

# Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz

Kommentar

Bearbeitet von

Hermann-Ulrich Viskorf, Dr. Stephan Schuck, Dr. Eckhard Wälzholz, Gerda Hofmann, Dr. Christoph Philipp, Dr. Andreas Richter, Dr. Stephan Viskorf, Steffen Wiegand

5. Auflage 2017. Buch inkl. Online-Nutzung. 2043 S. Inklusive Aktualisierung im Internet. Hardcover  
ISBN 978 3 482 51685 6

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

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

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

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

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

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

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

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

<sup>4</sup>An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei

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

<sup>5</sup>Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. <sup>6</sup>Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. <sup>7</sup>Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte,

1. die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Juni 2002 (BGBl I S. 2318), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 23. Oktober 2012 (BGBl I S. 2246) geändert worden ist, befinden oder
2. die sich in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder
3. die Krankengeld im Sinne des § 44 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch – Gesetzliche Krankenversicherung – (Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1988, BGBl I S. 2477, 2482), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 30. Mai 2016 (BGBl I S. 1254) geändert worden ist, beziehen oder
4. die Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Januar 2015 (BGBl I S. 33) beziehen oder
5. die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter);

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

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

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

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

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. <sup>2</sup>Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782, 2791), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl I S. 1834), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;

2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert.<sup>2</sup> Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;
3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt.<sup>2</sup> Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.<sup>3</sup> Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;
4. Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich.<sup>2</sup> Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

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

(7) <sup>1</sup>Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1) anzuzeigen.<sup>2</sup>In den Fällen des Absatzes 6 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen.<sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz

3 Satz 1) oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 6) Kenntnis erlangt. <sup>4</sup>Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. <sup>5</sup>Sie ist schriftlich abzugeben. <sup>6</sup>Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Hinweis:** Koordinierter Ländererlass v. 22. 6. 2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (AErbSt 2017) – BStBl 2017 I 902.

Inhaltsübersicht	Rdn.
<b>I. Vorbemerkung zu § 13a ErbStG</b>	1 - 3
1. Entstehungsgeschichte	1 - 2
2. Entscheidung des BVerfG v. 17. 12. 2014 und Reform des ErbStG 2016	3
<b>II. Aufbau und Systematik</b>	4 - 6
<b>III. Die Begünstigung</b>	7 - 22
1. Überblick	7
2. Verschonungsmodelle	8 - 17
a) Freigrenze	8
b) Regelverschonung	9 - 10
c) Optionsverschonung (vgl. auch Rdn. 216–225)	11
d) Einhaltung der Lohnsumme (vgl. auch Rdn. 23 ff.)	12
e) Einhaltung der Behaltensfrist (vgl. auch Rdn. 76 ff.)	13
f) Übersicht	14 - 17
3. Gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)	18 - 22
<b>IV. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 und 4 ErbStG)</b>	23 - 62
1. Überblick	23
2. Anwendbarkeit der Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG)	24 - 28

3. Lohnsummenberechnung (§ 13a Abs. 3 Sätze 6–10 ErbStG)	29 - 30
4. Begriffsbestimmung der Beschäftigten	31 - 32
5. Ermittlung der Ausgangslohnsumme	33 - 35
6. Mehrere wirtschaftliche Einheiten	36 - 40
7. Berücksichtigung von Beteiligungen (§ 13a Abs. 3 Sätze 11–13 ErbStG), ausländischen Betriebsstätten und Betriebsaufspaltungen	41 - 50
8. Ermittlung der Mindestlohnsumme	51 - 62
a) Lohnsummenfrist	52 - 56
b) Unterschreiten der Mindestlohnsumme	57 - 62
<b>V. Begünstigungstransfer und -konzentration (§ 13a Abs. 5 ErbStG)</b>	63 - 75
a) Verpflichtung zur Übertragung	65 - 67
b) Erbauseinandersetzung	68 - 75
<b>VI. Die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)</b>	76 - 164
1. Ausnahmen von den Nachsteuertatbeständen des § 13a Abs. 6 ErbStG	80
2. Nachsteuertatbestände	81 - 145
a) Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge	83 - 87
aa) Veräußerungen	83 - 85
bb) Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge	86 - 87
b) Betriebsaufgabe, Liquidation	88 - 117
aa) Auflösung von Kapitalgesellschaften	93
bb) Personen- und Einzelunternehmen	94 - 97
c) Entnahme oder Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern	98 - 117
aa) Wesentliche Betriebsgrundlagen	98 - 103
bb) Sonstige Einzelwirtschaftsgüter	104 - 117
d) Kapitalmaßnahmen und deren Folgen	118 - 130
aa) Personengesellschaften	119 - 120
bb) Kapitalgesellschaften	121 - 130
e) Aufhebung der Poolvereinbarung (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 5 ErbStG)	131 - 145
aa) Systematik	132 - 133
bb) Behaltensfrist	134
cc) Aufhebung	135 - 145
(1) Einvernehmliche Aufhebung durch alle Poolmitglieder	136
(2) (Teilweise) Aufhebung durch einzelne Poolmitglieder	137 - 139
(3) Verstöße gegen die Poolvereinbarung	140
(4) Konfusion	141
(5) Absinken der Beteiligungsquoten durch Kapitalerhöhung	142 - 145
3. Durchführung der Nachversteuerung	146 - 160
a) Reduzierung pro rata temporis	149
b) Nachversteuerung der Überentnahmen	150
c) Abzugsbetrag	151
d) Zusätzlicher Verstoß gegen die Lohnsummenfrist (externer Doppelverstoß)	152 - 160
4. Reinvestitionsklausel (§ 13a Abs. 6 Sätze 3 und 4 ErbStG)	161 - 164
<b>VII. Anzeigepflichten (§ 13a Abs. 7 ErbStG)</b>	165 - 172
1. Verfahrensrechtlicher Hintergrund	166 - 168
2. Inhalt der Anzeige	169 - 170
3. Fristen	171
4. Konsequenzen eines Verstoßes	172
<b>VIII. Nachweispflichten bei Auslandsvermögen (§ 13a Abs. 8 ErbStG)</b>	173 - 180



<b>IX. Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)</b>	181 - 215
1. Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung (§ 13b Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG)	186 - 192
2. Verfügungsbeschränkung (§ 13b Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)	193 - 200
3. Abfindungsbeschränkung (§ 13b Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG)	201 - 205
4. Zeitliche Anforderung	206 - 210
5. Verfahrensrechtliche Regelung (§ 13a Abs. 9 Satz 6 ErbStG)	211 - 215
<b>X. Optionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen (§ 13a Abs. 10 ErbStG)</b>	216 - 225
<b>XI. Ersatzerbschaftsteuer (§ 13a Abs. 10 ErbStG)</b>	226

## I. Vorbemerkung zu § 13a ErbStG

### 1. Entstehungsgeschichte<sup>1</sup>

- 1 Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1984<sup>2</sup> hat der Gesetzgeber in § 117a BewG erstmalig eine Bestimmung zur Begünstigung betrieblichen Vermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer geschaffen, welche inländisches Betriebsvermögen bei der Ermittlung des Gesamtvermögens durch einen personenbezogenen Freibetrag i. H. v. 500 000 DM und einen Ansatz des verbleibenden Vermögens mit lediglich 75 % privilegierte.<sup>3</sup> In Anlehnung an diese Vorschrift wurde zunächst durch das Standortsicherungsgesetz<sup>4</sup> die Vorschrift des § 13 Abs. 2a ErbStG eingeführt, die mit Wirkung ab 1. 1. 1994 Erwerbe durch Erbanfall und Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge begünstigte, soweit sie die Nachfolge in Betriebsvermögen i. S. d. § 12 Abs. 5 BewG zum Gegenstand hatten. Bereits diese Regelung war mit einer Behaltensvorschrift versehen (§ 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F.). Durch das JStG 1996<sup>5</sup> wurde die Begünstigung auf Anteile an Kapitalgesellschaften erweitert, sofern der Erblasser oder Schenker „mindestens zu einem Viertel“ unmittelbar am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war. Unverändert blieb zunächst die Beschränkung auf Erwerbe durch Erbanfall sowie im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge. Die Behaltensvorschrift wurde auf die neu aufgenommenen Anteile an Kapitalgesellschaften ausgedehnt, allerdings in einer gegenüber dem Betriebsvermögen massiv verschärften Form.<sup>6</sup> Das JStG 1996, welches mit Wirkung zum 1. 1. 1996 in Kraft hätte treten sollen, wurde jedoch durch das rückwirkend zum selben Zeitpunkt in Kraft gesetzte JStG 1997<sup>7</sup> überholt. Anlass für diese gesetzliche Nachbesserung war der Gesetzgebungsimpuls, den das BVerfG mit seinen Entscheidungen v. 22. 6. 1995<sup>8</sup> gegeben hatte. Beiden Entscheidungen ist gemein, dass das BVerfG dem Gesetzgeber in erheblichem Umfang steuerpolitische

1 Vgl. hierzu auch § 19a Rn. 1 ff.

2 StEntlG 1984 v. 22. 12. 1983, BGBl 1983 I 1583.

3 Zur Problematik dieser Vorschrift vgl. *Hübner* in Falterbaum/Barthel/Hübner, Bewertungsrecht, Vermögenssteuer, Rn. 13.37 ff.

4 StandOG v. 13. 9. 1993, BGBl 1993 I 1569.

5 JStG 1996 v. 11. 10. 1995, BGBl 1995 I 1250.

6 Zu den Regelungen durch das JStG 1996 ausführlich *Hübner*, NWB F. 10, 701 ff.

7 JStG 1997 v. 20. 12. 1996, BGBl 1996 I 2049.

8 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögenssteuer); BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer).

Vorgaben unterbreitet, die das Gericht als zwingende Folgerungen aus dem Verfassungsrecht erachtet.<sup>1</sup> Dabei betonte das BVerfG, dass vor allem mittelständische Unternehmen in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet seien und daher die Erbschaftsteuerlast so bemessen sein müsse, dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird.

Mit dem JStG ist die Politik auf die Anregungen des BVerfG eingegangen. Anstatt jedoch den steuersystematisch<sup>2</sup> und im Hinblick auf die Maßgaben des Art. 3 GG naheliegenden Weg einer erweiterten Bemessungsgrundlage bei signifikant reduzierten Steuersätzen zu beschreiten; entschied sich der Gesetzgeber für eine andere Vorgehensweise: Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wurde weiter ausgehöhlt und in der Folge – nicht nur – dieser Privilegierung wurden die Steuersätze zum Teil erheblich erhöht.<sup>3</sup> Die hierdurch verursachten Diskrepanzen zwischen der Besteuerung von Erwerben nicht begünstigten Vermögens gegenüber dem Erwerb von begünstigtem Vermögen haben sich seitdem – nicht zuletzt durch die Neufassung von § 13a ErbStG durch das ErbStRG vom 24.12.2008<sup>4</sup> – in einer vor dem Hintergrund des Postulats der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) höchst fragwürdigen Weise weiter verschärft. Vor allem hierin liegt der Grund dafür, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bis heute nicht zur Ruhe gekommen ist und weiter auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand steht.<sup>5</sup>

Das JStG 1997 trat rückwirkend zum 1.1.1996 in Kraft und brachte für den Regelungsbereich des § 13a ErbStG eine Reihe von Änderungen:

- ▶ Ausdehnung der begünstigten Erwerbsvorgänge auf alle Erwerbe von Todes wegen (§ 13a Abs.1 Nr.1 ErbStG) und in der Folge dieser Erweiterung eine komplizierte Regelung zur Begünstigungsgewährung bei zweistufigen Erwerben (§ 13a Abs.3 ErbStG);
- ▶ Ausschluss der isolierten Übertragung von Sonderbetriebsvermögen (§ 13a Abs.4 Nr.1 ErbStG);
- ▶ Erhöhung der Mindestbeteiligungsquote bei begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften auf die gesellschaftsrechtliche Sperrminorität von mehr als einem Viertel (§ 13a Abs.4 Nr.3 ErbStG);<sup>6</sup>

---

1 Zur Kritik an den Entscheidungen des BVerfG vgl. das abweichende Votum von Böckenförde zu BVerfGE 93, 121 und *Hübner*, Die Zukunft der Einheitsbewertung, 138 ff.

2 Aufgrund ihrer Ausgestaltung nicht als „Nachlasssteuer“ sondern als „Erbanfallsteuer“ (vgl. § 1 Abs.1 Nr.1; § 10 Abs.1 Satz 1 u. Abs.3, § 27 Abs.1 ErbStG) steht die deutsche Erbschaftsteuer den Verkehrsteuern deutlich näher als den Besitzsteuern.

3 Diese Kritik gilt für das JStG 1997 insgesamt: insbesondere auch die Abschaffung der VSt, das Bewertungsverfahren für den Grundbesitz, die massive Erhöhung der persönlichen Freibeträge bei der Erbschaftsteuer werden flankiert von einer Erhöhung der GrESt und der Steuersätze bei der ErbSt.

4 BStBl 2008 I 3018.

5 Vgl. nur BVerfG v. 30.10.2010 1BvR 3196/09, 1BvR 3197/09, 1BvR 3198/09, DStR 2010, 2508 ff. (Verfassungsbeschwerde mangels Selbstbetroffenheit nicht zur Entscheidung angenommen); BFH v. 1.4.2010 - II B 168/09, DStR 2010, 749 ff. (keine Aussetzung der Vollziehung wegen geltend gemachter Verfassungswidrigkeit des ErbStRG). Zuletzt BFH v. 5.10.2011 - II R 9/11 (Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des ErbStRG – Beitrittsaufforderung an das BMF).

6 Vgl. insoweit jedoch die Übergangsregelung in § 37 Abs.3 ErbStG für den Rückwirkungszeitraum 1996.

- ▶ Ausdehnung des begünstigten Vermögens auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) und korrespondierende Erweiterung der Behaltensregelung (§ 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG);
- ▶ Einführung (im Hinblick auf das JStG 1996 Erhöhung) des Bewertungsabschlags von 40 % (§ 13a Abs. 2 ErbStG);
- ▶ Ausdehnung der Behaltensregelung auf sogenannte Überentnahmen (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG);
- ▶ Einführung einer Verzichtsmöglichkeit (§ 13a Abs. 6 ErbStG) im Hinblick auf die gleichfalls neu eingeführte Regelung zur Schuldenkappung in § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG;
- ▶ Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Begünstigung auf die Ersatzerbschaftsteuer (§ 13a Abs. 7 ErbStG).

Der Gesetzgeber hat sich in Anlehnung an die Rechtsprechung des BVerfG auf die erhöhte Sozialbindung des privilegierten Vermögens berufen. Fraglich war allerdings, ob der Gesetzgeber sich ausreichend um die Zielgenauigkeit von § 13a ErbStG bemüht hatte. Insoweit war unverkennbar, dass dies insbesondere durch die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) versucht wurde. In diesem Zusammenhang musste auch gesehen werden, dass die Vorgängerregelung des § 13a Abs. 2a ErbStG a. F. als begünstigten Erwerb von Todes wegen ausschließlich den Erwerb **durch Erbanfall** anerkannte. Dies hatte – neben anderen Nachteilen – zur Folge, dass die Begünstigung in einer Reihe von Fällen vom begünstigten Vermögen getrennt wurde und so etwa dem Erben verblieb, obwohl das begünstigte Vermögen auf einen Vermächtnisnehmer übertragen werden musste. Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. d. F. des JStG 1997 wurden nunmehr alle Erwerbe von Todes wegen begünstigt. Diese Regelung und insbesondere die ebenfalls in diesem Kontext zu sehende Neuregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG diente dem Ziel, die Begünstigung dem Erwerber zu gewähren, der in seiner Person den die Begünstigung rechtfertigenden Grund verwirklichte.

- 2 Mit Beschluss v. 7. 11. 2006 stellte das BVerfG fest, dass die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs mit dem Grundgesetz nicht vereinbar ist. Das BVerfG sah in der unterschiedlichen Bewertung der Vermögensarten, insbesondere der Bewertung von Betriebsvermögen unterhalb des gemeinen Wertes, einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Aufgrund der Vorgaben durch das BVerfG führte der Gesetzgeber mit dem ErbStRG 2009 erstmalig die Bewertung des Betriebsvermögens zu Verkehrswerten ein (§ 12 ErbStG) und präzierte die einzelnen Anforderungen der Begünstigung von Betriebsvermögen.<sup>1</sup> Mit dem **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** vom 22. 12. 2009<sup>2</sup> wurde der Anwendungsbereich für die sozialpolitische Zielsetzung der Begünstigung zentraler Lohnsummenregelungen (§ 13a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 8 Nr. 1 ErbStG) sowie der Behal-

---

1 ErbStRG v. 24. 12. 2008, BGBl I 2008, 3018.

2 BGBl 2009 I 3950.

tensfristen (§ 13a Abs. 5 und Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) rückwirkend zum 1.1.2009 (§ 37 Abs. 3 Satz 1 ErbStG) eingeschränkt.

## 2. Entscheidung des BVerfG v. 17. 12. 2014<sup>1</sup> und Reform des ErbStG 2016

In seinem Urteil vom 17.12.2014 erklärte das BVerfG die Verschonungsregelungen nach den §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz insgesamt für mit der Verfassung unvereinbar. Das Gericht hielt aber letztlich nur einzelne Regelungsgegenstände als nicht mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen unvereinbar. Die Regelungen seien grundsätzlich geeignet und erforderlich, insbesondere das „Alles-oder-nichts-Prinzip“ bei der Besteuerung sowie die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinaus ohne eine Bedürfnisprüfung verstieße jedoch gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Das BVerfG setzte dem Gesetzgeber eine Frist für eine Neuregelung bis zum 30.6.2016. Bis dahin seien die bisher geltenden Regelungen weiter anwendbar. Dem Urteil des BVerfG folgte ein langes Ringen zwischen der Bundesregierung und den Ländern hinsichtlich der Ausgestaltung der Neuregelung, so dass letztlich der Gesetzgeber diese Frist nicht einhalten konnte.<sup>2</sup> In der Literatur wurde deshalb vielfach diskutiert, welches Recht bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung gilt bzw. ob ggf. eine „Steuerpause“ eingetreten ist.<sup>3</sup>

Nachdem der Bundestag am 29.9.2016 der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG“ zugestimmt hatte, erfolgte am 14.10.2016 auch die Zustimmung des Bundesrates. Das Gesetz trat rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft.<sup>4</sup> In der gesetzlichen Neufassung blieben die §§ 13a und 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur erhalten, soweit aufgrund des Urteils des BVerfG kein Änderungsbedarf bestand. Um einen verfassungsgemäßen Zustand zu schaffen, wurden lediglich die vom BVerfG beanstandeten Regelungen angepasst.

## II. Aufbau und Systematik

Wie bisher hält der Gesetzgeber grds. an der zweiteiligen Ausgestaltung der Begünstigungsvorschriften fest. Dabei beinhaltet § 13b ErbStG weiterhin das begünstigte Vermögen und § 13a ErbStG die Voraussetzungen der Verschonung. Weiterhin wurde zu lasten der Handhabbarkeit das denklogisch zuerst zu prüfende begünstigte Vermögen erst nach den Verschonungsregeln normiert. Somit kann § 13a ErbStG nicht ohne § 13b ErbStG geprüft werden.<sup>5</sup> Diese Regelungstechnik erscheint weiterhin nicht zielführend, da ein Grund für den gewählten Aufbau nicht ersichtlich ist und eine Anordnung in der

1 BVerfG v. 17. 12. 2014 1 BvL 21/12, BGBl 2015 I 4.

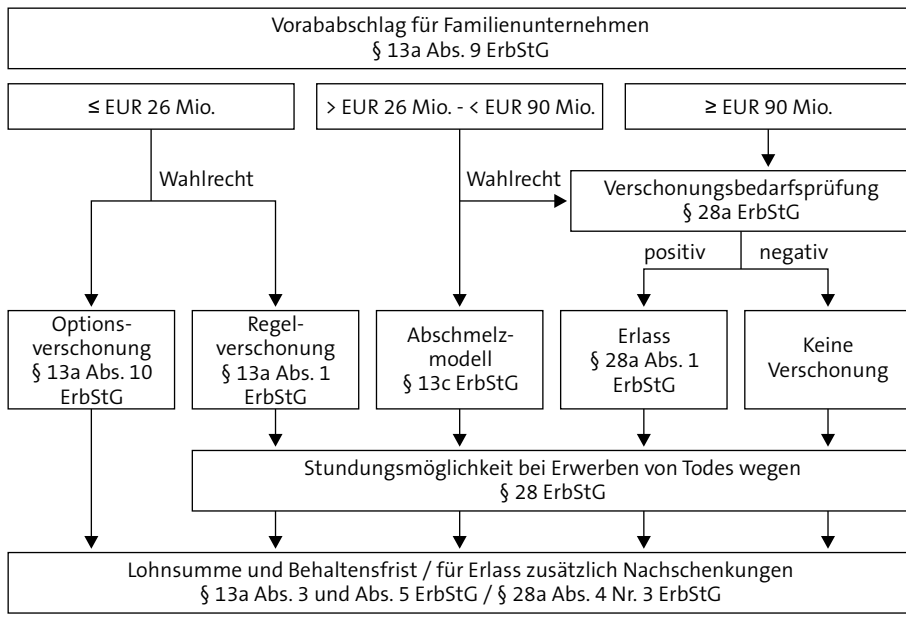
2 Zum Gang des Gesetzgebungsverfahrens vgl. *Wachter*, FR 2016, 690 m. w. N.

3 *Viskorf/Löcherbach/Lehle*, DStR 2016, 2425; *Reich*, DStR 2016, 1459; *Drüen*, DStR 2016, 643; *Crezelius*, ZEV 2016, 367; *Schmitz*, RNotZ 2016, 502.

4 BGBl 2016 I 2464.

5 *Preißer* bezeichnet die beiden Vorschriften daher zu Recht als siamesische Zwillinge in *Schäffer/Pöschel*, ErbStG, §§ 13a, 13b, 775, Ziff. 2.1.

Prüfungsreihenfolge für mehr Klarheit beim Steuerpflichtigen geführt hätte.<sup>1</sup> Ergänzt wird diese Unübersichtlichkeit durch neu hinzugekommene flankierende Regelungen in den §§ 13c sowie 28 und 28a ErbStG,<sup>2</sup> welche auf der Rechtsfolgenseite unter bestimmten Voraussetzungen besondere Regelungen für Großerwerbe vorsehen. Die Rechtsfolgen der einzelnen Begünstigungstatbestände können dem folgenden Schaubild entnommen werden:<sup>3</sup>



Im Rahmen des ErbStG stellen §§ 13a, 13b ErbStG sachliche Steuerbefreiungen dar. Für die systematische Einordnung bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs dient das folgende **Berechnungsschema**:<sup>4</sup>

- Wert des Vermögensanfalls, § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 12 ErbStG und BewG
- ./. sachliche Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie 4a bis 4c, 13a-c, 13d ErbStG
- = Vermögensanfall nach Steuerwerten
- ./. Nachlassverbindlichkeiten, § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 bis 9, § 12 ErbStG sowie der weiteren Befreiungen nach § 13 ErbStG
- = Bereicherung des Erwerbers
- ./. persönliche Steuerbefreiungen, §§ 16, 17 ErbStG
- = steuerpflichtiger Erwerb und Bemessungsgrundlage

1 Kritik an dieser Regelungstechnik auch von Oertzen, Ubg 2008, 57.

2 BGBl 2016 I 2464.

3 Schaubild aus: Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425.

4 Vgl. ausführliches Schema in R E 10.1 ErbStR 2011; vgl. auch Birk, Steuerrecht, 11. Aufl. Rn. 1570.

Für die sachliche Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG ergibt sich folgende **Prüfungsfolge**:

**Voraussetzung:**

- ▶ Begünstigtes Vermögen (§§ 13a Abs. 1 Satz 1, 13b Abs. 1 und 2 ErbStG)?
- ▶ Verwaltungsvermögen zu maximal 90 % (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)?
- ▶ Ausgangslohnsumme größer null oder mindestens fünf Beschäftigte (§ 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG)?
- ▶ Einhaltung der Behaltens- und Lohnsummenregelung (§§ 13a Abs. 3, Abs. 10 ErbStG)?
- ▶ Einmalige Berücksichtigung des Abzugsbetrags im Zehnjahreszeitraum (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG)?
- ▶ Keine Verpflichtung zur Übertragung auf einen Dritten (§ 13a Abs. 5 ErbStG)?



**Begünstigung:**

- ▶ Ggf. Vorababschlag für Familienunternehmen i.H.v. maximal 30 % (§ 13a Abs. 9 ErbStG)
- ▶ Regelverschonung 85 % und gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 ErbStG) sowie Möglichkeit der bis zu siebenjährigen Steuerstundung bei Erwerb von Todes wegen (§ 28 ErbStG)
- ▶ Optionsverschonung 100 % (§ 13a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 10 ErbStG)



**Folgen eines Verstoßes:**

- ▶ Quotale Kürzung bei Verstoß gegen Lohnsummenfrist (§ 13a Abs. 3 Satz 5 ErbStG)
- ▶ Zeitanteilige bzw. quotale Kürzung bei Verstoß gegen Behaltensfrist bzw. bei Überentnahme (§ 13a Abs. 6 Satz 1 und 2 ErbStG)
- ▶ Ausnahme: Veräußerungserlös verbleibt in der günstigen Vermögensart (Reinvestition, § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG)

**Besonderheiten bei der Begünstigung von Großerwerben (§§ 13c und 28a ErbStG)**

Für Erwerbe von begünstigtem Vermögen im Wert zwischen 26 Mio. € und 90 Mio. € („Großerwerbe“) kann der Erwerber auf der Rechtsfolgenseite unter bestimmten Voraussetzungen zwischen zwei (Verschonungs-)Regimen wählen: Das Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG) oder die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG). Überschreitet der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens 90 Mio. €, steht nur noch die Verschonungsbedarfsprüfung offen. Für die danach verbleibende Steuer besteht die Möglichkeit der siebenjährigen Steuerstundung nach § 28 ErbStG bzw. sechsmonatigen Stundung nach § 28a Abs. 3 ErbStG. Eine weitere Begünstigung ergibt sich daneben aus der Tarifiermäßigung des § 19a ErbStG.

*(Einstweilen frei)*

5–6

### III. Die Begünstigung

#### 1. Überblick

- 7 Die Neuregelung des § 13a ErbStG sieht für begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b ErbStG, vorbehaltlich der Einschränkungen für Großvermögen i. S. d. §§ 13c, 28a ErbStG, eine Verschonung von grundsätzlich 85 % bzw. 100 % vor. Der Umfang der Verschonung richtet sich danach, ob die **Regelverschonung**<sup>1</sup> (§ 13a Abs. 1 ErbStG) oder die **Optionsverschonung** (§ 13a Abs. 10 ErbStG) gewählt wird. Mit der Vorschrift des § 13a Abs. 9 ErbStG ermöglicht der Gesetzgeber rückwirkend zum 1. 7. 2016 für besonders qualifizierte Familienunternehmen eine zusätzliche Begünstigung in Form eines sog. **Vorababschlags** oder **Vorwegabschlags**<sup>2</sup> von bis zu 30 % für das begünstigte Vermögen. Die Regelung soll der Tatsache Rechnung tragen, dass der gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile an solchen Familienunternehmen aufgrund langfristig bestehender Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verwertbar ist.<sup>3</sup> Eine weitere Begünstigung für Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG ergibt sich daneben aus der **Tariffermäßigung** des § 19a ErbStG.

#### 2. Verschonungsmodelle

##### a) Freigrenze

- 8 Bei einem Erwerb bis zu einem Gesamtwert von 26 Mio. € hat der Steuerpflichtige grds. die Wahl zwischen zwei Verschonungsmodellen: Die **Regelverschonung** nach § 13a Abs. 1 ErbStG und die **Optionsverschonung** nach § 13a Abs. 10 ErbStG.

Hierbei handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Sofern also die Wertgrenze von 26 Mio. € überschritten wird, erfolgt keine Aufteilung des Vermögens in einen Teil der an der Regel- bzw. Optionsverschonung teilnimmt, und einen Teil, für den lediglich die Bestimmungen über Großerwerbe nach §§ 13c, 28a ErbStG gelten. Vielmehr unterliegt der Erwerb einheitlich letzteren Bestimmungen.

Hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Wertgrenze von 26 Mio. € ist nicht auf den Wert des Betriebsvermögens als solches abzustellen, sondern darauf, ob das „begünstigte Vermögen“ i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG nach Abzug eines etwaigen Vorababschlags für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG 26 Mio. € übersteigt. Das begünstigte Vermögen in diesem Sinne ergibt sich aus der Differenz vom gemeinen Wert des Betriebsvermögens und dem Nettowert des schädlichen Verwaltungsvermögens nach Abzug von Schulden und unschädlichem Verwaltungsvermögen. Je nach Umfang des Verwaltungsvermögens kann danach auch Betriebsvermögen im Wert von deutlich über 26 Mio. € in den Anwendungsbereich der Regelverschonung fallen.

---

1 Die Begrifflichkeiten Regelmodell und Optionsmodell werden in der Literatur einheitlich verwendet, vgl. *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 991.

2 So die Wortwahl der Finanzverwaltung, vgl. Abschn. 13a.19 AEErbSt 2017.

3 *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688; *Wachter*, NZG 2016, 1168.

Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG werden bei mehreren Erwerben begünstigtem Vermögens von derselben Person innerhalb von zehn Jahren, die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Hierdurch sollen Gestaltungen unterbunden werden, in denen durch (künstliche) Aufspaltungen mehrerer Erwerbe von derselben Person die Freigrenze zu Großerwerben jeweils gezielt unterschritten wird.<sup>1</sup> Voraussetzung für die Hinzurechnung ist, dass Zuwendender und Zuwendungsempfänger personenidentisch sind. Kapitalgesellschaften gelten als selbständige Steuersubjekte und sind folglich als eigenständige Personen zu behandeln. Personengesellschaften sind im Gegensatz hierzu steuerlich transparent, so dass insoweit auf die dahinter stehenden Gesellschafter (anteilig) abzustellen ist.

Problematisch sind Fälle, in denen Betriebsvermögen noch vor dem 30. 6. 2016 übertragen wurde. Ob diese „früheren Erwerbe“ im Rahmen der Zusammenrechnung zu berücksichtigen sind, ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. Richtigerweise sollte diese Frage verneint werden. Zum einen müsste eine Bewertung der früheren Erwerbe anhand des neuen Rechts vorgenommen werden, was technisch kaum zu bewerkstelligen ist, zum anderen spricht auch die Übergangsvorschrift des § 37 Abs. 12 Satz 2 ErbStG gegen eine entsprechende Einbeziehung.<sup>2</sup> Angesichts der gesetzgeberischen Intention, Missbrauchstendenzen einzuschränken, erscheint die zeitliche Einschränkung auf Erwerbe nach dem 30. 6. 2016 ausreichend. Die Finanzverwaltung vertritt indes eine andere Auffassung.<sup>3</sup> Danach sind auch Vorerwerbe, für die die Steuer vor dem 1. Juli 2016 entstanden ist einzubeziehen. Eine unzulässige Rückwirkung sieht die Finanzverwaltung darin nicht.

Wird die Grenze von 26 Mio. € durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für alle in die Berechnung der Wertgrenze einfließende Erwerbe rückwirkend (§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Dabei ist unerheblich, ob für die Erwerbe die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 oder die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG in Anspruch genommen wurde.<sup>4</sup> Aufgrund der (zusammengerechneten) Überschreitung der 26 Mio. € Schwelle kann der Erwerber nunmehr lediglich die besonderen (Verschonungs-)Regime des § 13c ErbStG (Abschmelzmodell) und § 28a ErbStG (Verschonungsbedarfsprüfung) in Anspruch nehmen.

Verfahrensrechtlich stellt das Überschreiten der 26 Mio. € Schwelle ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, welches eine Korrektur der ursprünglichen Steuerbescheide ermöglicht. In Abweichung von § 175 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO endet die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt hat (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

---

1 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Rdn. 39.

2 Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425; vgl. auch Erkis, DStR 2016, 1441; Reich, BB 2016, 1879.

3 Abschn. 13a.2 Abs. 2 AEErbSt 2017.

4 Abschn. 13a.1 Abs. 2 Satz 5 ff. AEErbSt 2017.



## b) Regelverschonung

- 9 Nach der Regelverschonung wird auf das begünstigte Vermögen bis zu einem Wert von 26 Mio. € nach Abzug eines etwaigen Vorababschlags nach § 13a Abs. 9 ErbStG ein Verschonungsabschlag von **85 %** gewährt. Bei dem Verschonungsabschlag handelt es sich um den prozentualen Anteil des begünstigten Vermögens, der bei der Besteuerung außer Ansatz bleibt, d. h. zu einer Verkürzung der Bemessungsgrundlage führt. Dieser Verschonungsabschlag erfolgt **von Amts wegen**, bedarf also keines Antrages. Der Gesetzgeber geht bei der Regelverschonung von dem Grundmodell der erbschaftsteuerlichen Begünstigung aus. Es soll Betriebsvermögen als gemeinwohlgebunden und -verpflichtetes Vermögen besonders begünstigen. Der um 15 % reduzierte Verschonungsabschlag i. H.v. 85 % ist dem Umstand geschuldet, dass das Einkommensteuerrecht die Möglichkeit bietet, Vermögensgegenstände, die nicht der privaten Lebensführung dienen, zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu erklären. Der Gesetzgeber geht in pauschalierender Betrachtungsweise davon aus, dass Betriebsvermögen regelmäßig zu 15 % aus solchen nicht begünstigungswürdigen Vermögensgegenständen bestehen.<sup>1</sup>
- 10 Aufgrund der Bezugnahme auf das „begünstigte Vermögen“ i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG wird die Regelverschonung zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen an die Bedingung geknüpft, dass das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG zu nicht mehr als **90 % aus Verwaltungsvermögen** (vgl. hierzu § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG) besteht und für einen Zeitraum von fünf Jahren behalten wird (§ 13a Abs. 6 ErbStG). Weitere Voraussetzung ist, dass die kumulierte Lohnsumme nach fünfjähriger **Lohnsummenfrist** nicht unterhalb der gem. § 13a Abs. 3 Satz 1 bzw. 4 ErbStG maßgeblichen Ausgangslohnsumme liegt (Einhalten der **Mindestlohnsumme**).

Das bei der **Regelverschonung** nach Abschlag verbleibende Restvermögen i. H.v. 15 % bleibt zudem bis zu einem Betrag von 150 000 € außer Ansatz. Soweit das Restvermögen diesen Betrag übersteigt, verringert sich dieser Abzugsbetrag abschmelzend um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrages (**gleitender Abzugsbetrag**, § 13a Abs. 2 ErbStG).

## c) Optionsverschonung (vgl. auch Rdn. 216–225)

- 11 Der Verschonungsabschlag kann sich auf 100 % erhöhen, wenn die **Optionsverschonung** beantragt wird. Danach wird das begünstigte Vermögen bei Erfüllung strengerer Anforderungen (vgl. § 13a Abs. 10 ErbStG) **insgesamt freigestellt**. Diese vollumfängliche Verschonung setzt jedoch voraus, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG zu nicht mehr als **20 % aus Verwaltungsvermögen** nach § 13b Abs. 3 und Abs. 4 ErbStG besteht (§ 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG). Lediglich durch die Bezugnahme auf § 13b Abs. 3 und Abs. 4 ErbStG wird klargestellt, dass allein das Bruttoverwaltungsvermögen ohne einen anteiligen Schuldenabzug nach § 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG<sup>2</sup> und ohne Berücksichtigung der 10%-igen-„Schmutzklausel“<sup>3</sup> nach § 13b Abs. 7 Satz 1

1 Begründung zu § 13b Abs. 4 ErbStG, BT-Drucks. 16/7918, 36.

2 A. A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Rdn. 506.

3 Vgl. zum Begriff „Schmutzklausel“ Kommentierung zu § 13b ErbStG Rn. 281.

ErbStG in die Berechnung der 20 %-Quote einfließt.<sup>1</sup> Eine interne Saldierung von Aktiva und Passiva innerhalb des Abs. 3 (im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverpflichtungen) und Abs. 4 (Finanzmittel) bleibt jedoch möglich.<sup>2</sup> Zur Berechnung der Verwaltungsvermögensquote ist die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 3 und 4 ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs zu setzen (§ 13b Abs. 10 Satz 3 ErbStG).

Weitere Voraussetzung der Optionsverschonung ist, dass der Erwerber über das begünstigte Vermögen innerhalb der siebenjährigen Behaltensfrist nicht schädlich verfügt (§ 13a Abs. 10 i.V.m. Abs. 6 ErbStG) und die Lohnsummenvoraussetzung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG eingehalten wird.

Für die Geltendmachung der Optionsverschonung ist ein entsprechender **Antrag** (vgl. Rdn. 217 ff.) des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt erforderlich. Unterbleibt dieser zunächst, findet grds. die Regelverschonung Anwendung. Ein späterer Antrag ist jedoch grds. bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer möglich.<sup>3</sup> Der Antrag kann jedoch nach Zugang beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Abs. 10 Satz 1 ErbStG).

#### d) Einhaltung der Lohnsumme (vgl. auch Rdn. 23 ff.)

Voraussetzung für die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG ist die Einhaltung der **Lohnsummenregelung**. Diese greift seit der ErbSt-Reform 2016 bereits ab einer Zahl von mehr als fünf Beschäftigten (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG). Die Lohnsummenregelung verlangt die Einhaltung der maßgeblichen **Mindestlohnsumme** innerhalb der jeweiligen **Lohnsummenfrist**. 12

Die Höhe der Mindestlohnsumme ist dabei jeweils abhängig von der Anzahl der Beschäftigten und des gewählten Verschonungsmodells. Bei der **Regelverschonung** beträgt die Mindestlohnsumme 400 % der Ausgangslohnsumme, sofern die betriebliche Einheit aus mehr als fünfzehn Beschäftigten besteht. Liegt die Beschäftigtenanzahl bei mehr als zehn aber nicht mehr als fünfzehn verringert sie sich auf 300 % und bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten liegt sie bei 250 % (vgl. § 13a Abs. 3 ErbStG). Im Rahmen der **Optionsverschonung** steigt die Mindestlohnsumme bei mehr als fünfzehn Beschäftigten auf 700 %, bei mehr als zehn, aber nicht mehr als fünfzehn auf 565 % und bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten auf 500 % an (vgl. § 13a Abs. 10 ErbStG).

Auch die Lohnsummenfrist ist je nach Verschonungsmodell unterschiedlich. Bei der Regelverschonung beträgt sie fünf Jahre (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG) und bei der Optionsverschonung sieben Jahre (§ 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 ErbStG).

Anhand dieser Regelungen wird deutlich, dass die **gesetzliche Privilegierung** gestaffelt erfolgt. Je mehr Arbeitsplätze über einen längeren Zeitraum erhalten werden, desto weniger Erbschaft- oder Schenkungsteuer fällt an. Die unternehmerische Entscheidung,

---

1 Abschn. 13a.20 Abs. 3 AEErbSt 2017.

2 *Wachter*, FR 2016, 690, 694; H 13a.20, Beispiel AEErbSt 2017.

3 Abschn. 13a.20 Abs. 2 AEErbSt 2017.

die Verantwortung für bestehende Arbeitsplätze zu übernehmen und diese weit überwiegend zu erhalten, ist aus Sicht des Gesetzgebers gemeinwohlorientiert und die Privilegierung dieses Handelns folglich der Lenkungsziel dieser Norm.

### e) Einhaltung der Behaltensfrist (vgl. auch Rdn. 76 ff.)

- 13 Weitere Voraussetzung für die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG ist, dass der Erwerber innerhalb eines bestimmten Zeitraums über das begünstigte Vermögen nicht schädlich i. S. d. § 13a Abs. 6 ErbStG verfügt (Behaltensfrist). Die Dauer dieses Zeitraums ist wiederum an das jeweils gewählte Verschonungsmodell gekoppelt. Bei der Regelverschonung beträgt die Behaltensfrist fünf Jahre (§ 13a Abs. 6 ErbStG) und bei der Optionsverschonung sieben Jahre (§ 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 6 ErbStG).

### f) Übersicht

- 14 Übersicht zu den Verschonungsmodellen:

	Regelverschonung	Optionsverschonung
Verschonungsabschlag	85 %	100 %
Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
Mindestlohnsumme/ Lohnsummenfrist	Beschäftigte > 15: 400 %/5 Jahre Beschäftigte >10 und <15: 300 %/5 Jahre Beschäftigte >5 und <10: 250 %/5 Jahre	Beschäftigte > 15: 700 %/7 Jahre Beschäftigte >10 und <15: 565 %/7 Jahre Beschäftigte >5 und <10: 500 %/7 Jahre
Verwaltungsvermögen	max. 90 %	max. 20 %

- 15–17 (*Einstweilen frei*)

## 3. Gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)

- 18 Als weitere Verschonung für begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG ist ein **Abzugsbetrag** i. H. v. **150 000 €** vorgesehen, der von dem nach Abzug des Verschonungsabschlages von 85 % verbleibenden Vermögen abzuziehen ist.<sup>1</sup> Diese Regelung ist inhaltlich unverändert in das neue ErbStG 2016 übernommen worden. Aufgrund der Bezugnahme auf das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG findet der Abzugsbetrag keine Anwendung auf (steuerpflichtiges) Verwaltungsvermögen, sondern lediglich auf den 15 %-igen (steuerpflichtigen) Teile des begünstigten Vermögens. Mit dem Abzugsbetrag sollen kleinere Vermögen mit einem Wert von bis zu 1 Mio. € steuerlich freigestellt werden, um sich den Wertermittlungsaufwand zu ersparen<sup>2</sup> und

<sup>1</sup> *Siegmund/Zipfel*, BB 2009, 641. Der gleitende Abzugsbetrag hat nur beim Regelmodell Bedeutung, da das begünstigte Vermögen bei der Optionsverschonung völlig außer Ansatz bleibt.

<sup>2</sup> Ursprüngliche Gesetzesbegründung der Bundesregierung zu § 13a Abs. 2 ErbStG-E. Vgl. auch schon Begründung zum Regierungsentwurf v. 25.10.2006 zu § 13a Nr. 19 ErbStG-E bezüglich der Freigrenze von 100 000 €.

Klein- und Kleinstbetriebe von der Steuer insgesamt auszunehmen.<sup>1</sup> Nach den Erhebungen des Statistischen Bundesamtes stellen gerade die Betriebsvermögen zwischen 300 000 € und 2,5 Mio. € den Großteil der Fälle von durch Erbfolge übertragenen Betriebsvermögen.<sup>2</sup>

Ergänzend tritt eine **Gleitklausel** hinzu: Der Abzugsbetrag von 150 000 € verringert sich, wenn der nach Abzug des Verschonungsabschlags ermittelte Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG (ohne zusätzliche Berücksichtigung des Verwaltungsvermögens)<sup>3</sup> insgesamt die Grenze von 150 000 € übersteigt, um 50 % des übersteigenden Betrags.

Der Abzugsbetrag kann innerhalb von **zehn Jahren** für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden (vgl. § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Damit soll verhindert werden, dass durch mehrfaches Übertragen kleinerer Vermögensteile keine Steuer anfällt.<sup>4</sup> Gleichwohl ist beim Erwerb durch mehrere Erwerber der Abzugsbetrag jedem Erwerber in voller Höhe zu gewähren. Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme wirkt sich auf den Abzugsbetrag nicht aus.<sup>5</sup> Ein Verstoß gegen die fünfjährige Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 6 ErbStG lässt den Abzugsbetrag hingegen entfallen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG). 19

Die **Zehnjahresfrist** beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. Der Abzugsbetrag wird bei seiner Inanspruchnahme vollständig verbraucht, unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat. Die **Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG a. F.** aufgrund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. 1. 2009 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums hingegen die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus; anders ist dies jedoch für Erwerbe nach dem 1. 1. 2009.<sup>6</sup> 20

Die praktische Konsequenz des gleitenden Abzugsbetrags wird an folgendem Beispiel deutlich:<sup>7</sup>

Erblasser E hinterlässt seinem Sohn S einen Gewerbebetrieb mit einem begünstigten Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG i. H. v. 2 000 000 €, wobei der Anteil des Verwaltungsvermögens weniger als 90 % beträgt.

Für S ergibt sich zunächst folgende Berechnung:

Begünstigtes Vermögen	2 000 000 €
Verschonungsabschlag (85 %)	- 1 700 000 €
Verbleiben	300 000 €

1 Gehweiler/Reith, BWNotz 2008, 26.

2 Statistisches Bundesamt, Erbschafts- und Schenkungsstatistik 2009, 26 ff.

3 H 13a.3, Beispiel AErbSt 2017; A. A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Rdn. 48.

4 Ursprüngliche Gesetzesbegründung der Bundesregierung zu § 13a Abs. 3 ErbStG-E, vgl. auch Brey/Merz/Neufang, BB 2009, 692.

5 Vgl. auch Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a, Rn. 49.

6 Abschn. 13a.3 AEErbSt 2017.

7 Abschn. 13a.3 Abs. 2 AEErbSt 2017.

Abzugsbetrag		- 75 000 €	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen			225 000 €
Abzugsbetrag		150 000 €	
Verbleibender Wert (15 %)	300 000 €		
Abzugsbetrag	- 150 000 €		
Unterschiedsbetrag	150 000 €		
davon 50 %		- 75 000 €	
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 €	

An diesem Beispiel wird das Abschmelzen des Abzugsbetrages deutlich. Ab einem begünstigten Vermögen im Wert von 3 Mio. € ergibt sich ein Restbetrag von 450 000 € und damit ein Abzugsbetrag von 0 €. Dabei kann der Abzugsbetrag nach dem Gesetzeswortlaut nur von einem positiven Restvermögen abgezogen werden.<sup>1</sup>

21–22 (Einstweilen frei)

## IV. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 und 4 ErbStG)

### 1. Überblick

- 23 Ein Kernelement der erbschaftsteuerlichen Begünstigung ist die zum 1. 1. 2009 eingeführte, durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz rückwirkend zum 1. 1. 2009 abgemilderte und mit der ErbSt-Reform 2016 entsprechend den Vorgaben des BVerfG differenzierter ausgestaltete **Lohnsummenregelung**. Das BVerfG sah die bisherige Regelung als unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig an, soweit sie Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten pauschal von der Beachtung der Mindestlohnsumme ausschloss.<sup>2</sup> Voraussetzung für die Gewährung und den Erhalt der Verschonung ist nunmehr nach § 13a Abs. 3 ErbStG, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (**Lohnsummenfrist**) einen gewissen Prozentsatz der **Ausgangslohnsumme**, der je nach Anzahl der Beschäftigten der Höhe nach gestaffelt ist, nicht unterschreitet (**Mindestlohnsumme**). Bei der Inanspruchnahme der **Optionsverschonung** erhöht sich die Lohnsummenfrist (sieben Jahre) und die Mindestlohnsumme. Es sollen nur diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet werden, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend erhalten bleiben. Bedenklich hieran ist, dass die Lohnsummenregelung nicht nur diejenigen Erwerber betrifft, die kraft ihrer Stellung im Unternehmen aktiv zum Erhalt von Arbeitsplätzen beitragen können, son-

<sup>1</sup> So auch schon für den alten Freibetrag bei § 13a ErbStG a. F. FG München v. 30. 11. 2005 4 V 2054/05.

<sup>2</sup> Geck in Kapp/Ebeling, § 13a Rz. 21.

verhältnisse in der Poolversammlung die Stimmrechtsverhältnisse der Gesellschafter vor Abschluss des Poolvertrages wider. Damit entspricht die Einflussmöglichkeit aller Poolbeteiligten derjenigen, die sie vor dem Abschluss des Poolvertrages hatten.

(Einstweilen frei)

149–160

### III. Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG)

#### 1. Einleitung

§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist eine Berechnungsvorschrift für das begünstigte Vermögen, das von der in § 13a ErbStG geregelten Verschonung profitiert. Danach ist das begünstigungsfähige Vermögen i. S. v. § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigt, soweit dessen gemeiner Wert den um das **unschädliche Verwaltungsvermögen** (§ 13b Abs. 7 ErbStG) gekürzten **Nettowert des Verwaltungsvermögens** (§ 13b Abs. 6 ErbStG) übersteigt (**begünstigtes Vermögen**). 161

Die Vorschrift dient der Korrektur der verfehlten Anknüpfung an den ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff in Abs. 1 der Vorschrift. In der Gesetzesbegründung wird insoweit ausgeführt, dass durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der **privaten Vermögensverwaltung** gehalten werden (vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderheitenbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere), auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden können.<sup>1</sup> Hinzukommt, dass ertragsteuerrechtlich alles Vermögen, welches einer gewerblich geprägten Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft gehört, als Betriebsvermögen gilt. Die sich hieraus ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten wurden in der Praxis bisher intensiv genutzt. Ziel ist es, eine Trennung vorzunehmen zwischen verschonungswürdigem betrieblichen Vermögen, das einer möglichst originär gewerblichen Tätigkeit dient, und solchem Vermögen, das eher als Kapitalanlage zu qualifizieren ist, also etwa vermieteter Grundbesitz oder Finanzanlagen.

Die Vorschrift stellt nunmehr in Abkehr zur Vorgängerschrift klar, dass Verwaltungsvermögen – soweit es nicht als unschädlich gilt – nicht begünstigt ist. Mit der Neukonzeption des § 13b Abs. 2 kommt der Gesetzgeber einer wesentlichen Forderung des BVerfG nach, das das bisherige „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ der Vorschrift für verfassungswidrig hielt. Denn die bisherigen Regelungen über das begünstigungsschädliche Verwaltungsvermögen schränken o. g. Gestaltungen zwar ein, schlossen aber erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Vorteile im Zusammenhang mit der **Umqualifizierung von Privatvermögen in Betriebsvermögen** nicht aus.<sup>2</sup> Der Gesetzgeber nahm es mit § 13b Abs. 2 ErbStG a. F. billigend in Kauf, dass nicht betriebsnotwendiges Vermögen von der Betriebsvermögensbegünstigung erfasst wird, soweit der Anteil des Verwaltungsver- 162

1 BR-Drucks. 4/08 v. 4. 3. 2008, Teil B zu § 13b Abs. 2.

2 A. A. Eisele, Erbschaftsteuerreform 2009, 44; Roth/Fischl, NJW 2008, 401, 406.

mögens (nicht betriebsnotwendiges Vermögen) die Wertgrenze von 50 % bzw. bei der Verschonungsoption von 10 % nicht überschreitet.

## 2. Prüfungsschema

- 163 Die Komplexität und der fehlende systematische Aufbau machen es erforderlich, ein Prüfungsschema voran zu stellen.

Das begünstigte Vermögen ist wie folgt zu ermitteln:<sup>1</sup>

- I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)
  - festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Abs. 4 Nr. 1 - 4 ErbStG*
  - + *festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Abs. 4 Nr. 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 Abs. 4 Nr. 5 ErbStG
    - festgestellter Wert der Finanzmittel*
    - *festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 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 Abs. 4 Nr. 5 Satz 4 ErbStG)*

---

    - = *verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG)*
  - II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden
    - festgestellter Wert der Schulden*
    - Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden*
    - *net wurden*

---

    - = *verbleibende Schulden*

<sup>1</sup> Abschn. 13b.9 Abs. 2 AEErbSt 2017.

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens  
(§ 13b Abs. 4 Nr. 1 - 4 ErbStG)

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

= Saldo Verwaltungsvermögen

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + 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 Abs. 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

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3

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

= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2

- + festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
- + festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens  
(nicht begünstigtes Vermögen)



$$\begin{aligned}
 & \text{II.5} \quad \text{Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG)} \\
 & \quad \text{festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens} \\
 & \quad - \text{steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3} \\
 \hline
 & = \text{begünstigtes Vermögen}
 \end{aligned}$$

### 3. Erläuterung Prüfungsschema

164 Nach § 13b Abs. 2 ErbStG ist das begünstigte Vermögen der Saldo des gemeinen Werts des Betriebs und des um das unschädliche Verwaltungsvermögen (Abs. 7) gekürzten Nettowerts des Verwaltungsvermögens (Abs. 6, 8), der von der FinVerw als steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens bezeichnet wird (II.5). Der Nettowert des Verwaltungsvermögens bestimmt sich zunächst anhand des Katalogs der Gegenstände des Verwaltungsvermögens, der eine abschließende Aufzählung enthält (Abs. 4 Nr. 1 – 5), wobei vorab eine Saldierung der Altersversorgungsverpflichtungen und des für dessen Absicherung vorgesehenen Deckungsvermögens erfolgt (Abs. 3). Nur bei Erwerben von Todes wegen kann überdies innerhalb von zwei Jahren nach dem Stichtag (Abs. 5) eine Neuberechnung des Verwaltungsvermögens durchgeführt werden, wenn es aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers für Investitionen oder bei saisonalen Einnahmeschwankungen für die Lohnzahlung eingesetzt wird. Im Übrigen wird das Verwaltungsvermögen immer stichtagsbezogen ermittelt und besteuert. Die FinVerw beginnt mit dem Finanzmitteltest (II.1) und errechnet sodann die für die anteilige Schuldenverrechnung (II.3.2) erforderlichen, nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden (II.2). Im Anschluss ermittelt sie dann das übrige Verwaltungsvermögen (II.3.1). In beiden Schritten löst sich die FinVerw – aus Gründen der Übersichtlichkeit – vom Gesetzestext, in dem sie junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen von dem jeweils festgestellten Wert der Finanzmittel/des Verwaltungsvermögens abzieht. Mathematisch ist dies nicht zu beanstanden; denn das Ergebnis verändert sich letztlich nicht. Allein die von der Finanzverwaltung verwandten Begriffe finden sich entweder erst gar nicht im Gesetz oder haben eine andere Bedeutung. So beinhaltet der „Nettowert des Verwaltungsvermögens“ nach dem Schema der FinVerw (II.3.3) entgegen dem Wortlaut des Gesetzes weder junges Finanzmittel noch junges Verwaltungsvermögen. Die Finanzverwaltung behilft sich hier durch eine Wortschöpfung. In ihrem Schema entspricht der Begriff „steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens“ (II.4.3) dem vom Gesetz verwendeten Begriff „Nettowert des Verwaltungsvermögens“. Abschließend erfolgt ein anteiliger Schuldenabzug von Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens (Abs. 6 bzw. II.3.2/3.3), soweit diese Schulden nicht bereits Gegenstand einer vollumfänglichen Schuldenverrechnung mit Wirtschaftsgütern des Abs. 3 oder mit Finanzmitteln des Abs. 4 Nr. 5 war. In bestimmten Konstellationen, etwa bei wirtschaftlich nicht belastenden Schulden, vor dem Stichtag stark angestiegenen Schulden oder Schulden zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kann ein Abzugsausschluss greifen (Abs. 8 Sätze 1, 2).

Von der Summe des gesamten Verwaltungsvermögens wird eine weitere Pauschale von 10% des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens abgezogen (Abs. 7 Satz 1). Ausgeschlossen sind jede

Schuldenverrechnung und auch der Abzug des Puffers von 10 % vom jungen Verwaltungsvermögen bzw. von jungen Finanzmitteln (Abs. 7 Satz 2). Damit stellt die Summe aus jungen Finanzmitteln und jungem Verwaltungsvermögen stets den Mindestwert des Verwaltungsvermögens dar (Abs. 8 Satz 3). Die FinVerw muss dabei aufgrund ihres gewählten Rechenwegs zunächst eine eigene Bemessungsgrundlage schaffen (II.4.1), bevor die Kürzung vorgenommen werden kann (II.4.2). In einem letzten Schritt erfolgt sodann die Korrektur, des in II.1 und II.3.1 vorgenommenen Abzugs der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens, in dem beide Positionen wieder hinzuaddiert werden (II.4.3).

Beträgt der Wert des Verwaltungsvermögens, vor jeglicher Schuldenverrechnung (Bruttobetrachtung), das nicht nach Abs. 3 durch das Vorhalten für die Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen privilegiert ist, mindestens 90 % des Werts des Betriebsvermögens, so ist das begünstigungsfähige Vermögen insgesamt nicht begünstigt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bzw. I.). Der 90 %-Test kann aufgrund der Bruttobetrachtung zu vollkommen unangemessenen Ergebnissen führen.<sup>1</sup>

Für die Entscheidung, ob Verwaltungsvermögen vorliegt und für die Bestimmung dessen Anteils am Betriebsvermögen, sind die **Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt** maßgebend, d. h. im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.<sup>2</sup> Abzustellen ist ferner ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker. **Veränderungen** hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind unbeachtlich.<sup>3</sup> Davon unberührt bleibt das Erfordernis, dass das erworbene Vermögen beim Erwerber die weiteren Verschonungsvoraussetzungen erfüllt und der Erwerb in der Hand des Erwerbers begünstigtes Vermögen bleibt.<sup>4</sup>

## 4. Umfang des einzubeziehenden Vermögens

Das einzubeziehende Vermögen variiert je nach Art der wirtschaftlichen Einheit. Bei der Kapitalgesellschaft ist unabhängig von der Höhe des übertragenen Anteils das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft i. S. d. § 97 Abs. 1 Satz 1 BewG zu berücksichtigen.<sup>5</sup> Gleiches gilt bei Übertragung eines gesamten Einzelunternehmens. Wird nur ein Teilbetrieb übertragen, ist nur das Vermögen des Teilbetriebs maßgeblich. Von der Definition als Verwaltungsvermögen ausgenommen bleiben in einem Drittstaat belegene Betriebsstätten, auch wenn sie im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehören,<sup>6</sup> da sie ohnehin von vorne herein nicht begünstigt sind.<sup>7</sup>

Auch **Sonderbetriebsvermögen** einer Personengesellschaft ist aufgrund der **ertragsteuerrechtlichen Prägung** der in § 13b ErbStG verwandten Begriffe auf Verwaltungsvermögen zu prüfen. **Ertragsteuerlich** gehört zum Betriebsvermögen der Personengesell-

1 Vgl. Erläuterungen Rdn. 171.

2 R E 13b.8 Abs. 2 ErbStR.

3 Ggf. ist der Nachversteuerungstatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 1 oder 4 ErbStG zu prüfen.

4 R E 13b.8 Abs. 2 Satz 4 ErbStR.

5 R E 13b.20 Abs. 1 ErbStR.

6 R E 13b.8 Abs. 2 Satz 5 ErbStR; siehe auch *Korezkij*, DStR 2012, 340 345.

7 Vgl. hierzu oben Rdn. 32.

schaft nicht nur der Anteil am **Gesamthandsvermögen**, sondern **auch das Sonderbetriebsvermögen**.<sup>1</sup> Ferner statuiert § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG eine steuerrechtliche Zurechnungsregelung für das Sonderbetriebsvermögen zum (Betriebs-)Vermögen von Personengesellschaften, die anderen, insbesondere zivilrechtlichen Zurechnungen vorgeht (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 2. Halbsatz BewG). Diese Zurechnungsregelung auf die in § 13b Abs. 1 ErbStG ausdrücklich Bezug genommen wird, ist auch in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG aufgrund des entsprechenden Verweises auf das begünstigungsfähige Vermögen zu berücksichtigen.

- 167 Wird **Sonderbetriebsvermögen** mitübertragen, erfolgt die **Ermittlung des Verwaltungsvermögens gesellschafterbezogen**.<sup>2</sup> Denn bei einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise unter Einbeziehung sämtlichen Sonderbetriebsvermögens würde die Steuerlast letztlich davon abhängen, in welchem Umfang Mitgesellschafter im Zeitpunkt der Übertragung Verwaltungsvermögen in ihrem Sonderbetriebsvermögen halten oder ggf. auch für die Mitgesellschafter unerkannt unterjährig eingelegt haben.

Bei der Prüfung von Verwaltungsvermögen bei der Einräumung eines **Nießbrauchsrecht**, das eine Mitunternehmerstellung vermittelt, ist gesellschafterbezogen auf den belasteten Anteil abzustellen.<sup>3</sup> Sonderbetriebsvermögen ist nur einzubeziehen, soweit es nießbrauchsbelastet ist.

168–170 (*Einstweilen frei*)

## 5. Obergrenze: 90 %-Test für Regelverschonung (Abs. 2 Satz 2)

- 171 I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)<sup>4</sup>
- |   |  |
|---|--|
| festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens<br>(einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Abs. 4 Nr. 1 - 4 ErbStG |  |
| + festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel)<br>§ 13b Abs. 4 Nr. 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  |  |

Mit § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG hat der Gesetzgeber eine **Missbrauchsvermeidungsnorm** geschaffen, die erreichen soll, dass solches begünstigungsfähige Vermögen von der Verschonung gänzlich ausgenommen wird, das nahezu ausschließlich, nämlich zu 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Maßgeblich ist das Verwaltungsvermögen vor der

1 So u. a. BFH v. 14. 4. 1988 IV R 271/84, BStBl 1988 II 667, m. w. N.

2 H E 13b.15 Bsp. 2 ErbStH 2011; Immes, ZEV 2014, 86.

3 Gl. Ländererlass vom 2. November 2012, BStBl. I S. 1101.

4 Abschn. 13b.9 Abs. 2 AEErbSt 2017.

**Zu Absatz 7**

Wird nach der Durchführung der Verschonungsbedarfsprüfung kein Erlass der Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf das begünstigte Vermögen gewährt, erhält der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer bis zu zehn Jahre. Die Stundung ist zu beantragen. Sie erfolgt im Schenkungsfall verzinslich und bei Erwerben von Todes wegen unverzinslich.

**Zu Absatz 8**

Das Vermögen einer Familienstiftung oder eines ihr gleichgestellten Vereins unterliegt gemäß § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG in Zeitabständen von 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer. Auf Antrag der Stiftung ist die Verschonungsbedarfsprüfung auch bei der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer durchzuführen.

**Zu Absatz 9**

Der Antrag nach § 13c ErbStG schließt den Antrag auf eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG aus.

**Erläuterung des Finanzausschusses (BT-Drs. 18/ 8911), auf dessen Vorschlag der endgültige Wortlaut herbeigeführt wurde:**

**Zu Nummer 9 (§ 28a)****Zu Absatz 1**

Die Änderung in Satz 1 ist eine Folgeänderung aufgrund des Wegfalls der erhöhten Prüfungsschwelle von 52 Millionen Euro bei familiengeführten Unternehmen mit gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Verfügungsbeschränkungen (vgl. § 13a Absatz 1 und 9 ErbStG). Verweise werden aufgrund des geänderten § 13b angepasst.

**Zu Absatz 2**

Die Verweise werden aufgrund des geänderten § 13b angepasst.

**Zu Absatz 6**

Es handelt sich um eine rein redaktionelle Änderung.

**Zu Absatz 7**

Die Streichung des Absatzes 7 ist eine Folgeänderung aufgrund der Aufnahme der Stundungsregelung in § 28 Absatz 2.

**Zu Absatz 8 und 9**

Da Absatz 7 gestrichen wurde, wird der Absatz 8 zu Absatz 7 und der Absatz 9 zu Absatz 8.

## 1. Einführung und Zielsetzung

§ 28a ErbStG beinhaltet eine der alternativen Begünstigungsmöglichkeiten für sog. 1  
Großerwerbe. Dabei definiert § 28a ErbStG nicht selbst, welche Erwerbe bzw. welche Unternehmen in den Genuss der Regelbesteuerung nach den §§ 13a, 13b ErbStG gelangen und welche Erwerbe als sog. Großerwerbe dem § 13c und § 28a ErbStG unterliegen. Diese Grenzziehung erfolgt vielmehr durch § 13a Abs. 1 ErbStG. Die Grenze liegt damit im Regelfall bei 26 Mio. € des Wertes des begünstigten Vermögens von einem Zuwen-  
der innerhalb von 10 Jahren. Unter Anwendung des § 13a Abs. 9 ErbStG kann diese

Grenze sogar auf rund 37 Mio. € angehoben werden<sup>1</sup> (siehe dazu die Kommentierung zu § 13a Abs. 1, § 13a Abs. 9 ErbStG).

- 2 Sofern es sich also um einen sog. Großerwerb handelt, der die vorgegebenen Grenzen des § 13a Abs. 1 ErbStG überschreitet, so hat der Erwerber die Wahl zwischen einer Besteuerung nach § 13c ErbStG oder nach § 28a ErbStG.<sup>2</sup> Die kumulative Anwendung beider Normen ist ausgeschlossen, was der Gesetzgeber in § 13a Abs. 8 ErbStG ausdrücklich klarstellt.
- 3 Ungeklärt ist, ob die 90 %-Grenze des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auch im Anwendungsbereich des § 28a ErbStG gilt. Unmittelbare Anhaltspunkte hierfür finden sich nicht in § 28a ErbStG. Da jedoch § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG definiert, dass es sich bei Überschreiten der 90 %-Grenze um vollständig nicht begünstigtes Vermögen handelt, wird auch im Anwendungsbereich des § 28a ErbStG die 90 %-Grenze für das Bruttoverwaltungsvermögen Anwendung finden müssen. Bis zu einer abweichenden Klärung durch die Rechtsprechung sollte die Praxis sich zumindest hierauf einstellen, zumal § 28a ErbStG stets auf den gesamten § 13b Abs. 2 ErbStG verweist und nicht nur auf § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG (ebenso A 13b.10 AErbSt 2017).
- 4 Die Einführung des neuen § 28a ErbStG erfolgt zur Erfüllung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts,<sup>3</sup> das für Großerwerbe es als unverhältnismäßig angesehen hatte, die für kleine und mittlere Betriebe angemessenen Begünstigungen auch auf sog. Großerwerbe anzuwenden.<sup>4</sup> Für Großerwerbe gab das Bundesverfassungsgericht vor, dass hier eine Vergünstigung der Besteuerung nur erfolgen dürfe, soweit dies zum Erhalt des Unternehmens und der Arbeitsplätze erforderlich sei. § 28a ErbStG dient genau dieser Verschonungsbedarfsprüfung. Ziel der Norm ist es damit, einerseits betriebliches Vermögen zu schonen, den Erhalt von Betrieben zu sichern und andererseits Vergünstigungen nur in dem Umfang vorzusehen, wie dies angesichts des einzusetzenden Vermögens zumutbar ist.
- 5 § 28a ErbStG weist folgende Struktur und Systematik auf:<sup>5</sup>
  - § 28a Abs. 1 ErbStG regelt die Rechtsfolge eines bedingten Erlasses an, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen i. S. d. Abs. 2 zu begleichen.
  - Nach § 28a Abs. 1 Satz 2 - 3 ErbStG regelt der Gesetzgeber die Fälle von Weitergabeverpflichtungen, Teilungsanordnungen, Auflagen und Erbaueinandersetzungen, so dass die Begünstigungen nach § 28a ErbStG stets nur derjenige Erwerber erhalten soll, der im Ergebnis das begünstigte Vermögen auch erhält und behält.<sup>6</sup> § 28a Abs. 1

---

1 Ebenso *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 63.

2 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 1.

3 BVerfG vom 17. 12. 201 1 BvL 21/12, BStBl 2015 II 50. Siehe dazu *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 8.

4 Siehe BVerfG vom 17. 12. 2014 1 BvL 21/12, BStBl 2015 II 50, Rz. 170 ff.; ebenso die Begründung im Regierungsentwurf vom 7. 9. 2015, Bundestags-Drucksache 18/5923, S. 32; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 1.

5 Siehe auch *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 3.

6 Siehe *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 5.

Satz 2 - 4 ErbStG entspricht insoweit der Funktion des § 13a Abs. 5 ErbStG sowie § 13d Abs. 2 ErbStG.

- § 28a Abs. 2 ErbStG definiert die Zumutbarkeitsgrenze für den Steuerpflichtigen, indem das für die Steuerzahlung einzusetzende verfügbare Vermögen definiert wird.
- § 28a Abs. 3 ErbStG beinhaltet eine ergänzende Stundungsregelung.
- Nach § 13a Abs. 4 ErbStG steht der Steuererlass unter einer auflösenden Bedingung, so dass auch bei Anwendung des § 28a ErbStG die Lohnsummenregelung und die Haltefrist des § 13a Abs. 3 und § 13a Abs. 6 ErbStG im gleichen Umfang einzuhalten ist, wie in Fällen der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG. Ferner wird nicht begünstigtes Vermögen, das vom Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach erworben wird, nach § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ebenfalls als verfügbares Vermögen angesehen und ist nachzuversteuern.
- § 28a Abs. 5 ErbStG regelt weitgehende Anzeigepflichten, um die Einhaltung der Begünstigungsvoraussetzungen abzusichern.
- Nach § 28a Abs. 6 ErbStG ist eine Ablaufhemmung für die Zahlungsverjährung vorgesehen, um die tatsächliche Erhebung einer Nachsteuer sicherstellen zu können.
- Nach § 28a Abs. 7 ErbStG gilt diese Norm auch für die Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.
- § 28a Abs. 8 ErbStG normiert die Alternativität der Begünstigung nach § 13c und § 28a ErbStG.

Die Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des § 28a ErbStG ist umstritten und unterliegt intensiver Diskussion in der Rechtslehre.<sup>1</sup>

## 2. Anwendungsbereich

### a) Zeitlich

§ 28a ErbStG unterliegt der allgemeinen Anwendungsbestimmung des Erbschaftsteuer-Reformgesetzes 2016 i.V.m. § 37 Abs. 12 ErbStG. Danach findet § 28a auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 30. 6. 2016 entsteht. Soweit es für das Überschreiten der 26 Mio.-€-Grenze darum geht, ob Erwerbe vor dem 1. 1. 2017 und Erwerbe ab dem 1. 1. 2017 zusammengerechnet werden können, so stellt § 37 Abs. 12 Satz 2 ErbStG klar, dass eine Zusammenrechnung für die 26 Mio.-€-Grenze nur mit Erwerben erfolgt, für die die Steuer ebenfalls nach dem 30. 6. 2016 entstanden ist. Diese Grenzziehung in § 37 Abs. 12 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 13a Abs. 1 Satz 3, 4 ErbStG hat auch Folgeauswirkungen auf § 28a ErbStG, auch wenn für diese Norm keine besondere Überleitungsvorschrift geschaffen wurde. § 28a ErbStG kommt nur zur Anwendung, wenn die Größenvorgaben des § 13a Abs. 1 ErbStG überschritten werden. Entscheidende Bedeutung für die zeitliche Anwendung des § 28a ErbStG ist damit der Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 9 ErbStG. So können bspw. bei Todesfällen vor dem 1. 7. 2016

---

<sup>1</sup> Siehe *Wachter* in *Fischer/Pahlke/Wachter*, ErbStG, § 28a Rz. 25; *Jochum* in *Wilms/Jochum*, ErbStG, § 28a Rz. 18; *Bäumel*, FR 2015, 73, 76; *Englisch*, DB 2015, 637, 640; *Mayer*, ZEV 2017, 10, 14; *Kirchhof*, DStR 2015, 1473, 1477.

gleichwohl die Begünstigungen des § 28a ErbStG eintreten, wenn die aufschiebende Bedingung i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG erst nach dem 30. 6. 2016 eingetreten ist oder die Ausschlagung des Erbes gegen Abfindung i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 1f ErbStG erst nach dem 30. 6. 2016 erfolgt ist.

Im Übrigen ist insoweit auf die Ausführungen zu § 9 ErbStG zu verweisen.

## b) Sachlich und Verhältnis zu anderen Normen

- 7 § 28a ErbStG erfasst lediglich das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG.<sup>1</sup> Es findet dabei auf sämtliche Erwerbe i. S. d. § 1 ErbStG Anwendung, also sowohl auf Erwerbe unter Lebenden, Erwerbe von Todes wegen, Zweckzuwendungen i. S. d. § 8 ErbStG<sup>2</sup> und auch auf die Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Letzteres wird ausdrücklich durch § 28a Abs. 7 ErbStG klargestellt. § 28a gilt ferner für alle Fälle der persönlichen Steuerpflicht i. S. d. § 2 ErbStG.<sup>3</sup>

Soweit in einer unternehmerischen Einheit, bspw. in einer Mitunternehmerschaft oder in einer GmbH oder einem Einzelunternehmen, auch Verwaltungsvermögen vorhanden ist, hat der Nettowert des Verwaltungsvermögens keinen Anteil an den steuerlichen Begünstigungen des § 28a ErbStG. Denn begünstigt wird nur das sog. begünstigte Vermögen, wie dieses in § 13b Abs. 2 ErbStG als Nettowert nach Abzug des Nettoverwaltungsvermögens definiert ist.<sup>4</sup>

Die allgemeine Stundungsnorm des § 28 Abs. 1 ErbStG bleibt für die nach Anwendung des § 28a ErbStG verbleibenden Steuer anwendbar (Abschn. 28 Abs. 1 AEErbSt 2017).<sup>5</sup>

Ob § 19a ErbStG neben § 28a ErbStG angewandt werden kann, ist dem Gesetz nicht zweifelsfrei zu entnehmen. Denn weder § 28a ErbStG verweist auf § 19a ErbStG noch umgekehrt. Da § 19a Abs. 2 ErbStG jedoch zu entnehmen ist, dass § 19a ErbStG auch auf Großerwerbe angewandt werden soll, so ist m. E. auch eine kumulative Anwendung von § 19a und § 28a ErbStG möglich und geboten (ebenso Abschn. 28a.1 Abs. 5 Nr. 3 AEErbSt 2017).<sup>6</sup>

## c) Persönlich

- 8 Der persönliche Anwendungsbereich des § 28a ErbStG ist nicht beschränkt. Sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen,<sup>7</sup> soweit sie einer Erbschaftsteuerbelastung unterliegen, können in den Genuss des § 28a ErbStG gelangen. Dies gilt insbeson-

---

1 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 12.

2 Für die Anwendbarkeit des § 28a ErbStG auch auf Zweckzuwendungen: *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 46; ebenso für Familienstiftungen, dort Rz. 47 und Rz. 54.

3 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 12.

4 Ebenso *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 15.

5 So auch *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 12.

6 Ebenso *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 75.

7 Ebenso *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 47, 54; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 14; *Söffing*, ErbStB 2016, 235, 241; Reich, DStR 2016, 2447, 2451.

dere auch für Stiftungen.<sup>1</sup> Letzteres hat eine erhebliche Bedeutung für die Gestaltungspraxis.<sup>2</sup> Selbst extrem vermögende Familien können das unternehmerische Vermögen in einer Familienstiftung bündeln, die über keinerlei nicht begünstigtes Vermögen verfügt. Auf diese Art und Weise lässt sich durch den Einsatz gemeinnütziger Stiftungen oder auch von Familienstiftungen eine Erbschaftsteuerbelastung von 0€ nach § 28a ErbStG generieren, selbst wenn die durch die Familienstiftung begünstigten Personen über erhebliches privates Eigenvermögen verfügen. Die Anwendbarkeit des § 28a ErbStG auch auf Stiftungen folgt nicht zuletzt aus § 28a Abs. 7 ErbStG, wo dies für die Erbersatzsteuer ausdrücklich geregelt ist.

§ 28a ErbStG gilt sowohl für in- und ausländische Erwerber und sowohl bei beschränkter als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht.<sup>3</sup>

### 3. Das Erlassmodell (Absatz 1)

#### a) Grundsatz

§ 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG definiert,

9

- dass § 28a ErbStG nur bei Überschreiten der 26 Mio.-€-Grenze i. S. d. § 13a Abs. 1 ErbStG zur Anwendung kommt,<sup>4</sup>
- dass diese Norm nur auf Antrag des Erwerbers anwendbar ist,
- dass die Rechtsfolge nur auf begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG anwendbar ist und der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen i. S. d. Abs. 2 zu begleichen.

Auf Verwaltungsvermögen oder Privatvermögen als Teil eines Nachlasses findet § 28a ErbStG keine Anwendung. Maßgeblich ist das begünstigte Netto-Betriebsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG nach Abzug des Netto-Verwaltungsvermögens. Soweit die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 ErbStG nicht vorliegen, kommt eine Anwendung des § 28a ErbStG von vornherein nicht in Betracht. 10

Durch die Technik des Erlassmodells kommt für den Gesamterwerb in der jeweiligen Steuerklasse stets der Höchststeuersatz zur Anwendung,<sup>5</sup> da der steuerpflichtige Erwerb stets über 26 Mio. Euro liegt. Dies wirkt sich vor allem für die Besteuerung des verbleibenden erworbenen Privatvermögens aus, bei dem die Anwendbarkeit des hohen Steuersatzes unberührt bleibt, selbst wenn ein erheblicher Erlass nach § 28a ErbStG gewährt werden kann. Insofern sind §§ 13a, 13b, 13c im Regelfall günstiger, als

---

1 Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 16; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 16; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 47, 54; Theuffel-Werhahn, ZEV 2017, 18 f.; Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 14; Söffing, ErbStB 2016, 235, 241; Reich, DStR 2016, 2447, 2451; A 28a.6 AEErbSt 2017. Gleiches gilt für den Familienverein.

2 Siehe auch Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 29.

3 Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 54.

4 Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 14.

5 Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 14.



die Bemessungsgrundlage für die Steuerprogression auch mit Wirkung für das mit-erworbene Privatvermögen sinkt.

- 11 Nach dem Gesetzeswortlaut des § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind Fälle denkbar, in denen die 26 Mio. €-Grenze i. S. d. § 13a Abs. 1 ErbStG überschritten wird, gleichwohl aber eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG nicht zur Anwendung kommt. Hierbei handelt es sich um ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers. Erwirbt ein Erwerber zunächst einen Mitunternehmeranteil im gemeinen Wert des begünstigten Vermögens von 20 Mio. € und erwirbt er 8 Jahre später einen zweiten Mitunternehmeranteil im gemeinen Wert von 20 Mio. € des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG, so ist der Gesamtwert von 40 Mio. € begünstigten Vermögens nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. ErbStG nicht mehr begünstigt, weil die Erwerbe innerhalb von 10 Jahren vom gleichen Zuwender zusammengerechnet werden. Die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG entfällt daher. Gleichzeitig nimmt § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur auf § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG Bezug. Das Überschreiten der 26 Mio. €-Grenze durch Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. ErbStG würde daher nicht den Anwendungsbereich des § 28a Abs. 1 ErbStG eröffnen. Dieser Verweisfehler ist korrigierend dahingehend auszulegen, dass stets bei Überschreiten der Begünstigungsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 ErbStG der Anwendungsbereich von entweder § 13c oder § 28a ErbStG als alternativ gewährten Begünstigungen für Groß-erwerbe eröffnet wird.
- 12 Hierbei ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass der Vorababschlag für sog. Familienunternehmen gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG ebenfalls vor Anwendung der 26 Mio. €-Grenze zur Anwendung kommen kann. Dies wird in § 13a Abs. 9 Satz 5 Halbsatz 2 ErbStG klarstellend erwähnt. Der Vorababschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG kann also mit dem bedingten Erlassmodell nach § 28a ErbStG kombiniert werden.
- 13 Rechtstechnisch führt die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zur Feststellung der regulären Steuerlast, mit gleichzeitigem Erlass der Steuer, soweit diese nicht aus dem verfügbaren Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG erfüllt werden kann. Bei diesem Erlass handelt es sich um einen Erlass i. S. d. § 47 AO. In Höhe des Erlasses erlischt daher die zunächst festgestellte Steuer. Gleichzeitig steht der Erlass unter dem Vorbehalt des Einhaltens der Bindungen nach § 28a Abs. 4 ErbStG.

Zur Definition des verfügbaren Vermögens siehe die Kommentierung zu § 28a Abs. 2 ErbStG (Rdn. 21 ff.).

- 14 Der Erlass nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG steht nicht im Ermessen der Finanzverwaltung, sondern ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung zwingend zu gewähren, sofern und soweit dessen Voraussetzungen vorliegen.

Durch § 28a ErbStG kann bei einem vermögenslosen Erwerber, der keinerlei nicht begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG erwirbt, eine 100%ige Vollverschonung, unabhängig von der Höhe des Werts des Unternehmens eintreten.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 15; Höreth/Stelzer, DStZ 2016, 559, 562.

## b) Antrag

Die Anwendung des § 28a ErbStG ist antragsgebunden.<sup>1</sup> Eine besondere Form für diesen Antrag ist in § 28a ErbStG nicht vorgesehen. Bei mehreren Erwerbern kann jeder Erwerber das Antragsrecht für sich einzeln und isoliert ausüben.<sup>2</sup> 15

Den Antrag nach § 28a ErbStG kann stets nur der Erwerber stellen, auch wenn der Schenker sich zur Übernahme der Steuer i. S. d. § 10 Abs. 2 ErbStG verpflichtet hat.<sup>3</sup> Auch in diesen Fällen kommt es allein auf das verfügbare Vermögen des Erwerbers an.<sup>4</sup>

Während ein Antrag nach § 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG ausdrücklich unwiderruflich ist und einen Antrag nach § 28a Abs. 1 ErbStG für denselben Erwerb ausschließt, finden sich entsprechende Einschränkungen nicht in § 28a ErbStG. Der Antrag ist daher wider- 16  
ruflich<sup>5</sup> mit der Folge, dass für diesen Fall die ursprünglich erlassene Steuer sofort fällig wird.<sup>6</sup>

Der Antrag ist nicht befristet und kann daher auch noch nach Bestandskraft des Steuerbescheides gestellt werden.<sup>7</sup> Nach Auffassung von *Eisele*<sup>8</sup> soll der Antrag hingegen nur bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft analog § 13a Abs. 10 ErbStG gestellt werden können.<sup>9</sup> Diese Auffassung ist abzulehnen, da im Gesetz keinerlei Regelung für einen spätesten Zeitpunkt des entsprechenden Antrags vorgesehen ist. Gleichzeitig sollte in der Praxis der Antrag tatsächlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft des Bescheides gestellt werden. Ein Widerruf des Antrages ist m. E. auch danach noch zulässig. Nach Auffassung von *Stalleiken*<sup>10</sup> kann der Antrag nur bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden.

Der Wechsel von § 28a ErbStG zu § 13c ErbStG ist möglich,<sup>11</sup> während der umgekehrte 17  
Weg eingeschränkt ist. Dies kann in der Praxis insbesondere vorkommen, wenn unerwarteter Weise innerhalb der 10-Jahresfrist des § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG weiteres verfügbares Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG nacherworben wird und hierdurch erhebliche Nachsteuerbelastungen eintreten.

---

1 Abschn. 28a.1 Abs. 2 AEErbSt 2017; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 16.

2 *Wachter* in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 28a Rz. 71.

3 *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1342; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 4; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 4; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 18 – ein Anspruch auf Freistellung von der Steuer soll allerdings zum verfügbaren Vermögen gehören.

4 Siehe auch *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 4.

5 Abschn. 28a.1 Abs. 2 Satz 2 AEErbSt 2017; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 2; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 16; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 4; Hannes, ZEV 2015, 371, 376; Landsittel, ZErB 2016, 383, 390.

6 *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a.1 Rz. 25; Hannes, ZEV 2016, 554, 561.

7 Ebenso A 28a Abs. 2 Satz 2 AEErbSt 2017; *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 25; ebenso *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 17 bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung.

8 Ebendort *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 25.

9 So auch *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378, 385.

10 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 17 bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung.

11 Abschn. 28a.1 Abs. 2 Satz 2 AEErbSt 2017; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 16 m. w. N.

Stellt ein Erwerber weder einen Antrag nach § 28a ErbStG noch nach § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG, so erfolgt die Besteuerung ungeschmälert ohne Begünstigungen, sofern die Grenze des § 13a ErbStG überschritten wird.<sup>1</sup>

### c) Ermittlung des Erlassbetrages

- 18 Um den nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu erlassenden Betrag zu ermitteln (s. Abschn. 28a.1 Abs. 5 AErbSt 2017 samt Hinweise), ist zunächst ohne jegliche Begünstigung eine übliche Steuerberechnung durchzuführen. Für das begünstigte Betriebsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG ist dabei auch § 19a ErbStG anzuwenden.
- 19 In einem zweiten Schritt ist die Steuerbelastung fiktiv durchzuführen, als wäre kein begünstigtes Betriebsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG im Nachlass. Die Bemessungsgrundlage ist also um den Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG zu kürzen. Der Differenzbetrag der beiden Steuerbelastungen ergibt die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen entfällt. Im nächsten Rechenschritt ist das gesamte verfügbare Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG zu bewerten und zu ermitteln. Das verfügbare Vermögen ist im nächsten Rechenschritt trotz § 10 Abs. 8 ErbStG um die Erbschaftsteuerbelastung zu kürzen (**latente Erbschaftsteuerbelastung**), die durch das nicht begünstigte Vermögen aus dem gleichen Erwerb ausgelöst wird.<sup>2</sup> Nur so lässt sich das tatsächlich zur Verfügung stehende verfügbare Vermögen zutreffend ermitteln. Sofern das verfügbare Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG niedriger ist als auf die im ersten Rechenschritt ermittelte auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer, so ist der darüber hinausgehende Steuerbetrag zu erlassen.<sup>3</sup>

### d) Erbaueinandersetzung und Weitergabepflicht (Abs. 1 Satz 2 ff.)

- 20 § 28a Abs. 1 Satz 2 ErbStG entspricht den systematischen Bestimmungen des § 13a Abs. 5 ErbStG, § 19a Abs. 2 ErbStG, § 13d Abs. 2 ErbStG. Der Gesetzgeber setzt hier in systematisch stets gleicher Weise Bestimmungen um, nachdem bei Erbaueinandersetzungen, Teilungsanordnungen und sonstigen Weitergabepflichtungen stets nur derjenige in den Genuss der Begünstigungen für begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG kommen soll, der dieses Vermögen endgültig erhält und fortführt.<sup>4</sup> Nach dem Regierungsentwurf<sup>5</sup> soll derjenige, der Vermögen im Rahmen von Vermächtnissen, Auflagen oder Erbaueinandersetzungen Vermögen hingibt, im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten. Nur derjenige, der entsprechendes begünstigtes Vermögen i. S. v. § 13b Abs. 2 ErbStG übernimmt, hat auch die Haltefristen des § 28a Abs. 4 ErbStG einzuhalten. Nur diesen Erwerber trifft auch eine Nachsteuer für einen Haltefristverstoß.

---

1 Holtz, NJW 2016, 3750, 3754; Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 25.

2 A. A. hingegen Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 7. Dem ist zuzugeben, dass dies der üblichen Dogmatik des § 10 Abs. 8 ErbStG eigentlich nicht entspricht, vorliegend aber gleichwohl geboten ist. Für eine Berücksichtigung latenter Erbschaftsteuerbelastung auch *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 24.

3 Siehe hierzu auch, teilweise abweichend Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 27.

4 Siehe Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 5.

5 BT-Drucks. 18/5923, 33.

Konsequenterweise ist auch nur auf dessen verfügbares Vermögen i. S. v. § 13b Abs. 2 ErbStG anzustellen, auch wenn der Gesetzgeber dies nicht ausdrücklich normiert.<sup>1</sup> Hieraus ergeben sich in der Praxis Gestaltungsmöglichkeiten. Hinterlässt ein Erblasser ein Eigenvermögen von 200 Mio. €, das zu 100 Mio. € aus begünstigtem Vermögen i. S. v. § 13b Abs. 2 ErbStG besteht und zu 100 Mio. € aus privatem Wertpapiervermögen, so kann der Erblasser, der 2 vermögenslose Kinder hinterlässt, die Anwendung des § 28a ErbStG absichern, indem er per Teilungsanordnung das gesamte begünstigte Betriebsvermögen dem einen Kind und das gesamte Privatvermögen dem anderen Kind zuweist. Dies würde auch durch freiwillige Erbauseinandersetzung oder Vermächtniszuzwendung funktionieren. Dasjenige Kind, das das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG übernimmt, könnte einen 100 %igen Steuererlass nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG beantragen. Dass die Regelung des § 28a Abs. 1 Satz 2 ff. ErbStG auch für die Zuordnung des verfügbaren Vermögens i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG gelten muss, ist zwar dem Gesetzeswortlaut nicht eindeutig zu entnehmen, entspricht jedoch der systematischen Stellung und teleologischen Auslegung des § 28a ErbStG.<sup>2</sup>

Im Übrigen kann für die Auslegung des § 28a Abs. 1 Satz 2 - 4 ErbStG auf die Kommentierung zu § 13a Abs. 5 ErbStG verwiesen werden.

#### 4. Das verfügbare Vermögen (Absatz 2)

Das verfügbare Vermögen wird in § 28a Abs. 2 ErbStG definiert als 50 % der Summe der gemeinen Werte des nicht begünstigten Vermögens. Dabei wird sowohl nach § 28a Abs. 2 Nr. 1 ErbStG dasjenige Vermögen erfasst, das zeitgleich mit der gleichen Erbschaft oder Schenkung erworben wird, ebenso wie solches Vermögen, das einem Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung i. S. d. § 9 ErbStG bereits gehört und nicht zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört. Das BVerfG<sup>3</sup> hatte in seiner Entscheidung vom 17. 12. 2014 eine entsprechende Ausweitung auf das gesamte einem Erwerber bereits gehörende Vermögen zwar als systemwidrig bei der Erbschaftsteuer abgesehen, wohl aber als möglich eingestuft. Der Antrag nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG führt damit dazu, dass das gesamte einem Erwerber bereits bei Steuerentstehung gehörende Vermögen zu bewerten ist. Maßgeblich sind dabei die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (ebenso A 28a.2 Abs. 3 AErbSt 2017). Maßgeblich ist wiederum eine Stichtagsbetrachtung. Soweit Betriebe, Mitunternehmeranteile oder potenziell begünstigte Kapitalgesellschaftsanteile dem Erwerber bereits gehören, so sind diese nicht nur zu bewerten, sondern auch in das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG und das Verwaltungsvermögen aufzuteilen. Ob insoweit die Reinvestitionsmöglichkeiten des § 13b Abs. 5 ErbStG entsprechend angewandt werden können, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, m. E. aber zu bejahen. Auch bezüglich des nicht begünstigten Vermögens eines Erwerbers muss daher innerhalb von 2 Jahren eine Reinvestition gem. § 13b Abs. 5 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen innerhalb

1 Siehe hierzu *Wälzholz*, ZEV 2017, 135 ff.

2 Siehe hierzu auch *Wälzholz*, ZEV 2017, 135 ff.

3 BVerfG vom 17. 12. 2014 1 BvL 21/12, BStBl 2015 II 50.

von 2 Jahren zugelassen werden, um auch insoweit unbillige Ergebnisse zu vermeiden (a. A. wohl Abschn. 28a.2 Abs. 2 AErbSt 2017).

- 22 Dem Wortlaut nach spricht das Gesetz nur von zugleich übergegangenem Vermögen bzw. dem Erbe im Zeitpunkt der Steuerentstehung bereits gehörenden Vermögen. Vermögen sind grds. nur Aktiva. Eine Verrechnung mit Verbindlichkeiten hat der Gesetzgeber hier nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Gleichwohl ist für die Anwendung des § 28a Abs. 2 ErbStG bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens eine Schuldenverrechnung erforderlich.<sup>1</sup> Dies stellt auch der Gesetzgeber in der Begründung zum Regierungsentwurf ausdrücklich klar.<sup>2</sup> Ebenso stellt der Gesetzgeber dort klar, dass die Bewertung sich in sämtlichen Bereichen nach dem gemeinen Wert i. S. d. § 9 BewG richtet.<sup>3</sup>

Soweit im Jahre 2014 noch eine Cash-GmbH mit einem gemeinen Wert von 50 Mio. € übertragen wurde und dieses Vermögen sich bei einem Erwerb im Jahre 2017 noch in Barvermögensform in der GmbH vorfindet, so erfolgt über § 28a Abs. 2 ErbStG nunmehr das Gebot des Gesetzgebers, dieses Vermögen als verfügbares Vermögen zur Steuerbegleichung einzusetzen.<sup>4</sup>

Auch ausländisches Vermögen ist verfügbares Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG.<sup>5</sup>

- 23 Soweit der Schenker nach § 10 Abs. 2 ErbStG die Schenkungsteuer übernimmt, soll auch der Anspruch auf Steuerfreistellung verfügbares Vermögen in diesem Sinne sein.<sup>6</sup>
- 24 In dem verfügbaren Vermögen eines Erwerbers befinden sich typischerweise auch Vermögenswerte, die nach § 13 ErbStG aus unterschiedlichen Gründen von der Besteuerung ausgenommen sind, wie Kunstsammlungen, sein Familienheim i. S. v. § 13 Abs. 1 Nr. 4a, 4b, 4c ErbStG, Denkmäler und dergleichen. Insoweit ist ungeklärt, ob auch dieses bei einem Direkterwerb von der Steuer ausgenommene Vermögen im Bereich des § 28a Abs. 2 ErbStG als verfügbares Vermögen anzusehen oder dieses aufgrund der Wertungen des § 13 ErbStG auszuklammern ist.<sup>7</sup> Letzteres wäre m. E. überzeugend und wertungskonform. Der Gesetzgeber hat dieses Problem jedoch erkannt.<sup>8</sup> Dem Gesetzgeber war bei Erlass des Gesetzes bewusst, dass sich innerhalb des verfügbaren Vermögens auch steuerbefreites Vermögen i. S. d. § 13 ErbStG wie der Hausrat oder das Familienheim befinden. Um diese Wertungswidersprüchlichkeiten zu vermeiden, hat er pauschalierend nur einen Einsatz von 50 % des verfügbaren Vermögens angeordnet. Hiermit soll pauschal ein Ausgleich für derartige im verfügbaren Vermögen befindliche Vermögensgegenstände erfolgen. Aus diesem Grunde werden auch Wirtschaftsgüter i. S. d. § 13 ErbStG als verfügbares Vermögen anzusehen sein. Auch steuerbefreite Wer-

1 Abschn. 28a.2 Abs. 2 Satz 4 AErbSt 2017; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 7.

2 BT-Drucks. 18/5923, S. 33. Zustimmung *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 7.

3 Ebenso *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 13.

4 So zutreffend *Wachter*, DB 2017, 804 ff.; *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1342; *Wachter*, FR 2016, 690, 706; *Wachter*, GmbH 2017, 1, 11; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 9.

5 *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 9; Abschn. 28a.2 Abs. 1 Satz 7 AErbSt 2017.

6 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 18, 25.

7 Siehe *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 7, 9; *Kotzenberg/Jülicher*, GmbH 2016, 1135, 1137; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 10.

8 BT-Drucks. 18/5923, S. 34 (Regierungsbegründung).

te gehören daher zum verfügbaren Vermögen i. S. d. § 28a Abs. 2 ErbStG.<sup>1</sup> Dies gilt auch für eine ggf. vorhandene Zugewinnausgleichsforderung i. S. d. § 5 ErbStG.<sup>2</sup>

Sollte hingegen das verfügbare Vermögen ausschließlich aus einem Familienheim i. S. v. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und einer steuerbefreiten Kunstsammlung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bestehen, so müsste insoweit über einen Billigkeitserlass nachgedacht werden, der ergänzend zu § 28a ErbStG hier zu gewähren wäre. 25

Ungeklärt ist die Frage der Art der Schuldenzuordnung. Der Gesetzgeber hat in § 13b ErbStG umfangreiche und überaus komplexe, kaum noch handhabbare Vorgaben zur Zuordnung von Verbindlichkeiten zu den einzelnen Vermögenssphären geregelt. In § 28a Abs. 2 ErbStG fehlen sämtliche entsprechenden Bestimmungen. Befinden sich im Nachlass eine begünstigte GmbH-Beteiligung von 100 Mio. €, die jedoch mit 50 Mio. € Kredit erworben wurde und die Kredite noch nicht getilgt wurden, so ist im Nachlass zwar grds. begünstigtes Vermögen gem. § 13b Abs. 2 ErbStG mit einem gemeinen Wert von 100 Mio. €. Die Verbindlichkeiten sind erbschaftsteuerrechtlich jedoch grds. nach § 10 Abs. 5 ErbStG der Kapitalgesellschaftsbeteiligung zuzuordnen. So wäre zumindest die ertragsteuerliche Betrachtungsweise und diejenige des § 10 Abs. 6 ErbStG. Für die Schuldenverrechnung kommt einerseits eine Schuldenzuordnung nach ertragsteuerlichen Zurechnungskriterien des Veranlassungszusammenhangs in Betracht oder als Alternative dazu eine Ermittlung der im Nachlass vorhandenen Gesamtverbindlichkeiten, die nicht Teil des begünstigten Vermögens sind und die anschließende wertanteilige Aufteilung sämtlicher Verbindlichkeiten zu dem verfügbaren Vermögen einerseits und dem begünstigten Vermögen andererseits. Eine klare Entscheidung diesbezüglich hat der Gesetzgeber nicht entschieden (ebensowenig A 28a.2 Abs. 2 AEErbSt 2017). Aspekte der Verwaltungsvereinfachung können dafür sprechen, die Verbindlichkeiten vereinfachend nach dem wertanteiligen Verhältnis entsprechend § 13b Abs. 6 Satz 1 ErbStG vorzunehmen und nicht eine individuelle Zuordnung der jeweiligen einzelnen Verbindlichkeit nach dem Veranlassungszusammenhang vorzunehmen. 26

Soweit sich im Vermögen eines Erwerbers aus anderem Anlass ein noch nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch in nicht verjährter Form befindet, so müsste nach der Logik der BFH-Entscheidung vom 7. 12. 2016<sup>3</sup> auch dieser Pflichtteilsanspruch trotz der Nichtgeltendmachung als verfügbares Vermögen anzusehen sein. Dies ist m. E. abzulehnen. 27

Soweit der Gesetzgeber den Erwerber verpflichtet, bis zu 50 % seines verfügbaren Vermögens zu verwerten, um die Erbschaftsteuerbelastung zu tragen, so können hierdurch ertragsteuerliche Belastungen ausgelöst werden.<sup>4</sup> Dies ist dem Gesetzgeber bei Erlass des Gesetzes bewusst gewesen. Dies ist auch ein Grund dafür, weswegen lediglich 50 % des nicht begünstigten Vermögens i. S. v. § 13b Abs. 2 ErbStG als verfügbares 28

---

1 A 28a.2 Abs. 2 Satz 7 AEErbSt 2017; *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 7, 9; *Kotzenberg/Jülicher*, GmbHR 2016, 1135, 1137; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 7; *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 28a Rz. 27.

2 *Söffing*, ErbStB 2016, 235, 241; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 7.

3 BFH vom 7. 12. 2016 II R 21/14 NWB DokID: WAAAG-41507.

4 Siehe *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 8.

Vermögen angesehen werden.<sup>1</sup> Im Übrigen mildert der Gesetzgeber die potentiellen Steuerbelastungen durch Stundungsregelungen in § 28a Abs.3 und in § 28 Abs.1 ErbStG ab.<sup>2</sup>

- 29 Ungeklärt ist im Rahmen des § 28a ErbStG, ob Steuerausländer mit nur beschränkter Steuerpflicht, die inländisches begünstigtes Betriebsvermögen i.S.v. § 13b Abs.2 ErbStG im Wert von 200 Mio. € erben, nur ihr Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG als verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs.2 ErbStG anzugeben haben, oder ob für diese ihr Weltvermögen als verfügbares Vermögen zu ermitteln und zu bewerten ist. Dem Gesetzeswortlaut nach ist eine Beschränkung auf bloßes Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG nicht zu entnehmen.<sup>3</sup>
- 30 Aus Sicht der Gestaltungspraxis lassen sich folgende Gestaltungsempfehlungen zur Nutzung des § 28a ErbStG geben:
- Verwendung von Familienstiftungen, die über keinerlei verfügbares Vermögen verfügen,<sup>4</sup>
  - Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen zwischen mehreren Kindern,
  - möglichst frühzeitige Übertragung des Betriebsvermögens in die Folgegeneration, so dass der Bestand des Privatvermögens erst nach mehr als 10 Jahren nacherworben wird.<sup>5</sup>

## 5. Stundung (Absatz 3)

- 31 § 28a Abs. 3 ErbStG gewährt eine bis zu 6-monatige Stundungsmöglichkeit. Die Stundungsmöglichkeit errechnet sich ab Festsetzung der Steuer. Gestundet werden kann die nach Anwendung des § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG verbleibende Steuer. Damit bezieht sich diese Steuer nicht nur auf diejenige, die sich auf begünstigtes Vermögen bezieht, sondern sie bezieht sich auf die gesamte festgesetzte und nicht erlassene Erbschaftsteuer, selbst wenn diese zu 95 % sich auf Privatvermögen bezieht. Eine Einschränkung diesbezüglich kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Weitere Voraussetzung für die Stundung ist jedoch, dass die Einziehung der Steuer bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint. Bei dem Vorliegen der erheblichen Härte wird aus dem Gesamtkontext des § 28a ErbStG insbesondere zu berücksichtigen sein, inwieweit durch die Steuerzahlung die betriebliche Liquidität und der Erhalt der Arbeitsplätze beeinträchtigt werden könnte. Da es sich um eine Ermessensvorschrift<sup>6</sup> handelt, wird die Finanzverwaltung hierbei aber nicht nur betriebliche, sondern auch andere Aspekte des Nachteils der Verwertung von Vermögen berücksichtigen können und müssen. Sind hinreichende liquide Mittel

---

1 Siehe *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 31; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425, 2432; *Crezelius*, ZEV 2014, 541, 546.

2 Stundung liegt im Ermessen der Finanzverwaltung. *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 17. Dort auch zu Verzinslichkeit und Unattraktivität.

3 Siehe hierzu *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 9.

4 *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 28a Rz. 16; siehe A 28a.6 AErbSt 2017.

5 Siehe auch *Reich*, DStR 2016, 2247, 2449; *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 28a Rz. 33 f.

6 *Eisele* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 17. Dort auch zu Verzinslichkeit und Unattraktivität.

## § 12 Kapitalforderungen und Schulden

(1)<sup>1</sup>Kapitalforderungen, die nicht in § 11 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.<sup>2</sup>Liegen die besonderen Umstände in einer hohen, niedrigen oder fehlenden Verzinsung, ist bei der Bewertung vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise auszugehen.

(2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz.

(3)<sup>1</sup>Der Wert unverzinslicher Forderungen oder Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, ist der Betrag, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibt.<sup>2</sup>Dabei ist von einem Zinssatz von 5,5 Prozent auszugehen.

(4)<sup>1</sup>Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen werden mit dem Rückkaufswert bewertet.<sup>2</sup>Rückkaufswert ist der Betrag, den das Versicherungsunternehmen dem Versicherungsnehmer im Falle der vorzeitigen Aufhebung des Vertragsverhältnisses zu erstatten hat.<sup>3</sup>Die Berechnung des Werts, insbesondere die Berücksichtigung von ausgeschütteten und gutgeschriebenen Gewinnanteilen kann durch Rechtsverordnung geregelt werden.

**Hinweis:** RB 12.1 ff. ErbStR 2011; Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen: Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer v. 10. 10. 2010, BStBl 2010 I 810.

**Literatur:** *Brosch*, Das Disagio im Bewertungsrecht, DB 1984, 1696; *Christoffel*, Bewertung der Vermögenseinlage des typischen stillen Gesellschafters, DB 1988, 248; *ders.*, Abzug von Schulden bei der Ermittlung des Gesamtvermögens, DStZ 1995, 198; *Bachem*, Bewertung von überverzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten, DStR 1999, 773; *Viskorf*, Schenkung bei Übertragung aller Ansprüche und Rechte aus einer Kapitallebensversicherung, FR 1999, 1255; *Geck/Messner*, Zuwendungsgegenstand bei Übertragung des Bezugsrechts an einer Kapitallebensversicherung, ZEV 2000, 21; *Sedlaczek*, Bewertung eines unverzinslichen Rahmenkredits mit dem Nennwert, ErbBstg 2000, 40; *Fiedler*, Die Besteuerung der unentgeltlichen Übertragung von Lebensversicherungsverträgen, DStR 2000, 533; *Böhm*, Darlehen bei Tod des Darlehensnehmers, ZEV 2002, 337; *Jüptner*, Private Steuererstattungsansprüche und Erbschaftsteuer, UVR 2008, 180; *Ebeling*, Schenkung einer wertlosen Forderung mit Besserungsabrede - Gegenstand der Schenkung, ZEV 2009, 416; *Neu*, Abzinsung unverzinslicher Gesellschafterdarlehen - Restlaufzeit von Kettendarlehen, EFG 2009, 076; *Halaczinsky*, Allgemeiner Teil des Bewertungsgesetzes: Bedeutung im Steuerrecht, UVR 2014, 83; *H.-U. Viskorf*, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zum ErbStG, JbFfSt 2013/2014, 715; *Hierstetter*, „Verbindliche Auskunft nur eingeschränkt gerichtlich überprüfbar - Bewertung von Verbindlichkeiten in Abwicklungs-Endvermögen i. S. d. § 11 Abs. 3 KStG“, BB 2014, 1320; *Deimel*, Anzahl der Beschäftigten i. S. d. § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG und ausgesetzte Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten, EFG 2015, 1620; *Schwarz/Bös*, Verbindlichkeiten in der Liquidationsschlussbilanz, KSt 2015, 18; *Wälzholz*, Folgen der vom Nießbraucher übernommenen Tilgungs- und Zinsleistungen für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs, ZEV 2016, 217; *J. Wagner*, Derivative Finanzinstrumente nach dem ErbStG, FR 2016, 163; *Hey*, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase - Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, FR 2016, 485.



Inhaltsübersicht	Rdn.
1. Kapitalforderungen und Kapitalschulden	1 - 30
a) Kapitalforderungen	1 - 9
b) Kapitalschulden	10 - 26
c) Abzugsverbote und -beschränkungen für Schulden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer	27 - 30
2. Ansatz mit dem Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG)	31 - 37
a) Nennwert als Bewertungsmaßstab	31 - 34
b) Nennwert bei Raten- und Annuitätentilgung	35 - 37
3. Vom Nennwert abweichende Bewertung (§ 12 Abs. 1 und 2 BewG)	38 - 48
a) Fälle der Abweichung	38 - 40
b) Uneinbringliche Kapitalforderungen	41 - 42
c) Zweifelhafte Kapitalforderungen	43 - 48
4. Unverzinsliche Kapitalforderungen und -schulden (§ 12 Abs. 3 BewG)	49 - 57
a) Tilgung in einem Betrag	49 - 54
b) Abhängigkeit von der Lebenszeit einer Person	55
c) Tilgung in Raten	56 - 57
5. Niedrig und hoch verzinsliche Forderungen	58 - 65
a) Zinsdifferenzmethode	58 - 61
b) Ausgleich wertmindernder Umstände	62 - 63
c) Einlage des stillen Gesellschafters	64 - 65
6. Wertpapiere ohne Kurswert	66 - 74
a) Anlehnung an Vergleichskurse	66 - 69
b) Aufgezinsten und abgezinsten Wertpapiere	70 - 74
7. Noch nicht fällige Versicherungsansprüche (§ 12 Abs. 4 BewG)	75 - 78

## 1. Kapitalforderungen und Kapitalschulden

### a) Kapitalforderungen

- 1 **Kapitalforderungen** sind Forderungen, die auf Zahlung von Geld gerichtet sind. Zu den Kapitalforderungen gehören z. B. gesicherte und ungesicherte Darlehen, Forderungen aus Kaufverträgen, familienrechtliche oder auf dem Erbrecht beruhende Ansprüche, Steuererstattungs- und Vergütungsansprüche, fällige Ansprüche gegen Versicherungen, Ansprüche auf Tantiemen oder Warenrückvergütung, Ansprüche auf Wohnungsbauprämien. Auch die festverzinslichen Wertpapiere, die Sparbriefe, die Bundesschatzbriefe und die Finanzierungsschätze des Bundes fallen unter diese Vorschrift, soweit für sie kein Kurswert vorliegt.<sup>1</sup> Die Forderung aus der Einlage als **typisch stiller Gesellschafter** ist ebenfalls eine Kapitalforderung.<sup>2</sup> Eine atypische stille Beteiligung stellt dagegen Betriebsvermögen dar. Ein **partiarisches Darlehen** ist wie eine stille Beteiligung zu bewerten.<sup>3</sup> Ein den nominellen Betrag des Geschäftsanteils übersteigendes Geschäftsguthaben eines Mitglieds einer Genossenschaft ist ebenfalls als Kapitalforderung zu bewerten. Dies gilt jedoch nicht für Hauberg-, Wald-, Forst- oder Laubgenos-

1 Vgl. § 11 Abs. 1 BewG; wegen der Bewertung s. § 12 Rdn. 65 ff.

2 Wegen der Bewertung vgl. Rdn. 63 f. sowie R B 12.4 ErbStR 2011.

3 Hierzu FG Bremen v. 12. 8. 1997 290254K5, EFG 1998, 350.

senschaften oder ähnliche Realgemeinden mit eigener Rechtspersönlichkeit. Das gemeinschaftliche Vermögen ist hier gesondert festzustellen (§ 180 AO) und den Beteiligten anteilig zuzurechnen.

Kapitalforderungen sind nur anzusetzen, wenn sie am Stichtag bereits entstanden und noch nicht erloschen waren. **Aufschiebend bedingte oder unbestimmt befristete** Kapitalforderungen sind erst zu erfassen, wenn die Bedingung oder Befristung eingetreten ist.<sup>1</sup> Das gilt auch für **gestundete Forderungen**, bei denen entweder der Zeitpunkt oder das „Ob“ des Eintritts der Fälligkeit ungewiss ist.<sup>2</sup> Anderes gilt bei einer festen Stundungsfrist; eine solche Forderung wird mit ihrem abgezinsten Wert angesetzt. Eine **Forderung mit Besserungsabrede** ist unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Einordnung als aufschiebend bedingte Forderung zu behandeln.<sup>3</sup>

Ansprüche, deren Höhe vom **Ergebnis des Geschäftsjahres** eines Unternehmens abhängig ist, wie z. B. Tantiemen, Warenrückvergütungen u. Ä., sind aufschiebend bedingt, wenn die Gewährung im freien Ermessen des Unternehmens liegt und der Beschluss über die Gewährung erst nach dem Stichtag erfolgt. Sind die Ansprüche dagegen vertraglich festgelegt und lediglich in der Höhe vom Geschäftsergebnis abhängig, so sind sie anzusetzen, sobald das maßgebliche Geschäftsjahr abgelaufen ist.<sup>4</sup> **Tantiemeansprüche**, die nicht nur gewinnabhängig sind, sondern auch noch davon abhängen, dass der Gewinn ganz oder teilweise oder auch in einer bestimmten Mindesthöhe ausgeschüttet wird, sind, solange der Beschluss über die Gewinnverwendung nicht vorliegt, aufschiebend bedingt und deshalb nicht zu erfassen.<sup>5</sup>

Ein **Aufgeld** ist neben dem Nennbetrag der Forderung anzusetzen.<sup>6</sup> Ein bei der Auszahlung eines Darlehens einbehaltenes **Disagio** ist regelmäßig als laufzeitunabhängige Zinsvorauszahlung anzusehen. Das Disagio ist beim Darlehensnehmer anzusetzen, soweit es am Stichtag durch die bisherige Kapitalnutzung noch nicht verbraucht ist.<sup>7</sup>

Nach dem BFH v. 9. 10. 1991<sup>8</sup> stellt das Guthaben einer **Instandhaltungsrücklage** nach dem Wohnungseigentumsgesetz eine Geldforderung dar. Sie ist daher als gesonderte Kapitalforderung zu erfassen.<sup>9</sup> Trotz des gemeinschaftlichen Eigentums wird auf eine einheitliche und gesonderte Feststellung (§ 180 Abs. 3 Nr. 2 AO) verzichtet.

**Private Steuererstattungs- und -vergütungsansprüche** des Erblassers unterfallen mit dem beim Eintritt des Erbfalls materiell-rechtlich zutreffenden Wert der Erbschaftsteuer, ohne dass es auf deren **Durchsetzbarkeit** zu diesem Zeitpunkt ankommt.<sup>10</sup> Die frü-

1 BFH v. 28. 6. 1996 II R 92/93, BStBl 1996 II 348; R B 4 ErbStR 2011; zum Provisionsanspruch eines unselbständigen Vermittlers von Lebensversicherungen: BFH v. 27. 5. 1998 X R 94/96, BStBl 1998 II 619.

2 BFH v. 27. 8. 2003 II R 58/01, BStBl 2003 II 921; v. 16. 1. 2008 II R 30/06, BStBl 2008 II 626; v. 21. 4. 2009 II R 57/07, NWB DokID: KAAAC-77248.

3 BFH v. 21. 4. 2009 II R 57/07, BFHE 224, 279, BStBl 2009 II 606.

4 BFH v. 26. 6. 1970 III R 98/69, BStBl 1970 II 735.

5 BFH v. 10. 5. 1968 III R 112/67, BStBl 1968 II 703.

6 Vgl. Abschn. 56 Abs. 3 VStR 1995 sowie gleichl. Ländererl. v. 25. 6. 1991 S 3103, BStBl 1991 I 701.

7 BFH v. 8. 11. 1989 II R 29/86, BStBl 1990 II 207; zur Bewertung vgl. § 12 BewG Rdn. 32 f.

8 II R 20/89, BStBl 1992 II 152.

9 Zuletzt zweifelnd: BFH v. 2. 3. 2016 II R 27/14, BFHE 253, 271, BStBl 2016 II 619.

10 BFH v. 16. 1. 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl 2008 II 626.

here Rechtsprechung,<sup>1</sup> wonach Steuererstattungsansprüche solange nicht als Kapitalforderungen zu berücksichtigen sind, als ihrer Geltendmachung Bestand habende Steuerbescheide entgegenstehen, ist aufgegeben. Das gilt auch für die Richtlinienregelung,<sup>2</sup> weil die Entscheidung des BFH v. 16. 1. 2008 II R 30/06 im BStBl II veröffentlicht wurde. Private Steuererstattungsansprüche, die noch in der Person des Erblassers entstanden sind, gehören danach beim Erben zum steuerpflichtigen Erwerb i. S. d. § 10 Abs. 1 ErbStG. In der Person des Erblassers sind Erstattungsansprüche dann entstanden, wenn und soweit beim Tod des Erblassers nach der materiellen Rechtslage bereits eine Überzahlung vorgelegen hat. Einkommensteuererstattungsansprüche entstehen mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums<sup>3</sup> **Erstattungsinsen** sind allerdings erst dann anzusetzen, wenn ein Bescheid über die Steuererstattung vorliegt. Zinsen nach § 233a AO sind erst abzuziehen, wenn ein Steuerbescheid vorliegt, der zu einer Nachzahlung führt.<sup>4</sup>

- 7 Die Kapitalforderungen sind von Forderungen zu unterscheiden, die sich auf eine andere Leistung richten (z. B. auf Lieferung und Übereignung des Kaufgegenstands oder auf Dienstleistungen) und die als **Sachleistungsansprüche** bezeichnet werden (dazu § 9 Rdn. 23 ff.). § 12 gilt für diese nicht. Die Vorschrift des § 12 BewG befasst sich allein mit der Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden. Wann sie anzusetzen sind, ist nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze zu prüfen.
- 8 **Bewertungsmaßstab** der Kapitalforderungen ist grundsätzlich der Nennwert<sup>5</sup> (§ 12 Abs. 1 BewG). Kapitalforderungen und Kapitalschulden, die auf eine **ausländische Währung** lauten, sind nach dem Umrechnungskurs im Besteuerungszeitpunkt umzurechnen.<sup>6</sup> In bestimmten Fällen ist wegen „besonderer Umstände“ (§ 12 Abs. 1 BewG) ein vom Nennwert abweichender Wert anzusetzen.<sup>7</sup>
- 9 Stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalforderung an Stelle der Zinsen oder neben den Zinsen **andere wirtschaftliche Vorteile** gegenüber, kommt eine Bewertung unter dem Nennwert nicht in Betracht. Entsprechendes gilt bei Hochverzinslichkeit für andere wirtschaftliche Nachteile und sonstige Kompensationen.

Ist zweifelhaft, ob oder inwieweit eine **Kapitalforderung durchsetzbar** ist, kann sie dem Grad der Zweifelhaftheit entsprechend mit einem niedrigeren Schätzwert anzusetzen sein. Das gilt insbesondere beim Ansatz verjährter Kapitalforderungen. Schwierigkeiten in der Beurteilung der Rechtslage sind kein besonderer Umstand, der einen Abschlag rechtfertigt.<sup>8</sup>

---

1 Vom 15. 10. 1997 II R 56/94, BStBl 1997 II 796; v. 29. 7. 1998 II R 64/95, BFH/NV 1998, 1455 = NWB DokID: DAAAA-62380; v. 15. 3. 2000 II R 15/98, BStBl 2000 II 588.

2 R B 12.1 Abs. 4 ErbStR 2011.

3 BFH v. 26. 4. 1994 VII R 109/93, BFH/NV 1994, 839 = NWB DokID: KAAAB-35140; v. 6. 2. 1996 VII R 116/94, BStBl II 1996, 557.

4 Vgl. hierzu *Schulte/Wittmann*, Steuerzinsen nach § 233a AO in der Vermögensteuer, DB 1996, 1795.

5 Siehe Rdn. 31 ff.

6 R B 12.1 Abs. 5 ErbStR 2011.

7 Siehe Rdn. 38 ff.

8 R B 12.1 Abs. 3 ErbStR 2011.

Kapitalforderungen, die in börsennotierten Wertpapieren verbrieft sind, werden mit dem Kurswert angesetzt (§ 11 Abs. 1 BewG); er hat Vorrang vor dem Bewertungsmaßstab des Nennwerts.

## b) Kapitalschulden

Den Kapitalforderungen und Sachleistungsansprüchen stehen die **Kapitalschulden** 10 bzw. Sachleistungsverpflichtungen gegenüber. Die Erläuterungen zur Bewertung von Kapitalforderungen nach § 12 BewG gelten, soweit nichts anderes gesagt ist, auch für die Bewertung der Kapitalschulden. § 12 Abs. 2 BewG gilt jedoch nur für uneinbringliche Forderungen, nicht jedoch für die entsprechenden Schulden.<sup>1</sup>

Grundsätzlich können Kapitalschulden nur abgezogen werden, soweit sie am jeweiligen Bewertungsstichtag **entstanden**, noch nicht getilgt oder erloschen sind und für den Leistungspflichtigen eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung darstellen.<sup>2</sup> Die Vorschriften der §§ 4 – 8 BewG über die Bedingungen und Befristungen sind zu beachten, d. h. aufschiebend bedingte und unbestimmte befristete Schulden und Lasten sind nicht abzugsfähig. Die der einkommensteuerrechtlichen Zielsetzung entnommenen Wertungen des Fremdvergleichs<sup>3</sup> sind für die Ermittlung der durch einen erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb eingetretenen Bereicherung **nicht** entsprechend anwendbar.<sup>4</sup> **Erbschaftsteuerrechtlich** muss allerdings die Schuld am Stichtag (Todesstag des Erblassers) noch nicht entstanden sein.<sup>5</sup> Es genügt für die Behandlung als Nachlassverbindlichkeit, dass die Schulden **vom Erblasser herrühren** (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). **Erblasserschulden** sind danach auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche schon dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre.<sup>6</sup>

Bei Verpflichtungen gegenüber einem **Pflichtteilsberechtigten** liegt eine wirtschaftliche 12 Belastung nicht vor, solange der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch nicht geltend macht und mit einer Geltendmachung auch nicht ernsthaft zu rechnen ist.<sup>7</sup>

Ein **Schenkungsversprechen** ohne gerichtliche oder notarielle Beurkundung begründet 13 i. d. R. keine abzugsfähige Schuld.<sup>8</sup> Ein am Stichtag noch nicht vollzogenes formungültiges Schenkungsversprechen begründet auch dann für diesen Stichtag keine abzugsfähige Schuld, wenn das Schenkungsversprechen später in notarieller Form wiederholt worden ist.<sup>9</sup>

---

1 BFH v. 26. 2. 2003 II R 19/01, BStBl 2003 II 561.

2 Vgl. BFH v. 11. 4. 1975 III R 93/72, BStBl 1975 II 657, 659; v. 27. 1. 1999 II R 81/96, BFH/NV 1999, 913 = NWB DokID: UAAAA-63128.

3 Vgl. BFH v. 18. 12. 1990 VIII R 290/82, BStBl 1991 II 391.

4 BFH v. 25. 10. 1995 II R 45/92, BStBl 1996 II 11, 15.

5 Vgl. BGH v. 7. 7. 1991 V ZR 214/89, NJW 1991, 2558, m. w. N.; BFH v. 4. 7. 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz. 14.

6 BFH v. 15. 6. 2016 II R 51/14, BFHE 255, 85, BFH/NV 2016, 1837.

7 Vgl. BFH v. 27. 8. 1971 III R 94/70, BStBl 1972 II 100.

8 RfH v. 9. 5. 1934 III A 125/34, RStBl 1934, 770.

9 BFH v. 1. 2. 1963 III 93/60 U, BStBl 1963 III 131.

- 14 Geldstrafen sind bis zur Rechtskraft des Urteils aufschiebend bedingt und können deshalb erst nach Eintritt der Rechtskraft abgezogen werden.
- 15 Schulden aus **Bürgschaften** sind ebenfalls aufschiebend bedingt. Sie können erst abgezogen werden, wenn der Bürge ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss, z. B. wenn die Beitreibung der Forderung, für die gebürgt wird, beim Schuldner ohne Erfolg versucht worden ist.
- 16 Bei **Erschließungsmaßnahmen** richtet sich die Entstehung der Beitragspflicht nach § 133 BauGB. Danach unterliegen der Beitragspflicht Grundstücke, für die eine bauliche oder gewerbliche Nutzung festgesetzt ist, sobald sie bebaut oder gewerblich genutzt werden dürfen. Erschlossene Grundstücke, für die eine bauliche oder gewerbliche Nutzung nicht festgesetzt ist, unterliegen der Beitragspflicht, wenn sie nach der Verkehrsauffassung Bauland sind und nach der geordneten baulichen Entwicklung der Gemeinde zur Bebauung anstehen. Mit dem Entstehen der Beitragspflicht entsteht auch ein abzugsfähiger Schuldposten. Werden Vorleistungen auf den Erschließungsbeitrag von der Gemeinde gefordert, wenn die Beitragspflicht noch nicht entstanden ist, entsteht eine abzugsfähige Schuld im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheids.
- 17 **Finanzierungsbeihilfen**, die Land- und Forstwirten gewährt werden, sind teilweise mit einer **Rückforderungsmöglichkeit** ausgestattet, wenn die Mittel nicht entsprechend bestimmter Auflagen verwendet werden oder wenn bestimmte Auflagen nicht eingehalten werden. Solche Rückzahlungsverpflichtungen sind aufschiebend bedingt und können daher nicht abgezogen werden; es sei denn, dass zum Veranlagungszeitpunkt die Rückforderung geltend gemacht worden ist.
- 18 Die Schulden und Lasten müssen weiter eine **wirtschaftliche Belastung** darstellen.<sup>1</sup> Der Schuldner muss nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der Geltendmachung ernstlich zu rechnen haben.<sup>2</sup> Es sind deshalb im Allgemeinen solche Schulden und Lasten abzugsfähig, zu deren Erfüllung eine rechtliche Verpflichtung besteht. Aber auch bei Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung kann eine ernsthafte wirtschaftliche Belastung im Einzelfall zu verneinen sein, so z. B. bei der Verpflichtung, noch nicht eingezahlte Stammeinlagen zu leisten, wenn am Stichtag nicht ernstlich mit der Einforderung zu rechnen ist<sup>3</sup> oder wenn der formal leistungspflichtige Schuldner die in seiner Person begründete oder von ihm übernommene Verbindlichkeit unter normalen Umständen niemals (selbst) wird erfüllen müssen.<sup>4</sup> Die Pflicht, an einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt über den Verkauf eines bestimmten Grundstücks zu im Voraus festgelegten Vereinbarungen einen Vertrag abzuschließen, begründet für den Verkäufer keine abziehbare Sachleistungsschuld, solange sich nicht auch der Käufer zum Abschluss des Kaufvertrags verpflichtet hat.<sup>5</sup> Ein Steuerpflichtiger, der Gelder, die er zur Abführung an einen anderen empfangen hatte, für sich verwendet hat, kann die Ver-

---

1 Vgl. BFH v. 11. 4. 1975 (a. a. O.); v. 27. 1. 1999 (a. a. O.).

2 RFH v. 21. 1. 1932 III A 562/30, RStBl 1932 964; BFH v. 8. 12. 1993 II R 118/89, BStBl 1994 II 216.

3 Vgl. hierzu Abschn. 29 Abs. 2 VStR 1995.

4 Vgl. BFH v. 5. 3. 1997 II R 24/94, BFH/NV 1997, 820 = NWB DokID: ZAAAB-38907, für den Fall eines zinslosen Darlehens, welches Eltern ihren Kindern auf Lebenszeit der Eltern gewährt hatten.

5 BFH v. 15. 7. 1983 III R 119/80, BStBl 1983 II 706.

pflichtung zur Ersatzleistung nur dann als Schuld abziehen, wenn er am Stichtag mit der Geltendmachung der Ersatzforderung durch den Gläubiger ernstlich zu rechnen hatte.<sup>1</sup> Das Gleiche gilt hinsichtlich der Rückgabeverpflichtung bei der Entwendung fremder Vermögensgegenstände.<sup>2</sup> Andererseits kann auch ohne rechtliche Verpflichtung eine wirtschaftliche Belastung und damit der Bestand einer Schuld angenommen werden, wie dies z. B. aufgrund langjähriger Übung beim Abzug von Verpflichtungen auf wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen der Fall ist (vgl. § 13).

Bleiben bei der **Schenkung eines Grundstücks Grundpfandrechte bestehen** und ist der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten allein verpflichtet, die den Grundpfandrechten zugrunde liegenden Darlehnsverbindlichkeiten zu erfüllen, handelt es sich hinsichtlich der **dinglichen Haftung des Beschenkten** um eine aufschiebend bedingte Last, die gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 6 Abs. 1 BewG nicht zu berücksichtigen ist.<sup>3</sup> Solange der Beschenkte die persönliche Schuld des Schenkers nicht übernimmt, kommt es zu einer (insoweit aufschiebend bedingten) Belastung des Beschenkten nur, wenn der Schenker seinen **Verpflichtungen aus den Darlehensverträgen** nicht nachkommt und der Gläubiger der Grundpfandrechte den dinglichen Anspruch auf Befriedigung aus dem Grundstück (vgl. §§ 1142, 1150 BGB) geltend macht.<sup>4</sup> Wird vereinbart, dass die persönliche Haftung für die Darlehnsverbindlichkeiten zwar grundsätzlich vom Beschenkten übernommen, für die Dauer eines gleichzeitig vorbehaltenen Nießbrauchs aber vom Schenker weiter getragen werden soll, liegt eine gegenläufige Vereinbarung und damit nur eine aufschiebend bedingte Last vor, die den Beschenkten (noch) nicht belastet.<sup>5</sup> Nichts anderes kann gelten, wenn mit einem zugewendeten Grundstück lediglich **nicht valutierte Grundschulden** zu Gunsten des Schenkers auf einen Beschenkten übergehen,<sup>6</sup> weil auch in einem solchen Fall nicht angenommen werden kann, dass der Zuwendende zugleich mit der Grundstücksübertragung seine dinglichen Haftungsansprüche geltend gemacht hat.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Finanzbehörden **entstandene Steuern** in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festsetzen werden (§ 85 AO) und somit am maßgeblichen Stichtag die erforderliche wirtschaftliche Belastung mit der Steuerschuld gegeben war.<sup>7</sup> Trifft dies zu, ist die Steuerschuld für die Steuerfestsetzung eigenständig zu ermitteln. Es spielt keine Rolle, ob und ggf. in welcher Höhe die danach abziehbare Steuer tatsächlich festgesetzt wird.<sup>8</sup>

Der Abzug von **Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeit** setzt allerdings nicht nur voraus, dass die Steuerschulden im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden waren oder – für die Einkommensteuer des Todesjahres – der Erblasser den Tat-

---

1 RfH v. 11. 2. 1937 III A 201/36, RStBl 1937, 603.

2 RfH v. 24. 2. 1938 III 221/36, RStBl 1938, 354.

3 BFH v. 26. 1. 2000 II B 88/99, BFH/NV 2000, 954 = NWB DokID: ZAAAA-65439 und v. 17. 10. 2001 II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl 2002 II, 165.

4 BFH v. 6. 12. 2000 II B 161/99, n.v.; NWB DokID: QAAAA-66774.

5 BFH v. 17. 10. 2001 II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl 2002 II 165; ZEV 2002, 121.

6 Wie hier: FG Nürnberg v. 26. 4. 2007 4 K 177/2007, EFG 2007, 1185, Rev., Az. des BFH: II R 13/08; a. A. BFH v. 13. 6. 1960 II 173/58 U, BFHE 71, 436, BStBl II 1960, 412.

7 BFH v. 24. 3. 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339.

8 BFH v. 4. 7. 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, Rz. 26.

bestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, bereits verwirklicht hatte.<sup>1</sup> Die Steuerschulden müssen vielmehr darüber hinaus nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>2</sup> im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG verlangt seinem Wortlaut nach zwar nicht ausdrücklich eine wirtschaftliche Belastung durch die am Stichtag bestehenden oder vom Erblasser herrührenden Schulden. Die Vorschrift trägt aber dem Bereicherungsprinzip, das der Besteuerung des Erwerbs zugrunde liegt,<sup>3</sup> Rechnung.

- 20 **Steuerschulden** stellen dann eine wirtschaftliche Belastung dar, wenn sie am Bewertungsstichtag bestehen; d. h. sie müssen am Stichtag bereits entstanden und dürfen noch nicht durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung erloschen sein. Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das einzelne Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. § 38 AO).

An der wirtschaftlichen **Belastung fehlt** es jedoch, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse am Stichtag angenommen werden konnte, dass der Steuergläubiger seine Forderung nicht geltend machen werde. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Erblasser die aus seinem im Ausland angelegten Vermögen erzielten Einkünfte gegenüber dem für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamt verschwiegen hatte und diesem deshalb auch die nur theoretische Möglichkeit genommen war, von den darauf beruhenden Steueransprüchen zu erfahren.<sup>4</sup>

- 21 Nach der sehr restriktiven **Auffassung des BFH<sup>5</sup>** ist der **Abzug von hinterzogenen Steuerbeträgen** an Stichtagen vor der Aufdeckung der Steuerverkürzung ausgeschlossen, u. z. selbst dann, wenn der Erbe das zuständige Finanzamt zeitnah nach dem Eintritt des Erbfalles über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat und er von diesem Zeitpunkt an mit der Steuerfestsetzung rechnen musste. Bei der Unterrichtung handelt es sich um ein nach dem Bewertungsstichtag eingetretenes Ereignis, das nach dem Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt werden kann. Für eine Unterscheidung nach dem Zeitpunkt der Unterrichtung des zuständigen Finanzamts gibt es keine Rechtsgrundlage. Ob die Unterrichtung früher oder später erfolgt, wirkt sich auf die mit dem Tod des Erblassers eingetretene Bereicherung des Erben nicht aus, sondern nur, ob die Steuer auch tatsächlich festgesetzt wird und der Erbe durch die Steuerfestsetzung wirtschaftlich belastet ist.

Das gilt auch dann, wenn bei einem Steuerpflichtigen wegen Unregelmäßigkeiten schon einmal eine Steuerfahndungsprüfung durchgeführt wurde und damit zu rechnen ist, dass weitere Maßnahmen dazu führen könnten, dass die Hinterziehungen auf-

---

1 Vgl. BFH v. 4. 7. 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790.

2 BFH v. 24. 3. 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339; v. 2. 3. 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, Rz. 82 ff., und v. 4. 7. 2012 II R 15/11, BFHE 238, 233, BStBl II 2012, 790, Rz. 17.

3 BFH v. 1. 7. 2008 II R 38/07, BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876; vgl. *Meincke*, ErbStG, § 10 Rz. 5 ff., Rz. 31.

4 BFH v. 24. 3. 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339; BFH v. 28. 10. 2015 II R 46/13, BFHE 252, 448, BStBl II 2016, 477.

5 BFH v. 28. 4. 1972 III R 111/71, BStBl 1972 II 524; v. 8. 12. 1993 II R 118/89, BStBl 1994 II 216; v. 27. 1. 1999 II R 81/96, BFH/NV 1999, 913 = NWB DokID: UAAAA-63128; ausdrücklich an der Rechtsprechung festhaltend: BFH v. 28. 10. 2015 II R 46/13, BFHE 252, 448, BStBl 2016 II 477.

gedeckt werden.<sup>1</sup> Wird die **Steuerhinterziehung** schon während des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums durch Verletzung der Aufzeichnungspflichten vorbereitet, kann bereits auf einen nachfolgenden Bewertungsstichtag ohne Verstoß gegen das Stichtagsprinzip vom Vorsatz zur Steuerverkürzung ausgegangen werden. Bei einer Zusammenveranlagung hat auch derjenige, der am Stichtag von der Steuerhinterziehung des anderen nichts wusste, unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Belastung die Steuerschulden als hinterzogene Steuern hinzunehmen. Der Ausschluss hinterzogener Steuern vom Schuldabzug verstößt nicht gegen das Verbot der Doppelbestrafung gem. Art. 103 Abs. 3 GG.<sup>2</sup> Die Grundsätze gelten auch für eine nach gesetzlichen Vorschriften zu erlassende Steuer, z. B. die Grundsteuer nach § 32 GrStG.<sup>3</sup>

Die **FinVerw** vertritt einen großzügigeren Standpunkt. Nach dem im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen Erlass des FM NRW vom 14. 11. 2002 S 3810 - 13 - V A 2<sup>4</sup> können vom Erblasser hinterzogene Steuern als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich festgesetzt worden sind oder werden. Das gilt auch dann, wenn die Steuerhinterziehung erst nach dem Tod des Erblassers, z. B. durch den Erben, aufgedeckt wird. Die FinVerw macht demnach den Abzug der hinterzogenen Steuern lediglich von deren tatsächlicher Festsetzung abhängig, nicht aber von dem Zeitpunkt, zu dem das zuständige Finanzamt von der Steuerangelegenheit unterrichtet wurde. Unabhängig von diesem Zeitpunkt können hinterzogene Steuern, die nicht festgesetzt werden, nach dem Erlass auch nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden.

**Fahrlässig verkürzte Steuern** können jedoch abgezogen werden. Die Tatsache, dass leichtfertig verkürzte Steuern als Schulden abgezogen werden können, hinterzogene Steuern vor Aufdeckung der Hinterziehung jedoch nicht, verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>5</sup> Eine Steuerschuld kann auch nicht vor ihrer rechtlichen Entstehung (vgl. Rdn. 6 und 18) mit der Begründung abgezogen werden, dass sie am Stichtag eine wirtschaftliche Last darstellt.<sup>6</sup> Auch Steuerabzugsbeträge, die auf dem Einzug einer Forderung lasten (z. B. Kapitalertragsteuer), bilden keine wirtschaftliche Belastung.

Dies gilt grundsätzlich auch für die **Abzugsfähigkeit der laufend veranlagten Steuern**.<sup>7</sup> 23  
Danach sind Schulden aus laufend veranlagten Steuern mit Ablauf des Veranlagungszeitraums<sup>8</sup> abzuziehen, ohne dass es auf deren Durchsetzbarkeit zu diesem Zeitpunkt ankommt.<sup>9</sup> Auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung kommt es nicht an. Eine Abzinsung der abziehbaren Einkommensteuerschuld kommt nicht in Betracht.<sup>10</sup> Der **Übergangsgewinn, der bei Wechsel der Gewinnermittlung** von § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinn-

---

1 BFH v. 18. 9. 1975 III R 76/74, BStBl 1976 II 87.

2 BFH v. 27. 1. 1999 (a. a. O.).

3 Vgl. BFH v. 3. 4. 1959 III 353/57 S, BStBl 1959 III 300.

4 BB 2003, 36.

5 BFH v. 27. 1. 1999 (a. a. O.).

6 BFH v. 30. 4. 1965 III 94/61 U, BStBl 1965 III 402; v. 12. 7. 1968 III 181/64, BStBl 1968 II 794.

7 BFH v. 16. 3. 1984 III R 140/83, BStBl 1984 II 539.

8 Z. B. § 36 Abs. 1 EStG.

9 BFH v. 16. 1. 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626.

10 BFH v. 17. 1. 1996 II R 4/93, BFH/NV 1996, 649 = NWB DokID: JAAAB-37975.



ermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 5 EStG entsteht, ist laufender Gewinn des Kalenderjahres, in dem erstmals der Bestandsvergleich durchgeführt wird.<sup>1</sup> Deshalb entsteht auch die auf dem Übergangsgewinn beruhende Einkommensteuer als wirtschaftliche Belastung mit dem Ablauf dieses Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum).

- 24 Die **Grundsteuern** entstehen zu Beginn des Kalenderjahres, werden aber erst im Laufe des Jahres fällig. Ein Schuldenabzug kommt daher nur insoweit in Betracht, als am Veranlagungszeitpunkt Teilbeträge oder Vorauszahlungsbeträge für die vor dem Veranlagungszeitpunkt liegenden Abrechnungszeiträume geschuldet werden.<sup>2</sup>
- 25 **Ändert sich die** (ursprünglich festgesetzte) **Steuer** z. B. nach einer Außenprüfung, dann ist die Steuer in dieser Höhe an den maßgeblichen Stichtagen vor der Außenprüfung nicht nur rechtlich entstanden; sie ist auch eine wirtschaftliche Belastung, weil jeder Inhaber eines gewerblichen Betriebes damit rechnen muss, dass eine Prüfung zu einer Erhöhung der Steuern führt.<sup>3</sup> Deshalb kann auch bei den laufend veranlagten Steuern eine Schuld abgezogen werden, soweit die Mehrsteuern für einen Zeitraum zu erheben sind, der spätestens im Bewertungszeitpunkt geendet hat. Entsprechendes gilt auch in anderen Fällen, in denen es rückwirkend zu einer Steuernachforderung kommt.<sup>4</sup>
- 26 Wird eine Steuerschuld nachträglich geändert, kann die Berichtigung eines bestandskräftigen Erbschaftsteuerbescheides nur auf § 173 Abs. 1 AO gestützt werden. Die Änderung der abzugsfähigen Steuerschuld ist als neue Tatsache anzusehen.

### c) Abzugsverbote und -beschränkungen für Schulden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

- 27 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterliegt der Abzug von (Kapital-)Schulden insbesondere nach **§ 10 Abs. 6 ErbStG** bestimmten Beschränkungen.<sup>5</sup> Danach sind Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht oder nur zum Teil der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen, nicht oder nur teilweise abzugsfähig. Die **Abzugsbeschränkung** erfordert einen konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang der Schulden und Lasten mit bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen oder Vermögen. Dies ist z. B. der Fall, wenn der Erbe ein Darlehen zu tilgen hat, das der Erblasser zum Kauf eines zum Nachlass gehörenden ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögensgegenstands (z. B. Grundstück, Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft) aufgenommen hatte. Fehlt es an einem solchen konkreten Zusammenhang einer Nachlassverbindlichkeit mit bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen oder Vermögen, so wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen und Vermögen nicht allein dadurch begründet, dass der Erbe zur Erfüllung der Verbindlichkeit verpflichtet ist. Diese Verpflichtung des Erben begründet keinen wirtschaftlichen, sondern allenfalls ei-

---

1 Vgl. BFH v. 28. 5. 1968 IV R 202/67, BStBl 1968 II 650.

2 Vgl. auch BFH v. 7. 5. 1971 III R 53/70, BStBl 1971 II 681.

3 RFH v. 7. 11. 1940 III 107/40, RStBl 1941, 63.

4 Vgl. BFH v. 28. 6. 1995 II R 37/92, BFH/NV 1996, 106 = NWB DokID: QAAAB-37186.

5 Vgl. hierzu die Zusammenstellung in R 31 ErbStR und die Kommentierung zu § 10 ErbStG.

nen rechtlichen Zusammenhang. Der BFH<sup>1</sup> lehnt es deshalb ab, **Pflichtteilsansprüche** oder **Zugewinnausgleichsansprüche** der Abzugsbeschränkung zu unterziehen.

Von dieser Auslegung des § 10 Abs. 6 ErbStG durch den BFH geht im Grundsatz auch die **FinVerw** aus. Nach R 31 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2003 und R E 10.10 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011 besteht „bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten“ kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. Diese allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten sind daher auch dann in voller Höhe abziehbar, wenn zum Erwerb von Todes wegen ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände oder Vermögen i. S. d. § 10 Abs. 6 ErbStG gehören. Zu den allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten rechnet die FinVerw Steuerschulden, ein Konsumentendarlehen<sup>2</sup> und die Erbfallkosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG). Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht aber nach Ansicht der FinVerw<sup>3</sup> ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs nach § 10 Abs. 6 ErbStG erfasst wird. Dieser Ansicht der FinVerw kann nicht gefolgt werden. Die Pflicht des Erben zur Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs steht ebenso wenig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen wie die anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten.<sup>4</sup> Dasselbe gilt, soweit die FinVerw die Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG auch auf die Pflicht des Erben zur **Zahlung des Zugewinnausgleichs** an den überlebenden Ehegatten des Erblassers anwendet.<sup>5</sup>

Mit Einführung der am gemeinen Wert orientierten Bewertungsverfahren für das Grund- und Betriebsvermögen sind die früheren **Grundsätze zur gemischten Grundstücksschenkung** gegenstandslos geworden.<sup>6</sup> 28

Geht ein **Erbbaurecht** schenkweise oder von Todes wegen über, verbietet § 148 Abs. 6 BewG die **Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses** als gesonderte Verpflichtung (Schuld) abzuziehen. Dies hindert den Erwerber von Todes wegen jedoch nicht, am maßgeblichen Stichtag fällige, vom Erblasser dem Eigentümer des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks noch geschuldete Erbbauzinsen als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Entsprechendes gilt auch für den Übergang eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks. Auch für diesen Fall verwehrt § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG das (Forderungs-)Recht auf den Erbbauzins als gesondertes Recht anzusetzen. Am Stichtag rückständige und damit fällige und vom Erbbaurechtsnehmer noch nicht erfüllte Ansprüche müssen jedoch als Kapitalforderung angesetzt werden. 29

Beim Übergang von Vermögen, für welches ein **Steuerwert (z. B. Grundbesitzwert)** gesondert festgestellt wird, ist hinsichtlich des Ansatzes von Schulden und Lasten, die in 30

1 BFH v. 22. 7. 2015 II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II 2016, 230, Rn. 26.

2 H E 10.10 „Pflichtteilkürzung“ der Hinweise zu den ErbStR 2011, BStBl I 2011, Sondernummer 1, 117.

3 R 31 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003, R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.

4 BFH v. 22. 7. 2015 II R 12/14, BFHE 250, 225, BStBl II 2016, 230, Rn. 28.

5 Vgl. den im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft BaWü vom 14. 1. 2015 3-S381.0/46, ErbSt-Kartei BW § 10 ErbStG Karte 31.

6 R.E 7.4 ErbStR 2011; koord. Ländererl. v. 20. 5. 2011 und 19. 8. 2011.

wirtschaftlichem Zusammenhang mit solchem Vermögen stehen, zu beachten, dass diejenige Schulden oder Lasten, die bereits in den Steuerwert eingegangen sind, nicht nochmals angesetzt werden dürfen.<sup>1</sup>

## 2. Ansatz mit dem Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG)

### a) Nennwert als Bewertungsmaßstab

- 31 Kapitalforderungen und Kapitalschulden sind grundsätzlich mit dem **Nennwert** anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nennwert ist der Betrag, den der Schuldner bei Fälligkeit der Forderung an den Gläubiger zu zahlen hat.<sup>2</sup> Der Nennwert ist der dem gemeinen Wert entsprechende Bewertungsmaßstab für Kapitalforderungen. Soweit die Ausstattung von Kapitalforderungen auf persönlichen Beziehungen zwischen den Vertragsparteien beruht, ist, da Forderungen notwendig personenbezogen sind, die Berücksichtigung dieser Ausstattung nicht nach § 9 Abs. 2 BewG ausgeschlossen.<sup>3</sup> Forderungen sind grundsätzlich ohne die durch ihre Erfüllung eintretenden steuerlichen Folgen<sup>4</sup> sowie ohne Berücksichtigung von getroffenen Erfüllungsabreden<sup>5</sup> anzusetzen.
- 32 Ist die Forderung zusammen mit einem Aufgeld (**Agio**) zu tilgen, ist dieses neben dem Nennbetrag der Kapitalforderung anzusetzen.<sup>6</sup> Ein bei der Auszahlung eines Darlehens einbehaltenes Abgeld (**Disagio**) ist regelmäßig als laufzeitabhängige Zinsvorauszahlung anzusehen und anzusetzen, soweit es am Stichtag durch die bisherige Kapitalnutzung noch nicht verbraucht ist.<sup>7</sup>
- 33 Das Disagio ist beim Darlehensgeber als Schuld zu berücksichtigen, soweit es sich um eine laufzeitabhängige Zinsvereinbarung handelt;<sup>8</sup> die Schuld ist innerhalb der vereinbarten Laufzeit nach der Zinsstaffelmethode aufzulösen. In Übernahme der zivilrechtlichen Rechtsprechung<sup>9</sup> geht die FinVerw davon aus, dass das Disagio regelmäßig als laufzeitabhängig anzusehen ist.<sup>10</sup> Beim Darlehensnehmer führt die Rechtsprechung zum Ansatz eines entsprechenden Besitzpostens. Anderes gilt, soweit Kreditinstitute zur Refinanzierung ihres Kreditgeschäfts Schuldverschreibungen zu einem unter dem Nennwert liegenden Ausgabebetrag (**Emissionsdisagio**) begeben. Denn das sog. Emissionsdisagio stellt zivilrechtlich keinen laufzeitabhängigen Zins dar. Zwischen dem Emittenten und den Erwerbern von **Inhaberschuldverschreibungen** (Anlegern) besteht

---

1 Vgl. hierzu noch zur alten Rechtslage: BFH v. 17.1.1996 II R 4/93, BFH/NV 1996, 649 = NWB DokID: JAAAB-37975; s. jetzt auch § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG.

2 *Teß* in Rössler/Troll, § 12 Rz. 3; *Haas* in Gürsching/Stenger, § 12 BewG Rz. 20.

3 BFH v. 3.3.1972 III R 30/71, BStBl 1972 II 516.

4 FG Hamburg v. 6.6.2000 VI 137/98, EFG 2000, 1172, bestätigt durch BFH v. 9.10.2002 II R 62/00, BFH/NV 2003, 447.

5 BFH v. 1.7.2008 II R 71/06, BStBl 2008 II 874.

6 Abschn. 56 Abs. 3 Satz 1 VStR 1995.

7 Abschn. 56 Abs. 3 Satz 2 und 3 VStR 1995.

8 BFH v. 8.11.1989 II R 29/86, BStBl 1990 II 207; dazu *Gürsching/Stenger*, § 12 BewG Anm. 90.

9 Z. B. BGH v. 29.5.1990 XI ZR 231/89, NJW 1990, 2250.

10 Abschn. 56 Abs. 3 Satz 2 VStR 1995; gleichl. Erl. v. 25.6.1991 S 3103, BStBl 1991 I 701 = NWB DokSt F.9 §§ 116 BewG 6/91 und 4/92, auf die wegen Einzelfragen verwiesen werden kann.