

# BWNotz

## Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

### Herausgeber

Württembergischer Notarverein e.V.  
in Verbindung mit dem  
Badischen Notarverein e.V.

Kronenstraße 34  
70174 Stuttgart

### Schriftleitung

Notar im Landesdienst Daniel Schaal,  
Stuttgart

Notar Dr. Oliver Fröhler,  
Lörrach

[www.notare-wuerttemberg.de](http://www.notare-wuerttemberg.de)  
[www.badischer-notarverein.de](http://www.badischer-notarverein.de)  
ISSN-Nummer 1434-2979

**3/2011**

Juni  
Seiten 92-147

## Inhalt

### Abhandlungen

Dr. Gerhard Theilacker, LRD a. D.,  
Steuerberater, Aspach  
Die Erbauseinandersetzung und sonstige  
Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform  
unter besonderer Berücksichtigung der neuen und  
erweiterten Steuerbegünstigungen – zugleich auch  
ein Überblick über die einschlägigen Änderungen  
des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im  
Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden  
Grundsätze des Ertragssteuerrechts – (Teil III).....93

Rechtsprechung.....138

Aktuelles im IPR /  
aus dem Ausland (Schaal).....142

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Abhandlungen</b>	
<b>Dr. Gerhard Theilacker, LRD a. D., Steuerberater, Aspach</b> Die Erbauseinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen – zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragssteuerrechts – (Teil III)	<b>93</b>
<b>Rechtsprechung</b>	
<b>Erbrecht</b>	
<b>OLG Karlsruhe, 26.03.2010 – 14 Wx 30/09</b> Zur Feststellung des Testierwillens bei handschriftlicher Erklärung auf einem Briefumschlag; zur Anwendung des § 2085 BGB	<b>138</b>
<b>Aktuelles im IPR / aus dem Ausland (Schaal)</b>	<b>142</b>

Diese Abhandlung wird in mehreren Teilen veröffentlicht. Teil II ist veröffentlicht in BWNotZ 1-2011, 11 ff. **Infolge eines Übertragungsfehlers wurden ab Abschnitt 7.5.2 mehrere Abschnitte und die Hervorhebungen in BWNotZ 1-2011 nicht gedruckt, weshalb ab diesem Abschnitt der Text zusätzlich nochmals veröffentlicht wird.**

## **Die Erbaueinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen – zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerrecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragsteuerrechts – (Teil III)**

(von Dr. Gerhard Theilacker, LRD a.D., Steuerberater, Aspach)\*

### **7. 5. 2. Die Behaltensregelungen für Betriebsvermögen <sup>44</sup>**

**Der Erwerber verstößt gegen die Behaltensbestimmungen nach § 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. I Satz 1 ErbStG n. F. , wenn er seinen ganzen Gewerbebetrieb oder einen Anteil daran, einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil einschließlich des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder einen Anteil an diesen Mitunternehmeranteilen innerhalb der Behaltensfrist veräußert**

Als Veräußerung gilt auch die **Aufgabe** des Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die **Eröffnung des Insolvenzverfahrens**. Da bewertungsrechtlich und erbschaftsteuerlich das Vermögen, das den **freien Berufen dient**, den Gewerbebetrieben gleichgestellt ist ( § 96 BewG), unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen diesen Behaltensregelungen. War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Personengesellschaft schon vor dem letzten begünstigten Erwerb eines Anteils an dieser Gesellschaft beteiligt, ist bei einer teilweisen Veräußerung seines Anteils zu seinen Gunsten davon auszugehen, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert und insoweit nicht schädlich verfügt.

**Schädlich** nach § 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. I Satz 2 ErbStG n. F. ist ferner **die Veräußerung, Entnahme** in das Privatvermögen oder Zuführung zu sonstigen betriebsfremden Zwecken von nur einer oder mehreren **wesentlichen Betriebsgrundlagen**. Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist – wie schon erwähnt – nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung ist der Begriff der Wesentlichkeit hier rein funktional zu beurteilen. Daher sind dies nur die Wirtschaftsgüter, die nach der Art des Betriebs ( Fabrikation, Handel, Dienstleistung) und ihrer Funktion im Betrieb für diesen wesentlich sind. Auf den reinen Wert oder gar die in diesen Gegenständen stekenden stillen Reserven kommt es nicht an. Dazu rechnen

z.B. Betriebsgrundstücke, seien es Produktions- oder Bürogebäude, bedeutende Maschinen oder Betriebsvorrichtungen, aber auch evtl. der Warenbestand und Patente.

Eine schädliche Verfügung liegt aber nicht vor, soweit die wesentlichen Betriebsgrundlagen zum jungen Verwaltungsvermögen i. S. des § 13 b Abs. 2 Satz 3 ErbStG n. F. gehören. Bei Vermögen ,das nicht von der Steuer verschont wurde, kann auch rückwirkend der Verschonungsabschlag nicht gekürzt werden. Im übrigen hat diese Vorschrift keine große Bedeutung, da funktional wesentliche Betriebsgrundlagen in aller Regel kein Verwaltungsvermögen sein können.

**Der Verkauf oder die Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen führt nur zum teilweisen Wegfall der Begünstigung.** Der Umfang solcher schädlichen Verfügungen bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts im Besteuerungszeitpunkt, also zur Zeit des Erbfalls oder der Schenkung. Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen in allen diesen Fällen innerhalb der Behaltensfristen nur **zeitanteilig** weg.

### **Beispiel 28 a**

*E hat einen Betrieb mit 15 Beschäftigten. Er stirbt 2009. Erben sind beide Söhne je zur Hälfte. Im Zeitpunkt des Erbfalls hat der Betrieb einen Steuerwert von 10 Mio. € und kein Verwaltungsvermögen. Beide Söhne haben gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. 100 % ige Optionsverschonung beantragt.*

*Im vierten Jahr verkaufen sie ein selbst genutztes Produktionsgebäude, das ein im Sachwertverfahren ermittelten gemeinen Wert von 2 Mio. € zum Zeitpunkt des Erbfalls hat.*

*Der jeweils auf einen Sohn entfallende Steuerwert von 5 000 000 € wird in voller Höhe verschont. Das Produktionsgebäude war von der Funktion her eine wesentliche Betriebsgrundlage; ihr Verkauf ist*

<sup>44</sup> ErbSt. Erl. Abschn. 9 , 10 (BStBl I 09 , 722), Wachter am aaO. § 13 a ErbStG Rz. 209 – 236

\* Diese Abhandlung wird in mehreren Teilen veröffentlicht. Teil II ist veröffentlicht in BWNotZ 1-2011, 11 ff.

deshalb eine schädliche Verfügung im vierten Jahr der Behaltenszeit von 7 Jahren. Diese kürzt den Verschonungsabschlag rückwirkend wie folgt:

$2\,000\,000\text{ €} / 2 \times 4 / 7 =$	571 429 €
Bei der Nachversteuerung ist ein Verschonungsabschlag von anzusetzen.	4 428 571

Die Betriebswesentlichkeit dieser Wirtschaftsgüter muss schon auf Grund der Struktur des rückwirkenden Wegfalls des Verschonungsabschlags im Zeitpunkt des Erwerbs gegeben sein. Offen ist aber die Frage, ob eine schädliche Verfügung nur dann vorliegt, wenn diese noch im Zeitpunkt der Verfügung als funktional wesentliche Grundlagen des Betriebs zu qualifizieren sind. Oder genügt es, dass sie bei der schädlichen Handlung nur noch einen erheblichen Wert haben, oder ist auch dies nicht erforderlich? Kommt es allein auf den Charakter des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erbfalls oder der Schenkung an? Die Lösung dieser Fragen können gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten von erheblicher Bedeutung sein. Dies darf ich mit folgendem Beispiel beleuchten.

### Beispiel 29

*S hat von seinem Vater zu Beginn des Jahres 2009 einen Betrieb geerbt, der im Auftrag von Automobilfirmen Kleinteile für Autos herstellt. Der Betrieb hat im Zeitpunkt des Erbfalls einen gemeinen Wert von 10 Mio. €, nur geringes Verwaltungsvermögen und 15 Beschäftigte. Einen Antrag auf Optionsverschonung hat S nicht gestellt.*

*Bis Oktober 09 war der Betrieb aufgrund der Abwrackprämie voll ausgelastet. Seither ist der Umsatz um 50 % eingebrochen. Aus diesem Grund hat S auch ein größeres Produktionsgebäude stillgelegt, das er jetzt zur Tilgung einer größeren Privatschuld dringend verkaufen sollte. Das Gebäude hatte zum Zeitpunkt des Erbfalls einen gemeinen Wert von 2 Mio. €.*

*Da es S bekannt ist, dass Notare in Erbschaftsteuersachen beraten dürfen, will er bei der Beurkundung des Grundstücksverkaufs von dem beurkundenden Notar wissen, ob er Erbschaftsteuer nachzahlen müsse. Sein Steuerberater könne dies auch nicht sagen*

*Der Notar wird sich natürlich hüten, eine Auskunft zu geben und S raten, vom Abschluss des Vertrags zunächst abzusehen und anregen, evtl. einen Antrag auf verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO beim zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt zu stellen, wobei aber zu beachten ist, dass die Auskunft nach dem Gesetz erteilt werden „kann“ aber nicht „muss“.*

*In diesem Fall ist es völlig offen, ob der Verkauf des Grundstücks als schädliche Verfügung zu behandeln ist, mit der Folge der rückwirkenden Reduzierung des Verschonungsabschlags in voller Höhe von 2 Mio. €, da die Maßnahme im ersten Jahr der Behaltensfrist erfolgt. Das Produktionsgebäude war beim Erbfall eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Da es jetzt leer steht und auch nicht mehr selbst genutzt werden soll, ist das Gebäude zumindest von der Funktion her nicht mehr wesentlich. Jedoch ist es noch ungeklärt, ob dies erheblich*

*ist.*

*Es wäre auch daran zu denken, mit dem Verkaufserlös ganz oder teilweise zunächst die Liquiditätsreserven des Betriebs in der Form nicht schädlichen Geldvermögens zu stärken und die Privatschuld erst später zu tilgen. Insofern läge eine Reinvestition vor und der Verkauf hätte in dieser Höhe keine schädlichen Folgen.*

Wie vorstehend dargelegt, ist dagegen die Veräußerung oder Entnahme unwesentlicher Wirtschaftsgüter nicht schädlich.

**Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft gem. §§ 20, 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter sondern ganze betriebliche Einheiten erhält. Erst die Veräußerung der dabei erhaltenen Anteile wird als schädlicher Vorgang eingestuft, der zu einem zeitanteiligen Wegfall der erbschaftsteuerlichen Begünstigung führt (§ 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG n. F.).**

### 7. 5. 3. Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften – einschließlich der Verstöße bei Poolregelungen –<sup>45</sup>

**Eine schädliche Maßnahme** bei begünstigt übertragenen Anteilen an Kapitalgesellschaften liegt nach § 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG n. F. vor, **soweit diese Anteile ganz oder teilweise innerhalb der Behaltensfrist veräußert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden.** Hat der Erwerber schon früher Anteile an dieser Gesellschaft besessen, die er entgeltlich erworben hat oder bei denen die Behaltensfrist abgelaufen ist, so gelten zu seinen Gunsten bei einer teilweisen Veräußerung diese als zunächst verkauft.

**Schädlich** ist nach § 13 a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG n. F., **soweit die Kapitalgesellschaft binnen der Behaltensfrist aufgelöst oder innerhalb dieser Frist das Nennkapital herabgesetzt wird.** Die Finanzverwaltung sieht bei der Herabsetzung des Nennkapitals von einer Nachversteuerung ab, wenn es sich nur um eine nominelle Kapitalherabsetzung zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft handelt und kein Kapital ausgezahlt wird.

Auch auf der Ebene der Kapitalgesellschaft, deren Anteile begünstigt übertragen wurden, kann insofern wiederum schädlich verfügt werden, als im Rahmen der Gesellschaft (funktional) wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert werden und zusätzlich das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird (§ 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG n. F.). Hierbei ist zu beachten, dass die bloße Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die Kapitalgesellschaft im Unterschied zur Personengesellschaft für den Gesellschafter noch nicht schädlich ist. Erst die zusätzliche Verteilung des Erlöses an die Gesellschafter führt insofern zu einem schädlichen Vorgang.

<sup>45</sup> ErbSt. Erl. Abschn. 23 u. 24 (BStBl. I 09, 723 f.). Wachter am aaO. § 13 a ErbStG Rz. 226 – 236

Eine Verbesserung gegenüber dem alten Recht ist auch, **dass künftig Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in andere Kapitalgesellschaften durch Verschmelzung oder Spaltungen im Rahmen der §§ 11 bis 16 UmwStG nicht schädlich sind.** Wiederum ist erst dann die Veräußerung der dabei erlangten Anteile innerhalb der Behaltensfrist ein schädlicher Vorgang, wobei durch die inzwischen verstrichenen Jahre bzw. durch die (anteilige) Erhöhung der Lohnsummen die Nachversteuerung erheblich vermindert werden kann. **Gleiches gilt für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft** im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts (§§ 3 bis 9 UmwStG). Die Umwandlung selbst ist noch nicht schädlich. Bislang führte die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder Einzelunternehmen oder in eine andere Körperschaft im alten Recht zu einem schädlichen Vorgang, während die Einbringung von Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen unschädlich waren.

Im Rahmen der Nachversteuerung nach § 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 5 ErbStG n. F. ist nicht nur **die einvernehmliche Aufhebung der Poolvereinbarung, sondern auch die einseitige Kündigung durch ein Poolmitglied schädlich.** Bei einer einvernehmlichen Aufhebung des Poolvertrags sind alle Poolmitglieder von der nachträglichen Besteuerung betroffen, soweit bei ihnen die Behaltensfrist von 5 bzw. 7 Jahren beim Wirksamwerden der Aufhebung noch nicht abgelaufen ist. Dasselbe gilt bei einer einseitigen Kündigung durch ein Poolmitglied, falls die im Pool noch vertretene Beteiligungsquote die Grenze von 25 % nicht (mehr) überschreitet. Ist aber im Pool nach der Kündigung durch ein Poolmitglied immer noch eine Quote von mehr als 25 % vertreten, beschränkt sich die Nachversteuerung nur auf den kündigenden Gesellschafter. Dies dürfte also zur Konsequenz haben, dass dann eine Kündigung ohne Folgen bleibt, wenn für den Kündigenden beim Wirksamwerden seiner Kündigung die Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren abgelaufen ist. Die Nachversteuerung erfolgt auch bei der Aufhebung oder der Kündigung der Poolvereinbarung entsprechend zeitanteilig<sup>46, 47</sup>.

#### 7.5.4. Behaltensregelungen für luf. Vermögen<sup>48</sup>

Es gelten die gleichen Grundsätze wie beim Betriebsvermögen, soweit es sich um den **Wirtschaftsteil** handelt. Schädlich ist aber auch die **Veräußerung aller selbst bewirtschafteter Grundstücke**, ob sie bedeutsam sind oder nicht. Der Erlös kann aber in luf. Grundstücke reinvestiert werden. Eine schädliche Verwendung ist auch der Wegfall der Selbstbewirtschaftung von luf. genutzten Flächen, die Bauland, Industrieland werden oder zu Verkehrszwecken genutzt werden. Dagegen wird nicht schädlich über einzelne luf. genutzte Flächen verfügt, wenn diese nicht mehr bewirtschaftet werden oder an Dritte zur luf. Nutzung nicht langfri-

stig verpachtet oder überlassen werden. Als schädliche Verwendung gilt aber, wenn Pachtverträge über einzelne Flächen von mehr als 15 Jahre abgeschlossen werden. Werden die Verkaufserlöse zur Abfindung weicher Erben verwendet, ist dies keine Reinvestition in den Betrieb, die eine Nachversteuerung verhindern würde. Eine schädliche Entnahme liegt ebenfalls vor, wenn luf. Flächen zur Abfindung an Miterben übertragen werde

#### 7.5.5. Entnahmebegrenzung<sup>49</sup>

Aus der Sorge heraus, der Erwerber könnte die Behaltenspflichten dadurch umgehen, dass er seinen gewerblichen, freiberuflichen oder auch landwirtschaftlichen Betrieb durch überhöhte Entnahmen laufend „aushöhlt“, sah schon die seitherige Regelung eine Begrenzung der zulässigen Entnahmen vor. Die Erbschaftsteuerreform hat die Nachversteuerung bei dieser sogen. Überentnahme nach § 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 3 ErbStG den Mindestbetrag von 52 000 € auf **150 000 €** je Betrieb oder je begünstigt erworbenem Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder Anteil an einer Kapitalgesellschaft erhöht. Er wurde also fast verdreifacht. Maßgebend für das Vorliegen einer schädlichen Überentnahme ist stets die Ebene des übertragenen Betriebs bzw. der übertragenen Gesellschaft. Auf etwaige Überentnahmen bei Tochter- oder Enkelgesellschaften kommt es nicht an.

Hat der Erwerber des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils bis zum Ende des letzten, auch bei Optionsverschönerung nur 5-jährigen, in die Behaltenszeit fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen vorgenommen, die die Summe aus dem ihm zuzurechnenden Gewinn und dem von ihm geleisteten Einlagen um mehr als 150 000 € übersteigen, entfällt insoweit rückwirkend die Begünstigung. (§ 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG n. F.). Die Überprüfung erfolgt also erst am Ende der 5-jährigen Behaltensfrist. Die festgestellten Überentnahmen sind deshalb endgültig und führen zu einem vollständigen Wegfall der Begünstigung in Höhe der Überentnahme. Ob bei einer nur kurzen Fortführung des Betriebs auch der Grenzbetrag von 150 000 € zum Ansatz kommt oder zeitanteilig herabgesetzt wird, regelt das Gesetz nicht. Bedeutsam ist, dass Verluste bei der Berechnung unberücksichtigt bleiben. Die Minderung des Eigenkapitalkontos bzw. Erhöhung des negativen Kapitalkontos durch Verluste führt nicht zu Überentnahmen. Das Kapitalkonto ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu berechnen. Zum Kapitalkonto eines Mitunternehmers gehört neben dem Festkapital des Gesellschafters, seine variablen Konten, seine anteilige gesamthänderischen Rücklagen, sowie die Kapitalkonten seines Sonderbetriebsvermögens. Zu den Entnahmen rechnen die Geld- und die Sachentnahmen, letztere aber mit Ausnahmen der schon als schädliche Verfügung wirkenden Entnahmen funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen und des jungen Verwaltungsvermögens. Die Entnahme von wesentlichen Grundlagen wird schon als schädliche Verfügung „bestraft“, das junge Verwaltungsvermögen wurde beim Erwerb nicht begünstigt. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist die Überentnahmen durch erhebliche Einlagen beseitigt oder verringert. Der Nachsteuertatbestand greift unabhängig davon ein,

<sup>46</sup> Gleichlautende Ländererlasse vom 29.10.2010 (BStBl I 10, 1210) und Verfügung des Bay. Landesamtes für Steuern vom 11. 8. 2010 (DStR 2010, 2134)

<sup>47</sup> Vgl. Vorschläge von Weber / Schwind in DStR 2011 S. 13 f. zur Formulierung von Poolvereinbarungen

<sup>48</sup> ErbSt. – Erl. Abschn. 11 (BStBl. I 09, 723), Wachter aaO. § 13 a ErbStG Rz.214 f.

<sup>49</sup> ErbSt. – Erl. Abschn. 12 mit Hinweisen H 12 (BStBl I 09, 723 ff.), Wachter aaO. § 13 a ErbStG Rz. 216 – 225

aus welchem Grund die Überentnahmen erfolgt sind. Deshalb ist auch die Geldentnahme zur Zahlung der Erbschaftsteuer nicht begünstigt und rechnet zu den Entnahmen. Beim Erwerb mehrerer Betriebe oder begünstigter Vermögenseinheiten ist die Entnahmebegrenzung für jede Einheit gesondert zu gewähren.

Nach § 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG n. F ist bei Ausschüttungen an die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften diese Regelung sinngemäß anzuwenden. (Ausschüttungssperre). Die Gewinnausschüttungen sind gewissermaßen die Entnahmen. Dazu rechnen auch die verdeckten Gewinnausschüttungen. Umgekehrt werden die offenen Einlagen durch die verdeckten erhöht. Ob die Ausschüttung unmittelbar oder mittelbar erfolgt, ist unerheblich. Somit können ohne Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung in der Behaltenszeit erzielte Gewinne ggf. erhöht durch verdeckte Gewinnausschüttungen, und getätigte offene oder verdeckte Einlagen neben dem Anteil an dem Betrag von 150 000 € offen oder verdeckt ausgeschüttet werden. Die verdeckten Gewinnausschüttungen gleichen sich also aus.

**Beispiel 30** (Überentnahme bei Einzelunternehmen)

S ist Alleinerbe seine 2009 verstorbenen Vaters, der ihm einen Betrieb im Steuerwert von 10 Mio. € hinterlassen hat. Der Betrieb hat nur geringes Verwaltungsvermögen und 15 Beschäftigte. Einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. hat S nicht gestellt.

Im Zeitpunkt des Erbfalls ergibt sich folgende Erbschaftsteuerbelastung

steuerpflichtiges Unternehmensvermögen	
15 % v. 10 Mio. €	1 500 000 €
(kein Abzugsbetrag)	
Abzgl. Persönlicher Freibetrag	- 400 000 €
steuerpflichtiger Erwerb (gleich abgerundet)	1 100 000 €
ErbSt StKl. I 19 %	<b>209 000 €</b>

Nach Ablauf der fünfjährigen Behaltenszeit wird eine Überentnahme wie folgt ermittelt: in der Behaltenszeit:

Gewinne	5 000 000 €
Verlust in 2 Krisenjahren 4 Mio. €	
wird nicht berücksichtigt	
Einlagen	1 000 000 €
Geldentnahmen	7 000 000 €
<b>Überentnahmen</b>	<b>1 000 000 €</b>

Für S ergibt die Nachversteuerung folgende Steuer:

Steuerwert des Betriebsvermögens	10 000 000 €
abzgl. Überentnahme	1 000 000 €
Betriebsvermögen (begünstigt)	9 000 000 €
abzgl. Verschonungsabschlag	- 7 650 000 €
ergibt steuerpfl. Unternehmensvermögen	1 350 000 €
zzgl. rückwirkend nicht begünstigt	1 000 000 €
insgesamt steuerpflichtig	2 350 000 €
abzgl. persönl. Freibetrag	- 400 000 €
steuerpflichtiger Erwerb (schon abgerundet)	1 950 000 €

ErbSt nach StKl I 19 % **370 500 €**

Es ergibt sich eine Erbschaftsteuernachzahlung von **161 500 €.**

Zum besseren Verständnis der sehr schwierigen Berechnung der Nachversteuerung darf ich unter Verwendung der im ErbSt-Erl. vom 25.6.09 in Abschnitt 16 unter H 16 (BStBl I 09 727 ff.) veröffentlichten Beispiele diese mit den durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz notwendigen Änderungen in vereinfachter Form nochmals im folgenden Abschnitt darstellen.

**7.6. Beispiele zur Nachversteuerung**

**Beispiel 31**

S hat als Alleinerbe 2009 seines Vaters E einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 € und einen KG-Anteil (Steuerwert 400 000 €) erworben. Der Betrieb und die KG (einschl. SBV) haben nur geringes Verwaltungsvermögen. Einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. hat S nicht gestellt. Beide Betriebe haben nicht mehr als 20 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 200 000 €
./. Verschonungsabschlag 85 %	- 1 020 000 €
Verbleiben	180 000 €
./. Abzugsbetrag	
150 000 € - 30 000 € x 1/2 =	- 135 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>45 000 €</b>

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

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 680 000 €
verbleiben	120 000 €
	120 000 €

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	400 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	340 000 €
zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	240 000 €
	+160 000 €

**Summe** 280 000 €

Abzugsbetrag 150 000 €  
höchsten der Wert des begünstigt verbleibenden Vermögens -120 000 €

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen **160 000 €**

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

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung beim Erbfall	160 000 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	45 000 €
	<b>115 000 €</b>

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 3 400 000 €
Abzugsbetrag	
150 000 € - 450 000 € x 1/2 =	0
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>600 000 €</b>

**Beispiel 32**

Auf die Tochter T als Alleinerbin ihre Vaters ist ein Gewerbebetrieb 2009 (Steuerwert 4 000 000 €) übergegangen, der nach §§ 13 a u. .b ErbStG n.F. begünstigt ist und der Regelverschonung unterliegt. Der Betrieb hat mehr als 20 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 3 400 000 €
Abzugsbetrag	
(150 000 € - 450 000 € x 1/2)	0
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>600 000 €</b>

Im vierten Jahr veräußert T den Gewerbebetrieb. Eine Reinvestition erfolgt nicht. Die tatsächliche Lohnsumme beläuft sich auf 200 % der Ausgangslohnsumme

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	<b>4 000 000 €</b>
-------------------------------------	--------------------

**1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung**

Verschonungsabschlag 85 % =	3 400 000 €
Zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	<b>2 040 000 €</b>

**2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichen der Lohnsumme**

Verschonungsabschlag	3 400 000 €
Mindestlohnsumme 400 %, tatsächliche Lohnsumme 200 %, das sind 50 % des Verschonungsabschlags =	-1 700 000 €
verbleibender Verschonungsabschlag	<b>1 700 000 €</b>

Es ist der geringere Verschonungsabschlag von anzusetzen	- 1 700 000 €
Abzugsbetrag entfällt weiterhin steuerpflichtiges Betriebsvermögen	<b>2 300 000 €</b>

steuerpflichtiges Betriebsvermögen beim Erbfall	600 000 €
nach der Veräußerung	2 300 000 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	<b>1 700 000 €</b>

**Beispiel 33**

Auf S als Alleinerben ist 2009 ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 Mio. €) übergegangen. Der Betrieb verfügt über weniger als 50 % Verwaltungsvermögen im Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs. Antrag auf Optionsverschonung hat S nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als 20 Beschäftigte .Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Produktionsgrundstück, das im Zeitpunkt des Erbfalls einen Grundbesitzwert von 1,5 Mio. € hat.

Im dritten Jahr veräußert S das Produktionsgrundstück und entnimmt der Veräußerungserlös von 2 Mio. € Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt

Betriebsvermögen (noch begünstigt)	2 500 000 €
Verschonungsabschlag 85 %	- 2 125 000 €
:verbleiben	<b>375 000 €</b>

Betriebsvermögen (nicht begünstigt) Grdst	1 500 000 €
Verschonungsabschlag zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	1 275 000 €
Wegfall des Verschonungsabschlags in Höhe v	510 000 €
Summe	765 000 €
	765 000 €
	<b>1 140 000 €</b>

*Berechnung des neuen Abzugsbetrags*

Abzugsbetrag	150 000 €
Verbleibender Wert 15 % des noch begünstigten Vermögens abziehen	375 000 €
abziehen	- 150 000 €
Unterschiedsbetrag 225 000 € x 1/2 =	112 500 €
zu gewährender neuer Abzugsbetrag	- 37 500 €

steuerpflichtiges Vermögen	<b>1 102 500 €</b>
----------------------------	--------------------

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bei Erbfall	600 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögenach Verkauf	1 102 500 €
Erhöhung der Bemessungsgrundlage	<b>502 500 €</b>

**Beispiel 34**

Auf A ist 2009 ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 Mio. €) als Alleinerbe übergegangen. Der Betrieb hat kein Verwaltungsvermögen und mehr als 20 Beschäftigte. A hat 100 % ige Optionsverschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG n .F. beantragt. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Grundstück, das im Zeitpunkt des Erbfalls einen Grundbesitzwert von 1,5 Mio. € hat.

Betriebsvermögen (begünstigt)	4 000 000 €
Verschonungsabschlag 100 %	- 4 000 000 €

Steuerpflichtiges Vermögen	<b>0</b>
----------------------------	----------

Im fünften Jahr veräußert A das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 2 Mio. €. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von 7 Jahren beträgt

500 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen **4 000 000 €**

### 1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage

Betriebsvermögen (noch) begünstigt	2 500 000 €	
Verschonungsabschlag -	2 500 000 €	2 500 000 €
verbleiben		<b>0</b>
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 500 000 €	
Verschonungsabschlag	1 500 000 €	
zeitanteilig zu gewähren 4 / 7 =	857 143 € +	857 143 €
verbleibender Verschonungsabschlag		<b>3 357 143 €</b>

### Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichen der Lohnsumme

Verschonungsabschlag 100 %	4 000 000 €
Mindestlohnsumme 700 %; erreicht 500 %. Die Tatsächliche Lohnsumme unterschreitet die Mindest- Lohnsumme um 200 %, das sind 28,57 % von 4 000 000 € =	1 142 800 €
verbleibender Verschonungsabschlag	<b>2 857 200 €</b>

Abgezogen wird der niedrigere Verschonungsabschlag (der der stärker gekürzt wurde) von 1 und 2 **- 2 857 200 €**  
bzw. Steuerpflichtiges Betriebsvermögen **1 142 800 €**

Es ist also die Erbschaftsteuer von zusätzlich **1 142 800 €** nachträglich rückwirkend zu erheben.

## 7.7. Die Folgen der Weitergabeverpflichtung von begünstigtem Vermögen<sup>50</sup>

Nach § 13 a Abs.3 Satz 1 kann der Erwerber den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn der Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt (§ 13 a Abs.3 S. 2 ErbStG n.F.). Dies entspricht der bisherigen Regelung in § 13 a Abs. 3 ErbStG a.F.

Ziel dieser Regelung ist es, dass die steuerliche Verschonung demjenigen Erwerber gewährt wird, der den Betrieb auch tatsächlich fortführt. Dieser Zweck zieht sich wie ein roter Faden durch die steuerlichen Verschonungsvorschriften der §§ 13 a und b des ErbStG. Der mit der Weitergabeverpflichtung bela-

stete Zwischenerwerber kann diese Verpflichtung steuermindern abziehen, und der begünstigte Enderwerber kann die Steuerverschonung in Anspruch nehmen. Deshalb hat auch der Enderwerber die mit der Verschonung verbundenen Auflagen – wie die Behaltefrist oder die Lohnsumme – einzuhalten.

Entsprechend diesem gesetzgeberischen Zweck ordnet der ErbSt-Erl. vom 25. 6.09 Abschn. 7 Abs. 1 (BStBl I 09 720) Folgendes an:

**Der (Erst-) Erwerber** (z.B. der Erbe, beim Vorausvermächtnis der andere Miterbe oder beim Untervermächtnis nach § 2186 BGB der Hauptvermächtnisnehmer) **kann die Steuerverschonung nicht in Anspruch nehmen** bei

- **Sachvermächtnissen**, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
- **Vorausvermächtnissen** die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
- **Schenkungsversprechen auf den Todesfall** oder
- **Auflagen** des Erblassers, die auf Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

Es sind also die Fälle, bei denen beim Tod des Erblassers das begünstigte Vermögen zunächst auf die Erben übergeht und der Vermächtnisnehmer oder Beschenkte nur einen Anspruch auf Weitergabe hat. Hinsichtlich der Frage, wer in diesen Fällen dem Grunde nach begünstigt ist, hat sich gegenüber der bisherigen Steuerbefreiung nach § 13 a ErbStG a.F. nichts geändert.

Der zur Weitergabe des begünstigten Vermögens verpflichtete Erwerber ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigt übergegangen. Zunächst erwirbt zwar der Erbe bzw. mehrere Erben in Erbengemeinschaft das durch Sachvermächtnis begünstigte Vermögen mit seinem Steuerwert (jetzt gemeinen Wert). Er kann aber bei Vermächtnissen und Auflagen die Verpflichtung zur Weiterübertragung als Erbfallschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG n. F. mit dem Steuerwert des zunächst erlangten begünstigten Vermögens abziehen. Da er insoweit nicht bereichert ist, kann er auch nach dem Nettoprinzip, das dem Erwerb zu Grunde liegt, nicht mit Erbschaftsteuer belastet werden.

Zwar hat der II. Senat des BFH im Urteil vom 2. 7. 04 (BStBl II 04 1039) - noch zur Zeit der Geltung der sog. Bedarfswerte – angedeutet, dass in Zukunft evtl. der Abzug der Grundstücksvermächtnisse mit den damaligen niederen Steuerwerten nicht mehr möglich sei, sondern mit den höheren gemeinen Werten. Dies hätte zwar für den Erben den Vorteil gebracht, dass er nur den niedrigen Steuerwert der Erbschaftsteuer zu unterwerfen hat; für den Vermächtnisnehmer hätte es aber die Konsequenz gehabt, dass der volle Verkehrswert des Grundstücks Bemessungsgrundlage der Steuer geworden wäre. Im Urteil vom 9.4.2008 (DStRE 2008 881) hat aber der BFH deutlich gemacht, dass er an der bisherigen Rechtsprechung zur Besteuerung des Sachvermächtnisses festhalte. Es sei sowohl für den Abzug als Sachleistungsverpflichtung beim Erben als auch für den Erwerb des Vermächtnisnehmers nur der Steuerwert des Gegenstandes maßgebend. Die Finanzverwaltung hat immer an dieser Auffassung festgehalten Da nun generell der gemeine

50 ErbSt. – Erl. Abschn. 9 Abs. 2 (BStBl I 09, 720, Wachter aaO. § 13 a Rz.170–173



Wert der Gegenstände der Besteuerung zugrunde gelegt wird, ist dieses Problem weitestgehend entschärft. Die bisherige Verwaltungsübung und Rechtsprechung ist weiterhin gültig.

**Die Begünstigung nach §§ 13 a u. b , § 19 a ErbStG n. F. steht deswegen dem Vermächtnisnehmer oder Auflagenberechtigten als Letzterwerber zu.** Er unterliegt nach § 3 ErbStG im Regelfall auch der sofortigen Erbschaftsbesteuerung wie ein Direkterwerber.

**Beispiel 35**

Der 2009 verstorbene Kommanditist E hat seine Frau F als Alleinerbin eingesetzt. Sein Neffe N soll den KG-Anteil im gemeinen Wert von 1 Mio. € durch Vermächtnis erhalten. Die KG und auch das SBV des E hat kein Verwaltungsvermögen. Zum Nachlass gehört weiteres nicht begünstigtes Kapitalvermögen im gemeinen Wert von 1 Mio. €

N hat Antrag auf Optionsverschöpfung gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG n. F. gestellt

**Besteuerung der Alleinerbin F:**

F erbt zwar mit dem KG-Anteil an sich begünstigtes Vermögen. Wegen der Weitergabeverpflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann er aber den Verschöpfungsschlag zu 100 % nicht in Anspruch nehmen. Die aus dem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln.

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 000 000 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 1 000 000 €
Bereicherung	1 000 000 €

**Besteuerung des Vermächtnisnehmers N**

Der KG-Anteil ist gem. §§ 13 a u. b ErbStG ist dem Grunde nach begünstigt. Die KG (einschließlich des SBV des E) hat kein schädliches Verwaltungsvermögen, weshalb auch der Verwaltungsvermögenstest für eine Optionsverschöpfung erfüllt ist. Da der Erwerb des N zu 100 % verschönt wird, fällt bei ihm keine Erbschaftsteuer an.

N hätte auch auf den Antrag nach § 13 a Abs. 8 ErbStG verzichten können, da auch bei der Regelverschöpfung durch den zusätzlichen Abzugsbetrag von 150 000 € das steuerpflichtige Betriebsvermögen des KG-Anteils 0 betragen hätte. Dies hätte den Vorteil gehabt, dass er nur der 5 – jährigen Behaltens- und Lohnsummenfrist unterliegt.

**Beispiel 36**

In Abwandlung des Beispiels 35 setzt E seinen Neffen zum Alleinerben ein und vermacht seiner Frau F das Kapitalvermögen. N beantragt in Anbetracht der kürzeren Behaltens- und Lohnsummenfrist keine Optionsverschöpfung zu 100 %.

**Besteuerung des N als Alleinerbe**

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 000 000 €
Verschöpfungsschlag 85 %	- 850 000 €
Verbleiben	150 000 €
Abzugsbetrag	- 150 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 1 000 000 €
steuerpflichtige Bereicherung	0 €

**Besteuerung der F als Vermächtnisnehmerin**

Die ist nicht begünstigtes voll steuerpflichtiges Kapitalvermögen 1 000 000 €

**Beispiel 37**

In Abwandlung des Beispiels 35 hat E in seinem Testament bestimmt, dass seine alleinerbende Ehefrau F dem Neffen F die hälftige Beteiligung an dem KG-Anteil als Vermächtnis einräumen soll. Optionsverschöpfung haben F und N nicht beantragt..

**Besteuerung der Alleinerbin F**

Gem. §§ 13 a u. b ErbStG n. F. ist bei F nur der KG-Anteil begünstigt, den sie nicht weitergeben muss. Der hälftige Anteil, den sie zwar geerbt, aber N als Vermächtnisnehmer weiterübertragen muss, steht ihr keine Begünstigung zu. Insoweit ist sie aber auch nicht bereichert. Die aus ihrem Erwerb ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 €
Verschöpfungsschlag	- 425 000 €
Verbleiben	75 000 €
Abzugsbetrag	- 75 000 €
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 €
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	500 000 €
Kapitalvermögen	1 000 000 €
./.. Vermächtnislast	- 500 000 €
Bereicherung	1 000 000 €

**Besteuerung des Vermächtnisnehmers N**

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 €
Verschöpfungsschlag	- 425 000 €
Verbleiben	75 000 €
Abzugsbetrag	75 000 €
Bereicherung	0 €

Bei der **Schenkung auf den Todesfall** handelt es sich um Schenkungsversprechen, die unter der Bedingung vereinbart werden, dass der Beschenkte den Schenker überlebt (sog. Überlebensbedingung). In der Regel erlangt der Bedachte mit dem Tod des Schenkers lediglich einen Anspruch gegen den Erben, das Schenkungsversprechen zu erfüllen, z. B. einen nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigten Betrieb zu übertragen. Es kann aber auch sein, dass die Rechtsfolgen

des Erfüllungsgeschäfts mit dem Tod des Schenkers automatisch, d.h. ohne weitere Rechtshandlung, eintreten. **Der Beschenkte hat den Erwerb des geschenkten Gegenstandes, obwohl er auf einer lebzeitigen Schenkung beruht, grundsätzlich erst mit dem Erbfall als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG zu versteuern.** Für solche Schenkungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung die Grundsätze der Bereicherungsermittlung bei gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Leistungsaufgaben nicht anzuwenden. Die übernommenen Verbindlichkeiten sind gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG als Erblässerschulden vom steuerlichen Wert des Erwerbsgegenstandes abzuziehen. Erwirbt zunächst der Erbe den geschenkten Gegenstand, so kann er, wie bei der Vermächtnisschuld, die Erfüllungsverpflichtung mit dem Steuerwert des Gegenstandes als Erbfallsschuld abziehen, da er insoweit nicht bereichert ist. Handelt es sich beim geschenkten Gegenstand um nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigtes Vermögen, steht insoweit allein dem Beschenkten der Verschonungsabschlag und ggf. auch der Abzugsbetrag zu.

**Als Schenkung auf den Todesfall gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch der automatische Übergang eines Gesellschaftsanteils des Erblassers an einer Personengesellschaft bei seinem Tod auf die verbleibenden Gesellschafter,** wenn im Gesellschaftsvertrag die Fortführung der Gesellschaft vereinbart ist. **Dies gilt entsprechend auch beim Ausscheiden des Erblassers aus einer GmbH.** Die Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Vergleich zwischen dem gemeinen Wert des erworbenen Anteils und dem Abfindungsanspruch. Da die verbleibenden Gesellschafter im Falle der Anwachsung Betriebsvermögen erwerben, kann die Steuerverschonung nach §§ 13 a u. b, § 19 a ErbStG n. F. insoweit nur bei ihnen in Betracht kommen. Dem ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. seinen Erben steht gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB nur ein Abfindungsanspruch zu, dessen Wert zwar grundsätzlich dem Liquidationswert des Anteils entspricht. Häufig wird aber im Gesellschaftsvertrag eine sog. Buchwertklausel vereinbart, wonach die Erben unter Ausschluss einer Beteiligung an den offenen und stillen Reserven nur eine Abfindung erhalten, die sich nach dem Buchwert des Geschäftsanteils (Kapitalkonto) richtet. Es kann auch ein zwischen dem Liquidationswert und dem Buchwert liegender Betrag gesellschaftsrechtlich festgelegt sein.

Zum erbschaftsteuerlichen Erwerb des ausscheidenden Gesellschafters oder seiner Erben gehört nach § 10 Abs. 10 ErbStG n. F. nur der Abfindungsanspruch. Dieser Anspruch ist kein Betriebsvermögen und daher nicht nach §§ 13 a u. b ErbStG begünstigt.

Beim Ausscheiden des Erblassers aus einer GmbH ist jedoch zu beachten, dass nach bisherigem Recht nur die Abtretung nach § 13 a ErbStG a.F. steuerverschont war, nicht dagegen die Einziehung des Anteils. Wurde der Anteil an die GmbH abgetreten, stand der Gesellschaft als Erwerber zwar die Begünstigung nach § 13 a ErbStG a. F. jedoch nicht die gem. § 19 a ErbStG a. F. zu. Es ist davon auszugehen, dass dies auch für das neue Recht gilt. Auf die Ausführungen oben in Abschnitt 4. 3. darf ich Bezug nehmen. Es sollte daher nach wie vor im Gesellschaftsvertrag der Weg der Abtretung und nicht der der Einziehung gewählt werden.

Bei der **qualifizierten Nachfolgeklausel steht allein diesem Nachfolger die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. zu.** Es ist aber zu beachten, dass diese bislang im Erbschaftsteuerrecht als vorweggenommene Erbaueinandersetzung behandelt wird. Es kann deshalb das vom Übernehmer hingegebene Nachlassvermögen wiederum nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigt sein. Wird z.B. die abzufindende Tochter von ihrem in die OHG eintretenden Bruder mit einem ererbten nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigten Anteil an einer GmbH in der nachfolgenden Erbaueinandersetzung abgefunden, ist der Erwerb der Tochter insoweit gleichfalls begünstigt.

Es ist noch nicht geklärt, ob die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. **bei aufschiebend bedingten oder aufschiebend befristeten Vermächtnissen, Auflagen oder Schenkungen auf den Todesfall** zunächst von den Erben in Anspruch genommen werden kann, und erst beim Eintritt der Bedingung oder mit dem Anfangstermin beim Erben die Steuerverschonung wieder rückwirkend wegfällt und auf die Vermächtnisnehmer und Auflagenberechtigten als Letzterwerber übergeht. Geschieht dies erst nach Ablauf der Behaltensfrist von 5 oder 7 Jahren, kann m.E. der Erbe die Steuerverschonung nicht mehr verlieren. Es fragt sich aber dann, ob der nachträgliche Erwerb der Vermächtnisnehmer usw. wiederum steuerverschont wird, wenn das erworbene Vermögen zu diesem Zeitpunkt noch begünstigt ist.

Offen ist auch die Frage, wie vermachte oder auferlegte **Erwerbsrechte** im Rahmen der Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG n.F. zu behandeln sind.

Beim voll unentgeltlichen Übernahmerecht sollte m.E. dem Übernehmer im Falle der Übernahme die Begünstigung zustehen, während sie der Erbe infolge der Weitergabepflicht rückwirkend verliert. Dies sollte auch für das teilentgeltliche Übernahmerecht gelten, soweit der Übernehmer einen Vermächtniswert zu versteuern hat. Dabei wird nicht verkannt, dass nicht das begünstigte Vermögen vermacht ist sondern schuldrechtliche Erwerbsrechte. Dies ist aber auch bei Vermächtnissen nicht anders. Soweit Kaufpreisvermächtnisse bzw. entsprechende Auflagen vorliegen, verstößt der Erbe gegen die Behaltensfrist schädlich und der Vermächtnisnehmer erwirbt insoweit entgeltlich. Die Steuerverschonung steht, soweit der Vermächtnisnehmer entgeltlich erwirbt, keinem von beiden zu.

## **7. 8 . Die Erbaueinandersetzung im Rahmen der Begünstigung nach §§ 13 a und b ErbStG n. F.**<sup>51</sup>

### **7. 8 . 1 . Allgemeines**

Der Gesetzgeber stellt nur einen Torso von Gesetzestext zur Verfügung. Es sind daher noch viele Fragen in diesem Bereich völlig ungeklärt. Auch die Finanzverwaltung hat bislang zur Aufklärung wenig beigetragen. Ich kann daher wenig Brot aber viele Steine anbieten; d.h., ich kann weitgehend nur Fragen stellen und auf die Problematik hinweisen und versuchen, vertretbare Lösungen anzuregen. Es ist also dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber oder zunächst die Finanzverwaltung auf die Zweifelsfragen in Bälde eine Antwort gibt.

51 Vgl. Wälzholz in ZEV 2009, 712 und NWB 2009, 2803

Zunächst darf ich nochmals kurz die Rechtslage bei der Erbengemeinschaft vor der Erbaueinandersetzung zusammenfassen, da dies das Verständnis für die schwierige Regelung der Erbaueinandersetzung erleichtert. Anschließend werde ich auf den Gesetzestext und die Auslegung nach seinem Wortlaut unter Berücksichtigung des ErbSt-Erl vom 26. 6. 09 eingehen. Schließlich werde ich darlegen, dass nach meiner Auffassung die nach dem Gesetz nicht befristete Wirkungsdauer der Auseinandersetzungsregelung schon aus verfassungsrechtlichen Gründen auf die jeweils geltende Behaltens- bzw. Lohnsummenfrist beschränkt werden muss. Es wird sich zeigen, dass diese Materie äußerst komplex ist und die Lösung einer Frage wiederum von der Lösung einer anderen Zweifelsfrage abhängt.

### 7. 8. 2. Die Erbengemeinschaft vor der Erbaueinandersetzung

Die Erbengemeinschaft ist eine Gesamthandsgemeinschaft, die aber im Gegensatz zu anderen Gesamthandsgemeinschaften auf Abwicklung ausgerichtet ist. Der gesamthänderisch gebundene Nachlass der Erbengemeinschaft stellt ein von dem Eigenvermögen der Miterben zu trennendes Sondervermögen dar. Der einzelne Miterbe ist nur an dem gesamten Nachlass, nicht an den einzelnen Nachlassgegenständen berechtigt. Daher kann der Miterbe nur über seinen Anteil am Nachlass also über seine ideelle quotale Berechtigung am Gesamthandsvermögen verfügen, jedoch nicht über einzelne Nachlassgegenstände bzw. seinen Anteil daran (§§ 2033 Abs. 2, 2040 Abs.1 BGB). Des Weiteren darf ich auf die Ausführungen oben 1 Einleitung hinweisen.

**Erben mehrere Erben wird auch nach der Erbschaftsteuerreform nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb des einzelnen Miterben durch Erbanfall und nicht der endgültige Erwerb bei der Erbaueinandersetzung der Erbschaftsteuer unterworfen.** Mit dem unmittelbaren Vermögensübergang, der kraft Gesetzes erfolgt, ist auch bei einer Mehrheit von Erben der Erbanfall abgeschlossen. Was der einzelne Miterbe (erbanteilig) erwirbt und mit welchem Wert dies angesetzt wird, richtet sich allein nach dem Todeszeitpunkt des Erblassers. Zu diesem Zeitpunkt entsteht auch die Erbschaftsteuer. Für den Verwaltungsvermögenstest ist es auch allein maßgebend, ob er im Zeitpunkt des Erbfalls bestanden wird.

**Die Erbschaftsteuerreform hat nichts daran geändert, dass bei der Berechnung der Erbschaftsteuer dem einzelnen Miterben der gemeine Wert des Nachlasses grundsätzlich nach Erbquoten zugeordnet wird.** Im einzelnen darf ich auf die Ausführungen in Abschnitt 4 hinweisen. **Es steht auch jedem Miterben beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen erbanteilig der Verschonungsabschlag und ggf. der Abzugsbetrag gesondert zu.** Bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelung innerhalb der 5 oder 7 jährigen Behaltenszeit wird jeder Miterbe entsprechend seiner Erbquote nachversteuert. Sofern nach 5 oder 7 Jahren die Erbengemeinschaft noch nicht auseinandergesetzt ist, gilt dies gleichfalls für die nach dem Ablauf dieser Lohnsummenfristen zu ermittelnden Lohnsummenverstoß. Auch in diesem Fall unterliegen die Miterben entsprechend ihrer Erbquote der Nachversteuerung. Sofern nur teilweise auseinandergesetzt ist, gelten die vorgenannten Grundsätze für das noch nicht geteilte begünstigte Nach-

lassvermögen weiterhin.

Jeder Miterbe kann für sich entscheiden, ob er die Optionsverschonung beantragen will.

In diesem Zusammenhang darf ich noch darauf hinweisen, dass erbschaftsteuerlich auch ein Erbvergleich und sogar eine unwirksame Verfügung von Todes wegen einer Erbquotenverteilung zu Grunde gelegt werden kann.

### 7. 8. 3. Gesetzestext, Anweisung der Finanzverwaltung und Auslegung nach dem Wortlaut und nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes

Der Absatz 3 des § 13 a ErbStG n. F. lautet (verkürzt) :

„ ( 1 ) Der Erwerber kann den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag nicht in Anspruch nehmen, soweit er Vermögen i. .S. des § 13 b Abs. 1 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder einer Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn der Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen i.S. des § 13 b Abs. 1 auf einen Miterben überträgt.“

In § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. heißt es:

„Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen 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 übertragenen Vermögens“.

Auf den nachfolgenden Satz 2 werde ich noch besonders eingehen.

In Abschnitt 7 Abs.1 u. 2 des ErbSt-Erl. vom 26.6.09 (BStBl. I 09 720) ordnet die Finanzverwaltung Folgendes an:

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

(2) Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigte Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten wer-

den. Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung geändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (wie bisher R 5 ErbStR 03), gilt unverändert fort.“

Diese Regelung gilt für die Erbauseinandersetzung in jeder Form, sei es auf Grund gütlicher Einigung oder Erbvergleich oder auf Grund Erbteilungsklage. Das Gleiche gilt auch für die durch den Testamentsvollstrecker durchgeführte Teilung.<sup>52</sup>

Es ist jetzt auch nach Auffassung der Finanzverwaltung eindeutig, dass der Vermögenserwerb der Miterben beim Erbfall einschließlich der Bewertung des erworbenen Vermögens zu diesem Zeitpunkt wie auch die erbanteilige Zurechnung von dieser Regelung nicht beeinflusst wird. Diese Sonderregelung für die Erbauseinandersetzung steht in einer Steuerbefreiungsvorschrift und nicht in den §§ 3 und 7 ErbStG, die die Steuerpflicht begründen. Die Beteiligung an günstigen Steuerwerten gehen durch eine spätere Erbauseinandersetzung nicht mehr verloren. Dies ist zwar jetzt nach der Erbschaftsteuerreform nicht mehr so bedeutsam, da generell für Erbschaftsteuerzwecke die gemeinen Werte angesetzt werden. Es kann aber noch im landwirtschaftlichen Bereich eine Rolle spielen

**Beispiel 38**

*Erben des 2009 verstorbenen Landwirts E sind seine Söhne A und B je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein landwirtschaftlicher Betrieb im Raum Stuttgart mit einem Steuerwert (Wirtschaftsteil mit dem Fortführungswert 200 000 € und einem Grundbesitzwert des Wohnteils gleichfalls von 200 000 €) von 400 000 €. Bei einem Verkauf des Hofes würden jedoch mindestens 6 Mio. € erzielt. Außerdem hat E Geldvermögen im Wert von 2 Mio. € hinterlassen.*

*Binnen eines Jahres teilen A und B den Nachlass. A erhält den Betrieb, B das Geldvermögen. Ausgleichszahlungen sind nicht zu leisten, da beide Erben davon ausgehen, dass für den Hof wegen Fortführung der Landwirtschaft nur ein Wert von 2 Mio.€ angesetzt werden könne.*

*Mit dem Erbfall erwerben die Söhne A und B zusammen*

<i>Fortführungswert gem. § 165 BewG</i>	
<i>des Wirtschaftsteils</i>	200 000 €
<i>Wert des Wohnteils</i>	200 000 €
<i>Kapitalvermögen</i>	2 000 000 €
<i>Zusammen</i>	2 400 000 €

*Hiervon entfallen auf A und B nach Erbteilen 1 200 000 €*

*Mit dem Erbfall wirken sich die Steuerbefreiungen wie folgt aus:*

<i>Erwerb des A</i>	1 200 000 €
<i>Steuerverschonung nach § 13 a ErbStG für die Hälfte des Wirtschaftsteils</i>	- 100 00 €

<i>Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG</i>	
<i>Für die Hälfte des Wohnteils</i>	- 100 000 €
<i>Steuerpflichtig (vor Abzug der sonstigen Freibeträge)</i>	1 000 000 €
<i>Erwerb des B</i>	1 200 000 €
<i>Steuerverschonung für hälftigen Wirtschaftsteil-</i>	<i>100 000 €</i>
<i>Keine Steuerbefreiung des Wohnteils, da B nicht im Wohnteil wohnt</i>	
<i>Steuerpflichtig (vor Freibeträgen)</i>	1 100 000 €

*Nach vollzogener Teilung*

*Die Werte des von Todes wegen erworbenen Vermögens ändern sich durch die nachfolgende Auseinandersetzung nicht; lediglich die Steuerbefreiung des Wohnteils können sich verschieben bzw. erweitert werden.*

<i>Erwerb des A</i>	1 200 000 €
<i>Steuerverschonung nach § 13 a ErbStG für den ganzen Wirtschaftsteil</i>	- 200 000 €
<i>Steuerbefreiung gem. 13 I Nr. 4c ErbStG für den ganzen Wohnteil</i>	- 200 000 €
<i>da die Teilung zeitnah zum Erbfall erfolgte Steuerpflichtig (vor Abzug der Freibeträge)</i>	800 000 €

<i>Erwerb des B</i>	1 200 000 €
<i>der voll steuerpflichtig ist, da er rückwirkend die Steuerverschonung nach § 13 a ErbStG verliert.</i>	

*Eine Schenkung des B an A kann bei diesem Sachverhalt nicht angenommen werden. B will seinen Bruder A nicht schenkweise bereichern.*

**Was ein Miterbe erbt, und mit welchem Wert dies angesetzt wird, steht grundsätzlich mit dem Erbfall fest. Er kann durch die Erbauseinandersetzung als Übergeber des begünstigten Vermögens nur die Begünstigung nach §§ 13 a, b ErbStG n. F. rückwirkend verlieren bzw. als Übernehmer dieses Vermögens die Steuerverschonung seines Übergebers ganz oder teilweise zusätzlich rückwirkend erhalten.**

Allerdings kann es beim luf. Vermögen dann zu einer Erhöhung der Bewertung kommen, wenn der übernehmende Landwirt den Hof innerhalb der Behaltenszeit von 15 Jahren verkauft oder aufgibt und es zum Ansatz des Liquidationswerts kommt. Es ist aber nicht geklärt, ob diese Werterhöhung auf den weichenden Erben durchschlägt.

Die **Auseinandersetzung** kann nur dann rückwirkend die bisherige Steuerverschonung der Miterben nach §§ 13 a u. b ErbStG n. .F. der Miterben ändern, wenn und soweit sie tatsächlich **vollzogen** wird. Eine letztwillige Teilungsanordnung genügt noch nicht. **Soweit die letztwillige Verfügung ein Vorausvermächtis begründet, ist dies auch erbschaftsteuerlich sofort beim Erbfall zu berücksichtigen.**

Laut Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber, dass der das Unternehmen fortführende Erbe so gestellt wird, als habe er das übernommene Betriebsvermögen von Anfang allein erworben. Dies erreicht er dadurch, dass nach § 13 a Abs. 3 Satz 2 ErbStG n. F. der in der Teilung das begünstigte Vermögen abgebende Miterbe seine bisherige Steuerverschonung (insoweit) rückwirkend verliert. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass in dieser Höhe die Begünstigung auf

<sup>52</sup> Ebenso Jülicher in Troll, Gebel Jülicher, ErbSt. – Komm. § 13 a Rz. 60 ff. und Geck in Kapp / Ebeling ErbSt. - Komm. § 13 a ErbStG Rz. 56

den das begünstigte Vermögen übernehmenden Miterben automatisch übergeht. Vielmehr sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen :

**a) Der Übernehmer muss die Übernahme durch nicht begünstigtes Vermögen aus demselben Nachlass ausgleichen.** Soweit mit Geld oder Eigenvermögen des Übernehmers „bezahlt“ wird, geht die Steuerbegünstigung des Übergebers nicht über, sondern ist verloren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt als hingegebene Vermögen nicht die Entlastung der übrigen Miterben von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

**b) Der Übergang der Begünstigung wird dadurch bewirkt, dass das ursprünglich begünstigte Vermögen des Übernehmers um den Wert des von ihm geleisteten Nachlassvermögens erhöht wird und so die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und ggf für den Abzugsbetrag sich entsprechend erhöht.** Dies hat wiederum die Folge, dass der Verschonungsabschlag gleichfalls entsprechend steigt und ggf. der Abzugsbetrag neu zu berechnen ist.

**c) Da der Übernehmer nur die Begünstigung rückwirkend erhalten soll, die bisher dem Übergeber zustand, wird die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung auf den Wert des übertragene begünstigten Vermögens beschränkt.** Der Umfang der ursprünglichen Steuerverschonung kann durch die Erbaueinandersetzung nicht erhöht werden.

Die Erbengemeinschaft ist zwar eine Gesamthandsgemeinschaft, wird aber steuerlich wie eine Bruchteilsgemeinschaft behandelt (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Wie schon mehrfach ausgeführt, bedeutet dies, dass für erbschaftsteuerliche Zwecke der Steuerwert des gesamten Nachlasses nach Erbquoten auf die Erben aufgeteilt wird. Gehören Betriebseinheiten zum Nachlass, die nach §§ 13 a u. b ErbStG begünstigt sind, kann jeder Miterbe die seinem Erbanteil entsprechende Steuerverschonung in Anspruch nehmen. Bei mehreren solchen begünstigten Einheiten werden den Miterben jede Einheit nach seiner Erbbeteiligung zugerechnet und es steht den Miterben die jeweilige Begünstigung quotenmäßig für jede Einheit zu, wenn auch der Abzugsbetrag dem einzelnen Erwerber nur insgesamt einmal gewährt wird.

Für die Auseinandersetzungsregelung nach § 13 b Abs.3 Satz 1 ErbStG n. F. hat dies zur Folge, dass die Werte (gemeinen Werte) sowohl des hingegebenen „nicht begünstigten“ Nachlassvermögens als auch des in der Teilung empfangenen begünstigten Vermögens sich nach der Erbquote des jeweils Abgebenden richtet. Dies sind auch zivilrechtlich weitgehend die jeweils maßgebenden Werte.

M.E. muss auch beim hingegebenen „nicht begünstigten“ Nachlassvermögen, mit dem der Empfänger des begünstigten Vermögens in Höhe seines Erbanteils „zahlt“, der Nettowert angesetzt werden und nicht nur der Wert der aktiven Wirtschaftsgüter. Im anteiligen gemeinen Wert des begünstigten Betriebs oder des begünstigten Mitunternehmeranteils des Übergebers sind die voll übernommenen Betriebs-schulden sowieso in dem nach dem Ertrag oder der

Substanz ermittelten gemeinen Wert mitberücksichtigt. In diesem Sinne ist es richtig, wenn die Finanzverwaltung betont, dass die Entlastung der weichenden Erben von solchen Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen zusammenhängen, nicht nochmals als hingegebenes Vermögen zu beurteilen ist.

**Beispiel 39**

*Die Kinder A und B sind Erben ihres 2009 verstorbenen Vaters E je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb, dessen gemeiner Wert zum Zeitpunkt des Erbfalls im Substanzwertverfahren sich wie folgt errechnet : Aktivvermögen 20 Mio. € - Betriebsschulden 10 Mio. € = 10 Mio. €. Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden. Außerdem gehört zum Nachlass noch Grundvermögen im Grundbesitzwert von 20 Mio. €, das mit einer Grundschuld belastet ist, die in Höhe von 10 Mio. € valutiert. Es handelt sich hierbei um eine noch nicht getilgte Schuld aus dem Kauf des Grundbesitzes. Beide Kinder haben für den Betrieb Optionsverschonung beantragt und erhalten.*

*1012 setzen sich A und B wie folgt auseinander:*

*A erhält den Betrieb (mit allen Betriebschulden), B erhält das Grundvermögen und übernimmt die noch restliche Kaufpreisschuld in voller Höhe.*

*B kann seinen Verschonungsabschlag von 5 Mio. € gem. § 13 a Abs.3 Satz 2 ErbStG n. F. nicht mehr in Anspruch nehmen. Sein Erwerb durch Erbanfall in 2009 ist nun rückwirkend voll steuerpflichtig.*

*Der Wert des von A hingegebenen Vermögens ermittelt sich wie folgt:*

<i>Grundbesitzwert insgesamt</i>	<i>20 Mio. €</i>
<i>Abzgl. Kaufpreisschuld</i>	<i>- 10 Mio. €</i>
<i>Davon entfallen auf A die Hälfte</i>	<i>5 Mio. €</i>

*Der Wert der von B auf A übertragenen Hälfte beträgt 50 % von 10 Mio. € 5 Mio. € Die Übernahme der Betriebsschulden ist in diesem Wert schon berücksichtigt. Die Befreiung von diesen betrieblichen Verbindlichkeiten kann nicht hinzu gerechnet werden.*

*Bei A erhöht sich damit rückwirkend die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung von 5 Mio. € auf 10 Mio. €. Der Erwerb des A wird also rückwirkend von der Steuer verschont.*

Da es sich auch in diesem Fall der Erbaueinandersetzung um eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der ursprünglichen Besteuerung handelt, sollten m. E die Werte im Besteuerungszeitpunkt und nicht die Werte zum Zeitpunkt der Teilung angesetzt werden. Es dürfte auch nicht schädlich sein, dass die begünstigte Betriebseinheit zur Zeit der Auseinandersetzung nicht mehr den Vermögenstest besteht und mehr als 50 % schädliches Verwaltungsvermögen hat. Nicht geklärt ist weiterhin die Frage, ob die Hingabe von Vermögen, das in der Zwischenzeit aus Gewinnen und Erträgen der Er-

bengemeinschaft hinzu erworben wurde, noch als Nachlassvermögen zu beurteilen ist. Für Vermögen, das in den Nachlass reinvestiert wurde, sollte dies auf jeden Fall gelten.

Offen ist auch die Frage, welche Steuerverschonung in Frage kommt, wenn der Übergeber der Regelverschonung unterliegt, der Übernehmer aber die Steuerverschonung zu 100 % gewählt hat, oder es umgekehrt ist. Nach dem Grundsatz, dass der Übernehmer so zu stellen ist, als habe er schon von Anfang an das begünstigte Vermögen in vollem Umfang erworben, kommt es darauf an, welcher Verschonung der Übernehmer unterliegt. Dies kann zu einer Verbesserung führen, wenn der Übergeber der Regelverschonung unterliegt, der Übernehmer aber den Antrag auf Optionsverschonung gestellt hat. Im umgekehrten Fall kommt es zu einer geringeren Steuerverschonung.

Bei der Erbaueinandersetzung ist es von größter Bedeutung, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes der Übergeber des begünstigten Vermögens fallbeilartig die bisherige Steuerverschonung insoweit in vollem Umfang verliert und die Begünstigung zwar im Grundsatz in diesem Umfang auf den Übernehmer übergehen soll, aber – wie dargelegt – dies oft nur teilweise oder gar nicht der Fall ist. Während der Alleinerbe und jeder Vermächtnisnehmer oder Beschenkte bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelung mit der Dauer der vollen Jahre zeitanteilig immer weniger Begünstigung verliert bzw. bei der Lohnsummenregelung durch Erhöhung der tatsächlichen Lohnsumme entsprechend weniger der Nachversteuerung unterworfen muss, spielt dies hier keine Rolle. Auch wenn die Teilung nur wenige Monate vor dem Ablauf der entsprechenden Frist erfolgt und die betriebliche Einheit schon voll die erforderliche Lohnsumme erreicht hat, verliert der Übergeber trotzdem rückwirkend seine volle bisherige Steuerverschonung, auch wenn diese nur teilweise oder gar nicht auf den Übernehmer übergeht.

Welchen Nachteil es haben kann, wenn mit Geld oder sonstigem Eigenvermögen der Übernehmer „bezahlt“, darf ich mit folgendem Beispiel beleuchten.

#### Beispiel 40

*Erben des 2009 verstorbenen E sind seine Kinder A und B je zur Hälfte. E hat einen Gewerbebetrieb hinterlassen mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €, der kein Verwaltungsvermögen hat und außerdem*

- nicht begünstigtes Kapitalvermögen im Wert von 10 Mio. €,*
- nicht begünstigtes Kapitalvermögen im Wert von 5 Mio. €,*
- kein Vermögen.*

*A und B haben gem. § 13 a Abs.8 ErbStG n. F für den Betrieb Optionsverschonung zu 100 % beantragt und auch gewährt bekommen*

*2011 teilen A und B einvernehmlich den Nachlass wie folgt:*

*zu a)*

*A erhält den Betrieb und führt ihn fort. B wird das Kapitalvermögen zugeteilt. Eine Ausgleichszahlung erfolgt nicht.*

*zu b)*

*A übernimmt den Betrieb, führt ihn fort und zahlt an B zum Ausgleich 2,5 Mio. €. B erhält zusätzlich das Kapitalvermögen*

*Zu c)*

*A erhält den Betrieb und zahlt an B 5 Mio. €.*

#### Lösungen

*Zu a)*

*Beim Erbfall haben A und B den Betrieb und das Kapitalvermögen entsprechend ihren Erbquoten je zur Hälfte von Todes wegen erworben. Der Betrieb ist zu 100 % steuerbefreit. A und B stand jeweils der Verschonungsabschlag in Höhe von 5 Mio. € zu. Bei A und B waren also jeweils 5 Mio. € steuerpflichtig. Es ergingen auch entsprechende Erbschaftsteuerbescheide.*

*Auf Grund der in 2011 durchgeführten Erbaueinandersetzung erhöht sich bei A die Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung und damit auch der Verschonungsabschlag rückwirkend von 5 auf 10 Mio. €. Sein Erwerb ist nun voll steuerbefreit. Bei B fällt dagegen der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € rückwirkend weg. Sein Erwerb in Höhe von 10 Mio. € wird nun rückwirkend voll steuerpflichtig. Die ursprünglichen Steuerbescheide werden gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert.*

*Zu b)*

*Der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € fällt bei B in voller Höhe rückwirkend weg. In Höhe des Wertes der Ausgleichsleistung in Nachlassvermögen im Betrag von 2,5 Mio. € erhöht sich bei A rückwirkend seine Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und damit der Verschonungsabschlag. Jedoch geht in Höhe von 2,5 Mio. € der ursprüngliche Verschonungsabschlag des B durch die Erbaueinandersetzung endgültig verloren*

*Bei A sinkt zwar die Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht von 2, 5 Mio. € auf 0 Bei B steigt jedoch die Bemessungsgrundlage für die Steuerpflicht von 2, 5 Mio. € um 5 Mio. € auf 7,5 Mio. €.*

*Zu c)*

*Der Verschonungsabschlag von 5 Mio. € fällt wiederum bei B in vollem Umfang weg. Da jedoch A in voller Höhe durch eine Geldzahlung ausgleicht, erhöht sich bei ihm die Bemessungsgrundlage für die Steuerverschonung und damit auch der Verschonungsabschlag nicht. A ist auch nur in Höhe von 5 Mio. € bereichert. Bei A ändert sich die Erbschaftsbesteuerung nicht. B muss nachträglich 5 Mio. € der Erbschaftsteuer unterwerfen, da er seinen Verschonungsabschlag rückwirkend nicht mehr beanspruchen kann.*

Nach dem Gesetz soll nur der Ausgleich mit „**nicht begünstigtem**“ Nachlassvermögen den Übergang der Steuerverschonung ermöglichen. Die wörtliche Auslegung würde aber zu Ergebnissen führen, die dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen. Nach dem Wortlaut des § 13 a Abs. 3 Satz 2 ErbStG n.F. würde der Übergeber von begünstigtem Vermögen seine bisherige erbanteilige Steuerverschonung verlieren. Auf den Übernehmer könnte diese nicht überge-

hen. Hinterlässt der Erblasser im wesentlichen mehrere Betriebe und würden die Erben den Nachlass durch Realteilung in die einzelnen Betriebe aufteilen, so wäre jeder Miterbe weichender Erbe von begünstigtem Vermögen, mit der Folge, dass die bisherige Begünstigung der Übergeber verloren ginge und nur die bisherige Begünstigung als Übernehmer erhalten bliebe. Die gleiche Verschlechterung wäre gegeben, wenn die Erben den geerbten Betrieb in Teilbetriebe aufspalten und diese jeweils als Betrieb fortführen. Auf das nachfolgende Beispiele 41 und 42 darf ich hinweisen.

Diese Folgen widersprechen dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Es ist auch aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht hinzunehmen, dass die Realteilung eines Mischnachlasses gegenüber der Realteilung von reinem Betriebsvermögen besser gestellt wird. Der Gesetzgeber der Erbschaftsteuerreform will vor allem das Betriebsvermögen begünstigen, das vom Erwerber als produktiver Betrieb oder als entsprechende Gesellschaft fortgeführt wird. Dem würde die Auslegung nach dem Wortlaut völlig entgegenstehen.

**Bei einer grundgesetzkonformen teleologisch korrekten Auslegung muss auch gegen den Wortlaut des Gesetzes jeder Ausgleich durch Nachlassvermögen, sei es durch nicht nach den §§ 13 a u. b ErbStG n.F. begünstigtes Vermögen, sei es durch begünstigtes Vermögen, genügen, um einen Übergang der Steuerverschonung vom Übergeber auf den Übernehmer in der Erbaueinandersetzung zu ermöglichen.**<sup>53</sup> Es kann sich auch um solches Vermögen handeln, das durch § 13 Abs. 4 b – c oder § 13 c ErbStG n.F. begünstigt ist.

Auch im **Einkommensteuerrecht** wird bei der Erbaueinandersetzung nicht nur der Ausgleich mit Privatvermögen sondern auch der Ausgleich mit Betriebsvermögen begünstigt. Soweit mit Nachlassvermögen ausgeglichen wird, liegt keine steuerpflichtige Veräußerung vor. Der Übernehmer hat keine Anschaffungskosten, der Übergeber keinen Veräußerungserlös. Dies hat zur Folge, dass der Übernehmer die (anteiligen) Buchwerte des weichenden Erben fortführen kann bzw. muss. Es spielt also keine Rolle, ob und inwieweit mit hinterlassenem Privatvermögen oder hinterlassenem Betriebsvermögen „gezahlt“ wird. Soweit allerdings in der Erbaueinandersetzung zum Wertausgleich aus Eigenmitteln des Übernehmers eine Abfindung zu leisten ist, veräußert der Übergeber und muss insoweit die stillen Reserven versteuern. In Höhe der Abfindung hat der Übernehmer in der Regel höhere Anschaffungskosten.

#### Beispiel 41

*S und T sind Miterben je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Betrieb (Teilwert 10 Mio. €, Buchwert 2 Mio. €) und*

- Kapitalvermögen im Wert von 10 Mio. €,*
- ein KG-Anteil (Teilwert 10 Mio. €, Buchwert 5 Mio. €),*
- kein sonstiges Vermögen,*
- ein KG-Anteil (Teilwert 5 Mio., Buchwert 1 Mio. €).*

*Die Erben setzen sich kurz nach dem Erbfall oder auch viele Jahre später wie folgt auseinander:*

- S erhält den Betrieb und T das Kapitalvermögen.*
- S erhält den Betrieb und T den KG-Anteil.*
- S erhält den Betrieb und zahlt an T zum Wertausgleich 5 Mio. €.*
- S erhält den Betrieb und zahlt an T eine Abfindung in Höhe von 2,5 Mio. €. T erhält den ganzen hinterlassenen KG-Anteil und die Ausgleichszahlung von 2,5 Mio. €.*

*Der Gewerbebetrieb und der Betrieb der KG werden weitergeführt.*

#### Lösungen

*Zu a)*

*T hat die stillen Reserven ihres hälftigen Anteils an dem Betrieb nicht zu realisieren. S führt den Betrieb mit einem Buchwert von 2 Mio. € fort*

*Zu b)*

*Weder S noch T haben als weichende Erben ihre jeweils hälftigen stillen Reserven von 4 bzw. 2,5 Mio. € zu versteuern, da die Übernehmer in voller Höhe mit Nachlassvermögen ausgleichen. S führt den Betrieb mit einem Buchwert von 2 Mio. € fort. Der KG-Anteil hat bei T einen Buchwert von 5 Mio.*

*Zu c)*

*T veräußert ihren hälftigen Anteil am Betrieb in vollem Umfang und hat daher die anteiligen stillen Reserven in Höhe von 4 Mio. € der Einkommensteuer - begünstigt und nicht gewerbesteuerpflichtig - zu unterwerfen. S hat in Höhe von 5 Mio. € Anschaffungskosten, der Buchwert des Betriebs erhöht sich dadurch bei S auf 6 Mio. €*

*Zu d)*

*S und T stehen an dem Nachlass wertmäßig jeweils 7,5 Mio. € zu.*

*T veräußert deshalb ihren (hälftigen) Anteil am Betrieb zur Hälfte und erzielt hierfür einen „Kaufpreis“ von 2,5 Mio. €, was zu einer Realisierung stiller Reserven von 2 Mio. € führt. Die andere Hälfte des Anteils der T am Betrieb wird durch Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG unentgeltlich (ohne Realisierung der stillen Reserven) zum Buchwert auf S übertragen, da insoweit S durch Nachlassvermögen (seinem Anteil an der KG) ausgleicht. Den Anteil des S am KG-Anteil erwirbt T zum Buchwert.*

*Bei S erhöht sich sein ursprünglicher Buchwert seines Anteils am Betrieb von 1 Mio. € um den hälftigen Buchwert des Anteils der T im Betrag 500 000 € (in dieser Höhe Buchwertfortführung) und um die Anschaffungskosten von 2,5 Mio. € auf 4 Mio. €. Die Übertragung seines (hälftigen) Anteils an dem KG -Anteil erfolgt zum Buchwert und ist nicht steuerpflichtig.*

Die Veräußerungen solcher erbanteiliger Beteiligungen an Betrieben oder Mitunternehmenschaften unterliegen bei natürlichen Personen nur der Einkommensteuer, aber nicht der Gewerbesteuer. Haben die veräußernden Miterben schon das 55. Lebensjahr vollendet oder sind sie berufs unfähig kann bei ihnen gem. § 16 Abs. 4 EStG ein Freibetrag bis zu

<sup>53</sup> Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG § 13 b, Rz130 u. Wälzholz NWB 2009, 2803 (2809)

45 000 € und nach § 34 Abs. 3 EStG ein ermäßigter Steuersatz von 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes in Betracht kommen.

Gehört zum Nachlass im wesentlichen nur Betriebsvermögen und wird der Nachlass ohne Abfindung real geteilt kann steuerfrei nicht nur nach ganzen Betrieben und Teilbetrieben, sondern jetzt auch gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nach einzelnen Wirtschaftsgütern unter Buchwertfortführung unter den Erben aufgeteilt werden, sofern die Betriebe oder Teilbetriebe fortgeführt werden und die einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgüter in Betriebe des Übernehmers eingebracht werden. Steuerpflichtig ist diese Aufspaltung für die weichenden Erben allerdings insoweit, als nicht mit Nachlassvermögen ausgeglichen wird

Der Auseinandersetzungsregelung in § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. und den Realteilungsgrundsätzen nach § 16 Abs. 3 EStG liegt derselbe Gesetzgebungszweck zugrunde. Es sollen möglichst die Betriebe, die fortgeführt werden, von der Steuer nicht belastet werden, da sie auch die entsprechenden Arbeitsplätze schaffen und erhalten. Deshalb sollte für die Auslegung des § 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG möglichst weitgehend die Regelung der Erbaueinandersetzung im Ertragsteuerrecht herangezogen werden. Auch im Erbschaftsteuerrecht muss m.E. der Ausgleich mit Nachlassvermögen begünstigt sein, auf jeden Fall dann, wenn die Erben nach ganzen Betrieben oder auch Teilbetrieben oder nach anderen Beteiligungen den Nachlass aufteilen.

#### Beispiel 42:

*Erben des 2009 verstorbenen E sind seine beiden Kinder A und B je zur Hälfte. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. € und*

- a) sein KG-Anteil mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €,*
- b) sein KG-Anteil mit einem gemeinen Wert von 5 Mio. €.*

*Sowohl der Gewerbebetrieb als auch der KG Anteil haben kein Verwaltungsvermögen.*

*A und B beantragen jeweils einheitlich für ihre Erbbeteiligungen sowohl bzgl. des Gewerbebetriebs als auch bzgl. des KG-Anteils nach § 13 Abs. 8 ErbStG n. F. Optionsverschöpfung zu 100 %, was ihnen auch gewährt wird. 2011 setzen sich A und B einvernehmlich wie folgt auseinander*

zu a)

*A erhält den Betrieb, B den KG-Anteil.*

zu b)

*A erhält den Betrieb und zahlt an B zum Wertausgleich 2,5 Mio. €. B erhält den KG-Anteil und die Ausgleichszahlung von 2,5 Mio. €.*

#### Lösungen

Zu a)

*Beim Erbfall wurden A und B die hälftigen Verschöpfungabschlüsse beim Gewerbebetrieb und bei dem KG-Anteil von jeweils 5 Mio. € zusammen also jeweils 10 Mio. € gewährt.*

*Auf Grund der Teilung verliert zwar A den Verschöpfungabschlag für den KG-Anteil in Höhe von 5 Mio. €, aber es erhöht sich bei ihm die Bemessungsgrundlage*

*für den Verschöpfungabschlag beim Gewerbebetrieb von 5 auf 10 Mio. € und folglich steigt auch der Verschöpfungabschlag insoweit um 5 Mio. €.*

*B kann den Verschöpfungabschlag für den Gewerbebetrieb nicht mehr in Anspruch nehmen Mit dem Erwerb der weiteren Hälfte am KG-Anteil erhöht sich bei B die Bemessungsgrundlage für den Verschöpfungabschlag um 5 Mio. € und damit auch dieser um 5 Mio. € auf 10 Mio. €.*

*Eine Nachversteuerung kommt also für beide nicht in Betracht.*

Zu b)

*Beim Erwerb durch Erbfall konnte A für den Gewerbebetrieb erbanteilig einen Verschöpfungabschlag von 5 Mio. € und beim Erwerb für den KG-Anteil entsprechend seiner Erbquote einen Verschöpfungabschlag von 2,5 Mio. € beanspruchen, was zur Folge hatte, dass der Erbfall in vollem Umfang von der Steuer verschönt wurde. Dieselben Steuerbefreiungen kamen für B in Betracht.*

*Auf Grund der Erbaueinandersetzung erhöht sich bei A durch entsprechende Änderung der Bemessungsgrundlage sein bisheriger Verschöpfungabschlag von 5 Mio. € durch den Erwerb des ganzen Gewerbebetriebs aber nur um 2,5 Mio. €, da er nur in diesem Umfang mit Nachlassvermögen abfindet.*

*B kann seinen bisherigen Verschöpfungabschlag für den Betrieb von 5 Mio. € rückwirkend nicht mehr in Anspruch nehmen. Durch den zusätzlichen Erwerb des Anteils an KG-Anteils erhöht sich zwar sein bisheriger Verschöpfungabschlag von 2,5 Mio. € auf 5 Mio. €. Insgesamt verliert aber B 2,5 Mio. Verschöpfungabschlag.*

Kaum zweifelhaft dürfte der Fall sein, dass der Anteil des Übernehmers am begünstigten Vermögen nur insoweit übertragen wird, als ein Ausgleich durch nicht begünstigtes Vermögen möglich ist. Der Übergang der Steuerverschöpfung vom weichenden auf den übernehmenden Miterben muss bei diesem Sachverhalt in vollem Umfang zulässig sein.

#### Beispiel 43:

*A und B erben von ihrem Vater E 2009 je zur Hälfte einen Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 10 Mio. € und nicht begünstigtes Geldvermögen im Wert von 5 Mio. €. Der Betrieb besitzt kein Verwaltungsvermögen. A und B beantragen jeweils Optionsverschöpfung zu 100 %, was auch gewährt wird.*

*2011 setzen sich A und B in Kenntnis der Probleme bei der Teilung in der Weise auseinander, dass der Anteil des A am Gewerbebetrieb entsprechend seiner Erbquote von 50 % auf 75 % erhöht wird und B 25 % am Betrieb behält, aber zusätzlich das ganze Geldvermögen erlangt.*

*Beim Erbfall war bei A und B jeweils nur die Hälfte des Geldvermögens in Höhe von 2,5 Mio. steuerpflichtig. Der Erwerb des Betriebs wurde in vollem Umfang von der Steuer verschönt.*



*Als Folge der Erbaueinandersetzung erhöht sich die Bemessungsgrundlage für den Verschonungsabschlag und deshalb auch der Verschonungsabschlag des A von ursprünglich 5 Mio. € auf 7,5 Mio. €. Dagegen sinkt der Verschonungsabschlag des B auf Grund der Änderung der Bemessungsgrundlage von zunächst 5 Mio. € auf 2,5 Mio. €, da er insoweit einen Anteil am Gewerbebetrieb in der Teilung überträgt. Der Verschonungsabschlag geht insgesamt betrachtet nicht verloren.*

Weitgehend noch ungelöst ist die Frage, ob nicht auch Aufteilungen von begünstigten Betrieben nach wesentlichen Betriebsgrundlagen oder sogar in einzelne Wirtschaftsgüter nach dem Vorbild der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unter diese Teilungsregelung fallen, sofern und soweit die übernehmenden Miterben einen Betrieb weiterführen oder die Wirtschaftsgüter in einen bestehenden oder zu gründenden Betrieb einbringen.

**Der an der Auseinandersetzung beteiligte „Dritte“, der das begünstigte Vermögen erwirbt, kann m. E. nur der Miterbe sein.**<sup>53 a</sup> Nur ein Miterbe hat grundsätzlich schon vor der Teilung Nachlassvermögen, womit er ausgleichen kann. Eine Teilung kann im Prinzip nur zwischen Miterben erfolgen. Allerdings kann der Miterbe vor der Auseinandersetzung durch notariell beurkundeten Vertrag seinen Anteil am Nachlass oder einen Bruchteil davon gem. § 2033 Abs. 1 Satz 1 BGB an andere Miterben aber auch an Dritte verkaufen oder verschenken. Der Käufer oder Beschenkte ist dann Mitglied der Erbengemeinschaft und hat deshalb wie ein Miterbe Anspruch auf Auseinandersetzungsguthaben. Auch ein Dritterwerber haftet gegenüber Nachlassgläubigern gem. §§ 2382, 2385 BGB zunächst wie ein Erbe unbeschränkt. Maßgebend ist aber, dass nur die vermögensrechtliche Stellung des Miterben in der Erbengemeinschaft zur Zeit der Verfügung auf den Dritterwerber übergeht. Er wird nicht (Mit-)Erbe. M.E. will die Erbschaftsteuerreform nur die Miterben durch die zusätzliche Begünstigung der Teilungsregelung von der Erbschaftsteuer verschonen, dagegen nicht Käufer oder Beschenkte. Der Verkauf ist eine schädliche Verfügung. Soweit geschenkt wird, ist die Weiterübertragung allerdings nicht schädlich. Der Beschenkte muss aber in der Behaltensfrist die Behaltenspflichten erfüllen. Auch der ErbSt-Erl. vom 25.6.09 Abschn. 7 spricht nur von Miterben.

Vermächtnisnehmer, Auflagenberechtigte und sonst an der Erbengemeinschaft nicht beteiligte Personen sind gleichfalls keine Dritte. Soweit Miterben als Vermächtnisnehmer am begünstigten Vermögen beteiligt sind, unterliegen sie m. E. nur der Behaltens- und Lohnsummenregelung und nicht der Auseinandersetzungsbestimmung. Sofern allerdings ein Miterbe mit Vermögen, das er im Voraus als Vermächtnis vom Erblasser erworben hat, für den Erwerb von begünstigtem Vermögen „bezahlt“, sollte m. E. § 13 b Abs. 3 Satz 1 Anwendung finden. Nicht zu den begünstigten Miterben gehören aber Personen, die lediglich einen Nießbrauch oder ein Pfandrecht an einem Erbeil haben.

**Ich muss aber darauf hinweisen, dass verschiedene Autoren die Meinung vertreten, dass auch diese Nichterben der Teilungsregelung nach 13 b Abs. 3 Satz 1 ErbStG n. F. unterliegen und nicht der grundsätzlichen Behaltens- und Lohnsummenregelung.** Dies hätte dann die Folge, dass beim begünstigten Vermögen der weichende Erbe oder auch der weichende Vermächtnisnehmer oder der weichende Erbeilskäufer seine anteilige Begünstigung verliert, aber der übernehmende Miterbe, der übernehmende Vermächtnisnehmer oder übernehmende Erbeilskäufer, soweit er mit Nachlassvermögen „kauft“ die Begünstigung des Übergebers übernimmt. Der hinsichtlich des begünstigten Vermögens weichende Vermächtnisnehmer würde dann seine bisherige Begünstigung in vollem Umfang verlieren, auch wenn die Auseinandersetzung im letzten Jahre der Behaltensfrist durchgeführt würde und nicht nur bei der Regelverschonung ein Fünftel des Verschonungsabschlags.

Soweit die Begünstigung auf den Übernehmer übergeht, trifft ihn die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung auch hinsichtlich des übernommenen Anteils bis zum Ende der jeweiligen Frist

Im Rahmen der Auseinandersetzung kann auch Nachlassvermögen an Miterben oder auch Dritte geschenkt werden. Dies ist zwar gem. § 7 ErbSt schenkungsteuerpflichtig, aber für die Steuerverschonung nicht schädlich. Der Beschenkte muss aber anschließend die Behaltens- und Lohnsummenpflichten übernehmen. Soweit bei einer gemischten Schenkung das Geschäft entgeltlich ist, geht die Verschonung entsprechend der Lohnsummen- und Behaltensregelung durch schädliche Handlung verloren.

**Für diesen Begünstigungstransfer gem. § 13 b Abs. 3 ErbStG n.F. sieht das Gesetz keine Fristbegrenzung vor.** Diese vom Gesetzgeber eigentlich als Begünstigung der Miterben vorgesehene Regelung hat aber, wie vorstehend dargelegt, zum Teil gravierende Nachteile gegenüber der grundsätzlich geltenden Lohnsummen- und Behaltensregelung. Diese Schlechterstellung der Miterben gegenüber allen anderen Erwerbern ist bei Auseinandersetzungen gegen Ende der jeweiligen Behaltens- und Lohnsummenfrist teilweise so erheblich, dass es kaum mehr vertretbar ist und erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hervorruft. Während jeder andere Erwerber, sei es Alleinerbe, Vermächtnisnehmer oder Beschenkte auf den Vorteil des zeitanteiligen Abschmelzens der Nachversteuerung oder der Verringerung der Nachversteuerung nach Maßgabe der bislang erzielten Lohnsumme genießt, schlägt die Rückwirkung der Teilung wie ein Fallbeil voll zu. Welche Nachteile dies haben kann, darf ich an folgendem Beispiel beleuchten.

#### Beispiel 44

*Der 2009 verstorbene E hat seine beiden Söhne A und B je zur Hälfte als Erben berufen. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 10 Mio. €. Der Betrieb hatte zum Zeitpunkt des Erbfalls 18 Beschäftigte und kein Verwaltungsvermögen. A und B beantragen Optionsverschonung zu 100 %, was ihnen auch gewährt wird.*

*2015, nach Ablauf von vollen 6 Jahren, setzen sich A und B wie folgt auseinander:*

53a Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13 a Tz. 158 f.

A erhält den Betrieb und zahlt B zum Ausgleich 3 Mio. €, das er mit privatem Vermögen finanziert. Es kann nicht angenommen werden, dass die Bewertung des auf A übergehenden Anteils mit 3 Mio. € offensichtlich zu niedrig ist.

B verliert seine bisherigen Optionsabschlag von 5 Mio. € in vollem Umfang. Auf A geht der Abschlag auch nicht über, da er mit eigenem Vermögen ausgleicht.. Zudem kommt bei A eine Erhöhung des Versorgungsabschlags schon deshalb nicht in Frage, weil er den Anteil seines Bruders „kauft“ und insoweit auch nicht bereichert ist.

Dies führt bei B rückwirkend zu einer Nachsteuer von 5 Mio. € – 400 000 € Freibetr = 4,6 Mio. x 19 % = 874 000 €.

Es spielt keine Rolle, dass sich der Wert der Hälfte des Betriebs um 2 Mio. € verringert hat. Es kommt allein auf den Wert und damit auf den Optionsabschlag im Besteuerungszeitpunkt an, und darauf, dass nur mit Eigenmitteln abgefunden wird. Eine Schenkung an A könnte man nur annehmen, wenn die Erben offensichtlich nicht von objektiven Werten ausgingen.

Würde B seinen Anteil (Erbteil) an einen Dritten verkaufen, hätte er nach der abschmelzenden Behaltensregelung nach dem Ablauf von 6 Jahren nur noch folgenden Betrag der Erbschaftsteuer zu unterwerfen:

$$5 \text{ Mio. €} \times 1/7 = 714 285 \text{ €} - 400 000 \text{ €} = 314 285 \text{ €}$$

Nach Ablauf der jeweiligen Behaltens- und Lohnsummenfristen von 5 oder 7 Jahren führt eine unbeschränkte zeitliche Wirkungsdauer im Verhältnis zu den sonstigen Erwerben von Todes wegen nur noch zu Nachteilen von teilweise erheblicher Bedeutung. Während jeder Alleinerbe, jeder Vermächtnisnehmer und Beschenkte nach Ablauf dieser Fristen das begünstigte Vermögen ohne einen Nachteil verkaufen oder die Betriebe einstellen kann, hätte eine Nachlassauseinandersetzung noch nach Jahrzehnten evtl. bedeutsame nachteilige steuerliche Folgen. Dies wäre auch nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersinnig. Der Übernehmer des begünstigten Vermögens kann die Behaltenspflichten nur noch für die Restlaufzeit der Fristen übernehmen. Nach Beendigung der Fristen muss der Übernehmer weder eine Behaltenspflicht noch eine Lohnsumme einhalten. Vor allem wäre eine längere Wirkungsdauer m.E. offensichtlich verfassungswidrig. Es ist durch nichts zu rechtfertigen, dass mehrere Erben schlechter gestellt sind als der Alleinerbe oder der Beschenkte.

Eine längere Wirkungsdauer der Teilungsregelung wäre zudem in der Praxis mit Problemen verbunden, die kaum zu bewältigen wären. Es müssten z.B. noch für Jahrzehnte die ursprünglichen Werte festgehalten oder neu festgestellt werden. Inwieweit würde nach so langer Zeit noch mit Nachlassvermögen ausgeglichen, wenn das Nachlassvermögen in der Zwischenzeit völlig umgeschichtet worden wäre ?

**Eine verfassungskonforme und an Sinn und Zweck des Gesetzes ausgerichtete Auslegung muss daher zwingend zum Schluss kommen, dass diese Auseinanderset-**

**zungsregelung spätestens mit Ablauf der jeweils geltenden Behaltens- und Lohnsummenfrist die Wirkung verliert.** <sup>54</sup>

M.E. wäre sogar aus den vorgenannten Gründen, vor allem aus dem Gebot der Gleichbehandlung, folgende Auslegung der Sache nach am gerechtesten.

Auch bei der Erbauseinandersetzung gelten zunächst die Vorschriften der Behaltens- und Lohnsummenregelung. Was bei der Teilung der Übergeber durch Zeitablauf bzw. erzielter Lohnsumme zu diesem Zeitpunkt schon „verdient“ hat, kann er nicht mehr verlieren. Nur soweit dies noch nicht der Fall ist, kann die Begünstigung des Abgebenden bei entsprechender Gestaltung auf den Übernehmer übergehen oder ggf. auch verloren gehen.

#### Beispiel 45

*Sachverhalt wie Beispiel 44*

*B muss bei der rückwirkenden Nachversteuerung nur aus der Bemessungsgrundlage von 314 285 € Erbschaftsteuer entrichten..*

*Könnte A den Erwerb der Hälfte des Gewerbebetriebs in der Auseinandersetzung voll mit anderweitigem Nachlassvermögen ausgleichen, würde sich bei ihm der Verschonungsabschlag nur um ein Siebtel des bisher B zustehenden Abschlags erhöhen. B würde seinen bisherigen Verschonungsabschlag nur in Höhe von einem Siebtel rückwirkend verlieren und müsste nur – wie dargelegt- den Betrag von 314 285 € der Erbschaftsteuer unterwerfen.*

Mit dem Satz 2 des Absatzes 3 von § 13 b ErbStG n. F. erreicht das Gesetz den Gipfel der Unverständlichkeit hinsichtlich der Bedeutung dieser Vorschrift. Dieser Satz lautet:

„ Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehende Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.“

Die Kommentare kommen bei der Auslegung dieser Vorschrift zu Ergebnissen, die unterschiedlicher nicht sein könnten. Vereinfacht ausgedrückt geht es darum, ob die Vorschrift nur bei Teilungen Bedeutung hat oder ganz generell. Im ersten Fall geht die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG bei Teilungen insoweit verloren, als begünstigte Kapitalgesellschaften übergeben werden, soweit deren Vermögen an sich nicht begünstigten Streubesitz an Kapitalgesellschaften oder Dritten überlassenen Grundbesitz umfasst, obwohl die Kapitalgesellschaft zu mehr als 50 % Produktivvermögen hat und deshalb grundsätzlich insgesamt begünstigt ist. Im zweiten Fall. soll diese Vorschrift allgemeine Bedeutung haben und sich nicht nur auf die Erbauseinandersetzung beziehen, mit der Konsequenz, dass jeder Erwerb von an sich begünstigten

<sup>54</sup> Ebenso Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG § 13 b Rz. 142, vgl. auch Wälzholz in NWB 2009 S.2803 ff.

Anteilen an Kapitalgesellschaft insoweit nicht steuererschont wird, als im Gesellschaftsvermögen nicht gepoolter Streubesitz an Kapitalgesellschaften bzw. an Dritte überlassener Grundbesitz befindet, auch wenn dieses Verwaltungsvermögen nur 20 % des Gesellschaftsvermögens ausmacht. Beide Auslegungen verstoßen aber gegen Strukturprinzipien der Erbschaftsteuerreform

Andere Autoren messen diesem Satz überhaupt keine Bedeutung zu.

Die Finanzverwaltung, die sich bislang vornehm zurückhält, sollte im Erlasswege klarstellen, dass § 13 b Abs. 3 Satz 2 ErbStG n.F. keinen Anwendungsbereich hat. Hilfsweise sollte der Anwendungsbereich auf die Auseinandersetzung beschränkt werden.

#### **7.8.4. Tarifierlastung der Erwerber der Steuerklassen II und III** <sup>55</sup>

##### **7.8.4.1 Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen**

Gehört der Erwerber von begünstigtem Vermögen i.S. des § 13 b Abs. 4 ErbStG n.F. (d.h. die nicht steuererschonten 15 %) im Verhältnis zum Erblasser oder Schenker zur Steuerklasse II oder III, wird der Erwerb in der Weise begünstigt, dass für den Erwerb oder Teil eines umfassenderen Erwerbs die Steuersätze der Steuerklasse I anzuwenden sind. (§ 19 a ErbStG n.F.). Die Tarifbegrenzung kommt jedoch nur natürlichen Personen und nicht juristischen Personen zugute.

Die Tarifbegünstigung wird nur gewährt, wenn und soweit das Vermögen nach §§ 13 a u. b ErbStG n.F. begünstigt ist. Sie kommt also nur zur Anwendung, wenn der Erwerb dem Grunde nach begünstigt ist und der Verwaltungsvermögenstest bestanden wird, und ist nur bei der Regelverschöpfung für das typisierte Verwaltungsvermögen von 15 % von Bedeutung. Bei der Optionsverschöpfung kommt sie nicht zur Anwendung, da der Vermögensanfall zu 100 % steuererschont wird. Das steuerpflichtige „junge Verwaltungsvermögen“ ist dagegen kein begünstigtes Vermögen. Der Entlastungsbetrag nach § 19 a ErbStG n.F. kommt insoweit nicht in Betracht. Werden mehrere selbständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten vererbt oder geschenkt, sind deren Werte vor Abrechnung des Entlastungsbetrags nach § 19 a Abs. 3 ErbStG n.F. zusammenzurechnen. Ist deren Summe nicht positiv, kommt eine Tarifbegrenzung nicht in Frage.

Wie die Begünstigung selbst, steht auch hier die Tarifbegrenzung nicht dem Erben zu, wenn und soweit er das begünstigte Vermögen einem Vermächtnisnehmer oder Aufgabeberechtigten übertragen muss oder in der Teilung dem Miterben übergibt. Die Tarifbegrenzung können nur diese Letzterwerber beanspruchen.

Für privates oder sonst nicht begünstigtes Vermögen kommt die Tarifiermäßigung selbstverständlich nicht in Betracht.

#### **7.8.4.2. Berechnung des Entlastungsbetrags**

Die Tarifierlastung erfolgt durch Abzug eines Entlastungsbetrags. Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags ist die Steuer zunächst nach der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers zu berechnen. Besteht der Erwerb allein aus dem begünstigten tariflich entlasteten Vermögen, ist die Steuer anschließend nach Steuerklasse I zu berechnen. Entlastungsbetrag ist der Unterschiedsbetrag zwischen den beiden Steuerbeträgen (§ 19 a Abs. 4 ErbStG n.F.) Bei der Berechnung des Entlastungsbetrags wird allerdings nur der Steuertarif ersetzt, nicht auch der persönliche Freibetrag.

Komplizierter wird die Berechnung, wenn der Erwerber nur zum Teil von der Tarifierlastung erfasst ist, d.h. wenn er auch gleichzeitig nicht begünstigtes Vermögen erwirbt. In diesem Fall wird der steuerliche Wert des gesamten Vermögensanfalls ins Verhältnis zum Wert des tariflich begünstigten Vermögens, gekürzt um die mit ihnen verbundenen Schulden, gesetzt, und die Tarifbegrenzung nur entsprechend dem Anteil des steuerpflichtigen begünstigten Vermögens gewährt. Auf das Beispiel in Abschnitt 40 Abs. 2 (Hinweise) des ErbSt-Erl. v. 26.6.09 (BStBl I 09 743) darf in hinweisen.

#### **7.8.4.3. Behaltensregelung**

Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 5 oder 7 Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt (Behaltenszeit) gegen die Behaltensregelungen des § 13 a Abs. 5 ErbStG n.F. verstößt. Es ist aber zu beachten, dass der Verschöpfungsschlag nach Maßgabe der abgelaufenen vollen Jahre erhalten bleibt, und sich daher die Tarifierhöhung nur auf die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung zzgl. der 15 % bei der Regelverschöpfung auswirken kann. Nach ErbSt.-Erl. Abschnitt 41 (BStBl. I 09, 744) hat die Lohnsummenregelung für die gewährte Tarifbegrenzung keine Bedeutung. Danach wird die Tarifbegrenzung auf die Steuerklasse I nicht rückgängig gemacht, wenn und soweit die Nachversteuerung nur auf einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung beruht. Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern

Der Entlastungsbetrag entfällt ebenfalls rückwirkend, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das tarifbegünstigte Vermögen verfügt wird. Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens von Anfang an nicht tarifbegünstigt auf ihn übergegangen. Dies gilt auch für die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen. Wird jedoch der Veräußerungserlös reinvestiert, liegt keine schädliche Verfügung vor.

#### **8. Steuerbefreiung für Wohngrundstücke (§ 13 c ErbStG n.F.)**

Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 7.11.2006 dem Gesetzgeber einen Ermessensspielraum eingeräumt, Teile des zuvor zutreffend bewerteten Erwerbs bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe steuerlich zu verschöpfung. In der Aufgabe, der Bevölkerung ausreichenden Wohnraum zur Verfügung zu stellen, hat es ein solches existenzielles Grundbedürfnis gesehen. Der Gesetzgeber hat diese Möglichkeit aufgegriffen, aber sich in der Steuverschöpfung sehr zurück gehalten. „Omas Häuschen“ und selbst die „Villa am Starnberger See“ werden schon durch die wesentlich höheren Freibeträge der Steuerklasse I und durch die neu eingeführte

<sup>55</sup> ErbSt-Erlass Abschn. 39, 40 (BStBl I 09, 743)

Befreiung für das vom Ehepartner oder Elternteil geerbte Familienheim weitestgehend von der Erbschaftsteuer verschont.

Die Steuerbefreiung nach § 13 c ErbStG n. F. besteht in einem Befreiungsabschlag von 10 % für vermietete Wohnimmobilien; sie sind bei der Veranlagung zu Erbschaft- und Schenkungsteuer nur mit 90 % ihres Steuerwerts anzusetzen. Die Begünstigung gilt auch für Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet sind. Die Aufteilung solcher gemischt genutzter Grundstücke erfolgt nach dem ErbSt-Erl. Abschn. 36 Abschn. 3 S. 7 nicht nach den Wertverhältnissen sondern nach der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn-/Nutzfläche. Der Wertanteil vermieteter Wohnungen am Grundstückswert ist jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit der jeweiligen Nutzung des bebauten Grundstücks zu sehen. Für gewerbliche (z.B. Läden) oder freiberuflich (z.B. Praxisräume) genutzte Räume wird regelmäßig eine höhere Miete erzielt als für vermietete Wohnungen. Damit ist der Wertanteil dieser Räume am gesamten Grundstückswert entsprechend höher. Eine Aufteilung rein nach der Fläche trägt dieser Tatsache nicht Rechnung und kann den Steuerbürger benachteiligen.

Steuerbegünstigt sind auch vermietete Wohnimmobilien im EU- oder EWG-Ausland. Die Begünstigung nach §§ 13 a und b ErbStG n. F. geht im Range vor.

Maßgeben sind auch hier die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt. Eine Behaltenspflicht oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung besteht aber nicht. Wurde dem Erwerber zunächst die volle Steuerbefreiung für das eigengenutzte Familienheim gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 b und 4 c ErbStG n. F. gewährt, gibt er aber innerhalb von 10 Jahren die Selbstnutzung auf und verliert er deshalb diese Steuerbefreiung, kann er dann den Bewertungsabschlag von 10 % nicht mehr in Anspruch nehmen. Das Gleiche gilt, wenn das vermietete Wohngrundstück als Betriebsvermögen zunächst nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. begünstigt war, aber die Steuerverschonung gem. § 13 a Abs. 5 ErbStG n. F. rückwirkend wegfällt. Kam jedoch eine Steuerbefreiung nach diesen Vorschriften nicht in Frage, weil der Verwaltungsvermögenstest nicht bestanden wurde, kann der Abschlag von 10 % in Anspruch genommen werden.

Bei Erwerben von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist die Anwendung des § 13 c ErbStG n. F. generell ausgeschlossen, da Anteile an einer Kapitalgesellschaft und nicht die vermietete Wohnimmobilie vererbt oder geschenkt werden.

Begünstigt nach § 13 c ErbStG n. F. sind zu Wohnzwecken vermietete Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum und entsprechende Grundstücksteile anderer Grundstücksarten i. S. des § 181 BewG. Die Grundstücke müssen vermietet sein; unentgeltliche Überlassung genügt nicht. Ein Leerstand wegen Mieterwechsel oder Modernisierung ist nicht schädlich, wenn das Grundstück weiterhin zu Wohnzwecken vermietet werden soll. Soweit vermietete Wohnungen gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken dienen, kann der Abschlag nicht in Anspruch genommen werden. Dies ist aber unschädlich, wenn diese Nutzungen von untergeordneter Bedeutung ist. Nach der großzügigen Auffassung der Finanzverwaltung ist die anderweitige Nutzung einer vermieteten Wohnung von untergeordneter Bedeutung, wenn die Wohnnutzung überwiegt.

Auch hier gilt der Grundsatz, dass ein Erbe diese Befreiung nicht in Anspruch nehmen kann, wenn und soweit er diese vermietete Wohngrundstücke auf Vermächtnisnehmer, Aufgabeberechtigte oder auf den Todesfall Beschenkte weiter übertragen muss. Bei Übertragungen dieser Grundstücke in der Erbauseinandersetzung gelten die oben besprochenen Grundsätze. Jedoch kennt diese Befreiungsvorschrift weder eine Behaltenspflicht noch eine Behaltensfrist. Kann eine Teilung noch nach Jahrzehnten Rückwirkung auf den Besteuerungszeitpunkt haben? M.E. sollte auch bei dieser Norm nach verfassungskonformer an Sinn und Zweck des Gesetzes ausgerichteter Auslegung die Rückwirkung der Auseinandersetzung auf die Frist bei der Regelverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. von 5 Jahren beschränkt werden. Es ist dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber oder ggf. die Finanzverwaltung diese Frage in Bälde klärt.

Ungeklärt ist auch die Frage, wem bei aufschiebend bedingten oder befristeten Vermächtnissen und bei vermachten Erwerbsrechten die Begünstigung gem. § 13 c ErbStG n. F. zusteht. Da diese Begünstigung keine Behaltensfrist kennt und es allein auf den Besteuerungszeitpunkt ankommt, kann m. E. der Erbe in beiden Fällen die Befreiung beanspruchen. Soweit die Vermächtnisnehmer und der Übernahmberechtigte kein oder nur ein geringeres Entgelt zu zahlen haben, dürften auch diese die Begünstigung in Anspruch nehmen können, wenn zu diesem Zeitpunkt ihre Voraussetzungen noch vorliegen.

Wird im Zusammenhang mit dem Erwerb eines zu Wohnzwecken vermieteten Wohngrundstücks die Nutzung einem Dritten (z.B. einem Nießbraucher) überlassen, kann der Erwerber trotzdem den Abschlag von 10 % beanspruchen, da er das Grundstück in der Substanz erwirbt. Der Nutzungsberechtigte ist dagegen nicht begünstigt, weil er nur ein Nutzungsrecht und nicht die Substanz erhält.

## 9. Einige wichtige Hinweise

### 9.1. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast <sup>57</sup>

§ 25 ErbStG ist ab 2009 ersatzlos aufgehoben. Für Erwerbe vor 2009 gilt die Vorschrift weiterhin, es sei denn, der Erwerber hat wirksam einen Antrag auf rückwirkende Anwendung des neuen Rechts nach Art. 3 ErbStRG gestellt. Insbesondere bleiben die Regelungen zur zinslosen Stundung, deren Ablösung und Fälligkeit für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer bis 2008 entstanden ist, anwendbar.

Wird der Erwerb von Vermögen bei nach 2008 ausgeführten Erwerben mit einer Nutzungs- oder Rentenlast oder mit einer Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen belastet, ist der Kapitalwert der Belastung, unabhängig davon, zu wessen Gunsten die Last zu erbringen ist, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs abzuziehen. Bei Grundstücks-Schenkungen unter Lebenden führt der Abzug der Nutzungslast, auch wenn der Schenker sich oder seinem Ehegatten das Nutzungsrecht vorbehält, hinsichtlich des Werts der Auflage nicht mehr zur Anwendbarkeit der Grunderwerbsteuerlichen Befreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG.

<sup>57</sup> ErbSt – Erlass Abschn. 42 (BStBl I 09, 744 f.)

Der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchs- oder anderes Nutzungsrecht erfüllt als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG n. F., soweit dabei eine Bereicherung gegeben ist, die bisher der Steuer noch nicht unterlag. Eine steuerliche Doppelerfassung kann jetzt nicht mehr eintreten. Der Verzicht auf Nießbrauchs- und sonstige Nutzungsrechte, die bei Erwerbsfällen nach neuem Recht begründet werden, sind nun ungeschmälert eigenständige Schenkungen.

Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen sind nach § 14 Abs. 1 BewG zu bewerten. In Fällen des § 25 ErbStG a.F. wurde bisher die gestundete Steuer nicht gem. § 14 Abs. 2 BewG berichtigt, wenn die Last durch den Tod in den Grenzen des § 14 Abs. 2 BewG vorzeitig weggefallen ist, weil dies kein Einfluss auf die Höhe der gestundeten Steuer hatte. Diese Voraussetzungen liegen nicht mehr vor, so dass § 14 Abs. 2 BewG jetzt in diesen Fällen anwendbar ist.

Mit Gleichlautenden Erlassen der Länder vom 10. Okt. 2010 (BStBl. 2010 I 810 ff.) hat die Finanzverwaltung neben der Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden, die Bewertung von Ansprüchen und Lasten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen für Zwecke der neuen Erbschaftsteuer umfassend dargelegt. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen sind grundsätzlich mit dem Kapitalwert (Jahreswert x Vervielfältiger) anzusetzen. (§§ 13, 14 BewG). Bei entsprechendem Nachweis kann auch ein höherer oder niedriger Wert in Frage kommen. Der Kapitalwert von Renten und anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen richtet sich nach der im Besteuerungszeitpunkt noch laufenden Bezugsberechtigung. Bei Nutzungen und Leistungen, deren Jahreswert ungewiss ist, ist als Jahreswert der Betrag anzusetzen, der im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird. Der Kapitalwert darf aber nach § 16 BewG auch bei langer oder immerwährender Dauer der Nutzung oder Leistung höchstens mit dem Vervielfältiger 18,6 angesetzt werden. Für Nutzungen oder Leistungen von bestimmter Dauer stellt die Finanzverwaltung eine Tabelle (Tabelle 6) zu Verfügung. Bei Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer beträgt der Vervielfältiger 9,3 (§ 13 Abs. 2 BewG). Außerdem kann der Kapitalwert von abgekürzte und verlängerte Leibrenten und Leibrenten, die von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängen, an Hand von Tabellen errechnet werden.

Mit BMF - Erlass vom 8. Nov. 2010 (BStBl I 2010, 1288) wird der neue Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen ab 2011 bekannt gemacht.

## 9. 2. Berücksichtigung früherer Erwerbe <sup>58</sup>

Nach § 14 ErbStG n. .F. werden mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile zur Verhinderung von Progressionsvorteilen zusammenge-rechnet. Zu diesem Zweck werden dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet und auf diesen gesamten Betrag die anfallende Erbschaftsteuer errechnet. Von dieser Gesamterbschaftsteuer wird zur Ermittlung der Erbschaftsteuer auf den Letzterwerb die höhere der folgenden Steuern abgezogen:

- die fiktive Erbschaftsteuer, die für den früheren Erwerb nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers auf der Grundlage der zum Zeitpunkt des letzten Erwerb geltenden Vorschriften zu erheben gewesen wäre, oder

- die tatsächlich erhobene Erbschaftsteuer für die früheren Erwerbe.

Bei der Berechnung werden die Bewertungen zu Grunde gelegt, die jeweils im Zeitpunkt des Erwerbs anzuwenden waren. Auf diesen zusammengerechneten Erwerb werden die im Zeitpunkt des Letzterwerbs geltenden Tarifvorschriften (Steuerklasse, Freibetrag, Steuertarif) angewendet und die Gesamterbschaftsteuer berechnet.

Bei der Berechnung der fiktiven Erbschaftsteuer ist ebenfalls auf die persönlichen Verhältnisse und die Tarifvorschriften zum Zeitpunkt des letzten Erwerbs abzustellen. Für die Bewertung gelten die Werte im jeweiligen Erwerbszeitpunkt.

Durch die Erbschaftsteuerreform wurde eine Mindeststeuer eingeführt. Nach § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG n. F. ist künftig auf den Letzterwerb mindestens die Erbschaftsteuer zu zahlen, die für den Letzterwerb ohne Zusammenrechnung sich ergeben würde.

Die gem. § 175 Abs. 2 Satz 1 AO rückwirkende Änderungen der Besteuerung der Vorerwerbe im Zehnjahreszeitraum sind grundsätzlich zu berücksichtigen. Darunter fallen jetzt vor allem die Verstöße gegen die Behaltens- und Lohnsummenregelungen der §§ 13 a u. b ErbStG n. F. Damit die nachträglichen Änderungen der Erbschaftsteuerbescheide der früheren Erwerbe auch entsprechend bei der Festsetzung der Steuer des Letzterwerbs verfahrensrechtlich noch möglich ist, wurde mit § 14 Abs. 2 ErbStG n. F. eine Regelung zur Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsverjährung für die Festsetzung beim Letzterwerb eingeführt. Vereinfacht ausgedrückt bedeutet dies, eine Änderung der Festsetzung des Letzterwerbs ist noch möglich und es tritt keine Festsetzungsverjährung ein, wenn die Steuer vorangegangener Schenkungen rückwirkend geändert wird.

Durch rechtzeitige Schenkungen kann nunmehr bei den wesentlich höheren Freibeträgen von Kindern und Enkeln Erbschaftsteuer gespart werden.

## 9. 3. Stundung der Erbschaftsteuer <sup>59</sup>

Neben den allgemeinen Stundungsregeln nach der Abgabenordnung räumt das Erbschaftsteuergesetz dem Erwerber von Betriebsvermögen eine besondere Möglichkeit ein. Das Finanzamt ist nach § 28 Abs. 1 ErbStG verpflichtet, bei Erwerb von Todes wegen auf Antrag die anfallende Erbschaftsteuer zinslos bis zu 10 Jahren zu stunden, wenn zum Erwerb Betriebsvermögen oder luf. Vermögen gehört und die Stundung für den Erhalt des Betriebs notwendig ist. Dies kann bei Krisen von besonderer Bedeutung sein.

58 ErbSt - Erlass Abschn. 37 (BStBl I 09, 741)

59 ErSt - Erlass Abschn. 43 (BStBl I 09, 745)

## 9.4. Konkurrenz der Erbschaftsteuer zu anderen Steuern

### 9.4. a) Verhältnis zur Einkommensteuer

Grundsätzlich wird die Erbschaftsteuer und die Einkommensteuer unabhängig voneinander erhoben. Es kann zwar die Einkommensteuerschuld des Erblassers gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Erblässerschuld abgezogen werden. Der Abzug der Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer ist nach § 12 Ziff. 3 EStG grundsätzlich ausgeschlossen, da es sich um eine Personensteuer handelt. Diese **Doppelbelastung** durch 2 Steuern wird nun aber in **§ 35b EStG** bei der Einkommensteuer in bestimmtem Umfang berücksichtigt. Werden bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen 4 Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, wird auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um einen Prozentsatz ermäßigt, der sich – nach genauer Regelung durch § 35 b Satz 2 EStG – aus dem Verhältnis der festgesetzten Erbschaftsteuer zum steuerpflichtigen Erwerb ergibt. Die Vorschrift hat vor allem dann Bedeutung, wenn bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter oder beim Verkauf oder der Aufgabe des Betriebs oder einer Beteiligung daran durch Aufdeckung stiller Reserven entsprechende Gewinne entstehen.

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 08 wurde ab VZ 2008 §34 a EStG in das Einkommensteuergesetz aufgenommen. Nach dieser Vorschrift unterliegt der Anteil des Gewinns aus einem Luf, gewerblichen oder freiberuflichen Betrieb oder Mitunternehmeranteil, den der Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr nicht entnommen hat, auf Antrag ganz oder teilweise einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % zzgl. Soli. Übersteigen aber in den folgenden Wirtschaftsjahren bei diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil die Entnahmen die Einlagen und den Gewinn dieser Jahre, kommt es grds. zu einer Nachversteuerung dieser Entnahmenüberhänge. Der Steuersatz für diesen Nachversteuerungsbetrag beträgt stets 25 % zzgl. Soli, auch wenn der individuelle Steuersatz des Steuerpflichtigen in diesem Jahr sich auf 0 % beläuft. **Dieser Nachversteuerungsbetrag ist nach § 34 a Abs. 4 Nr. 3 EStG um die Entnahmen zu mindern, die zur Zahlung der Erbschafts- oder Schenkungsteuer verwendet wurden.** Die Entnahme für diese Zwecke führen also nicht zur Nachversteuerung. Sie sind aber nur insoweit anrechenbar, als sie anteilig auf den Übergang oder die Übertragung des Betriebs oder des Anteils an der Personengesellschaft entfallen. Im Hinblick auf die Steuerverschonung nach § 13 a u. b ErbStG (von mindestens 85 %) dürfte diese Begünstigung nicht mehr so bedeutsam sein. Wie unten näher ausgeführt wird, haben die Erben und die unentgeltlichen Erwerber im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ganzer Betriebseinheiten gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortzuführen und auch die Nachversteuerungspflicht nach § 34 a EStG zu übernehmen. Noch offen ist die Frage, ob bei einer nachträglichen Besteuerung wegen Nichteinhaltung der Behaltens- oder Lohnsummenfrist nach § 13 a Abs. 5 ErbStG der Erwerber **die Entnahmeüberschüsse insoweit kürzen kann, als sie zur Tilgung der nachträglich anfallenden Erbschafts- oder Schenkungsteuer verwendet werden.** Da nach § 13 a Abs. 5 ErbStG der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt, sollten m.E. auch die Entnahmeverwendung für diese nachträglichen Steuern der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zugerechnet werden und begünstigt sein.

**Im übrigen wird aber nach wie vor die latente Ertragsteuerbelastung** des erworbenen Betriebsvermögens oder ggf. auch der erworbenen Grundstücke und Anteile an Kapitalgesellschaften des Privatvermögens bei der Erbschaftsteuer **nicht berücksichtigt.**

Der **Erbfall** als einmaliger unentgeltlicher Vermögensanfall unterliegt der Erbschaftsteuer aber nicht der Einkommensteuer.

Die reine **Erbaueinandersetzung**, bei der die Nachlassmasse entsprechen der Erbanteile real unter den Erben aufgeteilt wird, ist kein Erwerb von Todes wegen iSv. § 3 ErbStG. Auch Einkommensteuer fällt insoweit grundsätzlich nicht an. Wird jedoch einem Miterben mehr zugeteilt und begleicht er dieses Mehr mit Eigenvermögen, ist dies insoweit eine einkommensteuerpflichtige Veräußerung.<sup>59a</sup> Muss er die Mehrzuteilung nicht ausgleichen, kann bei Vorliegen des entsprechenden Bereicherungswillens des weichenden Erben insoweit eine freigebige Zuwendung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG in Betracht kommen.

**Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge** erfüllen stets den Tatbestand der Schenkungen unter Lebenden gem. § 7 ErbStG soweit der Erwerber bereichert ist. Jede Gegenleistung des Beschenkten verringert aber die Bereicherung, auch wenn diese ertragsteuerlich – wie die lebenslänglichen Versorgungsleistungen – keinen Entgeltscharakter haben. Die Übertragung ganzer Betriebseinheiten wird jedoch nunmehr großenteils oder vollständig von der Schenkungsteuer verschont. Die unentgeltliche Übergabe ganzer Betriebseinheiten wird auch von der Einkommensteuer befreit. Das gilt selbst dann, wenn die Übertragung gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen erfolgt. Dagegen kann die unentgeltliche Übergabe einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter sowohl mit Schenkungsteuer als auch Einkommensteuer belastet sein. Eine solche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter liegt schon dann vor, wenn nur eine von der Funktion her wesentliche Grundlage der betrieblichen Einheit nicht mitübergeben wird. Da neuerdings vielfach auch die Veräußerung von Privatvermögen einkommensteuerpflichtig ist, kann bei teilentgeltlicher Übertragung dieses Vermögens der unentgeltliche Teil der Schenkungsteuer und der entgeltliche Teil der Ertragsteuer unterliegen. Die schenkungsteuerlichen und ertragsteuerlichen Probleme der vorweggenommenen Erbfolge werden unten in den Abschnitten 9.5. Lit. c und d ausführlich besprochen. Auch auf die umsatzsteuerlichen Fragen gehe ich gleich anschließend in Abschnitt 9.4. c) ein.

### 9.4. b) Verhältnis zur Grunderwerbsteuer

**Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind Grundstückserwerbe von Todes wegen oder Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung ausgenommen.** Die Erbschaftsteuer genießt also Vorrang vor der Grunderwerbsteuer, sofern und soweit die inländischen Grundstücke unentgeltlich übertragen werden. Die Vorschrift betrifft alle erbschaftsteuerlichen Tatbestände, nicht aber alle Tatbestände des Grunderwerbsteuerrechts. Die Befreiung gilt nicht für die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG (BFH, BStBl II 1988, 785), wohl aber in den Fällen der Anwachsung (BFH BStBl II 2007, 59) oder bei Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2 a GrEStG (BFH BStBl II 2006, 632).

59a Vgl. oben Beispiel 41

Auch bei der **Erbaueinandersetzung** dürfte eine Grunderwerbsteuer fast nie in Frage kommen. Steuerbefreit sind nach § 3 GrEStG der Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks durch Miterben, deren Ehegatten und auch durch den nichterbenden Ehegatten des Erblassers, soweit er mit den Erben gütergemeinschaftliches Vermögen zu teilen hat, oder wenn Ehegatten ein Nachlassgrundstück übertragen wird. Überdies sind bei Teilungen, soweit Veräußerungen vorliegen, die Grundstückserwerbe der Ehegatten des Veräußerers und der Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, steuerbefreit. Das gilt auch für Stiefkinder und deren Ehegatten.

Bei der **gemischter Schenkung** sind Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer so gegeneinander abgegrenzt, dass das Rechtsgeschäft mit seinem entgeltlichen Anteil der Grunderwerbsteuer unterliegt und mit dem freigebigen Anteil der Schenkungsteuer. Diese Aufteilung gilt auch analog für die **Schenkungen unter Auflage**. Im übrigen wird aber auch der entgeltliche Teil bei diesen Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge aufgrund der vorgenannten Steuerbefreiungen weitestgehend der Grunderwerbsteuer nicht unterliegen.

Ich darf ich noch darauf hinweisen, dass die Finanzverwaltung neuerdings den Steuertatbestand des **§ 1 Abs. 2a GrEStG** in gleichlautenden Erlassen der Länder in BStBl. I 2010 S.245 ausführlich kommentiert.

#### 9. 4. c) Verhältnis zur Umsatzsteuer

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus. Beim **Erbfall** fehlt es schon an einer Leistung. Er unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

Führen der Alleinerbe oder die Miterben in Erbengemeinschaft das Unternehmen fort, so treten sie hinsichtlich des Unternehmens voll in die Rechtstellung des Erblassers ein. Es wird die gleiche Besteuerungsart beibehalten. Erben mehrere Personen, ist die Erbengemeinschaft der Unternehmer ihrer Tätigkeit. Die Miterben können selbstverständlich das ererbte Unternehmen verkaufen oder auflösen, und unterliegen dann den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

Die reine **Erbaueinandersetzung** in der Form der Realteilung wurde früher nicht als umsatzsteuerpflichtig angesehen. Es fehle an einem Leistungsaustausch. Sie sei ein reiner Verteilungsvorgang zwischen den Erben. Jedem Miterben stehe von vornherein ein Recht auf Auseinandersetzung zu. Jetzt gelten auch für die Teilung die allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuerrechts. Jedoch werden in der Regel bei der Auseinandersetzung ganze Betriebe oder Teilbetriebe einem oder mehreren Erben zugewiesen. Dies ist seit 1994 gem. § 1 Abs. 1 a UStG eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Diese Geschäftsveräußerung unterliegt auch insoweit nicht der Umsatzsteuer, als sie im Rahmen der Erbaueinandersetzung entgeltlich ist. Wird jedoch das Unternehmensvermögen nach einzelnen Wirtschaftsgütern aufgeteilt, kann es zur Steuerpflicht der Erbengemeinschaft als übertragender Unternehmer kommen, wenn die übergebenen Gegenstände – wie Grundstücke – nicht steuerbefreit sind. Dies ist auch dann der Fall, wenn nur eine wesentliche Grundlage des Unternehmens bzw. eines gesondert geführten Betriebs, Teilbetriebs oder sonstigen Unternehmensein-

heit nicht auf den oder diese Miterben übergeht. Im einzelnen darf ich insoweit auf die nachfolgenden Ausführungen zur vorweggenommenen Erbfolge hinweisen.

Für die **vorweggenommene Erbfolge** gibt es gleichfalls im Umsatzsteuerrecht keine Sonderregelung. Bei Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann es deshalb, wenn auch selten, zu Umsatzsteuerbelastungen kommen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, deren Lieferung nicht steuerbefreit ist, dem Unternehmen entnommen und dann unentgeltlich oder teilentgeltlich geschenkt werden.

Soweit die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter entgeltlich und nicht steuerbefreit ist, bemisst sich die Umsatzsteuer nach dem Entgelt iSv. § 10 Abs. 1 UStG da insoweit die Lieferung der Erzielung von Einnahmen dient. Die Gegenleistung muss nicht in voller Höhe der Leistung erbracht werden. Es genügt auch Teilentgeltlichkeit. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwenden muss, um die Leistung zu erhalten, mit Ausnahme der Umsatzsteuer. Danach spielt die ertragsteuerliche Behandlung des Entgelts keine Rolle. Gegenleistung ist m.E. auch die wiederkehrende Versorgungsleistung u. sonstige Renten. Für die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten gem. § 16 Abs. 1 UStG müssen solche erst später zu erbringenden Leistungen nach der Rechtsprechung aber erst mit ihrer Vereinnahmung versteuert werden. Der Übergeber hat in Höhe des entgeltlichen Teils dem Übernehmer eine den Vorschriften der §§ 14, 14 a UStG genügende Rechnung auszustellen., die dem vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmer den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ermöglicht.

Die Übertragung solcher einzelner Gegenstände des Unternehmensvermögens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dürfte jedoch in den meisten Fällen nach § 4 UStG steuerbefreit sein. In diesem Zusammenhang sind vor allem folgende Steuerbefreiungen wichtig:

- a) Umsätze von Anteilen an Gesellschaften (Personen- und Kapitalgesellschaften) und anderen Vereinigungen,
- b) Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen,
- c) Die Vermietung, Verpachtung und sonstige Überlassung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, wie auch die Bestellung, Übertragung und Überlassung der Ausübung von Nutzungsrechten an Grundstücken.

Der Unternehmer kann allerdings nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiungen bei Grundstücken (Lit .b u. c) verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Zudem ist die Option nach § 9 Abs.2 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Unter den Begriff des Grundstücks fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile wie Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume und Praxisräume. Eine Option ist möglich bei eigengenutzten oder vermieteten gewerblich oder beruflich genutzten Flächen; nicht jedoch für die von einem Arzt genutzten Praxisräume, da dessen Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit ist. Dasselbe gilt für Räume, die einer Bank vermietet sind. Bisher konnten nach der Seeling – Rechtsprechung des EuGH die Vorsteuern aus der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes auch insoweit abgezogen werden, als sie auf die eigengenutzte Wohnung entfielen, wenn

das Gebäude z.B. als Rechtsanwaltsbüro zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wurde. Dies gilt für Grundstücke und Gebäude, die nach 2010 hergestellt (maßgebend Bauantrag) oder angeschafft (maßgebend obligatorischer Vertrag) nicht mehr. Es ist offen, ob für Altgebäude, für die die Seelingrechtsprechung weitergilt, künftig die Optionsmöglichkeit hinsichtlich der Wohnzwecken eigengenutzten Räumen nach § 9 UStG offen bleibt. Bei der Option zur Umsatzsteuer bei Übertragung von Grundstücken ist nach § 9 Abs. 3 UStG zusätzlich noch erforderlich, dass der Unternehmer die Option im Rahmen der notariellen Kauf- oder Übertragungsvertrags erklärt. Außerdem hat jetzt gem. § 13 b Abs. 2 Ziff. 3 UStG nicht der Unternehmer sondern der Leistungsempfänger die Steuerschuld zu entrichten. Der Leistende hat also eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis zu erstellen und in der Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Zu beachten ist, dass nicht nur die vom Erwerber zu entrichtende Umsatzsteuer, sondern auch die vom ihm zu tragenden Grunderwerbsteuer und Verzugskosten der Umsatzsteuer nicht unterliegen.

Soweit einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich übertragen werden, liegt eine nach § 3 Abs. 1 b UStG der entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme bzw. unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes aus dem Unternehmen vor, die man früher als Eigenverbrauch bezeichnete. Die Umsatzsteuer bemisst sich in diesem Fall gem. § 10 Abs. 4 Ziff. Nr.1 nach dem Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für diesen oder gleichartige Gegenstände bzw. nach den Selbstkosten. Ein Vorsteuerabzug und deshalb eine Rechnungserteilung ist insoweit nicht möglich, da es sich um eine Wertabgabe in den Privatbereich handelt.

Es sollten daher möglichst ganze Betriebe, bzw. Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile bzw. ganze Unternehmereinheiten iSv. § 1 Abs. 2 a UStG im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden. Wird nur eine Grundlage dieser Einheiten zurück behalten, müssen die stillen Reserven realisiert werden, haben die Versorgungsleistungen Entgeltcharakter, fällt auch die Erbschaftsteuerverschonung nach § 13 a ErbStG weg und wird auch Umsatzsteuer erhoben, die endgültig verloren ist.

Es ist deshalb notwendig, auf den Begriff der Geschäftsveräußerung im Ganzen näher einzugehen. Diese Rechtsfigur wurde gerade deshalb geschaffen, um Übergaben bei der vorweggenommenen Erbfolge zu erleichtern. Die Auslegung dieser Geschäftsveräußerung wird größtenteils von der neuesten Rechtsprechung geprägt und lässt zwangsläufig noch viele Fragen offen. Sie wird jetzt im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 Abschn. 1. 5 von der Finanzverwaltung näher erläutert.

Eine **nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen** liegt vor, wenn (alle) wesentliche Grundlagen eines Unternehmens oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betriebs im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht werden. Der Erwerber tritt an die Stelle des Veräußerers. Er übernimmt die Vorsteuerberichtigspflicht nach § 15 a UStG. Bei künftigen Entnahmen von Gegenständen dieses Unternehmens hat er diese gem. § 3 Abs. 1 b S. 1 Nr. 1 – 3 UStG als unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) zu versteuern. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Wahlrechte dürfte aber der Erwerber nicht an die vom Übergeber getroffene Wahl gebunden sein.

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen kommt auch dann in Betracht, wenn der Erwerber mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs seine unternehmerische Tätigkeit erst beginnt oder diese nach dem Erwerb in veränderter oder modernisierter Form fortführt. Dabei sind im Rahmen einer Gesamtwürdigung die Art der übertragenen Gegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit der Tätigkeiten vor und nach der Übertragung zu berücksichtigen. Begünstigt sind auch mehrere Übertragungen, wenn damit alle wesentlichen Grundlagen auf den Erwerber übergehen, und die Übertragungen in zeitlich und sachlichem Zusammenhang stehen.

Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn er wirtschaftlich selbständig ist. Dies setzt voraus, dass der übertragene Teil des Unternehmens selbständig lebensfähig ist. Eine Teilbetriebsveräußerung im Sinne des Einkommensteuerrechts ist auf jeden Fall eine Geschäftsveräußerung im Ganzen. Jedoch ist m.E. nicht in jedem Fall erforderlich, dass alle wesentlichen Grundlagen i.S. des Einkommensteuerrechts übertragen werden. Es genügt, dass es sich bei übertragenen Vermögen um einen von dem übrigen Unternehmensvermögen des Veräußerers abgegrenzten, selbständig lebensfähigen Organismus handelt. Hat der Erwerber jedoch die Absicht, den Betrieb sofort aufzugeben, handelt es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen.

Welches die wesentlichen Grundlagen sind, richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung. Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Grundlage sein. Bei Herstellungsunternehmen bilden nach der Rechtsprechung die Betriebsgrundstücke mit den Maschinen und sonstigen der Fertigung dienenden Anlagen regelmäßig die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens. Auch Patente, Gebrauchs- und Nutzungsrechte, z.B. an Grundstücken, Forderungen, Dienstverträge und Geschäftsbeziehungen können solche wesentlichen Grundlagen sein, soweit sie für die Fortführung des Unternehmens erforderlich sind. Der Zurückbehalt nicht wesentlicher Grundlagen stehen der Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht entgegen, wenn das Geschäft vom Erwerber im wesentlichen in seitheriger Form fortgeführt werden kann.

Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ist aber von großer Bedeutung der Zurückbehalt der Grundlagen nicht schädlich ist:

a) wenn bei der Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere auch dem Unternehmen dienende Grundstücke, nicht auf die Gesellschaft übertragen werden, sondern an die Personen- oder Kapitalgesellschaft längerfristig vermietet oder verpachtet sind (oder auch bindend unentgeltlich überlassen werden). Verträge mit Bindungswirkung von 8 Jahren reichen aus ;

b) wenn der „Veräußerer“ den Betrieb überträgt, aber z.B. eine für den Betrieb bedeutsames Grundstück zurückbehält, aber dieses dem Erwerber langfristig vermietet oder überlässt.

Die Voraussetzungen dieses Tatbestands darf ich an folgenden Beispielen erläutern:



**Beispiel 46**

V überträgt seinem Sohn sein gesamtes Speditionsunternehmen mit 5 Lkw und dem Betriebsgrundstück im Wert von 4 Mio. € gegen ein Abstandsgeld von 1 Mio. €. S führt den Betrieb fort. Lediglich den zum Unternehmen gehörenden Pkw und einen älteren Lkw behält V zurück.

Den Lkw verkauft V an einen rumänischen Speditionsunternehmer. V stellt nach der Übergabe seine unternehmerische Tätigkeit ein.

Da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden und S den Betrieb fortführt, handelt es sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die zurückbehaltenen Gegenstände sind für die Fortführung des Betriebes in bisheriger Art und Weise nicht notwendig.

Der Verkauf des Lkw ist bei V zwar noch umsatzsteuerbar aber gem. § 4 Nr. 1 Lit. a iVm § 6 UStG steuerbefreit. Der steuerfreie Verkauf lässt eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15 a UStG nicht zu. Der Zurückbehalt des Pkw bewirkt eine Entnahme nach § 3 Abs. 1 b S. 1 Nr. 1 UStG.

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen wird auch dann angenommen, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen nicht dem Erwerber übertragen sondern zurückbehalten und an diesen vermietet, verpachtet oder unentgeltlich überlassen werden. Voraussetzung ist jedoch, dass eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens gewährleistet ist. Hierfür reicht eine langfristige Vermietung bzw. Überlassung aus.

Zum besseren Verständnis darf ich noch folgende Beispiele bilden:

**Beispiel 47**

V übergibt zum 1.1.10 seiner Tochter A seinen Gewerbebetrieb mit einem Verkehrswert von 4 Mio. € und einem Buchwert von 1 Mio. € gegen ein an die Tochter B zu zahlendes Gleichstellungsgeld von 2 Mio. €. V behält sich eine bedeutsame Werkhalle mit einem Verkehrswert von 1 Mio. € und einem Buchwert von 200 000 € zurück, die er bindend über 10 Jahre seiner Tochter zur Nutzung für den Betrieb steuerfrei vermietet. Die Halle war vor 5 Jahren mit Vorsteuerabzug erworben worden.

Obwohl V die Werkhalle, die eine wesentlich Grundlage für den Betrieb darstellt, zurückbehält, liegt trotzdem eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1 a UStG vor, da der Betrieb weiterhin infolge der langfristigen Überlassung der Halle in bisheriger Form von A fortgeführt werden kann. Unschädlich für die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ist, dass V seine unternehmerische Tätigkeit nicht vollständig einstellt, sondern mit der Vermietung an A weiterhin Unternehmer bleibt. Obwohl die Vertragsparteien nicht zur Umsatzsteuerpflicht optieren, wird die Werkhalle aus dem Unternehmen nicht gem. § 3 Abs. 9 a Ziff. I UStG entnommen. Jedoch ist eine entsprechende Vorsteuerberichtigung gem. § 15 a UStG vorzunehmen, da die Halle erst vor 5 Jahren gekauft und dabei Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

**Einkommensteuerlich** sind nicht nur die stillen Reserven der Halle sondern auch die des übertragenen Betriebsvermögens als Betriebsaufgabe steuerpflichtig. Auf die Ausführungen unten Abschnitt 9.5.d darf ich verweisen

**Beispiel 48**

Fabrikant F überträgt sein ganzes Betriebsvermögen auf die neu gegründete GmbH u. Co. KG, an der er und sein Sohn S beteiligt sind. Er behält aber eine bedeutende Werkhalle zurück und vermietet diese langfristig an die KG.

**Umsatzsteuerlich** liegt gleichfalls eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, da die wesentliche Betriebsgrundlage Werkhalle an die KG vermietet wird. Der Erwerber (die KG) ist in der Lage den Betrieb fortzuführen.

In diesem Fall wäre auch der Zurückbehalt der Werkhalle **einkommensteuerlich** unschädlich. Der Betrieb kann (muss) nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten fortgeführt werden. Die Werkhalle wird Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils an der KG. Die Überführung eines Wirtschaftsgutes vom Einzelbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen erfolgt gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zu Buchwerten.

Diese Auslegung des Begriffs der Geschäftsveräußerung im Ganzen lässt also noch viele Fragen offen. Man kann zwar jetzt davon ausgehen, dass auch betriebswesentliche Grundstücke und andere für den Betrieb wesentliche Sachen und Rechte vom Übernehmer zurückbehalten und auch auf dritte Personen übertragen werden können, wenn dem Betriebsübernehmer bindend der Nutzen dieser Gegenstände gesichert ist. Doch sind m.E. z.B. folgende Fragen noch offen:

- a) ob und in welchem Umfang der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Einkommensteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht identisch ist;
- b) ob und ggf. in welchem Zeitraum vor einer „Veräußerung“ Entnahmen von wesentlichen Grundlagen schädlich sind;
- c) müssen in jedem Fall alle beim Schenker wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeben werden? Nach dem Urteil des BFH vom 23.8.2007 (BStBl II 08, 165) kann man auch den Schluss ziehen, dass dies nicht der Fall ist. Der BFH führt darin aus, dass es allein darauf ankäme, dass der Erwerber unter Berücksichtigung der jeweiligen gesamten Umstände mit dem übernommenen Vermögen das Unternehmen im wesentlichen wie bisher fortführen könne. Der Erwerber könne den Betrieb auch (in Grenzen) modernisieren oder umgestalten

Im Hinblick auf diese Probleme werde ich in den weiteren Beispielen eine umsatzsteuerliche Prüfung nicht immer durchführen.

Festzuhalten ist aber, dass im Zweifel, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt oder nicht, vor der Übertragung eine Auskunft des Finanzamts eingeholt werden sollte. Sollte

die Auskunft negativ ausfallen oder ist es eindeutig, dass eine Geschäftsveräußerung nicht gegeben ist, dürfte es sich empfehlen bzw. ist es notwendig, dass der Übergeber bei Übertragungen von betrieblichen Einheiten mit Schulden und/oder gegen Gegenleistungen oder Auflagen eine Rechnung gem. § 14 UStG erstellt, damit der Übernehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Nach dem Umsatzsteuerrecht wird dann nämlich nicht der Betrieb geliefert sondern eine Summe von einzelnen aktiven Wirtschaftsgütern. Zum Entgelt rechnen daher die Gegenleistungen des Übernehmers und die Auflagen, die dieser zu erfüllen hat, aber auch die übernommenen Schulden. Entgelt sind daher neben einem geringeren Kaufpreis, Abstandsgelder, Gleichstellungsgelder und die auferlegten Leib- und Zeitrenten. Bei letzteren ist ihr Kapitalwert als Entgelt anzusetzen. Die Rechnung mit allen Erfordernissen des § 14 UStG kann vom Übergeber auch in der notariellen Urkunde erteilt werden. Die Übertragung des Grundvermögens ist zwar gem. § 4 Ziff.9 a UStG steuerbefreit. Wenn der Erwerber aber den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann, dürfte es sich für den Übertragenden evtl. anbieten, gem. § 9 Abs. 1 UStG für die Steuerpflicht zu optieren.

Der Umsatzsteuer unterliegt jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit iSd. UStG geht deshalb weit über den Begriff des gewerblichen, freiberuflichen oder luf. Betriebs hinaus. Insbesondere **gehören zum Unternehmensbereich Grundstücke und Erbbaurechte, soweit sie vermietet oder verpachtet sind**. Häufig ist das vermietete Grundstück das alleinige Unternehmensvermögen des Übergebers. Dann wird das ganze Unternehmen teilentgeltlich oder unentgeltlich übergeben, mit der Folge, dass eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** vorliegt, wenn der Übernehmer in das Mietverhältnis eintritt. Damit wird nämlich das Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen fortgeführt. Eine Geschäftsveräußerung ist aber auch dann anzunehmen, wenn das Gebäude nur teilweise z.B. an einen Rechtsanwalt vermietet ist, im übrigen aber eigenen Wohnzwecken dient, und der Übernehmer den Mietvertrag fortführt. Selbst dann, wenn der Übergeber von mehreren vermieteten Gebäuden nur ein Gebäudegrundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt, ist von einem gesondert geführten Teilbetrieb auszugehen und eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung anzunehmen, wenn der Erwerberin das Mietverhältnis eintritt.

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt der Grundsatz, dass eine Geschäftsveräußerung bei vermieteten oder verpachteten Grundstücken zwingend verlangt, dass der Miet- oder Pachtvertrag vom Erwerber fortgeführt wird. Deshalb liegen Geschäftsveräußerungen in folgenden Fällen nicht vor

Bei der Übertragung von

- leer stehenden Gebäuden,
- Gebäude im Zustand der Bebauung,
- Übertragung an den bisherigen Mieter.

Werden im Rahmen von Geschäftsveräußerungen solche vermietete oder verpachtete Gebäude übergeben, kommen die obigen Steuerbefreiungen für Grundstücke gar nicht mehr zum Zuge. Ein Verzicht auf Steuerbefreiung gem. § 9 UStG ist weder möglich noch notwendig. Anders ist es bei Grundstücken, die nicht vermietet sind oder der Übernehmer die Miet- oder Pachtverhältnisse nicht fortsetzt. Die Grundstücke sind steuerbefreit, wenn und soweit nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet wird oder verzichtet werden kann.

Doch muss beachtet werden, dass dann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG in Frage kommen kann, wenn keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt und das Grundstück als einzelnes Wirtschaftsgut steuerfrei übertragen wird. Hat nämlich der Veräußerer innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren das Grundstück mit Vorsteuerabzug für sein Unternehmen erworben oder hat er in dieser Zeit das Gebäude oder Gebäudeteile für sein Unternehmen erstellt und hierbei den Vorsteuerabzug beansprucht, muss die zwar gem. § 15 a UStG sich jeweils um ein Zehntel pro Jahr ermäßigte Vorsteuer zurückgezahlt werden. Im übrigen darf ich auf die vorstehenden Ausführungen verweisen.

Die **Übertragung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften** ist jetzt nach der EuGH-Rechtsprechung zwar als sonstige Leistung zu beurteilen. Jedoch ist das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen nach EuGH keine unternehmerische Tätigkeit. Der Gesellschafter ist deshalb im Regelfall nicht Unternehmer i.S. des § 2 UStG. Das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung gehört nur dann zu seinem Unternehmen, wenn es mit seinem Grundgeschäft zusammenhängt. **Die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen unterliegt daher in aller Regel nicht der Umsatzsteuer.**

## 9. 5. Überlegungen zur vorweggenommenen Erbfolge

### 9. 5. a) Allgemeines

Bekanntlich wird zur Zeit immer mehr gefordert, die Erbschaftsteuer wesentlich zu erhöhen. Dabei stehen weniger die stark erhöhten allgemeinen Freibeträge im Blickfeld. Auch die Steuerfreiheit der eigengenutzten Wohnung dürfte weniger gefährdet sein. Im Fokus stehen vor allem die weitgehenden Verschonungen des Betriebsvermögens nach den §§ 13 a, 13 b u. 19 a des ErbStG. Zwar befindet sich die Deutsche Wirtschaft – vor allem die Deutsche Industrie – nach der Krise in einem unverhofft starken Aufschwung. Doch ist die Verschuldung fast aller öffentlichen Hände so exorbitant hoch, dass sie, vor allem auch im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Schuldenbremse, in Bälde gezwungen sein werden, nach neuen Einnahmequellen Ausschau zu halten. Überdies halten namhafte Autoren nicht nur die Bewertung des luf Vermögens sondern auch die gegenüber anderen Vermögensart extreme Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer für verfassungswidrig. Zwar verkennen sie nicht, dass die Betriebe auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wegen der Erhaltung von Arbeitsplätzen und der Stärkung der Wirtschaftskraft in angemessenem Umfang von der Erbschaftsteuer verschont werden dürfen. Dieses Maß sei aber überschritten. Zudem rufe bei einer noch so geringen Veränderung der Zusammensetzung des erworbenen Betriebsvermögens der abrupte Übergang von voller oder weitgehender Steuerverschonung sofort zur vollen Steuerpflicht erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hervor, zumal es für einen nicht so fachkundigen Steuerbürger unmöglich sei, das Verhältnis des Wertes des aktiven Verwaltungsvermögens zum gesamten Unternehmenswert im Voraus auszurechnen.

Es dürfte daher ratsam sein, in geeigneten Fällen solche Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge bald vorzunehmen. Zwar werden schon jetzt die Steuerwerte

der Betriebe und begünstigten Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, die vorwiegend nach ihrer Ertragskraft bemessen werden, infolge des Aufschwungs beträchtlich gestiegen sein. Im Einkommensteuerrecht spielt dies bei der schenkweisen Übertragung ganzer betrieblicher Einheiten sowieso keine Rolle, da der Übernehmer die Buchwerte fortführt. Aber auch bei der Schenkungsteuer ist dies nicht so gewichtig, da mindestens 85 % des Steuerwerts von der Steuer verschont werden. Auch die Gefahr der Verfassungswidrigkeit der Begünstigungen bei der Erbschaftsteuer spricht für baldige Übergaben der betrieblichen Einheiten, da bestandskräftige Erbschaftsteuerbescheide auf jeden Fall nicht mehr geändert werden können. Zudem dürfte eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, soweit sie verbösernd wirkt, wegen des Grundsatzes des Vertrauensschutzes nur für Übertragungen ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung gelten.

Bei solchen Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sind neben zivilrechtlichen Problemen auch die schenkungsteuerlichen und ertragsteuerlichen Gesichtspunkte zu beachten.

Die umsatzsteuerliche Fragen habe ich schon oben in Abschnitt 9. 4. c beleuchtet. Da die Gefahr besteht, dass sich in Zukunft die steuerliche Behandlung der Übertragungen ganzer Betriebseinheiten und begünstigter Anteile an GmbHs verschlechtert, darf ich die steuerlichen Folgen der vorweggenommenen Erbfolge anschließend etwas ausführlicher darlegen, auch wenn ich dadurch den sich aus der Überschrift dieses Aufsatzes ergebenden Umfang überschreite.

### 9. 5. b) Zivilrechtliche Gesichtspunkte

Die steuerrechtliche Anerkennung von Übertragungsverträgen erfordert, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar und eindeutig sowie rechtswirksam vereinbart werden. Die Übertragungsverträge müssen deshalb Umfang des übertragenen Vermögen und die vom Übernehmer zu erbringenden Leistungen und Auflagen eindeutig bezeichnen. Formunwirksame Verträge zwischen nahen Angehörigen werden generell bei klarer Zivilrechtsslage steuerrechtlich nicht berücksichtigt. Falls erforderlich, ist daher notarielle Beurkundung unbedingt einzuhalten. Selbstverständlich ist daneben noch notwendig, dass das Vereinbarte von den Parteien ernsthaft gewollt ist. Dies erweist sich dadurch, dass die Leistungen wie vereinbart tatsächlich erbracht werden.

Die vorweggenommene Erbfolge bringt jetzt durch das am 2.7.2009 beschlossene Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechtes einen weiteren Vorteil. Nach dem Alles oder Nichts-Prinzip bei der 10-Jahresfrist des bisherigen **§ 2325 BGB** konnte beim Versterben des Elternteils auch nur wenige Tage vor Ablauf der 10-Jahresfrist die gewünschte Wirkung der Minderung von Pflichtteilsrechten nicht erzielt werden. Jetzt verringert sich nach **§ 2325 Abs. 3 S. 1 u. 2 BGB** n. F. der Pflichtteilsergänzungsanspruch pro (vollem) Jahr nach der Schenkung um ein Zehntel. Sind zehn Jahre seit der Leistung des verschenkten Gegenstandes verstrichen, bleibt die Schenkung – wie bisher – insgesamt unberücksichtigt. Bei Ehegatten und Lebenspartnern beginnt aber die Zehnjahresfrist nach wie vor erst nach Auflösung der Ehe bzw. Lebenspartnerschaft. Ebenso kommt es zu keinem Fristablauf, wenn sich der Übergeber am Vermögensgegenstand den Nießbrauch vorbehält.

### 9. 5. c) Schenkungsteuerliche Gesichtspunkte

Die vorweggenommene Erbfolge ist der Standardfall der freigebigen Zuwendung gem. **§ 7 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG** n.F. Als Zuwendung versteht man, wie im Zivilrecht i.Sd. **§§ 516 ff. BGB**, **jedwede Bereicherung**, soweit der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden einen Vermögenszuwachs erfährt. Dagegen verlangt der **subjektive Tatbestand** nur das Bewusstsein des Zuwendenden, zur Vermögenshingabe rechtlich nicht verpflichtet zu sein. Im Gegensatz zur Schenkung Bürgerlichen Rechts, das die Bereicherung mit übereinstimmendem Willen beider Parteien verlangt, ist für die freigebige Zuwendung im Schenkungsteuerrecht die Bereicherung mit dem einseitigen Willen des Zuwendenden ausreichend. Dies ist gerade auch bei der vorweggenommenen Erbfolge interessant. Denn bei Übertragungen auf nahe Verwandte, den Ehegatten oder Lebenspartner sprechen die Umstände dafür, dass der Zuwendende einen solchen Bereicherungswillen hat, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein bestimmtes Missverhältnis besteht. Der Anwendungsbereich der unentgeltlichen Zuwendung des **§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** geht auch insoweit über den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff hinaus, als er die **unbenannte bzw. ehebedingte Zuwendung** und die **Ausstattung nach § 1624 BGB** nach der Rechtsprechung des BFH der Schenkungsteuer unterwirft.

Infolge der Gesamtrechtsnachfolge nach den **§§ 1922 ff. BGB** wirken sich Schulden und Lasten im Erbfall stets negativ aus. Im Rahmen von Betrieben und sonstigen betrieblichen Einheiten geschieht dies schon auf der Bewertungsebene, denn bei diesen ist der Betrieb oder die sonstige betriebliche Einheit der Bewertungsgegenstand und nicht die einzelnen positiven oder negativen Wirtschaftsgüter. Dasselbe gilt für die Anteile an Kapitalgesellschaften. Deren Wert leitet sich aus dem Wert der Kapitalgesellschaft ab, die wiederum eine Betriebseinheit darstellt. Im übrigen werden aber beim Erwerb von Todes wegen vom Wert der aktiven Gegenstände die Schulden und Lasten unmittelbar in voller Höhe abgezogen.

Auch bei Schenkungen unter Lebenden wirken sich die betrieblichen Schulden und Lasten bei Betrieben und betrieblichen Einheiten schon bei der Bewertung aus. Ebenso ist dies bei Anteilen an Kapitalgesellschaften. Im übrigen wird aber noch unterschieden, ob eine Gegenleistung oder eine Leistungsaufgabe vorliegt. In diesen Fällen wird das Rechtsgeschäft in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufgespalten. Die Schenkungen mit Nutzungs- oder Duldungsaufgaben werden dagegen einheitlich behandelt. Bei ihnen wird der Steuerwert der Auflage in voller Höhe vom Steuerwert des Aktivvermögens abgezogen. Negativ wirken sich aber auch im Rahmen der freigebigen Zuwendung alle Gegenleistungen und Auflagen aus. Es kommt nicht darauf an, ob sie im Einkommensteuerrecht Entgeltcharakter haben. Es spielt also keine Rolle, ob bei der Übergabe ganzer betrieblicher Einheiten, dem Übernehmer eine lebenslängliche Rente für den Übergeber auferlegt wird, die ertragsteuerlich keine Gegenleistung darstellt, oder ob der Übernehmer seinen Geschwistern Gleichstellungsgelder oder seiner Tante eine Zeitrente zu zahlen hat, die bei der Einkommensteuer Entgeltsqualität haben.

Anschließend darf ich die Auswirkungen der Einteilung in gemischte Schenkungen, in Schenkungen mit Leistungsaufgaben und Schenkungen mit Nutzungs- und Duldungsaufgaben näher erläutern.

1) Eine **gemischte Schenkung** liegt vor, wenn bei einem gegenseitigen Vertrag die Leistung der einen Partei nur zum Teil durch die Gegenleistung der anderen Partei ausgeglichen wird und die Parteien einig sind, dass der Wertüberschuss unentgeltlich geleistet wird.

#### Beispiel 49

*Der Vater überträgt seinem Sohn 2010 ein Grundstück, das er vor einigen Jahren um 700 000 € gekauft hat und das in der Zwischenzeit noch erheblich im Wert gestiegen ist. Im notariellen Vertrag wird ein Kaufpreis von 400 000 € vereinbart*

*Beiden Parteien ist der Mehrwert des Grundstücks durchaus bewusst. Das Grundstück hat einen Grundbesitzwert von 800 000 €.*

*Nach der Erbschaftsteuerreform entsprechen die Grundbesitzwerte als Steuerwert weitgehend den Verkehrswerten. Zwar ist jetzt noch die Übertragung als gemischte Schenkung in einen Schenkungsteil und einen Kaufteil aufzuspalten. Jedoch führt dies zum gleichen Ergebnis, wie wenn der Steuerwert der Gegenleistung sofort vom Wert der Leistung abgezogen würde. Das Finanzamt wird deshalb höchstwahrscheinlich den Grundbesitzwert als gemeinen Wert des Grundstücks ansetzen. Auf die nachfolgenden Ausführungen darf ich Bezug nehmen.*

Typische Fälle der gemischten Schenkung sind Übertragungen von Grundstücken gegen Übernahme der dinglich gesicherten Schulden.

2) Bei der Schenkung unter Auflage (§§ 525 ff. BGB) ist der Schenkung eine Bestimmung beigefügt, die den Empfänger zur Leistung oder Duldung verpflichtet. Die BFH –Rspr. unterscheidet zwischen Leistungsaufgaben einerseits und Nutzungs- und Duldungsaufgaben andererseits

aa) Bei der **Leistungsaufgabe** ist der Beschenkte zu einer Geld- oder Sachleistung verpflichtet, die er erforderlichenfalls auch aus seinem eigenem Vermögen zu erbringen hat. Die klassischen Beispiele sind die Übergaben von Betriebseinheiten oder Anteile an Kapitalgesellschaften oder auch nur einzelner Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen Gleichstellungsgelder, Abstandgelder oder Renten jeder Art.

bb) Typischer Fall einer **Nutzungs- oder Duldungsaufgabe** ist die Einräumung oder der Vorbehalt eines Nießbrauchs am übertragenen Vermögen oder an Teilen davon oder eines Wohnrechts.

Die Unterscheidung zwischen Leistungsaufgaben und Nutzungs- und Duldungsaufgaben ist – zumindest bislang – bedeutsam, weil die Schenkungsteuer in den beiden Fällen unterschiedlich berechnet wird.

Bei der gemischten Schenkung und der Schenkung unter Leistungsaufgaben wird bei der Berechnung der Steuer der Wert der Gegenleistung oder der Leistungsaufgabe nicht vom Steuerwert des Schenkungsgegenstandes abgezogen. Vielmehr wird die Bemessungsgrundlage für die Steuer durch eine besondere Berechnungsart ermittelt. Es werden die Verkehrswerte der Leistungen des Schenkers und des Beschenkten ermittelt, und dann das prozentuale Verhältnis zueinander errechnet. Soweit sich die Leistungen wertmäßig

decken, ist das Geschäft entgeltlich und unterliegt nicht der Schenkungsteuer. Im übrigen ist eine freigebige Zuwendung gegeben.

#### Beispiel 50

*V überträgt seinem Sohn S seinen Gewerbebetrieb im Verkehrswert von 10 Mio €. S verpflichtet sich im Vertrag, seiner behinderten Schwester T*

*zur Gleichstellung 4 Mio. € zu zahlen bzw.*

*b) eine Leibrente mit einem Kapitalwert von 4 Mio. € zu leisten.*

*Die Übergabe ist zu 40 % entgeltlich. In Höhe von 60 % ist eine freigebige Zuwendung gegeben. Es spielt keine Rolle, dass die Gleichstellungsverpflichtung ertragsteuerlich Entgelt ist, die Verpflichtung zur Zahlung der Rente dagegen nicht.*

Bei Nutzungs- und Duldungsaufgaben bleibt es beim Grundsatz wie im Erbfall. Vom Steuerwert des übergebenen Vermögens kann der Kapitalwert der Auflage ungekürzt abgezogen werden.

#### Beispiel 51

*V überträgt seinem Sohn S ein Mehrfamilienhaus mit einem Steuerwert von 2 Mio. €. V behält sich aber den Nießbrauch an dem Gebäude vor. Entsprechend seiner Lebenserwartung ergibt sich ein Kapitalwert dieses Nutzungsvorbehalts in Höhe von 500 000 €*

*Als Bereicherung gilt in diesem Fall die gesamte Bereicherung. Vom Steuerwert des Mehrfamilienhauses von 2 Mio. € wird der Steuerwert der Leibrente von 500 000 € in voller Höhe abgezogen.*

Bis zum Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform war der Abzug des Steuerwerts der Nutzungs- und Duldungsaufgabe ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen des Abzugsverbots des § 25 ErbStG vorlagen. Nach dieser Vorschrift wurde beim Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker oder dem Ehegatten des Erblassers bzw. Schenkers zustanden, diese Belastung nur durch eine zinslose Stundung berücksichtigt, die aber durch einen äußerst niedrigen Betrag abgelöst werden konnte. Des weiteren darf ich auf die Ausführungen oben in Abschnitt 9. 1. hinweisen.

Da nach den neuen Bewertungsvorschriften die Steuerwerte bei der Erbschaftsteuer den Verkehrswerten entsprechen bzw. sehr nahe kommen müssen, dürfte sich die Rechtsprechung zur gemischten Schenkung und zur Schenkung unter Leistungsaufgabe wohl dahingehend ändern, dass auch bei diesen Schenkungsarten der Steuerwert der Gegenleistung oder Auflage – wie früher – vom Steuerwert des geschenkten Vermögens voll abgezogen werden kann.

Wie oben ausführlich dargelegt, kommen die Steuerverschonungen nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG nur in Betracht, wenn ganze betriebliche Einheiten mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zugewendet werden. Begün-

stigt ist neben der Übergabe des ganzen Betriebs auch die Übertragungen nur eines ganzen Teilbetriebs.<sup>60</sup> Von der Steuer verschont werden nach diesen Vorschriften beim luf. Vermögen der Wirtschaftsteil mit allen zumindest für den Betrieb bedeutsamen selbstbewirtschafteten Flächen.<sup>61</sup> Bei Schenkungen von GmbH-Anteilen, die sich im Privatvermögen befinden, fordert das Gesetz, dass mehr als 25 % in einem Vorgang übergeben werden müssen oder Schenker und Beschenkte einen entsprechenden Pool mit anderen Gesellschaftern vereinbart haben bzw. vereinbaren.<sup>62</sup> Dagegen steht diese Steuerbefreiung den Erwerbern von Anteilen an betrieblichen Personengesellschaften auch dann zu, wenn diese bei weitem keine 50 % erreichen. Ein Mitunternehmeranteil kann auch nur teilweise geschenkt werden. Dies kann auch dadurch geschehen, dass der unentgeltliche Erwerber in ein Einzelunternehmen aufgenommen wird. Zwar gehört auch zum schenkungsteuerlichen Gesellschaftsanteil das Sonderbetriebsvermögen (SBV) des Gesellschafters, vor allem Gegenstände, die der Schenker an seine Gesellschaft vermietet bzw. unentgeltlich überlassen hat.<sup>63</sup> Jedoch muss das SBV nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht in gleicher Höhe wie der Anteil am Gesamthandsvermögen übergeben werden, wenn dieses SBV weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört. Die Steuerverschonung wird deshalb auch dann gewährt, wenn der Schenker seinen Anteil an der Personengesellschaft überträgt, aber sein SBV zurückbehält, und weiterhin Gesellschafter bleibt. Ebenso greift die Steuerbefreiung der §§ 13 a, 13 b und 19 a ErbStG dann Platz, wenn der Inhaber des Einzelbetriebs seinen Sohn in den Betrieb aufnimmt und ein bedeutsames Grundstück nicht in das Gesamthandsvermögen der entstehenden oder zu gründenden BGB-Gesellschaft oder KG einbringt, sondern es an die Personengesellschaft vermietet oder unentgeltlich überlässt. Etwas zweifelhaft scheint mit jedoch zu sein, dass die Begünstigung auch dann gewährt wird, wenn der Gesellschafter einer KG oder BGB-Gesellschaft seinen ganzen Gesellschaftsanteil seinem Sohn A überträgt, und seinem Sohn B ein zurückgehaltenes oder im SBV sich befindliches betriebswesentliches Grundstück übergibt, und der Sohn B schon vorher an der Personengesellschaft beteiligt war. Nach Abschnitt 20 Abs. 3 des ErbSt.-Erlasses ist auch dieser Fall begünstigt, da die wesentliche Grundlage in derselben Personengesellschaft verbleibt. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Betriebsgrundlage Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers wird. Verbleibt also die wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin in derselben Mitunternehmerschaft kann das SBV nach dem obigen Erlass auch unter- oder überquoten oder überhaupt nicht übertragen werden.<sup>64</sup>

Gerade bei Schenkungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist es von größter Bedeutung, dass die ganzen Betriebseinheiten mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem Vorgang übergeben werden. Deshalb ist zuerst zu fragen, was man nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. unter Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil und unter wesentlichen Betriebsgrundlagen versteht. Bislang liegt hierzu noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Die Fi-

nanzverwaltung schließt sich weitestgehend der Auslegung im Ertragsteuerrecht an. Jedoch ist noch offen, ob und in welchem Umfang die Rechtsprechung die Begriffsbestimmung des Einkommensteuerrechts übernimmt. Trotzdem sollte man in der Praxis von der Auslegung der Finanzverwaltung ausgehen. Die Auslegung dieser Begriffe werde ich anschließend in nachfolgenden Abschnitt 9. 5. d) näher behandeln.

Hervorzuheben möchte ich schon jetzt, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auch für die Begünstigung nach §§ 13 a u. b ErbStG übergeben werden müssen. Wird nur eine Grundlage vom Schenker zurückbehalten oder kurze Zeit vorher entnommen, wird nicht eine ganze Betriebseinheit übertragen sondern nur einzelne oder eine Summe einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter. Dies hat schenkungsteuerlich die Folge, dass eine Steuerverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG n. F. nicht gewährt werden kann, und einkommensteuerlich die Konsequenz, dass eine Übergabe des Betriebsvermögens zum Buchwert nicht möglich ist, sondern die stillen Reserven des übergebenen Vermögens und der zurückbehaltenen oder vorher entnommenen Wirtschaftsgüter zu versteuern sind, wenn auch begünstigt als Betriebsaufgabe gem. §§ 16,34 EStG. Wie dargelegt können einzelne Grundlagen dann zum Buchwert zurückbehalten und das restliche Betriebsvermögen als ganze betriebliche Einheit zum Buchwert auf eine vom Schenker und Beschenkten zu bildende oder bestehende Personengesellschaft übertragen werden, wenn der Schenker die zurückbehaltenen wesentlichen Grundlagen der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stellt, und Gesellschafter bleibt. Im Regelfall handelt es sich bei diesen zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern um Grundstücke, die der Schenker der Personengesellschaft vermietet oder unentgeltlich überlässt. Diese sind bei ihm dann Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils. In diesem Fall wird auch die Übergabe des Betriebsvermögens als volle betriebliche Einheit gewertet und wird gem. §§ 13 a u. b ErbStG von der Schenkungsteuer ganz oder größtenteils verschont.

Zum besseren Verständnis darf ich folgendes Beispiel bilden:

#### Beispiel 52

*V schenkt seinem Sohn 2010 seinen gewerblichen Betrieb mit einem gemeinen und Steuerwert von 10 Mio € und einem Buchwert von 2 Mio. €. Er behält aber eine für den Betrieb wesentliche Fertigungshalle mit einem Verkehrswert von 1 Mio. € und einem Buchwert von 200 000 € zurück, die er (alternativ)*

*a) seiner Tochter schenkt, die die Halle weiterhin langfristig an S vermietet.*

*b) schon 2 Jahre vor der Übergabe T geschenkt hat, die sie seither an S vermietet hat.*

#### Lösungen:

*Zu a)*

*Das Grundstück ist ertragsteuerlich und schenkungsteuerlich eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Die Schenkung des restlichen Betriebsvermögens wird bei beiden Steuerarten nicht mehr als Betrieb qualifiziert, sondern als Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern. Dies hat die Folge, dass sowohl die stillen Reserven*

60 Vgl. oben Abschn. 7. 2. 1, BWNotZ 6/2010 S. 251 ff.

61 Vgl. oben Abschn. 7. 2. 3, BWNotZ 6/2010 S. 260

62 Vgl. oben Abschn. 7. 2. 2, BWNotZ 6/2010 S. 256 ff.

63 Vgl. oben Abschn. 7. 2. 1, BWNotZ 6/2010 S 253 2. Spalte

64 Vgl. oben Beisp. 16, BWNotZ 6/2010 S. 254

der zurückbehaltenen Halle von 800 000 € als auch der des übertragenen Betriebsvermögens in Höhe von 8 Mio. € von V als Entnahmen nach § 4 Abs. 1 S.3 iVm. § 6 Abs.5 EStG zu realisieren sind. Da damit V gleichzeitig innerhalb einer kurzen Zeit seinen Betrieb aufgibt, wird der Gewinn jedoch gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt besteuert und unterliegt bei natürlichen Personen nach § 7 S.2 GewStG nicht der Gewerbesteuer.

Die Schenkung des restlichen Betriebs wird nach §§ 13 a und 13 b ErbStG n. F. nicht steuerverschont, da keine Betrieb geschenkt wird.

Die Schenkung des Betriebs ist auch keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da eine für das Unternehmen bedeutsame Grundlage nicht übergeben wird. Es werden einzelne Unternehmensgegenstände übertragen. Soweit diese – wie Grundstücke – nicht steuerbefreit sind, unterliegen sie gem. § 3 Abs. 1 b UStG iVm. § 10 Abs. 4 Ziff.1 der Umsatzsteuer. Die vorherige Entnahme ist gem. § 4 Ziff.9 a UStG umsatzsteuerbefreit, sofern nicht optiert wird.

Zu b) Die frühere Entnahme der Halle dürfte nicht mehr in zeitlichem Zusammenhang mit der späteren Betriebsübergabe stehen. Daher wird ein ganzer Betrieb geschenkt. Dies hat zur Folge, dass

- S die Buchwerte des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG fortführen kann;
- Die Übergabe gem. § 13 a EStG steuerverschont wird;
- Eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung vorliegt.

Die vorherige Schenkung ist als Entnahme voll einkommensteuerpflichtig und unterliegt auch der Gewerbesteuer. Sie wird ferner nach § 13 a ErbStG von der Schenkungsteuer nicht verschont. Umsatzsteuerlich liegt zwar ein Eigenverbrauch vor, der ist aber gem. § 4 UStG steuerbefreit.

Hätte V die Werkshalle nur 2 Monate vor der Betriebsübergabe seiner Tochter geschenkt, würden (wahrscheinlich) dieselben steuerliche Folgen wie im Fall a) gegeben sein.

Auch bei einem **Nießbrauchsvorbehalt** des Schenkers erwirbt der Beschenkte, wenn ganze Betriebseinheiten übergeben werden, nach den §§ 13 a u b ErbStG begünstigtes Vermögen, mit der Folge, dass der Schenker, soweit er bereichert ist, die Steuerverschonung beanspruchen kann. Es ist aber zu beachten, dass der Erwerber Betriebsvermögen erlangen muss. Dies ist nur der Fall, wenn er im genügenden Umfang (Mit-) Unternehmerinitiative erlangt und ein genügendes (Mit-) Unternehmerrisiko trägt. Typischerweise hat der Nießbraucher die Initiative und das Risiko für laufende Geschäfte, wohingegen der Nießbrauchsbesteller eher das Risiko und die Initiative hinsichtlich des Firmenwerts und der stillen Reserven hat. Hat allerdings der Beschenkte nach dem Übergabevertrag nicht das erforderliche Risiko und kann er kaum initiativ werden, liegt ertragsteuerlich kein Betriebsvermögen vor. Die Schenkung wird dann nach § 13 a, 13 b ErbStG nicht steuerverschont.

Für eine Schenkung iSv. § 7 ErbStG ist grundsätzlich nicht erforderlich, dass sich der Zuwendungsgegenstand im Vermö-

gen des Schenkers befunden hat und wesensgleich auf den Beschenkten übergeht. Es kann der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag geben unter der Auflage, mit dem Geld einen bestimmten Gegenstand zu erwerben. In diesem Fall ist mit der Anschaffung dieses Gegenstandes durch den Beschenkten dieser Gegenstand (ganz oder anteilig) geschenkt. Der Standardfall dieser mittelbaren Schenkung ist die mittelbare Grundstücksschenkung. Ist der Steuerwert des Gegenstandes geringer als der Nennbetrag des geschenkten Geldes, ist der Steuerwert des Gegenstandes die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer. Da nach dem neuen Bewertungsrecht die Steuerwerte dem gemeinen Wert entsprechend bzw. ihm weitgehend angenähert sind, **hat eine mittelbare Schenkung von Grundstücken oder auch betrieblichen Einheiten nur noch geringe Bedeutung.** Lediglich beim Iuf Vermögen könnte es noch im Hinblick auf den Fortführungswert von Gewicht sein.

Steuerverschont gem. **§§ 13 a u. b ErbStG** wird aber nur Iuf, gewerbliches und freiberufliches Betriebsvermögen im Sinne des § 12 Abs. 5 ErbStG, welches im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht. **Deshalb kommt die Begünstigung nach diesen Vorschriften bei der mittelbaren Schenkung nicht in Betracht.**

Die mittelbare Schenkung kommt auch bei Anteilen an Kapital- oder Personengesellschaften zum Zuge. Aus den vorgenannten Gründen dürften die Begünstigungsregelungen nach den §§ 13 a, 13 b ErbStG bei Schenkung von Geld zum Erwerb eines Gesellschaftsanteils von einem Dritten nicht in Frage kommen.

Oben in Abschn. 7. 2. 2., BWNNotZ 6/2010 Seite 259 2. Spalte, habe ich ausgeführt, dass mit koordiniertem Ländererlass vom 20.10.10 (BStBl. I 2010, 1207) die Finanzverwaltung die schenkungsteuerliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und ihren Kapitalgesellschaften neu geregelt hat. Diese Neuregelung kann gerade bei der vorweggenommenen Erbfolge von großer Bedeutung sein. Ich darf sie deshalb noch ausführlicher darlegen.

Es geht im Kern darum, dass der BFH zuletzt nach ständiger Rechtsprechung (BFH Urt. v. 9.12.2009, BStBl. II 2010,566) die disquotale hohe Einlage eines Gesellschafters nicht als steuerbare Zuwendung des einlegenden Gesellschafters an seine (ihm nahestehenden) Mitgesellschafter behandelt. Zweifellos wird in diesen Fällen nicht nur der Wert der Gesellschaft insgesamt sondern mittelbar auch der Wert der Mitgesellschafter entsprechend anteilig erhöht. Dies hat bislang – bei Vorliegen des subjektiven Tatestands des § 7 ErbStG – die Finanzverwaltung veranlasst, eine Schenkung vom Einlegenden an die Mitgesellschafter anzunehmen. Der BFH verlangt dagegen, ausgehend vom Zivilrecht, für eine Schenkung eine „substanzielle Vermögensverschiebung“ zwischen Schenker und Beschenktem. Diese liege aber nur zwischen Einlegendem und der Kapitalgesellschaft vor. Sofern aber die Wertsteigerung durch disquotale Einlagen mit dem Erwerb neuer Anteile verbunden ist, nimmt er grundsätzlich eine Schenkung zwischen den Gesellschaftern an.

Die Finanzverwaltung hat sich der Rechtsprechung des BFH angeschlossen und regelt diese Fälle wie folgt:

**Grundsätzlich sind disquotale hohe Einlagen keine steuerbare Zuwendung des einlegenden Gesellschafters an seine ihm nahestehenden Gesellschafter.** Zur naheliegenden Frage, ob dann eine Schenkung vom Einlegenden an die

Kapitalgesellschaft anzunehmen ist, äußert sich der Erlass nicht. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sie nicht von einer solchen steuerbaren Zuwendung ausgeht.

Der Schenkungstatbestand wird aber bei folgenden **Ausnahmen** erfüllt:

#### a) Ausschüttung

Wird in zeitlichem Zusammenhang mit der disquotalen Einlage diese an die Gesellschafter (offen oder verdeckt) ausgeschüttet, gilt der an die anderen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag als Gegenstand der Zuwendung des Einlegenden an die Ausschüttungsbegünstigten.

#### b) Neugründung

Gleiches gilt im Neugründungsfall, wenn der Gesellschafter im Verhältnis zum Wert seiner Stammeinlage eine zu geringe Kapitalbeteiligung bekommt.

#### c) Kapitalerhöhung

Bei überhöhter Einlage eines Gesellschafters im Fall der Kapitalerhöhung bleibt es beim Grundsatz. Erbringt also der Gesellschafter eine Einlage, die den Wert seines neu erhaltenen Anteils übersteigt, bereichert er seine Mitgesellschafter nicht. Hat aber bei Neueintritt eines Kindes als Gesellschafter im Rahmen der Kapitalerhöhung dieses im Verhältnis zum erhaltenen Anteil eine zu geringe Einlage zu leisten, wird eine Schenkung vom Vater an das Kind angenommen.

#### c) Übernahme einer Einlageverpflichtung

Übernimmt ein Gesellschafter freigebig eine Einlageverpflichtung eines Mitgesellschafters, unterliegt diese als Zuwendung des Übernehmers an seinen Mitgesellschafter mit dem gemeinen Wert der Einlageverpflichtung der Schenkungsteuer.

#### Verdeckte Einlagen durch nahestehende Dritte

Ebenfalls steuerbar sind verdeckte Einlagen durch einen nahestehenden Dritten. Hier wird aber eine steuerpflichtige Zuwendung des Dritten an die Gesellschaft angenommen.

Durch diesen Erlass wird – trotz der steuerpflichtigen Ausnahmen – ein **beträchtliches Gestaltungspotential für die vorweg-genommene Erbfolge** eröffnet.

#### Beispiel 52 a

*V und sein Sohn S sind an der A – GmbH je zur Hälfte beteiligt. V zahlt 10 Mio. € in eine Kapitalrücklage, ohne eine Gegenleistung - z. B. in entsprechender prozentuale Erhöhung seines Anteils – zu erhalten. Dadurch erhöht sich der Wert des Anteils des Sohnes nach dem Maßstab seiner Beteiligung von 50 % zweifelssohne um 5 Mio. €. Trotzdem fällt keine Schenkungsteuer an*

Zu beachten ist jedoch, dass durch verdeckte Sacheinlagen auch andere Steuertatbestände erfüllt sein können.

#### Beispiel 52 b

*V und sein Sohn S sind an der A – GmbH zu je 50 % beteiligt. Im Rahmen einer Kapitalerhöhung, wonach beide Gesellschafter auf ihre Gesellschaftsanteile jeweils 1 Mio. € einzuzahlen haben, ersetzt V im Einvernehmen mit S seine Verpflichtung (alternativ) wie folgt:*

- a) *durch Einlage eines Grundstücks seines Privatvermögens, das er vor 6 Jahren als Bauwartungsland um 1 Mio. € gekauft hat, und das jetzt als Bauland einen Verkehrswert von 10 Mio. € hat;*
- b) *durch Einbringung eines Geschäftsanteils in Höhe von 10 % an einer anderen GmbH – B, den er vor 8 Jahren um 1 Mio. € erworben hat und der jetzt einen gemeinen Wert von 10 Mio. € hat.*

*S erbringt die Einzahlungsverpflichtung in Geld.*

#### Lösung

*Die mittelbare Werterhöhung des Geschäftsanteils des S von 4,5 Mio. € unterliegt nicht der Schenkungsteuer nach § 7 ErbStG. Es ist auch nicht davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung eine steuerbare Zuwendung des V an die A-GmbH von 9 Mio. € (oder nur 4,5 Mio. € ?) annehmen wird.*

#### Zu a)

*Bei der gemischt verdeckte Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft binnen eines Zeitraums von 10 Jahren seit seiner Anschaffung liegt in Höhe der offenen Einlage schon grundsätzlich eine steuerpflichtige Veräußerung vor. Aber auch soweit verdeckt eingelegt wird, gilt dies nach § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG als steuerpflichtige Veräußerung. Veräußerungspreis ist somit für die offene und die verdeckte Einlage zusammen der gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Einlage, also 10 Mio. €. Es ist somit ein Gewinn von 9 Mio. € von A zu versteuern.*

*Zudem handelt es sich um eine Einbringung des Grundstücks in eine GmbH auf gesellschaftsrechtlicher Basis, die als Grundstücksveräußerung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG zu werten ist, und als Entgelt nach § 8 GrEStG der nach § 138 Abs. 2 und 33 BewG zu ermittelnde Wert anzusetzen ist.*

#### Zu b)

*Die gemischt verdeckte Einlage des GmbH-Anteils wird nach § 17 Abs. 1 S. 2 EStG, auch soweit nach der Aufteilungstheorie nur verdeckt eingelegt wird, der steuerpflichtigen Veräußerung gleichgestellt. Veräußerungspreis ist gem. § 17 Abs. 2 S. 2 EStG für verdeckte und offene Einlage zusammen der gemeine Wert des Anteils im Zeitpunkt der Übertragung. Der Gewinn unterliegt als Ausnahmefall gem. § 32 d Abs. 2 Ziff. 1 Lit. b nicht der Abgeltungsteuer sondern dem Teileinkünfteverfahren zu 60 %.*

#### 9. 5. d) Ertragsteuerliche Gesichtspunkte

#### 9. 5. d Ziff. 1 Die Unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen

**– Was ist Entgelt bei der vorweggenommenen Erbfolge? –**

**Im Einkommensteuerrecht können ganze Betriebseinheiten der Gewerbetreibenden, Landwirte und Freiberufler nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten ohne Realisation der stillen Reserven geschenkt werden, wenn diese Einheiten mit allen von der Funktion her wesentlichen Be-**

**triebsgrundlagen in einem Akt auf den Beschenkten voll unentgeltlich übertragen werden.** Insofern gelten die gleichen Grundsätze wie im Erbschaftsteuerrecht. Wird nur ein betriebswesentliches Wirtschaftsgut vom Schenker zurückbehalten oder einem Dritten übertragen, wird die Schenkung besteuert. Allerdings ist gegenwärtig ein heftiger Streit darüber entbrannt, ob dies auch gilt, wenn eine solche Grundlage kurze Zeit vor der Schenkung steuerfrei nach § 6 Abs. 5 EStG auf eine andere Betriebseinheit ausgelagert wurde. Ich verweise auf die Ausführungen oben Abschn. 7.2.1.

Ich darf schon jetzt darauf hinweisen, dass die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH im Privatvermögen nach § 17 EStG nur steuerpflichtig ist, wenn und soweit sie veräußert werden. Eine volle Schenkung begründet dagegen keine Steuerpflicht.

Eine unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen liegt nach dem Wortsinn nur dann vor, wenn der Übernehmer infolge der Übergabe keine Leistungen zu erbringen und keine Lasten zu übernehmen hat. Davon gibt es im Ertragsteuerrecht folgende Ausnahmen, die trotz Verpflichtung des Übernehmers zu einer Leistung im Gegensatz zum Schenkungssteuerrecht im Einkommensteuerrecht **kein Entgelt darstellen**:

**Die Übernahme von Schulden und Lasten im Rahmen der Übertragung von ganzen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist keine Gegenleistung**, weil nicht die einzelnen Wirtschaftsgüter gegen Übernahme der Schulden übergeben werden sondern die Betriebseinheit als Ganzes. Das gilt auch für die Übernahme einer betrieblichen Einheit mit negativem Kapitalkonto, wenn genügend stille Reserven oder zumindest entsprechende Gewinnchancen vorhanden sind.

Ferner sind folgende Leistungen des Übernehmers oder Zurückbehalters des Übergebers kein Entgelt:

a) Nach h. M. sind auch Sachleistungen des Übernehmers aus dem übernommenen Vermögen nicht als Entgelt zu qualifizieren. Typisch ist der Fall, dass auf Grund des Übergabevertrags der Übernehmer das erhaltene Vermögen seinen Geschwistern weiterzuübertragen hat. Die Weitergabe ist eine voll steuerpflichtige Entnahme des Übernehmers. Überträgt der Schenker den Gegenstand noch selbst vor der Übergabe des Betriebs, ist der Entnahmegewinn noch dem Schenker zuzurechnen.

b) **Behält sich der Übergeber für sich oder auch Dritten (dingliche oder schuldrechtliche) Nutzungsrechte wie Nießbrauchs- Wohn oder Erbbaurechte vor, so ist dies gleichfalls keine Entgelt.** Wie anschließend dargelegt wird., führt der Vorbehalt des Totalnießbrauchs bei der Übertragung von ganzen Betrieben oder betrieblichen Einheiten und begünstigten GmbH-Anteilen bei Übergaben im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dazu, dass die mit dieser Übergabe im Zusammenhang stehenden lebenslänglichen Versorgungsleistungen, die der Übernehmer an den Übergeber oder Dritten zu zahlen hat, nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden können, da der Übernehmer keine Erträge erwirtschaften kann.

c) Gleichfalls kein Entgelt ist der im Rahmen des Übergabevertrags vereinbarte Erb- oder Pflichtteilsverzicht des Übernehmers.

d) **Bei Übergabe ganzer Betriebseinheiten (und qualifizierter Anteile an einer GmbH) stellen die vom Übernehmer dem Übergeber oder ausnahmsweise auch Dritten zu erbringenden wiederkehrende lebenslänglichen Sach – oder Geldleistungen als sogenannte Versorgungsleistungen einkommensteuerrechtlich kein Entgelt dar.**

Diese Rechtsfigur der **Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Vermögensübertragung** beschäftigt die Rechtsprechung und Finanzverwaltung schon Jahre lang. Das Rechtsinstitut wurde von der Rechtsprechung – zunächst außerhalb des Gesetzes - geschaffen und von der Finanzverwaltung anerkannt. Die Finanzrechtsprechung stand vor der Frage, wie kann die Einkommensteuer zwischen Altbauer und Jungbauer gerecht aufgeteilt werden, wenn der Jungbauer den Hof erhält, aber für die lebenslängliche Versorgung seiner Eltern im Rahmen eines Altanteils aufkommen muss. Dasselbe Problem ergab sich bei Übertragungen von Gewerbebetrieben auf die jüngere Generation. Die Lösung wurde in der Weise gefunden, dass in Höhe der Versorgungsleistungen das Einkommen vom Übergeber auf den Übernehmer transferiert wurde. Technisch wurde es dadurch bewirkt, dass der Übernehmer die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abziehen konnte, der Übernehmer sie in dieser Höhe als sonstige Einkünfte versteuern musste. Für diese Überbürdung der Steuerlast galt schon immer der Grundsatz, dass der übergebene Betrieb oder sonstige wirtschaftlich Einheit wenigstens teilweise existenzsichernd war und ausreichende Ertragskraft hatte. Letzteres war dann der Fall, wenn voraussichtlich ( auch nur nach überschlägiger Berechnung) die Versorgungsleistungen nicht höher waren als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Betriebvermögens.

Die Rechtsprechung dehnte den Begriff der existenzsichernden Wirtschaftseinheit immer mehr aus. Waren zunächst nur landwirtschaftliche und gewerblich Betriebe oder Beteiligungen daran bei der Vermögensübergabe solche begünstigten Wirtschaftseinheiten; wurden zuletzt auch Anteile an Kapitalvermögen, Geschäfts- und Mietgrundstücke, Mietwohngrundstücke, Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und sogar Wertpapiere, Festgeld und Sparbücher als solche begünstigten Vermögenseinheiten angesehen. Allerdings verlangte der BFH eine immer strengere Prüfung der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit des übergebenen Vermögens. Die Finanzverwaltung ist der Rechtsprechung gefolgt und hat in insgesamt drei sogenannten Rentenerlassen die jeweils für den Zeitraum geltende Rechtslage zusammengefasst. Diese Verwaltungsanordnungen sind jetzt noch von Bedeutung, da es für die Weitergewährung des Sonderausgabenabzugs bei ganzer oder teilweiser Beendigung der übertragenen Betriebe oder ihrer Umschichtung in andere Wirtschaftseinheiten immer auf die Voraussetzungen ankommt, die im Zeitpunkt der Übergabe galten.

**Der Gesetzgeber hat im JStG 2008 die steuerliche Begünstigung von Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen auf den betrieblichen Bereich begrenzt und damit ab 2009 dramatisch**



**eingeschränkt.** Dies darf ich anschließend etwas näher ausführen. Der BMF hat erst mit Schreiben vom 11.3.1010 im sogen. **4. Rentenerlass** zum Umfang der jetzigen Begünstigung Stellung genommen.

**Der Übernehmer kann seit 2009 gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG die dem Übergeber oder seinem Ehegatten oder Lebenspartner oder anderen (versorgungsbedürftigen) Personen des Familienverbandes zu erbringenden lebenslänglichen wiederkehrenden Leistungen zur Versorgung in Geld oder Sachen nur dann noch als Sonderausgaben abziehen, wenn sie auf Grund einer Übergabe ganzer betrieblicher Einheiten mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen dieser Einheit geleistet werden. Begünstigt ist auch die Übergabe von privaten Beteiligungen an einer GmbH (nicht an Aktiengesellschaften), aber nur dann, wenn ein GmbH-Anteil von mindestens 50 % übertragen wird und der Schenker Geschäftsführer war. Außerdem muss er im Zusammenhang mit der Übergabe die Geschäftsführung abgeben und der Beschenkte die Geschäftsführung übernehmen. Korrespondierend damit hat der Übernehmer die Versorgungsleistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 b EStG der Einkommensteuer zu unterwerfen.** Die Begünstigung der GmbH-Beteiligungen werden ich unten Abschn. 9. 5. d. Ziff..3 gesondert näher ausführen.

Zum begünstigten Vermögen i. S. des § 10 Abs. 1 a EStG gehören also nur noch die Übertragungen **von luf. Vermögen (einschließlich Wohngebäude des Landwirts) und von Betriebsvermögen der Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen**, aber nur bei Übergabe

- eines Betriebs oder Teilbetriebs oder
- eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft.

Entsprechend der Regelung unentgeltlicher Übertragungen solcher ganzer Betriebseinheiten mit Buchwertfortführung durch den Übernehmer gem. § 6 Abs. 3 EStG müssen auch für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG **alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** dieser betrieblichen Einheiten in einem Vorgang übergeben werden. Behält der Schenker z.B. nur ein betriebswesentliches Grundstück zurück oder überträgt er es einem Dritten, sind selbst wiederkehrende lebenslängliche Renten, die sonst alle Voraussetzung einer Versorgungsleistung erfüllen, in Höhe des Rentenbarwerts Entgelt.

Während das Gesetz ausdrücklich nur die Übertragung eines Mitunternehmeranteils in § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG benennt, versteht die Finanzverwaltung hierunter auch die Übertragung eines **Teils eines Mitunternehmeranteils**. Der 4. Rentenerlass verlangt also nicht, dass sich die übergebende Generation vollständig aus dem aktiven Geschäft zurückzieht und jede vermögensmäßige Beteiligung an übertragenem Vermögen aufgibt. Bei der Übertragung einer Beteiligung in der Form eines Mitunternehmeranteils ist auch hier erforderlich, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Übergebers am Sonderbetriebsvermögen mitübertragen werden.

Das Gesetz verlangt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft. Der 4. Rentenerlass legt aber den Begriff des Mitunternehmeranteils auch hier rein steuerrechtlich aus. Dies hat die Konsequenz, dass **neben Beteiligungen an einer GbR, OHG und KG auch (Teil-)Mitunternehmeranteile an Güter- Erben- und auch Bruchteilsgemeinschaften begünstigt** übertragen werden

können, obwohl sie gesellschaftsrechtlich keine Personengesellschaften sind. Bei letzteren wird selbstverständlich die Begünstigung nur insoweit gewährt, als es sich um luf Vermögen oder Betriebsvermögen handelt, das wiederum unentgeltlich in der Form ganzer Betriebseinheiten übergeben wird. Auch atypische stille Gesellschaften fallen unter diese Begünstigung. Mitunternehmerschaften liegen steuerlich nämlich dann vor, wenn die Beteiligten genügende Initiative haben und eine gewisses Risiko tragen. Sie müssen also einen gewissen - wenn auch geringen - Einfluss auf die Geschäftsführung haben und am Gewinn oder Verlust des Betriebs beteiligt werden. Die Mitunternehmer sind zwar in der Regel unmittelbar am Betriebsvermögen beteiligt. Es genügt aber auch eine Beteiligung nur auf schuldrechtlicher Basis

Nach Rn. 8 des Rentenerlasses sind folgende Fälle der Übertragungen von Mitunternehmeranteilen begünstigt:

- a) die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (einschließlich SBV) auf einen oder mehreren Übernehmer (entsprechend § 6 Abs. 3 S. 1 EStG),
- b) die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich der quotalen Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des SBV) (entsprechend § 6 Abs. 3 S. 1 erste Alternative EStG) und
- c) die unentgeltliche Aufnahme des Übernehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen (entsprechend § 6 Abs. 3 S. 1 zweite Alternative EStG).

Darüber hinaus ist aber nach § 6 Abs.3 EStG eine unterquotale Übergabe des SBV bei einer Teilanteilsübertragung unter der Voraussetzung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zum Buchwert möglich, wenn zurückbehaltenes SBV weiterhin Betriebsvermögen dieser Mitunternehmerschaft bleibt. Diese unterschiedliche Behandlung sollte dringend beseitigt werden.

#### **Beispiel 53 :**

*A ist an der AB- Werkzeugbau- OHG zur Hälfte beteiligt, er verpachtet seit Jahren eine bedeutsame Werkhalle an die OHG.*

*Begünstigt ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur die Übertragung des gesamten Geschäftsanteils nebst diesem Grundstück im SBV des A gegen wiederkehrende Leistungen, sondern auch die Übergabe eines Teilanteils mit einem entsprechendem (quotalen) Umfang des SBV (z.B. zu der Hälfte des Anteils, also 25 %, nebst der Hälfte des Grundstücks). Überträgt aber A nur einen Teilanteil und behält das Grundstück zurück, ist er nach Auffassung der Verwaltung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG nicht begünstigt. Dies steht im Widerspruch zu § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, der in diesem Fall die unentgeltlichen Übertragungen zu Buchwerten insbesondere im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ermöglicht.*

Der Sonderausgabenabzug wird auch gewährt bei Übergaben von **verpachteten Betrieben** oder von Beteiligungen daran, wenn die Betriebsaufgabe noch nicht erklärt ist, da es sich insofern noch um luf, gewerbliches oder freiberufliches Vermögen handelt. Deshalb ist auch die Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG **gewerblich infiziert** sind, und bei

**Betriebsaufspaltungen** die Übergabe von Anteilen an der Besitzgesellschaft begünstigt, wenn dadurch die gewerbliche Tätigkeit nicht verloren geht. Bei gewerblicher Infizierung sollte daher der Umsatz aus der die Infektion auslösenden Tätigkeit mindestens 5 % des Gesamtumsatzes ausmachen.

Die **nur gewerblich gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG geprägten Personengesellschaften**, die ausschließlich vermögensverwaltend tätig sind, sind dagegen **von der Begünstigung ausgeschlossen**, da sie keine echte gewerbliche Tätigkeit ausüben. Diese Gesellschaften, die in der Vergangenheit auch aus erbschaftsteuerlichen Gründen errichtet und mit Grundvermögen ausgestattet wurden, haben damit auch auf der Ebene des Ertragsteuerrechts ihre Bedeutung verloren, da eine Übertragung solcher Anteile gegen Versorgungsleistungen nicht mehr möglich ist. Ferner werden sie nicht nach §§ 13 a u. b ErbStG von der Schenkungsteuer verschont, da sie zumindest überwiegend Verwaltungsvermögen besitzen. Jedoch müssen bei der unentgeltlichen Übertragung der Beteiligungen die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt werden.

Ein Ausweg bei nur gewerblich geprägten Personengesellschaften könnte auch die gezielte Begründung einer Betriebsaufspaltung sein. Denn bei der Betriebsaufspaltung wird die kraft Rechtsform stets gewerbliche Tätigkeit der Betriebskapitalgesellschaft (vgl. 8 Abs. 2 KStG) der Besitzgesellschaft zugerechnet und infiziert deren originär vermögensverwaltende Tätigkeit.

#### Beispiel 54 :

*V ist alleiniger kapitalmäßiger Gesellschafter der V GmbH u. Co. KG, die lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit durch Vermietung von Grundstücken ausübt. Er beabsichtigt, demnächst seinen Sohn an der Gesellschaft zu beteiligen. Er gründet eine GmbH, an die die Gesellschaft den Grundbesitz vermietet und die in die bestehenden Mietverhältnisse eintritt. Auf diese Weise entsteht eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Die Einkünfte der Besitzgesellschaft werden von der Betriebskapitalgesellschaft infiziert und sind nun gewerblich. Die Übertragung (oder Aufnahme) der Beteiligung an der KG als Besitzgesellschaft auf den Sohn ist dann sowohl nach den §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a und 6 Abs. 3 EStG als auch nach den §§ 13 a u. b ErbStG begünstigt, wenn durch die Übergabe (oder Aufnahme) die gewerbliche Infizierung durch die Betriebskapitalgesellschaft nicht verloren geht. Allerdings sollte vorsorglich ein Jahr zwischen der Begründung der Betriebsaufspaltung und Übertragung der Gesellschaftsanteile verstreichen, da sonst das Finanzamt einen Missbrauch annehmen könnte*

Bei diesen Gesellschaften ist aber zu beachten, dass eine gewerbliche Tätigkeit auch durch einen gewerblichen Grundstückshandel begründet wird.

**Es muss für die Anwendung des § 10 Abs.1 Nr.1a EStG das begünstigte Vermögen übergeben werden.** Der **Zuwendungsnießbrauch** gegen Versorgungsleistungen ist daher nicht begünstigt. Deshalb rechtfertigen in der Landwirtschaft die reinen **Wirtschaftsüberlassungsverträge** den Sonderausgabenabzug noch nicht, da noch kein Vermögen übertragen wird. Begünstigt ist aber dann die nachträgliche Übertragung des Hofes. Umgekehrt muss der Übernehmer künftig die luf oder betriebliche Tätigkeit ausüben. Behält

sich der Übergeber den **Nießbrauch** am begünstigtem Vermögen zurück, wird vorerst der Sonderausgabenabzug nicht gewährt, da der Übernehmer keine Erträge erwirtschaften kann und so eine Versorgungslücke entsteht. Der Abzug der Versorgungsleistungen als Sonderausgaben ist **erst bei Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs** möglich.

Des Weiteren sind für den Sonderausgabenabzug der lebenslänglichen Versorgungsleistungen noch folgende Voraussetzungen zu erfüllen :

- a) Die Vereinbarung wiederkehrender Leistungen **darf nicht auf einer Veräußerung beruhen**. Bei Übertragung auf Angehörige spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der Vorgang insgesamt unentgeltlich ist (Rn. 3 des Erl.). Bei Übertragungen auf Dritte haben dagegen die vereinbarten Versorgungsleistungen in der Regel Entgeltscharakter.
- b) Das Vermögen muss **grds Angehörigen übergeben werden**. Es kann auch dritten Personen übertragen werden, zu denen eine gewisse Nähebeziehung besteht (Rn. 4 des Erl.)
- c) Die übertragene betriebliche Einheit bzw. der übergebene GmbH-Anteil muss **genügend Ertragskraft** haben, damit voraussichtlich aus deren künftigen Erträgen die Versorgungsleistungen bedient werden können (Rn. 26 ff. des Erl.). Ob das übergebene Vermögen voraussichtlich genügend Erträge erzielt, ist aus den steuerlichen Gewinnen des Übergebers bzgl. des übergebenen Vermögens zu ermitteln. Werden Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder auch GmbH-Anteile übertragen spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die Erträge ausreichen (Rn. 29 des Erl.). Da jetzt nur solche Einheiten begünstigt sind, dürfte nur noch selten die Ermittlung der voraussichtlichen Ertragskraft erforderlich sein.
- d) **Die Empfänger der Versorgungsleistungen müssen nach Rn. 50 zum sogen. Generationennachfolgeverbund gehören**. Selbstverständlich können es der Übergeber und sein Ehegatte oder Lebenspartner sein. Die wiederkehrenden Leistungen können aber auch an die Abkömmlinge oder Eltern des Übergebers geleistet werden, wenn diese versorgungsbedürftig sind. Bei Leistungen an die Geschwister des Übernehmers wird nach Rn. 50 jedoch vermutet, dass diese nicht versorgt, sondern gleichgestellt werden sollen. Langjährige Haushälterinnen, Lebensgefährten und Mitarbeiter im Betrieb gehören nicht zum begünstigten Personenkreis.
- e) Die Versorgungsleistungen müssen nach wie vor **lebenslänglich** erbracht werden. **Der Unterschied zwischen Leibrenten und lebenslänglichen abänderbaren dauernden Lasten spielt keine Rolle mehr**. Auch die Leibrenten sind jetzt voll als Sonderausgaben abzugsfähig und deshalb vom Übergeber voll zu versteuern.

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist ferner, dass sowohl der Übernehmer als auch der Empfänger der Versorgungsleistungen **unbeschränkt steuerpflichtig** sind.

Grundsätzlich können Versorgungsleistungen nur solange als Sonderausgaben abgezogen werden, wie dem Übernehmer das übergebene Vermögen steuerrechtlich zuzurechnen ist. **Gibt er etwa den Betrieb auf oder verkauft er ihn, sind die wiederkehrenden Leistungen ab diesem Zeitpunkt als nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr. 2 EStG einzustufen.** Andererseits muss sie der Empfänger nicht mehr nach § 22 Nr. 1 b EStG versteuern.

Jedoch ist die Weitergabe von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge **unschädlich**, wenn das dem Übernehmer noch verbleibende Vermögen zur Bedienung der Versorgungsleistungen noch genügende Ertragskraft hat oder er diese Verpflichtung aus ihm seinerseits eingeräumten Versorgungsleistungen befriedigen kann. Die Begünstigung der Versorgungsleistungen kann sogar dann fortbestehen, wenn er das begünstigte Vermögen verkauft, aber zeitnah mit dem Erlös aus dem Verkauf wiederum begünstigtes Vermögen erwirbt. Die Erträge dieses Vermögens müssen aber ausreichen um die lebenslangen Versorgungsleistungen an den ursprünglichen Übergeber zu erbringen. Die Begünstigung der wiederkehrenden Leistungen endet auch dann nicht, wenn das begünstigte Vermögen vom Übernehmer gem. § 20 UmwStG in eine GmbH oder gem. § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird. **Dagegen liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung eine begünstigte Übergabe gegen Versorgungsleistungen nicht vor, wenn nicht begünstigtes Vermögen übertragen wird, und sich der Übernehmer im Vertrag verpflichtet, dieses zeitnah zu veräußern und mit dem Erlös begünstigtes Vermögen mit der nötigen Ertragskraft zu erwerben.** Eine der mittelbaren Schenkung von Betriebsvermögen ähnliche Lösung ist nicht möglich.

Hat der Übergeber ausnahmsweise auch nach der Übergabe ein höheres Einkommen als der Übernehmer oder will er die Versorgungsleistungen nicht versteuern, ist daran zu denken, die Versorgungsleistungen außerhalb der Übergabe in einem besonderen Unterhaltszahlungsvertrag zu vereinbaren. Jedoch sollten die wiederkehrenden Leistungen nicht offensichtlich die Unterhaltsbedürftigkeit des Schenkers überschreiten, da sonst eine Schenkung vom Übernehmer an den Schenker vorliegen könnte. Es wäre auch daran zu denken, im Rahmen des Übergabevertrags den Übergeber zur Zahlung einer Zeitrente zu verpflichten, sofern der Kapitalwert dieser Rente das Buchkapital der übertragenen Betriebseinheit nicht wesentlich übersteigt, und somit der Übergeber keine stille Reserven oder nur in geringem Umfang und gem. §§ 16, 34 EStG noch steuerbegünstigt der Einkommensteuer unterwerfen muss.

Die Rechtsgeschäfte zwischen Dritten werden vom Grundsatz der Gegensätzlichkeit der Interessen geprägt. Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen findet dagegen innerhalb des familiären Bereichs statt; es fehlen daher divergierende Interessen der Parteien. So wie der Übergeber sein Vermögen in die nächste Generation weiterreichen möchte, so hat regelmäßig auch der Übernehmer Interesse an der Versorgung des Übergebers. Die enge persönliche Beziehung ist deshalb des öfteren die Ursache für eine nicht ausreichende Ernsthaftigkeit bei der Umsetzung der getroffenen Vereinbarungen. Dies hat schon immer Rechtsprechung und Finanzverwaltung veranlasst, bei Kürzung oder Aussetzung der vereinbarten Versorgungsleistungen den Vertrags-

bindungswillen der Vertragsparteien zu prüfen und daraus steuerliche Folgen zu ziehen. **Der 4. Rentenerlass fasst die bisherige Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung in Abschnitt III Rn. 59 – 64 unter „Anforderungen an den Übertragungsvertrag“** zusammen. Leistung und Gegenleistung müssen grundsätzlich schon im Übergabevertrag festgelegt sein. Spätere Änderungen sind zwar nicht ausgeschlossen. Auf jeden Fall müssen sie vor Änderung für die Zukunft neu vereinbart werden.

#### **Hinsichtlich der Erbringung der Versorgungsleistungen bestimmt der Erlass Folgendes:**

Änderungen der Versorgungsleistungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie durch ein in der Regel langfristig verändertes Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und /oder die veränderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verpflichteten veranlasst sind. Einigen sich die Beteiligten in Anbetracht des gestiegenen Versorgungsbedürfnisses (z.B. durch Umzug in ein Pflegeheim) auf andere vor allem höhere Leistungen, können diese insoweit nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähige freiwillige Zahlungen sein. Entsprechendes gilt auch dann, wenn diese Leistungen im Übergabevertrag ausgeschlossen wurden. Werden bei einer Betriebsverpachtung die Erträge des Übergebers erheblich gemindert und trotzdem die Versorgungsleistungen nicht angepasst, obwohl die Abänderbarkeit aufgrund wesentlich veränderter Bedingungen nicht ausgeschlossen war, sind die die dauerhaften Erträge übersteigenden Zahlungen freiwillige nicht als Sonderausgaben abzugsfähige Leistungen. Versorgungsleistungen werden nun, auch soweit es sich um Leibrenten handelt, bei entsprechender Änderung der Ertragskraft der übernommenen betrieblichen Einheiten als abänderbar angesehen. Werden die im Übertragungsvertrag vereinbarten Versorgungsleistungen ohne Änderung der Verhältnisse, also willkürlich nicht mehr erbracht, sind sie steuerrechtlich nicht anzuerkennen, auch wenn die vereinbarten Zahlungen später wieder aufgenommen werden. Machen die Parteien von einer vereinbarten Wertsicherungsklausel (bzw. von der Anpassung gem. § 323 ZPO) keinen Gebrauch, lässt die für sich allein noch nicht zwingend auf den Mangel des Rechtsbindungswillens schließen.

**Der X. Senat des BFH hat neuerdings die steuerlichen Folgen** (und zwar zunächst nur hinsichtlich der Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben) **der Reduzierung oder Aussetzung der Versorgungsleistungen in 4 Urteilen vom 15. 9. 2010 (X R 13/09, X R 10/09, X R 31/09 und X R 16/09), näher konkretisiert.** Dabei ist von eminenter Bedeutung (vor allem für die steuerberatenden und beurkundenden Berufe), dass er (zumindest künftig) zu steuerlichen Anerkennung späterer Änderungen der Versorgungsleistungen zusätzlich zu den anderen Kriterien die schriftliche Fixierung des Umfangs der Änderung einschließlich ihrer Begründung verlangt, um prüfen zu können, ob die Reduzierung (evtl. sogar Erweiterung) der Versorgungsleistungen oder ihre Aussetzung gerechtfertigt war, obwohl zivilrechtlich Schriftform nur dann zwingend vorgeschrieben ist, wenn ein neues oder erweitertes Leibrentenversprechen gem. 761 BGB vereinbart wird oder die Änderung die (bisherige) Verpflichtung des Schuldners neu begründet oder erweitert.

Die Urteile ergingen zum früheren Recht. Sie sind von der Finanzverwaltung auch noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Jedoch ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung diese Entscheidungen auf das neue Recht

anwendet.

**Aus diesen Urteilen kann man in Anlehnung an die Ausführungen von Silvia Schuster (die Mitglied des erkennenden X. Senats ist) in NWB 2011 S. 1533 (1536) folgende Grundsätze ableiten:**

### **1. Rechtsbindungswille der Vertragsparteien an den Versorgungsvertrag**

Aus den Urteilen X R 13/09 und X R 16/09 ergibt sich eindeutig, dass die Rechtsprechung in Übereinstimmung mit dem 4. Rentenerlass eine Rückkehr zur vertragsgerechten Erfüllung nach einer Zeitspanne einer schwerwiegenden Abweichung vom Vereinbarten nicht akzeptiert. Die Leistungen nach ihrer vertragsgerechter Wiederaufnahme werden nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt. Der Übergeber hat aber dann den Vorteil, dass er die Zahlungen nicht mehr als steuerpflichtige sonstige Einkünfte versteuern muss. Sie sind ab diesem Zeitpunkt als nicht abzugsfähige und nicht steuerbare Unterhaltsleistungen zu qualifizieren.

Der fehlende Rechtsbindungswille führt dazu, dass die steuerliche Wirkung des Übergabevertrags als Ganzes in Frage gestellt wird. Der BFH bejaht einen solchen mangelnden Bindungswillen, wenn Versorgungsleistungen über einen längeren Zeitraum überhaupt nicht erbracht werden, selbst wenn die betriebliche Einheit des Übernehmers beträchtliche Gewinnrückgänge verzeichnet. Anders beurteilt der BFH die Fälle, in denen die Versorgungsleistungen lediglich angemessen abgesenkt oder einzelne Zahlungen ausgesetzt werden. Dies gilt selbst dann, wenn die verminderten Barleistungen nicht auf einer Änderung der Verhältnisse, wie geringere Leistungsfähigkeit des Übernehmers oder geringere Versorgungsbedürfnisse des Übergebers, beruhen. Die Leistungen sollen auf jeden Fall ab ihrer vertragsgerechten Erbringung wieder als Sonderausgaben beurteilt werden.

### **2. Schriftlichkeit der Vereinbarungen**

**Von größter Bedeutung ist Forderung des BFH, dass sowohl die Aussetzung als auch die nachträgliche Minderung der Versorgungsleistungen von den Parteien künftig (!) schriftlich fixiert und begründet werden müssen, weil nur so geprüft werden könne, ob dies durch die Veränderung der Verhältnisse (verringerte Leistungsfähigkeit der übernommenen betrieblichen Einheiten bzw. vermindertes Versorgungsbedürfnis des Übergebers) gerechtfertigt sei.** Kommen die Parteien der rechtzeitigen schriftlichen Festlegung nicht nach und setzen sie trotzdem die Versorgungsleistungen aus oder kürzen sie diese können diese Änderungen nach dem Tenor des BFH-Urteils vom 15.9. 2010 X/ R 13/09 (DStR 2010,2502) , bestätigt durch das weitere Urteil v. 15.9.2010 X / R 31/09 „**nur dann (als Sonderausgaben) steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie von den Vertragsparteien schriftlich fixiert worden sind.**“ Die Vertragsparteien von Übergaben gegen Versorgungsleistungen müssen sich also bei künftigen Änderungen der vereinbarten Versorgungsleistungen (womöglich mit Hilfe eines Steuerberaters) die Gründe für die Abweichung der Zahlung der Versorgungsleistungen und den Änderungsumfang

schriftlich niederlegen und auch schriftlich festlegen, wann bzw unter welchen Voraussetzungen wieder die ursprünglich vereinbarten Versorgungsleistungen aufgenommen werden sollen. Bei der Festlegung des Umfangs der Reduzierung muss unter anderem beachtet werden, dass eine Absenkung der Versorgungsleistungen nicht nur dann in Betracht kommt, wenn die Erträge des übergebenen begünstigten Vermögens nicht mehr ausreichen, um die Versorgungsleistungen zu decken. Der Übernehmer muss nicht die gesamten Erträge einschließlich des angemessenen Unternehmerlohns ( bzw.. bei übertragenen Beteiligungen an einer GmbH einschließlich des Geschäftsführergehalts) zur Deckung der Versorgungsleistungen einsetzen. Bei einer Minderung des Ertrags des übergebenen Vermögens im Verhältnis zum Zeitpunkt der Übergabe von 50 % , ist eine (evtl. entsprechend zeitliche begrenzte) Kürzung der Versorgungsleistungen um 50 % steuerlich nicht schädlich. Das Interesse des Übernehmers, den Betrieb zu erhalten oder zu sanieren, muss angemessen berücksichtigt werden.

Es dürfte zwar klar sein, dass auch das höchste Steuergericht Schriftlichkeit einer Vereinbarung für eine steuerliche Vergünstigung nicht verlangen kann, wenn es nach BGB oder dem EStG nicht vorgeschrieben ist. Die Absicht , den Beweis zu erleichtern, würde zwar möglicherweise als Gesetzeszweck ausreichen. Aber ein zusätzliches Kriterium für eine Steuerfolge kann nur der Gesetzgeber festlegen. Zudem hat der BFH, wie Kessler in DStR 2011 S. 799 eindeutig nachweist, nicht beachtet, dass gerade die steuerlich zu akzeptierenden Verminderungen oder Aussetzungen der Versorgungsleistungen weitestgehend auf dem Übergabevertrag beruhen. Im Rahmen einer Vertragsübergabe gegen Versorgungsleistungen wird häufig vereinbart, dass die zu leistenden Zahlungen bei Veränderung bestimmter Parameter anzupassen sind. Auch ist nach dem Beschluss des GrS. des BFH vom 15.7.1991 (BStBl II 1992, 76) die früher übliche bloße Bezugnahme auf § 323 ZPO als steuerrechtlich zu beachtende Änderungsklausel einzustufen, die der Versorgungsleistung den Rechtscharakter einer dauernden Last verleiht. Wie oben dargelegt, sieht der 4. Rentenerlass sogar die Leibrente als abänderbar an, wenn die Abänderbarkeit nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Die im Übergabevertrag begründeten Anpassungen sind daher zivilrechtlich bloße Vertragsumsetzungen einer vertraglichen Erfüllungspflicht und keine Vertragsänderungen. Eine Schriftform könnte deshalb schon aus diesem Grund nicht verlangt werden. Eine vertragliche Änderung liegt nur dann vor , wenn die Beteiligten den ausdrücklich vereinbarten oder sich aus der Rechtsnatur der dauernden Last sich ergebenden Anpassungsmaßstab verändern.

Die Finanzverwaltung wird jedoch die Entscheidung mit großer Wahrscheinlichkeit umsetzen. Dies bedeutet für die Beratungs- und ggf. für die Beurkundungspraxis die Notwendigkeit, sich auf das Urteil einzustellen. **Es dürfte sich empfehlen, gewissermaßen als Merkposten schon im Übergabevertrag eine entsprechende Klausel einzufügen.** Kessler schlägt in DStR 2011 S.801 folgende Formulierung vor.

„Jede Anpassung der Zahlungshöhe (und der Leistungsart) der vereinbarten Versorgungsleistungen ist schriftlich und unter Angaben der Grundlagen der Anpassung (bspw. Kaufkraftveränderungen, Ertragsveränderungen, Bedarfsveränderungen und ähnliches) zu dokumentieren und von Beteiligten zu unterzeichnen.“

**Was die konkrete Dokumentation bei der Durchführung der Änderung anbelangt, so ist diese sowohl für Altverträge, bei denen die Schriftklausel im Übergabevertrag fehlt, wie auch bei Neuverträgen, gleichwohl, ob bei ihnen die Schriftform im Übergabevertrag vereinbart ist oder diese Klausel fehlt, die Schriftform der Änderung und ihrer Begründung gleichermaßen zu führen.** Da die Schriftform vor allem der Beweiserleichterung für Art und Umfang und ihrer vertragliche Begründetheit dient, bedarf es ggf. einer genauen Darstellung dieser Grundlagen. Jede schriftliche Fixierung ist damit weitgehend individuell. Als Formulierungsbeispiel schlägt Kessler aaO. folgenden Text vor. Die Einfügungen in Klammern stammen vom Verfasser.

„Entsprechend der getroffenen vertraglichen Vereinbarungen wird die Zahlungshöhe der dauernden Last wie folgt angepasst. Ab dem....beträgt diese €.... monatlich. Der Verbraucherpreisindex für Deutschland hat sich seit (der Übergabe) der letzten Anpassung um ....% verändert, sonstige Bedarfsänderungen sind nicht eingetreten. Der (durchschnittliche) Ertrag des übergebenen .....Betriebs (Anteils an der .....GmbH und Co. KG mit dem an den Betrieb vermieteten Werksgebäude in ...) ist im gleichen Zeitraum um €.... gesunken, sodass unter Berücksichtigung des bei der ersten Festlegung der Zahlung angenommenen Eigenbedarfs des Übernehmers insgesamt nur noch ein Betrag von €....für die Versorgung des Übergebers zur Verfügung steht. Die Anpassung ist entsprechend erfolgt.“

**Die schriftliche Fixierung sollte m.E. möglichst vor oder bei Beginn der Änderung oder notfalls kurz danach durchgeführt werden. Auf jeden Fall sollte damit nicht zu lange zugewartet werden, da im Steuerrecht eine Rückwirkung grundsätzlich nicht anerkannt wird.** Falls bereits gegenwärtig Versorgungsleistungen ohne schriftliche Vereinbarung ausgesetzt oder vermindert ausgezahlt werden, sollten die Beteiligten möglichst bald die Gründe für die Aussetzung oder Absenkung schriftlich niederlegen. Zwar verlangt der BFH die Schriftform nur für künftige Abänderungen der Versorgungsleistungen. Es verbessert aber die Beweissituation, wenn die Parteien möglichst zeitnah die Gründe für die Änderung der Versorgungsleistungen schriftlich fixieren.

Ich darf noch darauf hinweisen, dass die Nichtanerkennung der wieder aufgenommenen vertragsgemäßen Versorgungsleistungen als Sonderausgaben die Folge hat, dass der Berechtigte diese nicht mehr als sonstige Einkünfte zu versteuern hat. Nicht geklärt ist die Frage, ob die verringerte Zahlungen als Sonderausgaben abzugsfähig sind, obwohl sie z.B. wegen Ertragsminderung des übergebenen Vermögens für

eine Rückkehr zur vollen vertraglichen Erfüllung nicht schädlich sind. Es liegt nahe, dass die Finanzverwaltung den Sonderausgabenabzug insoweit nicht verwehrt, da die Absenkung auf der Abänderungsmöglichkeit des Übertragungsvertrags beruht. Nicht geklärt ist auch, ob Jahre nach der Vermögensübergabe Altenteile in Form von Sachleistungen steuerlich wirksam auf Barleistungen umgestellt werden. Der IV. Rentenerlass bejaht dies, wenn und soweit z.B. beim Umzug des Altentellers in ein Pflegeheim die Versorgung in Geld zwangsläufig ist und die Barleistungen in ihrer Höhe vom dem Vertragsinhalt des Übergabevertrags entspricht und vom Ertrag des übergebenen Vermögens erfüllt werden kann.

**Wird nicht begünstigtes Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen oder wird bei Übergabe von begünstigtem Vermögen nur ein Erfordernis nicht erfüllt, liegt in Höhe des Kapitalwerts der wiederkehrenden Versorgungsleistungen Entgelt vor.** Der Rentenerlass verwendet hier den Begriff „Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung“. Entsprechend dem Korrespondenzprinzip hat dann der Übergeber die Versorgungsleistungen nicht mehr als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG zu versteuern. Ausnahmsweise können aber solche an sich als Sonderausgaben abzugsfähige lebenslängliche Versorgungsleistungen bei Übertragungen auf Angehörige echte Gegenleistung sein, wenn die Parteien Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abwägen. Bei offensichtlich im Verhältnis zum übergebenen Vermögen zu hohen Versorgungsleistungen können die Leistungen als Unterhaltszahlungen zu beurteilen sein

**Einige Autoren vertreten die Ansicht, die Übertragung von seither begünstigtem Vermögen gegen lebenslänglichen Versorgungsleistungen erfülle nach wie vor den Tatbestand des § 6 Abs. 3 EStG.** Das Gesetz verbiete nur den Sonderausgabenabzug der Versorgungsleistungen, ändere aber an der Unentgeltlichkeit der Übergaben nichts. Der Kapitalwert der Versorgungsleistungen sei kein Entgelt. Dies hätte nicht nur für das Betriebsvermögen Folgen sondern auch für das Privatvermögen. Es lägen dann keine Veräußerungen vor. **Dem kann aber schon aus grundsätzlichen Erwägungen nicht zugestimmt werden.** Die Versorgungsleistungen sind nach der Struktur des Einkommensteuergesetzes wie die Gleichstellungsgelder oder Zeitrenten Gegenleistung. Dieses Rechtsinstitut der „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ ,gewissermaßen als vorbehaltene und nunmehr vom Übernehmer zu erwirtschaftende Vermögenserträge, war ursprünglich ein von der Rechtsprechung geschaffene Rechtsfigur, die vielleicht gerade noch im Auslegungsspielraum lag. Sie wurde dann von der Finanzverwaltung und auch vom Gesetzgeber übernommen. Wenn deshalb der Gesetzgeber bei Versorgungsleistungen, die prinzipiell Gegenleistungen sind, die Unentgeltlichkeit der Übertragung als Ausnahme nicht ausdrücklich bestimmt, und espressus verbis die Folgen einer Unentgeltlichkeit verwehrt, kann eine solche insoweit nicht mehr angenommen werden. Dem steht nicht entgegen, dass das Gesetz bei Übergaben ganzer Betriebseinheiten die Unentgeltlichkeit nicht ausdrücklich bestimmt, und nur ihre Steuerfolgen expresse verbis anordnet. Im Rahmen einer Auslegung kann Unentgeltlichkeit nicht mehr angenommen werden. Schon bisher wurden alle wiederkehrenden Leistungen, die nicht alle Voraussetzungen der Rechtsfigur der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenseinheiten mit ge-

nügender Ertragskraft gegen Versorgungsleistungen erfüllten, als Entgelt qualifiziert.

**Die unentgeltliche Übertragung ganzer betrieblicher Einheiten erfolgt nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert.** Es ist also beim bisherigen Betriebsinhaber bei der Übergabe nur der Buchwert anzusetzen, den der Übernehmer fortführen muss. Der Übernehmer tritt – wie beim Erbfall – in vollem Umfang in die steuerliche Rechtstellung des Übergebers ein. Wie bei der Begünstigung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG beim Sonderausgabenabzug der lebenslänglichen Versorgungsleistungen und der Steuerverschonung bei der Schenkungsteuer gem. §§ 13 a u b ErbStG müssen **der ganze Betrieb, der ganze Teilbetrieb oder der ganze Mitunternehmeranteil bzw. ein Teil des Mitunternehmeranteils übergeben werden.** Es ist dabei notwendig, **dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** dieser Betriebseinheiten in einem Vorgang übergeben werden. Zu den für diesen Betrieb von der Funktion her wesentlichen Betriebsgrundlagen sind vor allem betrieblich genutzte Grundstücke, aber auch Maschinen und Betriebsvorrichtungen, ferner bedeutsame immaterielle Werte wie Patente und bedeutsames Umlaufvermögen zu rechnen. Wird nur eine solche Grundlage vom Übergeber zurückbehalten oder kurze Zeit vor der Übergabe entnommen und z. B. einem anderen Kind geschenkt, kann, § 6 Abs. 3 EStG keine Anwendung mehr finden. Im Sinne des Einkommensteuerrechtes werden in diesem Fall kein Betrieb und keine sonstige betriebliche Einheit übertragen sondern einzelne Wirtschaftsgüter. Es wird dann im Regelfall eine Betriebsaufgabe vorliegen, bei der alle stille Reserven zu realisieren sind, die aber evtl. nach §§ 16, 34 EStG begünstigt besteuert werden.

Bei Schenkungen von **Anteilen an Personengesellschaften** müssen nicht nur der Anteil oder ein Teil davon an der Personengesellschaft (also am Gesamthandsvermögen) sondern auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen des SBV (bzw. die Beteiligungen am SBV) mit übergeben werden. Hierzu werden vor allem Grundstücke aber auch Patente des Gesellschafters gehören, die an die Gesellschaft vermietet oder auch unentgeltlich überlassen sind, aber von der Funktion her für den Betrieb der Gesellschaft Gewicht haben. Zwar verlangt § 6 Abs. 3 S. 3 EStG für die unentgeltliche Übertragung ganzer Betriebseinheiten zu Buchwerten nicht, dass auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen des SBV auf den Übernehmer übergehen, wenn der Übergeber weiterhin Gesellschafter dieser Personengesellschaft bleibt und die Wirtschaftsgüter daher zur selben Mitunternehmerschaft gehören. Allerdings muss in diesem Fall der Übernehmer eine bestimmte Besitzfrist einhalten. Wie oben ausgeführt, steht in diesem Fall die steuerliche Behandlung beim Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG dazu im Gegensatz.

**Ein Mitunternehmeranteil kann zu Buchwerten auch nur zu einem Bruchteil** übertragen werden.

Im übrigen gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Begünstigung der lebenslänglichen Versorgungsleistungen durch Sonderausgabenabzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG. Zu Buchwerten kann auch die Übertragung von Anteilen an **Erben- Gütern und auch Bruchteilsgemeinschaften** erfolgen, soweit es sich um luf Vermögen, gewerbliches oder freiberufliches Betriebsvermögen handelt und ganze Betriebseinheiten übergeben werden. Auch die Übergabe **verpachteter Betriebe** die mangels Aufgabeerklärung noch Betriebsvermögen sind, erfolgt zu Buchwerten. Dies gilt auch

für die **schenkweise Einbringung ganzer betrieblicher Einheiten in eine GmbH gem. § 20 UmwStG oder in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG.** Die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG unterliegt gleichfalls der Fortführung des Buchwerts.

Die **vermögensverwaltenden Personengesellschaften** sind wie erwähnt nach § 6 Abs. 3 EStG **nicht begünstigt**, da sie kein Betriebsvermögen haben. Bei der **(nur) gewerblich geprägten Personengesellschaft** erfolgt zwar die Übergabe ganzer betrieblicher Einheiten **zum Buchwert.** Die Versorgungsleistungen können aber in diesem Fall nicht als abziehbare Sonderausgaben anerkannt werden, da diese Gesellschaften keine echte gewerbliche Tätigkeit iSv. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausüben. Wie dargelegt, werden sie auch schenkungsteuerlich nicht von der Steuer verschont, da sie nur Verwaltungsvermögen haben.

**Werden bei der vorweggenommenen Erbfolge einzelne oder mehrere betriebliche Wirtschaftsgüter geschenkt oder auch an sich Betriebseinheiten, aber nicht mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, werden nach dem Ertragsteuerrecht einzelne Wirtschaftsgüter übertragen. Das hat die Folge, dass eine Entnahme vorliegt, die der vollen laufenden Besteuerung unterliegt.** Wird jedoch gleichzeitig der Betrieb aufgegeben, müssen zwar auch alle stillen Reserven des Betriebs der Steuer unterworfen werden, aber dann gem. §§ 16, 34 EStG evtl. Freibetragsbegünstigt und zum ermäßigten Steuersatz. Erfolgt die Übergabe gegen Abstands- oder Gleichstellungsgelder, Übernahme auch betrieblicher Verbindlichkeiten und wiederkehrende Leistungen zur Versorgung einer Person jeder Art, so sind diese Gegenleistungen. Es liegt insoweit eine Veräußerung vor. Diese Veräußerung ist gleichfalls voll steuerpflichtig.

#### **9. 5. d. Ziff. 2 Teilentgeltliche Übertragungen von Betriebsvermögen**

Eine vorweggenommene Erbfolge kann auch teilentgeltlich sein. Dies ist der Fall, wenn der Übernehmer **Abstandszahlungen** an den Übergeber oder **Gleichstellungsgelder** an seine Geschwister zu erbringen hat oder **private Schulden** des Schenkers übernehmen muss. Dagegen ist die Pflicht, im Rahmen der übertragenen Betriebseinheit die (anteiligen) Schulden zu übernehmen, keine Gegenleistung, da der Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Wie vorstehend erläutert, ist der Vorgang anders zu beurteilen, wenn nur einzelne oder auch mehrere betriebliche Wirtschaftsgüter übergeben werden. In diesem Fall sind auch die übernommenen Betriebschulden Gegenleistung.

Oben Ziff. 1 habe ich ausgeführt, dass Vorsorgeleistungen, die keine Gegenleistung darstellen, nur noch gegeben sind, wenn ganze Betriebseinheiten und qualifizierte GmbH-Anteile übertragen werden. **Wird dagegen Privatvermögen übergeben oder einzelne betriebliche Gegenstände, haben die in diesem Zusammenhang zu erbringenden wiederkehrenden Leistungen jeder Art Entgeltcharakter.** Ein Entgelt liegt dann in Höhe des Rentenbarwerts vor. Überträgt der Übergeber das Vermögen gegen sofort vom Übernehmer zu erbringende Leistungen oder Schuldübernahmen, muss der Übergeber insoweit einen evtl. Gewinn gleich der Steuer unterwerfen. **Sofern und soweit er wiederkehrend leisten**

**muss, hat der Übergeber die Wahl zwischen Sofortbesteuerung oder einer Besteuerung erst im Laufe des Zuflusses, wenn es zur Besteuerung dadurch kommt, dass und soweit das Entgelt das Eigenkapital der übergebenen betrieblichen Einheit übersteigt.** Die Wahlmöglichkeit besteht aber nur, wenn die Bezüge **wagnisbehaftet** sind und **der Versorgung des Berechtigten dienen.** Nach den EStRL (05) 16 XI ist dies der Fall, wenn „die Veräußerung gegen eine Leibrente“ erfolgt. Eine Wahlmöglichkeit besteht nach EStH 16 XI auch dann, wenn der Kaufpreis in Raten von mehr als 10 Jahren zu zahlen ist und dies der Versorgung des Veräußerers dient. Auch bei Veräußerung gegen eine Zeitrente muss die Wahlmöglichkeit gegeben sein, wenn die Laufzeit der Rente nicht mehr überschaubar ist, und die lange Zahlungsweise der Versorgung des Veräußerers dient. Diese Grundsätze müssen auch bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten gegen Leistung von Gleichstellungsgeldern oder Abstandszahlungen in Raten oder Zeitrenten zur Anwendung kommen. Die Gleichstellungszahlungen an die Geschwister werden schon nach ihrer Bezeichnung zur Gleichstellung und nicht zur Versorgung geleistet und, wenn nicht als Einmalzahlung, in aller Regel nur in wenigen Raten. Lediglich bei bedürftigen oder behinderten Verwandten dürften sie Versorgungscharakter haben. Die Abstandsgelder an den Übergeber, sofern sie überhaupt in Raten erfolgen, dürften im Gegensatz zu den lebenslänglichen Versorgungsleistungen nicht zur Versorgung des Empfängers dienen und auch binnen eines Zeitraums von 10 Jahren gezahlt werden. Lediglich bei längerfristigen Leistungen, die offensichtlich zur Versorgung des Übergebers oder seines Ehegatten oder näherer Verwandten dienen, die aber eine oder mehrere Voraussetzungen des IV. Rentenerlasses nicht erfüllen und daher Entgeltcharakter haben, ist die Wahlmöglichkeit gegeben.

Der **Vorbehalt dinglicher oder schuldrechtlicher Nutzungsrechte**, wie Nießbrauch oder Wohnrecht, mindert schon den Wert des übertragenen Vermögens und stellen daher **kein Entgelt** dar.

**Werden bei der vorweggenommenen Erbfolge ganze Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile gegen Leistungen des Übernehmers übertragen, die Entgelt sind, hat der Schenker nur dann die stillen Reserven zu versteuern, wenn und soweit diese Gegenleistungen den Wert seines steuerlichen Eigenkapitals übersteigen.** Nach der Rechtsprechung des BFH werden Übertragungen ganzer betrieblicher Einheiten gegen Teilentgelt als Einheit behandelt (**Einheitstheorie**). Sofern der Wert der Gegenleistungen das steuerliche Kapitalkonto des Übergebers nicht übersteigt, wird die Übergabe wie ein voll unentgeltliches Geschäft behandelt. Der Beschenkte muss gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte des Schenkers fortführen. Der Schenker hat die stillen Reserven nicht zu versteuern. Übersteigt das Entgelt das Eigenkapital des Schenkers, wird der Vorgang als voll entgeltlich behandelt, auch wenn die Gegenleistung erheblich unter dem Verkehrswert der übertragenen Einheit liegt. Dem Schenker kommt auch in diesem Fall die begünstigte Besteuerung der Betriebsveräußerung im Ganzen bzw. der Betriebsaufgabe nach §§ 16, 34 EStG zugute.

Oben habe ich dargelegt, dass der Übergeber bei Vermögensübergaben gegen lebenslängliche oder längerfristige wagnisbehaftete Leistungen des Übernehmers die Wahl hat, die wiederkehrenden Leistungen sofort bei der Übergabe in Höhe ihres Kapitalwertes und - ggf. nach §§ 16, 34 EStG begünstigt - zu versteuern oder erst im Laufe ihres Zu-

flusses. Veräußerungsgewinn ist bei der **Sofortbesteuerung** der Unterschiedsbetrag zwischen dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen oder bei zeitlicher Begrenzung der Leistungen nach § 13 Abs. 1 BewG bzw. bei lebenslänglichen Zahlungen nach § 14 BewG ermittelten Rentenbarwert oder bei Raten dem abgezinsten Kaufpreis und dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos des Übergebers. Die in den Renten- oder Ratenzahlungen enthaltenen Ertrags oder Zinsanteile sind als sonstige Einkünfte oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach §§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a/bb bzw. 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG laufend zu versteuern. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen sind sie grds. der Abgeltungssteuer zu unterwerfen.

Der Übergeber kann aber auch die wiederkehrenden Bezüge jeweils in **Höhe des jährlichen Zuflusses als laufende nachträgliche Betriebseinnahmen iSv. § 15 iVm. § 24 Nr. 2 EStG der Steuer unterwerfen.** In diesem Fall entsteht erst ein Gewinn, wenn der Kapitalanteil der zugeflossenen wiederkehrenden Leistungen das steuerliche Kapitalkonto des Übergebers übersteigt. Außerdem ist der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil mit dem Zufluss als nachträgliche Betriebseinnahme (sofort) steuerpflichtig.

Der Übernehmer hat das Entgelt, also die Abstands- und Gleichstellungsgelder, die Übernahme von privaten Schulden und den Barwert der Renten oder dauernden Lasten als Anschaffungskosten im Verhältnis der Verkehrswerte der erworbenen Wirtschaftsgüter zu aktivieren.

#### Beispiel 55

*V (60 Jahre alt) überträgt seinen als Einzelunternehmen geführten Betrieb (Wert 1 Mio. €, Buchwert 200 000 €) auf seinen Sohn S. Nach dem Übergabevertrag hat S folgende Leistungen (alternativ) zu erbringen.*

- eine Abstandszahlung in Höhe von 500 000 € an V,*
- eine Abstandszahlung in Höhe von 200 000 € an V,*
- eine lebenslängliche Rente im Rentenbarwert von 500 000 € an V,*
- eine Rente im Rentenbarwert von 500 000 € an seine Schwester S, da diese einen Ausgleich dafür erhalten soll, dass S den Betrieb erhält.*

#### Lösung:

*Zu a) Bei dieser Variante liegt eine Einmalzahlung vor, die Entgeltcharakter hat. Nach der Einheitstheorie übergibt V den Betrieb als Einheit. Es ist deshalb auch nur der tatsächlich realisierte Gewinn von 500 000 € Gegenleistung abzgl. des Buchwerts von 200 000 € = 300 000 € der Einkommensteuer zu unterwerfen. Der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 S. 3 EStG von 45 000 € steht ihm nicht mehr zu, weil der die Grenze von 136 000 € übersteigende Gewinnbetrag höher ist. Daneben kann V alternativ die Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG oder (auf Antrag) den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG bean-spruchen*

*Zu b) Da V hier keinen Gewinn erzielt, ist der Vorgang nach der Einheitstheorie gerade noch als voll unentgeltlich einzustufen. S hat gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortzuführen.*

Zu c) Bei dieser Variante liegen alle Voraussetzungen einer privaten Versorgungsleistung vor. Der Betrieb geht deshalb gem. § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten auf S über. Auch nach dem jetzigen 4. Rentenerlass wird bei Betrieben vermutet, dass sie eine genügende Ertragsfähigkeit haben, die Rentenleistungen zu bedienen. V hat zwar keinen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG zu versteuern. Er muss aber die Rentenleistungen – jetzt auch bei einer Leibrente – gem. § 22 Nr. 1 b EStG voll der Steuer unterwerfen. S kann die Zahlungen an V korrespondierend damit nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG als Sonderausgaben voll absetzen.

Zu d) In diesem Fall liegen keine privaten Versorgungsleistungen vor. Bei wiederkehrenden Leistungen, die an Geschwister des Übernehmers zu zahlen sind, ist nach dem 4. Rentenerlass im Zweifel davon auszugehen, dass die Geschwister nicht versorgt, sondern gleichgestellt werden sollen. Der Rentenbarwert von 500 000 € hat daher Entgeltscharakter. Das Entgelt übersteigt den Buchwert um 300 000 €. Nach der Einheitstheorie ist dies eine einheitliche Veräußerung durch V. Er erzielt einen Gewinn von 300 000 €. Da die Rente nicht der Versorgung dient ist der Gewinn von V sofort zu versteuern.

#### 9. 5. d. Ziff 3 Übertragung von Anteilen an einer GmbH des Betriebs- und Privatvermögens

**Gehören GmbH-Anteile steuerlich zu einem Betrieb oder einem Mitunternehmeranteil des Übergebers,** gelten gleichfalls die vorgenannten Grundsätze. Sind die GmbH-Beteiligungen wesentliche Betriebsgrundlagen, müssen sie bei der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebseinheiten zusammen mit dem übrigen Betriebsvermögen übergeben werden, damit bei der Einkommensteuer eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG und bei der Schenkungsteuer die Steuerverschonung nach §§ 13 a, 13 b ErbStG in Anspruch genommen werden kann. Handelt es sich nicht um funktional wesentliche Grundlagen der zu übergebenden betrieblichen Einheit, können diese Beteiligungen auch kurz zuvor oder zeitgleich aus der betrieblichen Einheit entnommen werden und z.B. anderen Kindern geschenkt werden. Die Begünstigung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG und die Steuerverschonung nach § 13 a ErbStG geht dann nicht verloren. Der bei der Entnahme realisierte Gewinn ist aber zum vollen Steuersatz der Einkommensteuer zu unterwerfen und ist auch bei Gewerbebetrieben gewerbesteuerpflichtig. Umsatzsteuer fällt dagegen nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG nicht an. Besondere Vorsicht ist geboten, wenn die GmbH ein Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist, damit durch die Übergabe des Anteils an ihr die personelle oder die sachliche Verflechtung nicht wegfällt. Wird nicht zeitgleich mit der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Übergabe der Beteiligung an der GmbH als Besitzgesellschaft der entsprechende Anteil des Übergebers an der Betriebsgesellschaft auf den Übernehmer übertragen, kann es zu einer sachlichen und/oder einer personellen Entflechtung kommen. Die Übertragung des GmbH-Anteils kann nicht mehr nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert erfolgen. Auch die vom Übernehmer zu erbringende lebenslänglichen Versorgungsleistungen haben Entgeltsqualität. Schließlich kann der Schenkungsteil nicht mehr nach § 13 a ErbStG steuerverschont werden. Der Erwerber führt nämlich keine ganze betriebliche Einheit mehr fort.

Schließlich wird in diesem Fall häufig bei den anderen Gesellschaftern der Doppelgesellschaft die notwendige Verflechtung wegfallen, was dann wegen der Beseitigung des Tatbestands der Betriebsaufspaltung zu einer Betriebsaufgabe im Sinne von § 16 Abs. 3 EStG des Besitzunternehmens, einschließlich der Anteile an der Betriebsgesellschaft, führt. Dies hat wiederum auch für die anderen Gesellschafter der Besitzgesellschaft den Nachteil, dass sie in Zukunft bei Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge die vorgenannten Steuerbegünstigungen nicht mehr in Anspruch nehmen können.

In den meisten Fällen werden GmbH-Beteiligungen jedoch zum **Privatvermögen** rechnen. Obwohl im Bereich des Privatvermögens erzielte Veräußerungsgewinne grds. nicht der Einkommensteuer unterliegen, wird – ähnlich der Veräußerung von Grundstücken innerhalb von 10 Jahren seit der Anschaffung – der Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer unterworfen. Erforderlich ist jetzt nach **§ 17 EStG** nur noch, dass der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahren unmittelbar und mittelbar **zu 1 % (!)** beteiligt war. Die Steuerpflicht gilt zeitlich unbeschränkt und ist nicht auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt.

Der Gesetzgeber **hat die Wesentlichkeitsgrenze sukzessiv abgesenkt**. Sie lag noch bis zum Veranlagungszeitraum 1998 bei mehr als 25 %. Die erste Absenkung auf mindestens 10 % erfolgte durch das StEntlG 1999/2000/2002 – verkündet am 31.3.99 -. Kurze Zeit danach hat der Gesetzgeber mit dem StSenkG 2000 – verkündet am 26.10.2000 – die Grenze auf mindestens 1 % abgesenkt. Es war deshalb bislang heftig umstritten, ob und in welchem Umfang diese Erweiterungen der Steuerpflicht eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung hätten.

**Das BVerfG hat nunmehr mit 2 Beschlüssen vom 7. 7. 2010 (BStBl II 11, 76 u. 86) entschieden dass diese Steuerverschärfung durch Senkungen der Wesentlichkeitsgrenze gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstoßen und nichtig sind, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung der entsprechenden Änderungsgesetze entstanden sind** und nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Nachdem hierauf ergangenen BMF - Schreiben vom 20.12.2010 (BStBl I 11, S. 16) sind folgende Grundsätze anzuwenden:

- 1) Maßgebend ist die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung in den letzten 5 Jahren vor der Veräußerung.
  - a) Bei einer Beteiligung i.H.v mehr als 25 % hat der Beschluss des BVerfG keine Auswirkungen.
  - b) Bei einer Beteiligung von mindestens 10 % aber höchstens 25 % sind Wertsteigerungen bis 31. März 1999 nicht steuerbar.
  - c) Bei einer Beteiligung von weniger als 10 % aber mindestens 1 % sind Wertsteigerungen bis 23 Okt. 2000 nicht steuerbar.
- 2) Bei börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften werden die Werte zu den Stichtagen nach den Börsenkursen berechnet. Bei nicht börsennotierten Anteilen kann aus Vereinfachungsgründen von einer gleichmäßig ansteigenden



Wertsteigerung ausgegangen werden, die entsprechend der Gesamtbesitzdauer zeitanteilig in die Zeit vor dem Stichtag und nach dem Stichtag aufzuteilen ist. Eine höhere Wertsteigerung bis zum Stichtag hat der Steuerpflichtige in geeigneter Weise (z.B. durch Gutachten oder Veräußerungen in zeitlicher Nähe) nachzuweisen.

3) Wertminderungen, die bis zum Stichtag eingetreten sind, jedoch danach wieder aufgeholt werden, bleiben steuerlich ohne Auswirkung. Dies ist an sich selbstverständlich. Der Beschluss des BVerfG kann nicht zu einer Steuerverschärfung führen.

4) Der Wert zu den Stichtagen spielt keine Rolle, wenn bis zum Stichtag eine Werterhöhung stattfand, die durch eine Wertminderung nach dem Stichtag vollständig kompensiert wurde. Der Verlust wird nach wie vor durch Vergleich der ursprünglichen Anschaffungskosten mit dem Veräußerungspreis ermittelt.

**Diese Entscheidungen des BVerfG haben gerade auch bei teilentgeltlichen Übertragungen von Anteilen an Kapital – gesellschaften eine eminente Bedeutung,** da die steuerpflichtige Haltedauer zeitlich nicht begrenzt ist, und in Folge der anschließend zu erläuternden Trennungstheorie hinsichtlich den entgeltlichen Teils eine Veräußerung zum gemeinen Wert angenommen wird. Die Beteiligungen an Familien-GmbHs werden häufig langfristig gehalten. Zudem haben die Veräußerer, soweit sie von ihren Vorgängern unentgeltlich erworben haben, von deren Anschaffungskosten auszugehen.

**Bei der Schenkung von Anteilen an einer GmbH wird vielfach eine teilentgeltliche Übertragung vorliegen.** Die im Übergabevertrag vereinbarten Abstands- und Gleichstellungsgelder und die Übernahme von Schulden hatten schon seither den Charakter der Gegenleistung. **Neuerdings werden aber auch die lebenslänglichen wiederkehrenden Leistungen zur Versorgung in den meisten Fällen keine abzugsfähigen Versorgungsleistungen sein, sondern zum Entgelt rechnen. Es werden nicht häufig zum Privatvermögen gehörende GmbH-Anteile von mindestens 50 % einem Erwerber übertragen, und zudem gleichzeitig noch die Geschäftsführung vom Schenker aufgegeben. Weiterhin muss der Beschenkte spätestens zu dem Übergabezeitpunkt Geschäftsführer werden oder sein.** Es wird zwar bei der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gem. § 17 Abs. 3 EStG ein Freibetrag für das ganze Gesellschaftskapital von 9 060 € gewährt, der sich aber ermäßigt, soweit der Veräußerungsgewinn 36 100 € überschreitet. Die Zahlen sind entsprechend der prozentualen Beteiligung zu verringern. Außerdem unterliegt der Gewinn nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG jetzt dem Teileinkünfteverfahren. Somit sind nur noch 40 % des Veräußerungsgewinns steuerfrei.

Obwohl nach § 17 EStG die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH im Privatvermögen kraft gesetzlicher Fiktion zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, handelt es sich hier letztlich um Privatvermögen. Dies hat die Folge, dass auch für die Besteuerung nach § 17 EStG die **Trennungs- oder Aufspaltungstheorie** gilt. (Vgl. Weber-Grellet in Schmidt EStG Auflage 2010, § 17 Rn. 105/106). Danach ist bei einer teilentgeltlichen Übertragung eines GmbH-Anteils im Privatvermögen der Vorgang nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des übergebenen Anteils zum Wert der Gegenleistung

in eine nach § 17 EStG steuerpflichtige voll entgeltliche Veräußerung und eine nicht steuerbare voll unentgeltliche Übergabe aufzuspalten. Schenkt der Vater V seinem Sohn S eine Beteiligung an einer GmbH im Wert von 1 Mio. €, und hat S Vater V oder seinen Geschwistern Gleichstellungsgelder oder Abstandsgelder in Höhe von 500 000 € zu zahlen, ist diese gemischte Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlich Teil von jeweils 50 % aufzuteilen. Hat in diesem Fall der V den GmbH-Anteil um 500 000 € gekauft (angeschafft), entfällt die Wertsteigerung von 500 000 € zur Hälfte also zu 250 000 € auf den Veräußerungsteil. Diesen Gewinn von 250 000 € der hat V grundsätzlich bei Übergabe zu versteuern. S hat den GmbH-Anteil zur Hälfte entgeltlich erworben und das Entgelt von 500 000 € insoweit als weitere Anschaffungskosten zu aktivieren. Bzgl. der voll unentgeltlich erworbenen Hälfte führt der Sohn die Anschaffungskosten seines Vaters in Höhe von 250 000 € fort.

Soweit allerdings die Leistungen des Übernehmers lebenslängliche oder langfristigen Renten oder auch langfristige Raten sind die der Versorgung des Empfängers dienen, kann der Übergeber **wählen**, ob er den Gewinn sofort voll oder erst im Laufe des Zuflusses der wiederkehrenden Leistungen der Steuer unterwerfen will. Er kann sich für die sofortige Besteuerung entscheiden und den Veräußerungspreis mit dem Barwert dieser Bezüge ansetzen. Zudem hat er die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Ertragsanteile gem. § 22 Nr. 2 S. 3 a EStG als nachträgliche sonstige Einkünfte im Privatbereich laufend zu versteuern. Andererseits kann der Übergeber die wiederkehrenden Leistungen als nachträgliche gewerbliche Einnahmen iSv. § 17 iVm § 24 Nr. 2 EStG behandeln. Eine Steuerpflicht tritt dann erst ein, wenn die Tilgungsteile der Bezüge die Anschaffungskosten (zzgl. evtl anfallender Kosten) übersteigen. Auf die weiteren Ausführungen nach dem folgenden Beispiel darf ich aufmerksam machen.

**Beispiel 56** (in Anlehnung an Rn. 17 des 4. Rentenerlasses)

*V ist im Rahmen seines Privatvermögens zu 80 % an der X-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. In 2009 überträgt er einen 20 % betragenden Anteil an der GmbH auf seinen Sohn S. Die Beteiligung hat zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 1 Mio. €. S verpflichtet sich, dafür V eine lebenslängliche Rente von monatlich 1500 € zu zahlen. Der Barwert der Rente beträgt 200 000 €. In 2010 schenkt V seinem Sohn S die restlichen 60 % an der GmbH und zieht sich vollständig aus der Geschäftsführung zurück. S wird Geschäftsführer der GmbH. S verpflichtet sich, im Zuge dieser Übertragung weitere lebenslängliche Versorgungsleistungen von monatlich 3 000 € zu erbringen. Diese Zahlungen sollen bei höherem Versorgungsbedarf entsprechend angepasst werden.*

**Lösung:**

*Die Leibrente, die S im Zusammenhang mit der Übertragung des GmbH-Anteils von 20 % ab 2009 zu zahlen hat, ist keine begünstigte Versorgungsleistung iSv. § 10 Abs. 1 S. 2 Lit. c EStG, weil der übertragene Anteil nur 20 % beträgt. Im übrigen hat auch S von V in diesem Zeitpunkt die Geschäftsführung noch nicht übernommen. Der Barwert der Rente von 200 000 € ist als Gegenleistung zu qualifizieren. Infolge des beim Privatvermögen geltenden Trennungsprinzips liegt im*

*Verhältnis 1 Mio. € Wert des übergebenen Anteils an der GmbH zu 200 000 € Wert des Rentenbarwerts eine gem. § 17 EStG steuerbare Veräußerung des Anteils in Höhe von 1/5 tel vor. Insoweit könnte sich ein steuerpflichtiger Gewinn ergeben. Da die Anteilsübertragung gegen wiederkehrende Leistungen zur lebenslänglichen Versorgung erfolgt, hat der Schenker die Wahlmöglichkeit, den Rentenbarwert sofort evtl freibetragsbegünstigt zu versteuern oder als nachträgliche Einkünfte nach Maßgabe der zufließenden Tilgungsanteile. Bzgl. der übrigen Behandlung der wiederkehrenden Leistungen darf ich auf die obigen Ausführungen verweisen.*

*Da die übergebene GmbH-Beteiligung nicht mehr als 25 % beträgt, kommt die Steuerverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG bei einer gemischten Schenkung an sich nicht in Betracht. Dieser Mangel kann jedoch dadurch beseitigt werden, dass Vater und Sohn noch im Rahmen der Übergabe eine Poolgemeinschaft vereinbaren. Zusätzlich muss bei der GmbH der Verwaltungsvermögenstest erfüllt sein.*

*Die Übertragung von GmbH-Anteilen im Privatvermögen ist dagegen nach der Rechtsprechung des EuGH nicht umsatzsteuerbar, da das Halten des GmbH-Anteils grundsätzlich nicht unter die unternehmerische Tätigkeit fällt.*

*Die Übertragung des 60 Prozent betragenden GmbH-Anteils stellt hingegen eine begünstigte Übertragung dar, weil isoliert betrachtet alle Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a S. 2 Buchst. c EStG erfüllt sind. Der GmbH-Anteil beträgt mehr als 50 %. Die Geschäftsführung geht von V auf S über. Der Barwert dieser Versorgungsleistung ist kein Entgelt. Die Übertragung dieses GmbH-Anteils ist einkommensteuerlich voll unentgeltlich. S kann die monatlichen Zahlungen von 3000 € voll als Sonderausgaben abziehen. Da die Leistungen abänderbar sind, ist die Rente eine dauernde Last, die schon früher voll abzugsfähig war. Jetzt wäre die lebenslängliche Versorgungsleistung auch dann voll als Sonderausgabe abzugsfähig, und nicht nur mit dem Ertragsanteil, wenn eine Abänderung ausgeschlossen wäre, und es sich um eine echte Leibrente handeln würde.*

*V hat die Rente als sonstige Einkünfte in voller Höhe zu versteuern.*

*Diese Übergabe wird gleichfalls gem. § 13 a ErbStG von der Schenkungsteuer verschont, wenn das Produktvermögen der GmbH überwiegt.. Der Anteil beträgt weit mehr als 25 %.*

Bei Zahlung des Kaufpreises bei einer solchen Anteilsveräußerung in Raten oder Renten ist jedoch zu beachten, dass der Veräußerungsgewinn iSv. § 17 Abs. 2 EStG grundsätzlich schon im Zeitpunkt der Veräußerung entsteht, unabhängig davon dass der Kaufpreis gestundet wird. Eine wahlweise Zuflussbesteuerung des Veräußerungsgewinns kommt nur in Betracht, wenn die wiederkehrenden Zahlungen Versorgungscharakter haben. Der Veräußerungsgewinn iSv. § 17 EStG wird also grundsätzlich nach dem „Sollprinzip“ besteuert. Der Zeitpunkt des Zuflusses ist prinzipiell nicht maßgebend. Die Rechtsprechung (zuletzt BFH Ur. v. 20.7.2010 in DStR

2010 S. 1980) und die Finanzverwaltung gestatten nur für wiederkehrende Bezüge mit Versorgungscharakter auch die Wahl der Besteuerung mit dem Zufluss. Bei Leibrenten dürfte die Versorgung im Vordergrund stehen. Bei langfristigen Zeitrenten und selbst bei Ratenzahlungen von mehr als 10 Jahren kann der Hauptzweck gleichfalls die Versorgung des Empfängers sein. Dagegen dürfte bei kurzfristigen Raten und auch Zeitrenten der Versorgungscharakter nicht bestimmend sein. In diesen Fällen besteht die Wahlmöglichkeit nicht. Das dürfte auch bei Ratenzahlung von Gleichstellungsgeldern und Abstandsgeldern der Fall sein, da diese nur ausnahmsweise der Versorgung der Empfänger dienen. Das obige Urteil des BFH macht ferner deutlich, dass auch die Sofortbesteuerung Vorteile haben kann. Bei Sofortbesteuerung führt ein späterer Forderungsausfall zur rückwirkenden Minderung des Veräußerungsgewinns, während der Ausfall wiederkehrender Bezüge bei der Besteuerung beim Zufluss diesen Effekt nicht hat. Selbstverständlich können nicht zugeflossene Renten oder Raten nicht zu einer Besteuerung führen.

**Aktien im Privatvermögen** unterliegen gleichfalls der Besteuerung nach § 17 EStG. Ein Aktionär wird aber selten – abgesehen von Aktiengesellschaften im Familienbesitz – 1 % oder mehr des Aktienkapitals besitzen. Jedoch ist dies jetzt nicht mehr von Bedeutung. Während bis 2008 die Veräußerung (bzw. teilentgeltliche Übertragung) von Aktien im Privatvermögen nach einer einjährigen Besitzdauer nach § 23 Abs. 1 Ziff. 2 EStG nicht mehr der Einkommensteuer unterlag, ist die Veräußerung von Aktien, die nach 2008 erworben wurden, auch nach langer Besitzdauer als Einkunft aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG steuerpflichtig. Aktien haben gegenüber den Beteiligungen an einer GmbH den zusätzlichen Nachteil, dass sie in keinem Fall nach § 10 Abs. 1 Ziff. a EStG begünstigt sind. Auch bei Übergabe von Aktienpaketen von mehr als 50 % des gesamten Aktienkapitals sind die vom Beschenkten zu erbringenden lebenslänglichen Renten immer Gegenleistungen und die Übergabe insoweit entgeltlich. Auf die Ausführungen unten Ziff. 5 darf ich Bezug nehmen.

Die Schenkung von Aktien ist zwar im Schenkungssteuerrecht nach § 13 b Abs. 3 ErbStG dem Grunde nach begünstigt. Doch wird es äußerst selten sein, dass Aktienpakete von mehr als 25 % übergeben werden, oder dass zwischen den Aktionären ein entsprechender Pool vereinbart wurde.

#### **9. 5. d. Ziff 4 Formwechsel einer GmbH in eine Personengesellschaft und Einbringung einer GmbH und von sonstigem Privatvermögen in eine betriebliche Einheit**

Die Beteiligung an einer GmbH im Privatvermögen hat, wie oben dargelegt, bei der vorweggenommenen Erbfolge beträchtliche Nachteile gegenüber den Personengesellschaften. Wenn nicht andere Gründe dem entgegenstehen, dürfte es sich empfehlen, die GmbH in eine Personengesellschaft zu überführen. Es wäre z.B. daran zu denken, einen Formwechsel in eine Personengesellschaft gem. § 9 UmwStG durchzuführen. Nach § 3 Abs. 2 UmwStG können auf Antrag die Buchwerte fortgeführt werden.

Es wäre ferner zu überlegen, die Beteiligung an der GmbH in ein Einzelunternehmen oder in das SBV des Gesellschafters an einer Personengesellschaft einzulegen. Der Wert der Beteiligung an der GmbH ist bei der Einlage nicht mit dem Teilwert sondern nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. b EStG zu den Anschaffungskosten anzusetzen. Die stillen Reserven müssen damit nicht realisiert werden. Diese Einlage in den Be-

trieb oder das SBV des Inhabers der Beteiligung hätte bei der künftige vorweggenommenen Erbfolge den Vorteil, dass die Schenkung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils einschließlich der GmbH-Beteiligung gem. § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten erfolgen könnte und grundsätzlich nach den §§ 13a, 13 b ErbStG steuerverschont würde. Jedoch ist zu beachten, dass die GmbH-Beteiligung als Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft gesondert dem Verwaltungsvermögenstest unterliegt. Sie könnte dann, da sie unter der 25 %-Grenze liegt, sofern kein notwendiger Pool vereinbart ist, insgesamt Verwaltungsvermögen sein. Dies könnte die ganze Steuerverschonung des Betriebs oder der Beteiligung an der Personengesellschaft gefährden. Zumindest wäre der Anteil an der GmbH 2 Jahre nach der Einlage junges Verwaltungsvermögen, das nach den §§ 13 a u. b ErbStG nicht begünstigt ist. Ferner darf ich darauf aufmerksam machen, dass die Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nach h. M. als „tauschähnlicher Vorgang“ nicht zu Buchwerten erfolgen kann.

Leider will der 4. Rentenerlass in Rn 23 die Einlage eines GmbH-Anteils in einen Betrieb, Teilbetrieb oder in eine Mitunternehmerschaft binnen einer Frist eines Jahres vor der Übertragung als Voraussetzung für die Anerkennung einer Vorsorgeleistung nur dann anerkennen, wenn der GmbH-Anteil bei der vorweggenommenen Erbfolge notwendiges Betriebsvermögen darstellt. Dies wird selten der Fall sein. Bei Umwandlungen der GmbH in eine Personengesellschaft binnen eines Zeitraums von 1 Jahr vor der Übertragung vermutet die Finanzverwaltung generell eine Umgehung der Begünstigung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a S. 2 EStG und damit einen steuerlich nicht wirksamen Missbrauch. Ob diese Meinung von den Finanzgerichten übernommen wird, ist völlig offen. Ungeklärt ist auch die Frage, ob diese Auffassung im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG gilt und hinsichtlich der §§ 13 a, 13 b ErbStG auf das Schenkungsteuerrecht übertragen wird.

Im Hinblick auf eine geplante vorweggenommene Erbfolge könnte auch ins Auge gefasst werden, wertvolle Vermögensgegenstände, vor allem Grund- und Kapitalvermögen in das Betriebsvermögen einzulegen. Dies können zwar nur solche Wirtschaftsgüter sein, die als gewillkürtes Betriebsvermögen eingestuft werden können. Die Praxis ist aber insoweit sehr großzügig. Wie oben dargelegt, muss jedoch beachtet werden, dass diese Gegenstände grds. weiterhin im Schenkungsteuerrecht Verwaltungsvermögen darstellen und dies beim Verwaltungsvermögenstest schädlich sein kann. Nach dem Gesetz sind auch Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen Verwaltungsvermögen. Der ErbSt-Erlaß Abschnitt 32 rechnet zu den vergleichbaren Forderungen zwar Pfandbriefe, Schuldbuchforderungen und Geldmark – und Festgeldfonds, nicht aber Bargeld, Sichteinlagen, Spareinlagen und Festgeldkonten. Die Einlage der letzteren dürfte dann ohne weiteres mit dem Argument zu rechtfertigen sein, dass sie der Stärkung des Eigenkapitals des Betriebs dienen.

Die Einlagen von Privatvermögen in das Betriebsvermögen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften können je nach Art und Erwerbszeitpunkt des eingelegten Vermögens, Höhe des Einkommens des Einlegenden und vorherigem Besteuerungstarif **ertragsteuerlich vor- oder nachteilhaft** sein. So ist bei Grundstücken zu beachten, dass ihre Einbringung in Betriebsvermögen gem. § 23 Abs. 1 Ziff. 1 S. 5 EStG als (rückwirkende) steuerpflichtige Veräußerung gilt, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen

binnen eines Zeitraums von 10 Jahren seit der Anschaffung erfolgt. In diesem Fall wird die bis zur Einlage eingetretene Wertsteigerung des Grundstücks nachversteuert. Die Einlage ist zwar keine steuerpflichtige Veräußerung. Durch die Überführung in Betriebsvermögen kann aber der 10-Jahreszeitraum nicht umgangen werden. Die erst ab der Einlage eingetretene Wertsteigerung wird schon nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 4,5 EStG der Einkommensteuer unterworfen.

Die Beteiligung an Kapitalgesellschaften (künftig KapG) von mindestens 1% im Privatvermögen (PV) unterlagen schon bislang nicht nur mit ihren laufenden Erträgen, sondern auch mit ihren Gewinnen (und Verlusten) aus Veräußerungen gem. § 17 EStG der Einkommensteuer. Zu diesen nach § 20 Abs. 1 Ziff. 1 (und 2) EStG steuerpflichtigen Erträgen gehören neben den Gewinnanteilen aus Aktien, die Ausschüttungen auf voll gewinnberechtigte Genussscheine und auf Beteiligung an GmbHs und die entsprechenden verdeckten Gewinnausschüttungen. Diese jährlichen Bezüge wurden bis 2008 im sogenannten Halbeinkünfteverfahren nach §§ 3 Ziff. 40 d, 3c Abs. 2 EStG nur zu 50%, aber mit dem vollen Steuertarif im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer unterworfen. Ab 2009 sind diese Erträge grundsätzlich gem. § 32 d EStG zwar zu 100% aber nur mit einem festen Abgeltungstarif zu 25% außerhalb der Veranlagung zu beteuern. Eine Besteuerung im Rahmen der Veranlagung zum normalen Steuertarif, und bei Gewinnausschüttung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften jetzt im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens mit einer Steuervergünstigung von 40%, ist jedoch dann durchzuführen, wenn dies der Steuerpflichtige beantragt und die Veranlagung zu einer geringeren Steuerlast führt. Im Betriebsvermögen kommt für diese Bezüge nur die Besteuerung binnen der Einkunftsart Gewerbebetrieb oder LuF in Betracht und seit 2009 begünstigt zwar im Teileinkünfteverfahren mit 40% aber zum vollen persönlichen Steuersatz. Ein Vergleich der Besteuerung dieser laufenden Bezüge aus Beteiligung an KapG zeigt, dass die Steuerlast bei der Besteuerung im Rahmen eines Betriebsvermögens (BV) bis zu einem Grenzsteuersatz von 42% wegen der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens günstiger ist als die Besteuerung im Privatvermögen zum Abgeltungssteuertarif. Dies ergibt sich aus folgender Berechnung:

Grenzsteuersatz 42% bzw 30%	Steuerbelastung
Abgeltungssteuer	25%
ESt im Rahmen eines BV von 100 60% x 42%	= 25,2%
ESt im Rahmen eines BV von 100 60% x 30%	=18%

Bei der laufenden Besteuerung von Anteilen an KapG empfiehlt sich eine Einlage in das BV bis zum Grenzsteuersatz von 42%. Außerdem könnten der volle Betriebskostenabzug z.B. für Darlehenszinsen und der uneingeschränkte Verlustausgleich dafür sprechen. Es darf jedoch nicht verkannt werden, dass man im PV die Wahlmöglichkeit der Veranlagung zum Teileinkünfteverfahren hat. Die Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapG zu mindestens 1% im PV unterliegen gem. § 17 iVm § 3 Ziff. 40 d EStG seit 2009 nicht mehr dem Halbeinkünfteverfahren mit 50%, sondern dem Teileinkünfteverfahren zu 60%, aber zu vollen persönlichen Steuertarif und nicht der Abgeltungssteuer. Im Rahmen von § 17 EStG werden prinzipiell auch die Verluste berücksichtigt und ausgeglichen und nach § 10 d EStG vor und rückgetragen. Die Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen im persönlichen Steuersatz. Eine Einlage führt insoweit – abgesehen von einer zusätzlichen minimalen Mehrbesteuerung

mit Gewerbesteuer – zu keiner steuerlichen Mehrbelastung. Die Einlagen dieser Beteiligungen an KapG in ein BV sind schon mangels Rechtsträgerwechsel keine steuerbare Veräußerung. Die Einlage wird bei den zuvor im PV EStG. Grundsätzlich mit dem Teilwert aber höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet. Im PV eingetretene Wertsteigerungen werden also nicht besteuert, sondern ins BV verlagert und erst bei der Veräußerung aus dem BV besteuert. Aber auch bei einer Wertminderung kann sich nach Auffassung der Finanzverwaltung und des BFH erst bei der Veräußerung aus dem BV auswirken. Die Einlagen selbst sind also nicht steuerpflichtig.

Das sonstige Kapitalvermögen, zu dem Aktien bei einer Beteiligung unter 1 %, Kapitalforderungen jeder Art (auch rein dingliche) typische stille Beteiligungen, partiarische Darlehen, Forderungen aus Termingeschäften auch über Investmentfonds gehören, sind – wie nachfolgend ausgeführt – nicht nur bezüglich der laufenden Erträge gem. § 20 Abs. 1 EStG, sondern auch nach auch nach § 20 Abs. 2 EStG hinsichtlich ihre Kapitalvermögens einkommensteuerpflichtig, aber nur soweit es ab 2009 entgeltlich erworben wurde. Dieses Vermögen unterlag bisher nach § 23 Abs. 2 Ziff. 2 EStG nur im Rahmen der einjährigen Spekulationsfrist der Steuer. Seit 2009 sind die laufenden Erträge dieses Vermögens im PV grundsätzlich nach § 32 d EStG iVm. § 20 Abs. 1 EStG auch bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu 100 % steuerpflichtig. Die prinzipiell außerhalb der Veranlagung anzuwendende Abgeltungssteuer beträgt auch bei höchsten Einkommen nur 25 %. Dies kann – abgesehen von der Besteuerung von Gewinnen aus Beteiligungen an KapG – im Verhältnis zur Besteuerung im BV bei einem Grenzsteuersatz von 45 % zu einer Steuererleichterung von 20 % führen. Diese Begünstigung gilt auch für die Annexsteuern. Eine Einlage von sonstigem Kapitalvermögen in einen Betrieb dürfte sich also nur bei folgenden Fällen ertragsteuerlich empfehlen:

- a) Zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Beteiligungen an KapG.
- b) Zum Abzug des vollen Zinsbetrags als Betriebsausgaben bei darlehensweiser Anschaffung dieses Kapitals, da im PV nach § 20 Abs. 9 EStG nur ein Sparerpauschbetrag von 801 € angesetzt werden kann.
- c) Zur Erlangung des vollen Verlustausgleichs. Im PV ist gem. § 20 Abs. 6 S. 2 – 4 EStG der Verlustausgleich erheblich eingeschränkt.

Von größter Bedeutung ist jedoch, dass dieses nicht unter § 17 EStG fallende Kapitalvermögen, das von 2009 vom Einbringenden oder seinem unentgeltlichen Rechtsvorgänger erworben wurde, nach § 52 a Abs. 11 EStG nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist nicht der Einkommensteuer nach § 20 Abs. 2 unterliegt. Der Bestandsschutz gilt auch in Zukunft. Diese Regelung betrifft vor allem langfristige Anlagen wie Aktien, festverzinsliche Wertpapiere und typisch stille Beteiligungen. Außerdem ist bei diesem älteren Kapitalvermögen noch nicht geklärt, ob diese Einlagen gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Lit. C EStG höchstens zu den Anschaffungskosten zu bewerten sind. Dies hätte die Folge, dass auch die im PV bis zur Einlage eingetretenen Wertsteigerungen bei der Veräußerung im BV zu realisieren wären. M. E. muss schon aufgrund der Rechtsprechung des BVerfG zu § 17 EStG in jedem Fall der Teilwert zum Ansatz kommen. Auf jeden Fall hat aber eine Einlage den Nachteil, dass die ab Einlage eintretenden Wertsteigerungen künftig steuerbar sind. Eine Einlage dürfte sich daher nur empfehlen, wenn mit Verlust zu rechnen ist. Dage-

gen unterlegt das sonstige Kapitalvermögen, das erst nach 2008 angeschafft wurde, auch bei Veräußerung oder gleichgestellten Sachverhalten gem. § 20 Abs. 2 EStG der Einkommensteuer. Die Einlage selbst ist zwar, wie erwähnt, nicht steuerbar, aber das Kapital wird bei der Einbringung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 HS. 2 Lit. c EStG höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet. Die vor der Einlage erzielte Wertsteigerung unterliegt erst der Besteuerung bei einer Veräußerung im Rahmen des BV und dann zusammen mit der im Betrieb zusätzlich erlangten Werterhöhung zum vollen persönlichen Steuersatz. Dagegen von 25 % angewandt. Dies ist bei hohem Einkommen ein bedeutsamer Vorteil, weshalb sich auch bei erst nach 2008 erworbenem Kapitalvermögen aus rein ertragsteuerlichen Gründen eine Einlage in das BV sich selten empfehlen wird.

Die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mindestens 1 % in den vorangegangenen 5 Jahren unterliegen im Privatvermögen sowohl hinsichtlich der Erträge gem. § 20 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 EStG als auch bzgl. ihrer Veräußerungsgewinne (und der Veräußerung gleichgestellter Sachverhalte nach § 20 Abs. 2 EStG der Einkommenssteuer. Jedoch werden die Erträge und Gewinne jetzt ab 2009 gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens nur mit 60 % der Einkommenssteuer unterworfen. Da auch bei der Besteuerung im Rahmen von Betriebsvermögen dieses Verfahren gilt, tritt auch die Einlage von entsprechenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften keine Änderung der Steuerbelastung ein. Die zusätzliche Steuererhöhung durch die Gewerbesteuer ist in Hinblick auf mögliche Wertminderung und die bei Betriebseinkünften nach § 2 EStG mit anderen Einkunftsarten volle Ausgleichsmöglichkeit mit anderen Einkunftsarten bzw. des möglichen Verlustabzugs nach § 10 d EStG kann eine Einlage in das Betriebsvermögen auch in diesen Fällen ertragsteuerlich empfehlenswert sein.

Von großer Bedeutung ist aber, dass die Veräußerung des sonstigen Kapitalvermögens (auch bei Aktien bei einer Beteiligung von weniger als 1 %), das vor 2009 vom Einbringenden oder seinem unentgeltlichen Rechtsvorgänger erworben wurde, nach § 52 a Abs. 11 EStG nach Ablauf der einjährigen "Spekulationsfrist" nicht mehr der Einkommensteuer gem. § 20 Abs. 2 EStG unterliegt. Zudem ist bei diesem älteren Kapitalvermögen noch nicht geklärt, ob nach § 52 a Abs. 5 EStG deren wegen Mangel an der Änderung der Rechtsträgerschaft nicht steuerbaren Einlagen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. c EStG höchstens zu den Anschaffungskosten oder mit dem Teilwert bewertet werden. Ersteres würde dazu führen, dass auch die noch im Privatvermögen erzielten Werterhöhungen bei der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen versteuert werden müssten. Eine Einlage dieser Wirtschaftsgüter dürfte sich ertragsteuerlich nur selten empfehlen.

Dagegen unterliegt das sonstige Kapitalvermögen, das erste nach 2008 angeschafft wurde auch bei Veräußerungen oder Veräußerung gleichgestellten Sachverhalten gem. § 20 Abs. 2 EStG der Einkommensteuer. Die Einlage ist zwar nicht steuerbar, aber das Wirtschaftsgut wird bei der Einbringung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Halbs. 2 Buchst. c EStG höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet. Es wird also die iber zur Einlage erzielte Wertsteigerung nicht bei der Einlage besteuert, sondern erst bei der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen. Dieses sonstige Kapitalvermögen unterliegt aber grundsätzlich nicht der tariflichen Besteuerung (und ggf. dem Teileinkünfteverfahren) sondern der Abgeltungssteuer gem. § 32 d EStG. Die Abgeltungssteuer hat für Steuerpflichtige mit

höheren Einkünften des eminenten Vorteil, dass nur ein Einkommensteuersatz von 25 % zum Ansatz kommt. Im Extremfall können also 20 % gespart werden. Bei geringerem Einkommen kann jedoch der Steuerpflichtige gem. § 32 d Abs. 6 EStG den günstigeren tariflichen Steuersatz beantragen. Jedoch können aber auch in diesen, Fällen ertragsteuerlich eine Einlage in das Betriebsvermögen sich manchmal empfehlen.“

#### 9. 5. d. Ziff. 5 Übergabe von sonstigem Privatvermögen

Früher waren bei der vorweggenommenen Erbfolge die lebenslänglichen Versorgungsleistungen auch dann kein Entgelt, wenn und soweit Privatvermögen oder auch einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter mit genügenden Erträgen übergeben wurden. Die Leistungen konnten als dauernde Lasten in vollem Umfang und bei den gleichbleibenden Leibrenten nur zum Ertragsanteil als Sonderausgaben abgezogen werden. Entsprechend musste sie der Übergeber oder sonstige Empfänger als sonstige Einkünfte der Steuer unterwerfen. Allerdings konnte bei der vorweggenommenen Erbfolge grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass auch bei reinen Geldzahlungen dauernde Lasten mit den entsprechenden Anpassungsmöglichkeiten gegeben waren, und deshalb auch bei diesen Zahlungen die volle Abzugsmöglichkeit gegeben war. Da diese lebenslänglichen wiederkehrenden Leistungen zur Versorgung keinen Entgeltscharakter hatten, waren auch die damit zusammenhängenden Übertragungen von Privatvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich.

Jetzt rechnen solche lebenslänglich wiederkehrenden Leistungen zur Versorgung des Übergeber oder seines Ehegatten oder auch versorgungsbedürftiger Familienangehöriger, soweit Privatvermögen übergeben wird, immer zu den Gegenleistungen. Die Abstands- und Gleichstellungsgelder und die Übernahme von Verbindlichkeiten gehören nach wie vor zum Entgelt. Dies hat die Folge, dass Übergaben von Privatvermögen gegen solche Leistungen des Übernehmers entgeltlich sind. Wird bei der vorweggenommenen Erbfolge Privatvermögen gegen Teilentgelt übertragen, hat dies einkommensteuerlich sofort Auswirkungen. **Nach h.M. gilt, wenn und soweit Privatvermögen teilentgeltlich übergeben wird, grundsätzlich die Aufspaltungstheorie** (vgl. Weber – Grellet in Schmidt EStG, Aufl. 2010, § 23 EStG Rz. 43, 71 und § 17 EStG Rz 106, BMF-Schreiben vom 13. Jan. 1993, BStBl I 1993, 80, Rz. 14, 15, 23). **Danach werden teilentgeltliche Übertragungen, insbesondere bei gemischten Schenkungen und der vorweggenommenen Erbfolge, in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten. Maßstab für die Aufteilung ist das Verhältnis des Verkehrswerts des übertragenen Vermögens zum Verkehrswert der Gegenleistung.** Hinsichtlich der weiteren Folgen der Trennung darf ich auf die Ausführungen oben Ziff. 4 hinweisen. Da nach der auch Trennungstheorie genannten Aufspaltung dem Veräußerungsteil Vermögen mit dem Verkehrswert des Veräußerungspreises zugeordnet wird, veräußert der Übergeber diesen Anteil genau zu seinem Verkehrswert. Damit führt praktisch jede Wertsteigerung sofort zu einer Gewinnverwirklichung

Zwar ist die Veräußerung von Privatvermögen grundsätzlich nicht steuerbar. Jedoch hat der Gesetzgeber von diesem Grundsatz nun weitreichende Ausnahmen geschaffen und insoweit auch den Veräußerungsgewinn von Privatvermögen der Einkommensteuer unterworfen. **So ist nunmehr der Veräußerungsgewinn von privaten Grundstücken, die nicht**

**zu Wohnzwecken eigengenutzt werden, nach § 23 Abs. 1 Ziff. 1 EStG einkommensteuerpflichtig, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung keine 10 Jahre liegen.** Gewinn (oder Verlust) ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis und den Anschaffungs- oder/und Herstellungskosten. Dabei mindern sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten um die vom Veräußerer bislang geltend gemachte Absetzungen für Abnutzung. Da bei teilentgeltlichen Übertragungen von Grundstücken im Rahmen des § 23 EStG die Trennungstheorie anzuwenden ist, kann es bei Wertsteigerungen zu erheblichen Steuerbelastungen des Übergebers kommen.

Mit dem StEntG 1999/2000/2002 –verkündet am 31.3.99 – **verlängerte der Gesetzgeber die Spekulationsfrist bei Grundstücken von 2 auf 10 Jahre. Mit Beschluss vom 7.7.2010 (BStBl II 2011, 86) hat das BVerfG entschieden, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen die spätere Veräußerung dann nicht steuerpflichtig sei, wenn zum Zeitpunkt der Verkündung des StEntG die bisherige 2-jährige Frist von 2 Jahren schon abgelaufen sei.** Im BMF-Schreiben vom 20.12.2010 (BStBl I 2011, 14) werden die einzelnen Fallgestaltungen dargelegt. Da die Steuerbarkeit der Grundstücke auch jetzt noch auf Veräußerungen innerhalb von 10 Jahre begrenzt ist, hat der Beschluss nur für Altfälle Bedeutung, die noch nicht bestandskräftig sind.

**Bedeutsam ist ferner, dass seit 2009 die Veräußerungserträge von privatem Kapitalvermögen nach § 20 Abs.2 EStG ohne Rücksicht auf die Besitzzeit grundsätzlich im Rahmen der Abgeltungsteuer der Einkommensteuer unterliegen.** Dabei ist nach 20 Abs. 2 Satz 2 EStG unter Veräußerung nicht nur der Kauf oder Tausch sondern auch die Einlösung, die Rückzahlung, die Abtretung und die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu verstehen.

Die Gewinne aus der Veräußerung von Aktien oder GmbH-Anteilen wurden bisher, falls die Beteiligung weniger als 1 % betrug, nur besteuert, wenn sie innerhalb eines Jahres seit dem Kauf veräußert wurden. Dies gilt wegen des Bestandschutzes nach wie vor gem. § 52 a Abs. 10 EStG für Aktien, GmbH-Beteiligungen, typische stille Gesellschaften und grundsätzlich auch für Forderungen jeder Art, die vor 2009 erworben wurden.

Nach § 8 InvStG wird auch die **Veräußerung von Fondsanteilen** nach § 20 Abs. 2 EStG besteuert, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sondern zum Privatvermögen rechnen. Das gilt für Immobilien- und Aktienfonds und grundsätzlich auch für in- und ausländisches Investmentvermögen und für Hedge – Fonds. Steuerpflichtig sind weiterhin die **Gewinne aus Termingeschäften.** Hierzu rechnen auch Kauf- und Verkaufsoptionen. Ebenso unterliegen der Steuerpflicht die Gewinne aus **typisch stillen Beteiligungen und aus partiarischen Darlehen.** Dabei wird bei der stillen Beteiligung nicht nur der Verkauf sondern auch die Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens bei Beendigung der stillen Beteiligung besteuert. Der Steuer unterliegen ferner die Gewinne als Veräußerung von **Ansprüchen aus Lebens- und Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht.** Werden also Ansprüche aus Versicherungen abgetreten, ist ein anfallender Gewinn als Einkunft aus Kapitalvermögen zu versteuern. Zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs sind die Versicherungsunternehmen verpflichtet, das zuständige Finanzamt von der Abtretung unverzüglich in Kenntnis zu setzen. Als Gewinn gilt hierbei der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der eingezahlten Beiträge als Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis (§ 20 Abs.4 S.4 EStG). **Die**

bis 2004 abgeschlossenen Lebens- und Rentenversicherungen sind jedoch nach wie vor steuerfrei und die jährlichen Beiträge können, je nachdem was günstiger ist, nach Maßgabe des neuen oder des bis 2004 geltenden Rechts als Sonderausgaben abgezogen werden.

Infolge der beim Privatvermögen geltenden Trennung zwischen einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil kann es auch bei der vorweggenommenen Erbfolge bzgl. des Veräußerungsteils durch die bis zur Übergabe eingetretener Wertsteigerungen des Kapitalvermögens zu beträchtlichen steuerlichen Belastungen kommen. Auf die vorstehenden Erläuterungen darf ich Bezug nehmen. Für die Anwendung der Trennungstheorie spricht sich die h. M. allerdings ausdrücklich nur bei der Besteuerung gem. §§ 17 und 23 Abs. 1 und 2 EStG aus (vgl. Weber-Grellet, Schmidt EStG 20. Aufl. 2010 § 17 Rz. 105, 106 und § 23 Rz. 43, 44). Doch war bislang die Regelung von § 23 EStG der umfassende Standardfall für die Besteuerung von reinem Privatvermögen. Es drängt sich daher der Schluss auf, dass die Trennungstheorie auch bei der jetzigen Veräußerungsbesteuerung des Kapitalvermögens zum Zuge kommt. M.E. bestehen aber gegen die generelle Anwendung der Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übergabungen von Privatvermögen erhebliche, nach meiner Auffassung sogar verfassungsrechtliche, Bedenken. Es ist nicht vertretbar, dass Verkäufe unter Fremden zu einem niedrigen Preis nicht mit Ertragsteuer belastet werden, während die teilentgeltliche Übertragung auf ein Kind zu einem wesentlich niedrigerem Entgelt sofort zur Einkommensteuer führt. Auf die anschließenden Darlegungen darf ich hinweisen.

**Bei der in den letzten Jahrzehnten stark ausgeweiteten Besteuerung des Privatvermögens sind immer noch folgende Kernprobleme nicht endgültig geklärt, zu deren Lösung ich einige Anregungen geben möchte:**

- 1) Bei der Besteuerung der Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen nach § 17 EStG und der Besteuerung der Veräußerung der Grundstücke im Privatvermögen gem. § 23 EStG wendet die herrschende Meinung die sogenannte Trennungs- oder Aufspaltungstheorie an. Diese führt bei teilentgeltlichen Übertragungen häufig für den „Kaufteil“, zu ganz erheblichen Steuern. Dies ist zwar mit dem Argument begründbar, dass der entgeltliche Teil der Einkommensteuer und der unentgeltliche Teil der Schenkungsteuer unterliege. Eine solche Trennung ist aber von den Vertragsparteien nicht gewollt und im Ergebnis unbillig. Es kann dem verständigen Steuerbürger nicht klar gemacht werden, dass der Verkauf an einen Dritten nicht zu einer Steuer führt. Dagegen die nur teilentgeltliche Übergabe eines GmbH-Anteils oder eines Grundstücks im Privatvermögen an das Kind gegen Abstands- oder Gleichstellungsgeld oder auch gegen eine Zeitrente, zu einem Bruchteil des Kaufpreises, den der Dritte bezahlt, erhebliche Steuerfolgen haben kann. Die Rechtsprechung und ggf. der Gesetzgeber sollte deshalb auch im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Regelung eine der Einheitstheorie entsprechende Lösung finden.
- 2) Bei der Besteuerung der Veräußerung von Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG ist noch offen, ob die Aufspaltungstheorie oder eine Art Einheitstheorie zur Anwendung kommt. Es liegt nahe, dass die Finanzverwaltung und anschließend die Rechtsprechung gleichfalls die Trennungstheorie zum Zuge kommen lässt. Doch sollten insoweit aus den vorgenannten

Gründen die vorweggenommene Erbfolge und auch die sonstigen gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Auflage insgesamt einheitlich beurteilt werden.

- 3) Bei Übertragungen von privatem Kapitalvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen Raten oder Renten ist gleichfalls letztlich nicht ganz geklärt, ob und in welchen Fällen die Wahlmöglichkeit zwischen Sofort- oder Zuflussbesteuerung gegeben ist. In Anbetracht der Tatsache, dass Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 11 EStG erst mit dem Zufluss zu besteuern sind, sollte auch im Bereich der §§ 17, 23 und 20 Abs. 2 EStG der Steuerpflichtige bei wiederkehrenden Leistungen jeder Art die Wahl zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung haben.

#### **9. 5. d. Ziff. 6 Gleichzeitige Übertragung verschiedener Vermögensarten**

Häufig werden bei der vorweggenommenen Erbfolge gleichzeitig ganze Betriebseinheiten und Privatvermögen übergeben. Der Steuerpflichtige hat hierbei nach Rn. 47 des 4. Rentenerlasses bei den grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähigen wiederkehrenden Versorgungsleistungen ein Zuordnungswahlrecht. Er muss die Versorgungsleistungen nicht im Verhältnis der Verkehrswerte der Betriebseinheiten zum Privatvermögen aufteilen. Dies hätte nämlich die Folge, dass die an sich abzugsfähigen Versorgungsleistungen, soweit sie auf das Privatvermögen entfallen, als Entgelt zu qualifizieren wären. Ausgehend vom Rentenbarwert kann er die Rente bis zur Höhe des Verkehrswerts der übergebenen Betriebseinheit dem Betriebsvermögen zuweisen. Diese Regelung sollte auch für andere Gegenleistungen wie Gleichstellungs- und Abstandszahlungen und Übernahme von Schulden gelten.

#### **Beispiel 57**

*V überträgt seiner Tochter T seinen Betrieb (Wert 1 Mio. €, Buchwert 200 000 €), sowie sein, vor 5 Jahren günstig um 500 000 € angeschafftes Mietwohngrundstück, das jetzt einen Wert von 1 Mio. € hat. Im Übergabevertrag wird T verpflichtet, V eine lebenslängliche Rente im Rentenbarwert von 500 000 € zu bezahlen.*

*Ist im Übergabevertrag keine Zuordnung der Leibrentenzahlung zum Betriebs- oder Privatvermögen vereinbart, entfällt diese nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu 50 % auf den Betrieb und zu 50 % auf das Mietwohngrundstück. Die Übertragung des Betriebs ist dann insgesamt unentgeltlich, auch wenn der Rentenbarwert den Buchwert des Betriebs übersteigt, da insoweit eine private Versorgungsleistung vorliegt. Die auf den Betrieb entfallenden Rentenzahlungen zu 50 % sind von der Tochter gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG in voller Höhe abzugsfähige Sonderausgaben. V hat deshalb die Rente, aber gleichfalls nur in Höhe von 50 %, mit dem Zufluß gem. § 22 Nr. 1 b EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern.*

*Das Grundstück wird aber, falls die Parteien keine Zuweisungsentscheidung treffen, nach der Trennungs- oder Aufspaltungstheorie zu einem Viertel gegen einen Rentenbarwert von 250 000 € veräußert. Es ergibt sich nach § 23 Abs. 3 EStG für das veräußerte Viertel ein steuerpflichtiger Gewinn. Dieser berechnet sich wie*

*folgt: Veräußerungspreis 250 000 € abzgl. Anschaffungskosten 125 000 € vermindert z.B. um AfA von 25 000 € = 150 000 €. Da die Rente wiederkehrend und lebenslanglich erbracht wird, kann der Gewinn erst mit dem Zufluss besteuert werden. Eine Besteuerung tritt also in diesem Fall erst ein, wenn die zugeflossenen anteiligen Tilgungsbeträge der Rente, die um die AfA verringerte Anschaffungskosten übersteigt. Bei Sofortbesteuerung muss der erzielte Gewinn von 125 000 € mit der Übergabe der Einkommensteuer unterworfen werden. Auf die vorstehenden Ausführungen zur Besteuerung wiederkehrender Leistungen darf ich Bezug nehmen.*

*Wird im Übergabevertrag die Belastung mit der Rente allein dem Betrieb zugewiesen, ist sowohl die Betriebs- als auch die Übergabe des Wohngrundstücks unentgeltlich und hat keine steuerlichen Folgen.*

Die Anwendung dieses Wahlrechts im Schenkungsteuerrecht hätte aber im Hinblick auf die Steuerbefreiungen nach §§ 13 a und b ErbStG Nachteile. Sie würde nämlich bewirken, dass die auf die steuererschonten Betriebseinheiten entfallende Bereicherung sich mindern würde. Es fragt sich also, ob die bei der Einkommensteuer getroffene Wahl auch für die Schenkungsteuer möglich oder gar bindend ist.

Der Erbschaftsteuererlass nimmt dazu in Abschnitt 22 keine Stellung. Er bestimmt lediglich, dass beim gleichzeitigen Erwerb mehrerer nach §§ 13 a und 13 b ErbStG begünstigter Einheiten die Werte dieser vor Anwendung des Abzugsbetrags und des Verschonungsabschlags zusammenzurechnen sind. Die Steuverschonung und ggf. der Abzugsbetrag richtet sich also nach der Summe der in einem Vorgang geschenkten begünstigten wirtschaftlichen Einheiten. Positive und negative Werte werden miteinander verrechnet. Dies ist im Hinblick auf die Zusammenrechnung der Schenkungen im Zehnjahreszeitraum ein Vorteil. Nach § 14 Abs. 1 S. 5 ErbStG werden nämlich Erwerbe, die keinen positiven Wert haben, bei der Zusammenrechnung nicht berücksichtigt. Außerdem weist der Erlass darauf hin, dass Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13 a ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nach § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig sind, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögen zu dem Wert vor Anwendung des § 13 a ErbStG entspricht, und dass zu diesen Schulden und Lasten nur solche gehören können, die nicht bei Ermittlung des Steuerwerts berücksichtigt worden sind. Dies ist eine Selbstverständlichkeit. Wird bei einer Schenkung eines Betriebs Optionsverschonung zu 100% gewährt, können sich die betrieblichen Verbindlichkeiten nicht nochmals auswirken. Im Regelfall werden die betrieblichen Schulden und Lasten schon bei der Ermittlung des Steuerwerts berücksichtigt.

Der Erlass regelt also nur die Behandlung der mit der begünstigten Einheit zusammenhängenden Schulden und Lasten. Die vom Erwerber zu erbringenden Gegenleistungen spricht er nicht an.

## Resümee

**Bei Übergabeverträgen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ist darauf zu achten, dass immer ganze betriebliche Einheiten, also Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile mit allen funktional wesentlichen**

**Betriebsgrundlagen in einem Vorgang übergeben werden. Dies gilt sowohl für den Übergang dieser betrieblichen Einheiten zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG als auch für die Anerkennung der lebenslanglichen Leistungen zur Versorgung als nicht dem Entgelt zuzurechnende und voll als Sonderausgaben abzuziehende Versorgungsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1a EStG als auch für die Gewährung der Steuverschonung gem. §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG im Schenkungsteuerrecht. Dies ist auch bei der Umsatzsteuer von Bedeutung. Es liegen dann gleichzeitig nicht steuerbare Geschäftsveräußerungen iSv. § 1 Abs. 1 a UStG vor. Bei Mitunternehmerschaften müssen auch die von der Funktion her wesentlichen Grundlagen des SBV dann mit übergehen, wenn diese Wirtschaftsgüter im Falle der Zurückbehaltung nicht mehr zu der Personengesellschaft gehören würden. Bleibt der Übergeber aber Gesellschafter dieser Mitunternehmerschaft, fordert die Finanzverwaltung für den Übergang zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 EStG und die Steuverschonung gem. §§ 13 a und 13 b ErbStG nicht, dass die wesentlichen Grundlagen des SBV mit übergeben werden. Dagegen verlangt der 4. Rentenerlass zur Anerkennung von Versorgungsleistungen, dass die funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des SBV mindestens quotaal zum Anteil des Übergebers mit übertragen werden müssen. M.E. sollte hier die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG angewandt werden.**

Die Rechtsprechung hat in letzter Zeit den Begriff der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage erheblich ausgedehnt. Jetzt gehören z.B. zu diesen Grundlagen auch Verwaltungsgebäude, die zwar jetzt für den Betriebsablauf wichtig sind, aber jederzeit auch angemietet werden könnten. Sollten bedeutsame Grundstücke oder auch Patente zurückbehalten werden, wäre es dringend erforderlich, diese Fragen mit dem Finanzamt zu klären. Ferner ist zu beachten, dass gegenwärtig es völlig unklar ist, ob bzw. in welchem Fall bei der GmbH u. Co. KG die Beteiligung des Gesellschafters an der Komplementär – GmbH zum funktional wesentlichen Betriebsvermögen gehört. Ebenso ist offen, ob wesentliche Grundlage vor der Übergabe unschädlich auf einen Dritten übertragen werden können. Bei der Schenkungsteuer ist ferner nicht völlig geklärt, ob auch die nur quantitativ bedeutsamen (d. h. die nur wertvollen) Vermögensgegenstände mit übergehen müssen, damit die Steuverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG in Frage kommt, da bei der Erbschaftsteuer Werte besteuert werden. Nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschriften spricht aber mehr dafür, dass die Übergabe der qualitativ bedeutsamen Wirtschaftsgüter genügt.

Die Übergabe von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen hat sich dramatisch verschlechtert. Versorgungsleistungen liegen nur dann vor, wenn sie im Zusammenhang mit der Übergabe eines GmbH-Anteils von mindestens 50 % vereinbart werden. Zudem ist erforderlich, dass der Übergeber Geschäftsführer war und die Geschäftsführung bei der Übergabe aufgibt. Der Übernehmer muss ferner spätestens mit der Übergabe Geschäftsführer werden. Aktiengesellschaften sind insoweit überhaupt nicht mehr begünstigt. Dies hat zur Folge, dass in Höhe des Rentenbarwerts eine Gegenleistung vorliegt, die im Rahmen der Besteuerung nach § 17 EStG wegen der dort geltenden Trennungstheorie erhebliche

Steuerbelastungen nach sich ziehen kann. Außerdem wird Steuerverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG nur gewährt, wenn ein GmbH-Anteil von mehr als 25 % übergeben wird, oder ein Poolvertrag geschlossen ist oder wird, dessen Erfordernisse jedoch immer noch nicht vollständig geklärt sind.

Es sollte daher überlegt werden, ob nicht eine Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft bzw. eine Einbringung der Beteiligung in ein Personenunternehmen vorgenommen werden sollte. Jedoch will der 4. Rentenerlass diese Maßnahmen für die Anerkennung von Vorsorgeleistungen innerhalb eines Jahres vor der Übergabe in der Regel als steuerlichen Missbrauch qualifizieren. Es ist denkbar, dass die Finanzverwaltung diese Auffassung auch bei den Begünstigungen nach § 6 Abs. 3 EStG u. §§ 13 a u. b ErbStG, ja sogar bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen vertritt.

Die Übergabe des sonstigen Privatvermögens ist nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 a EStG hinsichtlich der Voraussetzung für Versorgungsleistungen und bzgl. der Steuerverschonung nach §§ 13 a u. b ErbStG nicht bzw. nicht mehr begünstigt. Das gilt auch für nur vermögensverwaltende Gesellschaften. Deshalb sind bei der vorweggenommenen Erbfolge von Privatvermögen nicht nur die Gleichstellungs- und Abstandsgelder und die Übernahme von Schulden sondern auch sämtliche wiederkehrende Leistungen jeglicher Art jetzt Entgelt, und zwar in Höhe des Barwerts dieser wiederkehrenden Leistungen. Da bislang bei Übertragung von Privatvermögen im Einkommensteuerrecht nicht die Einheits- sondern die Trennungstheorie gilt, kann dies sofort steuerliche Folgen

haben. Dies gilt neuerdings auch für die Übergaben von privatem Kapitalvermögen. M.E. sollte deshalb bei der vorweggenommenen Erbfolge die Einheitstheorie oder ein ähnliches Berechnungsverfahren zur Anwendung kommen. Das mag folgendes Schlussbeispiel erhellen:

#### Beispiel

*Der wirtschaftlich versierte Steueranwalt Dr. Reich kaufte im Frühjahr 2009 Aktien einer beinahe insolvenzreifen Autozuliefererfirma zum Kurswert 10 um 100 000 €. Im August 2010 ist der Kurswert auf 100 gestiegen. Reich schenkt jetzt seinem Sohn die Aktien und vereinbart mit diesem, dass er seiner Schwester zur Gleichstellung 300 000 € zu bezahlen hat.*

#### Lösung:

*Das Gleichstellungsgeld ist Gegenleistung im Rahmen der Übergabe. Reich hat also nach der wahrscheinlich anzuwendenden Trennungstheorie folgenden Gewinn nach § 20 Abs. 2 EStG zu versteuern:*

*Veräußerungspreis 300 000 € abzgl. anteilige Anschaffungskosten von 30 % von 100 000 € = 30 000 € . Dies ergibt einen Gewinn von 270 000 €, der als anteilige Veräußerung der Einkommensteuer grds in der Form der Abgeltungsteuer mit 25 % zzgl Soli und ggf Kirchensteuer unterliegt.*

## Rechtsprechung

### §§ 2085, 2197, 2247 BGB

1. Bei der Feststellung, ob eine Urkunde mit Testierwillen errichtet wurde, handelt es sich um eine im wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegende Frage, die vom Richter im Wege der Auslegung unter Heranziehung aller erheblichen - auch außerhalb der Urkunde - liegenden Umstände und der allgemeinen Lebenserfahrung zu beurteilen ist. Die getroffenen Feststellungen der Tatsacheninstanzen können in der weiteren Beschwerde nur auf Rechtsfehler überprüft werden.

2. Entspricht die Form des Schriftstücks nicht den für Testamente üblichen Gepflogenheiten, sind an den Nachweis des Testierwillens strenge Anforderungen zu stellen.

3. Es bestehen grundsätzlich keine rechtlichen Bedenken gegen die Annahme, daß auf einem verschlossenen Briefumschlag befindliche handschriftliche Erklärungen, die mit der Überschrift „Testament“, einer Zeitangabe und einer Unterschrift versehen sind, nicht nur eine Bezeichnung des Umschlagsinhalts sein sollten, sondern im Bewusstsein einer rechtlich bedeutsamen Erklärung

auf den Todesfall abgegeben wurden.

4. Unwirksamkeit oder Wegfall des die Verteilung des Nachlasses regelnden Testaments führen nicht ohne weiteres zur Gegenstandslosigkeit einer hierauf bezogenen formwirksamen testamentarischen Anordnung der Testamentsvollstreckung. Diese kann vielmehr nur gemäß den gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten widerrufen werden.

OLG Karlsruhe (14. Zivilsenat in Freiburg), Beschluss vom 26.03.2010 – 14 Wx 30/09

#### Gründe:

#### I.

Die Beschwerdeführerin wendet sich mit der weiteren Beschwerde gegen die Ablehnung eines von ihr beantragten Erbscheins.

Am 17.8.2004 verstarb die Erblasserin A. F. in K.. Gesetzliche Erben sind die Beteiligte 1 (Schwester der Erblasserin) und die Beteiligten 2 und 3 (Kinder der vorverstorbenen weiteren



Schwester E. Be. der Erblasserin). Die Beteiligten 4 und 5 wurden von der Erblasserin in letztwilligen Verfügungen als Testamentsvollstrecker benannt. Der Beteiligte 6 ist der vom Nachlassgericht eingesetzte Nachlasspfleger.

Dem Notariat -Nachlassgericht- liegen vor:

a) 2 braune Umschläge mit jeweils gleichlautender von der Erblasserin stammender handschriftlicher Aufschrift:

„Testament

Mai 2000

zu meiner letzten Verfügung testamentarisch auszuführen gemeinsam, von Herrn W. Sch., Diplom Ing. . u. Herrn W. Bü., Steuerber. Frau A. F., geb. B.“

In den von den Beteiligten 4 und 5 dem Nachlassgericht übergebenen Umschlägen befindet sich jeweils eine (identische) einfache Fotokopie eines handschriftlichen Testaments der Erblasserin vom Mai 2000.

b) Eine von der Beschwerdeführerin dem Nachlassgericht übergebene einfache Fotokopie eines handschriftlichen Testaments der Erblasserin vom Mai 1996, wobei zwei Blätter mit handschriftlichen (Original-)Zusätzen der Erblasserin versehen sind.

c) Ein maschinenschriftlicher „Entwurf Testament Frau A. F.“ ohne Zeitangabe.

Mit anwaltlichem Schreiben vom 1.3.2005 beantragte die Beschwerdeführerin die Erteilung eines Erbscheins gemäß gesetzlicher Erbfolge, der sie zu 1/2-Erbeil und die Beteiligten 2 und 3 zu je 1/4-Erbeil als Erben ausweisen sollte. Sie ist der Auffassung, ein wirksames Testament liege nicht vor. Es sei davon auszugehen, daß das Original-Testament von Mai 2000 von der Erblasserin vernichtet worden sei.

Mit Beschluß vom 18.1.2006 hat das Nachlassgericht einen Vorbescheid erlassen und angekündigt, den gewünschten Erbschein zu erteilen, jedoch mit dem Zusatz, daß Testamentsvollstreckung angeordnet sei. Die Ermittlungen hätten zu dem Ergebnis geführt, daß die Erblasserin zur Bestimmung ihrer Erbfolge die Verfügungen von Mai 1996 und Mai 2000 als Verfügungen von Todes wegen errichtet und nicht widerrufen oder bewusst vernichtet habe. Da die in den Verfügungen bestimmten Zuwendungen an Einzelpersonen und Institutionen den Nachlass nicht ausschöpften, sei insoweit von Vermächtnissen bei gesetzlicher Erbfolge auszugehen. Außerdem sei Testamentsvollstreckung angeordnet, wie sich schon aus dem handschriftlichen Originalvermerk auf dem (bis dahin nur vom Beteiligten 5 vorgelegten) Umschlag ergebe.

Dagegen hat die Beteiligte 1/Beschwerdeführerin Beschwerde eingelegt (in den Entscheidungen des Landgerichts ist versehentlich von einer Beschwerde der Beteiligten 1 bis 3 die Rede), der das Nachlassgericht mit Verfügung vom 2.2.2006 nicht abgeholfen hat. Auf die Beschwerde hat das Landgericht Konstanz mit Beschluß vom 21.7.2006 den angefochtenen Beschluß aufgehoben und die Sache an das Nachlassgericht zurückverwiesen. Das Nachlassgericht habe sich mit der Beschwerde nicht auseinander gesetzt und

die Nichtabhilfeentscheidung trotz gegebenen Anlasses nicht begründet. Es habe Anlaß für weitere Ermittlungen durch eine förmliche Beweisaufnahme zur Klärung der Frage bestanden, ob die Erblasserin das Original-Testament zu den Kopien von Mai 2000 vernichtet habe.

Das Nachlassgericht hat sodann Beweis erhoben durch Vernehmung des Ehemannes W. T. der Beteiligten 1 (im Wege der Rechtshilfe) sowie der Beteiligten 4 und 5 und von Frau S. als Zeugen. Auf Einwendungen der Beschwerdeführerin hin hat es die Zeugin S. zu einer schriftlichen Ergänzung veranlaßt. Mit Beschluß vom 18.9.2007 hat das Nachlassgericht den Antrag, daß der gewünschte Erbschein ohne Anordnung der Testamentsvollstreckung zu erteilen sei, zurückgewiesen. Der Erbfolge sei das handschriftliche Testament vom Mai 2000 zugrunde zu legen. Die Erblasserin habe dieses Testament unstreitig errichtet. Sie habe den benannten Testamentsvollstreckern je einen Umschlag mit einer Kopie übergeben. Die Beweisaufnahme habe über den Verbleib der Urschrift, welche die Erblasserin mit hoher Wahrscheinlichkeit bei sich behalten habe, keine weiteren Erkenntnisse gebracht. Der Beweis für eine bewusste Vernichtung durch die Erblasserin sei nicht erbracht worden. Es lägen Ablichtungen des Testaments mit Originalumschlag und darauf befindlicher Urschrift der Erblasserin gleich doppelt vor. Bei dem gründlichen Vorgehen der Erblasserin (zwei Umschläge mit gleichlautender Aufschrift) erscheine es eher unwahrscheinlich, daß sie ihren Willen geändert habe ohne Rücknahme der beiden Umschläge oder Hinterlassung eines den Widerruf dokumentierenden anderen handschriftlichen Schriftstücks.

Dagegen hat die Beschwerdeführerin Beschwerde eingelegt und geltend gemacht, das Nachlassgericht verkenne die Formstrenge des Erbrechts, wonach für die Wirksamkeit eines Testaments grundsätzlich die Originalurkunde vorliegen müsse und nur in eng begrenzten Ausnahmefällen eine Kopie genüge. Die Erblasserin habe durchaus im Abstand von einigen Jahren unterschiedlich verfügt, also Abänderungswillen gezeigt. Das Verhältnis der Erblasserin zu den Begünstigten Schu. und S. habe sich nach Errichtung des Testaments von 2000 verschlechtert und spreche gegen einen noch vorhandenen Begünstigungswillen der Erblasserin hinsichtlich dieser Personen. Der Original-Beschriftung des Umschlags komme nicht die vom Nachlassgericht angenommene Bedeutung zu, da dort durch die Erklärung „zu meiner letzten Verfügung“ ein Bezug zu dem nicht mehr vorhandenen Testament von Mai 2000 hergestellt werde, der eine isolierte Geltung der Hilfsverfügung auf dem Umschlag ausschließe. Daß (in den Umschlägen) noch Kopien des Testaments vorhanden seien, genüge nicht. Auch von dem Testament von 1996 existiere noch eine von der Erblasserin verteilte Kopie.

Das Landgericht Konstanz hat die Beschwerde mit Beschluß vom 26.3.2009 zurückgewiesen. Wegen der Einzelheiten, auch des Sachverhalts, wird auf den Beschluß des Landgerichts Bezug genommen.

Mit der dagegen gerichteten weiteren Beschwerde verfolgt die Beschwerdeführerin ihren Antrag weiter. Sie macht ergänzend geltend, die Ergebnisse der vom Landgericht als gesetzwidrig erkannten Beweisaufnahme hätten nicht verwertet werden dürfen. Die Formulierungen „zu meiner letzten Verfügung“ und „auszuführen“ auf den Umschlägen zeigten den Bezug auf das Testament vom Mai 2000 und könnten nicht als isolierte letztwillige Verfügung angesehen werden. Bei Ungültigkeit des Haupttestaments sei auch diese ergänzende Verfügung gegenstandslos.

## II.

Die weitere Beschwerde ist statthaft und formgerecht eingelegt (§§ 27, 29 FGG a.F.); sie ist aber unbegründet. Das Landgericht hat die auf Erteilung des Erbscheins ohne Vermerk der Testamentsvollstreckung gerichtete Beschwerde zu Recht zurückgewiesen.

### 1. Das Landgericht hat im wesentlichen ausgeführt:

Ungeachtet der dem Nachlassgericht bei der förmlichen Beweisaufnahme unterlaufenen Verfahrensfehler (Nichtbeachtung der Parteiöffentlichkeit nach § 357 ZPO, Vernehmung der Beteiligten 4 und 5 als Zeugen, schriftliche Aussage der Zeugin S. ohne Vorliegen der Voraussetzungen des § 377 Abs. 3 ZPO) sei das Verfahren entscheidungsreif. Die in Urschrift vorliegende eigenhändige Erklärung der Erblasserin auf den Umschlägen stelle ein wirksames Testament mit dem Inhalt dar, daß Testamentsvollstreckung angeordnet werde. Der erforderliche Testierwille bei Anfertigung der Erklärung sei gegeben, die formellen Voraussetzungen eines Testaments seien erfüllt. Die Verfügung sei unabhängig von der Wirksamkeit und dem Inhalt des nur in Kopie beigefügten Testaments vom Mai 2000 gültig; die Erblasserin habe in allen Verfügungen eine Testamentsvollstreckung angeordnet, diese also ersichtlich immer gewollt. Anhaltspunkte dafür, daß die Erblasserin diese Verfügung später aufgehoben habe, hätten sich in der vom Nachlassgericht durchgeführten Beweisaufnahme nicht ergeben. Da allein über den Antrag der Beschwerdeführerin auf Erteilung eines Erbscheins ohne Testamentsvollstreckung zu entscheiden und dieser Antrag nicht begründet sei, bedürfe es keiner Entscheidung über die Frage, wer Erbe geworden sei und ob und welches Testament formgültig errichtet sei.

### 2. Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung stand (§ 27 Abs. 1 FGG, § 546 ZPO).

a) Zutreffend ist das Landgericht davon ausgegangen, daß eine schriftlich niedergelegte Erklärung des Erblassers nur dann als letztwillige Verfügung gelten kann, wenn sie mit Testierwillen abgegeben worden ist, also mit dem ernstlichen Willen des Erblassers, ein Testament zu errichten und rechtsverbindliche letztwillige Anordnungen zu treffen. Daher muß außer Zweifel stehen, daß der Erblasser die von ihm erstellte Urkunde als rechtsverbindliche letztwillige Verfügung angesehen oder zumindest das Bewusstsein hatte, sie könnte als solche angesehen werden. Bei der Feststellung dieses Willens handelt es sich um eine im wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegende Frage, die vom Tatrichter im Wege der Auslegung unter Heranziehung aller erheblichen, auch außerhalb der Urkunde liegenden Umstände und der allgemeinen Lebenserfahrung zu beurteilen ist. Dabei sind, sofern die Form des Schriftstücks nicht den für Testamente üblichen Gepflogenheiten entspricht, an den Nachweis des Testierwillens strenge Anforderungen zu stellen. Die hierzu getroffenen Feststellungen der Tatsacheninstanzen können in der weiteren Beschwerde nur auf Rechtsfehler überprüft werden (OLG München NJW-RR 2009, 16, 17/18; BayObLG FamRZ 2001, 1101).

Die Feststellung des Landgerichts, die in Urschrift vorliegende handschriftliche Erklärung der Erblasserin auf den beiden Umschlägen sei als letztwillige Verfügung mit dem Inhalt

einer Anordnung der Testamentsvollstreckung anzusehen, begegnet keinen Bedenken. Zu Recht hat das Landgericht darauf hingewiesen, daß schon die Überschrift „Testament“ (und „zu meiner letzten Verfügung“) dafür spricht, daß die Erblasserin sich bei Abfassung der Erklärung bewusst war, rechtlich bedeutsame Erklärungen auf ihren Todesfall abzugeben. Daß sie die Umschläge mit Zeitangabe („Mai 2000“) und ihrer Unterschrift versehen hat, bestätigt, daß es ihr nicht nur um eine Bezeichnung des Inhalts der verschlossenen Umschläge ging, sondern um die Abgabe einer rechtlichen Erklärung. Dieses Bewusstsein kommt weiter darin zum Ausdruck, daß sie beide Umschläge sorgfältig mit exakt gleichlautenden Erklärungen versah und jedem der vorgesehenen Testamentsvollstrecker ein Exemplar zur Verwahrung aushändigte. Daß die Erblasserin die Erklärungen als rechtsverbindliche letztwillige Verfügung angesehen oder zumindest das Bewusstsein hatte, sie könnten als solche angesehen werden, kann unter diesen Umständen nicht zweifelhaft sein. Die Anordnung einer Testamentsvollstreckung durch den Erblasser ist eine letztwillige Verfügung, § 2197 Abs. 1 BGB, die förmlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen nach § 2247 BGB liegen vor.

b) Nicht zu beanstanden ist auch die Auffassung des Landgerichts, daß die formwirksame Anordnung der Testamentsvollstreckung unabhängig von der Wirksamkeit der in den Umschlägen befindlichen weiteren testamentarischen Verfügungen Bestand hat. Allerdings macht die Beschwerdeführerin zutreffend geltend, daß die Textstelle „zu meiner letzten Verfügung“ (von der Erblasserin ersichtlich gemeint: letztwillige Verfügung) auf die in den Umschlägen eingelegten testamentarischen Verfügungen über die Verteilung des Nachlasses hinweist und Bezug nimmt. Dieser Zusammenhang ergibt sich im Übrigen ohne weiteres schon aus der Verbindung von Umschlag und Inhalt. Davon geht ersichtlich auch das Landgericht aus, wenn es Anlaß sieht, festzustellen und zu begründen, daß und weshalb die Verfügung auf dem Umschlag auch allein, also unabhängig von der Wirksamkeit der eingelegten weiteren Verfügungen, eine Bedeutung habe.

Geht man von diesem Zusammenhang aus, so würden sich die Folgen einer etwaigen -hier unterstellten- Unwirksamkeit der nur in Fotokopie im Umschlag befindlichen Verfügungen nach § 2085 BGB beurteilen. Nach dieser Vorschrift führt die Unwirksamkeit einer von mehreren in einem Testament enthaltenen Verfügungen nur dann zur Gesamtnunwirksamkeit aller Verfügungen, wenn anzunehmen ist, daß der Erblasser die übrigen Verfügungen ohne die unwirksame Verfügung nicht getroffen haben würde. Die Anordnung der Testamentsvollstreckung ist vorliegend -gegenüber den Regelungen über die Verteilung des Nachlasses- eine Verfügung mit eigenständigem Regelungsgehalt; es liegen also mehrere Verfügungen im Sinne des § 2085 BGB vor. Das Landgericht hat erwogen, daß die Erblasserin schon im Testament von 1996 und erneut im Testament von Mai 2000 (jetzt mit zwei Testamentsvollstreckern) Testamentsvollstreckung angeordnet habe, was für ihren beständigen Willen spreche, die Verteilung ihres Nachlasses in die sicheren Hände eines Testamentsvollstreckers zu geben. Auch diese Feststellung begegnet keinen Bedenken, zumal wenn berücksichtigt wird, daß die beiden (nur in Kopie vorliegenden) Testamente von 1996 und 2000 durchaus unterschiedliche Regelungen über die Verteilung des Nachlasses aufweisen. Eine Testamentsvollstreckung ist auch bei Wegfall eines die Verteilung des Nachlasses regelnden Testaments nicht ohne weiteres gegenstandslos; vielmehr kann Testamentsvollstreckung

auch für gesetzliche Erbfolge angeordnet werden (Edenhofer in: Palandt, BGB, 69. Aufl., § 2197 Rn 1) und insbesondere beim Vorhandensein mehrerer gesetzlicher Erben sinnvoll sein (vgl § 2204 BGB).

c) Ist somit von einer (in Urschrift vorliegenden) formwirksamen testamentarischen Anordnung der Testamentsvollstreckung auszugehen, so konnte dieses Testament nur durch die in §§ 2254 (Widerrufstestament), 2255 (Vernichtung, Veränderung), 2256 (Rücknahme aus amtlicher Verwahrung) und 2258 (widersprechendes neues Testament) BGB vorgesehenen Möglichkeiten widerrufen werden (Edenhofer aaO § 2253 Rn 2). Keiner dieser Fälle ist hier gegeben. Auch nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin käme nur ein Widerruf durch Vernichtung der Testamentsurkunde in Betracht. Vorliegend existieren die (gleichlautenden) Verfügungen auf den beiden Umschlägen indes noch in unveränderter Form der Urschrift. Bei dieser Sachlage müßte zum Beweis des Widerrufs der zweifelsfreie Nachweis geführt werden, daß die Erblasserin die Urschrift zu den in den Umschlägen befindlichen testamentarischen Verfügungen - in denen die Anordnung der Testamentsvollstreckung ebenfalls enthalten war - in Aufhebungsabsicht vernichtet hat (Edenhofer aaO § 2255 Rn 3). Von der Führung dieses Nachweises kann hier keine Rede sein. Wie das Landgericht zutreffend ausgeführt hat, mag sich die Erblasserin - möglicherweise im Zusammenhang mit Verstimmung über den Beteiligten 4 und Frau S. - mit Gedanken an eine Änderung befaßt haben, sie hat aber keine Konsequenzen gezogen. Andernfalls wäre naheliegend zu erwarten gewesen, daß sie die an die benannten Testamentsvollstrecker übergebenen Umschläge zurückverlangt hätte. Wie die Beschwerdeführerin selbst vorgetragen hat, hat die Erblasserin dies bei der Änderung eines früheren Testaments so auch gehandhabt und sich „erbst gezeit“, daß ein Umschlag geöffnet worden war. Es muß davon ausgegangen werden, daß die Testamentsvollstrecker als Empfänger der beiden Umschläge diese auch ohne weiteres herausgegeben hätten und dies auch der Erblasserin bewusst war. Eindeutig gegen einen Widerruf des Testaments von Mai 2000 in der Zeit danach spricht, daß die Erblasserin den zum Testamentsvollstrecker berufenen Herrn B. in der Folge „regelmäßig“ befragt hat, ob er den Umschlag noch bei sich verwahrt habe, was schon für sich für ein Festhaltenwollen an den getroffenen Verfügungen spricht, vor allem aber, daß nach dem Eindruck des Herrn B. - der bis zuletzt Kontakt zur Erblasserin hatte und im Einvernehmen mit ihr war - das Testament von 2000 auch inhaltlich der Einstellung der Erblasserin entsprach (erhebliche Berücksichtigung kirchlicher Institutionen, „wegen ihres Vornamens insbesondere zur heiligen Anna“).

**3.** Die vom Landgericht angesprochenen Verfahrensverstöße bei der Beweiserhebung des Nachlassgerichts nötigen nicht zur Aufhebung der Entscheidung des Landgerichts.

a) Es liegt schon fern, daß Notariat und Landgericht bei Beobachtung der aufgezeigten Verfahrensgrundsätze zu anderen Feststellungen gelangt wären (vgl BayObLGZ 1960, 267, 272). Das Landgericht hat seine maßgeblichen Feststellungen (Auslegung der Erklärung auf den Umschlägen, Wille der Erblasserin, die Testamentsvollstreckung auf jeden Fall und unabhängig vom Inhalt der jeweiligen Verteilungsverfügung anzuordnen,

Aufhebung der Anordnung der Testamentsvollstreckung nicht bewiesen) entscheidend auf Auslegung, objektive Umstände und Schlussfolgerungen aus Indizien gegründet und nicht auf die Aussagen der Zeugen. Die Erkenntnis, daß „der Erblasserin bewusst war, daß der Umschlag bei Herrn B. verwahrt werden würde“, ergab sich nicht erst aus der Aussage des Beteiligten B., sondern schon aus dem Umstand, daß die Erblasserin den Umschlag selber Herrn B. übergeben hatte. Daß sie dies vergessen haben könnte (und dann gleichermaßen bezüglich des Beteiligten 4), erscheint angesichts der Bedeutung, welche die Erblasserin dem Schicksal ihres Nachlasses ausweislich ihrer sorgfältigen und differenzierten Testierungen beigemessen hat, fernliegend.

b) Wenn das Nachlassgericht Herrn B. verfahrensfehlerhaft als Zeugen vernommen hat - statt ihn als Beteiligten anzuhören - , war dieser Mangel schon längst geheilt (§ 295 Abs. 1 ZPO entsprechend), als sich das Landgericht dieses Fehlers angenommen hat:

Die anwaltlich vertretene Beteiligte zu 1. hat sich im Verfahren vor dem Nachlassgericht wie im Beschwerderechtszug mit dem Ertrag der Beweisaufnahme durch das Notariat auseinandergesetzt, ohne auch nur andeutungsweise einen Mangel des vom Nachlassrichter geübten Verfahrens geltend zu machen, sie hat im Gegenteil ganz unbefangen von den „Zeugenaussagen“ im allgemeinen und der Aussage des „Zeugen B.“ im besonderen gesprochen. In einem Zivilprozess, in dem - entsprechend der Lage im hiesigen Verfahren - versehentlich eine Partei als Zeuge vernommen wurde, ohne daß dies beanstandet worden wäre, wäre seit der Entscheidung des BGH vom 7.1.1952 - LM ZPO § 295 Nr. 2 - zweifellos von einer Heilung des Verfahrensmangels durch Rügeverzicht auszugehen. Im vorliegenden Erbscheinsverfahren kann nichts anderes gelten (zur entsprechenden Anwendbarkeit des § 295 ZPO in echten Streitsachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit s. BGH, NJW-RR 2000, 1664, 1665; zur Anwendbarkeit der Bestimmung auch in Antragsachen s. Briesemeister, in: Jansen, FGZ, 3. Aufl., § 27 Rdn. 97; speziell im Erbscheinsverfahren: OLG Hamm, OLGZ 1968, 334, 335). Die erst durch die Ausführungen des Landgerichts ausgelösten Rügen in der Begründung der weiteren Beschwerde können an der Heilung des Mangels nichts mehr ändern.

**4.** Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht schließlich erkannt, daß im Hinblick auf den ausdrücklichen Antrag der Beschwerdeführerin auf Erteilung des Erbscheins ohne den Vermerk der Testamentsvollstreckung nach den obigen Darlegungen der Antrag unbegründet und die Beschwerde zurückzuweisen war, ohne daß über die Frage der Wirksamkeit der übrigen (in den Umschlägen befindlichen) testamentarischen Verfügungen vom Mai 2000 zu entscheiden war.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 131 Abs. 1 Nr.1 KostO, 13a FGZ, die Festsetzung des Geschäftswerts entspricht dem im Beschwerdeverfahren vom Landgericht festgesetzten Geschäftswert gem. § 30 Abs. 2 KostO.

Mitgeteilt durch Richter am OLG Karlsruhe (14. Zivilsenat in Freiburg) a.D. Dr. Ernst-Friedrich Krauß

## Aktuelles im IPR/aus dem Ausland

### Europa: Internationales Unterhaltsrecht

Seit 23.11.2007 ist ein neues weltweites Haager Unterhaltsabkommen erarbeitet. Das sog. Haager Unterhaltsprotokoll ist derzeit lediglich von der Europäischen Union für alle Mitgliedstaaten (ausser Dänemark) gezeichnet. Obwohl das Unterhaltsabkommen damit völkerrechtlich noch nicht in Kraft ist, hat die EU in der Verordnung (EG Nr. 4/2009 des Rates vom 18. Dezember 2008 über die Zuständigkeit, das anwendbare Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Zusammenarbeit in Unterhaltssachen (nachstehend: UnterhaltsVO oder VO) in Art. 76 Abs. 3 bestimmt:

*„Diese Verordnung findet, mit Ausnahme der in Unterabsatz 2 genannten Vorschriften, ab dem 18.06.2011 Anwendung, sofern das Haager Protokoll von 2007 zu diesem Zeitpunkt in der Gemeinschaft anwendbar ist. Anderenfalls findet diese Verordnung ab dem Tag des Beginns der Anwendbarkeit jenes Protokolls in der Gemeinschaft Anwendung“*

Unabhängig vom völkerrechtlichen Inkrafttreten des Haager Unterhaltsprotokolls ist die Verordnung ab dem 18.06.2011 aufgrund eines Ratsbeschlusses vom 30.11.2009 in der EU anzuwenden. Damit wird im Anwendungsbereich der VO bzw. des Haager Unterhaltsprotokolls das anwendbare Recht **ab dem 18.06.2011** nach den Vorschriften des Haager Unterhaltsprotokolls bestimmt, Art. 15 VO.

Die UnterhaltsVO wird ab dem 18.06.2011 in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (in Dänemark und Großbritannien mit Einschränkungen) anwendbar sein. Die VO betrifft alle Bereiche, die für die justizielle Zusammenarbeit in Zivilsachen relevant sind: internationale Zuständigkeit, anwendbares Recht, Anerkennung und Vollstreckung, Zusammenarbeit und Beseitigung der Hindernisse für einen reibungslosen Verfahrensablauf, nicht zuletzt auch durch einen besseren Zugang zu Informationen über die Situation des Schuldners unabhängig von seinem Wohnsitz in der Europäischen Union. Hauptsächlich soll es durch die VO einem Unterhaltsgläubiger möglich sein, ohne Umstände einen in allen Mitgliedstaaten vollstreckbaren Unterhaltstitel zu erlangen. Auch öffentliche Urkunden über Unterhalt sollen in allen Mitgliedstaaten vollstreckbar sein.

Die VO bestimmt nur das auf die Unterhaltspflicht anwendbare Recht. Sie bestimmt nicht, ob ein Verwandtschafts-, Ehe- oder sonstiges Familienverhältnis besteht, aus dem Unterhalt geschuldet wird, siehe auch Art. 22 VO.

Sachlich findet die VO Anwendung auf Unterhaltspflichten, die auf einem Familien-, Verwandtschafts- oder eherechtlichen Verhältnis oder auf Schwägerschaft beruhen. Die Frage, ob das zugrundeliegende Verhältnis besteht, wird

nicht geregelt, siehe Art. 22 VO, Art. 1 Abs. 2 Haager Unterhaltsprotokoll (nachstehend „Protokoll“). Der Begriff der Unterhaltspflicht ist weit auszulegen. Hierunter fällt bspw. auch der Lebenspartnerschaftsunterhalt und wohl auch der Unterhalt, der sich aus bestehenden nichtehelichen Lebensgemeinschaften ergeben kann, wenn das Recht, das auf die nichteheliche Lebensgemeinschaft anzuwenden ist, einen solchen Unterhaltsanspruch kennt.

Großbritannien und Irland haben erklärt, an der Unterhaltsverordnung teilnehmen zu wollen, so dass diese auch für diese Staaten gilt. Großbritannien wird allerdings nicht an das Haager Unterhaltsprotokoll gebunden sein, so dass dieses für Großbritannien nicht gelten wird.

Mit Ausnahme der Bestimmungen in Kapitel III und VII wird die Verordnung auch in Dänemark anwendbar sein. Art. 2 und Kapitel IX der VO sind im Verhältnis zu Dänemark nur anwendbar, soweit die gerichtliche Zuständigkeit, Anerkennung, Vollstreckbarkeit und Vollstreckung von Entscheidungen betroffen ist. Dänemark wird an das Haager Unterhaltsprotokoll ebenfalls nicht gebunden sein, wenn es das Protokoll nicht autonom selbst zeichnet und ratifiziert.

Die Regelungen über die internationale Zuständigkeit der Gerichte in den Mitgliedstaaten für Entscheidungen in Unterhaltssachen sind in Art. 3 bis 14 der UnterhaltsVO enthalten: Unterhaltsberechtigter und Unterhaltsverpflichteter haben - anders als bspw. für das Scheidungsstatut (die Brüssel IIa-VO sieht keine Gerichtsstandsvereinbarungen vor) die Möglichkeit, **eine Gerichtsstandsvereinbarung** nach Art. 4 zu treffen. Die Gerichtsstandsvereinbarung wird in der notariellen Praxis bei Unterhaltsvereinbarungen zwischen Ehegatten/Lebenspartnern oder Eltern und erwachsenen Kindern die Regel sein. Die Gerichtsstandsvereinbarung bedarf der Schriftform. Den einzelnen Mitgliedsstaaten ist es nicht möglich, besondere Formvorschriften für die Vereinbarung einzuführen.

Eine wichtige Einschränkung enthält Art. 4 III VO: Eine Wahl des Gerichtsstandes ist nicht zulässig für Streitigkeiten über eine Unterhaltspflicht gegenüber einem Kind, das noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet hat.

Deutschland ist an das Haager Unterhaltsprotokoll gebunden. Daher ist nach Art. 15 UnterhVO das auf Unterhaltspflichtigen anwendbare Recht nach dem Haager Protokoll vom 23.11.2007 zu bestimmen.

Die maßgebenden Bestimmungen finden sich in Art. 3ff des Protokolls:

Grundsätzlich bestimmt sich künftig jede Unterhaltsverpflichtung nach dem Recht des gewöhnlichen Aufenthalts des Berechtigten. Das Unterhaltsstatut ist daher nach der VO (für den naheheiligen Ehegattenunterhalt im Gegensatz zum bisher geltenden Recht) **wandelbar ausgestaltet**. Bei

einem Wechsel des Unterhaltsberechtigten in einen anderen Staat ändert sich damit auch das Unterhaltsstatut. Ein (geschiedener) Ehegatte kann sich daher plötzlich mit einem ihm ungünstigeren Unterhaltsrecht konfrontiert sehen, was zu einer Beeinträchtigung der Rechtssicherheit führt.

Für Unterhaltspflichten der Eltern gegenüber ihren Kindern und umgekehrt enthält Art. 4 Protokoll eine Auffangregel als Sonderregel. Kann nach dem Art. 3 Protokoll anwendbaren Recht kein Unterhalt erlangt werden, so ist hilfsweise das Recht am Ort des angerufenen Gerichts anzuwenden. hilfsweise das Recht des Staates, dem Verpflichteter und Berechtigter gemeinsam angehören.

Bei Unterhaltsansprüchen gegen Ehegatten oder frühere Ehegatten kann ein Ehegatte die Anwendung des Rechts, das zu der betreffenden Ehe eine engere Verbindung aufweist, verlangen, Art. 5 VO, insbesondere das Recht des letzten gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalts. Diese Bestimmung wird im naheheulichen Unterhaltsrecht erhebliche Bedeutung erlangen.

Besondere Bedeutung für die notarielle Praxis werden die Rechtswahlen nach Art. 7, 8 Protokoll erlangen.

Art. 7 Protokoll enthält die Möglichkeit, für Zwecke eines einzelnen Unterhaltsverfahrens in einem bestimmten Staat ausdrücklich das Recht dieses Staates wählen. Zweck dieser Bestimmung ist, dass das angerufene Gericht durch einen entsprechenden Vergleich im Verfahren schneller zu einer Entscheidung kommen kann.

Art. 8 Protokoll enthält die Möglichkeit, dass Unterhaltsverpflichteter und -berechtigter jederzeit das auf die Unterhaltspflicht anwendbare Recht wählen können. Wählbar sind:

- a) das Recht eines Staates, dem eine der Parteien im Zeitpunkt der Rechtswahl angehört;
- b) das Recht des Staates, in dem eine der Parteien im Zeitpunkt der Rechtswahl ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat
- c) das Recht, das die Parteien als das auf ihren Güterstand anzuwendende Recht bestimmt haben, oder das tatsächlich darauf angewandte Recht;
- d) das Recht, das die Parteien als das auf ihre Ehescheidung oder Trennung ohne Auflösung der Ehe anzuwendende Recht bestimmt haben, oder das tatsächlich auf diese Ehescheidung oder Trennung angewandte Recht.

Die Vorschrift wird insbesondere in **vorsorgenden Scheidungsvereinbarungen und Vereinbarungen in der Trennungszeit** zwischen Ehegatten erhebliche Bedeutung gewinnen. Die Ehegatten können eines der genannten Rechte wählen, dies kann auch das Recht eines Nicht-Mitgliedsstaates der EU oder eines Nichtvertragsstaates des Protokolls sein, Art. 2 Protokoll.

Eine wichtige Einschränkung enthält Art. 8 Abs. 3 Protokoll. Eine Rechtswahl ist nicht möglich mit einem Kind, das bei Rechtswahl das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder mit einem Erwachsenen, der aufgrund einer Beeinträchti-

gung oder der Unzulänglichkeit seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage ist, seine Interessen zu schützen.

Eine Rechtswahl für den Kindesunterhalt eines Minderjährigen ist daher nicht möglich. Die Grenze der Rechtswahlmöglichkeit gegenüber Erwachsenen ist noch nicht ausgelotet. Wann sind die persönlichen Fähigkeiten beeinträchtigt oder unzulänglich. Ist hier eine Erkrankung/Behinderung erforderlich oder genügt bspw. Einfältigkeit oder eine Drucksituation?

Eine sehr wichtige Einschränkung enthält Art. 8 Abs. 4 Protokoll. Hiernach ist das Recht, in dem der Unterhaltsberechtigte bei Abschluss der Rechtswahl seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, dafür maßgebend, ob die berechnete Person auf ihren Unterhalt verzichten kann.

Eine weitere Schranke enthält Art. 8 Abs. 5 Protokoll. Hiernach ist das gewählte Recht nicht anzuwenden, wenn seine Anwendung für eine der Parteien offensichtlich unbillig oder unangemessene Folgen hätte, es sei denn, dass die Parteien im Zeitpunkt der Rechtswahl umfassend unterrichtet und sich der Folgen ihrer Wahl vollständig bewusst waren.

Die Konkretisierung der Schranken nach Art. 8 Abs. 4 und 5 Protokoll steht noch aus<sup>2</sup>. Art. 8 Abs. 5 dürfte aber insbesondere dann von Bedeutung sein, wenn die Rechtswahl im Vergleich zum objektiv anwendbaren Recht zu einer Beschränkung des Unterhaltsanspruchs führen würde<sup>3</sup>. Damit sind insbesondere Unterhaltsvereinbarungen auf Grundlage eines gewählten Rechts problematisch, wenn das objektiv anwendbare Recht eine solche nicht oder nur eingeschränkt zulässt. Über Art. 8 Abs. 5 wird man auch die deutsche Inhalts- und Ausübungskontrolle in Unterhaltsvereinbarungen nach gewähltem ausländischen Recht einfließen lassen können. Die Vorschrift beeinträchtigt daher die Rechtssicherheit erheblich. Auf der sicheren Seite ist man nur dann, wenn die Vereinbarung auf der Grundlage des nach Art. 3ff objektiv anwendbaren Rechts getroffen wird, aber auch nur dann, wenn der Berechnete nicht seinen Aufenthalt verlegt.

Wichtig dürfte in diesem Zusammenhang Art. 8 Abs. 5 2. Hs. Protokoll sein, wonach die Schranke des Art. 8 Abs. 5 nicht gilt, wenn die Parteien im Zeitpunkt der Rechtswahl umfassend unterrichtet und über die Folgen ihrer Wahl informiert waren.

Die Beratung durch einen Notar dürfte für eine umfassende Unterrichtung aus europäischer Sichtweise wohl leider nicht ausreichen, obwohl hier die Belehrungspflichten eigentlich eine umfassende Information sicherstellen sollten. Es ist zu empfehlen, beide Ehegatten einer anwaltlichen Beratung zuzuführen, ggf. ein Gutachten zum gewählten Unterhaltsrecht und der auf dieser Grundlage erarbeiteten Vereinbarung einzuholen.

<sup>2</sup> DNotI-Report 2011, 21.

<sup>3</sup> Andrae in Rauscher: Europäisches Zivilprozess- und Kollisionsrecht, 2010, Art. 8 HUP Rn 24

## Europa: Internationales Scheidungsrecht

Die **soG. Rom III-Verordnung** der EG, die einheitliche Kollisionsregeln für die Bestimmung des Scheidungsstatutes enthalten sollte, ist mangels Zustimmung aller EU-Staaten zunächst gescheitert.

2008 haben jedoch zunächst 8, dann 10 Mitgliedstaaten den Rat beauftragt, eine Verordnung im Rahmen des nach dem Lissabon-Vertrag zulässigen Verfahrens zur „verstärkten Zusammenarbeit“ nach Art. 328 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union für die teilnehmenden Mitgliedstaaten zu entwerfen. Das Europäische Parlament hat die Verordnung (VO) am 15.12.2010 verabschiedet. Sie wird 18 Monate nach Verabschiedung, damit im Juni 2012, in Kraft treten.

Die neue VO wird nach derzeitigem Stand nur für 14 der 27 Mitgliedstaaten gelten:

Belgien, Bulgarien, Deutschland, Frankreich, Portugal, Spanien, Italien, Malta, Lettland, Luxemburg, Ungarn, Österreich, Rumänien und Slowenien.

Weitere Mitgliedstaaten können den Rechtsakt später jederzeit übernehmen.

Sachlich gilt die VO für die Ehescheidung und die Trennung ohne Auflösung des Ehebandes, Art. 1 VO.

Räumlich setzt die Anwendung einen internationalen Bezug voraus, Art. 1 Abs. 1 VO. Hierbei genügt es, wenn ein Ehegatte nicht die Staatsangehörigkeit des Staates hat, in dem die Ehegatten ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die VO gilt in allen teilnehmenden Mitgliedstaaten, nicht aber in den nicht teilnehmenden EU-Staaten und natürlich auch nicht in Drittstaaten.

Zeitlich ist die VO erst ab Inkrafttreten anwendbar, Art. 10, 13 VO.

Die VO enthält reine Sachnormverweisungen, Rück- und Weiterverweisungen sind daher unbeachtlich, Art. 6 VO.

Die VO geht von dem Grundsatz aus, dass die Ehegatten das auf ihre Scheidung anwendbare Recht wählen können, Art. 3 VO. Hierbei ist entscheidend, dass in den durch die VO gesteckten Grenzen **auch das Recht eines nicht teilnehmenden EU-Staates oder eines Drittstaates gewählt werden kann**, Art. 2 VO.

Die Rechtswahl ist nach Art. 3 VO eine Vereinbarung, also ein Vertrag zwischen den Ehegatten. Gewählt werden kann das Recht eines der folgenden Staaten:

- in dem die Ehegatten zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben
- in dem die Ehegatten zuletzt ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatten, sofern einer von ihnen im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung seinen gewöhnlichen Aufenthalt noch dort hat;
- das Recht des Staates, dessen Staatsangehörigkeit ein Ehegatte zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung hat;
- das Recht des Staates des angerufenen Gerichts und zwar auch dann, wenn es sich hierbei um das Recht eines Drittstaates handelt, Art. 2 VO.

Die Rechtswahl bestimmt das Scheidungsstatut unwandelbar. Die Rechtswahl kann jederzeit durch die Ehegatten widerrufen oder geändert werden, jedoch nur bis zur Anrufung des Gerichts, Art. 3 Abs. 2 VO. Wenn das Recht des angerufenen Gerichts dies zulässt, kann das anwendbare Recht auch noch im laufenden Verfahren bestimmt werden, Art. 3 Abs. 4 VO.

Die Rechtswahl bedarf nach der VO lediglich der Schriftform, Art. 3 Abs. 3 VO, sie muss datiert und von beiden Ehegatten unterzeichnet werden. Elektronische Übermittlungen, die eine dauerhafte Aufzeichnung ermöglichen, erfüllen die Schriftform.

Jedem teilnehmenden Mitgliedstaat wird jedoch die Möglichkeit eröffnet, für die Rechtswahl besondere Formvorschriften einzuführen für den Fall, dass die Rechtswahlvereinbarung zu einem Zeitpunkt getroffen wird, in dem beide Ehegatten ihren gewöhnlichen Aufenthalt in dem betreffenden Mitgliedstaat haben.

Die Rechtswahl kann nach Art. 10, 13 VO grds. erst nach Inkrafttreten der VO getroffen werden. Art. 10 Abs. 1 S. 2 VO lässt jedoch auch bereits vorher im Einklang mit der Verordnung und ggf. besonderen Formvorschriften getroffene Rechtswahlvereinbarungen wirksam bleiben, allerdings nur dann, wenn sie nach dem Recht eines teilnehmenden Mitgliedsstaates vor Beginn der Anwendung der VO zulässig wären. Da das deutsche Recht derzeit keine Wahl des Scheidungsstatuts gestattet, wird eine Rechtswahl vor Anwendung der VO voraussichtlich keine Wirkung zeitigen.

Nach Anwendbarkeit der VO in Deutschland wird eine Wahl des Scheidungsstatutes zulässig sein und in Scheidungsvereinbarungen häufig zur Anwendung kommen. Gewählt werden kann dann nur das auf die Scheidung anwendbare Recht. Das auf den nachehelichen Unterhalt oder den Trennungsunterhalt anzuwendende Recht wird durch die Unterhaltsverordnung und das Haager Unterhaltsprotokoll geregelt.

Mangels Rechtswahl ist das Recht folgender Staaten in folgender Reihenfolge anzuwenden:

- in dem beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Anrufung des Gerichts ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, hilfsweise
- in dem die Ehegatten zuletzt ihren gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt hatten, wenn einer der Ehegatten bei Anrufung des Gerichts dort noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und die Aufgabe des gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalts noch nicht länger als 1 Jahr zurückliegt, hilfsweise
- dessen Staatsangehörigkeit beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Anrufung des Gerichts besitzen, hilfsweise
- des angerufenen Gerichts.

Sieht das aufgrund Rechtswahl oder mangels Rechtswahl anwendbare Recht keine Scheidung vor oder gewährt es einem Ehegatten aufgrund seines Geschlechts keinen gleichberechtigten Zugang zur Ehescheidung oder Trennung, ist das Recht des angerufenen Gerichts anzuwenden,

Art. 5 VO. Diese Vorschrift wird häufig bei Wahl des Rechts islamischer Länder zur Anwendung kommen, weil nach diesen Rechten oftmals ein gleichberechtigter Zugang zur Ehescheidung der Frau nicht gewährleistet ist.

Die Anwendung einer Vorschrift des nach der VO anzuwendenden Rechts kann nur versagt werden, wenn ihre Anwendung mit der öffentlichen Ordnung des Staates des angerufenen Gerichts **offensichtlich** unvereinbar ist, Art. 7 VO.

Das deutsch-iranische Niederlassungsabkommen wird durch das Inkrafttreten der VO nicht berührt, Art. 11 VO.

Die internationale Zuständigkeit der Gerichte für in den Anwendungsbereich der VO fallende Scheidungs- und Trennungssachen ist in der Brüssel IIa-VO geregelt.

## Europa: Internationales Güterrecht

Die Kommission hat am 16.03.2011 Entwürfe für eine Verordnung über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen im Bereich des Ehegüterrechts und im Bereich des Güterrechts eingetragener Partnerschaften vorgelegt (KOM (2011), 125, 127) (KOM (2011), 126).

### a) Ehegüterrecht

Nach dem Vorschlag ist Güterstatut in erster Linie das von den Ehegatten gewählte Recht. Wählbar ist das Recht, dem ein Ehegatte angehört oder in dem einer der Ehegatten seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Gegenständlich beschränkte Rechtswahlen sind nach dem Vorschlag ausgeschlossen. Ehegatten mit gemeinsamem gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland sind an die deutschen Formvorschriften für die Rechtswahl gebunden.

Mangels Rechtswahl soll unwandelbar das Recht des ersten gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalts maßgebend sein (Sachnormverweisung).

Die VO soll zeitlich nur für Ehen, die nach Inkrafttreten der VO geschlossen werden bzw. für Ehegatten, die danach eine Rechtswahl nach der VO treffen, gelten, Art. 39 Abs. 3 VO. Auf bestehende Ehen wird daher aus deutscher Sicht mangels Rechtswahl das nach Art. 15 und 220 Abs. 3 EGBGB bestimmte Recht weiterhin anwendbar bleiben.

### b) Güterrecht eingetragener Partnerschaften

Das Güterstatut eingetragener Partnerschaften (sowohl homo- als auch heterosexueller) wird nach dem Vorschlag unwandelbar nach dem Sachrecht des Registrierungsstaates bestimmt, auch wenn dieses das Recht eines Drittstaates ist. Eine Rechtswahl soll nicht möglich sein. Das entspricht grds. der Rechtslage für eingetragene Lebenspartner nach dem geltenden Art. 17b EGBGB.

## Haager Konferenz: Haager Kinderschutz-Übereinkommen

Zum 01.01.2011 ist für Deutschland das Haager Übereinkommen über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung, Vollstreckung und Zusammenarbeit auf dem Gebiet der elterlichen Verantwortung und der Maßnahmen zum Schutz von Kindern (KSÜ) in Kraft getreten.

Für den grenzüberschreitenden Schutz von Minderjährigen waren bisher im Verhältnis der Mitgliedstaaten die Bestimmungen des Haager Minderjährigenschutzabkommens (MSA) Grundlage. Daneben galt allgemein (soweit es sich nicht um eine Schutzmaßnahme handelte, bspw. die Frage der elterlichen Sorge kraft Gesetzes) Art. 21 EGBGB.

Nach Art. 51 KSÜ ersetzt das KSÜ im Verhältnis der Vertragsstaaten das MSA. Das MSA ist allerdings weiterhin gegenüber Nichtvertragsstaaten des KSÜ anzuwenden, wenn diese Vertragsstaaten des MSA sind.

Vertragsstaaten des KSÜ sind derzeit (Einzelheiten: [www.hcch.net](http://www.hcch.net)):

Albanien, Armenien, Australien, Bulgarien, Deutschland, Dominikanische Republik, Ecuador, Estland, Finnland (ab 01.03.2011), Frankreich, Irland, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marokko, Monaco, Niederlande, Österreich (ab 01.04.2011), Polen, Rumänien, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ukraine, Ungarn, Uruguay, Zypern.

Belgien, Dänemark, Griechenland, Italien, Portugal, Schweden, Großbritannien und die Vereinigten Staaten von Amerika haben das Abkommen gezeichnet, für diese ist es aber noch nicht in Kraft getreten.

Das Haager MSA gilt daher derzeit nur noch gegenüber Italien, Portugal, der Türkei und der VR China.

### Anwendungsbereich des Abkommens

Das KSÜ gilt für alle Maßnahmen, die nach dem 01.01.2011 (bzw. für ausländische Maßnahmen nach Wirksamwerden des Beitritts des betreffenden Staates) getroffen werden, Art. 53 KSÜ.

Anders als das MSA gilt das KSÜ unabhängig davon, ob es sich um eine Schutzmaßnahme handelt. Nach Art. 1 Abs. 1 lit. c) KSÜ ist es Ziel des Übereinkommens, das auf die elterliche Verantwortung anzuwendende Recht zu bestimmen und zwar auch dann, wenn nicht eine gerichtliche Schutzmaßnahme im Raum steht. Elterliche Verantwortung ist nach Art. 1 Abs. 2 KSÜ die elterliche Sorge im eigentlichen Sinn, aber auch jedes andere Sorgeverhältnis, das die Rechte, Befugnisse und Pflichten der Eltern, des Vormunds oder eines anderen gesetzlichen Vertreters für die Person oder das Vermögen bestimmt. Das KSÜ findet damit auch auf die Vormundschaft, Pflegschaft, Beistandschaft usw. Anwendung.

Der Anwendungsbereich umfasst nach Art. 3 KSÜ insbesondere:

- die Zuweisung, Ausübung und Entziehung der elterlichen Verantwortung sowie deren Übertragung
- Vormundschaft und Pflegschaft
- ...
- die behördliche Aufsicht über die Betreuung eines Kindes durch jede Person, die für das Kind verantwortlich ist

Das KSÜ bestimmt daher, nach welchem Recht sich bestimmt, wer gesetzlicher Vertreter des Kindes ist und ob eine gerichtliche Genehmigung für eine Rechtshandlung bzw. ein Rechtsgeschäft erforderlich ist.

Das KSÜ findet keine Anwendung für die Frage, ob ein Eltern-Kind-Verhältnis besteht, auf die Adoption, Namen und Vornamen des Kindes, Unterhaltungspflichten, Erbschaften usw., Art. 4 KSÜ.

Art. 21 EGBGB hat seit dem 01.01.2011 für Kinder, die noch nicht 18 Jahre alt sind, keinen eigenständigen Anwendungsbereich mehr<sup>4</sup>.

Das Abkommen ist persönlich auf alle Personen von der Geburt bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres anzuwenden, Art. 2 KSÜ.

Kapitel III des KSÜ ist auch dann anzuwenden, wenn das Kind seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem Nichtvertragsstaat hat, Art. 20 KSÜ.

### Bestimmung des anwendbaren Rechts

Das auf gerichtliche oder behördliche Maßnahmen im Bereich der elterlichen Verantwortung im weiteren Sinn anwendbare Recht richtet sich nach Art. 15 KSÜ grds. nach dem Recht des Forumstaates. Die internationale Zuständigkeit der Gerichte bestimmt daher das anwendbare Recht (Gleichlaufgrundsatz)

International zuständig sind nach Art. 5 KSÜ grds. die Gerichte des Vertragsstaates, in dem das Kind seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Fundamental neu gegenüber dem MSA ist: Auch ausserhalb gerichtlicher oder behördlicher Maßnahmen bestimmt das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes das anwendbare Recht und zwar auch dann, wenn dieser in einem Nichtvertragsstaat liegt, siehe Art. 16, 17, 20 KSÜ. Anders als bisher Art. 21 EGBGB spricht das KSÜ keine Gesamtverweisungen, sondern reine Sachnormverweisungen aus, so dass Rück- oder Weiterverweisungen unbeachtlich sind, Art. 21 Abs. 1 KSÜ. Eine sehr eingeschränkte Gesamtverweisung kann sich lediglich aus Art. 21 Abs. 2 KSÜ bei Nichtvertragsstaaten ergeben.

<sup>4</sup> Finger, FamRBIInt 2010, 97. 98.

Art. 16 KSÜ regelt das auf die Zuweisung oder das Erlöschen der elterlichen Verantwortung kraft Gesetzes (ohne gerichtliches Einschreiten) anwendbare Recht. Diese Fragen bestimmen sich nach dem Recht des gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes.

Art. 16 Abs. 2 - 4 KSÜ enthalten spezielle Regelungen für den Fall des Aufenthaltswechsels und die vertragliche/einseitige Zuweisung der elterlichen Verantwortung durch Rechtsgeschäft.

- a) Art. 16 Abs. 2 KSÜ regelt das Recht, das auf die Zuweisung oder das Erlöschen der elterlichen Verantwortung durch eine Vereinbarung oder ein einseitiges Rechtsgeschäft ohne Einschreiten eines Gerichts oder einer Behörde anzuwenden ist.

Maßgebend ist das Recht des Staates, in dem das Kind im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Vereinbarung oder des einseitigen Rechtsgeschäfts seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Eine Zuweisung der elterlichen Sorge durch Vereinbarung dürfte die Sorgeerklärung nach § 1626a BGB sein (der Begriff „Vereinbarung“ ist autonom auszulegen).

Eine Zuweisung durch einseitiges Rechtsgeschäft ist insbesondere die Bestimmung eines Vormunds durch Testament oder die Entziehung der Vermögenssorge und die Bestimmung eines Ergänzungspflegers im Rahmen einer Schenkung oder eines Erbfallbeschlusses, §§ 1638, 1639, 1917 BGB.

Auf diese Vereinbarungen bzw. Rechtsgeschäfte ist unwandelbar das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Rechtsgeschäfts anzuwenden.

- b) Art. 16 Abs. 3, 4 KSÜ regeln die Rechtslage und den Schutz wohlverworbener Rechte bei einem Statutenwechsel

Bsp. 1: Jean und Vera leben mit ihrem gemeinschaftlichen minderjährigen Sohn Michelangelo in Frankreich. Sie sind nicht verheiratet. Nach französischem Recht als dem Recht des gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes ist der Vater sorgeberechtigt, ohne dass es einer Sorgeerklärung bedarf.

Verlegt die Familie bzw. das Kind jetzt seinen gewöhnlichen Aufenthalt nach Deutschland, würde nach dem Grundsatz des Art. 16 Abs. 1 KSÜ deutsches Recht gelten, die elterliche Sorge des Vaters würde mangels Sorgeerklärung enden.

Diese Rechtsfolge vermeidet Art. 16 Abs. 3 KSÜ, indem es den Fortbestand der elterlichen Verantwortung nach dem Recht des bisherigen Aufenthalts anordnet.

Die Regel des Art. 16 III KSÜ ist für die notarielle und gerichtliche Praxis nicht unproblematisch. Denn: Eine nach dem früheren Aufenthaltsrecht erworbene gemeinsame elterliche Sorge nichtehelicher Eltern besteht auch nach der Übersiedlung nach Deutschland fort. Der Notar bzw. das Gericht wird



daher künftig ein stärkeres Augenmerk auf die Vertretungsmacht der nichtehelichen Mutter legen müssen.

Auf Antrag ist von der zuständigen Behörden am gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes eine Vertretungsbescheinigung auszustellen. Die zuständigen Behörden werden von jedem Vertragsstaat bestimmt. Die Bescheinigung hat die Vermutung der Richtigkeit für sich.

Einen gewissen Verkehrsschutz schafft Art. 19 KSÜ.

Bsp. 2: Jean und Vera leben als nichteheliches Paar mit Michelangelo zunächst in Deutschland ohne Sorgeerklärung. Sodann verlegen sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt mit Michelangelo nach Frankreich.

Art. 16 Abs. 4 KSÜ regelt, dass die elterliche Sorge von Jean nach dem Aufenthaltswechsel nach französischem Recht zu beurteilen ist. Er erwirbt daher die gemeinschaftliche Sorge mit Vera. Für Vera bleibt die nach deutschem Recht erworbene Sorge bestehen, Art. 16 Abs. 3 KSÜ.

- c) Art. 17 KSÜ regelt das auf die Ausübung der elterlichen Verantwortung maßgebende Recht. Dieses bestimmt sich wandelbar nach dem Recht des jeweiligen gewöhnlichen Aufenthalts des Kindes.

In den unter b) dargestellten Bsp.fällen ist daher im Bsp. 1 nach dem Aufenthaltswechsel deutsches Sorgerecht für die Ausübung und im Bsp.fall 2) französisches Recht anzuwenden, bspw. auch für die Frage, in welchem Umfang das Sorgerecht besteht, wann Vertretungshindernisse bestehen und ob gerichtliche Genehmigungen erforderlich sind.

### **Internationale Zuständigkeit, Anerkennung und Vollstreckung**

Das KSÜ enthält auch Regelungen zur internationalen Zuständigkeit, Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen im Bereich der elterlichen Verantwortung. Im Verhältnis der EU-Mitgliedstaaten sind allerdings die Regelungen der Brüssel IIa-VO vorrangig.

### **Italien: Vollstreckung in das Gesamtgut erfordert Leistungstitel gegen beide Ehegatten (OLG Düsseldorf)**

Das OLG Düsseldorf (FamRZ 2010, 1593) hat entschieden, dass zur Zwangsvollstreckung in das Gesamtgut einer Errungenschaftsgemeinschaft nach italienischem Recht ein Leistungstitel gegen beide Ehegatten erforderlich ist, weil die Errungenschaftsgemeinschaft für die Vollstreckung der von beiden Ehegatten verwalteten deutschen Gütergemeinschaft vergleichbar und daher § 740 ZPO anzuwenden sei. Ein Leistungstitel gegen einen Ehegatten und ein Duldungstitel gegen den anderen reicht demnach nicht aus. Ob die Eintragung einer Zwangshypothek auf dem „Anteil“ eines Ehegatten bei der italienischen Errungenschaftsgemeinschaft zulässig ist, hat das Gericht nicht beantwortet, die Entscheidungsgründe legen aber nahe, dass das Gericht diese Frage verneinen würde.

### **Norwegen Neues Vormundschaftsrecht und Regelung der Vorsorgevollmacht**

Am 26.03.2010 wurde in Norwegen ein neues Gesetz über die Vormundschaft erlassen (ausführlich Frantzen, FamRZ 2010, 1497ff). Das Gesetz ist soweit ersichtlich noch nicht in Kraft getreten.

Für die notarielle Praxis interessant ist insbesondere die Einführung des Rechtsinstituts der Vorsorgevollmacht in Kap. 10, § 78f. des Vormundschaftsgesetzes. Die Vollmacht kann persönliche und vermögensrechtliche Angelegenheiten umfassen, jedoch nicht höchstpersönliche Angelegenheiten.

Die Vollmacht wird mittels Bestätigung von zwei Zeugen errichtet und tritt in Kraft, wenn der Vollmachtgeber geschäftsunfähig wird.

von Daniel Schaal, Notar im Landesdienst, Stuttgart