

Erbschaftsteuer

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

vom 25. Juni 2009

Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Zu § 10 ErbStG

Abschnitt 1. Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten

(1) ¹Da auch nach der Neuregelung der Vermögensbewertung für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke ab dem 1. Januar 2009 die Grundsätze der **gemischten Schenkung** weiterhin anzuwenden sind, gilt § 10 Abs. 6 ErbStG weiterhin nicht für Schulden und Lasten, die im Rahmen der Ermittlung des Besteuerungswerts einer gemischten Schenkung als Gegenleistung oder Leistungsaufgabe berücksichtigt wurden (> R 17 ErbStR). ²Die Behandlung von Duldungsaufgaben und Erwerbsnebenkosten richtet sich nach Abs. 3 bis 6.

(2) ¹Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht 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 erfasst wird. ²Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen.

(3) ¹Der **Abzug von Schulden und Lasten** ist grundsätzlich **nur dann eingeschränkt**, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die bei der Besteuerung nicht angesetzt werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2 ErbStG) oder nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3, Nr. 4b oder 4c sowie § 13c ErbStG voll oder teilweise befreit sind. ²Vermögensgegenstände, für die der Erwerber lediglich im Rahmen der Wertermittlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG einen pauschalen Freibetrag erhält, unterliegen dagegen selbst uneingeschränkt der Besteuerung, so dass die Einschränkung des Schuldenabzugs nicht in Betracht kommt. ³In den Fällen des § 13 Abs. 1 Nr. 4b Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13 Abs. 1 Nr. 4c Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG, § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG und des § 13c Abs. 2 ErbStG ist beim Erwerber, dem die entsprechende Steuerbefreiung nicht gewährt wird, keine Kürzung des Abzugs von Schulden und Lasten vorzunehmen.

(4) ¹Schulden und Lasten, die mit dem **nach § 13a ErbStG befreiten Vermögen** in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG). ²Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens berücksichtigt worden sind. ³Bei land- und forstwirtschaftlichem begünstigten Vermögen ist § 158 Abs. 5 BewG zu berücksichtigen. ⁴Ist das begünstigte Vermögen in vollem Umfang von der Steuer befreit, ist kein Abzug vorzunehmen. ⁵Soweit die Befreiung nach § 13a ErbStG wegen Verstoßes gegen die Behaltensvoraussetzungen oder die Lohnsummenregelung nachträglich teilweise entfällt, sind die bisher nicht abzugsfähigen Schulden und Lasten anteilig zum Abzug zuzulassen.

(5) ¹Schulden und Lasten, die mit den **nach § 13c ErbStG befreiten Grundstücken** oder Grundstücksteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nur mit dem Betrag abgezogen werden, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13c ErbStG entspricht (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG). ²Somit ergibt sich im Regelfall ein Abzug in Höhe von 90 Prozent; das gilt nicht in den Fällen des § 13c Abs. 2 ErbStG (> Abschnitt 36 Abs. 5).

(6) ¹Für zum Erwerb gehörende wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens kann nach § 198 BewG der niedrigere gemeine Wert u. a. durch ein Gutachten nachgewiesen werden. ²Da für diese Gutachten grundsätzlich die auf Grund von § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuches ergangenen Vorschriften und damit die Wertermittlungsverordnung gelten, sind auf dem Objekt lastende **Nutzungsrechte** anders als bei der Bewertung des Grundvermögens nach § 179 und §§ 182 bis 197 BewG bei der Ermittlung des Werts zu berücksichtigen. ³Auch beim Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts über den Kaufpreis (§ 198 BewG) haben sich auf dem Objekt lastende Nutzungsrechte grundsätzlich bereits auf den Kaufpreis ausgewirkt. ⁴Beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts für Betriebswohnungen und den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach § 167 Abs. 4 BewG gilt Entsprechendes. ⁵Da sich die Nutzungsrechte bereits über den festgestellten Grundbesitzwert bereicherungsmindernd ausgewirkt haben, können sie bei der Erbschaftsteuer nicht abgezogen werden (§ 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG). ⁶Hierdurch wird eine Doppelberücksichtigung vermieden. ⁷Das für die Erbschaft- oder Schenkungsteuerveranlagung zuständige Finanzamt ist vom Lagefinanzamt darüber zu unterrichten, dass die Belastung im Rahmen der Feststellung des Grundstückswerts berücksichtigt wurde.

Hinweise

H 1

Abzug eines Nutzungsrechts*Beispiel:*

A überträgt B ein Grundstück, das mit einer Duldungsaufgabe belastet ist (lebenslanges Wohnrecht zugunsten der Schwester des A), deren Steuerwert (Kapitalwert) 96 000 EUR beträgt. Für das Grundstück ist ein Grundbesitzwert von 500 000 EUR festgestellt worden, der dem nachgewiesenen, unter Berücksichtigung der Duldungsaufgabe ermittelten Verkehrswert entspricht.

Steuerlich ist die Bereicherung des B ohne zusätzlichen Abzug des Kapitalwerts des Wohnrechts vom Grundbesitzwert des Grundstücks mit 500 000 EUR zu erfassen.

Pflichtteilkürzung*Beispiel:*

Alleinerbin des Erblassers E ist Tochter T; Sohn S macht den Pflichtteil in Höhe von 825 000 EUR geltend. Der Nachlass besteht aus folgendem Vermögen (Steuerwerte):

Anteile an einer GmbH (E war zu 50 % beteiligt)	2 000 000 EUR
Grundbesitz	+ 1 500 000 EUR
Bankguthaben	+ 1 000 000 EUR
Wert der Nachlassgegenstände	<u>4 500 000 EUR</u>
Schuld auf Beteiligung	600 000 EUR
Schuld auf Grundbesitz	+ 400 000 EUR
Konsumentendarlehen	+ 200 000 EUR
Summe der Erblasserschulden	<u>1 200 000 EUR</u>
Nettowert des Nachlasses	3 300 000 EUR

Abzug der unmittelbar zuzuordnenden Schulden

Nettowert des nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögens 2 000 000 EUR – 600 000 EUR	1 400 000 EUR
Nettowert des anderen Vermögens 2 500 000 EUR – 400 000 EUR	+ 2 100 000 EUR
Summe	<u>3 500 000 EUR</u>

Aufteilung der Pflichtteilslast

Die Pflichtteilslast von 825 000 EUR entfällt auf das nach § 13a ErbStG begünstigte Vermögen mit 825 000 EUR x 1 400 000 EUR : 3 500 000 EUR =	330 000 EUR
das andere Vermögen mit 825 000 EUR x 2 100 000 EUR : 3 500 000 EUR =	495 000 EUR

Kürzung der anteiligen Pflichtteilslast

Der wirtschaftlich dem nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögen zuzurechnende Teilbetrag ist nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG zu kürzen.

Vermögen vor Anwendung des § 13a ErbStG	2 000 000 EUR
Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 i. V. m. § 13b Abs. 4 ErbStG (85 %)	- 1 700 000 EUR
verbleibender Wert	<u>300 000 EUR</u>
Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	150 000 EUR
Abzugsbetrag	150 000 EUR
verbleibender Wert	300 000 EUR
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR
Unterschiedsbetrag	<u>150 000 EUR</u>
davon 50 %	75 000 EUR
verbleibender Abzugsbetrag	- 75 000 EUR
Vermögen nach Anwendung des § 13a ErbStG	<u>225 000 EUR</u>

Abzugsfähiger Teilbetrag der Pflichtteilslast 330 000 EUR x 225 000 EUR : 2 000 000 EUR =	37 125 EUR
Der wirtschaftlich dem anderen Vermögen zuzurechnende Teilbetrag ist ungekürzt abzugsfähig.	+ 495 000 EUR
Insgesamt abzugsfähige Pflichtteilslast	<u>532 125 EUR</u>

Abschnitt 2. Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters mit Weiterübertragungsverpflichtung

(1) ¹Kraft Gesetzes sind die Mitgliedschaftsrechte an Personengesellschaften mit Ausnahme der Kommanditistenstellung nicht vererblich. ²Da es sich dabei um dispositives Recht handelt, können sie jedoch gesellschaftsvertraglich vererblich gestellt werden. ³Der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen, dass Erben aus bestimmten darin festgelegten Gründen (z. B. Nichtzugehörigkeit zum gesellschaftsvertraglich umschriebenen Familienzweig oder fehlende Qualifikation) ihren Anteil unverzüglich an Mitgesellschafter zu übertragen haben und die Erben dabei nur den Anspruch realisieren können, der ihnen bei ihrem Ausscheiden (Abfindungsanspruch) zustehen würde. ⁴Überträgt ein Erbe ein auf ihn übergegangenes **Mitgliedschaftsrecht an einer Personengesellschaft** unverzüglich nach dessen Erwerb auf Grund einer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestehenden Regelung im Gesellschaftsvertrag an die Mitgesellschafter und ist der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit des Todes des Erblassers nach § 12 ErbStG ergibt, höher als der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch, so gehört nur der Abfindungsanspruch zum Vermögenanfall (§ 10 Abs. 10 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

(2) § 10 Abs. 10 ErbStG ist bei mit den in Absatz 1 genannten vergleichbaren Regelungen in **Gesellschaftsverträgen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung**, sofern diese nicht schon die Einziehung des vererbten Geschäftsanteils gegen eine unter dem gemeinen Wert liegende Abfindung vorsehen, entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Die in solchen Fällen eintretende **Bereicherung der Mitgesellschafter** gilt als Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 7 Abs. 7 ErbStG. ²Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern (Bereicherungswille), kommt es hierbei nicht an. ³Die Vorschrift betrifft sowohl Beteiligungen an einer Personengesellschaft als auch Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. ⁴§§ 13a, 19a ErbStG sind anzuwenden; das gilt nicht, wenn der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH eingezogen wird, weil die verbleibenden Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben (> R 7 Abs. 3 Satz 9 ErbStR).

Hinweise

H 2

Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters

> BFH vom 1.7.1992 (BStBl II S. 921 und 925)

Zu § 13 ErbStG**Abschnitt 3. Lebzeitige Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Familienheim**

(1) ¹**Zuwendungen unter Lebenden** im Sinne des Absatzes 4, die ein **Ehegatte dem anderen Ehegatten** oder ein **Lebenspartner dem anderen Lebenspartner** im Zusammenhang mit einem Familienheim macht, sind von der Steuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG). ²Die Vorschrift ist auf Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft beschränkt.

(2) ¹Als **Familienheim** gilt ein bebautes Grundstück, **soweit** darin eine **Wohnung** gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. ²Damit kommt auch der Wohnteil des Betriebsinhabers eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 160 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 9 BewG) als Familienheim in Betracht. ³Der Wohnungsbegriff des Familienheims bestimmt sich nach der tatsächlichen Nutzung. ⁴In der Wohnung muss sich der Mittelpunkt des familiären Lebens befinden. ⁵Die Befreiung eines Erwerbs ist deshalb nicht möglich, wenn die Wohnung nur als Ferien- oder Wochenendwohnung genutzt wird oder für einen Berufspendler nur die Zweitwohnung darstellt. ⁶Entscheidend ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eheleute oder Lebenspartner und der zur Familie gehörenden Kinder; eine Mitbenutzung der Wohnung durch Enkelkinder, Eltern oder eine Hausgehilfin ist unschädlich. ⁷Die Befreiung ist flächenmäßig auf die selbst genutzte Wohnung **begrenzt**. ⁸Die Nutzung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (z. B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers). ⁹Die unentgeltliche gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung der Wohnung ist grundsätzlich unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt. ¹⁰Bei einer entgeltlichen gewerblichen oder freiberuflichen Mitbenutzung der Wohnung ist die Befreiung auf den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil der Wohnung begrenzt. ¹¹Ein begünstigtes Familienheim kann in jeder Art von bebautem Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG vorhanden sein, mithin z. B. auch in einem Mietwohn- oder Geschäftsgrundstück oder in einem Gebäude, das im Erbbaurecht errichtet worden ist. ¹²Eine gewerbliche oder freiberufliche Nutzung (z. B. durch eine Arztpraxis) außerhalb der eigenen Wohnung, eine Fremdvermietung oder die unentgeltliche Überlassung weiterer auf dem Grundstück vorhandener Wohnungen an Kinder oder Eltern ist nicht begünstigt. ¹³Die Aufteilung eines Gebäudes, das neben der eigenen Wohnnutzung weitere Nutzungen aufweist, erfolgt nach der Wohn-/Nutzfläche. ¹⁴Das Lagefinanzamt hat die gesamte Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

(3) Ein begünstigtes Familienheim kann im Inland oder in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sein.

(4) Die Zuwendung im Zusammenhang mit einem Familienheim ist bei folgenden **Gestaltungen** steuerfrei:

1. Übertragung des Alleineigentums oder Miteigentums an dem einem Ehegatten oder Lebenspartner bereits gehörenden Grundstück,

Teil

2. Kauf oder Herstellung aus den Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners unter Einräumung einer Miteigentümerstellung des anderen Ehegatten oder Lebenspartners,
3. Anschaffung oder Herstellung (ganz oder teilweise) durch einen Ehegatten oder Lebenspartner aus Mitteln, die allein oder überwiegend vom anderen, zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartner stammen (mittelbare Grundstückszuwendung),
4. Tilgung eines im Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienheims von einem oder beiden Ehegatten oder Lebenspartner(n) aufgenommenen Darlehens aus Mitteln des zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartners,
5. Begleichung nachträglicher Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen am Familienheim aus Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners, wenn der andere Ehegatte oder Lebenspartner Eigentümer oder Miteigentümer ist.

(5) ¹Der Güterstand der Ehegatten oder Lebenspartner ist ohne Bedeutung. ²Die Befreiung ist wertmäßig nicht begrenzt. ³Eine Prüfung der Angemessenheit findet nicht statt. ⁴Die Steuerbefreiung kann auch für Zuwendungen im Zusammenhang mit dem gegenwärtigen Familienheim in Anspruch genommen werden, auch wenn der Empfänger früher eine steuerbegünstigte Zuwendung im Zusammenhang mit dem damaligen, inzwischen als solches aufgegebenen Familienwohnheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a a. F. ErbStG) erhalten hatte. ⁵Für das begünstigt erworbene Grundstück besteht keine Behaltenspflicht. ⁶Die spätere Veräußerung oder eine Nutzungsänderung ist unbeachtlich, sofern kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt.

H 3

Hinweise

Arbeitszimmer

Ein im Wohnbereich belegenes Arbeitszimmer stellt bewertungsrechtlich lediglich einen Raum dar, dem innerhalb der Nutzung zu Wohnzwecken eine dieser Nutzung nicht widersprechende Funktion zugewiesen ist (> BFH vom 9.11.1988, BStBl II S. 135).

Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist (> BFH vom 26.2.2009, BStBl II S. 480).

Europäischer Wirtschaftsraum

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

Lebenspartner

> Lebenspartnerschaftsgesetz vom 16.2.2001 (BGBl. I S. 266), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21.12.2007 (BGBl. I S. 3189)

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346)

Abschnitt 4. Erwerb eines Familienheims von Todes wegen

(1) ¹Der **Erwerb eines Familienheims von Todes wegen** durch den überlebenden **Ehegatten** oder den überlebenden **Lebenspartner** ist von der Steuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG). ²Die Vorschrift ist auf Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft beschränkt.

(2) ¹Ein begünstigtes **Familienheim** liegt unter den weiteren Voraussetzungen des Abschnitts 3 Abs. 2 vor, **soweit** der Erblasser bis zu seinem Tod in einem bebauten Grundstück **eine Wohnung** zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. ²Es ist unschädlich, wenn der Erblasser aus objektiv zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war. ³Objektiv zwingende Gründe liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen z. B. bei einer beruflichen Versetzung. ⁴Der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner muss in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen. ⁵Die Steuerbefreiung ist auch zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner aus objektiv zwingenden Gründen im Sinne des Satzes 3 bereits im Zeitpunkt des Erwerbs an der Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. ⁶Entfallen diese Hinderungsgründe innerhalb des Zehnjahreszeitraums nach dem Erwerb, ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich aufzunehmen.

(3) Die Ausführungen in Abschnitt 3 Abs. 2 und 3 zum Wohnungsbegriff, zur Grundstücksart und zur Belegenheit des Familienheims gelten entsprechend.

(4) Wird das Familienheim steuerfrei erworben, sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden **Schulden** und Lasten nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 ErbStG).

(5) ¹Der **Erwerber** kann die **Befreiung nicht in Anspruch nehmen**, soweit er das begünstigte Familienheim auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss (**Weitergabeverpflichtung**). ²Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z. B. der Erbvertrag. ³Anwendungsfälle sind insbesondere

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

⁴Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet oder verständigen sie sich darauf, im Rahmen der Nachlassenteilung das begünstigte Familienheim auf einen Miterben zu übertragen und vollziehen sie dies auch tatsächlich, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen. ⁵Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Begünstigung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Befreiungsvoraussetzungen (zehnjährige Selbstnutzung); er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen. ⁶Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Familienheims nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. ⁷Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ⁸Der gemeine Wert des begünstigten Familienheims darf jedoch nicht überschritten werden. ⁹Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. ¹⁰Der Grundsatz, dass die Erbaueinandersetzung unbeachtlich ist (> R 5 ErbStR), gilt unverändert fort.

(6) ¹Die Steuerbefreiung steht unter einem **Nachversteuerungsvorbehalt**. ²Sie verlangt die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von zehn Jahren. ³Gibt der Erwerber die Selbstnutzung innerhalb dieses Zeitraums durch Verkauf, Vermietung, längeren Leerstand oder unentgeltliche Überlassung auf, entfällt die Befreiung vollständig mit Wirkung für die Vergangenheit. ⁴Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). ⁵Der Erwerber ist verpflichtet, den Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen anzuzeigen. ⁶Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Selbstnutzungsverpflichtung nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig sind. ⁷Für die Befreiung ist es unschädlich, wenn der Erwerber innerhalb der Zehnjahresfrist aus objektiv zwingenden Gründen an der weiteren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. ⁸Objektiv zwingende Gründe liegen z. B. im Fall des Todes oder im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen bei einer beruflichen Versetzung. ⁹Entfallen die Hinderungsgründe innerhalb der Zehnjahresfrist, kann eine Nachversteuerung nur unterbleiben, wenn der Erwerber unverzüglich nach Wegfall der zwingenden Gründe, d. h. ohne schuldhaftes Verzögern, die Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken aufnimmt und bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums ausübt bzw. später erneut aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung des Familienheims gehindert ist. ¹⁰Liegen objektiv zwingende Gründe vor, die eine weitere Nutzung verhindern, ist eine anschließende unentgeltliche Überlassung, Vermietung oder der Verkauf des Familienheims unschädlich. ¹¹Soweit in den Fällen des Satzes 9 der Erwerber wegen des vorherigen Verkaufs des Familienheims, dessen vorheriger Vermietung oder unentgeltlicher Überlassung, bei Wegfall der objektiv zwingenden Gründe, welche ihn an der Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken hinderten, die erneute Selbstnutzung des Familienheims nicht oder nicht unverzüglich aufnimmt, fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg.

(7) ¹Der **Erwerb eines Familienheims von Todes wegen** durch **Kinder** im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 oder **Kinder vorverstorbenen Kinder** im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 ist von der Steuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). ²Absatz 2 Satz 1 bis 3 und 5 gilt entsprechend. ³Die Befreiung ist auf eine **Wohnfläche** der selbst genutzten Wohnung des Erblassers von **höchstens 200 m²** begrenzt. ⁴Die begünstigten Erwerber müssen in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen; es ist unschädlich, wenn ein Erwerber aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert ist. ⁵Objektiv zwingende Gründe liegen im Fall des Todes oder im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, oder solange das Kind wegen Minderjährigkeit rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbstständig zu führen, nicht dagegen z. B. bei einer beruflichen Versetzung. ⁶Die Ausführungen in Abschnitt 3 Abs. 2 und 3 zum Wohnungsbegriff, zur Grundstücksart und zur Belegenheit des Familienheims, in Abschnitt 4 Absatz 4 zur Schuldenkürzung, in Absatz 5 zum Bestehen einer Weitergabepflichtung sowie in Absatz 6 zum Nachversteuerungsvorbehalt gelten entsprechend.

Hinweise

H 4

Arbeitszimmer

Ein im Wohnbereich belegenes Arbeitszimmer stellt bewertungsrechtlich lediglich einen Raum dar, dem innerhalb der Nutzung zu Wohnzwecken eine dieser Nutzung nicht widersprechende Funktion zugewiesen ist (> BFH vom 9.11.1988, BStBl II S. 135).

Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist (> BFH vom 26.2.2009, BStBl II S. 480).

Europäischer Wirtschaftsraum

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

Lebenspartner

> Lebenspartnerschaftsgesetz vom 16.2.2001 (BGBl. I S. 266), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21.12.2007 (BGBl. I S. 3189)

Steuerbefreiung — Beispiele

Beispiel 1 (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG):

Erblasser E hinterlässt seinen Kindern A und B je zur Hälfte ein bis dahin von ihm selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 450 000 EUR und einer Wohnfläche von 300 m². Beide Kinder nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Da auf die Wohnung des Erblassers abzustellen ist, sind insgesamt nur 200 m² Wohnfläche begünstigt (das entspricht $\frac{2}{3}$ der Gesamtwohnfläche von 300 m²). Bei jedem Kind sind mithin von dem hälftigen Grundbesitzwert von 225 000 EUR nur $\frac{2}{3}$ (= 150 000 EUR) befreit.

Beispiel 2 (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b in Kombination mit Nr. 4c ErbStG):

Erblasser E vererbt seiner Ehefrau F und seiner Tochter T je zur Hälfte ein bis dahin selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 600 000 EUR und einer Wohnfläche von 300 m². Beide nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Der hälftige Erwerb der F ist in voller Höhe befreit (300 000 EUR), da § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG keine Wohnflächenbegrenzung vorsieht. Der hälftige Erwerb der T (300 000 EUR) ist nur zu $\frac{2}{3}$ (200 000 EUR) befreit, da § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG die Befreiung auf eine Wohnfläche von 200 m² (das entspricht $\frac{2}{3}$ der Gesamtfläche von 300 m²) begrenzt.

Beispiel 3 (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG mit Erbauseinandersetzung und Schuldenkürzung):

Erblasser E wird von seiner Tochter T und seinem Sohn S je zur Hälfte beerbt. Zum Nachlass gehört ein Grundstück mit einer bis dahin vom Erblasser selbstgenutzten Wohnung von 100 m², einer gewerblichen Nutzfläche von 300 m² und einem Grundbesitzwert von 800 000 EUR. Das Familienheim ist mit einer Grundschuld von 150 000 EUR belastet. Zum Nachlass gehört außerdem ein Bankguthaben von 5 000 000 EUR.

Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt die Tochter auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 325 000 EUR und eine Schuldübernahme von 75 000 EUR. T nutzt die in dem Grundstück belegene Wohnung mehr als zehn Jahre selbst.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert des Grundstücks	800 000 EUR
Bankguthaben	+ 5 000 000 EUR
Vermögensanfall	<u>5 800 000 EUR</u>
Nachlassverbindlichkeiten	– 150 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	– 10 300 EUR
Wert des Reinnachlasses	<u>5 639 700 EUR</u>

Davon Erbanteil je $\frac{1}{2}$ 2 819 850 EUR

Berechnung des Erwerbs für T

Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG

Steuerwert des Grundstücks	800 000 EUR
Davon steuerbegünstigt $\frac{1}{4}$	200 000 EUR
Davon $\frac{1}{2}$ Anteil	100 000 EUR

Werterhöhung Ausgleichszahlung (ohne Schuldübernahme)
in Höhe von 325 000 EUR, die zu $\frac{1}{4}$ auf das begünstigte

Familienheim entfällt (max. 100 000 EUR)	+ 81 250 EUR
Steuerbefreiung des Familienheims	<u>181 250 EUR</u>

Berechnung der nicht abzugsfähigen Schulden für T

Grundschuld	150 000 EUR
Davon entfallen auf das steuerbegünstigte Familienheim $\frac{1}{4}$	37 500 EUR
Davon $\frac{1}{2}$ Anteil nicht abzugsfähig	18 750 EUR

Erbanteil T	2 819 850 EUR
Steuerbefreiung Familienheim	– 181 250 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 18 750 EUR
= Bereicherung der T	<u>2 657 350 EUR</u>

Berechnung des Erwerbs für S

Erbanteil S	2 819 850 EUR
Steuerbefreiung Familienheim	– 0 EUR
Nichtabzugsfähige Schulden	+ 0 EUR
Bereicherung des S	<u>2 819 850 EUR</u>

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346)

Zu § 13a ErbStG**Abschnitt 5. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften — Allgemeines**

(1) ¹§§ 13a, 13b ErbStG regeln die ab 1. Januar 2009 zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften. ²Die Regelverschonung beträgt 85 Prozent (§ 13b Abs. 4 i. V. m. § 13a Abs. 1 ErbStG) mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150 000 EUR (§ 13a Abs. 2 ErbStG). ³Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 Prozent gewährt (Optionsverschonung, § 13a Abs. 8 ErbStG).

(2) Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG ist nicht anzuwenden, wenn das begünstigte Vermögen vor dem 1. Januar 2011 von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworben wird, bereits Gegenstand einer vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten Schenkung desselben Schenkers an dieselbe Person war und wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts nach dem 11. November 2005 herausgegeben werden musste (§ 37 Abs. 3 ErbStG).

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

1. der Umfang des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gesondert zu prüfen,
2. die Lohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG) gesondert zu ermitteln,
3. zu prüfen, ob und in welcher Weise bereits gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) verstoßen wurde.

³Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> Abschnitt 18 bis 21) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. ⁴Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. ⁵Die Prüfung, ob die Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG) erfüllt ist, erfolgt nur insgesamt für alle erworbenen begünstigten wirtschaftlichen Einheiten.

(4) Eine Inanspruchnahme des Schenkers für die Schenkungsteuer nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei einem Verstoß eines Erwerbers gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung für begünstigtes Vermögen erfolgt nicht, es sei denn, er hat die Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen.

(5) ¹In den Feststellungsbescheiden nach § 151 Abs. 1 BewG ist für die Berücksichtigung im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung Folgendes nachrichtlich auszuweisen:

1. die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 3 und 4 ErbStG)
2. bei einem Einzelunternehmen oder einer unmittelbaren Beteiligung des Schenkers oder Erblassers an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft die durchschnittliche Ausgangslohnsumme der letzten fünf vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG).

²Bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft gehören, ist im Feststellungsbescheid bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von mehr als 25 Prozent nachrichtlich die durchschnittliche Ausgangslohnsumme der letzten fünf vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahre und der Umfang der Beteiligung (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG) mitzuteilen.

Abschnitt 6. Gleitender Abzugsbetrag

(1) ¹Von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird ein Betrag von 150 000 Euro abgezogen (Abzugsbetrag). ²Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. ³Im Fall der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG ist der Abzugsbetrag ohne Bedeutung.

(2) ¹Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung. ²Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. ³Der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags tritt für das übertragene Vermögen insgesamt ein, unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat. ⁴Die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG a. F. auf Grund der begünstigten Zuwendung von

Teil

Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2009 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus.

H 6

Hinweise

Auswirkung des Abzugsbetrags

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

Beispiel:

Erblasser E hinterlässt seinem Sohn S einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 2 000 000 EUR (Anteil Verwaltungsvermögen < 50 %).

Für S ergibt sich zunächst folgende Berechnung:

Betriebsvermögen (begünstigt)		2 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		- 1 700 000 EUR	
Verbleiben		300 000 EUR	
Abzugsbetrag		- 75 000 EUR	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen			225 000 EUR
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	300 000 EUR		
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR		
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR		
davon 50 %		- 75 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 EUR	

Abschnitt 7. Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung

(1) ¹Ein Erwerber kann die Befreiung **nicht** in Anspruch nehmen, soweit das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers mit einer **Weitergabeverpflichtung** zugunsten eines Dritten belastet ist (§ 13a Abs. 3 ErbStG). ²Anwendungsfälle sind insbesondere

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

³Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet oder verständigen sie sich darauf, im Rahmen der Nachlassteilung das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen und vollziehen sie dies auch tatsächlich, können die übertragenden Miterben die Verschonung nicht in Anspruch nehmen. ⁴Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Begünstigung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung auch hinsichtlich des übertragenen Anteils; er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen.

(2) ¹Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben (§ 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG). ²Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ³Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. ⁴Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. ⁵Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R 5 ErbStR), gilt unverändert fort.

Abschnitt 8. Lohnsummenregelung

(1) ¹Der Verschonungsabschlag entfällt anteilig, wenn die Summe der Lohnsummen innerhalb der sieben Jahre nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme von 650 Prozent der Ausgangslohnsumme unterschreitet (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG). ²Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet. ³Der Steuerbescheid in diesem Fall ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). ⁴Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 6 ErbStG innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist schriftlich anzeigespflichtig sind (§ 153 Abs. 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt (§ 13a Abs. 6 ErbStG). ⁵Die Finanzämter haben die Einhaltung der Lohnsummenregelung

in geeigneter Form zu überwachen. ⁶In Fällen von geringer Bedeutung, z. B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist auf die Überwachung der Lohnsummenregelung zu verzichten. ⁷Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wirkt sich nicht auf den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG aus.

(2) ¹Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit nicht mehr als zehn Beschäftigten nicht anzuwenden (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). ²Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist auf die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer, ohne Saison- und Leiharbeiter, abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb beschäftigt sind oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der zugewendete Anteil besteht. ³Dies gilt jedoch nicht in Fällen, in denen kurzfristig im Hinblick auf die Übertragung vor der Übertragung eine Minderung der Anzahl der Beschäftigten erfolgte (> § 42 AO). ⁴Eine Umrechnung nach § 23 Abs. 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz (KSchG) auf der Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht. ⁵Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> Abschnitt 18 bis 21) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die beschäftigten Arbeitnehmer für jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln. ⁶Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften ist auf die beschäftigten Arbeitnehmer der Gesellschaft abzustellen. ⁷Soweit die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer in einer der wirtschaftlichen Einheiten nicht mehr als 10 beträgt, bleibt deren Ausgangs- und Mindestlohnsumme außer Betracht. ⁸Bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, sind auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen; die Grundsätze des § 13a Abs. 4 Satz 3 ErbStG gelten sinngemäß.

(3) ¹Die Lohnsumme ist nach § 13a Abs. 4 ErbStG zu ermitteln. ²Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> Abschnitt 18 bis 21) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), erfolgt die Berechnung zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit. ³Bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme ist jedoch auf die Summe aller wirtschaftlichen Einheiten abzustellen. ⁴Bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist dabei anteilig auf die Lohnsumme der Gesellschaft selbst abzustellen.

(4) ¹Die Beschreibung der Lohnsumme orientiert sich an der Definition in Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 1503/2006 der Kommission vom 28. September 2006 (ABl. L 281/15). ²Im Allgemeinen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter (> § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB) ausgegangen wird; der Arbeitgeberanteil zu den Sozialabgaben ist hierbei nicht einzubeziehen.

(5) ¹Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre maßgebend. ²Werden Beteiligungen von mehr als 25 Prozent in die Ausgangslohnsumme einbezogen, ist ebenfalls auf die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre dieser Gesellschaften abzustellen. ³Die durchschnittliche Ausgangslohnsumme ist insgesamt zu ermitteln und der Umfang der Beteiligung auszuweisen. ⁴Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs (mit zwölf Monaten) umzurechnen. ⁵In Fällen einer Neugründung bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die durchschnittliche Ausgangslohnsumme aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen. ⁶Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb des Ermittlungszeitraums in einem Unternehmensverbund, deren Gliederungen zum Nachlassvermögen gehören, sind zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten sind.

(6) ¹Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind auch die Lohnsummen aus mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen von mehr als 25 Prozent anteilig einzubeziehen (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG). ²Das gilt auch in den Fällen von börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteilswerte wegen der Börsennotierung (§ 11 Abs. 1 BewG) nach § 151 BewG nicht gesondert festzustellen sind. ³Veränderungen im Bestand der Beteiligungen oder der Beteiligungsquoten innerhalb des Verschonungszeitraums sind zu berücksichtigen. ⁴Das gilt auch, wenn die Beteiligungsquote auf 25 Prozent oder weniger sinkt (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG).

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

(8) Der bei der Bewertung des Betriebsvermögens ggf. zu berücksichtigende angemessene **Unternehmerlohn** im Sinne des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2d BewG ist weder bei der Ausgangslohnsumme noch bei der Ermittlung der tatsächlichen Mindestlohnsumme einzubeziehen, weil insoweit keine Vergütung gezahlt worden ist.

(9) ¹Die Ausgangslohnsumme ist für die Berücksichtigung im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung durch das Betriebsfinanzamt zu ermitteln und in dem Feststellungsbescheid nachrichtlich aufzunehmen. ²Auch die Summe der Lohnsummen innerhalb der maßgebenden Lohnsummenfrist ist vom Betriebsfinanzamt zu ermitteln und nachrichtlich mitzuteilen.

Hinweise

H 8

Abweichende Wirtschaftsjahre*Beispiel:*

A erwirbt Anteile an der A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) am 1.2.2009. Zur A-GmbH gehört eine 100%-Beteiligung an der B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.6. endet. Zur B-GmbH gehört eine 50%-Beteiligung an der C-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.11. endet.

Zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist auf folgende Zeiträume abzustellen:

A-GmbH	1.1.2004–31.12.2008
B-GmbH	1.7.2003–30. 6.2008
C-GmbH	1.12.2003–30.11.2008

Mehrere wirtschaftliche Einheiten*Beispiel:*

A erwirbt sämtliche Anteile an der A-GmbH und ein Einzelunternehmen. Die A-GmbH beschäftigt 13 und das Einzelunternehmen 17 Arbeitnehmer. Im Besteuerungszeitpunkt beträgt die Ausgangslohnsumme der A-GmbH 1 000 000 EUR und im Einzelunternehmen 2 000 000 EUR. Nach sieben Jahren beträgt die Lohnsumme der A-GmbH 5 200 000 EUR, das entspricht 520 % der Ausgangslohnsumme, und im Einzelunternehmen 14 790 000 EUR, das entspricht 740 % der Ausgangslohnsumme.

Die Ausgangslohnsumme des gesamten begünstigt erworbenen Vermögens beträgt 3 000 000 EUR. Nach sieben Jahren beläuft sich die kumulierte Lohnsumme auf 19 990 000 EUR, das entspricht 666 % der Ausgangslohnsumme. Auch für die Anteile an der A-GmbH erfolgt damit keine Nachversteuerung.

Abschnitt 9. Behaltensregelungen; Allgemeines

(1) ¹Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von sieben Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (**Behaltensfrist**) gegen eine der Behaltensregelungen verstoßen wird (§ 13a Abs. 5 ErbStG). ²Die Gründe für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen sind unbeachtlich. ³Die Behaltensfrist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. ⁴Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). ⁵Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 6 ErbStG innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich anzeigepflichtig sind (§ 153 Abs. 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt (§ 13a Abs. 6 ErbStG). ⁶Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen. ⁷In Fällen von geringer Bedeutung, z. B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist die Überwachung auf eine Veräußerung/Aufgabe des begünstigt erworbenen Vermögens zu beschränken. ⁸Zum Verstoß durch einen nachfolgenden Erwerber > Abschnitt 16 Abs. 5.

(2) ¹Ein **Verstoß gegen die Behaltensregelungen** liegt **nicht** vor, wenn begünstigtes Vermögen

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

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

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

H 9

Hinweise

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Das Einräumen eines Nutzungsrechts an begünstigtem Vermögen kann nicht nach § 13a Abs. 5 Nr. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (Behaltensregelung) zum Wegfall der Entlastungen führen, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

Abschnitt 10. Behaltensregelungen für Betriebsvermögen

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

(2) ¹Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt auch vor, wenn eine, mehrere oder alle **wesentlichen Betriebsgrundlagen** eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. ²Dies gilt nicht, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG gehörten. ³Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts (funktionale Betriebsnotwendigkeit) zu beurteilen. ⁴Der Umfang der schädlichen Verfügung bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts (z. B. Betriebsgrundstück) im — ursprünglichen — Besteuerungszeitpunkt. ⁵Bei Bedarf ist für eine solche wirtschaftliche Untereinheit ein gemeiner Wert noch nach §§ 151 ff. BewG festzustellen. ⁶Zur Reinvestitionsklausel > Abschnitt 15.

(3) ¹Die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. ²Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. ³Eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltenszeit stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

Hinweise

H 10

Erzwungene Betriebsaufgabe

> BFH vom 16.2.2005 (BStBl II S. 571)

Wesentliche Betriebsgrundlage

> Begriff: H 16 (5) EStH 2008

Abschnitt 11. Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) ¹Die **Veräußerung** von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG (Wirtschaftsteil im Sinne des § 160 Abs. 2 BewG) und selbst bewirtschafteter Grundstücke im Sinne des § 159 BewG innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). ²Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. ³Zur Reinvestitionsklausel > Abschnitt 15.

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

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

(4) Als schädliche Verwendung gilt auch, wenn Pachtverträge über einzelne Flächen über eine Dauer von mehr als 15 Jahren abgeschlossen werden.

Abschnitt 12. Entnahmebegrenzung

(1) ¹Wenn der Erwerber als Inhaber begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ab dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bis zum Ende des letzten in die Siebenjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 EUR übersteigen (**Überentnahmen**), stellt dies einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar. ²Dies gilt auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden. ³Verluste bleiben unberücksichtigt. ⁴Die Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. ⁵Die Sachentnahme eines Vermögensgegenstands mit Ausnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen (> Abschnitt 10 Abs. 2), der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen

Teil

gehört, ist mit dem ertragsteuerlichen Entnahmewert im Entnahmezeitpunkt anzusetzen.⁶ Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 oder Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind (> Abschnitt 10 Abs. 2), bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt.⁷ Dies gilt auch, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG gehören.⁸ Die Entnahmebegrenzung ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen; bei Gewerbebetrieben mit Beteiligungen ist die Entnahmebegrenzung bei den Beteiligungen nicht gesondert zu prüfen, weil sich die Entnahmen insoweit beim Gewerbebetrieb niederschlagen und dort ggf. zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen.

(2) ¹Die **Entnahmebegrenzung** bezieht sich bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen nur auf solches Vermögen, das ertragsteuerrechtlich zu einem **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** gehört.² Ist dies der Fall, kommt die Entnahmebegrenzung nur für den Teil des Vermögens in Betracht, das zum nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigten Vermögen (> Abschnitt 19) gehört.³ Somit ist die Entnahme von Betriebswohnungen, von Mietwohngrundstücken oder erbaurechtsbelasteten Flächen und des denkmalgeschützten Wohnteils im Sinne des § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht schädlich.⁴ Entnahmen bis zur Summe des ertragsteuerlichen Werts der nach § 158 Abs. 4 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter im Besteuerungszeitpunkt (Sockelbetrag) sind bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung außer Acht zu lassen.

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

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

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

(6) ¹Nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG ist bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sinngemäß anzuwenden (Ausschüttungsbeschränkung).² Somit können ohne Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung in der Behaltenszeit erzielte Gewinne, ggf. erhöht um verdeckte Gewinnausschüttungen, und getätigte offene und verdeckte Einlagen ausgeschüttet werden.³ Darüber hinaus können nur 150 000 Euro im Siebenjahreszeitraum verdeckt oder offen ausgeschüttet werden.⁴ Ob die Ausschüttung mittelbar oder unmittelbar erfolgt, ist unerheblich.

(7) ¹Ist eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt worden (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 letzter Halbsatz ErbStG), sind für den jeweiligen Anwendungszeitraum die Ausschüttungsbeschränkung und die Entnahmebegrenzung zu berücksichtigen und für die Prüfung der maßgeblichen Grenze von 150 000 EUR zusammenzufassen.² Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt dies entsprechend.³ Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht oder umgekehrt oder wird eine Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt die Entnahmebegrenzung oder Ausschüttungsbeschränkung durchgängig.

(8) Der Umfang der Entnahmen ist auf Anforderung der Erbschaftsteuerstelle durch das Betriebsfinanzamt zu ermitteln und nachrichtlich mitzuteilen.

H 12

Hinweise

Überentnahmen*Beispiel:*

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

Für S ergibt sich zunächst folgende Steuer:

Betriebsvermögen (begünstigt)
 Verschonungsabschlag (85 %)
 Verbleiben
 Abzugsbetrag
 Steuerpflichtiges Betriebsvermögen

4 000 000 EUR
– 3 400 000 EUR
<u>600 000 EUR</u>
– 0 EUR

600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR		
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR		
Unterschiedsbetrag	<u>450 000 EUR</u>		
davon 50 %		- 225 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>0 EUR</u>	
Persönlicher Freibetrag			- 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb			<u>200 000 EUR</u>
Steuer nach Stkl. I (11 %)			22 000 EUR
<u>Für S ergibt die Nachversteuerung folgende Steuer:</u>			
Betriebsvermögen		4 000 000 EUR	
Überentnahmen		- 200 000 EUR	200 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)		<u>3 800 000 EUR</u>	
Verschonungsabschlag (85 %)		- 3 230 000 EUR	
Verbleiben		<u>570 000 EUR</u>	
Abzugsbetrag		- 0 EUR	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen			+ 570 000 EUR
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	570 000 EUR		
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR		
Unterschiedsbetrag	<u>420 000 EUR</u>		
davon 50 %		- 210 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>0 EUR</u>	
Persönlicher Freibetrag			- 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb			<u>370 000 EUR</u>
Steuer nach Stkl. I (15 %)			55 500 EUR
Bisher festgesetzt			- 22 000 EUR
Nachsteuer			<u>33 500 EUR</u>

Variable Kapitalkonten als Eigenkapital

> BFH vom 3.11.1993, BStBl 1994 II S. 88

Abschnitt 13. Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) ¹Die **Veräußerung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Vermögen gehören, ist nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG zu beurteilen. ²War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft bereits vor dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, ist bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft davon auszugehen, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert.

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

(3) Wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 UmwStG) übertragen, ist erst eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Beteiligung, des erworbenen Betriebs oder der erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltenszeit ein Verstoß gegen die Behaltensregelung.

Hinweise**H 13****Veräußerung von Anteilen***Beispiel:*

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

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

Abschnitt 14. Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung

(1) ¹Die voraussetzende einheitliche Verfügung über die Anteile geht nicht schon dann verloren, wenn ein Gesellschafter seinen Anteil verpfändet. ²Das Mitgliedschafts- und Stimmrecht geht in einem solchen Fall nicht auf den Pfandgläubiger über. ³Schädlich ist erst die Verwertung des Pfandguts durch den Pfandgläubiger (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG). ⁴Der übertragende Gesellschafter verliert die Begünstigung auch dann, wenn er seine Anteile an Poolmitglieder überträgt (§ 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG). ⁵Die verbleibenden Poolmitglieder verlieren ihre bisher gewährte Begünstigung weder auf Grund der Verpfändung noch der Übertragung durch übertragende Gesellschafter.

(2) Die Übertragung eines Anteils durch ein Poolmitglied führt nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung.

Abschnitt 15. Reinvestitionsklausel

¹Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ist von einer Nachversteuerung abzugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten **Vermögensart** verbleibt (§ 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG); bei dem Vermögen darf es sich nicht um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG handeln. ²Dies gilt auch, wenn ein **Teilbetrieb** oder ein **gesamter Betrieb** veräußert wird (§ 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG i. V. m. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG). ³Hierunter fällt somit neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder von neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden. ⁴Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. ⁵Ungeachtet der Frist von sechs Monaten liegt eine unschädliche Reinvestition auch vor, wenn damit Liquiditätsreserven, die nicht zum Verwaltungsvermögen gehören (> Abschnitt 32), erhöht werden. ⁶Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall vergünstigungsschädlich. ⁷Die bestehenden Behaltensregelungen gelten fort.

Abschnitt 16. Durchführung der Nachversteuerung

(1) ¹Soweit ein Erwerber innerhalb der Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt, entfallen der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG). ²Bei der Nachversteuerung ist der erbschaftsteuerrechtliche Wert im Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusetzen. ³Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> Abschnitt 10 Abs. 2) der hierfür erzielte Verkaufserlös entnommen wird. ⁴Im Fall von Überentnahmen (> Abschnitt 12) ist auf den ertragsteuerrechtlichen Wert im Entnahmezeitpunkt abzustellen. ⁵Veräußert der Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt keine Reinvestition nach § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt, während der Verschonungsabschlag für die Jahre erhalten bleibt, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG). ⁶Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, sind der Verschonungsabschlag und gegebenenfalls der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens zu gewähren. ⁷Kam ein Abzugsbetrag wegen der Kürzung nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei der erstmaligen Steuerfestsetzung nicht in Betracht, kann er bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zur Anwendung kommen, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. ⁸Der Verschonungsabschlag bezüglich des Teils des Vermögens, über das der Erwerber schädlich verfügt hat, bleibt ebenfalls für die Jahre erhalten, in denen keine schädliche Teilverfügung erfolgt ist.

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

(3) ¹Führt die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten begünstigten Vermögens vor Ablauf der Frist von sieben Jahren ohne entsprechende Reinvestition zugleich dazu, dass die Mindestlohnsumme unterschritten wird, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen. ²Die entfallenden Verschonungsabschläge wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) sind gesondert zu berechnen; der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt. ³Betrifft die schädliche Verfügung nach § 13a Abs. 5 ErbStG nur einen Teil des begünstigten Vermögens, ist die Kürzung der Mindestlohnsumme auf diesen Teil zu beschränken.

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

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

(6) Die Behaltensfrist endet im Falle des Todes des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Abs. 1 und Abs. 5 ErbStG.

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

Hinweise

H 16

Nachversteuerung*Beispiel 1:*

Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein KG-Anteil (Steuerwert 400 000 EUR) übergegangen. Die Betriebe verfügen über Verwaltungsvermögen von weniger als 50 % des gemeinsamen Werts. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Beide Betriebe haben jeweils nicht mehr als zehn Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)		1 200 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>- 1 020 000 EUR</u>	
Verbleiben		180 000 EUR	
Abzugsbetrag		<u>- 135 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		45 000 EUR	
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>- 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR		
davon 50 %		<u>- 15 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR	

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

Betriebsvermögen (begünstigt)		800 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>- 680 000 EUR</u>	
Verbleiben		120 000 EUR	120 000 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		400 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) 340 000 EUR			
zeitanteilig zu gewähren ³ / ₇ =		<u>- 145 715 EUR</u>	
Verbleiben		254 285 EUR	+ 254 285 EUR
Summe			<u>374 285 EUR</u>
Abzugsbetrag			<u>- 120 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen			<u>254 285 EUR</u>
Abzugsbetrag 150 000 EUR, höchstens Wert des begünstigt verbleibenden Vermögens		120 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	120 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>- 120 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	0 EUR		
davon 50 %		<u>- 0 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		120 000 EUR	

Bei der Berechnung des Abzugsbetrags ist von 120 000 EUR auszugehen, weil nur insoweit nach Abzug des Verschonungsabschlags begünstigtes Betriebsvermögen verbleibt. Der veräußerte KG-Anteil gehört mit Rückwirkung in vollem Umfang nicht mehr zum begünstigten Vermögen (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG).

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		254 285 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		<u>- 45 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		<u>209 285 EUR</u>

Beispiel 2:

Auf B als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen.

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

Teil

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

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

Betriebsvermögen (nicht begünstigt) 4 000 000 EUR

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung

Verschonungsabschlag (85 %) =	3 400 000 EUR
zeitanteilig zu gewähren ³ / ₇ =	<u>1 457 143 EUR</u>

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Lohnsumme

Verschonungsabschlag	3 400 000 EUR	
Mindestlohnsumme 650,00 %		
Tatsächliche Lohnsumme 220,00 % unterschreitet Mindestlohnsumme um 430,00 %, das sind 66,15 %		
Kürzung des Verschonungsabschlags 66,15 % von 3 400 000 EUR =	- 2 249 230 EUR	
Verbleibender Verschonungsabschlag	1 150 770 EUR	
Abzugsfähig niedrigerer Betrag		- 1 150 770 EUR
Verbleiben		<u>2 849 230 EUR</u>
Abzugsbetrag (entfällt weiterhin)		- 0 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		<u>2 849 230 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		2 849 230 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		- 600 000 EUR
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		<u>2 249 230 EUR</u>

Beispiel 3:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt über Verwaltungsvermögen von weniger als 50 % des gemeinen Werts des Betriebs. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als zehn Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	- 3 400 000 EUR
Verbleiben	600 000 EUR
Abzugsbetrag	- 0 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	600 000 EUR

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

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

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	- 2 125 000 EUR	
Verbleiben		375 000 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	1 275 000 EUR	
zeitanteilig zu gewähren ⁴ / ₇ =	- 728 572 EUR	
Verbleiben	771 428 EUR	+ 771 428 EUR
Summe		<u>1 146 428 EUR</u>
Abzugsbetrag		- 37 500 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		<u>1 108 928 EUR</u>

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	375 000 EUR	
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR	
Unterschiedsbetrag	<u>225 000 EUR</u>	
davon 50 %		- 112 500 EUR
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		1 108 928 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		- 600 000 EUR
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		<u>508 928 EUR</u>

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

Beispiel 4:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt über Verwaltungsvermögen von weniger als 50 % des gemeinen Werts des Betriebs. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat mehr als zehn Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)		4 000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		- 3 400 000 EUR
Verbleiben		<u>600 000 EUR</u>
Abzugsbetrag		- 0 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		<u>600 000 EUR</u>
Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR	
Unterschiedsbetrag	<u>450 000 EUR</u>	
davon 50 %		- 225 000 EUR
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>0 EUR</u>

Im fünften Jahr veräußert B das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 800 000 EUR. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von sieben Jahren beträgt 500 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen 4 000 000 EUR

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

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

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) = 1 275 000 EUR zeitanteilig zu gewähren ⁴ / ₇ =	728 572 EUR	+ 728 572 EUR
Verbleibender Verschonungsabschlag		<u>2 853 572 EUR</u>

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Lohnsumme

Verschonungsabschlag (85 %)		3 400 000 EUR
Mindestlohnsumme 650 %		
Verminderung des Verschonungsabschlags Tatsächliche Lohnsumme 500,00 % unterschreitet Mindestlohnsumme um 150,00 %, das sind 23,07 % Kürzung des Verschonungsabschlags 23,07 % von 3 400 000 EUR =		- 784 380 EUR
Verbleibender Verschonungsabschlag		<u>2 615 620 EUR</u>

Abzugsfähig niedrigerer Verschonungsabschlag von 1. oder 2.		- 2 615 620 EUR
Verbleiben		<u>1 384 380 EUR</u>
Abzugsbetrag		- 37 500 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		<u>1 346 880 EUR</u>

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert begünstigtes Vermögen	375 000 EUR	
Abzugsbetrag	– 150 000 EUR	
Unterschiedsbetrag	<u>225 000 EUR</u>	
davon 50 %		– 112 500 EUR
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		1 346 880 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		– 600 000 EUR
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		<u>746 880 EUR</u>

Verstoß gegen die Behaltensregelungen durch einen Miterwerber

Beispiel:

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

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

Abschnitt 17. Optionsverschonung

(1) ¹Der Erwerber kann den Antrag auf Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG) im Erbfall insgesamt nur **einheitlich** für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen. ²Bei Schenkungen mit einheitlichem Schenkungswillen (z. B. mehrere Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen und einheitlichem Schenkungswillen) gilt dies entsprechend.

(2) ¹Der Erwerber muss die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragen. ²Er kann den Antrag bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. ³Der Antrag kann nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Abs. 8 ErbStG; > Tz 8 zu AEAO vor §§ 172 bis 178). ⁴Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13a ErbStG verstößt. ⁵Das Finanzamt hat eine schriftliche Erklärung zu verlangen.

(3) ¹Stellt ein Erwerber einen Antrag, ist **begünstigungsfähiges** Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen der jeweiligen wirtschaftlichen Einheiten die Grenze von 10 Prozent nicht überschreitet. ²Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 Prozent verfügen, kommt weder eine Verschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG noch nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in Betracht. ³Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen aller **übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10 Prozent** beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt sind. ⁴Wird nachträglich festgestellt (z. B. im Rahmen einer **Betriebsprüfung**), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist, erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen insgesamt die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2, § 13b Abs. 4 ErbStG, wenn er die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent insoweit erfüllt. ⁵Verstößt der Erwerber dagegen innerhalb der maßgebenden zehnjährigen Behaltensfrist gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen, entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise. ⁶In diesen Fällen richtet sich der Umfang der Nachversteuerung nach den Regelungen der Optionsverschonung, d. h., die siebenjährige Behaltensfrist und die geringere Mindestlohnsumme der Regelverschonung sind nicht zu berücksichtigen.

(4) ¹Sind im begünstigten Vermögen Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent oder Beteiligungen an Personengesellschaften enthalten, gilt nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG in Verbindung mit § 13a Abs. 8 ErbStG auch in den Fällen der Optionsverschonung die Grenze von 50 Prozent für das Verwaltungsvermögen. ²Im Rahmen der jeweiligen Feststellung des Werts des Betriebsvermögens ist der Umfang des Verwaltungsvermögens zu ermitteln und im Feststellungsbescheid nachrichtlich auszuweisen.

Zu § 13b ErbStG

Abschnitt 18. Begünstigtes Vermögen — Allgemeines

¹Die Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen zu einer wirtschaftlichen Einheit wird im Rahmen der Bewertung dieser wirtschaftlichen Einheiten bestimmt. ²Die Vermögensart und der festgestellte Wert sind Gegenstand des Feststellungsbescheids (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). ³Die Entscheidung, ob hieraus folgend begünstigtes Vermögen vorliegt, trifft das Erbschaftsteuerfinanzamt.

Abschnitt 19. Begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) Begünstigt ist der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG und selbst bewirtschafteten Grundstücken im Sinne des § 159 BewG, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solche vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergehen und in der Hand des Erwerbers entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG bleiben.

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

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

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

Hinweise

H 19

Europäischer Wirtschaftsraum

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

Abschnitt 20. Begünstigtes Betriebsvermögen

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

(2) ¹**Grundstücke oder Grundstücksteile** sind Teil des begünstigten Betriebsvermögens, soweit sie bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum Umfang der wirtschaftlichen Einheit gehören und diese Eigenschaft auf den Erwerber übergeht. ²Grundbesitz der in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG bezeichneten inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehört grundsätzlich kraft Rechtsform zum Betriebsvermögen. ³Ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG gehörendes Grundstück kann nach § 99 BewG nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient.

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

(4) ¹Neben inländischem Betriebsvermögen ist auch entsprechendes Betriebsvermögen begünstigt, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums

Teil

dient. ²Nicht begünstigt ist der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten. ³Hierzu gehört auch das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt, und das Vermögen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs. ⁴Begünstigt ist dagegen ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten, wenn es Teil einer inländischen wirtschaftlichen Einheit oder einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ist.

H 20

Hinweise

Europäischer Wirtschaftsraum

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

Abschnitt 21. Begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) Begünstigt ist der Erwerb von **Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** (z. B. GmbH, AG, KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

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

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

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

(4) ¹Eine **einheitliche Stimmrechtsausübung** bedeutet, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss. ²Dies kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. ³Neben der Möglichkeit zur gemeinsamen Bestimmung eines Sprechers oder eines Aufsichts- oder Leitungsgremiums kann die einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht zugunsten der Poolgemeinschaft verzichten. ⁴Voraussetzung für die Einbeziehung der Anteile in die Entlastung ist daher nicht die tatsächliche Stimmrechtsausübung. ⁵Ferner ist nicht erforderlich, dass die Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft ausschließlich durch Anteilseigner (z. B. Familienmitglieder) erfolgt. ⁶Grundsätzlich müssen die Gesellschafter die Poolvereinbarung untereinander treffen; dies ist auch der Fall, wenn der Erwerber oder sein Rechtsvorgänger als Rechtsnachfolger in die Pflichten einer früher geschlossenen Vereinbarung eingetreten ist. ⁷Verpflichtet die Gesellschaft alle oder einen Teil der Gesellschafter zur Poolbildung im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, erfüllt auch dies die Voraussetzung für die Verschonungsregelung. ⁸Treffen alle Gesellschafter eine Poolvereinbarung, erhalten alle Gesellschafter die Begünstigung, obwohl kein nichtgebundener Gesellschafter im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vorhanden ist. ⁹Auch in diesen Fällen ist die einheitliche Stimmrechtsausübung der gebundenen Gesellschafter zwingend.

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

Abschnitt 22. Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens

(1) ¹Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> Abschnitt 18 bis 21) **mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten** einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. ²Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. ³Liegt nur eine wirtschaftliche Einheit mit einem negativen gemeinen Wert vor, kommt keine Verschonung in Betracht.

(2) ¹Soweit Schulden und Lasten mit dem nach § 13a ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind diese nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des

nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht (> Abschnitt 1). ²Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt worden sind, und soweit sie dem begünstigten Vermögen wirtschaftlich zugeordnet werden können. ³Bei begünstigtem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist § 158 Abs. 5 BewG zu berücksichtigen.

Abschnitt 23. Verwaltungsvermögen — Allgemeines

(1) ¹Die Begünstigungen können nur gewährt werden, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften nicht zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. ²Die Quote des Verwaltungsvermögens ist jeweils für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. ³Das Betriebsfinanzamt hat die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens zu ermitteln und in dem Feststellungsbescheid nachrichtlich auszuweisen. ⁴Das gilt auch dann, wenn der gemeine Wert des Betriebs, der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen abgeleitet oder mit einem Gutachterwert angesetzt worden ist. ⁵Zur Berechnung des Anteils des Verwaltungsvermögens > Abschnitt 35.

(2) ¹Für die Entscheidung, ob Verwaltungsvermögen vorliegt, sind die Verhältnisse im **Besteuerungszeitpunkt** maßgebend. ²Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. ³**Veränderungen** hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind unbeachtlich. ⁴Davon 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.

Hinweise

H 23

Behandlung von Sachleistungsansprüchen

> R 36 ErbStR, H 36 ErbStH

Abschnitt 24. Überlassung von Grundstücken — Allgemeines

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

Abschnitt 25. Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens

(1) ¹Grundstücke im Sinne des Abschnitts 24, die im Rahmen einer sog. **Betriebsaufspaltung** überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG). ²Dies gilt nur, soweit die Betriebsgesellschaft das Grundstück unmittelbar nutzt; eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft an einen Dritten führt zum Verwaltungsvermögen. ³§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG erfordert, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. ⁴Der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens richtet sich nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen. ⁵Die sachliche Verflechtung (Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage) ist grundsätzlich vorauszusetzen, weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt. ⁶Werden Grundstücke im Sinne des Abschnitts 24 im Rahmen der so genannten kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Kapitalgesellschaft an Kapitalgesellschaft) überlassen, gehören sie, vorbehaltlich der Zugehörigkeit der Kapitalgesellschaften zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG (> Abschnitt 27), zum Verwaltungsvermögen; maßgebend ist der unmittelbare geschäftliche Betätigungswille. ⁷Wird die Betriebsaufspaltung erst durch die Übertragung des Betriebs an den Erwerber begründet, handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen.

(2) ¹Gehört ein Grundstück im Sinne des Abschnitts 24 zum **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters einer Personengesellschaft und wird es der Personengesellschaft überlassen, handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG). ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

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

(4) Das Betriebsfinanzamt teilt für Zwecke der Erbschaftsteuer nachrichtlich mit, ob eine zu berücksichtigende Betriebsaufspaltung im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG vorliegt.

Hinweise

H 25

Betriebsaufspaltung — persönliche Verflechtung

> H 15.7 (5) EStH 2008

Betriebsaufspaltung — sachliche Verflechtung

> H 15.7 (6) EStH 2008

Abschnitt 26. Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen

(1) ¹Grundstücke im Sinne des Abschnitts 24, die im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b ErbStG), wenn

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

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

(2) ¹Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Betriebsverpachtung im Ganzen orientiert sich eng an der ertragsteuerrechtlichen Regelung. ²Liegen bei der Betriebsverpachtung ertragsteuerrechtlich Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 und 3 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG vor, handelt es sich auch erbschaftsteuerrechtlich dem Grunde nach um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 bis 3 ErbStG.

(3) Für die Betriebsverpachtung im Ganzen bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe e ErbStG (> Abschnitt 29).

(4) Das Betriebsfinanzamt teilt nachrichtlich mit, ob eine zu berücksichtigende Betriebsverpachtung im Ganzen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe b ErbStG vorliegt.

Abschnitt 27. Grundstücksüberlassung im Konzern

¹Grundstücke im Sinne des Abschnitts 24, die im Rahmen eines Konzerns im Sinne des § 4h EStG zur Nutzung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe c ErbStG). ²Das gilt nur, soweit keine weitere Nutzungsüberlassung an einen nicht zum Konzern gehörenden Dritten erfolgt. ³Der Konzernbegriff richtet sich nach § 4h Abs. 3 Satz 5 und Satz 6 EStG. ⁴Für die Frage, ob und zu welchem Konzern ein Betrieb gehört, ist auf die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt abzustellen.

H 27

Hinweise

Konzernbegriff

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

Abschnitt 28. Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens

(1) Grundstücke im Sinne des Abschnitts 24, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe d ErbStG), wenn

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

(2) ¹Der Hauptzweck des Betriebs besteht in der Vermietung von Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht. ²Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. ³Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grund-

stücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke. ⁴Dient der Betrieb danach im Hauptzweck der Vermietung von Wohnungen, sind auch solche Grundstücke oder Grundstücksteile kein Verwaltungsvermögen, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. ⁵Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen.

(3) Das Betriebsfinanzamt teilt nachrichtlich mit, ob eine zu berücksichtigende Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe d ErbStG vorliegt.

Abschnitt 29. Verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

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

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

Abschnitt 30. Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger

(1) ¹Gehören zum Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften Anteile an Kapitalgesellschaften und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger, sind die Anteile dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG). ²Die Poolregelung (> Abschnitt 21 Abs. 3 bis 5) gilt entsprechend; bei Gesellschaften, die in einem Konzern unter einheitlicher Leitung stehen, ist eine gesonderte Poolvereinbarung im Sinne von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich nicht erforderlich.

(2) ¹Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 Prozent oder weniger, ist der Anteil auch dann dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, wenn die Summe aller zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer gehörenden Anteile über 25 Prozent liegt. ²Gehören Anteile teilweise zum Gesamthandsvermögen und teilweise zum Sonderbetriebsvermögen, sind die Beteiligungsgrenzen sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes Sonderbetriebsvermögen getrennt zu prüfen.

Hinweise

H 30 (2)

Anteile an Kapitalgesellschaften im Sonderbetriebsvermögen

Beispiel 1:

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

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

Die A-GmbH hat kein Verwaltungsvermögen.

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 200 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	- 1 000 000 EUR	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 100 000 EUR	100 000 EUR
Sonderbetriebsvermögen A		+ 110 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		710 000 EUR	

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

Teil

Die Anteile an der A-GmbH, die zum Gesamthandsvermögen gehören, rechnen hingegen nicht zum Verwaltungsvermögen.

Der Anteil des Verwaltungsvermögens berechnet sich wie folgt:

$$110\,000\text{ EUR} : 710\,000\text{ EUR} = 15,49\% < 50\%$$

Somit stellt die Beteiligung des A an der Personengesellschaft begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13a ErbStG dar.

Beispiel 2:

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

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

Die A-GmbH hat kein Verwaltungsvermögen.

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 200 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	- 1 000 000 EUR	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 100 000 EUR	100 000 EUR
Sonderbetriebsvermögen A		+ 110 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		710 000 EUR	

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

Zum Verwaltungsvermögen gehören die Anteile an der A-GmbH, die sich im Gesamthandsvermögen befinden, weil insoweit die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erfüllt ist.

Der Umfang des Verwaltungsvermögens berechnet sich wie folgt:

$$(110\,000\text{ EUR} + 240\,000\text{ EUR} \times 0,5) : 710\,000\text{ EUR} = 32,39\% < 50\%$$

Somit stellt die Beteiligung des A an der Personengesellschaft begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13a ErbStG dar.

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

H 30 (3)**Hinweise****Anteile an Kapitalgesellschaften**

Beispiel:

A ist zu 30 % an der B-AG beteiligt, zu deren Vermögen kein Verwaltungsvermögen gehört. Die Aktien rechnen zum Gewerbebetrieb des A.

Bei einer Übertragung des Gewerbebetriebs sind die Aktien nicht als Verwaltungsvermögen zu behandeln, weil die Mindestbeteiligungsquote von 25 % nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG überschritten ist. Die Aktien gehören auch nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG.

(4) Bei mehrstufigen Beteiligungen ist die Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG von mehr als 25 Prozent auf jeder Beteiligungsebene zu prüfen.

(5) Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

Abschnitt 31. Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent

(1) ¹Beteiligungen an Personengesellschaften sowie Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent gehören zum Verwaltungsvermögen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG). ²Wegen der Zugehörigkeit zum jungen Verwaltungsvermögen > Abschnitt 34.

(2) In den Fällen der Option nach § 13a Abs. 8 ErbStG bleibt die Grenze von 50 Prozent, vorbehaltlich § 42 AO, maßgebend.

Abschnitt 32. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

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

(2) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

Hinweise

H 32

Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Beispiele:

<i>Wertpapiere oder vergleichbare Forderung</i>	<i>Weder Wertpapiere noch vergleichbare Forderungen</i>
<i>Pfandbriefe</i>	<i>Geld</i>
<i>Schuldbuchforderungen</i>	<i>Sichteinlagen</i>
<i>Geldmarktfonds</i>	<i>Sparanlagen</i>
<i>Festgeldfonds</i>	<i>Festgeldkonten</i>
	<i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i>
	<i>Forderungen an verbundene Unternehmen</i>

Abschnitt 33. Kunstgegenstände

¹Zum Verwaltungsvermögen gehören Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG). ²Das gilt nicht, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. ³Die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zum Umlaufvermögen kann ein Indiz hierfür sein.

Abschnitt 34. Junges Verwaltungsvermögen

(1) ¹Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG gehört nicht zum begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG). ²Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern in der Regel auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. ³Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum Betriebsvermögen gehörten, sind auch dann kein junges Verwaltungsvermögen, wenn die in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind.

(2) ¹Überschreitet das Verwaltungsvermögen einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens insgesamt den Anteil von 50 Prozent am gemeinen Wert des Betriebs, liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor. ²Überschreitet das Verwaltungsvermögen einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens insgesamt nicht den Anteil von 50 Prozent am gemeinen Wert des Betriebs, liegt nur hinsichtlich des jungen Verwaltungsvermögens kein begünstigtes Vermögen vor. ³Der gemeine Wert des Betriebs ist um die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens ohne Abzug der damit zusammenhängenden Schulden und Lasten zu kürzen.

Teil

(3) Gehört zum Betriebsvermögen eine Beteiligung an einer Personengesellschaft oder gehören dazu Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent, ist das bei der Tochtergesellschaft vorhandene junge Verwaltungsvermögen bei dem Betrieb oder der Gesellschaft, die die Beteiligung oder die Anteile hält, nur bei der Prüfung des 50 Prozentanteils zu berücksichtigen und stellt hier kein junges Verwaltungsvermögen dar.

Abschnitt 35. Anteil des Verwaltungsvermögens

(1) Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs (§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG).

(2) ¹Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens, für die der gemeine Wert nach § 151 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 BewG festzustellen ist, sind mit dem festgestellten Wert anzusetzen. ²Für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. ³Dabei ist die Aufteilung regelmäßig nach der Wohn-/Nutzfläche vorzunehmen. ⁴Bei Betrieben, die nach den Vorschriften der §§ 158 bis 175 BewG bewertet werden, ist als Vergleichsmaßstab der Fortführungswert (§ 165 BewG) anzuwenden. ⁵Von den Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens sind die damit zusammenhängenden Schulden und Lasten nicht abzuziehen.

(3) ¹Die Quote des Verwaltungsvermögens ist für jede wirtschaftliche Einheit (Gewerbebetrieb, Beteiligung an einer Personengesellschaft, Anteile an einer Kapitalgesellschaft) gesondert zu ermitteln. ²Das gilt auch für mehrstufige Beteiligungsverhältnisse.

(4) ¹Bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich der Anteil des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft. ²Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

H 35

Hinweise

Anteil des Verwaltungsvermögens bei Beteiligungen an Personengesellschaften

Beispiel:

Der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft beträgt 1 000 000 Euro. Das zum Gesamthandsvermögen gehörende Verwaltungsvermögen beträgt 400 000 Euro. Demnach wäre bezüglich des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft die Grenze von 50 % nicht überschritten.

Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A gehören Verbindlichkeiten von 150 000 Euro, die bei Berechnung des gemeinen Werts seiner Beteiligung abzuziehen sind.

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 000 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	- 1 000 000 EUR	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	0 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 0 EUR	0 EUR
Sonderbetriebsvermögen A		- 150 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		350 000 EUR	

Die zum Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.

Der Umfang des Verwaltungsvermögens berechnet sich wie folgt:

$(400\,000\text{ EUR} \times 0,5) : 350\,000\text{ EUR} = 57,14\% > 50\%$

Somit stellt die Beteiligung des A an der Personengesellschaft nicht begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13a ErbStG dar.

Zu § 13c ErbStG

Abschnitt 36. Steuerbefreiung für Wohngrundstücke

(1) Der gemeine Wert von vermieteten bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen (begünstigtes Vermögen) ist um einen Befreiungsabschlag von 10 Prozent zu kürzen (§ 13c Abs. 1 ErbStG), wenn sie

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

(2) ¹Maßgebend sind die Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. ²Eine Behaltensverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht. ³Wird ein Familienheim im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG vom Erwerber nach Beendigung der Selbstnutzung innerhalb des zehnjährigen Behaltenszeitraums zu Wohnzwecken vermietet, mit der Folge, dass die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückwirkend entfällt, kann für dieses Grundstück oder diesen Grundstücksteil nicht nachträglich der Befreiungsabschlag nach § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden. ⁴Entsprechendes gilt, wenn für ein zum begünstigten Betriebsvermögen im Sinne der §§ 13a, 13b ErbStG gehörendes, zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück die Verschonung nach § 13a Abs. 5 ErbStG rückwirkend wegfällt. ⁵Wenn zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen im Sinne des Absatzes 1 zwar zum Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften) gehören, die Anwendung des § 13a ErbStG aber ausgeschlossen ist, weil z. B. die Verwaltungsvermögensgrenze des § 13b Abs. 2 ErbStG überschritten wird, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Befreiung nach § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden. ⁶Betriebswohnungen im Sinne des § 160 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 8 BewG sowie andere vermietete Grundstücke, die nach § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehören, können nach § 13c ErbStG begünstigt sein. ⁷Gehören zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile erworben werden, zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke oder Grundstücksteile, ist die Anwendung des § 13c ErbStG stets ausgeschlossen, weil Gegenstand des Erwerbs der Anteil an der Kapitalgesellschaft ist und nicht die von der Kapitalgesellschaft zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile.

(3) ¹Zu den bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen, die zu Wohnzwecken vermietet werden, gehören z. B. Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum oder entsprechende Grundstücksteile anderer Grundstücksarten (vgl. § 181 BewG). ²Vermietet ist ein Grundstück, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, unabhängig von dessen Höhe, geschuldet wird. ³Die unentgeltliche Überlassung ist nicht begünstigt. ⁴Ist ein zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmtes Grundstück oder ein dazu bestimmter Teil eines Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet, z. B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung, kann für das Grundstück oder den Grundstücksteil der Befreiungsabschlag in Anspruch genommen werden. ⁵Befinden sich in einem Gebäude neben zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücksteilen andere Teile, die z. B. zu eigenen Wohnzwecken oder zu gewerblichen, freiberuflichen oder zu öffentlichen Zwecken genutzt werden, sind diese nicht begünstigt. ⁶Der Befreiungsabschlag ist nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt nur auf den Teil des Grundbesitzwerts zu gewähren, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt. ⁷Die Aufteilung erfolgt nach der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn-/Nutzfläche. ⁸Das Lagefinanzamt hat die gesamte Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die zu Wohnzwecken vermietete Fläche zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

(4) ¹Die Nutzung einer vermieteten Wohnung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist, z. B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers. ²Eine gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung einer Wohnung ist unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt.

(5) ¹Der **Erwerber** kann die **Befreiung nicht in Anspruch nehmen**, soweit er das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss (**Weitergabeverpflichtung**). ²Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z. B. der Erbvertrag des Erblassers oder der Schenkungsvertrag. ³Anwendungsfälle sind insbesondere

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

⁴Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet oder verständigen sie sich darauf, im Rahmen der Nachlassenteilung das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, und vollziehen sie dies auch tatsächlich, können die übertragenden Miterben den Befreiungsabschlag nicht in Anspruch nehmen. ⁵Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. ⁶Als hingegabenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ⁷Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. ⁸Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. ⁹Der Grundsatz, dass die Erbaus-einandersetzung unbeachtlich ist (> R 5 ErbStR), gilt unverändert fort.

(6) ¹Wird im Zusammenhang mit dem Erwerb begünstigten Vermögens ein Nutzungsrecht, z. B. ein Nießbrauch, an diesem Vermögen einem Dritten zugewendet, kann der Erwerber des Vermögens den Befreiungsabschlag in Anspruch nehmen. ²Der Befreiungsabschlag ist auch in einem solchen Fall nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen im Besteuerungszeitpunkt nur auf den Teil des Grundbesitzwerts zu gewähren, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt. ³Absatz 3 Satz 7 gilt entsprechend. ⁴Der Erwerb des Nutzungsrechts ist nicht begünstigt, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

Teil

(7) Soweit das begünstigte Vermögen steuerfrei erworben wird, sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden **Schulden** und Lasten nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG).

H 36

Hinweise

Arbeitszimmer

Ein im Wohnbereich belegenes Arbeitszimmer stellt bewertungsrechtlich lediglich einen Raum dar, dem innerhalb der Nutzung zu Wohnzwecken eine dieser Nutzung nicht widersprechende Funktion zugewiesen ist (> BFH vom 9.11.1988, BStBl II S. 135).

Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist (> BFH vom 26.2.2009, BStBl II S. 480).

Aufteilung des Grundbesitzwerts*Beispiel:*

Im Nachlass des H befindet sich ein Mietwohngrundstück. Drei Wohnungen sind zu Wohnzwecken vermietet. Außerdem befindet sich in dem Gebäude eine Arztpraxis. Der festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1 200 000 EUR. Die Summe der Wohnflächen der drei Wohnungen beträgt 300 m². Die Arztpraxis hat eine Nutzfläche von 100 m².

Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Anteil von
300 m² : 400 m² = 0,75

begünstigter Teil des Grundbesitzwerts

1 200 000 EUR x 0,75 = 900 000 EUR

Der Befreiungsabschlag beträgt 10 % von 900 000 EUR = 90 000 EUR.

Europäischer Wirtschaftsraum

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

Nutzungsrecht*Beispiel:*

Im Nachlass des H befindet sich ein ausschließlich zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück. Erbe E muss vermächtnisweise der Tante T ein unentgeltliches Nutzungsrecht an einer darin belegenen Wohnung einräumen.

Der Erwerb des Grundstücks durch E ist teilweise begünstigt. Die Einräumung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts ist nicht der Vermietung zu Wohnzwecken gleichzustellen.

Verminderter Schuldenabzug*Beispiel:*

Tochter T erbt von ihrem Vater V ein ausschließlich zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 2 000 000 EUR. Im Zusammenhang mit der Anschaffung steht eine Darlehensschuld, die noch mit 500 000 EUR valuiert.

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (begünstigt)	2 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 2 000 000 EUR =	– 200 000 EUR
Nachlassverbindlichkeit	500 000 EUR
Nicht abzugsfähig 10 % von 500 000 EUR =	– 50 000 EUR
Abzugsfähig	450 000 EUR
Bereicherung	– 450 000 EUR
	1 350 000 EUR

Weitergabeverpflichtung*Beispiel 1:*

Erblasser E hat seine Frau F zur Alleinerbin eingesetzt. Sein Neffe N soll das ausschließlich zu Wohnzwecken vermietete Grundstück mit einem gemeinen Wert von 2 000 000 EUR durch Vermächtnis erhalten. Neben dem Grundstück gehört zum Nachlass Kapitalvermögen von 1 500 000 EUR.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13c Abs. 1 ErbStG würde ihr zunächst der Verschonungsabschlag von 10 % zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung auf Grund des Vermächtnisses kann sie diesen jedoch nicht in Anspruch nehmen. Die sich aus ihrem Erwerb ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (nicht begünstigt)	2 000 000 EUR
Übriges Vermögen	+ 1 500 000 EUR
Vermächtnislast	– 2 000 000 EUR
Bereicherung	1 500 000 EUR

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13c Abs. 1 ErbStG steht ihm der Verschonungsabschlag von 10 % zu. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (begünstigt)	2 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 2 000 000 EUR =	- 200 000 EUR
Bereicherung	1 800 000 EUR

Beispiel 2:

Die Kinder K1 und K2 sind Erben zu je $\frac{1}{2}$. Der Nachlass besteht aus einem ausschließlich zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 1 000 000 EUR sowie Kapitalvermögen im Wert von 1 500 000 EUR. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt Kind K1 auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 500 000 EUR.

Berechnung des Reinnachlasses	
Steuerwert des Grundstücks	1 000 000 EUR
Bankguthaben	+ 1 500 000 EUR
Vermögensanfall	2 500 000 EUR
Davon Erbanteil je $\frac{1}{2}$	1 250 000 EUR

Berechnung des Erwerbs für K1

Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG	
Steuerwert des Grundstücks	1 000 000 EUR
Davon $\frac{1}{2}$ Anteil	500 000 EUR
Werterhöhung gegen Ausgleichszahlung in Höhe von	+ 500 000 EUR
Summe	1 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 1 000 000 EUR	100 000 EUR
Erbanteil K1	1 250 000 EUR
Verschonungsabschlag	- 100 000 EUR
= Bereicherung des K1	1 150 000 EUR

Berechnung des Erwerbs für K2

Erbanteil K2	1 250 000 EUR
Befreiungsabschlag	- 0 EUR
Bereicherung des K2	1 250 000 EUR

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346)

Zu § 14 ErbStG**Abschnitt 37. Berücksichtigung früherer Erwerbe**

(1) Nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG darf durch den Abzug der fiktiven Steuer auf den Vorerwerb (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) oder den Abzug der tatsächlich zu entrichtenden Steuer (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) die Steuer, die sich für den letzten Erwerb allein ergeben würde, nicht unterschritten werden (Mindeststeuer).

(2) ¹§ 14 Abs. 2 ErbStG regelt den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung für einen Erwerb, wenn diesem Erwerb im Rahmen des § 14 Abs. 1 ErbStG ein früherer Erwerb hinzuzurechnen ist oder war und der Wert des früheren Erwerbs durch Eintritt eines Ereignisses sich mit steuerlicher Rückwirkung später ändert. ²Der Bescheid über den Erwerb ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. ³Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den früheren Erwerb.

Hinweise**H 37****Mindeststeuer**

Steuerpflichtiger S hatte 2008 seiner damaligen Lebensgefährtin Barvermögen von 100 000 EUR geschenkt. Nach der Heirat 2009 schenkt er ihr weiteres Barvermögen von 550 000 EUR.

Erwerb 2008

Barvermögen 2008	100 000 EUR
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG)	- 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	94 800 EUR
Steuersatz 23 %	
Steuer 2008	21 804 EUR

Erwerb 2009

Barvermögen 2009	550 000 EUR
Barvermögen 2008	+ 100 000 EUR
Gesamterwerb	<u>650 000 EUR</u>
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	- 500 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	<u>150 000 EUR</u>
Steuersatz 11 %	
Steuer auf Gesamterwerb	16 500 EUR

Fiktive Steuer 2008 auf Vorerwerb 2008

Barvermögen	100 000 EUR
Verbrauchter Freibetrag	- 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	<u>94 800 EUR</u>
Steuersatz 11 %	
Steuer 2008	10 428 EUR

Abziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 2008	- 21 804 EUR
Steuer danach	<u>0 EUR</u>

Mindestansatz der festzusetzenden Steuer

Barvermögen 2009	550 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	- 500 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	<u>50 000 EUR</u>
Steuersatz 7 %	
Festzusetzende Steuer 2009	3 500 EUR

Festsetzungsfrist*Beispiel:*

Ein Unternehmer verschenkt in 2009 einen nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Betrieb. In 2010 überträgt er weiteres nicht begünstigtes Vermögen an denselben Erwerber. Der Erwerber veräußert 2015 (während der Behaltensfrist) den in 2009 erworbenen Betrieb und verstößt damit gegen die Behaltensregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG.

Die Steuerfestsetzung für den Erwerb 2009 ist zu ändern. Auch die Steuerfestsetzung für den Erwerb 2010 ist zu ändern, soweit sich die Verminderung der Verschonung für den Erwerb 2009 auf den Wert des Vorerwerbs auswirkt. Die Festsetzungsfrist für eine Änderung der Steuerfestsetzung zum Erwerb 2010 endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für eine Änderung der Steuerfestsetzung zum Vorerwerb 2009.

Abschnitt 38. Steuersätze

— unbesetzt —

H 38

Hinweise**Härteausgleich**

Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist fester Bestandteil der Tarifvorschrift. Er ist in allen Fällen anzuwenden, in denen eine Steuerberechnung tatsächlich oder fiktiv erfolgt, d. h. auch in Fällen der § 6 Abs. 2, § 10 Abs. 2, § 14, § 15 Abs. 3 sowie §§ 19a und 23 ErbStG.

Tabelle der maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs

Wertgrenze gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG	Härteausgleich gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG bei Überschreiten der letztvorhergehenden Wertgrenze bis einschließlich ... EUR in Steuerklasse			
	EUR	I	II	III
75 000	—	—	—	—
300 000	82 600	—	—	—
600 000	334 200	—	—	—
6 000 000	677 400	—	—	—
13 000 000	6 888 800	10 799 900	10 799 900	—
26 000 000	15 260 800	—	—	—
über 26 000 000	29 899 900	—	—	—

Zu § 19a ErbStG

Abschnitt 39. Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen

(1) ¹Die **Tarifbegrenzung** kommt nur beim Erwerb durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III in Betracht (§ 19a Abs. 1 ErbStG). ²Erwerbe durch juristische Personen und Vermögensmassen sind nicht begünstigt (vgl. auch § 97 Abs. 2 BewG).

(2) ¹Der Entlastungsbetrag wird nur für den Teil des zu einem Erwerb gehörenden begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG gewährt, das nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fällt (**tarifbegünstigtes Vermögen**). ²Das sind bei der Regelverschönerung nach § 13a Abs. 1 ErbStG 15 Prozent und bei der Optionsverschönerung nach § 13a Abs. 8 ErbStG 0 Prozent des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 und 2 ErbStG (> Abschnitt 18 bis 35). ³In den Fällen, in denen die Verwaltungsvermögensgrenze des § 13b Abs. 2 ErbStG überschritten wird, kann der Entlastungsbetrag nicht gewährt werden. ⁴Umfasst das auf einen Erwerber übertragene tarifbegünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 19a Abs. 3 ErbStG zusammenzurechnen. ⁵Ist der Steuerwert des gesamten tarifbegünstigten Vermögens nicht insgesamt positiv, kommt die Tarifbegrenzung nicht in Betracht.

(3) ¹Wenn ein Erwerber **tarifbegünstigtes Vermögen** auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers **auf einen Dritten übertragen** muss, kommt insoweit für ihn der Entlastungsbetrag nicht in Betracht; Abschnitt 7 ist entsprechend anzuwenden. ²Der **zur Weitergabe** des begünstigten Vermögens **verpflichtete Erwerber** ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. ³Muss der Erwerber nicht das gesamte auf ihn übergegangene tarifbegünstigte Vermögen, sondern nur einen Teil davon weiter übertragen, ist der Entlastungsbetrag zu gewähren, soweit das ihm verbleibende tarifbegünstigte Vermögen einen insgesamt positiven Wert hat.

Abschnitt 40. Berechnung des Entlastungsbetrags

(1) ¹Der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallende **Teil der tariflichen Steuer** ergibt sich aus dem Verhältnis des Werts des tarifbegünstigten Vermögens nach Anwendung des § 13a ErbStG und nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Abs. 5 und Abs. 6 ErbStG) zum Wert des gesamten Vermögensanfalls. ²Maßgebend ist der Vermögensanfall, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). ³Dazu ist der Steuerwert des gesamten übertragenen Vermögens um die Befreiungen nach §§ 13, 13a und 13c ErbStG und die Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten einschließlich der Erwerbsnebenkosten zu kürzen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen. ⁴Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten einschließlich der Erwerbsnebenkosten, die nicht mit einzelnen Vermögensgegenständen des erworbenen Vermögens im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sowie die persönlichen Freibeträge sind nicht abzuziehen.

(2) ¹Der **Entlastungsbetrag** ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach den Steuersätzen der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und nach den Steuersätzen der Steuerklasse I. ²In beiden Fällen ist die Härteausgleichsregelung nach § 19 Abs. 3 ErbStG zu beachten. ³Für die Höhe des persönlichen Freibetrags bleibt im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die tatsächliche Steuerklasse des Erwerbers maßgebend.

Hinweise

H 40

Berechnung des Entlastungsbetrags

Beispiel:

Unternehmer U hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein Anteil von 30 % an der A-GmbH (Steuerwert 400 000 EUR). Die Betriebe verfügen über Verwaltungsvermögen von weniger als 50 % des gemeinen Werts. Ein Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen mit einem Wert von 750 000 EUR. Der im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommene Kredit valutiert noch in Höhe von 200 000 EUR.

Für G ergibt sich folgende Steuerberechnung:

<i>Betriebsvermögen (begünstigt)</i>	<i>800 000 EUR</i>	
<i>GmbH-Anteil (begünstigt)</i>	<i>400 000 EUR</i>	
<i>begünstigtes Vermögen</i>	<i>1 200 000 EUR</i>	<i>1 200 000 EUR</i>
<i>Verschönungsabschlag (85 %)</i>		<i>- 1 020 000 EUR</i>
<i>Verbleiben</i>		<i>180 000 EUR</i>
<i>Abzugsbetrag</i>		<i>- 135 000 EUR</i>
<i>Steuerpflichtiges Unternehmensvermögen</i>		<i>45 000 EUR</i>

Teil

Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR		
Abzugsbetrag	- 150 000 EUR		
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR		
davon 50 %		- 15 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR	
Kapitalvermögen			+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall			795 000 EUR
Schuld aus der GmbH-Beteiligung		200 000 EUR	
Kürzung nach § 10 Abs. 6 ErbStG			
Wert des begünstigten GmbH-Anteils nach § 13a ErbStG			
$45\,000\text{ EUR} \times 400\,000\text{ EUR} = 15\,000\text{ EUR}$			
$1\,200\,000\text{ EUR}$			
abziehbare Schuld			
$200\,000\text{ EUR} \times 15\,000\text{ EUR} = 7\,500\text{ EUR}$			- 7 500 EUR
$400\,000\text{ EUR}$			
			787 500 EUR
Erbfallkostenpauschale			- 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag			- 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb			757 200 EUR
Anteil des tarifbegünstigten Vermögens:			
$(45\,000\text{ EUR} - 7\,500\text{ EUR}) : 787\,500\text{ EUR} = 4,77\%$			
Steuer nach Stkl. III (30 %)			227 160 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt			
$227\,160\text{ EUR} \times 4,77\%$		10 836 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 %) = 143 868 EUR			
Auf begünstigtes Vermögen entfällt			
$143\,868\text{ EUR} \times 4,77\%$		- 6 862 EUR	
Unterschiedsbetrag		3 974 EUR	
Festzusetzende Steuer			- 3 974 EUR
			223 186 EUR

Abschnitt 41. Behaltensregelung

(1) ¹Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von sieben Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (**Behaltenszeit**) gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG verstößt (> Abschnitt 9 bis 15). ²Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 2 bis 5 ErbStG hat für die gewährte Tarifbegrenzung keine Bedeutung. ³Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). ⁴Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig sind. ⁵Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltenszeit in geeigneter Form zu überwachen.

(2) ¹Der **Entlastungsbetrag** des Erwerbers **entfällt**, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das tarifbegünstigte Vermögen verfügt wird. ²Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens mit dem erbschaftsteuerrechtlichen Wert im Besteuerungszeitpunkt von Anfang an auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. ³Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> Abschnitt 10 Abs. 2) der hierfür erlangte Verkaufserlös entnommen wird. ⁴Abschnitt 15 gilt sinngemäß.

Zu § 25 ErbStG

Abschnitt 42. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

(1) ¹§ 25 ErbStG wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2009 aufgehoben. ²Für Erwerbe, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, bleibt § 25 ErbStG und dessen Rechtswirkung weiterhin anwendbar, es sei denn, der Erwerber hat einen Antrag auf rückwirkende Anwendung des ab 1. Januar 2009 geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts nach Artikel 3 ErbStRG gestellt. ³Insbesondere bleiben auch die Regelungen zur zinslosen Stundung, deren Ablösung und Fälligkeit für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, anwendbar (§ 37 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

(2) Wird der Erwerb von Vermögen bei nach dem 31. Dezember 2008 ausgeführten Erwerben mit einer Nutzungs-, Rentenlast oder mit der Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen belastet, ist der Kapitalwert der Belastung unabhängig davon, zu wessen Gunsten die Last zu erbringen ist, bei Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs abzuziehen.

(3) Bei Grundstücksschenkungen unter Lebenden führt der Abzug der Nutzungslast, auch wenn der Schenker sich oder seinem Ehegatten das Nutzungsrecht vorbehält, hinsichtlich des Werts der Auflage nicht mehr zur Anwendbarkeit der Grunderwerbsteuerlichen Befreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG.

(4) ¹Der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchs- oder anderes Nutzungsrecht erfüllt als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, soweit dabei eine Bereicherung des Erwerbers eintritt, die bisher noch nicht der Steuer unterlag. ²Eine steuerliche Doppelerfassung des Nutzungsrechts kann im Gegensatz zu Übertragungen, bei denen § 25 ErbStG noch anzuwenden war, nicht mehr eintreten, so dass in diesen Fällen der Wert des Nießbrauchs- oder anderen Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Verzichts ungeschmälert als eigenständige Schenkung anzusetzen ist.

(5) ¹Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen sind gemäß § 14 Abs. 1 BewG zu bewerten. ²In Fällen des § 25 ErbStG wurde bisher die gestundete Steuer nicht gemäß § 14 Abs. 2 BewG berichtigt, wenn die Last durch Tod in den Grenzen des § 14 Abs. 2 BewG vorzeitig weggefallen ist, weil dies keinen Einfluss auf die Höhe der gestundeten Steuer hatte (> R 85 Abs. 6 Satz 8 und 9 ErbStR). ³Diese Voraussetzungen liegen nicht mehr vor, so dass § 14 Abs. 2 BewG nunmehr in diesen Fällen zu beachten ist.

Hinweise

H 42

Berichtigung der Steuerfestsetzung

Beispiel:

Am 10. Januar 2009 verschenkt der 58-jährige A ein Grundstück an B und behält sich ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht vor. Sollte A vor dem 10. Januar 2017 versterben, ist die Nießbrauchslast, deren Kapitalwert unter Berücksichtigung der für Erwerbe im Jahr 2009 maßgebenden Sterbetafel des Statistischen Bundesamts kapitalisiert wurde, nach § 14 Abs. 2 BewG mit dem nach der wirklichen Dauer des Nießbrauchsrechts ermittelten Kapitalwert zu ändern.

Verzicht auf Renten- und Nutzungsrecht

> BFH vom 17.3.2004, BStBl II S. 429

Zu § 28 ErbStG

Abschnitt 43. Stundung

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

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

hat der Erwerber auf Antrag einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf dieses Vermögen entfallenden Steuer, soweit er sie nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann (§ 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG). ²Dies gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch für Schenkungen unter Lebenden. ³Auf das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker kommt es nicht an.

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

(3) ¹Dem Erwerber ist die auf das genannte Vermögen entfallende Steuer bis zu zehn Jahren zu stunden, soweit er die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann. ²Eine Stundung kommt nicht in Betracht, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenen Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. ³Dazu muss der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen. ⁴Die Beweislast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, obliegt dem Steuerpflichtigen. ⁵Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, sei es, weil er die Steuer übernommen hat (§ 10 Abs. 2 ErbStG), sei es, weil er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden kann, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen. ⁶Dem Erwerber ist zuzumuten, aus den Vermietungs- und aus seinen sonstigen Einnahmen die gestundete Steuer kontinuierlich zu tilgen.

(4) Die Stundung endet stets, soweit das erworbene Vermögen weiter verschenkt oder veräußert wird.

(5) Die Stundung erfolgt bei Erwerben von Todes wegen zinslos und bei Schenkungen unter Lebenden zinspflichtig (§§ 234, 238 AO).

Zu § 30 ErbStG

Abschnitt 44. Anzeigepflicht des Erwerbers bei Erwerben von Todes wegen

¹Jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb von Todes wegen ist vom Erwerber innerhalb einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall des Erwerbs dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt anzuzeigen (§ 30 Abs. 1 ErbStG). ²Einer Anzeige bedarf es grundsätzlich nicht, wenn der Erwerb auf einer Verfügung von Todes wegen beruht, die von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffnet wurde, und sich aus dieser das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser unzweifelhaft ergibt (§ 30 Abs. 3 Satz 1 1. Halbsatz ErbStG). ³Die Anzeigepflicht des Erwerbers besteht in diesen Fällen jedoch fort, wenn zu seinem Erwerb folgende Vermögensgegenstände gehören (§ 30 Abs. 3 Satz 1 2. Halbsatz ErbStG):

1. Grundbesitz,
2. Betriebsvermögen,
3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, für die keine Anzeigepflicht durch einen Vermögensverwahrer oder Vermögensverwalter nach § 33 ErbStG besteht, oder
4. Auslandsvermögen.

Zu § 37 ErbStG

Abschnitt 45. Anwendung des Gesetzes

— unbesetzt —

H 45

Hinweise

Anwendung des Gesetzes

- *Bekanntmachung der Neufassung des ErbStG vom 27.2.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl I S. 298)*
- **§ 13a Abs. 4 Nr. 2 und § 19a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG i. d. F. des Artikel 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402, BStBl I S. 304):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1998 entstanden ist.
- **§ 3 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8 und 9 und Abs. 7, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c, § 15 Abs. 2 Satz 2 sowie § 20 Abs. 1 ErbStG i. d. F. des Artikel 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402, BStBl I S. 304):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 4.3.1999 entstanden ist.
- **§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG i. d. F. des Artikel 6 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.7.2000 (BGBl. I S. 1034; BStBl I S. 1192):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1999 entstanden ist.
- **§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG i. d. F. des Artikel 16 des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794, BStBl I 2002 S. 4):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 22.12.2001 entstanden ist; rückwirkend auch auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden ist, wenn die Steuerfestsetzung am 23.12.2001 noch nicht bestandskräftig war.
- **§ 10 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 5 Nr. 3 Satz 2, § 13 Abs. 1 Nr. 1, 6 und 9, § 13a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 3, § 16, § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1, § 18, § 19 Abs. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 3 Satz 1, § 20 Abs. 7 sowie § 22 ErbStG i. d. F. des Artikel 19 des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790; BStBl I 2001 S. 3):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2001 entstanden ist.
- **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c ErbStG i. d. F. des Artikel 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002 (BGBl. I S. 2634, BStBl I S. 706):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.8.2002 entstanden ist.
- **§ 30 Abs. 1, § 33 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 3 sowie § 34 Abs. 1 ErbStG i. d. F. des Artikel 27 des Dritten Gesetzes zur Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften vom 21.8.2002 (BGBl. I S. 3322, BStBl I S. 820):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 27.8.2002 entstanden ist.
- **§ 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 sowie § 19a Abs. 4 Satz 3 ErbStG i. d. F. des Artikel 13 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076, BStBl I 2005 S. 120):**
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2003 entstanden ist.

- **§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG** i. d. F. des Artikels 8 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerrechtlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl. I S. 2332, BStBl I S. 815):
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2006 entstanden ist.
- **§ 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 4 und 7, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 und 2, § 6 Abs. 4, § 7 Abs. 1 Nr. 4, 6 und 9 und Abs. 7, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, § 10 Abs. 1 und 5 Nr. 1, Abs. 6 und 10, § 12, § 13 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4a, 4b, 4c, 7, 8, 9 und 18, § 13a, § 13b, § 13c, § 14, § 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 1, § 19 Abs. 1 und 3, § 19a, § 20 Abs. 2, § 24 Satz 2, § 25, § 26, § 27 Abs. 1 und 3, § 28 Abs. 3, § 29 Abs. 1 Nr. 3 und 4, § 30 Abs. 3, § 31 Abs. 3 sowie § 35 Abs. 3 ErbStG** i. d. F. des Artikels 1 des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018, BStBl I 2009 S. 140):
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden ist.

Finanzministerium Baden-Württemberg

3 — S 3715 / 9

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

34 — S 3715 — 009 — 21653/09

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III D — S 3715 — 4/2009

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

36 — S 3715 — 1/09

**Die Senatorin für Finanzen
der Freien Hansestadt Bremen**

S 3715 — 13

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

53 — S 3715 — 001/09

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 3715 A — 22 — II 6a

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV 303 — S 3730 — 2009/001

Niedersächsisches Finanzministerium

S 3715 — 14 — 35 1

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 3715 — 5 — V A 6

**Ministerium der Finanzen
des Landes Rheinland-Pfalz**

S 3715 A — 447

Ministerium der Finanzen des Saarlandes

B/5-2 — 95/2009 — S 3715

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 — S 3715 — 20/17 — 26677

**Ministerium der Finanzen
des Landes Sachsen-Anhalt**

S 3730 — 23

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 35 — S 3715 — 017

Thüringer Finanzministerium

S 3715 A — 1 — 9