vom Erblasser angeordneten Weitergabeverpflichtung in Form einer Teilungsanordnung > Abschnitt 13a.10). ²Geht eine Beteiligung an einer Personengesellschaft auf einen Erben über, der von einer Eintrittsklausel Gebrauch macht, liegt ein begünstigter Erwerb von Todes wegen vor. ³Bestimmt eine Eintrittsklausel, dass ein Nichterbe gegen eine Einlage in Höhe des Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters rückbezüglich auf dessen Tod eintrittsberechtigt ist und ist ihm dieser Abfindungsanspruch vom Erblasser vermächtnisweise zugewendet worden, führt die Ausübung des Eintrittsrechts beim Nichterben zu einem begünstigten Erwerb von Todes wegen nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG. ⁴Setzen die überlebenden Gesellschafter die Gesellschaft allein fort (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG), ist deren Anwachsungserwerb begünstigt, nicht dagegen der Erwerb der Abfindung, die die Erben von den überlebenden Mitgesellschaftern des Erblassers erhalten. ⁵Letzteres gilt auch, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist, den geerbten Anteil auf die Gesellschaft oder die Gesellschafter zu übertragen.

(3) ¹Die Sondernachfolge nach der Höfeordnung ist bei einer Mehrzahl von Erben entsprechend Absatz 2 Satz 1 zu behandeln, wenn der Erblasser den Hoferven bestimmt hat. ²Wenn der Erblasser keine Bestimmung getroffen hat, ist der Anfall des Hofes wie ein gesetzliches Vorausvermächtnis zu behandeln.

(4) ¹Der Erblasser selbst muss von ihm stammendes begünstigtes Vermögen dem Erwerber zugewiesen haben. ²Deshalb sind die Erwerbe nicht begünstigt, die ursprünglich - wie z.B. im Fall des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs oder eines Geldvermächtnisses - auf eine Geldleistung gerichtet sind, auch wenn an Erfüllung statt begünstigtes Vermögen übertragen wird. ³Ein Verschaffungsvermächtnis (§ 2170 BGB) ist nicht begünstigt, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt.

Hinweise

H 13b.1

Anwachsungserwerb

Besteuerungstatbestand ist der Steuerwert des Anteils, den der Erblasser am Betriebsvermögen hatte, soweit dieser den Wert der Abfindungsansprüche Dritter (z.B. der Erben) übersteigt (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG, > R E 3.4 ErbStR 2011). Daraus folgt, dass nur der Nettowert des Erwerbs den Steuerstatbestand erfüllt, so dass auch die Entlastungen nach §§ 13a, 13c, 19a oder 28a ErbStG nur von diesem Nettoerwerb vorgenommen werden können. Dies gilt sinngemäß auch für den

Erwerb begünstigter Anteile an Kapitalgesellschaften aufgrund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtungen. Die Entlastungen nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG sind von diesem Nettowert vorzunehmen.

Beispiel:

Beim Tod des Gesellschafters G wird die E-F-G OHG von den Gesellschaftern E und F fortgesetzt. Der Anteil des G hatte zum Todestag einen Steuerwert von 5 000 000 EUR, der nur aus begünstigtem Vermögen besteht. E und F müssen an den Sohn S des G eine Abfindung in Höhe des Buchwerts des Anteils (3 000 000 EUR) zahlen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt.

Der Anwachsungserwerb von E und F unterliegt jeweils mit folgenden Werten der Erbschaftsteuer:

Bruttowert des Anteils	2 500 000 EUR	
Abfindung	<u>/. 1 500 000 EUR</u>	
Nettowert	1 000 000 EUR	1 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % verbleiben		<u>/. 850 000 EUR</u> 150 000 EUR
abzgl. Abzugsbetrag steuerpflichtiger Wert		<u>/. 150 000 EUR</u> 0 EUR

Qualifizierte Nachfolgeklausel in Personengesellschaftsanteil

> BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329)

Übernahme- oder Kaufrechtsvermächtnis

> BFH vom 13.8.2008 (BStBl II S. 982)

Abschnitt 13b.2 Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

(1) ¹Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden ist insbesondere die freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). ²Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

1. der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Schenker angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Schenker gesetzten Bedingung (§ 7 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG). ²Der Auflagenbegünstigte erwirbt insoweit das begünstigte Vermögen vom Schenker. ³Die Weitergabeverpflichtung führt beim Auflagenbeschwerten dazu, dass er insoweit die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen kann (> Abschnitt 13a.10),
2. die Bereicherung des Ehegatten oder Lebenspartners im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 7 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG),
3. die Abfindung für einen Erbverzicht (§ 7 Absatz 1 Nummer 5 ErbStG), wenn der künftige Erblasser selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
4. der Erwerb des Nacherben vom Vorerben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor deren Eintritt (§ 7 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG). ²Auch bei Ausüben des Wahlrechts nach § 7 Absatz 2 Satz 1 ErbStG erwirbt der Nacherbe begünstigtes Vermögen unmittelbar vom Vorerben,
5. der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) und der Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins (§ 7 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG),
6. die vorzeitige Abfindung für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche (§ 7 Absatz 1 Nummer 10 ErbStG), wenn der Schenker selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
7. der Erwerb durch Übergang des Anteils an einer Personengesellschaft auf die verbleibenden Mitgesellschafter (Anwachsungserwerb) oder der Erwerb begünstigter Anteile an einer

Kapitalgesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 7 Absatz 7 ErbStG).

(2) ¹Eine begünstigte Übertragung von Vermögen liegt auch vor, wenn der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag mit der Auflage zuwendet, dass der Erwerber sich damit am Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen des Schenkers beteiligt oder vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwirbt (mittelbare Schenkung). ²Die mittelbare Schenkung ist nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll, weil insoweit kein begünstigtes Vermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht.

Abschnitt 13b.3 Begünstigungsfähiges Vermögen - Allgemeines

¹Die Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen zu einer wirtschaftlichen Einheit wird im Rahmen der Bewertung dieser wirtschaftlichen Einheiten bestimmt. ²Die Vermögensart und der festgestellte Wert sind Gegenstand des Feststellungsbescheids (§ 182 Absatz 1 Satz 1 AO). ³Die Entscheidung, ob hieraus folgend begünstigtes Vermögen vorliegt, trifft das Erbschaftsteuerfinanzamt. ⁴§ 13b Absatz 1 ErbStG umschreibt das begünstigungsfähige Vermögen. ⁵Das begünstigte Vermögen ergibt sich nach § 13b Absatz 2 bis 9 ErbStG.

Abschnitt 13b.4 Begünstigungsfähiges land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) ¹Begünstigungsfähig ist der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG und selbst bewirtschafteten Grundstücken im Sinne des § 159 BewG, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solche vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergehen und in der Hand des Erwerbers entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG bleiben. ²Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen kommt es nicht an.

(2) ¹Das begünstigungsfähige land- und forstwirtschaftliche Vermögen umfasst den im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen Wirtschaftsteil. ²Hierzu gehören alle Wirtschaftsgüter im Sinne des § 158 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 5 BewG, die einer planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie zur Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse dienen. ³Soweit selbst bewirtschaftete Flächen auf Grund der Vorschriften des § 159 BewG als Grundvermögen bewertet werden, dienen sie dennoch land- und forstwirtschaftlichen Zwecken im Sinne des Satzes 2 und sind deshalb begünstigungsfähiges Vermögen.

(3) ¹Nicht begünstigungsfähig sind die Betriebswohnungen und der Wohnteil einschließlich der Altenteilerwohnungen, da diese Teile der wirtschaftlichen Einheit nicht originär der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 158 Absatz 1 BewG dienen. ²Gleiches gilt für langfristig verpachtete Flächen im Sinne des § 160 Absatz 7 BewG (Stückländereien), für Mietwohngrundstücke oder erbaurechtsbelastete Flächen.

(4) ¹Begünstigungsfähig ist nur der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, der im Zusammenhang mit dem Erwerb des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder einer Beteiligung an einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 158 Absatz 2 BewG auf den Erwerber übergeht. ²Übertragungen von Betriebsteilen oder einzelner Wirtschaftsgüter sind nicht begünstigungsfähig. ³Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung einer Übertragung kommt es nicht an.

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Abschnitt 13b.5 Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen

(1) ¹Begünstigungsfähig ist der Erwerb inländischen Betriebsvermögens im Sinne des § 12 Absatz 5 ErbStG, welches im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und in der Hand des Erwerbers inländisches Betriebsvermögen bleibt. ²Dazu gehört insbesondere das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen (§ 95 BewG) und das dem Gewerbebetrieb gleichstehende Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient (§ 96 BewG), unter der Voraussetzung, dass dieses Vermögen bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehört. ³Dazu gehören auch Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG).

(2) ¹Grundstücke oder Grundstücksteile sind Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens, soweit sie bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum Umfang der wirtschaftlichen Einheit gehören und diese Eigenschaft auf den Erwerber übergeht. ²Das gilt grundsätzlich auch für den Grundbesitz der den in § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG bezeichneten Personengesellschaften gehört. ³Ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG gehörendes Grundstück kann nach § 99 BewG nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient.

(3) ¹Das Betriebsvermögen muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf den Erwerber übergehen. ²Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen. ³Begünstigungsfähig ist nur der unmittelbare Übergang von Betriebsvermögen. ⁴Als Erwerb einer Beteiligung gilt auch, wenn eine Person in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird oder ein Teil einer Beteiligung an einer Personengesellschaft übertragen wird. ⁵Eine begünstigte Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft oder am Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ist nicht davon abhängig, dass die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen im gleichen quotalen Umfang auf den Erwerber übergehen. ⁶Vielmehr gilt dies auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält und das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört, sowie auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang überträgt. ⁷Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sind nicht begünstigt. ⁸Dies gilt insbesondere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt. ⁹Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nur begünstigungsfähig, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist; zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Anteile an einer Kapitalgesellschaft können selbstständig begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG sein. ¹⁰Das gilt auch, wenn eine Übertragung zwischen zwei Gesellschaftern einer Personengesellschaft erfolgt.

(4) ¹Neben inländischem Betriebsvermögen ist auch entsprechendes Betriebsvermögen begünstigungsfähig, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. ²Nicht begünstigungsfähig ist der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten. ³Hierzu gehört auch das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt und das Vermögen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs, eines Betriebs in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums. ⁴Begünstigungsfähig ist dagegen ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten,

wenn es als Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ist.

Hinweise

H 13b.5

Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen

Wird ein Einzelunternehmen mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder eine Beteiligung an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 EStG oder § 18 Absatz 4 EStG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, bestimmt sich der Umfang des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG wie folgt:

Zum Vermögen des Einzelunternehmens/der Personengesellschaft gehören	begünstigungsfähiges/nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen
Betriebsstätte im Inland	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Betriebsstätte in einem Drittstaat	nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 2 und 3)
Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 4), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in einem Drittstaat unterhält
Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 4)

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigungsfähigem Vermögen

Ob ein erworbenes Nutzungsrecht an Betriebsvermögen begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG darstellt, richtet sich nach der Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts und damit nach der ertragsteuerrechtlichen Einordnung (§ 95 Absatz 1 BewG, § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG). Bei einem Nießbrauchsrecht an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft gehört das Nießbrauchsrecht als immaterielles Wirtschaftsgut ertragsteuerrechtlich und damit auch bewertungsrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen, wenn es so ausgestaltet ist, dass der Nießbraucher ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer der Personengesellschaft anzusehen ist (> gleich lautende Ländererlasse vom 2. November 2012, BStBl I S. 1101). In diesem Fall gehört das Nießbrauchsrecht zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen.

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Hinterbliebenenbezüge bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft

> H E 3.5 ErbStH 2011

Quotaler Nießbrauch bei Schenkung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

> BFH vom 16.5.2013 (BStBl II S. 635)

Schenkungen von Betriebsvermögen unter freiem Widerrufsvorbehalt

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft unter freiem Widerrufsvorbehalt geschenkt, wird nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts der Beschenkte wegen des Widerrufsvorbehalts nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft (> BFH vom 16.5.1989, BStBl II S. 877). Der Beschenkte erwirbt kein Betriebsvermögen, so dass §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG nicht anwendbar sind. Schenkungsteuerrechtlich ist trotz des Widerrufsvorbehalts eine freigebige Zuwendung als ausgeführt anzusehen (> BFH vom 13.9.1989, BStBl II S. 1034). Gegenstand der Zuwendung ist ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (§ 10 Absatz 1 Satz 4 ErbStG). Entsprechendes gilt, wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft geschenkt wird, an der sich der Schenker den Nießbrauch vorbehält, und sofern der Bedachte dabei nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft wird (> BFH vom 1.3.1994, BStBl 1995 II S. 241 m.w.N).

Zurückbehalten wesentlicher Betriebsgrundlagen

Überträgt ein Schenker durch Schenkung unter Lebenden sein Einzelunternehmen, behält aber das Grundstück, auf dem der Betrieb ausgeübt wurde und weiter ausgeübt wird, zurück bei gleichzeitiger Verpachtung an den Beschenkten, ist dessen Erwerb nicht begünstigt, weil er das Betriebsvermögen nicht „beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs“ erworben hat.

Abschnitt 13b.6 Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) ¹Begünstigungsfähig ist der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH, AG, KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. ²Einbringungsgeborene Anteile sind nur begünstigungsfähig, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die Mindestbeteiligungshöhe erfüllen. ³Wird nur ein auf Grund einer Kapitalerhöhung entstandenes Bezugsrecht übertragen, handelt es sich nicht um einen begünstigungsfähigen Anteil an einer Kapitalgesellschaft.

(2) ¹Nennkapital ist bei der GmbH der Nennbetrag des Stammkapitals und bei der AG der Nennbetrag des Grundkapitals. ²Soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital der Gesellschaft und erhöhen damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters. ³Unterbeteiligungen oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gehaltene mittelbare Beteiligungen des Erblassers oder Schenkers sind selbst nicht begünstigt und bleiben bei der Prüfung seiner Beteiligungshöhe vorbehaltlich des Absatzes 3 unberücksichtigt.

(3) ¹Erreicht ein Gesellschafter nicht die erforderliche Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 Prozent, sind die Anteile dennoch in die Verschonungsregelung einzubeziehen, für die die Voraussetzungen der Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 ErbStG erfüllt sind. ²In diesen Fällen ist die Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter (Poolmitglieder) bei der Berechnung der Mindestbeteiligungsquote maßgebend. ³Für eine Poolvereinbarung ist erforderlich, dass der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind,

1. über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
2. das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

⁴Bei Einräumung einer Unterbeteiligung muss auch der Unterbeteiligte den Verpflichtungen der Poolvereinbarung unterliegen.

(4) ¹Verfügung im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nummer 1 ist die Übertragung des Eigentums an einem Anteil. ²Eine einheitliche Verfügung setzt voraus, dass in der Poolvereinbarung für die Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln hinsichtlich der gepoolten Anteile festgelegt sind. ³Daraus muss sich ergeben, dass die Anteile nur an einen bestimmten Personenkreis, z. B. Familienmitglieder, einen Familienstamm oder eine Familienstiftung, übertragen werden dürfen oder dass eine Übertragung der Zustimmung der Mehrheit der Poolmitglieder bedarf. ⁴Es ist nicht erforderlich, dass alle Poolmitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf dieselbe Person übertragen. ⁵Eine Übertragung ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner ist auch gegeben, wenn der Erwerber zeitgleich mit der Übertragung der Poolvereinbarung beitreten muss.

(5) ¹Eine einheitliche Stimmrechtsausübung im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nummer 2 über die im Pool vorhandenen Stimmrechte bedeutet, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss; daraus folgt, dass stimmrechtslose Anteile nicht in eine Poolvereinbarung einbezogen werden können. ²Die einheitliche Stimmrechtsausübung kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. ³Neben der Möglichkeit zur gemeinsamen Bestimmung eines Sprechers oder eines Aufsichts- oder Leitungsgremiums kann die einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht zugunsten der Poolgemeinschaft verzichten. ⁴Voraussetzung für die Einbeziehung der Anteile in die Entlastung ist daher nicht die tatsächliche Stimmrechtsausübung. ⁵Ferner ist nicht erforderlich, dass die Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft ausschließlich durch Anteilseigner (z.B. Familienmitglieder) erfolgt. ⁶Grundsätzlich müssen die Gesellschafter die Poolvereinbarung untereinander treffen; dies ist auch der Fall, wenn der Erwerber oder sein Rechtsvorgänger als Rechtsnachfolger in die Pflichten einer früher geschlossenen Vereinbarung eingetreten ist. ⁷Verpflichtet die Gesellschaft alle oder einen Teil der Gesellschafter zur Poolbildung im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG, erfüllt auch dies die Voraussetzung für die Verschonungsregelung. ⁸Treffen alle Gesellschafter eine Poolvereinbarung, erhalten alle Gesellschafter die Begünstigung, obwohl kein nichtgebundener Gesellschafter im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG vorhanden ist. ⁹Auch in diesen Fällen ist die einheitliche Stimmrechtsausübung der gebundenen Gesellschafter zwingend. ¹⁰Es bestehen bei entsprechender Dokumentation keine Bedenken, die Beschlussfassung der Poolmitglieder zur einheitlichen Stimmrechtsausübung zu der jeweiligen Beschlussfassung in der Sache selbst im Rahmen einer zeitgleichen Gesellschafterversammlung voranzustellen.

(6) Die Poolvereinbarung kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus anderen schriftlichen Vereinbarungen ergeben und muss im Besteuerungszeitpunkt vorliegen.

Hinweise

H 13b.6

Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, die die Voraussetzungen des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG erfüllen, bestimmt sich der Umfang des begünstigungsfähigen Vermögens wie folgt:

Zum Vermögen der Kapitalgesellschaft gehören	begünstigungsfähiges/nicht begünstigungsfähiges Vermögen
<i>Betriebsstätte im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen</i>
<i>Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen</i>
<i>Betriebsstätte in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>

<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>

Beteiligungserfordernis für den Schenker bei einer mittelbaren Anteilsschenkung

Auch bei einer mittelbaren Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind die Steuerbegünstigungen des § 13a ErbStG zu versagen, wenn der Schenker nicht zu mehr als einem Viertel am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist > BFH vom 16.2.2005 (BStBl II S. 411).

Abschnitt 13b.7 Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigungsfähigen Vermögens

(1) ¹Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigungsfähige Vermögen (> Abschnitt 13b.3 bis 13b.6) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. ²Der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder 10 oder § 13c ErbStG und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. ³Liegt nur eine wirtschaftliche Einheit mit einem negativen gemeinen Wert vor, kommt keine Verschonung in Betracht.

(2) ¹Soweit Schulden und Lasten mit dem nach § 13a oder § 13c ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind diese nach § 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a oder § 13c ErbStG anzusetzenden Werts des gesamten begünstigten Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a oder § 13c ErbStG entspricht (> R E 10.10 Absatz 4 ErbStR 2011). ²Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt worden sind, und soweit sie dem begünstigten Vermögen wirtschaftlich zugeordnet werden können. ³Bei begünstigtem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist § 158 Absatz 5 BewG zu berücksichtigen.

Entlastungen beim Erwerb mehrerer Arten begünstigungsfähigen Vermögens

Beispiel:

M vererbt ihrer Tochter T einen Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 600 000 EUR, eine KG-Beteiligung mit einem negativen Steuerwert von -400 000 EUR und begünstigungsfähige GmbH-Anteile mit einem Steuerwert von 500 000 EUR.

Gewerbebetrieb	600 000 EUR	
KG-Beteiligung	<u>./.</u> 400 000 EUR	
Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens	200 000 EUR	200 000 EUR
begünstigungsfähige GmbH-Anteile		<u>+</u> 500 000 EUR
begünstigungsfähiges Vermögen insgesamt		700 000 EUR

Abschnitt 13b.8 Begünstigtes Vermögen

¹Das begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG ist begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 6 ErbStG übersteigt (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG). ²Sämtliches Vermögen, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört, ist ohne Verschonungsmöglichkeit steuerpflichtig.

Abschnitt 13b.9 Ermittlung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens

(1) ¹Das begünstigte Vermögen und das steuerpflichtige Vermögen werden durch das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt auf der Grundlage der Feststellungen durch die Betriebsfinanzämter nach § 13b Absatz 10 ErbStG ermittelt. ²Die Berechnungen des Erbschaftsteuerfinanzamts erstrecken sich nur auf das begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG. ³Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist zur Ermittlung des begünstigten Vermögens der festgestellte Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG um das Betriebsvermögen in Drittstaaten-Betriebsstätten (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4) zu mindern.

(2) ¹Das begünstigte Vermögen ist wie folgt zu ermitteln:

I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

- festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens
(einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG
- + festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel)
§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

- = Verwaltungsvermögen für den 90 % Test

- Verwaltungsvermögen für den 90 % Test

- festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens
- = Verwaltungsvermögensquote \geq 90 %, dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen

II. Berechnung des begünstigten Vermögens

II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

festgestellter Wert der Finanzmittel

- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG;
höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel
-

= Saldo

- festgestellter Wert der Schulden
-

= Saldo

- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)
-

= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

festgestellter Wert der Schulden

- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden
-

= verbleibende Schulden

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens
(§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)

- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
 - + verbleibender Wert der Finanzmittel II.1
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)
-

= Saldo Verwaltungsvermögen

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

$\frac{\text{verbleibende Schulden II.2} \times \text{Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1}}{\text{festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens} + \text{verbleibende}}$

Schulden II.2

= anteilig verbleibende Schulden

II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1

- anteilig verbleibende Schulden II.3.2
-

= Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3
 - festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
 - festgestellter Wert der jungen Finanzmittel
-

= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen

II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

$$\begin{array}{l} \text{Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3} \\ - 10 \% \times \text{ Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen} \\ \text{II.4.1} \\ \hline = \text{ gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens} \end{array}$$

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

$$\begin{array}{l} \text{gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2} \\ + \text{ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens} \\ + \text{ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel} \\ \hline = \text{ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens} \\ \text{(nicht begünstigtes Vermögen)} \end{array}$$

II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

$$\begin{array}{l} \text{festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens} \\ - \text{ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3} \\ \hline = \text{ begünstigtes Vermögen} \end{array}$$

²Ergänzend ist das steuerpflichtige Vermögen wie folgt zu ermitteln:

III. Berechnung des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG [bei Beteiligungen an Personengesellschaften und mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen gelten Besonderheiten]

$$\begin{array}{l} \text{begünstigtes Vermögen II.5} \\ \times \text{ Vorwegabschlag in \% , max. 30 \%} \\ \hline = \text{ Vorwegabschlag} \end{array}$$

IV. Steuerpflichtiges Vermögen

$$\begin{array}{l} \text{begünstigtes Vermögen II.5} \\ - \text{ Vorwegabschlag III} \\ \hline = \text{ Saldo (> Satz 3)} \\ - \text{ Verschonungsabschlag [85 \% , 100 \% oder abgeschmolzener Prozentsatz; § 13a Absatz 1 oder} \\ \text{10, § 13c ErbStG]} \\ \hline = \text{ Saldo} \\ - \text{ Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG} \\ \hline = \text{ steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen} \\ + \text{ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3} \\ \text{(nicht begünstigtes Vermögen)} \\ \hline = \text{ steuerpflichtiges Vermögen} \end{array}$$

³Beim Erwerb von mehreren wirtschaftlichen Einheiten des begünstigungsfähigen Vermögens sind die Werte des begünstigten Vermögens (gegebenenfalls nach dem Vorwegabschlag) zusammenzurechnen.

Berechnung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens

Beispiel 1:

Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften ohne Sonderbetriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften

Unternehmer U schenkt seiner Tochter T eine Beteiligung an der A und B OHG. Sonderbetriebsvermögen wird nicht mitübertragen. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Folgende Feststellungen des Betriebsfinanzamts nach § 13b Absatz 10 ErbStG liegen vor:

		davon jung
Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR	
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR	10 000 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR	20 000 EUR
Schulden	400 000 EUR	

Nachrichtlich teilt das Betriebsfinanzamt mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Berechnungen:

I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	100 000 EUR
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG	50 000 EUR
= Verwaltungsvermögen für den 90 % Test	150 000 EUR

Verwaltungsvermögen für den 90 % Test	150 000 EUR
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
= Verwaltungsvermögensquote	10,00 %

II. Berechnung des begünstigten Vermögens

II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

festgestellter Wert der Finanzmittel	50 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel	20 000 EUR
= Saldo	30 000 EUR
- festgestellter Wert der Schulden	400 000 EUR
= Saldo	-370 000 EUR
- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR
= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR

II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

festgestellter Wert der Schulden	400 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	30 000 EUR
= verbleibende Schulden	370 000 EUR

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	100 000 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
= Saldo Verwaltungsvermögen	90 000 EUR

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1 $370\,000\text{ EUR} \times 90\,000\text{ EUR}$	
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + verbleibende Schulden II.2 1 500 000 EUR + 370 000 EUR	
= anteilig verbleibende Schulden	17 808 EUR

II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	90 000 EUR
- anteilig verbleibende Schulden II.3.2	17 808 EUR
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	72 192 EUR

II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	72 192 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 397 808 EUR

II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	72 192 EUR
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1	139 781 EUR
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2	0 EUR
+ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
+ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR

II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3	30 000 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR

III. Berechnung des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, max. 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

IV. Steuerpflichtiges Vermögen

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
- Vorwegabschlag III	294 000 EUR
= Saldo	1 176 000 EUR
- Verschonungsabschlag 85 %	999 600 EUR
= Saldo	176 400 EUR
- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG	136 800 EUR
= steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	39 600 EUR
+ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR
= steuerpflichtiges Vermögen	69 600 EUR

Beispiel 2:

Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen

Unternehmer U schenkt seiner Tochter T eine Beteiligung an der A und B OHG. Sonderbetriebsvermögen (SBV) des U wird mit mitübertragen. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Folgende Feststellungen des Betriebsfinanzamts nach § 13b Absatz 10 ErbStG liegen vor:

Wert der Beteiligung an der A und B OHG	1 800 000 EUR
Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	125 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	12 500 EUR
Finanzmittel	85 000 EUR
junge Finanzmittel	20 000 EUR
Schulden	490 000 EUR

Nachrichtlich teilt das Betriebsfinanzamt mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt. Das Betriebsfinanzamt teilt darüber hinaus nachrichtlich Folgendes mit:

	Gesamthand	davon jung	SBV	davon jung
Wert (Anteil) Betriebsvermögen	1.500 000 EUR		300 000 EUR	
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR	10 000 EUR	25 000 EUR	2.500 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR	20 000 EUR	35 000 EUR	0 EUR
Schulden	400 000 EUR		90 000 EUR	0 EUR

Berechnungen:

I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	125 000 EUR
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG	85 000 EUR
= Verwaltungsvermögen für den 90 % Test	210 000 EUR

Verwaltungsvermögen für den 90 % Test	210 000 EUR
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 800 000 EUR
= Verwaltungsvermögensquote	11,67 %

II. Berechnung des begünstigten Vermögens

II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

festgestellter Wert der Finanzmittel	85 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel	20 000 EUR
= Saldo	65 000 EUR
- festgestellter Wert der Schulden	490 000 EUR
= Saldo	-425 000 EUR
- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR	
= (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR

II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

festgestellter Wert der Schulden	490 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	65 000 EUR
= verbleibende Schulden	425 000 EUR

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	125 000 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
= Saldo Verwaltungsvermögen	112 500 EUR

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	
$425\,000\text{ EUR} \times 112\,500\text{ EUR}$	
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + verbleibende Schulden II.2 1 800 000 EUR + 425 000 EUR	
= anteilig verbleibende Schulden	21 489 EUR

II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	112 500 EUR
- anteilig verbleibende Schulden II.3.2	21 489 EUR
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	91 011 EUR

II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 800 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	91 011 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 676 489 EUR

II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	91 011 EUR
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1	167 649 EUR
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2	0 EUR
+ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
+ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	32 500 EUR

II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 800 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3	32 500 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 767 500 EUR

Für Zwecke der Bemessungsgrundlage des Vorwegabschlages muss eine zweite Berechnung des begünstigten Vermögens nur für das übertragene Gesamthandsvermögen und ohne das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Hierzu wird auf die Berechnung in Beispiel 1 beziehungsweise H 13a.19 „Vorwegabschlag bei Beteiligung an einer Personengesellschaft mit mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen“ verwiesen. Das maßgebende begünstigte Vermögen beträgt danach 1 470 000 EUR.

III. Berechnung des Vorwegabschlages nach § 13a Absatz 9 ErbStG

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, max. 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

IV. Steuerpflichtiges Vermögen

begünstigtes Vermögen II.5	1 767 500 EUR
- Vorwegabschlag III	294 000 EUR
= Saldo	1 473 500 EUR
- Verschonungsabschlag 85 %	1 252 475 EUR
= Saldo	221 025 EUR
- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG	114 488 EUR
= steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	106 537 EUR
+ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)	32 500 EUR
= steuerpflichtiges Vermögen	139 037 EUR

Abschnitt 13b.10 Übermäßiges Verwaltungsvermögen

¹Besteht das begünstigungsfähige Vermögen nahezu ausschließlich, das heißt zu mindestens 90 Prozent, aus Verwaltungsvermögen (übermäßiges Verwaltungsvermögen), ist es von jeder Verschonung ausgenommen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG). ²Das betrifft die Verschonungen nach § 13a und § 13c ErbStG, die Stundung nach § 28 Absatz 1 ErbStG und die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG. ³Für die Prüfung, ob übermäßiges Verwaltungsvermögen vorliegt, ist folgendes Verhältnis maßgebend:

Summe aus dem festgestellten Wert des Verwaltungsvermögens einschließlich
des jungen Verwaltungsvermögens und dem festgestellten Wert der Finanzmittel einschließlich
der jungen Finanzmittel

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

⁴Die Schuldenverrechnung mit den Finanzmitteln, der Sockelbetrag beim Finanzmitteltest, die quotale Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen und das unschädliche Verwaltungsvermögen bleiben unberücksichtigt. ⁵Verwaltungsvermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 3 ErbStG), ist nicht zu berücksichtigen.

Hinweise

H 13b.10

Berechnung des übermäßigen Verwaltungsvermögens

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens

(einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG

+ *festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel)*
§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

= *Verwaltungsvermögen für den 90 % Test*

Verwaltungsvermögen für den 90 % Test

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

= *Verwaltungsvermögensquote \geq 90 %, dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen*

> H 13b.9 Beispiel 1 und 2

Abschnitt 13b.11 Altersversorgungsvermögen

(1) Betriebliche Altersversorgungsansprüche und -verpflichtungen liegen vor, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aus Anlass eines Arbeitsverhältnisses Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität und/oder Tod im Sinne des § 1 Absatz 1 BetrAVG oder in anderer Weise zusagt.

(2) ¹Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind, werden nach § 13b Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 ErbStG bis zur Höhe des gemeinen Werts der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen nicht als Verwaltungsvermögen behandelt. ²Hierunter fallen nur Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens und die Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG ohne Berücksichtigung der Schuldenverrechnung und des Sockelbetrags. ³Nicht darunter fallen die jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG und die Wirtschaftsgüter, die nicht zum Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 ErbStG gehören. ⁴Von der Regelung betroffen sind vor allem sogenannte CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement). ⁵Dabei gliedert ein Betrieb die Pensionszahlungen und Pensionsforderungen aus der eigenen Bilanz aus, indem er diese auf eine Treuhandgesellschaft überträgt. ⁶In Betracht kommen auch andere Regelungen, mit denen ein nachhaltiger Insolvenzschutz zugunsten der Anspruchsberechtigten auf Altersversorgung erreicht wird. ⁷Eine Rückdeckungsversicherung für die Altersversorgungsverpflichtungen fällt für sich allein nicht hierunter.

(3) Altersversorgungsverpflichtungen wie auch Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind mit ihrem gemeinen Wert (§ 9 BewG) anzusetzen.

(4) ¹Eine Verrechnung der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens findet nur bis zur Höhe der Altersversorgungsverpflichtungen nach folgender Reihenfolge statt:

1. Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG),

2. Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG),
3. Finanzmittel (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG).

²Damit bleibt eine Überdotierung und eine übermäßige Aussonderung von originärem Verwaltungsvermögen unberücksichtigt. ³Bei einer Unterdotierung sind die übersteigenden Altersversorgungsverpflichtungen als Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG) oder der Schuldenverrechnung (§ 13b Absatz 6 ErbStG) zu berücksichtigen.

Hinweise

H 13b.11

Berechnung des Verwaltungsvermögens bei Altersversorgungsverpflichtungen

> H 13b.30

Verrechnung der Altersversorgungsverpflichtungen mit Verwaltungsvermögen

Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 ErbStG)

- *Junges Verwaltungsvermögen, das den Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG), höchstens Wert der Altersversorgungsverpflichtungen*
-

= *Saldo 1*

- *sonstiges Verwaltungsvermögen, das den Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG), höchstens Saldo 1*
-

= *Saldo 2*

- *Finanzmittel, die den Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG), höchstens Saldo 2*
-

= *Saldo 3*

Bei einer Unterdotierung verbleiben zusätzliche verrechenbare Schulden.

Abschnitt 13b.12 Verwaltungsvermögen - Allgemeines

(1) ¹Die Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstands zum Verwaltungsvermögen ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt ²Das Verwaltungsvermögen ist für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. ³Das gilt auch dann, wenn der gemeine Wert des Betriebs, der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen abgeleitet oder mit einem Gutachtenwert angesetzt worden ist.

(2) ¹Für die Entscheidung, ob Verwaltungsvermögen vorliegt, sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend. ²Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. ³Veränderungen hinsichtlich der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind vorbehaltlich der Investitionsklausel nach § 13b Absatz 5 ErbStG (> Abschnitt 13b.24) unbeachtlich. ⁴Davon unberührt bleibt das Erfordernis, dass das erworbene Vermögen beim Erwerber die weiteren Verschönungsvoraussetzungen erfüllt und der Erwerb in der Hand des Erwerbers begünstigtes Vermögen bleibt. ⁵Vermögen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4 Satz 3) gehört nicht zum Verwaltungsvermögen.

(3) Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind mit ihrem gemeinen Wert (§ 9 BewG) anzusetzen.

(4) ¹Bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist das Verwaltungsvermögen aus dem Gesamthandsvermögen und dem mitübertragenen Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen. ²Das Verwaltungsvermögen aus dem Gesamthandsvermögen ist dem Gesellschafter nach dem Wert der Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) der Gesellschaft zuzurechnen. ³Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist das Verwaltungsvermögen nach dem Verhältnis aufzuteilen, das bei der Aufteilung des gemeinen Werts nach § 97 Absatz 1b BewG angewendet wurde.

Hinweise

H 13b.12

Behandlung von Sachleistungsansprüchen

> R E 12.2 ErbStR 2011, H E 12.2 ErbStH 2011

Abschnitt 13b.13 Überlassung von Grundstücken - Allgemeines

¹Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten gehören zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 ErbStG). ²Dabei ist nicht entscheidend, ob die Überlassung entgeltlich oder ganz beziehungsweise teilweise unentgeltlich erfolgt. ³Werden neben der Überlassung von Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen, führt die Überlassung der Grundstücksteile nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist (z.B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen, vgl. R 15.7 (2) EStR 2012, H 15.7 (2) EStH 2015). ⁴Gehört nur ein Grundstücksteil zum Verwaltungsvermögen, ist der gemeine Wert des Grundstücks regelmäßig nach der Wohn-/Nutzfläche aufzuteilen.

Abschnitt 13b.14 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens

(1) ¹Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13, die im Rahmen einer sog. Betriebsaufspaltung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). ²Dies gilt nur, soweit die Betriebsgesellschaft das Grundstück unmittelbar nutzt; eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft an einen Dritten führt zum Verwaltungsvermögen. ³§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG erfordert, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. ⁴Der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens richtet sich nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen. ⁵Die sachliche Verflechtung (Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage) ist grundsätzlich vorauszusetzen, weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt. ⁶Werden Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13 im Rahmen der so genannten kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Kapitalgesellschaft an Kapitalgesellschaft) überlassen, gehören sie, vorbehaltlich der Zugehörigkeit der Kapitalgesellschaften zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG (> Abschnitt 13b.16), zum Verwaltungsvermögen. ⁷Maßgebend ist der unmittelbare geschäftliche Betätigungswille. ⁸Entsprechendes gilt auch für Fälle einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung. ⁹Wird die Betriebsaufspaltung erst durch die Übertragung des Betriebs an den Erwerber begründet, handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen.

(2) ¹Gehört ein Grundstück im Sinne des Abschnitt 13b.13 zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft und wird es der Personengesellschaft überlassen, handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Der Ausschluss der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen setzt voraus, dass die jeweilige Rechtsstellung sowohl im Fall der Betriebsaufspaltung als auch im Fall des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber übergeht.

Betriebsaufspaltung - personelle Verflechtung

> H 15.7 (6) EStH 2015

Betriebsaufspaltung - sachliche Verflechtung

> H 15.7 (5) EStH 2015

Abschnitt 13b.15 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen

(1) ¹Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13, die im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG), wenn

1. der Erbe, auf den der verpachtete Betrieb übergeht, bereits Pächter des Betriebs ist oder
2. bei einer Schenkung unter Lebenden der Verpächter den Pächter im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder
3. bei einer Schenkung der Beschenkte zunächst den Betrieb noch nicht selber führen kann, weil ihm z.B. die dazu erforderliche Qualifikation noch fehlt und der Schenker im Hinblick darauf den verschenkten Betrieb für eine Übergangszeit von maximal zehn Jahren an einen Dritten verpachtet hat. ²Die Verpachtung darf nicht über den Zeitpunkt hinausgehen, in dem der Beschenkte das 28. Lebensjahr vollendet, wenn die Schenkung an ein minderjähriges Kind erfolgt ist.

²Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach § 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt haben. ³Zur Nutzung überlassene Grundstücke gehören danach immer dann zum Verwaltungsvermögen, wenn der verpachtete Betrieb bereits in der Zeit vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen für die Begünstigung erfüllt hat. ⁴Hierdurch wird vermieden, dass ein in der aktiven Zeit nicht begünstigtes Unternehmen über den Weg der Betriebsverpachtung in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden kann.

(2) ¹Die erbschaftsteuerrechtliche Einordnung als Betriebsverpachtung im Ganzen richtet sich nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen. ²Liegen bei der Betriebsverpachtung ertragsteuerrechtlich Gewinneinkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1 EStG vor, handelt es sich auch erbschaftsteuerrechtlich dem Grunde nach um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG.

(3) Für die Betriebsverpachtung im Ganzen bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt § 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe f ErbStG (> Abschnitt 13b.19).

Abschnitt 13b.16 Grundstücksüberlassung im Konzern

¹Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13, die im Rahmen eines Konzerns im Sinne des § 4h EStG zur Nutzung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe c ErbStG). ²Das gilt nur, soweit keine weitere Nutzungsüberlassung an einen nicht zum Konzern gehörenden Dritten erfolgt. ³Der Konzernbegriff richtet sich nach § 4h Absatz 3 Satz 5 und Satz 6 EStG. ⁴Für die Frage, ob und zu welchem Konzern ein Betrieb gehört, ist auf die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt abzustellen.

Konzernbegriff

> BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (BStBl I S. 718, Rz. 59 bis 68)

Abschnitt 13b.17 Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens

(1) Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe d ErbStG), wenn

- der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von eigenen Wohnungen im Sinne des § 181 Absatz 9 BewG besteht und
- dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert.

(2) ¹Der Hauptzweck des Betriebs besteht in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht. ²Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. ³Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke. ⁴Dient der Betrieb danach im Hauptzweck der Vermietung von eigenen Wohnungen, sind auch solche Grundstücke oder Grundstücksteile kein Verwaltungsvermögen, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. ⁵Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen.

(3) ¹Folgende Indizien sprechen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:

- Umfang der Geschäfte,
- Unterhalten eines Büros,
- Buchführung zur Gewinnermittlung,
- umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- Bewerbung der Tätigkeit,
- Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber.

²Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

(4) ¹Der notwendige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss nicht direkt bei dem Betrieb vorliegen, welcher übertragen wird bzw. an dem eine Beteiligung oder Anteile übertragen werden. ²Erfordert die Vermietung des Wohnungsbestandes des Unternehmens, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, liegt z.B. auch dann ein Wohnungsunternehmen vor, wenn die Vermietung und Verwaltung der eigenen Wohnungen

- im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch das Betriebsunternehmen erfolgt,
- durch ein Unternehmen erfolgt, an dem das Unternehmen, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, beteiligt ist oder
- einem externen Dienstleistungsunternehmen übertragen wurde.

³Wurde die Verwaltung der Immobilien, die nach Art und Umfang im Rahmen der Vermögensverwaltung vorgenommen werden kann, auf ein externes Dienstleistungsunternehmen übertragen, ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht erforderlich. ⁴In diesem Fall liegt kein Wohnungsunternehmen vor.

Abschnitt 13b.18 Grundstücke im Zusammenhang mit Lieferungsverträgen

¹Grundstücke im Sinne des Abschnitt 13b.13, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe e ErbStG), wenn sie vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. ²Hierunter fallen z. B. Brauereigaststätten, die von einer Brauerei an Dritte bei gleichzeitigem Abschluss eines Getränke-lieferungsvertrags verpachtet werden und in denen vorrangig die von der Brauerei hergestellten Getränke ausgeschenkt werden. ³In Betracht kommen auch durch Mineralölunternehmen verpachtete Tankstellengrundstücke mit entsprechenden Belieferungsregelungen. ⁴In der Logistikbranche überlassene Grundstücke sind dagegen regelmäßig Verwaltungsvermögen, auch wenn der Verpächter weitere Leistungen für die Beschaffungs- und Vertriebsorganisation seiner Kunden erbringt, es aber an dem Absatz von eigenen Erzeugnissen oder Produkten fehlt.

Abschnitt 13b.19 Verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

(1) ¹Werden aus dem begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung nicht zu Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe f ErbStG). ²Dies gilt auf Grund der bewertungsrechtlichen Abgrenzung auch dann, wenn sämtliche Grundstücke des begünstigungsfähigen Vermögens im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen zur Nutzung überlassen werden. ³Regelmäßig handelt es sich um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die aus betriebswirtschaftlichen oder betriebstechnischen Gründen im Besteuerungszeitpunkt bis zu 15 Jahre an Andere zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

(2) ¹Werden aus dem begünstigungsfähigen Betriebsvermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung ebenfalls nicht zu Verwaltungsvermögen. ²Regelmäßig handelt es sich hierbei um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die auf Grund der Rechtsform des Betriebs oder infolge der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzung als Betriebsvermögen zu bewerten sind. ³Im Rahmen des Betriebsvermögens ist die Dauer der Nutzungsüberlassung unerheblich. ⁴Die Betriebsverpachtung im Ganzen ist in diesen Fällen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG zu beurteilen.

Abschnitt 13b.20 Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger

(1) ¹Gehören zum Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften Anteile an Kapitalgesellschaften und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger, sind die Anteile dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG). ²Die Poolregelung (> Abschnitt 13b.6 Absatz 3 bis 6) gilt entsprechend; bei Gesellschaften, die in einem Konzern unter einheitlicher Leitung stehen, ist eine gesonderte Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG grundsätzlich nicht erforderlich. ³Wird eine Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben, bedeutet das nicht, dass die bis dahin gepoolten Anteile rückwirkend zum Verwaltungsvermögen gehören.

(2) ¹Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser

Gesellschaft 25 Prozent oder weniger, ist der Anteil auch dann dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, wenn die Summe aller zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer gehörenden Anteile über 25 Prozent liegt. ²Gehören Anteile teilweise zum Gesamthandsvermögen und teilweise zum Sonderbetriebsvermögen, sind die Beteiligungsgrenzen sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes Sonderbetriebsvermögen getrennt zu prüfen. ³Wegen einer Poolvereinbarung > Absatz 1.

(3) Für Anteile an Kapitalgesellschaften gelten ausschließlich § 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG, auch wenn die Beteiligung in einem Wertpapier im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG verbrieft ist.

(4) Bei mehrstufigen Beteiligungen ist auf jeder Beteiligungsebene zu prüfen, ob die unmittelbare Beteiligung 25 Prozent oder weniger beträgt (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG). Wegen der Behandlung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Absatz 9 ErbStG > Abschnitt 13b.29.

(5) Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. I S. 434), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

Hinweise

H 13b.20

Anteile an Kapitalgesellschaften im Sonderbetriebsvermögen

Beispiel 1:

<i>Bilanz der AB OHG</i>			
<i>30 % Anteile an A-GmbH</i>	<i>300 000 EUR</i>	<i>Kapital A</i>	<i>500 000 EUR</i>
<i>Waren</i>	<i>700 000 EUR</i>	<i>Kapital B</i>	<i>500 000 EUR</i>
	<i>1 000 000 EUR</i>		<i>1 000 000 EUR</i>

<i>Sonderbetriebsvermögen A</i>			
<i>11 % Anteile an A-GmbH</i>	<i>110 000 EUR</i>	<i>Kapital A</i>	<i>110 000 EUR</i>
	<i>110 000 EUR</i>		<i>110 000 EUR</i>

<i>Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen</i>	<i>1 200 000 EUR</i>		
<i>Aufteilung</i>		<i>A</i>	<i>(B)</i>
<i>Kapital</i>	<i>./.. 1 000 000 EUR</i>	<i>500 000 EUR</i>	<i>500 000 EUR</i>
<i>Unterschiedsbetrag</i>	<i>200 000 EUR</i>		
<i>Verteilung 50 : 50</i>		<i>+ 100 000 EUR</i>	<i>100 000 EUR</i>
<i>Wert des Anteils des A am Gesamthandsvermögen</i>		<i>600 000 EUR</i>	
<i>Sonderbetriebsvermögen A</i>		<i>+ 110 000 EUR</i>	
<i>Anteil am Betriebsvermögen</i>		<i>710 000 EUR</i>	

Zum Verwaltungsvermögen gehören die Anteile an der A-GmbH, die sich im Sonderbetriebsvermögen des A befinden (110 000 EUR), weil insoweit die unmittelbare Beteiligung des A nicht mehr als 25 % beträgt.

Die Anteile an der A-GmbH, die zum Gesamthandsvermögen gehören (300 000 EUR), rechnen hingegen nicht zum Verwaltungsvermögen.

Das Verwaltungsvermögen und die Schulden der A-GmbH wären insoweit gegebenenfalls im Rahmen der Konsolidierung zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Bilanz der AB OHG			
24 % Anteile an A-GmbH	240 000 EUR	Kapital A	500 000 EUR
Waren	760 000 EUR	Kapital B	500 000 EUR
	1 000 000 EUR		1 000 000 EUR

Sonderbetriebsvermögen A			
11 % Anteile an A-GmbH	110 000 EUR	Kapital A	110 000 EUR
	110 000 EUR		110 000 EUR

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 200 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	<u>./ 1 000 000 EUR</u>	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 100 000 EUR	100 000 EUR
Wert des Anteils des A am Gesamthandsvermögen		<u>600 000 EUR</u>	
Sonderbetriebsvermögen A		+ 110 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		<u>710 000 EUR</u>	

Zum *Verwaltungsvermögen* gehören die *Anteile an der A-GmbH*, die sich im *Sonderbetriebsvermögen des A* befinden (110 000 EUR), weil insoweit die *unmittelbare Beteiligung des A* nicht mehr als 25 % beträgt.

Zum *Verwaltungsvermögen* gehören die *Anteile an der A-GmbH*, die sich im *Gesamthandsvermögen* befinden (240 000 EUR), weil insoweit die *unmittelbare Beteiligung der AB-OHG* nicht mehr als 25 % beträgt. Vom Wert der *Anteile an der A-GmbH* aus dem *Gesamthandsvermögen* entfallen auf A:

$$\frac{240\,000\text{ EUR} \times 600\,000\text{ EUR}}{1\,200\,000\text{ EUR}} = 120\,000\text{ EUR}$$

Abschnitt 13b.21 Kunstgegenstände und andere besondere Wirtschaftsgüter

(1) ¹Zum *Verwaltungsvermögen* gehören *Kunstgegenstände*, *Kunstsammlungen*, *wissenschaftliche Sammlungen*, *Bibliotheken* und *Archive*, *Münzen*, *Edelmetalle* und *Edelsteine*, *Briefmarkensammlungen*, *Oldtimer*, *Yachten*, *Segelflugzeuge* sowie sonstige typischerweise der *privaten Lebensführung dienende Gegenstände* (§ 13b Absatz 4 Nummer 3 ErbStG). ²Das gilt nicht, wenn der *Handel* mit diesen *Gegenständen*, deren *Herstellung* oder deren *Verarbeitung* oder die *entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte* der *Hauptzweck* des *Gewerbebetriebs* ist. ³Die *Zuordnung* dieser *Wirtschaftsgüter* zum *Umlaufvermögen* kann ein *Indiz* hierfür sein.

(2) Diese *Gegenstände* zählen nicht zum *Verwaltungsvermögen*, wenn sie *Bestandteile* eines *Museums* zur *Unternehmensgeschichte* und in einer für ein *Museum* üblichen *Art* und *Weise* für die *Öffentlichkeit* zugänglich sind. ²Voraussetzung ist, dass die *Gegenstände*

1. von dem *Unternehmen* selbst *hergestellt*, *verarbeitet* oder *gehandelt* wurden oder
2. nicht von dem *Unternehmen* *hergestellt*, *verarbeitet* oder *gehandelt* wurden, aber einen *Bezug* zur *Unternehmensgeschichte* aufweisen, indem sie *Teil* des *Herstellungs-* oder *Verarbeitungsprozesses* sind oder *Teil* der *Entstehungsgeschichte* der von dem *Unternehmen* *hergestellten*, *verarbeiteten* oder *gehandelten* *Produkte* sind.

Abschnitt 13b.22 Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

(1) ¹Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG). ²Wertpapiere im Sinne der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsvorschriften sind ausschließlich auf dem Markt gehandelte Wertpapiere im Sinne des § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG). ³Vergleichbare Forderungen im Sinne dieser Vorschrift sind solche, über die keine Urkunden ausgegeben wurden, die nach § 2 Absatz 1 WpHG aber als Wertpapiere gelten. ⁴Keine Wertpapiere in diesem Sinne sind kaufmännische Orderpapiere (§§ 363 bis 365 HGB, Wechsel, Schecks) sowie andere auf Order lautende Anweisungen und Rektapapiere, auch wenn sie zivilrechtlich dem Wertpapierbegriff zugeordnet werden. ⁵Die Zuordnung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist abschließend in § 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG geregelt.

(2) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. I S. 434), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

Hinweise

H 13b.22

Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Beispiele:

Wertpapiere oder vergleichbare Forderung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG	Weder Wertpapiere noch vergleichbare Forderungen, jedoch Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG
<i>Pfandbriefe Schuldbuchforderungen Geldmarktfonds Festgeldfonds</i>	<i>Geld Sichteinlagen Sparanlagen Festgeldkonten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Forderungen an verbundene Unternehmen Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen</i>

Abschnitt 13b.23 Finanzmittel

(1) ¹Zum Verwaltungsvermögen gehört der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel), soweit er 15 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt (Finanzmitteltest, § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG). ²Der Finanzmitteltest ist durch das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt durchzuführen auf der Grundlage der Feststellungen durch die Betriebsfinanzämter nach § 13b Absatz 10 ErbStG.

(2) Zu den Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen zählen unter anderem

- Geld,
- Sichteinlagen,
- Sparanlagen,
- Festgeldkonten,

- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- Forderungen an verbundene Unternehmen (wegen der Behandlung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > Abschnitt 13b.29),
- Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen (wegen der Zuordnung zu Vermögen, das der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient > Abschnitt 13b.11),
- Forderungen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, insbesondere Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft,
- Forderungen von Personen- oder Kapitalgesellschaften gegen ihre Gesellschafter,
- sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art, soweit sie nicht bereits § 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG zuzuordnen sind, insbesondere geleistete Anzahlungen, Steuerforderungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen.

(3) ¹Junge Finanzmittel sind der positive Saldo der innerhalb von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) eingelegten und der entnommenen Finanzmittel. ²Dies gilt unabhängig davon, ob die eingelegten Finanzmittel am Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden sind. ³Der Wert der jungen Finanzmittel ist begrenzt auf den Wert der Finanzmittel in diesem Zeitpunkt vor Abzug der abzugsfähigen Schulden und des Sockelbetrags. ⁴Zur Begrenzung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > Abschnitt 13b.29 Absatz 6. ⁵Junge Finanzmittel sind Verwaltungsvermögen und im Rahmen des Finanzmitteltests vom Wert der Finanzmittel abzuziehen. ⁶Junge Finanzmittel sind nicht in die Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen einzubeziehen (§ 13b Absatz 6 in Verbindung mit Absatz 8 Satz 1 ErbStG) und stellen kein unschädliches Verwaltungsvermögen dar (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG).

(4) ¹Der gemeine Wert der nach Abzug der jungen Finanzmittel verbleibenden Finanzmittel wird um den gemeinen Wert der abzugsfähigen Schulden gemindert. ²Zu den abzugsfähigen Schulden zählen:

- alle Schulden, die bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, nicht dagegen sonstige Abzüge, z. B. Rechnungsabgrenzungsposten; wegen der Behandlung von Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > Abschnitt 13b.29,
- Rückstellungen, auch wenn für sie ein steuerliches Passivierungsverbot besteht (> R B 11.3 Absatz 3 Satz 3, R B 109.1 Satz 3 ErbStR 2011),
- Sachleistungsverpflichtungen, soweit sie bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen abzugsfähig sind (> R B 103.2 Absatz 5 ErbStR 2011).

³Rücklagen gehören nicht zu den abzugsfähigen Schulden (vgl. § 103 Absatz 3 BewG).

⁴Darlehenskonten der Gesellschafter sind abzugsfähig, soweit sie ertragsteuerrechtlich als Fremdkapital zu qualifizieren sind; wegen der Behandlung von Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > Abschnitt 13b.29. ⁵Wegen der Behandlung wirtschaftlich nicht belastender Schulden und Schulden, die den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer übersteigen > Abschnitt 13b.28.

(5) Soweit Finanzmittel und Schulden bei Anwendung von § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG (Altersversorgungsansprüche/-verpflichtungen; > Abschnitt 13b.11) berücksichtigt wurden, bleiben sie bei der Durchführung des Finanzmitteltests außer Betracht.

(6) ¹Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden positiv, bleibt davon ein Sockelbetrag in Höhe von 15 Prozent des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft von der Zurechnung zum Verwaltungsvermögen ausgenommen. ²Bei Beteiligungen an Personengesellschaften > Absatz 9. ³Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ergibt sich der Sockelbetrag aus 15 Prozent des gemeinen Werts des Anteils. ⁴Voraussetzung für den Abzug des Sockelbetrags ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach

seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG).⁵Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Tätigkeit durch Gesellschaften im Sinne des § 13 Absatz 7, des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder des § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG ausgeübt wird.⁶Ein Abzug des Sockelbetrags ist ausgeschlossen, wenn das begünstigungsfähige Vermögen

1. nach dem Hauptzweck einer vermögensverwaltenden Tätigkeit dient,
2. einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG dient,
3. einer Gesellschaft dient, die nicht überwiegend eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausübt.

⁷Der den Sockelbetrag übersteigende Wert der Finanzmittel zählt zum Verwaltungsvermögen. ⁸Wird der Sockelbetrag nicht ausgeschöpft, kann der nicht ausgeschöpfte Teil nicht mit anderem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG verrechnet werden.

(7) Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden negativ, liegen keine Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG vor.

(8) Finanzmittel gehören nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 3 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. 1993 I S. 4342), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

(9) ¹Bei Beteiligungen an Personengesellschaften sind sowohl die Finanzmittel als auch die abzugsfähigen Schulden im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen in die Berechnung des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG einzubeziehen. ²Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft sowie der Personengesellschaft gegenüber den Gesellschaftern sind einzubeziehen, soweit sie nach § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG zum Betriebsvermögen gehören (> R B 97.1 Absatz 2 ErbStR 2011). ³Die Finanzmittel und die abzugsfähigen Schulden des Gesamthandsvermögens sind dabei nach dem Wert des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen. ⁴Bei der Ermittlung des Sockelbetrags ist der Wert der Beteiligung an der Gesellschaft zu Grunde zu legen. ⁵Bei der Ermittlung der jungen Finanzmittel (> Absatz 3) sind die Einlagen und Entnahmen aller Gesellschafter anzusetzen, soweit sie das Gesamthandsvermögen betreffen. ⁶Diese Einlagen und Entnahmen sind nach dem Wert des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) auf die Gesellschafter aufzuteilen. ⁷Einlagen in das und Entnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters sind nur anzusetzen, soweit sie die übertragene Beteiligung betreffen.

Hinweise

H 13b.23

Finanzmitteltest

festgestellter Wert der Finanzmittel

- *festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG;*
höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel

= *Saldo*

- *festgestellter Wert der Schulden*

= *Saldo*

- *Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)*
-

= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

Finanzmitteltest bei Einzelunternehmen

Beispiel 1:

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 12 000 000 EUR, die Finanzmittel mit 9 000 000 EUR und die Schulden mit 1 000 000 EUR festgestellt. Junge Finanzmittel sind nicht vorhanden.

Maschinen	1 000 000 EUR	Eigenkapital	9 000 000 EUR
Finanzmittel	9 000 000 EUR	Schulden	1 000 000 EUR
	10 000 000 EUR		10 000 000 EUR
festgestellter Wert der Finanzmittel			9 000 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden			/ 1 000 000 EUR
Saldo			8 000 000 EUR
Sockelbetrag 15 % von 12 000 000 EUR =			/ 1 800 000 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel			6 200 000 EUR

Beispiel 2 (mit jungen Finanzmitteln):

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 10 000 000 EUR, die Finanzmittel mit 3 000 000 EUR, die jungen Finanzmittel mit 100 000 EUR und die Schulden mit 1 000 000 EUR festgestellt.

Maschinen	7 000 000 EUR	Eigenkapital	9 000 000 EUR
Finanzmittel	3 000 000 EUR	Schulden	1 000 000 EUR
	10 000 000 EUR		10 000 000 EUR
festgestellter Wert der Finanzmittel			3 000 000 EUR
festgestellter Wert der jungen Finanzmittel			/ 100 000 EUR
Saldo			2 900 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden			/ 1 000 000 EUR
Saldo			1 900 000 EUR
Sockelbetrag 15 % von 10 000 000 EUR =			/ 1 500 000 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel			400 000 EUR

Zusätzlich sind die jungen Finanzmittel mit 100 000 EUR als nicht begünstigtes Vermögen anzusetzen.

Finanzmitteltest bei Personengesellschaften

Beispiel 1:

Der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens der A+B OHG beträgt 1 000 000 EUR. Davon entfallen auf den Gesellschafter A nach § 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG 580 000 EUR. Die Finanzmittel betragen 600 000 EUR und die abzugsfähigen Schulden 200 000 EUR.

Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A gehören Finanzmittel im Wert von 100 000 EUR und eine abzugsfähige Schuld im Wert von 150 000 EUR.

A ist in Höhe von 50 % an der Gesellschaft beteiligt. Die Gewinn- und Verlustverteilung beträgt je 1/2. Der gemeine Wert der Beteiligung des A beträgt 530 000 EUR. A überträgt seine gesamte Beteiligung auf Sohn M.

Finanzmittel im Gesamthandsvermögen	600 000 EUR	
Anteil des A		
580 000 EUR : 1 000 000 EUR		348 000 EUR
Finanzmittel im		<u>100 000 EUR</u>

Sonderbetriebsvermögen des A		
festgestellter Wert der Finanzmittel		448 000 EUR
Schulden im Gesamthandsvermögen	200 000 EUR	
Anteil des A		116 000 EUR
580 000 EUR : 1 000 000 EUR		
Schulden im Sonderbetriebsvermögen des A		150 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden		266 000 EUR
festgestellter Wert der Finanzmittel		448 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden		./.
Saldo		182 000 EUR
Sockelbetrag 15 % des gemeinen Wertes	15 % von 530 000 EUR =	79 500 EUR
der Beteiligung des A		
verbleibender Wert der Finanzmittel		102 500 EUR

Beispiel 2:

Fortsetzung des Beispiels 1.

Die Gesellschafter haben in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen getätigt:

Einlagen Finanzmittel	200 000 EUR
Entnahmen Finanzmittel	./.
	80 000 EUR
	120 000 EUR

Anteil des A
 120 000 EUR x (580 000 EUR : 1 000 000 EUR) 69 600 EUR

A hat in sein bzw. aus seinem Sonderbetriebsvermögen getätigt:

Einlagen Finanzmittel	50 000 EUR	
Entnahmen Finanzmittel	./.	
	40 000 EUR	
	10 000 EUR	+ 10 000 EUR
Junge Finanzmittel		79 600 EUR

Für A ergeben sich somit junge Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG in Höhe von insgesamt (69 600 EUR + 10 000 EUR =) 79 600 EUR.

Prüfung der Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel:

Finanzmittel im Gesamthandsvermögen	348 000 EUR
Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen des A	+ 100 000 EUR
Summe	448 000 EUR

Es erfolgt damit keine Begrenzung der jungen Finanzmittel. Festgestellt werden junge Finanzmittel in Höhe von 79 600 EUR.

Finanzmitteltest

festgestellter Wert der Finanzmittel		448 000 EUR
festgestellter Wert der jungen Finanzmittel		./.
		79 600 EUR
Saldo		368 400 EUR
festgestellter Wert der Schulden		./.
		266 000 EUR
Saldo		102 400 EUR
Sockelbetrag	15 % von 530 000 EUR = 79 500 EUR	./.
		79 500 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel		22 900 EUR

Zusätzlich sind die jungen Finanzmittel mit 79 600 EUR als nicht begünstigtes Vermögen anzusetzen.

Abschnitt 13b.24 Investitionsklausel

(1) Auch wenn Vermögen nach der schematischen Abgrenzung nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG grundsätzlich dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden müsste, kann es trotzdem geeignet sein, die Beschäftigung zu fördern. Dies ist dann der Fall, wenn dieses Vermögen für eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen oder die zeitnahe Zahlung von Löhnen und Gehältern an die Beschäftigten in den erworbenen wirtschaftlichen Einheiten vorgesehen ist.

(2) ¹Das Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer (§§ 9, 11 ErbStG) wird durch die Investitionsklausel nach § 13b Absatz 5 Satz 1 und 2 ErbStG durchbrochen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen Erwerb von Todes wegen handeln;
2. der Erwerber muss erworbenes nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 3 und 4 Nummer 1 bis 5 ErbStG) innerhalb des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens in Vermögen investieren, das kein Verwaltungsvermögen ist;
3. die durch die Investition geschaffenen oder angeschafften Gegenstände müssen unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen oder originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG) dienen;
4. die Investition muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen und darf nicht zu neuem Verwaltungsvermögen führen;
5. die Investition muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein.

²In diesem Fall rechnet das investierte Vermögen rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen.

(3) ¹Der Plan des Erblassers muss so konkret sein, dass dieser und die entsprechend vom Erwerber umgesetzte Investition nachvollzogen werden können. ²Der Plan muss die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände beinhalten. ³Das am Besteuerungszeitpunkt vorhandene Verwaltungsvermögen ist für die Investition zu verwenden, ohne dass der Erblasser vorgegeben haben muss, welche konkreten Gegenstände des Verwaltungsvermögens zur Finanzierung zu verwenden sind. ⁴Unschädlich ist eine zusätzliche Finanzierung der Investition aus dem Privatvermögen. ⁵In diesem Fall entfällt die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend nur für das zur Finanzierung eingesetzte Verwaltungsvermögen. ⁶Das eingesetzte Privatvermögen wird nicht rückwirkend zum Besteuerungszeitpunkt als vom Erblasser erworbenes begünstigtes Vermögen behandelt. ⁷Hatte der Erblasser, z. B. als ein Minderheitsgesellschafter, keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung (Geschäftsführung, Vorstand) des Betriebs, reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen konkreten Investitionsplan gefasst hatte und diesen innerhalb der Frist von zwei Jahren verwirklicht. ⁸Dieser Plan und seine Umsetzung werden dem Erblasser zugerechnet.

(4) ¹Das Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer (§§ 9, 11 ErbStG) wird für nicht begünstigte Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 3 und 4 Nummer 5 ErbStG durchbrochen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (§ 13b Absatz 5 Satz 3 und 4 in Verbindung mit Satz 2 ErbStG):

1. Es muss sich um einen Erwerb von Todes wegen handeln;

2. der Erwerber muss erworbene nicht begünstigte Finanzmittel verwenden, um laufende Löhne und Gehälter im Sinne des § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 10 ErbStG an die Beschäftigten zu zahlen;
3. ursächlich für diese Mittelverwendung muss sein, dass aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen vorübergehend entsprechende Einnahmen fehlen;
4. die Mittelverwendung muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen;
5. die Mittelverwendung muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein.

²In diesem Fall rechnen die zur Zahlung verwendeten Finanzmittel rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen. ³Absatz 3 gilt entsprechend.

(5) Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des Absatzes 2 bis 5 sämtlich erfüllt sind, trägt der Erwerber, der die rückwirkende Aussonderung aus dem Verwaltungsvermögen beansprucht (§ 13b Absatz 5 Satz 5 ErbStG).

(6) ¹Bei Schenkungen unter Lebenden sind Härtefälle aufgrund des Stichtagsprinzips ausgeschlossen, da Schenkungen und deren Vollzug planbar sind. ²Die Investitionsklausel ist daher auf Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden nicht anwendbar. ³Für die Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG gilt dies entsprechend.

Abschnitt 13b.25 Nettowert des Verwaltungsvermögens

¹Verbleibt nach der Anwendung von § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG (Altersversorgungsansprüche/-verpflichtungen; > Abschnitt 13b.11) und dem Finanzmitteltest (> Abschnitt 13b.23) ein Schuldenüberhang, sind diese Schulden zur Berechnung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens anteilig mit dem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG zu verrechnen. ²Eine direkte Zuordnung von Schulden, die wirtschaftlich mit bestimmten Wirtschaftsgütern zusammenhängen, erfolgt nicht. ³Die anteiligen Schulden bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der Schulden im Sinne des Satzes 1. ⁴Dabei ist das Verwaltungsvermögen um den festgestellten Wert des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 8 ErbStG) zu verringern. ⁵Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der auf den tatsächlichen Bestand der vor Anwendung der Schuldenverrechnung und vor Abzug des Sockelbetrags gedeckelten jungen Finanzmittel anzusetzen (§ 13b Absatz 8 Satz 3 ErbStG).

Hinweise

H 13b.25

Beispiel:

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 500 000 EUR, das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG mit 25 000 EUR und der Wert des jungen Verwaltungsvermögens mit 10 000 EUR festgestellt. Nach der Anwendung des § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG und des Finanzmitteltests verbleiben Schulden von 30 000 EUR.

Verwaltungsvermögen	25 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	<u>/. 10 000 EUR</u>
Saldo Verwaltungsvermögen	15 000 EUR

Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden:

$$\frac{30\,000\text{ EUR} \times 15\,000\text{ EUR}}{(500\,000\text{ EUR} + 30\,000\text{ EUR})} = 850\text{ EUR}$$

Saldo Verwaltungsvermögen	15 000 EUR
anteilig verbleibende Schulden	<u>/. 850 EUR</u>
Nettowert des Verwaltungsvermögens	14 150 EUR

Abschnitt 13b.26 Unschädliches Verwaltungsvermögen

¹Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ist um das unschädliche Verwaltungsvermögen zu kürzen. ²Unschädliches Verwaltungsvermögen entspricht zehn Prozent des Werts des (Anteils) Betriebsvermögens. ³Der Wert des (Anteils) Betriebsvermögens ist zu kürzen um

- den Nettowert des Verwaltungsvermögens (> Abschnitt 13b.25),
- den Wert des jungen Verwaltungsvermögens und
- den Wert der jungen Finanzmittel.

⁴Das unschädliche Verwaltungsvermögen wird wie begünstigtes Vermögen behandelt.

Hinweise

H 13b.26

Berechnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens

> Abschnitt 13b.9 Absatz 2

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3

- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1

= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Abschnitt 13b.27 Junges Verwaltungsvermögen

¹Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG gehört nicht zum begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen, § 13b Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit Absatz 7 Satz 2 ErbStG). ²Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. ³Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum Betriebsvermögen gehörten, sind auch dann kein junges Verwaltungsvermögen, wenn die in § 13b Absatz 4 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind. ⁴Die zum jungen Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem Wert des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen; hinzu kommen die im übertragenen Sonderbetriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens. ⁵Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist das junge Verwaltungsvermögen der Gesellschaft nach dem Verhältnis aufzuteilen, das bei der Aufteilung des gemeinen Werts der Gesellschaft nach § 97 Absatz 1b BewG angewendet wurde. ⁶Junges Verwaltungsvermögen ist nicht in die Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsver-

mögen einzubeziehen (§ 13b Absatz 6 in Verbindung mit Absatz 8 Satz 1 ErbStG) und stellt kein unschädliches Verwaltungsvermögen dar (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG).

Abschnitt 13b.28 Ausschluss der Schuldenverrechnung

(1) Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind von der Verrechnung mit Schulden ausgeschlossen (§ 13b Absatz 8 Satz 1 ErbStG).

(2) ¹Eine Schuldenverrechnung findet nicht statt bei wirtschaftlich nicht belastenden Schulden. ²Dies ist z. B. der Fall, wenn eine bilanziell überschuldete Gesellschaft nur deshalb nicht Insolvenz beantragen muss, weil der Gläubiger den Rangrücktritt erklärt hat oder wenn die überschuldete Gesellschaft durch eine Unternehmensgruppe und die Forderung durch eine nahestehende Person erworben wird. ³Übersteigt der im Zeitpunkt der Steuerentstehung vorhandene Schuldenstand den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung, ist insoweit eine Schuldenverrechnung ausgeschlossen. ⁴Es bestehen aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich keine Bedenken, den durchschnittlichen Schuldenstand aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgelaufenen Wirtschaftsjahre abzuleiten; wegen des Umfangs der anzusetzenden Schulden > Abschnitt 13b.23 Absatz 4). ⁵Dabei ist der Betrag des durchschnittlichen Schuldenstands zu mindern um den Wert der Altersversorgungsverpflichtungen, der auf den Stichtag der Steuerentstehung nach § 13b Absatz 3 ErbStG mit dem Verwaltungsvermögen verrechnet wurde. ⁶Eine Begrenzung der zu berücksichtigenden Schulden erfolgt nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist. ⁷Davon ist auszugehen, wenn Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind. ⁸Keine Betriebstätigkeit in diesem Sinne liegt dagegen vor, wenn z. B. Wirtschaftsgüter des nicht betriebsnotwendigen Betriebsvermögens (§ 200 Absatz 2 BewG) fremdfinanziert werden. ⁹Die Begrenzung der Schuldenverrechnung erfolgt im Rahmen der Feststellung der Schulden (§ 13b Absatz 10 ErbStG) durch das Betriebsfinanzamt.

(3) Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der auf den tatsächlichen Bestand der vor Anwendung der Schuldenverrechnung und vor Abzug des Sockelbetrags gedeckelten jungen Finanzmittel anzusetzen.

Abschnitt 13b.29 Verbundvermögensaufstellung

(1) ¹Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, erfolgt die rechentechnische Ermittlung des begünstigten Vermögens durch eine Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Absatz 9 ErbStG). ²Die Rechentechnik der Verbundvermögensaufstellung ist erforderlich, wenn zum begünstigungsfähigen Vermögen

- unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften im Inland oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder
- unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland oder Anteile an entsprechenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gehören.

³Eine Konzernbilanz bildet keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung.

(2) ¹In der Verbundvermögensaufstellung sind bei Anwendung des § 13b Absatz 2 bis 8 ErbStG zur Ermittlung des begünstigten Vermögens nicht die gemeinen Werte der Beteiligungen oder Anteile anzusetzen, sondern die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens, des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden. ²Diese sind mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. ³Es sind jeweils die folgenden unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Rechengrößen zusammenzufassen:

- Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG,

- junges Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG,
- Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG,
- junge Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG,
- Schulden.

⁴Die Rechentechnik der Verbundvermögensaufstellung ist auf jeder Beteiligungsstufe anzuwenden.

⁵Festgestellt werden jeweils die Werte, die sich auf den Anteil beziehen, zu dem jeweils die Beteiligung besteht (> Abschnitt 13b.30).

(3) ¹Soweit sich in der Verbundvermögensaufstellung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen. ²Damit scheidet der Ansatz einer Forderung als Finanzmittel aus, soweit der Forderung eine Verbindlichkeit innerhalb der zum übertragenen Vermögen gehörenden Beteiligungsstruktur gegenübersteht; das gilt in gleicher Weise für die Verbindlichkeit. ³Sofern der Steuerpflichtige nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG den Nichtansatz einer Forderung und damit einen niedrigeren Wertansatz der Finanzmittel begehrt, hat er dies dem Betriebsfinanzamt durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. ⁴Das Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Finanzmittel zuständig ist, teilt dem Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Schulden zuständig ist, mit, in welcher Höhe die entsprechenden Forderungen nicht als Finanzmittel behandelt wurden. ⁵Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gegenüber stehen, sind anzusetzen, weil es sich nicht um eine Beteiligung handelt.

(4) ¹Auf jeder Beteiligungsstufe sind folgende Vorschriften anzuwenden:

- Das Ausscheiden von Verwaltungsvermögen und Schulden im Zusammenhang mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Absatz 3 ErbStG);
- die Begrenzung der Schulden nach § 13b Absatz 8 ErbStG (Nichtansatz der wirtschaftlich nicht belastenden Schulden und der über den durchschnittlichen Schuldenstand hinausgehenden Schulden).

²Die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel erfolgt nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene.

(5) ¹Nicht Teil der Berechnungen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung und des Feststellungsverfahrens sind:

- Die Schuldenverrechnung bei Finanzmitteln nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG;
- der Abzug des Sockelbetrags von 15 Prozent nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG;
- der Abzug der anteilig verbleibenden Schulden zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 6 ErbStG;
- die Berücksichtigung des Werts des unschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 7 ErbStG;
- das Saldierungsverbot von Schulden mit jungen Finanzmitteln und jungem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 8 ErbStG.

²Diese Berechnungen erfolgen bei der Veranlagung zur Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

(6) Gehören zum übertragenen Vermögen unmittelbar oder mittelbar gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die die Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent des § 13b Absatz 4 Nummer 2

ErbStG unterschreiten, wird - abweichend von § 13b Absatz 9 Satz 1 bis 4 ErbStG - der gemeine Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft als Verwaltungsvermögen angesetzt.

Hinweise

H 13b.29

Forderung/Schulden über mehrere Stufen im Verbund

Beispiel 1:

Die M-GmbH hält jeweils alle Anteile an der T1-GmbH und der T2-GmbH. Die T2-GmbH hält alle Anteile an der E-GmbH. Die M-GmbH hat eine Forderung gegenüber der E-GmbH. Die Forderung der M-GmbH ist nicht in die Ermittlung der Finanzmittel einzubeziehen, weil die Forderung nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen ist. Die Schuld der E-GmbH ist nicht in die Feststellung der Schulden einzubeziehen, weil sie nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen ist.

Beispiel 2:

> Verbundvermögensaufstellung

Junges Verwaltungsvermögen im Verbund

Beispiel 1:

Die M-GmbH hält jeweils alle Anteile an der T1-GmbH und der T2-GmbH. Die T1-GmbH veräußert ein seit vielen Jahren zum Betriebsvermögen gehörendes und Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück an die T2-GmbH. Das Grundstück bildet bei der T2-GmbH junges Verwaltungsvermögen.

Beispiel 2:

Die T2-GmbH hält alle Anteile an der neu gegründeten E-GmbH. Die T1-GmbH veräußert ein Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung an die E-GmbH. Das Grundstück bildet bei der E-GmbH junges Verwaltungsvermögen.

Beispiel 3:

Die M-GmbH hält jeweils alle Anteile an der T1-GmbH. Sie legt ein ihr gehörendes, an einen Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück in das Betriebsvermögen der T1-GmbH ein. Das Grundstück gehört bei der T1-GmbH zum jungen Verwaltungsvermögen.

Verbundvermögensaufstellung

Beispiel 1:

A ist zu 100 % an der A GmbH & Co. KG beteiligt. Die A GmbH & Co. KG hält 100 % der Anteile an der B GmbH und 60 % der Anteile an der C AG. Die C AG ist zu 50 % an der D OHG beteiligt. Alle Gesellschaften haben ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland.

Im Sonderbetriebsvermögen des A befindet sich ein Darlehen gegenüber der A GmbH & Co. KG in Höhe von 1 000 EUR. Die D OHG hat gegenüber der B GmbH eine Forderung in Höhe von 20 000 EUR bzw. die B GmbH gegenüber der D OHG eine Verbindlichkeit in Höhe von 20 000 EUR.

	Verwaltungs- vermögen § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG EUR	junges Verwaltungs- vermögen EUR	Finanzmit- tel § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG EUR	Davon gegen- über verbun- denen Unterneh- men EUR	junge Finanz- mittel EUR	Schulden EUR	Davon gegen- über verbun- denen Unterneh- men EUR
A GmbH & Co. KG	10 000		20 000		8 000	30 000	
B GmbH	23 000	2 000	17 500		1 000	43 000	20 000
C AG	12 000	2 000	6 000			12 000	
D OHG	1 000		100 000	20 000	10 000	1 500	
SBV A			1 000				

Ablauf des Feststellungsverfahrens:

D OHG

Verwaltungsvermögen 1 000 EUR x 50 %		500 EUR
Finanzmittel zunächst	100 000 EUR	
<i>Die Forderung gegenüber der B-GmbH stellt eine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Die A GmbH & Co KG ist zu 30 % (60 % x 50 %) mittelbar an der D OHG und zu 100 % unmittelbar an der B-GmbH beteiligt. Es besteht Beteiligungsidentität im Umfang von 30 %. Der Prozentsatz der Beteiligungsidentität entspricht dem Prozentsatz der mittelbaren Beteiligung. Deshalb ist die Forderung gegenüber der B-GmbH in voller Höhe nicht anzusetzen.</i>		
gekürzte Finanzmittel	<u>/. 20 000 EUR</u>	
x 50 %	80 000 EUR	40 000 EUR
junge Finanzmittel 10 000 EUR x 50 %		5 000 EUR
Schulden 1 500 EUR x 50 %		750 EUR

C AG

Verwaltungsvermögen			
eigenes	12 000 EUR		
D OHG	+ 500 EUR		
	<u>12 500 EUR</u>	x 60 % =	7 500 EUR
junges Verwaltungsvermögen			
eigenes	2 000 EUR		
D OHG	+ 0 EUR		
	<u>2 000 EUR</u>	x 60 % =	1 200 EUR
Finanzmittel			
eigene	6 000 EUR		
D OHG	+ 40 000 EUR		
	<u>46 000 EUR</u>	x 60 % =	27 600 EUR
junge Finanzmittel			
eigene	0 EUR		
D OHG	+ 5 000 EUR		
	<u>5 000 EUR</u>	x 60 % =	3 000 EUR
Schulden			
eigene	12 000 EUR		
D OHG	+ 750 EUR		
	<u>12 750 EUR</u>	x 60 % =	7 650 EUR

B GmbH

Verwaltungsvermögen 23 000 EUR x 100 %		23 000 EUR
Junges Verwaltungsvermögen 2 000 EUR x 100 %		2 000 EUR
Finanzmittel 17 500 EUR x 100 %		17 500 EUR

<i>Junge Finanzmittel</i> 1 000 EUR x 100 %		1 000 EUR
<i>Schulden zunächst</i>	43 000 EUR	
<i>Die Schuld gegenüber der D OHG stellt eine Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Sie ist, soweit Beteiligungsidentität besteht (30 % durchgerechneter Anteil), zu kürzen. Der Prozentsatz der Beteiligungsidentität entspricht dem Prozentsatz der mittelbaren Beteiligung.</i>		
20 000 EUR x 30 % =	<u>6 000 EUR</u>	
x 100 %	37 000 EUR	37 000 EUR

A GmbH & Co. KG

<i>Verwaltungsvermögen</i>		
eigenes	10 000 EUR	
B GmbH	+ 23 000 EUR	
C AG	+ <u>7 500 EUR</u>	
	40 500 EUR	
100 %		40 500 EUR

<i>Junges Verwaltungsvermögen</i>		
eigenes	0 EUR	
B GmbH	+ 2 000 EUR	
C AG	+ <u>1 200 EUR</u>	
	3 200 EUR	
100 %		3 200 EUR

<i>Finanzmittel</i>		
eigene	20 000 EUR	
B GmbH	+ 17 500 EUR	
C AG	+ <u>27 600 EUR</u>	
	65 100 EUR	
100 % = Finanzmittel aus dem Gesamthandsvermögen		65 100 EUR

Die miterworbene Forderung des A im SBV ist zusätzlich in Höhe von 1 000 EUR außerhalb der Verbundvermögens aufstellung anzusetzen.

<i>junge Finanzmittel</i>		
eigene	8 000 EUR	
B GmbH	+ 1 000 EUR	
C AG	+ <u>3 000 EUR</u>	
	12 000 EUR	
100 %		12 000 EUR

<i>Schulden</i>		
eigene	30 000 EUR	
B GmbH	+ 37 000 EUR	
C AG	+ <u>7 650 EUR</u>	
	74 650 EUR	

100 % = Schulden aus dem Gesamthandsvermögen		74 650 EUR
--	--	------------

Die Verbindlichkeit gegenüber A in Höhe von 1 000 EUR ist nicht Teil der Verbundvermögensaufstellung und daher nicht entsprechend § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG vom Ansatz auszuschließen.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Zudem hält die A GmbH & Co. KG noch 10 % der Anteile an der Z GmbH. Die Anteile haben einen Wert von 16 500 EUR. Die Z GmbH hat Finanzmittel in Höhe von 25 000 EUR.

Da die A GmbH & Co. KG nicht zu mehr als 25 % an der Z GmbH beteiligt ist, gehören die Anteile an der Z GmbH im vollen Umfang zum Verwaltungsvermögen der A GmbH & Co. KG (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG).

A GmbH & Co. KG

Verwaltungsvermögen

eigenes	10 000 EUR
Anteil an der Z GmbH	+ 16 500 EUR
B GmbH	+ 23 000 EUR
C AG	+ 7 500 EUR
	<u>57 000 EUR</u>

100 %

57 000 EUR

Hinsichtlich des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden ergeben sich bei der A GmbH & Co. KG keine Änderungen.

Abschnitt 13b.30 Feststellungsverfahren

(1) ¹Festzustellen sind gemäß § 13b Absatz 10 ErbStG die Summe der gemeinen Werte

- der Finanzmittel,
- der jungen Finanzmittel,
- des Verwaltungsvermögens,
- des jungen Verwaltungsvermögens und
- der Schulden.

²Eine Feststellung erfolgt, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne des § 13b Absatz 10 ErbStG von Bedeutung sind. ³Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Erbschaftsteuer oder das für die andere Feststellung zuständige Finanzamt. ⁴Die Feststellungen erfolgen auch dann, wenn es sich um ein börsennotiertes Unternehmen (§ 11 Absatz 1 BewG) handelt und deshalb keine Feststellung des Wertes des Anteils nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG erfolgt.

(2) Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft erfolgen die Feststellungen bezogen auf den übertragenen Teil der Beteiligung, bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf den übertragenen Anteil.

(3) ¹Festzustellen sind die Summen der gemeinen Werte der Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens; maßgebend sind die Werte nach Anwendung des § 13b Absatz 3 ErbStG (Altersversorgungsverpflichtungen). ²Bei der Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Schulden ist der Wert nach Anwendung von § 13b Absatz 3 und Absatz 8 Satz 2 ErbStG anzusetzen. ³Eine Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit jungen Finanzmitteln erfolgt nicht (> Abschnitt 13b.11 Absatz 2 Satz 3). ⁴Der Wert der Finanzmittel und des

Verwaltungsvermögens beinhaltet jeweils die jungen Finanzmittel beziehungsweise das junge Verwaltungsvermögen. ⁵Der Wert der festzustellenden jungen Finanzmittel ist auf den Wert der festzustellenden Finanzmittel zu begrenzen. ⁶Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen findet die Begrenzung ausschließlich auf der obersten Feststellungsebene statt. ⁷Feststellungen aus nachgeordneten Feststellungsebenen sind einzubeziehen. ⁸Auf der obersten Feststellungsebene erfolgen die Feststellungen auf Basis der Verbundvermögensaufstellung.

(4) Wegen der nicht in das Feststellungsverfahren einzubeziehenden Berechnungen > Abschnitt 13b.29 Absatz 5.

(5) ¹Zusätzlich zu den in Absatz 1 genannten Feststellungen teilt das Betriebsfinanzamt dem Erbschaftsteuerfinanzamt folgende Angaben nachrichtlich mit:

1. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Sockelbetrags im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG. ²Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen ist auf jeder Beteiligungsstufe zu prüfen, ob das Vermögen des jeweiligen Unternehmens nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG). ³Dabei sind die nachrichtlichen Mitteilungen der nachgeordneten Feststellungsebenen einzubeziehen. ⁴Liegt ein Hauptzweck in diesem Sinne vor, ist dies nachrichtlich dem Betriebsfinanzamt auf der darüber liegenden Feststellungsebene mitzuteilen. ⁵Auf der Ebene des übertragenen Unternehmens, der übertragenen Beteiligung an einer Personengesellschaft oder der übertragenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft erfolgt eine Zusammenfassung inklusive der eigenen Tätigkeit. ⁶Zum Hauptzweck > Abschnitt 13b.23 Absatz 6.
2. Das Vorliegen der Voraussetzungen und den Prozentsatz des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG.
3. Bei Einzelunternehmen bzw. Beteiligungen an Personengesellschaften den Umfang und den Wert des ausländischen Vermögens, welches im festgestellten Wert des Betriebsvermögens enthalten ist, jedoch einer Betriebsstätte in einem Drittstaat dient (> Abschnitt 13b.5 Absatz 4).
4. Bei Einzelunternehmen bzw. Beteiligungen an Personengesellschaften für Grundstücke, die sowohl dem Betriebsvermögen als auch dem Grundvermögen zuzuordnen sind, den Wert des dem Grundvermögen zuzuordnenden Anteils.

²Erfolgt die Feststellung auf der obersten Feststellungsebene hinsichtlich einer Personengesellschaft, teilt das Betriebsfinanzamt mit, welche Teilbeträge der festgestellten Werte auf den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen und das übertragene Sonderbetriebsvermögen entfallen.

Hinweise

H 13b.30

Feststellungen gemäß § 13b Absatz 10 ErbStG

Beispiel:

Unternehmer A verstirbt am 1.4.2017. Erbin wird seine Tochter T. Das Einzelunternehmen hat einen gemeinen Wert von 1 500 000 EUR.

Verwaltungsvermögen (VV) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG ist in Höhe von 150 000 EUR vorhanden, davon sind 30 000 EUR junges VV (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG).

Die Finanzmittel (FM) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG betragen 70 000 EUR, davon sind 20 000 EUR junge Finanzmittel (jFM) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG.

Der gemeine Wert (§ 9 BewG) der Altersversorgungsverpflichtungen (AVV) nach § 13b Absatz 2 Satz 2 bzw. Absatz 3 ErbStG beträgt 75 000 EUR.

Die Altersversorgungsverpflichtungen werden durch Wirtschaftsgüter in Höhe von 70 000 EUR abgesichert. Davon entfallen

- 50 000 EUR auf *Verwaltungsvermögen* im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG;
 - davon 20 000 EUR auf *junges Verwaltungsvermögen* im Sinne des § 13b Absatz 7 ErbStG und
- 20 000 EUR auf *Finanzmittel* im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG (die jFM können als reine Stromgröße aus Einlagen abzüglich Entnahmen, > Abschnitt 13b.23 Absatz 3, nicht zur Absicherung der AVV dienen).

Neben den Altersversorgungsverpflichtungen sind weitere betriebliche Schulden in Höhe 395 000 EUR vorhanden.

Berechnung:

	Bestand	Wirtschaftsgüter des VV (Spalte 1), die der Absicherung von AVV dienen	Abzug der Schulden aus AVV von den Werten des VV	Entwicklung der festzustellenden Schulden	maßgebende Werte für die Feststellung
Spalte 1	Spalte 2 EUR	Spalte 3 EUR	Spalte 4 EUR	Spalte 5 EUR	Spalte 6 EUR
Schulden gesamt (75 000 EUR + 395 000 EUR)	470 000			470 000	
davon AVV	75 000		75 000		
junges VV	30 000	20 000	./. 20 000	./. 20 000	10 000
Differenz 1			55 000	450 000	
VV (ohne junges VV)	120 000	30 000	./. 30 000	./. 30 000	90 000
Differenz 2			25 000	420 000	
Summe Verwaltungsvermögen					100 000
FM	70 000	20 000	./. 20 000	./. 20 000	50 000
Differenz 3			5 000	400 000	400 000

Feststellungen nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG und § 13b Absatz 10 ErbStG:

Wert des Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	10 000 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR
junge Finanzmittel	20 000 EUR
Schulden	400 000 EUR

Zu § 13c ErbStG

Abschnitt 13c.1 Abschmelzmodell - Allgemeines

(1)¹Wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG den Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschreitet, ist § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich auf Antrag des Erwerbers der nach § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG anzuwendende Prozentsatz des Verschonungsabschlags von 85 Prozent oder der nach § 13a Absatz 10 Satz 1 Nummer 1 ErbStG anzuwendende Prozentsatz des Verschonungsabschlags von 100 Prozent um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750 000 EUR verringert, die der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Millionen EUR übersteigt (Abschmelzmodell; § 13c Absatz 1 Satz 1 ErbStG).²Der Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent nach § 13a Absatz 9 ErbStG

ist vor Prüfung des Schwellenwerts von 26 Millionen EUR und vor Anwendung des Abschmelzmodells zu berücksichtigen (§ 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG; > Abschnitt 13a.19).³Soll das Abschmelzmodell für die Optionsverschonung angewendet werden, muss der Erwerber zusätzlich einen entsprechenden Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG stellen.

(2)¹Der Erwerber muss den Antrag bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich stellen oder zur Niederschrift erklären.²Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen.³Der Antrag schließt einen Antrag für denselben Erwerb aus, die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG durchzuführen.⁴Der Antrag kann nach Zugang der Willenserklärung beim zuständigen Finanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13c Absatz 2 Satz 6 ErbStG).⁵Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 3 oder 6 ErbStG verstößt.

(3)¹Der Erwerber kann den Antrag auf Durchführung des Abschmelzmodells nach § 13c Absatz 1 ErbStG insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen.²Maßgeblich ist das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen.³Das begünstigte Vermögen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten ist zusammenzurechnen.⁴Bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.

(4)¹Das Abschmelzmodell ist in den Fällen der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89 750 000 EUR und in den Fällen der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89 999 999 EUR anzuwenden.²Bei Überschreiten dieser Beträge verringert sich der Verschonungsabschlag auf null Prozent.³Die Möglichkeit, einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zu stellen, bleibt unberührt.⁴Wegen der Berücksichtigung mehrerer Erwerbe begünstigten Vermögens > Abschnitt 13c.4.

Hinweise

H 13c.1

Berechnung des Verschonungsabschlags

Beispiel 1:

Vater V schenkt seinem Sohn S am 1.4.2017 begünstigtes Vermögen im Wert von 50 000 000 EUR. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen	50 000 000 EUR	50 000 000 EUR
Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung in %		85 %
Schwellenwert übersteigender Wert	<u>./. 26 000 000 EUR</u> 24 000 000 EUR	
Minderung des Verschonungsabschlags 24 000 000 EUR : 750 000 EUR = zu gewährender Verschonungsabschlag in %		<u>./. 32 %</u> 53 %
Verschonungsabschlag in EUR 53 % von 50 000 000 EUR verbleiben		<u>./. 26 500 000 EUR</u> 23 500 000 EUR
Abzugsbetrag steuerpflichtiges Vermögen		<u>./. 0 EUR</u> 23 500 000 EUR

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde gestellt.

begünstigtes Vermögen	50 000 000 EUR	50 000 000 EUR
Verschonungsabschlag bei		

der Optionsverschonung in %		100 %	
Schwellenwert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>		
übersteigender Wert	24 000 000 EUR		
Minderung des Verschonungsabschlags			
24 000 000 EUR : 750 000 EUR =		<u>./. 32 %</u>	
zu gewährender Verschonungsabschlag in %		68 %	
Verschonungsabschlag in EUR 68 % von 50 000 000 EUR			<u>./. 34 000 000 EUR</u>
verbleiben			16 000 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen			16 000 000 EUR

Abschnitt 13c.2 Verstoß gegen die Verschonungsvoraussetzungen

¹Verstößt der Erwerber im Rahmen des Abschmelzmodells innerhalb der maßgebenden, für die Regelverschonung oder die Optionsverschonung geltenden Lohnsummen- oder Behaltensfrist (> Abschnitt 13a.8, 13a.11 und 13a.20) gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen, entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise (§ 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG). ²Der Umfang der Nachversteuerung richtet sich nach den Regelungen der Regel- oder Optionsverschonung (> Abschnitt 13a.8 und 13a.18).

Abschnitt 13c.3 Ergänzende Vorschriften beim Abschmelzmodell

Folgende ergänzende Vorschriften sind zu beachten:

1. Zu den Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 5 ErbStG (> Abschnitt 13a.10);
2. zu den Anzeigepflichten des Erwerbers in den Fällen eines Verstoßes gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen und Hinausschieben des Endes der Festsetzungsfrist bei Verstoß gegen diese Regelungen: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 7 ErbStG;
3. zu den erhöhten Mitwirkungs- und Nachweispflichten des Erwerbers bei Auslandssachverhalten: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 8 ErbStG.

Abschnitt 13c.4 Berücksichtigung mehrerer Erwerbe begünstigten Vermögens

(1) ¹Wenn bei einem Erwerb, für den die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist, der Schwellenwert für begünstigtes Vermögen von 26 Millionen EUR infolge des Zusammenrechnens mit früheren Erwerben innerhalb des Zehnjahreszeitraums überschritten wird (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG; > Abschnitt 13a.2), entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG für die früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13c Absatz 2 Satz 4 und 5 ErbStG), wenn auch für die früheren Erwerbe die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist (§ 37 Absatz 12 Satz 3 ErbStG). ²Entsprechendes gilt für eine zunächst gewährte Steuerbefreiung nach § 13c Absatz 1 ErbStG. ³Der Steuerbescheid ist nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. ⁴Erwerbe, für die die Steuer vor dem 1. Juli 2016 entstanden ist, werden bei der Prüfung des Schwellenwerts berücksichtigt (> Abschnitt 13a.2 Absatz 2). ⁵Ein Wegfall der gewährten Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach Satz 4 tritt nicht ein, wenn durch einen nachfolgenden Erwerb nach dem 30. Juni 2016 der Schwellenwert überschritten wird.

(2) ¹Stellt der Erwerber einen Antrag nach § 13c Absatz 1 Satz 1 ErbStG und entfällt wegen des Überschreitens des Schwellenwerts die Steuerbefreiung für einen früheren Erwerb, wird die weggefallene Steuerbefreiung ersetzt durch eine neue Steuerbefreiung auf der Grundlage des abgeschmolzenen Prozentsatzes des Verschonungsabschlags, der sich bezogen auf den

zusammengerechneten Wert des begünstigten Vermögens ergibt. ²Die Minderung des Verschonungsabschlags ist sowohl auf den letzten Erwerb als auch auf die früheren Erwerbe anzuwenden. ³Das gilt unabhängig davon, ob für den früheren Erwerb erstmals die Steuerbefreiung nach § 13c Absatz 1 ErbStG gewährt wird oder für den früheren Erwerb nunmehr ein geringerer Verschonungsabschlag nach § 13c Absatz 1 ErbStG zu gewähren ist, und unabhängig davon, ob jeweils die Regelverschonung oder die Optionsverschonung in Anspruch genommen wurde. ⁴In diesen Fällen wird zuerst die zu dem früheren Erwerb ergangene Steuerfestsetzung geändert. ⁵Sodann wird die erstmalige Steuerfestsetzung für den aktuellen Erwerb unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG durchgeführt. ⁶Soweit bei dem früheren Erwerb innerhalb der jeweiligen Fristen gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen verstoßen und eine Nachsteuer erhoben wurde, ist auch insoweit eine Neuberechnung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf der Grundlage des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags durchzuführen.

Hinweise

H 13c.4

Berücksichtigung früherer Erwerbe

Beispiel 1:

Vater V schenkt seinem Sohn S am 1.8.2016 begünstigtes Vermögen im Wert von 10 000 000 EUR (Erwerb 1). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen	10 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % von 10 000 000 EUR	<u>./. 8 500 000 EUR</u>
verbleiben	1 500 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen	1 500 000 EUR

Am 1.4.2017 schenkt er ihm weiteres begünstigtes Vermögen im Wert von 20 000 000 EUR (Erwerb 2). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Änderung des Erwerbs 1:

Begünstigtes Vermögen Erwerb 1	10 000 000 EUR
begünstigtes Vermögen Erwerb 2	<u>+ 20 000 000 EUR</u>
Summe	30 000 000 EUR
Schwellenwert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>
übersteigender Wert	4 000 000 EUR

Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung in % 85 %

Minderung des Verschonungsabschlags
4 000 000 EUR : 750 000 EUR = 5,3333 abgerundet ./. 5 %
zu gewährender Verschonungsabschlag in % 80 %

begünstigtes Vermögen	10 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 10 000 000 EUR	<u>./. 8 000 000 EUR</u>
verbleiben	2 000 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen	2 000 000 EUR

Besteuerung des Erwerbs 2

begünstigtes Vermögen	20 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 20 000 000 EUR	<u>./. 16 000 000 EUR</u>
verbleiben	4 000 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen	4 000 000 EUR

Beispiel 2:

Vater V schenkt seinem Sohn S am 1.8.2016 begünstigtes Vermögen im Wert von 1 500 000 EUR (Erwerb 1). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen			1 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % von 1 500 000 EUR			<u>./. 1 275 000 EUR</u>
verbleiben			225 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 112 500 EUR</u>
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	225 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	75 000 EUR		
davon 50 %		<u>37 500 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		112 500 EUR	
steuerpflichtiges Vermögen			112 500 EUR

Am 1.4.2017 schenkt er ihm weiteres begünstigtes Vermögen im Wert von 28 500 000 EUR (Erwerb 2). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde gestellt.

Änderung des Erwerbs 1:

Begünstigtes Vermögen Erwerb 1	1 500 000 EUR
begünstigtes Vermögen Erwerb 2	+ 28 500 000 EUR
Summe	30 000 000 EUR
Schwellenwert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>
übersteigender Wert	4 000 000 EUR

Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung in % 85 %

Minderung des Verschonungsabschlags
4 000 000 EUR : 750 000 EUR = 5,3333 abgerundet ./. 5 %
zu gewährender Verschonungsabschlag in % 80 %

begünstigtes Vermögen			1 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 1 500 000 EUR			<u>./. 1 200 000 EUR</u>
verbleiben			300 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 75 000 EUR</u>
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (20 %)	300 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR		
davon 50 %		<u>75 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 EUR	
steuerpflichtiges Vermögen			225 000 EUR

Verschonung des Erwerbs 2:

Verschonungsabschlag bei der Optionsverschonung in % 100 %

Minderung des Verschonungsabschlags (wie beim Erwerb 1) ./. 5 %
zu gewährender Verschonungsabschlag in % 95 %

begünstigtes Vermögen			28 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 95 % von 28 500 000 EUR			<u>./. 27 075 000 EUR</u>
verbleiben			1 425 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen			1 425 000 EUR

Abschnitt 13c.5 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen

¹Das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. ²Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2 ErbStR 2011. ³Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommt die Vergünstigung ebenfalls in Betracht.

Zu § 28 ErbStG

Abschnitt 28 Stundung

(1) ¹Beim Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG von Todes wegen ist die darauf entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers bis zu sieben Jahre zu stunden. ²Die Stundung kommt insbesondere in Betracht

1. in den Fällen der Regelverschonung für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des Verschonungsabschlags (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und des Abzugsbetrags (§ 13a Absatz 2 ErbStG);
2. in den Fällen des § 13c ErbStG für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags;
3. in den Fällen des § 28a ErbStG für die nicht erlassene Steuer auf begünstigtes Vermögen;
4. in den Fällen, in denen weder eine Verschonung nach § 13c noch nach § 28a ErbStG beantragt wurde.

³Die auf das nicht begünstigte Vermögen entfallende Steuer kann nicht nach § 28 Absatz 1 ErbStG gestundet werden.

(2) ¹Die gestundete Steuer ist in gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. ²Die erste Jahresrate ist zinslos zu stunden. ³Die weiteren Jahresraten sind zinspflichtig (§§ 234, 238 AO).

(3) ¹Die Stundung endet stets, wenn

1. das erworbene begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG verschenkt oder veräußert wird;
2. der Erwerber den Betrieb, die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft aufgibt;
3. der Erwerber gegen die Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 3 ErbStG oder die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 ErbStG verstößt. ²Im Falle eines Antrags auf Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 i. V. m. § 13c ErbStG oder auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG gelten die verlängerte Lohnsummenfrist, die höheren Mindestlohnsummen und die verlängerte Behaltensfrist des § 13a Absatz 10 ErbStG. ³Die Stundung endet bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung bzw. die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2, 4 und 5 ErbStG in vollem Umfang. ⁴Soweit aufgrund einer Reinvestition (§ 13a Absatz 6 Satz 3 und 4 ErbStG) insgesamt von einer rückwirkenden Besteuerung abgesehen wird, endet die Stundung nicht. ⁵Bei einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 ErbStG endet die Stundung in vollem Umfang.

²Eine Stundung kann nicht erfolgen für die Steuer, die aufgrund eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung oder die Behaltensregelung zu entrichten ist. ³Es bleibt dem Erwerber unbenommen, in den Fällen des Satzes 1 einen Antrag auf Fortführung der Stundung zu stellen, soweit begünstigtes Vermögen verbleibt, für das die Stundungsvoraussetzungen erfüllt sind. ⁴Wird das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG innerhalb des noch laufenden Stundungszeitraums von Todes wegen übertragen, endet die Stundung erst, wenn der nachfolgende Erwerber die Voraussetzung für die Stundung nicht mehr erfüllt.

(4) Die auf das begünstigte Vermögen nach § 13b Absatz 2 ErbStG entfallende Steuer ist wie folgt zu berechnen:

1. Die tarifliche Steuer nach § 19 ErbStG auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ist um die anzurechnende Steuer auf einen Vorerwerb nach § 14 Absatz 1 ErbStG zu kürzen.
2. Die danach verbleibende Steuer ist nach dem Verhältnis des Werts des begünstigten Vermögens gegebenenfalls nach den Verschonungen nach § 13a ErbStG (Vorwegabschlag, Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag) oder § 13c ErbStG und nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Absatz 5 und 6 ErbStG) zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten aufzuteilen.
3. Sind für das begünstigte Vermögen die Voraussetzungen der §§ 19a, 21 oder 27 ErbStG erfüllt, sind der Ermäßigungsbetrag nach § 19a ErbStG, die darauf entfallende Ermäßigung nach § 27 ErbStG bzw. die darauf entfallende, nach § 21 ErbStG anrechenbare Steuer abzuziehen.

Hinweise

H 28 (4)

Berechnung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer

Beispiel:

Unternehmerin U hat ihre Tochter T zur Alleinerbin eingesetzt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer GmbH mit einem Steuerwert 1 400 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen gemeinen Wert von 1 300 000 EUR. Ein Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen im Wert von 750 000 EUR. Ein im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommenen Kredit valutiert noch in Höhe von 200 000 EUR.

Für T ergibt sich folgende Steuerberechnung:

GmbH-Anteile			
nicht begünstigtes Vermögen			100 000 EUR
begünstigtes Vermögen		1 300 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>/. 1 105 000 EUR</u>	
Verbleiben		195 000 EUR	
Abzugsbetrag		<u>/. 127 500 EUR</u>	
steuerpflichtiges begünstigtes Unternehmensvermögen		67 500 EUR	+ 67 500 EUR
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	195 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>/. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	45 000 EUR		
Davon 50 %		<u>/. 22 500 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		127 500 EUR	
Kapitalvermögen			+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall			<u>917 500 EUR</u>
Schuld aus der GmbH-Beteiligung		200 000 EUR	
Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG			
Abziehbare Schuld			
auf nicht begünstigtes Vermögen entfallender Teil der Schuld			
200 000 EUR x 100 000 EUR / 1 400 000 EUR = 14 285 EUR			
ungekürzt abziehbarer Teil der Schuld			/. 14 285 EUR
auf begünstigtes Vermögen entfallender Teil der Schuld			
200 000 EUR / 14 285 EUR = 185 715 EUR			
185 715 EUR x 67 500 EUR : 1 300 000 EUR =			
Vermögensanfall nach Abzug der Schulden			<u>/. 9 643 EUR</u>
			893 572 EUR

<i>Erbfallkostenpauschale</i>	<i>./.</i>	<i>10 300 EUR</i>
<i>persönlicher Freibetrag</i>	<i>./.</i>	<i>400 000 EUR</i>
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>		<i>483 272 EUR</i>
<i>abgerundet</i>		<i>483 200 EUR</i>

Anteil des begünstigten Vermögens:
(67 500 EUR – 9 643 EUR) : 893 572 EUR = 6,48 %

Steuer nach Stkl. I (15 %) *72 480 EUR*

Auf begünstigtes Vermögen entfällt
72 480 EUR x 6,48 % *4 697 EUR*

(5) ¹Beim Erwerb von bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen, die

1. zu Wohnzwecken vermietet werden (§ 13d ErbStG),
2. im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und
3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG gehören,

hat der Erwerber auf Antrag einen Rechtsanspruch auf Stundung der darauf entfallenden Steuer bis zu zehn Jahren, soweit er sie nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann (§ 28 Absatz 3 Satz 1 ErbStG). ²Dies gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen, als auch für Schenkungen unter Lebenden.

(6) ¹Unter den in Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 und 3 genannten Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Stundung auch dann, wenn zum Erwerb ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum gehört, das der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung. ²Diese Stundungsmöglichkeit erstreckt sich ausdrücklich nur auf ein Grundstück, das zu den genannten Grundstücksarten gehört. ³Eine Wohnung in einem Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück oder in einem sonstigen bebauten Grundstück ist nicht begünstigt. ⁴Voraussetzung ist nicht, dass der Erblasser oder Schenker dieses Grundstück vor der Übertragung als Familienheim selbst genutzt hat. ⁵Nach Aufgabe der Selbstnutzung durch den Erwerber und anschließender Vermietung zu Wohnzwecken ist die Stundung bis zum Ende des ursprünglichen Zehnjahreszeitraums weiter zu gewähren.

(7) ¹Ein Anspruch auf Stundung nach Absatz 5 und 6 besteht nicht, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. ²Dazu muss der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen. ³Die Feststellungslast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, obliegt dem Steuerpflichtigen. ⁴Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, sei es weil er die Steuer übernommen hat (§ 10 Absatz 2 ErbStG), sei es, weil er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden kann, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen. ⁵Dem Erwerber ist zuzumuten, aus den Vermietungseinnahmen oder aus seinen sonstigen Einnahmen die gestundete Steuer kontinuierlich zu tilgen. ⁶Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer die Veräußerung des Grundvermögens notwendig wird, bleiben Nachlassverbindlichkeiten, z. B. Grundschulden, Pflichtteile oder Vermächtnisse, außer Betracht. ⁷Wird die Veräußerung des Grundvermögens dadurch notwendig, dass neben der Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang solche Nachlassverbindlichkeiten zu übernehmen sind, kann zwar § 28 ErbStG nicht angewendet werden, es kann jedoch eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen. ⁸In den Fällen des Absatzes 5 gelten Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und Satz 4 sowie Absatz 4 entsprechend. ⁹In den Fällen des Absatzes 6 gelten Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und Absatz 4 entsprechend.

Zu § 28a ErbStG

Abschnitt 28a.1 Verschonungsbedarfsprüfung - Allgemeines

(1) ¹Wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG den Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschreitet und der Erwerber keinen Antrag nach § 13c ErbStG gestellt hat, wird die Steuer ohne Verschonung für das begünstigte Vermögen festgesetzt. ²Auf Antrag des Erwerbers wird eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG durchgeführt. ³Diese kann zu einem teilweisen oder vollständigen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer führen. ⁴Der Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist vor Prüfung des Schwellenwerts von 26 Millionen EUR und vor Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung zu berücksichtigen (§ 13a Absatz 9 ErbStG; > Abschnitt 13a.19).

(2) ¹Der Erwerber muss den Antrag auf Erlass nach § 28a Absatz 1 Satz 1 ErbStG bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich stellen oder zur Niederschrift erklären. ²Er kann den Antrag unabhängig vom Eintritt der materiellen Bestandskraft der Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung stellen; ein Widerruf des Antrags ist möglich. ³Der Antrag ist ausgeschlossen, wenn der Erwerber bereits unwiderruflich beantragt hat, das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG anzuwenden (§§ 13c Absatz 2 Satz 6, 28a Absatz 8 ErbStG).

(3) Für die Anwendung des § 28a ErbStG ist die auf das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen entfallende Steuer maßgeblich.

(4) Entfällt der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, ist für die festgesetzte, auf den geänderten Wert des begünstigten Vermögens entfallende Steuer auf Antrag die Verschonungsbedarfsprüfung durchzuführen.

(5) Die auf das begünstigte Vermögen nach § 13b Absatz 2 ErbStG entfallende Steuer ist wie folgt zu berechnen:

1. Die tarifliche Steuer nach § 19 ErbStG auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ist um die anzurechnende Steuer auf einen Vorerwerb nach § 14 Absatz 1 ErbStG zu kürzen.
2. Die danach verbleibende Steuer ist nach dem Verhältnis des Werts des begünstigten Vermögens gegebenenfalls nach Abzug des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG und nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Absatz 5 und 6 ErbStG) zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten aufzuteilen.
3. Sind für das begünstigte Vermögen die Voraussetzungen der §§ 19a, 21 oder 27 ErbStG erfüllt, sind der Ermäßigungsbetrag nach § 19a ErbStG, die darauf entfallende Ermäßigung nach § 27 ErbStG bzw. die darauf entfallende, nach § 21 ErbStG anrechenbare Steuer abzuziehen.

Hinweise

H 28a.1

Berechnung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer

Beispiel:

Unternehmerin U hat ihre Tochter T zur Alleinerbin eingesetzt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer GmbH mit einem Steuerwert 100 000 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen gemeinen Wert von 95 000 000 EUR. Die Gesellschaft erfüllt die Voraussetzungen für einen Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG in Höhe von 5%. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen im Wert von 25 000 000 EUR. Ein im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommenen Kredit valutiert noch in Höhe von 3 000 000 EUR.

Die Tochter ist Eigentümerin eines Grundstücks mit einem gemeinen Wert von 2 000 000 EUR, welches sie zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Für T ergibt sich folgende Steuerberechnung:

GmbH-Anteile		
nicht begünstigtes Vermögen		5 000 000 EUR
begünstigtes Vermögen	95 000 000 EUR	
Vorwegabschlag 5 %	<u>./. 4 750 000 EUR</u>	
verbleiben	90 250 000 EUR	

steuerpflichtiges begünstigtes Unternehmensvermögen		+ 90 250 000 EUR
Kapitalvermögen		<u>+ 25 000 000 EUR</u>
gesamter Vermögensanfall		120 250 000 EUR

Auf das nicht begünstigte Vermögen entfallende Schulden:

$$\frac{3\,000\,000\text{ EUR} \times 5\,000\,000\text{ EUR}}{100\,000\,000\text{ EUR}} = 150\,000\text{ EUR}$$

Auf das begünstigte Vermögen entfallende Schulden:
3 000 000 EUR - 150 000 EUR = 2 850 000 EUR

Schuldenkürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG:

$$\frac{2\,850\,000\text{ EUR} \times 90\,250\,000\text{ EUR}}{95\,000\,000\text{ EUR}} = 2\,707\,500\text{ EUR}$$

Abziehbare Schulden (150 000 EUR + 2 707 500 EUR =)	<u>./. 2 857 500 EUR</u>
Vermögensanfall nach Schuldenabzug	117 392 500 EUR
Erbfallkostenpauschale	<u>./. 10 300 EUR</u>
persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb	116 982 200 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens:

begünstigtes Vermögen	90 250 000 EUR
darauf entfallende abziehbare Schulden	<u>./. 2 707 500 EUR</u>
Saldo	87 542 500 EUR

$$87\,542\,500\text{ EUR} : 117\,392\,500\text{ EUR} = 74,58\%$$

Steuer nach Stkl. I (30 %)	35 094 660 EUR
----------------------------	----------------

Auf begünstigtes Vermögen entfällt 35 094 660 EUR x 74,58 %.	26 173 598 EUR
---	----------------

Abschnitt 28a.2 Verfügbares Vermögen

(1)¹Ein Erlass kommt nur für den Teil der auf das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG entfallenden Steuer in Betracht, den der Erwerber nicht aus seinem verfügbaren Vermögen begleichen kann.²Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erkennt in § 13 ErbStG an, dass bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z. B. Hausrat, Familienheim.³Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei einer Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern unter Umständen andere Steuern anfallen oder bei einer eventuellen Beleihung von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen eine Beleihung zu 100 Prozent ihres Verkehrswerts in der Regel nicht zu realisieren ist.⁴Da der zu wahrende Kernbestand des Vermögens nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden kann, ist das übrige Vermögen nach § 28a Absatz 2 ErbStG typisierend mit einem Anteil von 50 Prozent einzubeziehen.⁵Bei der Prüfung ist abzustellen auf die Summe der gemeinen Werte des Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen des § 13b

Absatz 2 ErbStG gehört bzw. gehören würde.⁶ Das gilt unabhängig davon, ob es im Rahmen der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangen ist oder dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehörte.⁷ Zum verfügbaren Vermögen gehören insbesondere

1. das nicht nach § 13b Absatz 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögen, z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligung nach § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG nicht erreichen, ausländisches Betriebsvermögen in einem Drittstaat, Privatvermögen (Kapitalvermögen, Grundstücke, übriges Vermögen),
2. das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, das zu einer wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG gehört (steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens, > Abschnitt 13b.9 Absatz 2),
3. Vermögen, das nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, z. B. Vermögen, das nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG unterliegt oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist.

(2)¹ Im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung sind allein die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgeblich.² Der Bestand und der Wert des verfügbaren Vermögens sind auf diesen Stichtag zu ermitteln.³ Nicht maßgebend sind unter anderem der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung, des Erlassantrags nach § 28a Absatz 1 ErbStG oder des Ergehens des Verwaltungsakts über einen Erlass nach § 28a Absatz 1 ErbStG.⁴ Anzusetzen ist jeweils der Nettowert des einzubeziehenden Vermögens.⁵ Bei der Berechnung des Nettowerts sind Schulden und Lasten einschließlich der Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 ErbStG sowie Gegenleistungen im Fall einer Schenkung abzuziehen.⁶ Die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer mindert den Wert des verfügbaren Vermögens nicht.⁷ Bei der Ermittlung des Werts des verfügbaren Vermögens sind Steuerbefreiungen, z. B. für Hausrat, Kulturgüter oder ein Familienheim, unbeachtlich.⁸ Wurden im Rahmen der Steuerberechnung aufgrund dieser Steuerbefreiungen Schulden nach § 10 Absatz 6 ErbStG nur eingeschränkt abgezogen, sind diese bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens ungekürzt abzuziehen.⁹ Ebenfalls unbeachtlich ist, dass der Erwerber gegebenenfalls nicht frei über das Vermögen verfügen kann, weil es z. B. in einer wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG gebunden ist.¹⁰ Die durch einen späteren Verkauf verfügbaren Vermögens anfallenden anderen Steuern, z. B. Einkommensteuer oder Grunderwerbsteuer, mindern das verfügbare Vermögen nicht.¹¹ Bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens sind keine persönlichen Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) zu berücksichtigen.

(3)¹ Der Wert des zugleich übergegangenen Vermögens im Sinne des § 28a Absatz 2 Nummer 1 ErbStG ist jeweils mit den für die Steuerfestsetzung maßgeblichen - gegebenenfalls festgestellten - gemeinen Werten zu berücksichtigen.² Im Rahmen der Ermittlung des verfügbaren Vermögens sind zusätzlich zu ermitteln:

1. der Wert des zugleich übergegangenen Vermögens, das im Rahmen der Steuerfestsetzung auf Grund einer Steuerbefreiung nicht berücksichtigt wurde, oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist und
2. der Wert des Vermögens, das dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehört (§ 28a Absatz 2 Nummer 2 ErbStG).

³ Die Werte dieser Vermögensgegenstände sind gegebenenfalls nach §§ 151 ff. BewG festzustellen.
⁴ Gehört zum vorhandenen Vermögen des Erwerbers eine wirtschaftliche Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG, sind neben der Wertfeststellung auch die Feststellungen nach § 13b Absatz 10 ErbStG durchzuführen (> Abschnitt 13b.30).
⁵ Feststellungen zur Lohnsummenregelung nach § 13a Absatz 4 ErbStG unterbleiben.

Hinweise

H 28a.2

Verfügbares Vermögen

Beispiel:

Fortsetzung des Beispiels in H 28a.1.

<i>miterworbenes Vermögen</i>		
<i>nicht begünstigtes Vermögen</i>	5 000 000 EUR	
<i>Kapitalvermögen</i>	+ 25 000 000 EUR	
<i>Schulden auf nicht begünstigtes Vermögen</i>	./. 150 000 EUR	
<i>Erbfallkostenpauschbetrag</i>	./. 10 300 EUR	
	<u>29 839 700 EUR</u>	
<i>davon 50%</i>		14 919 850 EUR
<i>eigenes Vermögen</i>		
<i>Grundstück</i>	2 000 000 EUR	
<i>davon 50 %</i>		+ 1 000 000 EUR
		<u>15 919 850 EUR</u>
<i>Steuer auf das begünstigte Vermögen</i>		26 173 598 EUR
<i>verfügbares Vermögen</i>		./. 15 919 850 EUR
<i>zu erlassende Steuer</i>		<u>10 253 748 EUR</u>

Abschnitt 28a.3 Stundung

¹Eine Stundung nach § 28a Absatz 3 ErbStG bis zu sechs Monaten kommt nur in Betracht für die Steuer, die auf das erworbene begünstigte Vermögen entfällt und die nicht nach § 28a Absatz 1 ErbStG erlassen wurde. ²§ 28 Absatz 1 ErbStG und § 222 AO bleiben unberührt (> Abschnitt 28). ³Eine Stundung der Steuer, die auf das zugleich übergegangene nicht begünstigte Vermögen entfällt, ist nach § 28a Absatz 3 ErbStG nicht möglich.

Abschnitt 28a.4 Nachträglicher Wegfall der Erlassbedingungen

(1) ¹Verstößt der Erwerber innerhalb der für die Optionsverschonung maßgebenden Lohnsummen- oder Behaltensfrist von sieben Jahren gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen (> Abschnitt 13a.8, 13a.18 und 13a.20), ist der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit ganz oder teilweise zu widerrufen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und 2, Satz 2 und 3 ErbStG). ²Die zunächst erloschene Steuer lebt ganz oder teilweise wieder auf. ³Der Umfang des rückwirkenden Wegfalls des Erlasses richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung (> Abschnitt 13a.8 und 13a.18).

(2) ¹Erhält der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt durch Schenkung oder von Todes wegen weiteres Vermögen, das verfügbares Vermögen im Sinne des § 28a Absatz 2 ErbStG darstellt, ist der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3, Satz 2 und 3 ErbStG). ²Dies gilt unabhängig von der Person des Zuwendenden und davon, ob beziehungsweise in welchem Umfang der Erwerb dem ErbStG unterliegt. ³Aus Vereinfachungsgründen sind übliche Gelegenheitsgeschenke im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 14 ErbStG unbeachtlich. ⁴Die zunächst erloschene Steuer lebt vollständig wieder auf. ⁵Der Erwerber kann einen erneuten Antrag nach § 28a Absatz 1 ErbStG stellen. ⁶Im Rahmen der erneuten Verschonungsbedarfsprüfung ist das zum Besteuerungszeitpunkt des Erwerbs, für den der Erlass gewährt wurde, ermittelte verfügbare Vermögen um 50 Prozent des gemeinen Werts des hinzuerworbenen Vermögens zu erhöhen. ⁷Anzusetzen ist der Nettowert des hinzuerworbenen Vermögens. ⁸Für das hinzuerworbene Vermögen sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Hinzuerwerbs maßgeblich. ⁹Hinsichtlich dessen Ermittlung sind Abschnitt 28a.2 Absatz 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

Abschnitt 28a.5 Ergänzende Vorschriften bei der Verschonungsbedarfsprüfung

Folgende ergänzende Vorschriften sind zu beachten:

1. Zu den Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassenteilung: § 28a Absatz 1 Satz 2 bis 5 ErbStG. Zu Einzelheiten > Abschnitt 13a.10;
2. zu den Anzeigepflichten des Erwerbers in den Fällen eines Verstoßes gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen oder eines Hinzuerwerbs verfügbaren Vermögens: § 28a Absatz 5 ErbStG. Zu Einzelheiten > Abschnitt 13a.8 und 13a.11;
3. zu dem Hinausschieben des Endes der Zahlungsverjährungsfrist bei Verstoß gegen die in Nummer 2 genannten Regelungen: § 28a Absatz 6 ErbStG.

Abschnitt § 28a.6 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen

¹Die Verschonungsbedarfsprüfung des § 28a ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. ²Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2 ErbStR 2011. ³Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommt die Verschonungsbedarfsprüfung ebenfalls in Betracht.

