

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

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

(2) ¹Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Teil des begünstigten Vermögens bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150.000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). ²Der Abzugsbetrag von 150.000 Euro verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150.000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. ³Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.

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

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

⁴An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei

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

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

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

diese im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) einem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigten bleiben bei der Anzahl der Beschäftigten des Betriebs im Sinne der Sätze 3 und 4 unberücksichtigt.

⁸Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte

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

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

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

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

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 1 des Bewertungsgesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs.²Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 1 des Bewertungsgesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;
2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert.²Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige

Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;

3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 1 des Bewertungsgesetzes oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. ²Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. ³Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;
4. Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. ²Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

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

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

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

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

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

und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. ²Gelten die in Satz 1 genannten Bestimmungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. ³Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der

Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen. ⁴Die Voraussetzungen des Satzes 1 müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. ⁵Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; die §§ 13c und 28a bleiben unberührt. ⁶In den Fällen des Satzes 1

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

(9a) ¹Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 2 und 3 des Bewertungsgesetzes stellt das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abschlag nach Absatz 9 und dessen Höhe auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. ²Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständig ist. ³§ 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

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

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

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

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

A. Grundaussagen der Vorschrift		b) Jahressteuergesetz 2010	20
I. Regelungsgegenstand		c) Steuervereinfachungsgesetz 2011	21
1. Systematische Stellung des § 13a ErbStG und Grundsystematik der Verschonungsregelungen für begünstigtes Vermögen	1	d) Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	23
2. Normaufbau	2	3. Verfassungsrechtliche Diskussion 2009 bis 2014	24
II. Bedeutung und Telos		4. Urteil des BVerfG v. 17.12.2014	27
1. Wirtschaftliche Bedeutung	13	5. ErbStAnpG 2016	30
2. Telos	14	6. Zeitlicher Anwendungsbereich	31
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	15	B. Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs (Abs. 1)	34
IV. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich		C. Gleitender Abzugsbetrag (Abs. 2)	39
1. § 13a ErbStG 1994 i.d.F. bis 31.12.2008	17	D. Lohnsummenkontrolle (Abs. 3)	
2. Wesentliche Gesetzesänderungen nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009		I. Technik des Lohnsummenvergleichs (Abs. 3 Satz 1 bis 4)	
a) Wachstumsbeschleunigungsgesetz	19	1. Allgemeines	43

2. Keine Bildung einer „Gesamtlohnsumme“ bei Erwerb mehrerer betrieblicher Einheiten bei Steuerentstehung ab dem 25.4.2024	48	3. Überentnahmen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	
3. Ausgangslohnsumme (Abs. 3 Satz 2)	50	a) Grundsätze	156
4. Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 1)	59	b) Anwendung auch auf Kapitalgesellschaften	168
5. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle (Abs. 3 Satz 3)		4. Kapitalgesellschaftsanteile (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)	172
a) Ausgangslohnsumme 0 Euro	64	5. Verstoß gegen eine Poolvereinbarung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 5)	180
b) Betrieb mit nicht mehr als fünf Beschäftigten	65	III. Berechnung der Nachsteuer (Abs. 6 Satz 2)	
II. Rechtsfolgen bei Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 5)	75	1. Behaltensfristverstöße	188
III. Lohnsummendefinition (Abs. 3 Satz 8 bis 10)	81	2. Überentnahmen	194
IV. Lohnsummenermittlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Abs. 3 Sätze 11 und 12)		3. „Mehrfachverstöße“	195
1. Einbeziehung der von nachgeordneten Gesellschaften gezahlten Löhne und Gehälter		IV. Reinvestition (Abs. 6 Satz 3 und 4)	199
a) Allgemeines	84	H. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (Abs. 7 und 8)	211
b) Ausschluss von Drittlandsbeteiligungen	86	I. Wertabschlag für Familienunternehmen (Abs. 9)	
c) 25 %-Grenze	88	I. Allgemeines	220
2. Veränderungen im Beteiligungsbestand während des Lohnsummenzeitraums		II. Voraussetzungen	
a) Veränderungen vor dem Übertragungstichtag (Ausgangslohnsumme)	94	1. Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkung (Abs. 9 Nr. 1)	224
b) Veränderungen im Beteiligungsbestand während des Mindestlohnsummenermittlungszeitraums	99	2. Verfügungsbeschränkungen (Abs. 9 Nr. 2)	230
c) Umstrukturierungen	100	3. Abfindungsbeschränkungen (Abs. 9 Nr. 3)	235
3. Zusammenrechnung von Betriebs- und Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltungen	110	III. Rechtsfolge Wertabschlag als Steuerbefreiung	238
E. Verfahrensrechtliche Regelungen (Abs. 4)		IV. Vor- und Nachlauffrist, Rechtsfolgen bei Verstoß	240
I. Allgemeines	112	V. Mitwirkungspflichten und Ablaufhemmung	247
II. Beteiligung an weiteren Gesellschaften	119	VI. Verfahrensrechtliche Regelungen	248a
F. Begünstigungstransfer (Abs. 5)	121	J. Optionsverschonung (Abs. 10)	249
G. Behaltensfrist (Abs. 6)		K. Erbersatzsteuer für Familienstiftungen (Abs. 11)	259
I. Allgemeine Grundsätze	133	L. Wesentliche Unterschiede zu § 13a ErbStG a.F. (bis zum 30.6.2016)	
II. Die Nachsteuertatbestände im Einzelnen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 5)		I. Normaufbau § 13a ErbStG a.F.	260
1. Betriebsvermögen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	140	II. Lohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 bis 5 und Abs. 4 ErbStG a.F.)	270
2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	153	III. Lohnsummenermittlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen vor dem 30.6.2016 (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG a.F.)	274
		IV. Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.)	275

Literatur zu §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG i.d.F. des ErbStAnpG 2016: *Bockhoff/Eick*, Analyse des RegE zur Anpassung des ErbStG und SchenkStG für ausgesuchte Familienunternehmen, DB 2015, 1685; *Brüggemann*, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG – auf Referentenentwurf folgt Gesetzentwurf, ErbBstg 2015, 206; *Brüggemann*, ErbStG-E: KG-Anteil wird auf Tochter vererbt, ErbSt muss nach neuem Recht ermittelt werden, ErbBstg 2015, 196; *Brüggemann*, Gesetz zur Anpassung des ErbStG: Verwaltungsvermögenstest in Holdingstrukturen, ErbBstg 2017, 13; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541; *Eisele*, Erbschaftsteuer: Der Referentenentwurf des BMF im Detail – Lohnsummenklausel und Neudefinition des begünstigten Vermögens, NWB 2015, 1824; *Eisele*, Erbschaftsteuer: Der Referentenentwurf des BMF im Detail – Vermögenskonsolidierung, Finanzmitteltest und Verschonungsbedarfsprüfung bei Großerwerben unter Einbeziehung von Privatvermögen, NWB 2015, 1905; *Eisele*, Reform der Erbschaftsteuer: Alternativ- und Ergänzungsvorschläge der Länder im Bundesrat, NWB 2015, 3001; *Eisele*, Reform der Erbschaftsteuer: Gesetzgebungsverfahren geht in die Verlängerung – Bundesrat ruft Vermittlungsausschuss an, NWB 2016, 2173; *Erkis*, Der Entwurf – zur Anpassung des ErbStG an das BVerfG-Urteil v. 17.12.2014 – „minimalinvasiv“ oder „maximaladministrativ“?, DStR 2015, 1409; *Erkis*, Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR 2016, 1441; *Geck*, Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV 2016, 546; *Hannes*, Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV 2015, 371; *Hannes*, Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554; *Herbst*, Das neue Erbschaftsteuerrecht – Erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB 2016, 347; *Herbst*, Der neue Regierungsentwurf zum ErbStG – Praktische Auswirkungen für die Betriebsvermögensbegünstigungen anhand von Beispielen, ErbStB 2015, 263; *Holtz*, Erbschaftsteuerreform 2016 – Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW 2016, 3750; *Höne*, „Große Aufgabe – sehr große Lösung“ –

Die Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, NWB-EV 2015, 223; *Höreth/Stelzer*, Erbschaftsteuerreform – wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, DStZ 2016, 559; *Kischisch/Maiterth*, Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzentwurf zum ErbStG vom 6.7.2015, DB 2015, 2033; *Königer*, Entwurf des ErbStAnpG: Die geplanten Begünstigungen für Unternehmensvermögen aus steuerplanerischer Sicht Analyse und Gestaltungsüberlegungen, ErbStB 2015, 256; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Änderungen durch den Regierungsentwurf vom 8.7.2015, DStR 2015, 1649; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf, DStR 2015, 1337; *Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzungsmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR 2017, 189; *Korezkij*, Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders – der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2–10 ErbStG, DStR 2016, 2434; *Maier*, Die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG bei Großerwerben: Tatbestand, Rechtsfolgen und Entscheidungskriterien für Gestaltungsmaßnahmen, ZEV 2017, 10; *von Oertzen/Reich*, Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Referentenentwurf des BMF v. 1.6.2015, BB 2015, 1559; *von Oertzen/Reich*, Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg 2017, 1; *von Oertzen/Reich*, Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?, Ubg 2015, 629; *Ortheil*, Gesetzentwurf zur Anpassung des ErbStG: Zu erwartende Schwierigkeiten in der steuerlichen Praxis bei der stichtagsbezogenen Ermittlung des Betriebsvermögens, BB 2015, 2263; *Pahlke*, Reform der Erbschaftsteuer durch Abbau von Verschonungsregelungen?, ZEV 2015, 377; *Reich*, Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447; *Reich*, Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Verfassungsmäßigkeit der Basisverschonung, DStR 2015, 2750; *Reich*, Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB 2016, 2647; *Söffing*, Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016, ErbStB 2016, 235; *Stalleiken*, Die Unternehmensbesteuerung, Ubg 2016, 569; *Stalleiken*, Große Koalition verschiedet RegE zum ErbStG, DB 2015, 1628; *Stalleiken*, Unternehmenserbschaftsteuerreform 2016 – Neues Begünstigungsregime für Konzerne und Familienunternehmen –, Der Konzern 2016, 439; *Stalleiken/Holtz*, Regierungsentwurf zur Reform des ErbStG, ErbR 2015, 423; *Stalleiken/Kotzenberg*, Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR 2016, 51; *Steger/Königer*, Erbschaftsteuer 3.0 – Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? – Eine kritische Analyse, BB 2015, 1623; *Thonemann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses – Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis – DB 2016, 2312; *Thonemann-Micker/Krogoll*, Der Hauptzweck gem. § 13b Abs. 3 ErbStG i.d.F. des RegE vom 8.7.2015, ErbStB 2015, 273; *Viebrock/van Lück*, Neuregelungen der Erbschaftsteuer: Wesentliche Kritikpunkte am Beschluss der Bundesregierung Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen, NWB 2015, 2717; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*: Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, DStR 2016, 2425; *Wachter*, Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR 2016, 690; *Wachter*, Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG 2016, 1168; *Wachter*, Referentenentwurf zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, GmbHR 2015, 193; *Wachter*, Referentenentwurf zur Reform des ErbStG, DB 2015, 1368; *Wachter*, Stiftungen im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (Teil 2), FR 2017, 130; *Wachter*, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR 2017, 1; *Zipfel/Lahme*, Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ 2016, 566.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

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

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

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

2. Normaufbau

- Abs. 1 regelt den Grundsatz der Verschonung für betriebliches Vermögen, nämlich dass begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG **zu 85 % verschont** wird, wenn der Erwerber mit dem Erwerb nicht die Grenze von 26 Mio. Euro übersteigt. Die 26-Mio.-Euro-Grenze bestimmt sich durch Zusammenrechnung aller Erwerbe von derselben Person innerhalb der letzten zehn Jahre. Falls durch einen späteren Erwerb auch für frühere Erwerbe die 26-Mio.-Euro-Grenze überschritten wird, wird klargestellt, dass auch für diese früheren Erwerbe ein Wechsel des Verschonungssystems hin zum Abschmelzungs- oder Erlassmodell (§§ 13c, 28a ErbStG) eintritt. 2
- Abs. 2 enthält – wie früher – einen **gleitenden Abzugsbetrag** für Erwerbe kleinerer und mittlerer betrieblicher Vermögen. Es handelt sich nicht um einen generellen Freibetrag i.H.v. 150.000 Euro, da dieser in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs abschmilzt. Durch die Stellung hinter Abs. 1 ist ebenfalls klargestellt, dass der gleitende Abzugsbetrag nachrangig zur Anwendung des Verschonungsabschlages erfolgt. 3
- Abs. 3 enthält mit Modifikationen die bereits früher geltende **Lohnsummenkontrolle**. Der Absatz vereint die zuvor in § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG a.F. geregelte Technik des Lohnsummenvergleichs, namentlich die Ermittlung der Ausgangslohnsumme sowie den Vergleich mit der Mindestlohnsumme (Lohnsumme, welche in den auf den Erwerb folgenden fünf oder sieben Jahren erbracht werden muss), und deren Behandlung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (früher § 13a Abs. 4 ErbStG a.F.). 4
- Abs. 4 enthält die zuvor in § 13a Abs. 1a ErbStG a.F. enthaltenen **verfahrensrechtlichen Regelungen**, nämlich die gesonderte und die einheitliche Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der maßgeblichen Lohnsummen durch das Betriebsfinanzamt. 5
- Abs. 5 beinhaltet die zuvor in §§ 13a Abs. 3 und 13b Abs. 3 ErbStG a.F. enthaltenen Regelungen des sog. „**Begünstigungstransfers**“. Geregelt werden nunmehr die Rechtsfolgen für beide Beteiligte am Begünstigungstransfer, d.h. sowohl für den Abgebenden als auch für den Erwerber des begünstigten Vermögens. 6
- Abs. 6 übernimmt unverändert die **Behaltensfristregelungen** des früheren § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. 7
- Abs. 7 enthält die zuvor in § 13a Abs. 6 ErbStG a.F. enthaltenen Beteiligungspflichten des Erwerbers zur **Anzeige** von Behaltensfristverstößen und dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme. 8
- Abs. 8 enthält die zuvor in § 13a Abs. 7 ErbStG a.F. geregelte **besondere Nachweispflicht** bei Erwerben von nicht-inländischem begünstigtem Vermögen. 9
- Abs. 9 enthält eine Neuerung im ErbStG, nämlich die Gewährung einer **zusätzlichen Steuerbefreiung für qualifizierte Familienunternehmen**. Hierin ist geregelt, dass bei Einhaltung bestimmter gesellschaftsvertraglicher Voraussetzungen ein bis zu 30 %iger zusätzlicher Steuerbefreiungsabschlag auf den gemeinen Wert des erworbenen Unternehmens oder des erworbenen Anteils (vor Anwendung der 26 Mio.-Euro-Grenze) zur Anwendung gelangt. Die Vorschrift regelt ferner eine eigenständige zweijährige Vor- und zwanzigjährige Nachlauffrist für die Einhaltung dieser besonderen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen sowie die hierzu erforderlichen verfahrensrechtlichen Regelungen (Anzeigepflichten und Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung). 10
- Abs. 9a enthält die **verfahrensrechtlichen Regelungen** zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Abs. 9 für qualifizierte Familienunternehmen. 10a
- Abs. 10 enthält die zuvor in § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. enthaltene **Option zur Vollverschonung**. Die Regelung wurde modifiziert und an die neuen Lohnsummenregelungen angepasst. Des Weiteren enthält die Regelung als eigenständige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vollverschonung eine Vermögens-Obergrenze von 20 %. 11
- Abs. 11 stellt klar, dass sich die Verschonungsvoraussetzungen auch auf die sog. Erbersatzsteuer von Familienstiftungen beziehen. 12

II. Bedeutung und Telos

1. Wirtschaftliche Bedeutung

Die Erlangung der Verschonungsregelungen hatte nach dem Urteil des BVerfG aus dem Jahre 2006 und nach Umsetzung des Urteils durch das Erbschaftsteuerreformgesetz zum 1.1.2009 außerordentliche Bedeutung erlangt. Da mit der Neuregelung des Bewertungsrechts die erheblichen Bewertungsvorteile von Unternehmensvermögen beseitigt wurden (sowohl das alte „Stuttgarter Verfahren“ bei Kapitalgesellschaften als auch die buchwertbezogene additive Einzelbewertung von Betriebsvermögen und Personengesellschaften 13

fürten i.d.R. zu erheblichen Unterbewertungen), wurde dieses Hochbewertungskonzept¹ des Gesetzgebers nur noch durch eine ebenso hohe Verschonung für unternehmerisches Vermögen wieder kompensiert. Dies insbesondere, da das Gesetz zwar in § 28 ErbStG eine grundsätzliche Stundungsmöglichkeit vorsieht, die allerdings von so hohen Voraussetzungen abhängig ist, dass sie in der Praxis äußerst selten zur Anwendung gelangt (hierzu § 28 ErbStG Rz. 3). Auch der im Zusammenhang mit der Bewertung des unternehmerischen Vermögens und Prüfung und ggf. Herstellung der Verschonungsvoraussetzungen in Zusammenhang stehende Aufwand (und die Kosten!) dürfte im Zuge der Neuregelung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und erst recht durch das ErbStAnpG 2016 erheblich angestiegen sein bzw. weiter ansteigen.

2. Telos

- 14 Bereits mit der Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG a.F. verfolgte der Gesetzgeber den Zweck, qualifiziertes unternehmerisches Vermögen weitgehend von der Besteuerung auszunehmen. So war die Erleichterung der Unternehmensnachfolge von Anfang an zentrales Anliegen des Gesetzgebers.² Begleitet von verfassungsrechtlichen Vorgaben suchte der Gesetzgeber einerseits, die verfassungsrechtlich angeordnete Hochbewertung durch die Gewährung von ebenfalls hohen Verschonungsabschlägen – zumindest in Teilen – wieder zu kompensieren. Andererseits stand der Gesetzgeber vor der Aufgabe, die weitreichenden Vergünstigungen durch sozial adäquate Gemeinwohlzwecke zu rechtfertigen. Als solche hatte der Gesetzgeber bereits mit der Erbschaftsteuerreform 2009 die Sozialbindung unternehmerischen Vermögens im Allgemeinen sowie die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen im Besonderen bestimmt. Zudem sollte der Erwerb von „unproduktivem“ Vermögen (nach dem gesetzgeberischen Leitbild: typisches Privatvermögen zur risikolosen Renditeerzielung)³ von der Begünstigung ausgenommen werden. Insgesamt sah der Gesetzgeber eine geringe Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung unternehmerischen Vermögens offenbar auch als Beseitigung negativer Standortfaktoren an, indem die den Betrieb fortführenden Erwerber weitgehend von einer Liquiditätsbelastung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer freigestellt wurden. Richtig hieran ist, dass unter Wettbewerbsgesichtspunkten große Kapitalgesellschaften sowie börsennotierte Gesellschaften ohne die Belastung einer Übertragungsbesteuerung ihrer Anteilseigner wirtschaften können, während insbesondere mittelständische Unternehmen den Betriebsübergang für ihre Erwerber wohl aus betrieblichen Mitteln finanzieren müssten, da in der ohne Verschonungsabschläge bestehenden Größenordnung eine Finanzierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer aus dem Privatvermögen des Erwerbers in aller Regel ausscheiden dürfte.

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 15 § 13a ErbStG steht in unmittelbarem Zusammenhang mit §§ 13b, 13c und § 28a ErbStG. Die Vorschriften regeln – in sich wiederum geschlossen – die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen für unternehmerisches Vermögen. § 13a ErbStG ist Teil des zweiten Abschnitts des ErbStG, mithin **Teil der Wertermittlungsvorschriften**. Dort regelt die Norm eine sachliche Steuerbefreiung für qualifiziertes betriebliches Vermögen.
- 16 Die gesetzessystematische Stellung hinter den §§ 10 und 12 ErbStG ergab sich aus der Vorgabe des BVerfG vom 7.11.2006,⁴ bei der Steuerbegünstigung von unternehmerischem Vermögen strikt zwischen der Ebene der Wertermittlung und der Ebene der Steuerverschonung zu unterscheiden. Während § 12 ErbStG i.V.m. den Vorschriften des BewG einheitlich für alle Vermögensgegenstände (also auch für betriebliches Vermögen gleich welcher Rechtsform) eine einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert als Verkehrswert vorschreibt (dazu § 12 ErbStG Rz. 9, 22), regelt § 13a Abs. 1 i.V.m. §§ 13c und 28a ErbStG die Gewährung eines Verschonungsabschlags auf den gemeinen Wert unter den in den Normen genannten Voraussetzungen. Die Vorschrift gilt für alle Fälle der persönlichen Steuerpflicht i.S.d. § 2 ErbStG.

IV. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

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

- 17 Vor seiner Neufassung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009⁵ wies die Begünstigung für betriebliches Vermögen in § 13a ErbStG 1994 bis 31.12.2008 – obgleich mit gleicher Ordnungsziffer versehen – nur weni-

1 Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, 384 f.

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

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

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

5 BGBl. I 2008, 3018.

ge Gemeinsamkeiten mit der Nachfolgeregelung auf. Die **durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.9.1993¹ zum 1.1.1994 eingefügte Vorschrift** begünstigte in ihrer Form vor der Änderung des ErbStRG 2009 den Erwerb von inländischem Betriebsvermögen, inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Schenker an dem Kapital dieser Gesellschaften zu mehr als $\frac{1}{4}$ unmittelbar beteiligt war. Die vorgesehene Verschonung betrieblichen Vermögens beschränkte sich jedoch auf einen Freibetrag i.H.v. bis zu 225.000 Euro sowie einen verminderten Wertansatz i.H.v. 65 v.H. des Erbschaftsteuerlichen Wertes des betrieblichen Vermögens (steuerfrei also 35 %). Weitere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Freibetrag und vermindertem Wertansatz bestanden nicht. Die gleichwohl erhebliche Privilegierung von betrieblichem Vermögen bis zum 31.12.2008 resultierte also vornehmlich aus den besonderen Bewertungsvorschriften für die in § 13a Abs. 4 ErbStG 1994 bis 31.12.2008 genannten Vermögensgegenstände. Insbesondere bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Betriebsvermögen in der Form von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften kam es nach den Vorgaben des alten Bewertungsgesetzes zu einer deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Bewertung. Diese resultierte insbesondere im Bereich der Personengesellschaften und Einzelunternehmen aus einer additiven Buchwertbetrachtung (Anknüpfung der Bewertung an die steuerbilanziellen Buchwerte mit Ausnahme von Grundstücken, Gebäuden und Anteilen an Kapitalgesellschaften).² Der sich hieraus ergebende Wert lag zumeist deutlich unter dem Verkehrswert³ und war zudem von steuerlichen „Zufälligkeiten“ wie Abschreibungsvolumen, Sonder-AfA u.Ä. abhängig. Das für nichtbörsliche Kapitalgesellschaften angewandte „Stuttgarter Verfahren“⁴ gelangte ebenfalls i.d.R. zu deutlich unter dem Verkehrswert der Anteile liegenden Erbschaftsteuerwerten. Die durchaus **erhebliche Verschonung unternehmerischen Vermögens bis zum 31.12.2008** ergab sich also insbesondere aus dem Zusammenspiel zwischen einer stark begünstigenden Bewertung und den (im Vergleich zu der heutigen Regelung geringeren) Steuerbefreiungen. Genau dieses System der verdeckten Präferenzierung von Unternehmensvermögen über die Bewertung hatte das BVerfG mit seiner Entscheidung vom 7.11.2006⁵ für verfassungswidrig erkannt und angemahnt, auf der „ersten Stufe“ die Bewertung rechtsformneutral auszugestalten und jedwede Steuerbefreiungen auf einer nachgelagerten „zweiten Stufe“ zu regeln.

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

2. Wesentliche Gesetzesänderungen nach Inkrafttreten des ErbStRG 2009

a) Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Mit Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes⁷ zum 1.1.2010 wurde neben der Reduzierung der Steuersätze in der Steuerklasse II (dazu § 19 ErbStG Rz. 9) sowie der allgemeinen Reduzierung der Behaltensfristen von sieben auf fünf Jahre (Regelverschonung) und von zehn auf sieben Jahre (Vollverschonung) die einzuhaltende Mindestlohnsumme von 650 % in den auf den Erwerb folgenden sieben Jahren auf 400 % in den auf den Erwerb folgenden fünf Jahren reduziert. Es war also durchschnittlich nur noch ein Lohnsummenniveau von 80 % zu erreichen, wobei die Abrechnung der insgesamt erbrachten Lohnsumme stets zum Ende des Lohnsummenbetrachtungszeitraums erfolgte. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser Entschärfung der Lohnsummenklausel insbesondere, die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge „mittelstandsfreundlicher“ auszugestalten. Aus demselben Grund wurde die Grenze für die Anwendbarkeit der Lohnsummenregelungen in Abs. 1 Satz 4 von zehn Beschäftigten auf 20 Beschäftigte erhöht. Die Behaltensfrist wurde parallel zum Lohnsummenermittlungszeitraum im Fall der Regelverschonung von sieben auf fünf Jahre gesenkt und entsprach somit wieder dem Zeitrahmen des bis zum 31.12.2008 geltenden § 13a Abs. 5 ErbStG 1994. Bei der Optionsverschonung wurde die Behaltensfrist von zehn Jahren auf sieben Jahre gesenkt, wodurch ebenfalls ein Gleichlauf zum Lohnsummenermittlungszeit-

1 BGBl. I 1993, 1569.

2 Darstellung bei Hübner, DStR 2000, 1205.

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

4 R 96 bis R 108 ErbStR 2003.

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

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

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

raum bei der Vollverschonung hergestellt wurde. Die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz entschärften Verschonungsregelungen galten rückwirkend für alle Erwerbsvorgänge, bei denen die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden war (§ 37 Abs. 3 Satz 3 ErbStG a.F.). Hiervon ausgenommen waren allerdings Übertragungen vor dem 1.1.2011, die lediglich die erneute Schenkung eines bereits vor dem 1.1.2007 zugewandten Schenkungsgegenstandes, der nur wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts wieder auf den Schenker übergegangen ist, hatten.

b) Jahressteuergesetz 2010

- 20 Zu den durch das Jahressteuergesetz 2010¹ eingeführten Änderungen vgl. § 13b ErbStG Rz. 16 f. Zu einer im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens diskutierten Verschärfung der Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F., wonach die verringerte Verwaltungsvermögensquote von 10 % auch auf unteren Ebenen einzuhalten ist, ist es letztlich nicht gekommen.²

c) Steuervereinfachungsgesetz 2011

- 21 Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011³ wurde im Wesentlichen in die verfahrensrechtliche Durchführung des gesonderten Feststellungsverfahrens im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteueranlagung eingegriffen. Gegenstand eines formellen gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens war vor der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2011 nur der gemeine Wert der betrieblichen Einheit, während insbesondere die Feststellung der maßgeblichen Lohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens lediglich als (nicht gesondert anfechtbare) nachrichtliche Angaben in den Feststellungsbescheid aufzunehmen waren. Gemäß § 13a Abs. 1a ErbStG a.F. (heute § 13a Abs. 4 ErbStG) nehmen die Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten sowie der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen seither an der gesonderten (und damit justiziablen) Feststellung teil. Die Vorschriften über die gesonderte Feststellung gelten insoweit entsprechend (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 3 und §§ 152 bis 156 BewG).
- 22 Die neuen Verfahrensregelungen galten für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2011 entstanden ist (§ 37 Abs. 6 ErbStG a.F.).

d) Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

- 23 Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften⁴ wurde § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F. so gefasst, dass nunmehr bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze, die Voraussetzung für die Anwendung der Lohnsummenkontrolle war, die Arbeitnehmer von nachgeordneten Gesellschaften i.S.d. § 13b Abs. 4 Satz 5 ErbStG einzubeziehen waren. Die Gesetzesbegründung bezeichnete die Neuregelung zwar als „Klarstellung“, gleichwohl ist aber festzuhalten, dass durch das vorherige Fehlen dieses Zusatzes die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften – auch nicht im Wege erweiternder Gesetzesauslegung – bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze außer Betracht blieben und es ausschließlich auf die Arbeitnehmer der jeweils übertragenen betrieblichen Einheit ankam. Eine steuerverschärfende Analogie⁵ war angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht möglich.⁶ Soweit es in bestimmten Holdingkonstellationen vor dem 6.6.2013 dazu kam, dass auf Ebene der übertragenen Holdinggesellschaft keine oder weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigt waren, war die Lohnsummenkontrolle de lege unanwendbar.

3. Verfassungsrechtliche Diskussion 2009 bis 2014

- 24 Die Frage, ob insbesondere die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhalten, ist praktisch seit Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 Gegenstand lebhafter Diskussion in der Literatur gewesen. Hierbei bezogen sich die geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit jedoch nur in untergeordnetem Umfang auf das Regelungsgefüge des § 13a ErbStG a.F. Deutlich im Fokus stand die – zugegebenermaßen nicht in allen Teilbereichen widerspruchsfreie – Regelung zum Verwaltungsvermögenstest, sowohl hinsichtlich der technischen Umsetzung zur Durchführung des Verwaltungsvermögenstests in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Stichworte: „Kaskadeneffekt“ und „junges

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

2 Hierzu *Hannes/Steger/Stalleiken*, BB 2010, 1439.

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

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

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

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

Verwaltungsvermögen“) sowie die Katalogtatbestände des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. zur Bestimmung des Verwaltungsvermögens, dort insbesondere der Begriff „Wertpapiere und vergleichbare Forderungen“ (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG a.F.). Die verfassungsrechtliche Diskussion mündete 2012 in der erneuten Vorlage des Erbschaftsteuergesetzes zum Bundesverfassungsgericht durch den BFH.¹ Der BFH bediente sich, wie bereits in seinem Vorlagebeschluss vom 22.5.2002,² der Tarifnorm des § 19 ErbStG als „Klammernorm“, um die Anwendung gleicher Steuersätze auf diesmal nicht unterschiedlich bewertetes, sondern unterschiedlich verschontes Vermögen anzuwenden. Die durch den BFH behauptete Verfassungswidrigkeit stützte sich in erster Linie auf zwei Befunde: Zunächst entdeckte der BFH in der derzeitigen Gesetzeskonstellation eine **verfassungswidrige Überprivilegierung** von Unternehmen. Hierzu argumentierte er insbesondere, dass die erhöhte Sozialbindung des betrieblichen Vermögens bereits bei dessen Marktpreisfindung berücksichtigt werde, es also weiterer Verschonungsabschlüsse nicht (mehr) bedürfe bzw. diese Unternehmen in einer verfassungswidrigen Weise „doppelt“ privilegieren würden. Übriges Vermögen des Erwerbers sei bei der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sei in Wirklichkeit die private Vermögenssphäre betroffen, so dass die Verschonungen für betriebliches Vermögen hier fehlgerichtet seien. Im Übrigen sei der Fünf- bzw. Sieben-Jahreszeitraum für die Bemessung der Behaltensfrist zu kurz. Schließlich sei die vom Gesetzgeber *expressis verbis* benannte Gemeinwohlbindung durch Schaffung und Erhalt von Arbeitsplätzen kein tauglicher Rechtfertigungsgrund, um eine Steuerbefreiung für Unternehmen zu rechtfertigen. Die Tatsache, dass nach der Darstellung des BFH die weitaus überwiegende Zahl von Erb- und Schenkungsfällen unter die 20-Arbeitnehmer-Grennze falle (so dass keine Lohnsummenbetrachtung anwendbar sei), führe diesen Rechtfertigungsgrund weiter aus.

Des Weiteren bestand nach Auffassung des BFH ein **verfassungswidriger Begünstigungsüberhang**. Dieser äußere sich insbesondere darin, dass die Regelungen über das Verwaltungsvermögen nach wie vor die Einkleidung typischer Wirtschaftsgüter des Privatvermögens in ein steuerliches Betriebsvermögen oder eine GmbH zur Gewährung der hohen Verschonungsabschlüsse führen könnten. Der BFH führte als Beispiel hier insbesondere die in der Literatur bereits ausgiebig diskutierten Fälle der „Cash-GmbH“, des „Schwestergesellschaftenmodells“ sowie des „Lohnsummenmodells“ an. 25

Die inhaltliche Kritik des BFH trug m.E. nur teilweise. Über die Frage der Zielgenauigkeit der Verschonungsregelungen des ErbStRG 2009 konnte in der Tat gestritten werden. Es war augenfällig, dass nach bis zum 7.6.2013 geltender Gesetzesfassung, Auffassung der Finanzverwaltung³ und Rechtsprechung⁴ die Zuführung von Wirtschaftsgütern wie Tagesgeldern, Festgeldern, Forderungen etc. nicht zur Entstehung von schädlichem Verwaltungsvermögen führen und in einer solchen Einlage in ein Unternehmen zum Zwecke der Erlangung der Begünstigungen auch kein Gestaltungsmissbrauch liegen sollte.⁵ Hierbei handelte es sich möglicherweise in der Tat um ein gesetzgeberisches Versehen, welches allerdings der Gesetzgeber relativ einfach beseitigen konnte und dies auch getan hat (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRL-UmsG).⁶ Ob hieraus also eine Verfassungswidrigkeit des Begünstigungskonzepts insgesamt abgeleitet werden konnte, durfte bezweifelt werden. Soweit der BFH im Übrigen von einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang ausgeht, überzeugten seine Ausführungen überwiegend nicht. Die These, dass sich eine erhöhte Sozialbindung von Unternehmensvermögen, welche ja gerade Rechtfertigungsgrund für die steuerliche Privilegierung durch Verschonungsabschlüsse war, bereits vollständig in der Marktpreisfindung niedergeschlagen habe, so dass es keiner weiteren Verschonungsabschlüsse bedürfe, ist bewertungstheoretisch kaum bestreitbar. Allerdings hatte das BVerfG bereits in seinem Urteil vom 2.11.2006 keineswegs geäußert, dass es nicht auch unter (nochmaliger) Heranziehung solcher Gemeinwohlgründe, die sich ggf. bereits in einer Wertermittlung des Gegenstandes niedergeschlagen haben, dem Gesetzgeber freisteht, auch weitgehende Verschonungen für einzelne Vermögensgegenstände zu regeln. Dies wird man dem Gesetzgeber vielmehr in seiner Dispositionsfreiheit zubilligen müssen. Auch die Anmerkung des BFH, dass der Fünf- bzw. Sieben-Jahreszeitraum einer Nachsteuerperiode für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Begünstigungen zu kurz bemessen sei, muss letztlich dem gesetzgeberischen Spielraum anheimgestellt werden. Im oftmals volatilen unternehmerischen Bereich kann eine Zeitperiode von fünf bis sieben Jahren als durchaus angemessen angesehen werden. 26

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

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

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

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

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

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

4. Urteil des BVerfG v. 17.12.2014

- 27 Das BVerfG stellte mit Urteil vom 17.12.2014¹ – entgegen vielfach geäußerter Bedenken² – klar, dass die gesetzgeberischen Erwägungen zur Steuervergünstigung der Unternehmensnachfolge sowohl in ihrem tragenden Kern als auch in ihrer Ausgestaltung grundsätzlich verfassungsgemäß sind. Der vom Gesetzgeber zur Allokation der Steuerbefreiungen herangezogene „Überprüfungsmechanismus“, nämlich die Qualifizierung und Quantifizierung des „unproduktiven Vermögens“ (Verwaltungsvermögenstest, § 13b Abs. 2 ErbStG a.F.), die Koppelung der Verschonung an eine Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG a.F.) und Vorgaben zum Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des begünstigt erworbenen Unternehmens (Lohnsummenkontrolle, § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. ErbStG a.F.), ist geeignet, erforderlich und im Grundsatz auch angemessen zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels der Privilegierung von Erwerben unternehmerischen Vermögens. Dies gilt im Grundsatz auch für eine Unternehmensverschonung, die eine vollständige Steuerbefreiung vorsieht (in Gestalt des 100 %-Abschlags vom gemeinen Wert, § 13a Abs. 8 ErbStG a.F.).³
- 28 Das BVerfG unterschied allerdings hinsichtlich der Schutzwürdigkeit erstmalig nach der Größe des zu beurteilenden Unternehmens: Während die Ausgestaltung der Verschonung nach den Ausführungen des Gerichts für kleinere und mittlere Unternehmen gerechtfertigt war, genügte diese für große Unternehmen nicht ohne weiteres verfassungsrechtlichen Vorgaben.⁴ Grund hierfür war die ansteigende absolute Ungleichbehandlung durch die Steuerverschonung/-befreiung in Abhängigkeit von der Größe des verschonten Unternehmens. Diese anwachsende Diskrepanz bedingte erhöhte Rechtfertigungsanforderungen an eine Steuerverschonung. Während also bei kleineren und mittleren Unternehmen diese Anforderungen durch die gesetzgeberischen Erwägungen gedeckt waren, sollte dies bei großen Unternehmen nicht der Fall sein. Eine verfassungsrechtlich tragfähige Rechtfertigung für die absolut größere Ungleichbehandlung, die bei der Verschonung großer Unternehmen auftritt, soll vielmehr eine zusätzliche Prüfung der „Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens“ erfordern.⁵ Das BVerfG bezweifelte also, dass die vom Gesetzgeber bei kleinen und mittleren Unternehmen zulässigerweise unterstellte abstrakte „Gefährdungswirkung“ der Erbschaftsteuer auch bei großen Unternehmen ohne weiteres einträte.
- 29 Für verfassungswidrig hielt das BVerfG auch die Begrenzung der Lohnsummenkontrolle auf Betriebe mit mehr als 20 Arbeitnehmern (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F.). Nicht zu rechtfertigen war zudem das in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG angelegte „Alles-oder-Nichts“-Prinzip, wonach ein Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von genau 50 % (vollständig) in den Genuss der Regelverschonung kommt, während ein Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von 50,1 % keinerlei Verschonung erhält.⁶ Nach dem BVerfG führte die aus dem angesprochenen „Alles-oder-Nichts“ Prinzip entstammende Ungleichbehandlung von Unternehmen insbesondere bei Anwendung der sog. „Holdingklausel“ (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG a.F.) zu verfassungswidrigen Ergebnissen, da dadurch Beteiligungen an Tochtergesellschaften insgesamt nicht als Verwaltungsvermögen zu zählen sind, wenn deren Verwaltungsvermögensquote weniger als 50 % beträgt. Der daraus resultierende sog. „Kaskadeneffekt“ verstieß nach Auffassung der BVerfG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Die grundsätzliche Einordnung des Gesetzgebers von Wirtschaftsgütern in Verwaltungsvermögen und Nicht-Verwaltungsvermögen durch Schaffung eines Verwaltungsvermögenskatalogs hat das BVerfG hingegen nicht beanstandet.

5. ErbStAnpG 2016

- 30 Das BVerfG hatte zunächst die Fortgeltung des – verfassungswidrigen – Rechts bis zum 30.6.2016 angeordnet. Daraufhin hatte am 6.7.2015 die Bundesregierung den „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ (im Folgenden: ErbStAnpG 2016)vorgelegt.⁷ Diesem Gesetzesentwurf wurde jedoch schon bald ein Anpassungsbedarf seitens der Bundesländer (sog. Länderentwurf)⁸ gegenübergestellt, da sich abzeichnete, dass zwischen Bund und (mehrheitlich SPD-geführten) Bundesländern erhebliche unterschiedliche Vorstellungen über die Ausgestaltung der Begünstigungen für Unternehmensvermögen bestanden. Diese beiden Gesetzesentwürfe wurden sodann im Februar 2016 in einem sog. „Einigungspapier“ zwischen den Koalitionsspitzen zu einem – wie man dachte – konsensfähigen Modell zusammengeführt. Dieses wurde jedoch bereits wenige Tage spä-

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

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

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

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

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

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

7 BT-Drucks. 18/5923.

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

ter von der bayerischen Landesregierung wieder in Frage gestellt, die weitere Anpassungen forderte. Nach langem Ringen legte der Finanzausschuss des Bundestages am 22.6.2016 eine Beschlussempfehlung zur Neuregelung des ErbStG vor,¹ die am 24.6.2016 vom Bundestag verabschiedet wurde.² Nachdem jedoch der Bundesrat diesem Gesetzesbeschluss am 8.7.2016 die Zustimmung verweigert hatte, wurde der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat angerufen. Der Vermittlungsausschuss stand unter einem gewissen Druck, da zwischenzeitlich das BVerfG, verärgert über das Verstreichenlassen seiner bis zum 30.6.2016 gesetzten Frist, damit gedroht hatte, sich Ende September 2016 nochmals mit direkten Eingriffsmöglichkeiten in das verfassungswidrige Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zu beschäftigen. Der Vermittlungsausschuss präsentierte schließlich am 22.9.2016 einen zwischen allen Beteiligten konsensfähigen Einigungsvorschlag,³ welcher am 29.9.2016 vom Bundestag beschlossen⁴ und am 14.10.2016 im Bundesrat verabschiedet wurde.⁵ Die Neuregelungen des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016⁶ traten **rückwirkend** für alle Erwerbe ab dem 1.7.2016 in Kraft.

6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Norm wurde durch das ErbStAnpG 2016⁷ mit Wirkung zum 1.7.2016 in das ErbStG eingeführt. Zur verfassungsrechtlichen Diskussion um §§ 13a, 13b ErbStG a.F. und zur Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 vgl. Rz. 24 ff. 31

Gemäß Art. 3 des ErbStAnpG 2016 vom 4.11.2016⁸ gelten die Neuregelungen der §§ 13a, 13b, 13c und 28a ErbStG **rückwirkend** für alle Erwerbe, für die die Steuer **nach dem 30.6.2016** entsteht. Dies wirft die Frage nach der Zulässigkeit einer solchen Rückwirkung sowie die Frage auf, ob bzw. welches Erbschaftsteuerrecht in der Interimszeit vom 1.7.2016 bis zum 4.11.2016 galt. Von namhaften Teilen der Literatur wurde hierzu die Auffassung vertreten, dass mangels Neuregelung des ErbStG zur vom BVerfG⁹ gesetzten Frist bis zum 30.6.2016 das bis dahin geltende Recht nicht mehr anwendbar war mit der Folge, dass keine Erbschaft- und Schenkungsteuerregelungen bis zur Verabschiedung der Neuregelungen bestanden.¹⁰ Nach dieser Auffassung gab es für Erbfälle und Schenkungen nach dem 30.6.2016 bis zur Verabschiedung der Neuregelungen im Oktober bzw. November 2016 keine gültige Erhebungsgrundlage für die Erbschaftsteuer; Erwerbe konnten in dieser Zeit daher mangels Rechtsgrundlage nicht besteuert werden. Demgegenüber ging der wissenschaftliche Dienst des Bundestages¹¹ davon aus, dass das alte Recht über den 30.6.2016 hinaus bis zu einer Neuregelung weiter galt. Ähnlich äußerte sich das Bundesverfassungsgericht in einer Pressemitteilung vom 14.7.2016. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.5.2021¹² wie bereits die Vorinstanz¹³ jedenfalls für Privatvermögen die weitergehende Anwendung des ErbStG (i.d.F. 2009) über den 30.6. hinaus entschieden (keine „Erbschaftsteuerpause“). Über die Rückwirkung der Neuregelungen für Betriebsvermögen durch das ErbStAnpG 2016 hat der BFH damit freilich ausdrücklich noch nicht entschieden.¹⁴ 32

Dafür ist vielmehr entscheidend, ob der Gesetzgeber die Neuregelungen im Oktober 2016 mit Rückwirkung 33 auf den 1.7.2016 verabschieden konnte.¹⁵ Da es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Stichtagssteuer handelt, dürfte es sich hierbei um einen Fall der „echten“ **Rückwirkung** handeln, der nur ausnahmsweise verfassungsrechtlich zulässig ist.¹⁶ Ausdrücklich hat das BVerfG selbst in seinem Urteil vom 17.12.2014 eine Rückwirkung einer Neuregelung nur unter engen Grenzen zur Vermeidung einer „exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig beanstandeten Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG“ zugelassen. Nach hier vertretener Auffassung bestehen begründete Zweifel daran, dass der Rechtsanwender in dieser Interimszeit mit dem rückwirkenden Inkrafttreten der Neuregelung in ihrer konkreten

1 BT-Drucks. 18/891111.

2 BR-Drucks. 344/16.

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

4 BGBl. I 2016, 2464.

5 BR-Drucks. 555/16.

6 BGBl. I 2016, 2464.

7 BGBl. I 2016, 2464.

8 BGBl. I 2016, 2464.

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

10 Crezelius, ZEV 2016, 367 ff.; Seer, GmbHR 2016, 673; Driën, DStR 2016, 643.

11 Gutachten WD 4-3000-103-15.

12 BFH v. 6.5.2021 – II R 1/19, DStR 2021, 2632.

13 FG Köln v. 8.11.2018 – 7 K 3022/17, DStRE 2020, 86.

14 BFH v. 6.5.2021 – II R 1/19, DStR 2021, 2632, Rz. 25.

15 Reich, DStR 2016, 1459; dagegen Wachter, GmbHR 2016, R 193; Wachter, GmbHR 2017, 1 (10).

16 Gl.A. Wachter, GmbHR 2017, 1 (4): „verfassungswidrig“.

Gestalt rechnen konnte und musste.¹ Insbesondere da das Gesetzgebungsverfahren im Vermittlungsausschuss in den Monaten August und September noch gravierende und tiefgreifende Änderungen erfahren hat, ist nach hier vertretener Ansicht das schutzwürdige Interesse auf die Fortgeltung der vor dem 30.6.2016 geltenden Regelungen nicht zerstört worden.² Demgegenüber geht das FG Berlin-Brandenburg³ von einer ausnahmsweise echten Rückwirkung der Neuregelungen durch das ErbStAnpG 2016 – allerdings für Privatvermögen – jedenfalls ab dem 24.10.2016 (Datum der Zustimmung des Bundesrates zum Beschluss des Bundestages) aus. Es bleibt abzuwarten, wie sich der BFH hierzu verhalten wird.

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

- 34 Satz 1 regelt das Grundmodell der Verschonung für Unternehmensvermögen, nämlich dass der gemeine Wert des begünstigten Vermögens, definiert in § 13b Abs. 2 ErbStG, zu 85 % außer Ansatz bleibt (Verschönungsabschlag, „Regelverschönung“). Im Gegensatz zum § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. bezieht sich der Verschönungsabschlag bei Einhaltung der sog. *Verwaltungsvermögensquote* von bis zu 50 % nicht mehr auf das dem Grunde nach begünstigungsfähige Vermögen, sondern nur noch auf das **begünstigte Vermögen als Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens**.⁴ Damit ist der Gesetzgeber der Kritik des BVerfG nachgekommen, wonach die starre 50 %-Grenze wegen ihrer insbesondere in Grenzfällen auftretenden Willkürlichkeit verfassungswidrig war (§ 13a ErbStG Rz. 29). Im Grundsatz unterliegt somit das nicht begünstigte Vermögen (der verminderte Nettowert des Verwaltungsvermögens sowie das junge Verwaltungsvermögen und die jungen Finanzmittel) der vollen Versteuerung, während nur noch der Nettowert des begünstigten Vermögens von der Steuerbefreiung erfasst ist. Hierbei stellt die sog. „Regelverschönung“ weiterhin das gesetzgeberische Grundmodell dar. Dieses wird flankiert durch die optional zu erklärende „Vollverschönung“ (§ 13a Abs. 10 ErbStG). Dieses duale System von Regel- und Vollverschönung gilt uneingeschränkt nur dann, wenn der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. Euro nicht übersteigt. Auch dies geht zurück auf die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer erhöhten verfassungsrechtlichen Rechtfertigung für sog. „Großerwerbe“ (§ 13a ErbStG Rz. 28). Im Gesetzgebungsverfahren hatten sich die Beteiligten hierbei schlussendlich auf einen Grenzwert von 26 Mio. Euro pro erworbenem begünstigtem Vermögen geeinigt. Wird diese Grenze überschritten (Freibetrag), findet das in § 13a ErbStG niedergelegte duale System von Regel- und Vollverschönung keine Anwendung mehr. Vielmehr kommt es zu einem modifizierten Verschönungsmodell der §§ 13c und 28a ErbStG.
- 35 Maßgeblich für den Wechsel des Verschönungssystems ist, ob der Erwerber mit dem erworbenen begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG (nicht mit dem Gesamterwerb) die **Grenze von 26 Mio. Euro** überschreitet. Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**, d.h. das Überschreiten führt „ab dem ersten Euro“ und vollständig zu einem Wechsel der Verschönungsform.⁵ Satz 2 bestimmt hierbei, dass diese Grenze auch durch mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren von derselben Person überschritten werden kann. Die Norm bestimmt eine Zusammenrechnung aller Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zur Bestimmung der maßgeblichen Größe des erworbenen begünstigten Vermögens. Die **Verschönungsfolgen für den letzten Erwerb** bestimmen sich dann nach dem Gesamtwert der zusammenzurechnenden Erwerbe. Nach dem Wortlaut der Anwendungsvorschrift des § 37 Abs. 12 ErbStG werden hierbei auch Erwerbe hinzugerechnet, die innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums, jedoch vor dem 1.7.2016 stattgefunden haben.⁶ § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG bestimmt, dass § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG grundsätzlich auf alle Erwerbe anzuwenden ist, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht. Da Satz 2 die Rechtsfolgen für den *letzten* Erwerb regelt, ist die Zusammenrechnung m.E. gesetzlich vorgeschrieben. Satz 3, der die **Rechtsfolgen für die früheren Erwerbe** regelt, ist gem. § 37 Abs. 11 Satz 3 ErbStG ausdrücklich ebenfalls nur auf Erwerbe anwendbar, die **nach dem 30.6.2016** anfallen. Dies bedeutet, dass frühere Erwerbe vor dem 1.7.2016 unberührt bleiben, was m.E. auch verfassungsrechtlich zwingend ist (Verbot der Rückwirkung).⁷ Die Finanzver-

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

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

3 FG Berlin-Bdb. v. 19.5.2021 – 14 K 14008/19 u. 14 K 14008/19, Rev. anhängig, m. abl. Anm. Wachter, DB 2021, 1436.

4 Erkis, DStR 2016, 1441 (1444).

5 Jülicher in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 38 (Stand: Juli 2021).

6 Gl.A. Hannes, ZEV 2016, 554 (559); Zipfel/Lahme, DStZ 2016, 556 (569); Weinmann in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 25 (Stand: August 2021); a.A. Reich, DStR 2016, 2447 (2449); Reich, BB 2016, 1879; Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425 (2431); Wachter, GmbHR 2017, 1 (14).

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

waltung vertritt in den ErbStR 2019 die Auffassung, dass Erwerbe vor dem 1.7.2016 mit dem früheren Wert des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 1 bis 4 ErbStG a.F., letztlich also mit dem Wert der Steuerbefreiung zu berücksichtigen seien;¹ lediglich der Wert des (nach altem Recht unter bestimmten Umständen mitbegünstigten) jungen Verwaltungsvermögens soll herauszurechnen sein.² Dies mag praktikabel sein, ist jedoch verkürzt und contra legem, da das Gesetz gerade nicht von verschontem Vermögen, sondern von begünstigtem Vermögen, zu ermitteln nach § 13b Abs. 2 ErbStG, spricht. Eine rechtlich zutreffende Zusammenrechnung setzt daher richtigerweise voraus, dass für den Alterwerb eine fiktive Berechnung des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG n.F. erfolgt, was allerdings einen kaum vertretbaren Prüfungsaufwand darstellt. Demgegenüber führt die vereinfachte Handhabung der Finanzverwaltung zu zahlreichen Friktionen. Danach ist bspw. eine vor dem 1.7.2013 geschenkte „Cash-GmbH“, für deren Erwerb die Vollverschonung in Anspruch genommen wurde, mit ihrem vollen Wert in die 26 Mio.-Euro-Grenze einzubeziehen. Bei fiktiver Prüfung auf begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG n.F. läge hingegen kein begünstigtes Vermögen vor.³ Zudem zählt diese „Cash-GmbH“ unstreitig nach neuem Recht gleichzeitig zum verfügbaren Vermögen i.S.d. § 28a ErbStG. Ihr kommt also eine – m.E. nicht vertretbare – „Zwitterstellung“ zu: Einerseits bringt sie potentiell einen Erwerb des begünstigten Vermögens über die Grenze von 26 Mio. Euro, andererseits stellt sie heute verfügbares Vermögen dar, so dass sie im Erlassmodell die Verschonung schmälern würde – ein Befund, der bei verständiger Auslegung des Gesetzes widersinnig erscheint.

Gesetzlicher Bezugspunkt für eine Zusammenrechnung für Zwecke der Grenze von 26 Mio. Euro ist das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG im Steuerentstehungszeitpunkt. Dementsprechend sind nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung weder Erwerbe, die wegen Überschreitens der sog. 90 %-Grenze gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht begünstigt sind, noch solche, die der Erwerber wegen einer Weitergabepflichtung i.S.d. § 13a Abs. 5 ErbStG auf Dritte übertragen muss, in die Prüfung des Schwellenwertes einzubeziehen.⁴ Demgegenüber soll bei Verstößen gegen die Lohnsummenregelung oder die Behaltensfrist und einer daraus folgenden Nachversteuerung der Schwellenwert weiterhin aus dem ungekürzten Wert des ursprünglich erworbenen begünstigten Vermögens zu berechnen sein.⁵ Dies erscheint zumindest in den Fällen der Behaltensfristverstöße diskussionswürdig. Denn während Lohnsummenverstöße und Überentnahmen in der Tat zu einer rechnerisch eigenständigen Nachversteuerung führen, die nichts mit dem Wert des ursprünglich erworbenen begünstigten Vermögens zu tun hat, ist dies bei einem Behaltensfristverstoß anders. Dieser betrifft sozusagen die Substanz des erworbenen begünstigten Vermögens (man stelle sich nur den Fall eines Behaltensfristverstoßes gleich im ersten Jahr mit vollständiger Nachversteuerung vor!) und sollte daher auch Schwellenrelevanz haben.⁶ Beim nachträglichen Wegfall des sog. Vorwegabschlags für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG) will die Finanzverwaltung den Schwellenwert schließlich auch erhöhen.⁷

Der Rechtsgrundverweis auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG führt zu der Frage, ob bereicherungsmindernde Umstände wie Nießbrauchsvorbehalte oder Gegenleistungen bei der gemischten Schenkung bei der Berechnung der 26 Mio.-Euro-Grenze zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

Der Wert des unter Nießbrauchsvorbehalt geschenkten Geschäftsanteils (100%, ausschließlich begünstigtes Vermögen) beträgt 30 Mio. Euro. Der Kapitalwert des Nießbrauchs gem. § 14 Abs. 1 BewG beträgt 5 Mio. Euro.

Nach Auffassung von *Korezkij*⁸ ist hier eine „Nettobetrachtung“ geboten, da der Wert des begünstigten Vermögens die schenkungsteuerliche Bereicherung nach § 10 ErbStG nicht überschreiten könne. Wertungsmäßig ist dies nachvollziehbar, gesetzestechnisch ließe sich hiergegen freilich einwenden, dass der Abzug etwaiger Nießbrauchslasten erst auf einer der Ermittlung des begünstigten Vermögens nachgelagerten Ebene und auch nur unter Berücksichtigung der Kürzungsregelung des § 10 Abs. 6 ErbStG stattfindet. Gerade in dem vorstehend gebildeten Beispiel kommt der Kapitalwert des Nießbrauchs wegen der auf das begünstigte Vermögen zu gewährenden Steuerbefreiung möglicherweise nur teilweise oder gar nicht zum Abzug. Gesetzestechnisch eindeutig ist die Lage hingegen beim Wertabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG, da dieser direkt den Wert des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG mindert.

1 R E 13a.3 Satz 1 ErbStR 2019.

2 R E 13a.2 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2019.

3 Gl.A. *Claussen/Thonemann-Micker* in BeckOK, § 13a ErbStG Rz. 46.

4 R E 13a.1 Abs. 2 Satz 6, 7 ErbStR 2019.

5 R E 13a.2 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

6 Gl.A. *Korezkij*, DStR 2019, 137 (141).

7 R E 13a.2 Abs. 2 Satz 4 und 5, R E 13a.20 Abs. 9 ErbStR 2019.

8 *Korezkij*, DB 2021, 1427 (1429); ähnlich *Jülicher* in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 38 (Stand: Juli 2021); a.A. wohl *Wachter* in F/P/W⁸, § 13a ErbStG Rz. 170.

- 37 Satz 3 regelt die **Rechtsfolgen** des Überschreitens der 26 Mio.-Euro-Grenze **für den ersten (den früheren) Erwerb**. Für diesen entfällt die Steuerbefreiung nach der Regel- oder Vollverschonung rückwirkend, und stattdessen ist gleichsam rückwirkend das modifizierte Verschonungssystem der §§ 13c, 28a ErbStG anwendbar. Die Norm regelt also eine auflösende Bedingung für die Steuerbefreiung des früheren Erwerbes, wenn in einer zehnjährigen Nachlaufperiode noch weitere Erwerbe des begünstigten Vermögens erfolgen, welche sich zu einem Gesamtwert von mehr als 26 Mio. Euro addieren. Diese früheren Erwerbe müssen freilich gem. § 37 Abs. 11 Satz 2 ErbStG nach dem 30.6.2016 erfolgt sein; „die Verschonung für Alterwerbe“ bleibt unberührt.¹ Der rückwirkende Entfall der Steuerbefreiungen gem. § 13a Abs. 1 ErbStG für den früheren Erwerb führt dazu, dass der Erwerber erneut bei Hinzutritt eines späteren Erwerbs und daraus resultierendem Überschreiten der 26 Mio.-Euro-Grenze für den früheren Erwerb erstmalig die dann geltenden Verschonungsoptionen des § 13c ErbStG (Abschmelzungsmodell) oder § 28a ErbStG (Erlassmodell) wählen kann bzw. muss.²
- 38 Satz 4 regelt eine besondere **Ablaufhemmung** für die Festsetzungsfrist dieser früheren Erwerbe. Diese endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nach dem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb (und damit vom Überschreiten der 26 Mio.-Euro-Grenze) Kenntnis erlangt hat.

C. Gleitender Abzugsbetrag (Abs. 2)

- 39 Die Vorschrift entspricht dem früheren § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. § 13a Abs. 2 ErbStG gewährt zusätzlich zu dem Verschonungsabschlag i.H.v. 85 % des gemeinen Wertes bei Vorliegen von begünstigtem Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG einen **gleitenden Abzugsbetrag i.H.v. 150.000 Euro**. Der Abzugsbetrag verringert sich allerdings, wenn der nach Abzug des Verschonungsabschlags verbleibende Wert des Betriebsvermögens 150.000 Euro übersteigt, jeweils um die Hälfte des über die Grenze von 150.000 Euro hinausgehenden Betrags (gleitender Abzugsbetrag). Hieraus folgt also, dass ab einem nach Abzug des 85 % Verschonungsabschlags verbleibenden gemeinen Wert von mehr als 450.000 Euro (entspricht einem gemeinen Wert der betrieblichen Einheit i.H.v. 3 Mio. Euro) der gleitende Abzugsbetrag vollständig abgeschmolzen ist. Umgekehrt folgt daraus, dass auch bei Wahl der Regelverschonung keine Erbschaft- und Schenkungsteuer anfällt, wenn der gemeine Wert des betrieblichen Vermögens nicht mehr als 1 Mio. Euro beträgt (85 % Abschlag zzgl. 150.000 Euro gleitender Freibetrag = 0 Euro Bemessungsgrundlage). Eine Anwendung in Verbindung mit § 13c und 28a ErbStG ist ausgeschlossen, da diese erst bei Überschreiten einer Erwerbsschwelle von 26 Mio. Euro „angeschaltet“ werden, während der gleitende Abzugsbetrag in diesem Bereich bereits vollständig abgeschmolzen ist.
- 40 Der Abzugsbetrag kann **von demselben Erwerber alle zehn Jahre** in Anspruch genommen werden (§ 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Er ist von der Gewährung der persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) unabhängig. Ebenso ist es unerheblich, ob der Erwerber der unbeschränkten oder nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Der gleitende Abzugsbetrag vervielfältigt sich nicht, wenn von der Schenkung oder dem Erbfall mehrere betriebliche Einheiten umfasst sind (z.B. der Erblasser einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vererbt). Nach Auffassung von Finanzverwaltung³ und Rechtsprechung⁴ tritt der vollständige Verbrauch des Freibetrages unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Inanspruchnahme ein. Dies (vollständiger Verbrauch) gilt selbst dann, wenn der Freibetrag aufgrund der Höhe des Erwerbes vollständig nicht zum Tragen kommt⁵ – eine sehr formalistische, wenn auch vom Gesetzeswortlaut („berücksichtigt werden“) gedeckte Auslegung.
- 41 Nach Aussage des Gesetzgebers der Erbschaftsteuerreform 2009 dient der gleitende Abzugsbetrag gleichsam als eine Art „Bagatellgrenze“, durch die die für die Finanzverwaltung durchaus aufwendige Überwachung der Voraussetzungen für die Erlangung der Begünstigung abgedeckt werden soll.⁶ Dies ist freilich nur teilweise gelungen, da sich der gleitende Abzugsbetrag nur auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bezieht, nicht für Verwaltungsvermögen zu gewähren ist und im Falle eines Behaltensfristverstößes rückwirkend auch wieder entfällt. Eine echte Erleichterung ergibt sich daher nur im Bereich der Lohnsummenkontrolle. Denn hier führt ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme und die sich daran anschließende Nachsteuerfestsetzung nicht dazu, dass der gleitende Abzugsbetrag (anteilig) wieder entfällt.

1 R E 13a.2 Abs. 3 Satz 3, 4 ErbStR 2019.

2 *Erkis*, DStR 2016, 1441 (1445).

3 R E 13a.3 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

4 BFH v. 23.2.2021 – II R 34/19, BStBl. II 2021, 619 m. Anm. *Loose*, jurisPR-SteuerR 30/2021 Anm. 6.

5 BFH v. 23.2.2021 – II R 34/19, BStBl. II 2021, 619.

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

Der Steuerpflichtige kann daher den gleitenden Abzugsbetrag als echte Steuervergünstigung in Anspruch nehmen; eine Verfahrenserleichterung ergibt sich hieraus für ihn kaum.

Bei Wahl der **Optionsverschonung** (§ 13a Abs. 10 ErbStG, dazu Rz. 249 ff.) verliert der gleitende Abzugsbetrag seine Bedeutung, da nach Abzug des 100 %-Verschonungsabschlags vom begünstigten Vermögen kein begünstigtes Besteuerungssubstrat verbleibt, auf das der gleitende Abzugsbetrag anwendbar wäre. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen trotz der Vollverschonung eine Steuerfestsetzung aufgrund des Vorliegens von (jungem) Verwaltungsvermögen oder (jungem) Finanzmitteln erfolgt. Dieses ist nicht nur von der Verschonung, sondern auch vom gleitenden Abzugsbetrag ausgenommen. 42

D. Lohnsummenkontrolle (Abs. 3)

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

1. Allgemeines

§ 13a Abs. 3 ErbStG regelt abschließend die sog. Lohnsummenkontrolle. Die Regelung umfasst die früher auf zwei Absätze verteilten Regelungen des § 13a Abs. 1 Satz 2 ff. und Abs. 4 ErbStG a.F. Die Grundsystematik der Lohnsummenkontrolle hat sich nicht geändert. Nach wie vor ist eine **Ausgangslohnsumme** aus dem Durchschnitt der letzten fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre zu bilden und mit der **Mindestlohnsumme** in den auf die Schenkung folgenden fünf bzw. sieben Jahren zu vergleichen. In dem Maße, in dem die Mindestlohnsumme ein bestimmtes Vielfaches der Ausgangslohnsumme unterschreitet, kommt es zu einer Nachversteuerung. 43

Ob der Erbe oder Beschenkte die Arbeitsplätze erhalten hat, die mit dem übergegangenen unternehmerischen Vermögen verbunden sind, wird im Rahmen der Lohnsummenkontrolle überprüft, indem für die Jahre vor dem Übergang des unternehmerischen Vermögens eine **Ausgangslohnsumme** ermittelt wird. Diese entspricht der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG). Die Lohnsummenkontrolle findet jedoch keine Anwendung, wenn die Ausgangslohnsumme null beträgt oder es sich um einen Betrieb mit nicht mehr als fünf Beschäftigten handelt (§ 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG). 44

Auf Grundlage der Ausgangslohnsumme wird eine **Mindestlohnsumme** festgelegt. Diese beträgt ab 15 und mehr Arbeitnehmer im Fall der Regelverschonung (85 %-Abschlag, §§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) 400 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Anders ausgedrückt muss also der Erwerber in den fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) das Vierfache an Löhnen erbringen, wie sie in den fünf Wirtschaftsjahren vor dem Erwerb durchschnittlich erbracht wurden (also durchschnittlich 80 % pro Jahr). Durch das ErbStAnpG 2016 wurde zudem eine „Gleitzone“ für Betriebe mit mehr als fünf und weniger als 15 Arbeitnehmern eingeführt (§ 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG, hierzu Rz. 63). Zu beachten ist, dass für die Bestimmung der Mindestlohnsumme **keine Indexierung** der Ausgangslohnsumme vorgenommen wird.¹ Lohnsteigerungen innerhalb der Lohnsummenfrist wirken also zugunsten des Erwerbers von unternehmerischem Vermögen. Unterschreitet die tatsächlich erbrachte Lohnsumme die Mindestlohnsumme, so ist im prozentualen Umfang dieser Unterschreitung der Verschonungsabschlag von 85 % zu kürzen. Folge ist eine Nachversteuerung. Ob eine solche Nachversteuerung aufgrund eines Lohnsummenverstoßes vorzunehmen ist, kann jedoch erst nach Ablauf des Kontrollzeitraums (= Lohnsummenfrist) festgestellt werden. Bei einem Verstoß liegt ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.² Der ursprüngliche Erbschaftsteuerbescheid ist rückwirkend zu ändern. Die entstehende Nachsteuer ist jedoch nicht zu verzinsen.³ 45

Im Fall der **Vollverschonung** (100 %-Abschlag, § 13a Abs. 10 ErbStG) gilt Entsprechendes. Jedoch beträgt hier die Mindestlohnsumme, die in den sieben Jahren nach dem Erwerb zu erbringen ist, im Grundsatz 700 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG a.F.), durchschnittlich also 100 % pro Jahr. Auch hier gilt eine modifizierte „Gleitzone“ für Betriebe mit mehr als fünf und weniger als 15 Arbeitnehmern (§ 13a Abs. 10 Nr. 3 bis 5 ErbStG, hierzu Rz. 63). 46

Gehören zum Betriebsvermögen der übertragenen betrieblichen Einheit unmittelbar oder mittelbar **weitere Beteiligungen**, sind deren Löhne und Gehälter (ggf. anteilig) in die Lohnsummenberechnung einzubeziehen, wenn die Beteiligungsgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, der EU oder dem 47

¹ Jülicher in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 61 (Stand: September 2020); Claussen/Thonemann-Micker in BeckOK, § 13a ErbStG Rz. 87.

² R E 13a.9 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019.

³ Jülicher in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 74 (Stand: September 2020); Wachter in F/P/W⁸, § 13a ErbStG Rz. 371.

EWR hat und – nur im Falle der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung 25 % übersteigt (§ 13a Abs. 3 Satz 11 f. ErbStG). Sowohl bei der Zusammenrechnung von Arbeitnehmern für die maßgebliche Grenze von mehr als fünf Beschäftigten¹ als auch bei der Berechnung der Ausgangs- und Mindestlohnsumme² stellt die Finanzverwaltung nun in den ErbStR 2019 klar, dass die Regelung des § 13 Abs. 3 Satz 11 ErbStG, wonach die Beschäftigten von Beteiligungen im Betriebsvermögen einzubeziehen sind, auch **Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen** erfasst. Dies ist grundsätzlich zutreffend, da der Begriff des „Betriebsvermögens“ i.S.d. §§ 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG wie auch in anderem Zusammenhang, z.B. bei § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen erfassen kann; letzteres allerdings nur, wenn bzw. soweit es tatsächlich mitübertragen wird. Anders als bei anderer Gelegenheit³ bezieht sich die Finanzverwaltung zwar hier nicht ausdrücklich nur auf das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen; die Verwaltungsauffassung dürfte jedoch entsprechend zu verstehen sein.⁴

- 47a Gem. § 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG sind seit dem 1.7.2016 „im Fall einer Betriebsaufspaltung (...) die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen“. Die ErbStR 2019 konkretisieren den **Begriff der Betriebsaufspaltung** zunächst durch Verweis auf die Regelungen zur Grundbesitzüberlassung als Verwaltungsvermögen (dazu § 13b ErbStG Rz. 115a).⁵ Maßgeblich soll sein, dass ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille sowohl in Besitz- als auch Betriebsgesellschaft unmittelbar durchgesetzt werden kann. Dies wird allerdings sodann wieder eingeschränkt, indem eine Zusammenrechnung der Arbeitnehmer und der Ausgangslohnsumme von Besitz- und Betriebsgesellschaft nur erfolgen soll, wenn die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft nicht ohnehin zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört (wobei eine Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen ausreichen dürfte, s.o.) *und* entweder Besitz- oder Betriebsgesellschaft zurückbehalten werden.⁶ Damit werden nach Auffassung der Finanzverwaltung von der Zusammenrechnung gem. § 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG konstitutiv letztlich nur noch die sog. „mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ (Personengesellschaft an Personengesellschaft) und die Betriebsaufspaltung „Kapitalgesellschaft an Kapitalgesellschaft“, jeweils in Form von Schwestergesellschaften, erfasst, da nur in diesen Konstellationen kein einheitliches Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen vorliegt (vgl. Rz. 110). Nur in diesen Fällen kann die Lohnsummenprüfung also nicht durch Zurückbehaltung eines Teils des (Betriebs-)Unternehmens umgangen werden, während dies bei den Sonderbetriebsvermögensfällen weiterhin theoretisch möglich ist. Bei der Übertragung von Besitz- und Betriebsunternehmen auf verschiedene Empfänger (so denn ertragsteuerlich überhaupt sinnvoll) verbietet sich eine Zusammenrechnung (hier einseitig zu Lasten des Empfängers des Besitzunternehmens) ohnehin.
- 47b Die unentgeltliche Übertragung des begünstigt erworbenen Vermögens (**Weiterschenkung**) innerhalb der Behaltensfrist führt nicht zur vorzeitigen Beendigung der Lohnsummenkontrolle.⁷ Vielmehr kommt es zu zwei sich „überlagernden“ Lohnsummenkontrollzeiträumen, dem des Ersterwerbers und dem des Letzterwerbers. In diesem Fall kann es dazu kommen, dass ein Lohnsummenunterschreiten innerhalb des Überlagerungszeitraumes Nachsteuer bezüglich beider Erwerbsvorgänge auslöst. Anderes gilt bei **Tod des Ersterwerbers**; in diesem Fall endet die Lohnsummenkontrolle ersatzlos („ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Abs. 3“).⁸ Zu einer „Überlappung“ zweier Lohnsummenkontrollzeiträume wie im Fall der Weiterschenkung kommt es nicht. Dies bedeutet nach hier vertretener Auffassung insbesondere, dass am Todestag keine „Zwischenabrechnung“ der Mindestlohnsumme zu erfolgen hat. Sollte in diesem Zeitpunkt der Lohnsummendurchschnitt rechnerisch unterschritten sein, bliebe dies ohne Nachsteuerfolgen.

2. Keine Bildung einer „Gesamtlohnsumme“ bei Erwerb mehrerer betrieblicher Einheiten bei Steuerentstehung ab dem 25.4.2024

- 48 Werden mehrere betriebliche Einheiten zeitgleich vererbt oder verschenkt, zählte die Finanzverwaltung nach ihrer bisherigen Auffassung in den Erbschaftsteuer-Richtlinien die (zunächst separat zu ermittelnden) Lohnsummen aller ererbten oder geschenkten betrieblichen Einheiten zusammen.⁹ Für alle ererbten oder geschenkten Einheiten wurde dementsprechend eine „**Gesamtlohnsumme**“ gebildet. Diese musste sodann ein-

1 R E 13a.4 Abs. 2 Satz 14 ErbStR 2019.

2 R E 13a.7 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019.

3 Z.B. zur Einbeziehung von Finanzmitteln im (mitübertragenen) Sonderbetriebsvermögen vgl. R E 13b.23 Abs. 10 ErbStR 2019.

4 Gl.A. *Korezkij*, DStR 2019, 137 (143).

5 R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR 2019.

6 R E 13a.4 Abs. 2 Satz 16 und 13a.7 Abs. 1 Satz 10 ErbStR 2019.

7 R E 13a.12 Abs. 2 Nr. 2 ErbStR 2019.

8 R E 13a.19 Abs. 6 ErbStG 2019.

9 R E 13a.6 Satz 2 ErbStR 2019.

gehalten werden. Dies bedeutete, dass ein Lohnsummenverstoß in nur einer Einheit die Nachversteuerung auch bei anderen Einheiten hervorrufen kann. Umgekehrt war es freilich dementsprechend auch möglich, dass durch einen Arbeitsplatzaufbau in einer ererbten oder geschenkten Einheit ein Arbeitsplatzabbau in einer anderen Einheit kompensiert werden kann.¹ In welchem Fall sich dies vor- oder nachteilig auswirkte, hing letztlich von der Lohnsumme und dem Wert der jeweiligen begünstigten Einheiten ab. Dieser Sichtweise wurde in der Literatur² seit jeher entgegengehalten, dass sie im Gesetz keine Grundlage habe und insbesondere in den Fällen, in denen die werthaltigen Einheiten vergleichsweise wenige Arbeitnehmer aufweisen und die wenig werthaltigen Einheiten eine erhebliche Anzahl an Arbeitnehmern besitzen, es für den Steuerpflichtigen zu sehr nachteiligen Konsequenzen kommen konnte.

Die Gesamtlohnsummenbildung der Finanzverwaltung lässt sich aus dem Gesetz nicht herleiten.³ § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG spricht von der Lohnsumme des Betriebs bzw. von Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und den dem Betrieb der jeweiligen Gesellschaft zuzuordnenden Lohnsummen. Der Wortlaut gibt jedoch keinen Anhaltspunkt dafür her, dass mehrere betriebliche Einheiten, die beispielsweise auch gesondert bewertet oder dem Verwaltungsvermögenstest unterworfen werden, für Fragen der Lohnsumme zusammen betrachtet werden müssen.⁴ Im Ergebnis war also die Sichtweise der Finanzverwaltung nicht vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt. Nachdem der BFH mit Urteil v. 26.6.2022⁵ die Auffassung der Finanzverwaltung⁶ zur einheitlichen Optionsausübung bei Erwerb mehrerer betrieblicher Einheiten verworfen hatte (dazu Rz. 254), hat die Finanzverwaltung konsequenterweise nunmehr ihre bisherige Auffassung zur Bildung einer Gesamtlohnsumme aufgegeben und ist zum gesetzlich vorgegebenen Modus zurückgekehrt.⁷ Nunmehr sind die Lohnsummen und deren potentielleres Unterschreiten für jede übertragene betriebliche Einheit gesondert zu ermitteln.⁸ Nachsteuer wegen eines Lohnsummenverstoßes fällt nur bei derjenigen Einheit an, die davon betroffen ist, freilich jedoch ohne die Möglichkeit der „Querverrechnung“ mit anderen Einheiten. Dies ist grundsätzlich auf alle noch offenen Fälle anzuwenden,⁹ aus Vertrauensschutzgründen soll jedoch in allen Fällen mit Steuerentstehungszeitpunkt vor dem 25.1.2024 weiterhin nach der bisherigen Gesamtlohnsummenbetrachtung verfahren werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll abweichend hiervon auch in „Altfällen“ eine Einzelbetrachtung erfolgen.¹⁰ Da sich die Gesamtlohnsummenbetrachtung in Einzelfällen auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, sollten deren Auswirkungen zwecks möglichst günstiger Ausübung des für „Altfälle“ faktisch bestehenden Wahlrechts geprüft werden. Sofern eine Konstellation vorliegt, in der die Gesamtlohnsumme der Finanzverwaltung bei Übertragungen vor dem 25.1.2024 letztlich vorteilhaft ist, kann der Steuerpflichtige die Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Auffassung – contra legem – festhalten.

3. Ausgangslohnsumme (Abs. 3 Satz 2)

Die gesondert festzustellende Ausgangslohnsumme stellt die Ausgangsgröße für den Vergleich mit der später zu erbringenden Mindestlohnsumme dar. Sie errechnet sich aus dem Durchschnitt der Summe der von der Gesellschaft gezahlten Löhne und Gehälter der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsummen der in die Durchschnittsbetrachtung einzubeziehenden Wirtschaftsjahre sind weder zu indexieren noch zu gewichten.¹¹

Gestaltungshinweis:

Aufgrund des fünfjährigen, nicht gewichteten Ermittlungszeitraums für die Ausgangslohnsumme weisen kurzfristige Maßnahmen zur Absenkung der Lohnsumme vor der Übertragung in aller Regel nur geringe Effekte auf. Falls also mit Blick auf eine geplante Übertragung Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Lohnsummenkontrolle (hierzu Rz. 58) ausgeschöpft werden sollen, sollte hiermit i.d.R. möglichst frühzeitig begonnen werden. Einzig die Veräußerung von Beteiligung kann aufgrund der „statischen“ Stichtagsbetrachtung der Finanzverwaltung (hierzu Rz. 95) auch noch kurzfristig vor dem Übertragungsstichtag erfolgen.

1 Hierauf weist die Finanzverwaltung in H E 13a.7 Abs. 1 ErbStH 2019 unter dem Beispiel „Mehrere wirtschaftliche Einheiten“ ausdrücklich hin.

2 *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 253 (254); *Söffing/Thonemann*, ErbStB 2009, 325 (330); *Löcherbach* in V/S/W⁷, § 13a ErbStG Rz. 37.

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

4 So auch *Claussen/Thonemann-Micker* in BeckOK, § 13a ErbStG Rz. 88.

5 Az. II R 25/20, BStBl. II 2024, 21.

6 R E 13a.1 Abs. 2 Satz 3; R E 13b.8 Abs. 1 Satz 1, 2 ErbStR.

7 Gleichlautende Erlasse v. 22.12.2023, bei Redaktionsschluss noch nicht veröffentlicht.

8 Gleichlautende Erlasse v. 22.12.2023, Rz. 28 ff.

9 Gleichlautende Erlasse v. 22.12.2023, Rz. 39.

10 Gleichlautende Erlasse v. 22.12.2023, Rz. 37.

11 *Hübner*, Ubg 2009, 1 (9); *Jülicher* in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 61 (Stand: September 2020).

- 52 Die Lohnsumme ist für jede übertragene wirtschaftliche Einheit gesondert zu berechnen,¹ obwohl die Finanzverwaltung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in einem zweiten Schritt eine Gesamtlohnsumme für alle auf den Erwerber übergehenden Einheiten bilden will (vgl. oben Rz. 48). Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG ist bei **Übertragungen während des laufenden Wirtschaftsjahres** dieses nicht in den Ermittlungszeitraum für die Ausgangslohnsumme einzubeziehen; dies gilt auch, wenn die Übertragung kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres erfolgt (Beispiel Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr, Übertragung im Laufe des, nicht aber mit Ablauf des 31.12.).² Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, so soll nach Auffassung der Finanzverwaltung die Lohnsumme des Rumpfwirtschaftsjahres in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahres mit zwölf Monaten umzurechnen sein.³ Bestand die übertragene wirtschaftliche Einheit noch keine fünf abgeschlossenen Wirtschaftsjahre, ist dementsprechend der Jahresdurchschnitt aus dem verkürzten Ermittlungszeitraum zugrunde zu legen.⁴ Bei der Bildung der durchschnittlichen Lohnsumme erfolgt keine Gewichtung der Wirtschaftsjahre; der Gesetzgeber ging also bei Einführung der Norm durch das ErbStRG 2009 augenscheinlich nicht davon aus, dass mit größerer Stichtagsnähe auch eine höhere Lohnsummenrelevanz gegeben ist.
- 53 Nach R E 13a.7 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019 kann in Fällen einer Neugründung die durchschnittliche Ausgangslohnsumme auch aus einem kürzeren Zeitraum berechnet und in einen entsprechenden Jahresbetrag umgerechnet werden, wenn keine vollen fünf (abgelaufenen) Wirtschaftsjahre bestehen. Nach R E 13a.7 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019 sollen Lohnsummen von Beteiligungen, die nicht innerhalb des gesamten Zeitraums der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb gehören, nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb (taggenau) einzubeziehen sein.⁵ Bei wortlautgetreuer Auslegung folgt daraus, dass bei Umstrukturierungen (kurz) vor dem Stichtag die Lohnsumme von eingebrachten Gesellschaften der Holding-Gesellschaft nur für die Dauer der Zugehörigkeit der eingebrachten Beteiligung zu berücksichtigen ist, was in aller Regel einen Berechnungsvorteil darstellen würde. Dieses Ergebnis versucht die Finanzverwaltung wiederum zu korrigieren, „wenn dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird“, was beispielsweise in den Fällen der Einbringung in Vorratsgesellschaften der Fall sein soll.⁶
- 54 **Beispiel⁷:**
Die M-GmbH (keine Lohnsumme) wurde am 13.8.2014 als Vorratsgesellschaft gegründet und blieb bis zum 12.12.2014 inaktiv. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr, so dass die M-GmbH im Jahr ihrer Gründung ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 13.8.2014 bis 31.12.2014 aufweist. Mit Einbringungsvertrag vom 12.12.2014 wurden sämtliche Geschäftsanteile der T-GmbH in die M-GmbH (jährliche Lohnsumme gleichbleibend 100.000 Euro) eingebracht. Im unmittelbaren Anschluss an die Einbringung wurden alle Anteile an der A-GmbH geschenkt.
- 55 **Lösung:**
Die Beteiligung an der T-GmbH gehörte 1 von 140 Tagen zum Betriebsvermögen der M-GmbH. Bei wortlautgetreuer Anwendung der Richtlinien sind zunächst die durchschnittlichen Löhne und Gehälter der letzten fünf Jahre (100.000 Euro) zu 0,71 % (entspricht 710 Euro) in die Ausgangslohnsumme der M-GmbH einzubeziehen. Allerdings spricht viel dafür, dass „dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird“ (R E 13a.7 Abs. 2 Satz 5, 6 ErbStR 2019). Nach Auffassung der Finanzverwaltung⁸ wie auch des FG Münster⁹ ist die nur zeitanteilige Einbeziehung der T-GmbH zugunsten einer vollen Einbeziehung zu korrigieren. Offen – und damit wohl streitanfällig – bleibt aber, unter welchen Voraussetzungen und mit welchen Folgen diese „weiche Anpassungsklausel“ abseits solch klarer Fälle eingreifen soll.¹⁰
- 56 Da die Berechnung der in die Mindestlohnsumme eingehenden Löhne und Gehälter erst stichtagsgenau mit dem Übertragungsstichtag erfolgt (dazu Rz. 59), kommt es bei Übertragungen im Laufe eines Wirtschaftsjahres zu einem mehr oder weniger großen „lohnsummenfreien“ Zeitraum (bis maximal 364 Tage). Dies ist offenkundig vom Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform 2009 beabsichtigt bzw. in Kauf genommen.
- 57 Ebenso hat sich der Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform 2009 gegen eine Indexierung der Ausgangslohnsumme entschieden.¹¹ Mit anderen Worten wird also die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre nicht „lohninflationbereinigt“. Dies ist für den Steuerpflichtigen bei normalem Lohnentwicklungsverlauf

1 R E 13a.6 Satz 1 ErbStR 2019.

2 R E 13a.7 Abs. 1 Satz 2, 3 ErbStR 2019; A.A. wohl Wachter in F/P/W⁸, § 13a ErbStG Rz. 344.

3 R E 13a.7 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2019.

4 R E 13a.7 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019.

5 R E 13a.7 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019; kritisch zu dieser „weichen“ Formulierung Korezkij, DStR 2019, 137.

6 R E 13a.7 Abs. 2 Satz 5, 6; Abs. 3 Satz 8, 9 ErbStR 2019.

7 Nach FG Münster v. 12.11.2020 – 3 K 3208/17 F, EFG 2021, 286.

8 Vgl. das Beispiel in H E 13a.7 Abs. 2 „Vorschalten einer Gesellschaft“ ErbStH 2019.

9 FG Münster v. 12.11.2020 – 3 K 3208/17 F, EFG 2021, 286.

10 Korezkij, DStR 2021, 145 (150).

11 Jülicher in T/G/J/G, § 13a ErbStG Rz. 61 (Stand: September 2020).

günstig, da i.d.R. im Zeitpunkt der Steuerentstehung bei gleichbleibender Arbeitnehmerzahl das Lohnniveau im Vergleich zu den fünf vorangegangenen Jahren gestiegen sein dürfte.

Gestaltungshinweis:

Als **Maßnahmen zur Absenkung der Ausgangslohnsumme** kommen in Betracht (die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit solcher Maßnahmen einmal unterstellt) die Absenkung von lohnintensiven Kapitalgesellschaftsbeteiligungen auf 25 % und weniger in EU/EWR, der Austausch von Arbeitnehmern durch Leiharbeiter, die Verlagerung von Arbeitsverhältnissen auf Drittlandsgesellschaften sowie die „Umwandlung“ von Drittlandsbetriebstätten (bei Kapitalgesellschaften einzubeziehen) in Drittlandsgesellschaften (nicht einzubeziehen).

58

4. Mindestlohnsumme (Abs. 3 Satz 1)

Die Grundsätze zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme gelten bei der Berechnung der Mindestlohnsumme entsprechend.¹ Im Gegensatz zur Ermittlung der durchschnittlichen Ausgangslohnsumme erfolgt die Berechnung der Mindestlohnsumme nach einem Erbfall oder einer Schenkung streng stichtagsbezogen.

59

Beispiel:

Tod des Erblassers am 13.11.21, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr. Die Ausgangslohnsumme ermittelt sich aus dem Zeitraum 1.1.16 bis 31.12.20. Die Mindestlohnsumme ermittelt sich aus dem Zeitraum 14.11.21 bis 13.11.26 bzw. 28.

60

Im Falle der Regelverschonung (85 %-Abschlag) müssen im Grundfall des Satz 1 im geschenkten oder ererbten Betrieb „innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme“ erbracht werden (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Es ist also keineswegs erforderlich, dass das Lohnniveau der letzten fünf abgelaufenen Wirtschaftsjahre vor dem Übertragungstichtag unverändert eingehalten wird. Es ist vielmehr rechnerisch ausreichend, dass jährlich mindestens 80 % (400/500) des bisherigen Lohnniveaus gezahlt werden. Erst bei Option zur Vollverschonung (100 %-Abschlag) beträgt die zu erbringende Mindestlohnsumme das Siebenfache der Ausgangslohnsumme innerhalb einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren. Rechnerisch ist also bei Wahl der Vollverschonung das jährliche Lohnniveau zu 100 % (700/700) einzuhalten.

61

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass vorgenannte Durchschnittsbetrachtung allenfalls prognostische Bedeutung hat, z.B. bei der sich im Vorfeld einer Optionsausübung zu stellenden Frage, mit welchem durchschnittlichen Lohnniveau in den Folgejahren nach der Übertragung gerechnet werden kann, denn die Mindestlohnsumme muss keineswegs jährlich eingehalten werden. Vielmehr kommt es allein darauf an, dass bei Ablauf der Lohnsummenfrist (also stichtagsgenau fünf bzw. sieben Jahre nach dem Übertragungstichtag) das fünf- bzw. siebenfache der Ausgangslohnsumme erbracht worden ist. Unterschreitungen in einzelnen Jahren sind hierbei völlig bedeutungslos und können durch Überschreitungen in anderen Jahren ausgeglichen werden. Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu den Behaltensfristverstößen des § 13a Abs. 6 Nr. 1, 2, 4 und 5 ErbStG, bei denen die Nachsteuer sofort mit Verwirklichung des Tatbestandes entsteht (Rz. 135). Auch in Fällen, in denen die Lohnsumme von Anfang an und kontinuierlich unterschritten wird, kommt es nur darauf an, wie die „Lohnsummenbilanz“ bei Ablauf der Lohnsummenfrist aussieht. Dies bedeutet, dass auch die Nachsteuer wegen eines Lohnsummenverstoßes erst mit Ablauf der Lohnsummenfrist entsteht (sogleich Rz. 77). Da die hieraus resultierende Steuerfestsetzung keiner Verzinsung unterliegt, ergibt sich ein u.U. nicht unerheblicher Zinsvorteil zugunsten des Steuerpflichtigen, da die Zahlung der Nachsteuer (im Gegensatz zu Behaltensfristverstößen des Abs. 6) um bis zu fünf bzw. sieben Jahre „zinslos gestundet“ wird.

62

Wohl, um die sich bei geringerer Arbeitnehmerzahl ergebenden höheren prozentualen Schwankungen bei der Lohnsumme zu entschärfen, hat der Gesetzgeber nunmehr **gestufte Mindestlohnsummen** in das Gesetz eingeführt, um den Bereich zwischen fünf und 15 Arbeitnehmern zu gestalten. Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG beträgt die einzuhaltende Mindestlohnsumme bei mehr als fünf bis maximal zehn Beschäftigten 250 % in fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. 500 % in sieben Jahren (Vollverschonung) und bei mehr als zehn bis maximal 15 Beschäftigten 300 % in fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. 565 % in sieben Jahren (Vollverschonung). Erst ab mehr als 15 Beschäftigten ist die früher geltende Mindestlohnsumme von 400 % in fünf Jahren Regelverschonung bzw. 700 % in sieben Jahren (Vollverschonung) zu erbringen.

63

Um die Nachsteuerfolgen eines durch die Corona-Pandemie bedingten Unterschreitens der Mindestlohnsumme abzumildern, hat die Finanzverwaltung mit gleichlautenden Ländererlassen vom 30.12.2021² eine abweichende Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer gem. § 163 AO oder einen Erlass gem. § 227 AO unter erleichterten Bedingungen ermöglicht. Verfahrensrechtlich handelt es sich um eine Ermessensbin-

63a

¹ Söffing in Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rz. 67.7 (Stand: Januar 2021).

² BStBl. I 2022, 156.

derung der erlassenden Behörde bei der Prüfung sachlicher Gründe unter den in den gleichlautenden Ländererlassen geregelten Voraussetzungen. Diese sind insbesondere erfüllt, „soweit die tatsächliche Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (...), in welche Lohnsummen aus dem Zeitraum 1. März 2020 bis 30. Juni 2022 einbezogen wurden, die Mindestlohnsumme ausschließlich aufgrund der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 ausgelösten COVID-19-Pandemie unterschreitet und es allein deshalb zu einer Nachversteuerung (...) kommt oder kommen würde oder ein Erlass nach § 28a (...) ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt.“ Indiziell für eine erforderliche Kausalität zwischen Unterschreiten der Mindestlohnsumme und der COVID-19-Pandemie ist dabei (kumulativ!) neben dem rechnerischen Lohnsummenunterschreiten nach Auffassung der Finanzverwaltung, wenn für den o.g. Zeitraum Kurzarbeitergeld gezahlt wurde und der Betrieb einer Branche angehört, die von einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie betroffen war. Demgegenüber soll kein Raum für eine Billigkeitsregelung bestehen, wenn schon vor dem o.g. Zeitraum die rechnerisch erforderliche Mindestlohnsumme nicht erreicht wurde, da dann „das Unterschreiten der Mindestlohnsumme nicht ausschließlich auf die COVID-19-Pandemie zurück zu führen“ ist. Diese ermessenlenkenden Billigkeitsregelungen kann man schwerlich als „großen Wurf“ bezeichnen. Sowohl das rigide Ausschließlichkeitskriterium als auch der zwingende Bezug von Kurzarbeitergeld und die zwingende Betroffenheit von behördlichen Schließungen als Voraussetzung für eine abweichende Steuerfestsetzung bzw. einen Erlass sind eher ungeeignet, den vielfältigen Einzelfällen in der Praxis gerecht zu werden.

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

a) Ausgangslohnsumme 0 Euro

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

b) Betrieb mit nicht mehr als fünf Beschäftigten

- 65 Neu ist aufgrund der Vorgaben des BVerfG, dass die Lohnsummenkontrolle bereits zur Anwendung kommt, wenn der Betrieb **mehr als fünf Beschäftigte** (bis 30.6.2016: mehr als zwanzig Beschäftigte) hat.
- 66 Zu den „Beschäftigten“ i.S.d. § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG zählen grundsätzlich alle Arbeitnehmer des Betriebes, also solche Personen, deren arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Status demjenigen eines Angestellten entspricht. Darüber hinaus spezifiziert § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG den Kreis der in die Arbeitnehmergrenze und die Lohnsummenkontrolle **einzubeziehenden Beschäftigten**. Außer Ansatz bleiben demnach Beschäftigte im Mutterschutz, Auszubildende, Empfänger von Krankengeld i.S.d. § 44 SGB V, Elterngeldbezieher sowie Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter) und Leiharbeiter.¹
- 67 Nicht einzubeziehen sind insbesondere Vergütungen an **Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder nicht überwiegend in dem Betrieb tätig** sind (§ 13a Abs. 3 Satz 7 Nr. 5 ErbStG). Die beiden Tatbestandsmerkmale „ausschließlich“ und „überwiegend“ machen eine Abgrenzung insbesondere deswegen schwierig, weil sie sich teilweise widersprechen. Offen ist z.B., ob geringfügig Beschäftigte („Mini-Jobber“) hierüber von der Lohnsummendefinition ausgenommen werden. Eine Einbeziehung müsste jedenfalls dann unterbleiben, wenn der maßgebliche geringfügig Beschäftigte noch eine andere Tätigkeit ausübt (dann nicht „ausschließlich“ oder „überwiegend“).² Wollte man dann noch festlegen, ob bei Bestehen einer weiteren beruflichen Tätigkeit die Tätigkeit im Betrieb „überwiegend“ ist, müsste man wohl auf eine Gewichtung der wöchentlichen Arbeitszeiten zwischen den beiden beruflichen Tätigkeiten abstellen; ein Aufwand, der unvertretbar erscheint.

¹ R E 13a.4 Abs. 2 Satz 8 ErbStR 2019.

² Claussen/Thonemann-Micker in BeckOK, § 13a ErbStG Rz. 112.