Erbschaftsteuer

Loose

5., neu bearbeitete Auflage 2022
ISBN 978-3-406-79593-0
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

cher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat; das gilt auch, wenn sich der Abzugsbetrag aufgrund der Abschmelzung nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf null € verringert hat.[113]

Beispiel:[114] Der Erblasser E hinterlässt seinem Sohn einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 2.200.000 €. Das begünstigte Vermögen hat einen Wert von 2.000.000 €. Für den Abzugsbetrag ergibt sich folgende Berechnung: E 129

begünstigtes Betriebsvermögen	2.000.000 €
Verschonungsabschlag (85 %)	1.700.000 €
Verbleibender Wert 300.000 €	
Abzugsbetrag 150.000 €	
Verbleibender Wert (15 %) 300.000 €	
Abzugsbetrag ./. 150.000 €	
Unterschiedsbetrag 150.000 €	
davon 50 % ./. 75.000 €	
Verbleibender Abzugsbetrag	75.000 €
Steuerpflichtiges begünstigtes Betriebsvermögen	225.000 €

c) Vorwegabschlag bei Familienunternehmen

Erwerber von Beteiligungen oder Anteilen an Familienunternehmen in der Rechtsform von Personen- oder Kapitalgesellschaften, die zum begünstigungsfähigen Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) gehören, können einen Vorwegabschlag **bis zu 30 %** vom Wert des begünstigten Vermögens (§ 13a Abs. 9 iVm § 13b Abs. 2 ErbStG) in Anspruch nehmen. Ein Antrag des Erwerbers ist nicht erforderlich, der Erwerber ist aber verpflichtet, die Voraussetzungen nachzuweisen.[115] Der Abschlag kann im Einzelfall dazu führen, dass der Schwellenwert für Großerwerbe von 26 Mio. € (§ 13a Abs. 1 Sätze 1 bis 3 ErbStG) nicht erreicht wird. E 130

Der Vorwegabschlag wird nur beim Vorliegen bestimmter **Voraussetzungen** gewährt. Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung müssen Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsbeschränkungen für ausscheidende Gesellschafter enthalten, die sämtlich auf den Erhalt des Betriebsvermögens gerichtet sind. Die Beschränkungen müssen kumulativ vorliegen und in einem Zeitraum von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§§ 9, 11 ErbStG) gegeben sein und in dem Zeitraum von 20 Jahren nach diesem Zeitpunkt bestehen und tatsächlich eingehalten werden (§ 13a Abs. 9 Sätze 4 und 5 ErbStG). Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich mitzuteilen, wenn sich die Bestimmungen oder die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben (§ 13a Abs. 9 Satz 6 ErbStG). Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) zu ändern. Gerade die letzte Regelung macht die Anwendung in der Praxis nahezu unkalkulierbar. E 131

Die Höhe des Abschlags bemisst sich danach, um wieviel Prozent die nach dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorgesehene Höhe der Abfindung unter dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung oder Anteile liegt. Er darf 30 % nicht übersteigen (§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG). Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung und der Verfügungsmöglichkeiten bleiben bei der Ermittlung der Höhe des Abschlags unberücksichtigt.[116] E 132

---

[113] R E 13a.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 ErbStR 2019.
[114] H E 13a.3 ErbStH 2019.
[115] R E 13a.20 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStR 2019.
[116] R E 13a.20 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 ErbStR 2019.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

d) Verschonungsabschlag bei Großunternehmen

E 133 Überschreitet der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens iSd § 13b Abs. 2 ErbStG den Schwellenwert von 26 Mio. €, kann der Erwerber auf Antrag einen Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen. Dann verringert sich der Prozentsatz des Verschonungsabschlags von 85 % bei der Regelverschonung oder der von 100 % bei der Optionsverschonung um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Mio. € übersteigt (**Abschmelzmodell;** § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Der Erwerber muss den Antrag bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich stellen oder zur Niederschrift erklären. Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen.[117] Der Antrag kann jedoch nach Zugang der Willenserklärung beim zuständigen Finanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG).

E 134 Das Abschmelzmodell ist in den Fällen der Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89.750.000 € und in den Fällen der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89.999.999 € anzuwenden. Bei Überschreiten dieser Beträge verringert sich der Verschonungsabschlag um 1 % pro 750.000 € bis auf null %. Fällt wegen des Überschreitens des Schwellenwerts die Steuerbefreiung für einen früheren Erwerb weg, wird die weggefallene Steuerbefreiung durch eine neue Steuerbefreiung auf der Grundlage des abgeschmolzenen Prozentsatzes des Verschonungsabschlags, der sich bezogen auf den zusammengerechneten Wert des begünstigten Vermögens ergibt, ersetzt. Die Minderung des Verschonungsabschlags ist dann sowohl auf den letzten Erwerb als auch auf die früheren Erwerbe anzuwenden.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Beispiel:[118] Der Vater schenkt seinem Sohn am 1.8.01 begünstigtes Vermögen im Wert von 10.000.000 € (Erwerb 1). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen	10.000.000 €
Verschonungsabschlag 85 % von 10.000.000 €	8.500.000 €
verbleiben	1.500.000 €

Am 1.4.02 schenkt er ihm weiteres begünstigtes Vermögen im Wert von 20.000.000 € (Erwerb 2). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Änderung des Erwerbs 1:	
Begünstigtes Vermögen Erwerb 1	10.000.000 €
begünstigtes Vermögen Erwerb 2	20.000.000 €
Summe	30.000.000 €
Schwellenwert	26.000.000 €
übersteigender Wert	4.000.000 €

Der Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung beträgt 85 %. Er ist wie folgt zu mindern: 4.000.000 € : 750.000 € = 5,3333 abgerundet ./. 5 %

begünstigtes Vermögen	10.000.000 €
Verschonungsabschlag 80 %	8.000.000 €
verbleiben	2.000.000 €
Besteuerung des Erwerbs 2	
begünstigtes Vermögen	20.000.000 €
Verschonungsabschlag 80 %	16.000.000 €
verbleiben	4.000.000 €

E 135–139 *(einstweilen frei)*

---

[117] R E 13c.1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 ErbStR 2019.
[118] H E 13c.4 ErbStH 2019.

5. Erhalt der Begünstigung und Nachbesteuerung

a) Lohnsummenregelung

aa) Anwendung der Lohnsummenregelung

E 140 Die Begünstigung des Betriebsvermögens dient dem Erhalt des übertragenen Betriebs und seiner Arbeitsplätze. Um die Begünstigung sachgerecht abzugrenzen, hatte bereits der Gesetzgeber des ErbStRG 2009 eine Lohnsummenregelung eingeführt, wonach die Ausgangslohnsumme im Zeitpunkt der Übertragung oder im Zeitpunkt des Erbanfalls ermittelt wird und über einen Zeitraum von fünf Jahren bei der Regelverschonung bzw. über einen Zeitraum von sieben Jahren bei der Optionsverschonung im Wesentlichen beibehalten werden muss. Das BVerfG hat die Regelung grundsätzlich für verfassungsgemäß gehalten.[119] Die seinerzeit geltende Freistellung von der Mindestlohnsumme für den Erwerb von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten war jedoch nach Auffassung des BVerfG unverhältnismäßig und begünstigte kleine Betriebe gegenüber größeren Betrieben unangemessen.[120]

E 141 In der Folge hat der Gesetzgeber die Entscheidung des BVerfG umgesetzt und in § 13a Abs. 3 ErbStG eine überaus komplexe Regelung zur Erhaltung der Mindestlohnsumme geschaffen. Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit **nicht mehr als 5 Beschäftigten oder einer Ausgangslohnsumme von 0 €** nicht anzuwenden (§ 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG). Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt beschäftigt sind, einschließlich solcher Arbeitnehmer, die in Beteiligungsgesellschaften beschäftigt sind (§ 13a Abs. 3 Sätze 11 bis 13 ErbStG). Einzubeziehen sind grundsätzlich alle Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status. Hierzu zählen auch geringfügig Beschäftigte (§ 8 SGB IV). Nicht einzubeziehen sind Beschäftigte, die sich im Besteuerungszeitpunkt in Mutterschutz oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder Krankengeld/Elterngeld beziehen. Saisonarbeiter und Leiharbeiter werden ebenfalls nicht mitgezählt. Im Fall einer **Betriebsaufspaltung** ist die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG). Hierunter fallen nur Betriebsaufspaltungen, bei denen die Beteiligung bzw. der Anteil an der Betriebsgesellschaft nicht zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören und nur hinsichtlich des Besitzunternehmens bzw. der Betriebsgesellschaft eine Übertragung erfolgt.[121]

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

E 142 Das Betriebsfinanzamt stellt sowohl die Anzahl der Beschäftigten als auch die Höhe der Ausgangslohnsumme gesondert fest (§ 13a Abs. 4 ErbStG). Dabei handelt es sich um zwei voneinander unabhängige Feststellungen.[122] Werden mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) übertragen, sind die Beschäftigten für jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln.[123]

bb) Ermittlung der Ausgangslohnsumme

E 143 Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind **die letzten fünf Wirtschaftsjahre** maßgebend, die vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endeten (vgl. § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG). Die Ausgangslohnsumme bezieht sich regelmäßig auf ein

---

[119] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 206 ff.
[120] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 213 ff.
[121] R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 15 und 16 ErbStR 2019.
[122] BFH vom 5.9.2018, II R 57/15, BStBl. II 2019, 42.
[123] R E 13a.4 Abs. 2 Satz 10 ErbStR 2019.

volles Wirtschaftsjahr. Da auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 % oder Beteiligungen an Personengesellschaften in die Ausgangslohnsumme einbezogen werden (vgl. § 13a Abs. 3 Sätze 11 bis 13 ErbStG), kann es im Einzelfall, insbesondere beim unterjährigen Erwerb, schwierig sein, die Lohnsummen der Beschäftigten in diesen Gesellschaften zu ermitteln.[124]

E 144 Zu den Vergütungen zählen **alle Geld- oder Sachleistungen** für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt (§ 13a Abs. 3 Satz 8 ErbStG). Zu den Löhnen und Gehältern gehören alle von den Beschäftigten zu entrichtenden **Sozialbeiträge,** Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden, sowie alle von den Beschäftigten empfangenen **Sondervergütungen,** Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen (§ 13a Abs. 3 Sätze 9 und 10 ErbStG).

E 145 **Beispiel:**[125] E ist verstorben und wurde von A als Alleinerbe beerbt. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehören 100 % der Anteile an der A-GmbH, 50 % der Anteile an der B-GmbH und 100 % der Anteile an der C-GmbH:

Gesellschaft	Anzahl der Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200.000 €
B-GmbH	10	350.000 €
C-GmbH	4	80.000 €

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

Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten:

Gesellschaft	festzustellende Anzahl der Beschäftigten	festzustellende Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200.000 €
B-GmbH	16 (B-GmbH 10 + D-GmbH 6)	500.000 € (B-GmbH 350.000 € + D-GmbH 150.000 €)
D-GmbH	6	150.000 €

Hinsichtlich der B-GmbH ist die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme bezogen auf das gesamte Unternehmen festzustellen, auch wenn der Anteil des E nur 50 % beträgt.

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

Ermittlung der Mindestlohnsumme:

Gesellschaft	festgestellte Ausgangslohnsumme	jeweiliger Prozentsatz für Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme
A-GmbH	200.000 €	250%	500.000 €
B-GmbH	500.000 €	400%	2.000.000 €
C-GmbH	–	–	–
Summe der Mindestlohnsumme			2.500.000 €

[124] Einzelheiten vgl. R E 13a.7 ErbStR 2019.
[125] H E 13a.6 ErbStH 2019.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei **mehrstufigen Beteiligungsstrukturen** vgl. ausführlich die Beispiele in H E 13a.7 ErbStH 2019.

cc) Verstoß gegen die Lohnsummenregelung

Der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) entfällt in dem Verhältnis, in dem die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme unterschreitet. Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (Nachversteuerung).[126] **E 146**

Bei der **Regelverschonung** entfällt der Verschonungsabschlag von 85 % anteilig, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb von 5 Jahren **(Lohnsummenfrist)** nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme unterschreitet (§ 13a Abs. 3 Satz 5 ErbStG). Die Lohnsummenfrist beginnt mit dem Tag nach dem Tag der Steuerentstehung. Die **Mindestlohnsumme** beträgt **E 147**

- bei mehr als 15 Beschäftigten 400 %,
- bei mehr als 10, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 300 %,
- bei mehr als 5, aber nicht mehr als 10 Beschäftigten 250 %

der Ausgangslohnsumme.

Bei der **Optionsverschonung** beträgt die Mindestlohnsumme **E 148**

- bei mehr als 15 Beschäftigten 700 %
- bei mehr als 10, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 565 %
- bei mehr als 5, aber nicht mehr als 10 Beschäftigten 500 %

der Ausgangslohnsumme. Die Lohnsummenfrist erhöht sich auf 7 Jahre (vgl. § 13a Abs. 10 ErbStG).

(einstweilen frei) **E 149–154**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

b) Behaltensregelungen

aa) Aufgabe und Veräußerung des Betriebsvermögens

Die Regelung des **§ 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG** erfasst in ihrem Satz 1 die Veräußerung und daneben ausdrücklich nur die Aufgabe eines erworbenen Betriebs. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt die Regelung aber auch bei Aufgabe eines erworbenen Mitunternehmeranteils,[127] wobei auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs durch eine fortbestehende Mitunternehmerschaft Nachsteuer begründet.[128] Erfasst wird außerdem die **verdeckte Einlage** dieser Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft.[129] Bei einer **teilweisen Veräußerung** kann nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig davon ausgegangen werden, dass zunächst die früher gehörenden oder erworbenen Anteile veräußert werden.[130] **E 155**

Unerheblich ist, ob die Aufgabe oder Auflösung auf einem freien Willen oder Zutun des Erwerbers beruht oder z. B. bei **Insolvenz** aufgrund äußerer Umstände eintritt. Die bloße Auflösung einer Personengesellschaft infolge Insolvenz führt im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft (vgl. § 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG) jedoch nicht zur Nachversteuerung.[131] Das gilt auch bei **mehrstöckigen Gesellschaften.** Daher führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer (Unter-)Personen- **E 155a**

---

[126] R E 13a.9 Abs. 1 Sätze 5 und 6 ErbStR 2019. Zum Erlass der Erbschaftsteuer aufgrund Wegfalls des Verschonungsabschlag, wenn aufgrund der Corona-Pandemie die Lohnsumme unter die Ausgangslohnsumme sinkt, vgl. gleich lautende Erlasse vom 14.10.2020, BStBl. I 2020, 1163.

[127] BFH vom 7.7.2004, II B 32/04, BStBl. II 2004, 747.

[128] BFH vom 16.2.2005, II R 39/03, BStBl. II 2005, 271.

[129] § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG; tauschähnlicher Vorgang; vgl. *Schmidt/Kulosa,* EStG, § 6 Rz. 861 ff.

[130] R E 13a.13 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2019.

[131] BFH vom 1.7.2020, II R 19/18, BFHE 269, 450, DStR 2020, 2599.

gesellschaft, an der eine Oberpersonengesellschaft beteiligt ist, noch nicht zum nachträglichen Wegfall des verminderten Wertansatzes für das Betriebsvermögen der Oberpersonengesellschaft.[132] Allerdings kann der Verschonungsabschlag für den Erwerb eines Anteils an einer Oberpersonengesellschaft nachträglich wegfallen, wenn Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft, die wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft darstellen, veräußert oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.[133]

E 156 Eine Nachsteuer wird auch durch die **Veräußerung und Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen** ausgelöst. Dieser Tatbestand greift nur ein, wenn derartige Maßnahmen nicht bei einem fortbestehenden Unternehmen zwangsläufig den Wegfall der allein maßgeblichen funktionalen Betriebswesentlichkeit zur Folge haben. Die Nachversteuerung ist jedoch ausgeschlossen, wenn der **Veräußerungserlös** innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögensart verbleibt oder **reinvestiert** wird.[134]

bb) Behaltensregelung bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

E 157 Die Regelung des **§ 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG** erfasst in ihrem Satz 1 die Veräußerung und daneben ausdrücklich nur die Aufgabe eines erworbenen Betriebs. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt die Regelung aber auch bei Aufgabe eines erworbenen Mitunternehmeranteils,[135] wobei auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs durch eine fortbestehende Mitunternehmerschaft Nachsteuer begründet.[136]

cc) Entnahmebegrenzung

E 158 Die Steuerverschonung entfällt nach **§ 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG,** wenn der Erwerber des begünstigten Vermögens bis zum Ende des letzten in die Behaltenszeit von fünf Jahren fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen vornimmt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigt.[137] Eine überhöhte Entnahme ist auch dann begünstigungsschädlich, wenn sie der Entrichtung der Erbschaftsteuer dient.[138] Für diesen Nachsteuertatbestand greift die Reinvestitionsklausel nach § 13a Abs. 6 Sätze 3 und 4 ErbStG nicht ein. Der Erwerber kann die Folgen einer Überentnahme vermeiden, wenn er vor Ablauf der Behaltensfrist eine Einlage erbringt, die den Saldo von Gewinnen und Entnahmen unter die festgesetzte Grenze drückt.[139]

E 159 Der **Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft** kann das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft nicht ohne Weiteres beeinflussen. Er kann sich **Beschlüssen der Gesellschaftermehrheit** nicht entziehen, die nicht zu Verzichten auf Ausschüttungen bereit sein wird, weil einer der Gesellschafter ein Nachsteuerrisiko trägt.[140] Er

---

[132] BFH vom 16.3.2021, II R 10/18, BFHE 272, 501, DStR 2021, 1648.
[133] BFH vom 16.3.2021, II R 10/18, BFHE 272, 501, DStR 2021, 1648.
[134] § 13a Abs. 6 Sätze 3 und 4 ErbStG.
[135] BFH vom 7.7.2004, II B 32/04, BStBl. II 2004, 747.
[136] BFH vom 16.2.2005, II R 39/03, BStBl. II 2005, 271.
[137] Im Fall der Optionsverschonung beläuft sich die Frist auf sieben Jahre, § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG, der Entnahmehöchstbetrag bleibt unverändert. Die Vorschrift will verhindern, dass der Erwerber den Gewerbebetrieb durch überhöhte Entnahmen nach und nach „aushöhlt".
[138] BFH vom 11.11.2009, II R 63/08, BStBl. II 2010, 305.
[139] Die Finanzverwaltung sieht keinen Gestaltungsmissbrauch, wenn die Einlage aus eigenen Mitteln erbracht wird und nicht ein Kredit aufgenommen wird, der als Betriebsschuld oder negatives Sonderbetriebsvermögen zu beurteilen ist; R E 13a.15 Abs. 4 ErbStR 2019.
[140] Ob der Nachsteuertatbestand eingreift, hängt nicht zuletzt von der Gewinnentwicklung der Gesellschaft ab, die möglicherweise erst viele Jahre nach Ablauf des Behaltenszeitraums feststeht.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

kann auch nicht ohne Weiteres zu hohe Ausschüttungen durch eine Einlage kompensieren, sofern er nicht die anderen Gesellschafter bereichern will: eine Zuordnung von Kapitalrücklagen zu einem Gesellschafter ist zwar gesellschaftsrechtlich möglich, würde jedoch in der steuerlichen Eigenkapitalgliederung nicht nachvollzogen.[141]

dd) Behaltensregelung bei Kapitalgesellschaften

E 160 Die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Vermögen gehören, führt nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG zu einem rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags. Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung.[142] Bei einer teilweisen Veräußerung kann nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig davon ausgegangen werden, dass zunächst die früher gehörenden oder erworbenen Anteile veräußert werden.[143] Bei der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Einbringung der Anteile in eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Anteilstausch) erfolgt keine Nachbesteuerung.[144] Anders als bei der Personengesellschaft[145] führt auch die **Auflösung** der Kapitalgesellschaft, z. B. infolge **Insolvenz,** zu einer Nachbesteuerung. Ob die Auflösung freiwillig oder unfreiwillig erfolgt, ist unerheblich.[146]

ee) Aufhebung einer Poolbindung

E 161 Zu einer Nachbesteuerung kommt es auch dann, wenn im Fall des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG (Poolbindung) die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird (§ 13a Abs. 6 Nr. 5 ErbStG). Da die zunächst vorgesehene Unwiderruflichkeit der Poolbindung zivilrechtlich nicht möglich ist, hat sich der Gesetzgeber im Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 5 ErbStG auf eine Bindung in der Behaltefrist beschränkt.[147]

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

E 162 Die Begünstigung fällt weg, wenn ein Poolgesellschafter seine Anteile an andere Poolgesellschafter oder dem Poolvertrag entsprechend an Dritte entgeltlich überträgt (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG), die Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben wird oder die Beteiligung der Poolgesellschafter auf 25 % oder weniger sinkt, z. B. weil ein oder mehrere Poolgesellschafter ausscheiden oder infolge einer Kapitalerhöhung.[148] Unschädlich ist jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung, wenn innerhalb der Behaltensfrist ein Gesellschafter an seinem Anteil einen **Nießbrauch** bestellt und das Stimmrecht beim Nießbrauchbesteller verbleibt, oder wenn ein Gesellschafter seinen Anteil verpfändet.[149]

ff) Reinvestition

E 163 Ist ein Nachsteuertatbestand iSd § 13a Abs. 6 Nrn. 1, 2, 3 und 5 ErbStG verwirklicht, bleibt er nach **§ 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG** unschädlich, wenn „der Veräuße-

---

[141] Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG) ist nach dem Gesetzeswortlaut gesellschaftsbezogen zu führen.
[142] R E 13a.16 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.
[143] R E 13a.16 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019.
[144] R E 13a.16 Abs. 2 ErbStR 2019.
[145] BFH vom 1.7.2020, II R 19/18, BFHE 269, 450, DStR 2020, 2599.
[146] BFH vom 1.7.2020, II R 19/18, BFHE 269, 450, DStR 2020, 2599.
[147] Eine unwiderrufliche Bindung hatte noch der Regierungsentwurf des UntErlG gefordert. Zum Zivilrecht: BGH vom 18.9.2006, II ZR 137/04, NJW 2007, 295; zur sprachlichen Ungenauigkeit der Regelung vgl. *Meincke/Hannes/Holtz,* ErbStG, § 13a Rn. 88.
[148] R E 13a.17 Abs. 2 ErbStR 2019.
[149] R E 13a.17 Abs. 1 ErbStR 2019.

rungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 begünstigten Vermögensart verbleibt." Davon ist auszugehen, wenn innerhalb von sechs Monaten eine **Reinvestition in entsprechendes Vermögen** erfolgt, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört (§ 13a Abs. 6 Satz 4 ErbStG). Im Ausgangspunkt ist das Absehen von der Nachbesteuerung richtig, soweit das Vermögen lediglich umgeschichtet und der erhöhten Sozialgebundenheit nicht entzogen wird. Nicht geboten ist aber die **Beschränkung auf die nämliche Vermögensart,** soweit es um Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften geht. Das Gesetz selbst ordnet mehrfach die Unschädlichkeit eines derartigen Wechsels an.[150]

c) Anzeigepflichten

E 164 Zu einer Nachversteuerung kommt es, wenn die **Mindestlohnsumme** iSd § 13a Abs. 3 ErbStG unterschritten wird oder wenn Nachsteuertatbestände iSd § 13a Abs. 6 ErbStG verwirklicht worden sind. Bei der Anzeigepflicht in **§ 13a Abs. 7 ErbStG** muss berücksichtigt werden, dass sich die beiden Fallgruppen im Zeitpunkt ihrer Verwirklichung unterscheiden.

E 165 Die **Unterschreitung der Mindestlohnsumme** steht erst mit Ablauf der Behaltensfrist fest und setzt voraus, dass die Lohnsumme auch des letzten Jahres der Lohnsummenfrist ermittelt ist. Deshalb sieht das Gesetz hier eine **sechsmonatige Anzeigefrist** vor.

E 166 Bei den **anderen Nachsteuertatbeständen** steht – ausgenommen die Entnahmebegrenzung – die Verwirklichung sofort fest. Deshalb sieht das Gesetz nur eine **einmonatige Anzeigefrist** vor.[151] Die Anzeige ist auch dann zu erstatten, wenn die begünstigungsschädliche Maßnahme letztlich zu keiner Besteuerung führt, etwa weil der Veräußerungserlös reinvestiert worden ist. Die erbschaftsteuerliche Anzeigepflicht geht damit über die Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO hinaus.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

d) Verfahren der Nachbesteuerung

E 167 Bei den begünstigungsschädlichen Maßnahmen handelt es sich um **rückwirkende Ereignisse** (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO), die auf die Steuerfestsetzung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung zurückwirken. Das begünstigte Vermögen ist nachträglich als nichtbegünstigtes Vermögen zu behandeln, mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen.

E 168 Im Fall der **Nichteinhaltung der Mindestlohnsumme** ist der Verschonungsabschlag in demselben prozentualen Verhältnis zu kürzen, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wird. In den Fällen der Nrn. 1 und 4 des § 13a Abs. 6 ErbStG ist die auf den Teil des Erwerbs, über den schädlich verfügt wurde, entfallende Steuer nach anteiligem Ablauf der Behaltefrist gekürzt festzusetzen.[152] Ist die Mindestlohnsumme unterschritten worden, ist zwar der Verschonungsabschlag wie beschrieben zu kürzen, das erworbene Vermögen bleibt indessen anders als bei den anderen Nachversteuerungstatbeständen in vollem Umfang begünstigtes Vermögen.[153]

---

[150] Unschädlich ist die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft (§ 13a Abs. 6 Nr. 1 Satz 2 ErbStG), die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in ein Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 6 Nr. 4 Satz 2 ErbStG), die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft und der heterogene Formwechsel zwischen Kapital- und Personengesellschaft (§§ 3 ff. ErbStG; § 25 UmwStG).

[151] Nach dem Gesetzeswortlaut ist in Fällen der Reinvestition die Anzeige innerhalb gleicher Frist zu erstatten.

[152] Zum Zusammentreffen von Nichteinhaltung der Mindestlohnsumme und Verstoß gegen eine Nachsteuerbestimmung nach § 13a Abs. 5 ErbStG vgl. R E 13a.19 Abs. 3 ErbStR 2019.

[153] R E 13a.19 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019 versagt gleichwohl eine Anpassung des Abzugsbetrags.