

# Erbschaftsteuer

Loose

6. Auflage 2025  
ISBN 978-3-406-82753-2  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.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](https://www.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](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Einzelgesellschaft ein, kann das zu einer mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft führen.<sup>109</sup>

Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden positiv, bleibt davon ein **Socketelbetrag in Höhe von 15 %** des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft von der Zurechnung zum Verwaltungsvermögen ausgenommen. Voraussetzung für den Abzug des Socketelbetrags ist jedoch zusätzlich, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem **Hauptzweck** einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 18 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG). Der Abzug des Socketelbetrags ist folglich ausgeschlossen, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach dem Hauptzweck einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, einer bloß gewerblich geprägten Personengesellschaft iSd § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder einer Gesellschaft dient, die nicht überwiegend eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausübt. E 108

### c) Junges Verwaltungsvermögen

Verwaltungsvermögen iSd § 13b Abs. 4 Nrn. 1 bis 4 ErbStG gehört nicht zum begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (sog. **junges Verwaltungsvermögen**; § 13b Abs. 2 Satz 1 iVm Abs. 7 Satz 2 ErbStG). Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. Maßgebend für die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Verwaltungsvermögen oder junges Verwaltungsvermögen sind die Verhältnisse am Stichtag der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 ErbStG). Folglich können auch kurz vor dem Stichtag angeschaffte Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nicht begünstigt sein.<sup>110</sup> Umgekehrt sind Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum Betriebsvermögen gehören, auch dann kein junges Verwaltungsvermögen, wenn die in § 13b Abs. 4 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind.<sup>111</sup> E 109

### d) Investitionsklausel

Grundsätzlich bestimmt sich die Zuordnung zum Verwaltungsvermögen nach dem geltenden **Stichtagsprinzip** (§§ 9, 11 ErbStG). Dieses Prinzip wird nur beim **Erwerb von Todes wegen** durch die sog. **Investitionsklausel** nach § 13b Abs. 5 Sätze 1 und 2 ErbStG durchbrochen. Danach kann Vermögen, das grundsätzlich dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden müsste, unter bestimmten Voraussetzungen dem begünstigten Vermögen zugerechnet werden. Erforderlich ist, dass der Erwerber nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb in Vermögen investiert, das kein Verwaltungsvermögen ist. Die Investition muss jedoch aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen und darf nicht zu neuem Verwaltungsvermögen führen. Der Plan des Erblassers muss so konkret sein, dass dieser und die entsprechend vom Erwerber umgesetzte Investition nachvollzogen werden können. E 110

<sup>109</sup> R E 13b.29 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2019; aA *Stalleiken* in *von Oertzen/Loose/Stalleiken*, ErbStG, § 13b Rn. 248; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn. 107.

<sup>110</sup> R E 13b.12 Abs. 2 ErbStR 2019; vgl. auch BFH 22.1.2020 – II R 8/18, BStBl. II 2020, 567, zum sog. jungen Verwaltungsvermögen.

<sup>111</sup> R E 13b.27 Satz 3 ErbStR 2019.

- E 111** **Nicht begünstigte Finanzmittel** iSd § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG können ebenfalls begünstigtes Vermögen sein, wenn der Erwerber sie innerhalb von zwei Jahren verwendet, um laufende Löhne und Gehälter iSd § 13a Abs. 3 Sätze 6 bis 10 ErbStG an die Beschäftigten zu zahlen und ursächlich dafür wiederkehrende saisonale Schwankungen sind. Auch hier ist ein vor der Entstehung der Steuer vorgefasster Plan des Erblassers erforderlich.
- E 112** Die **Feststellungslast** dafür, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, trägt der Erwerber, der die rückwirkende Aussonderung aus dem Verwaltungsvermögen beansprucht (§ 13b Abs. 5 Satz 5 ErbStG).<sup>112</sup> Bei Schenkungen unter Lebenden sind Härtefälle aufgrund des Stichtagsprinzips ausgeschlossen, da Schenkungen und deren Vollzug planbar sind.<sup>113</sup>

### e) Altersversorgungsverpflichtungen

- E 113** Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG). Das gilt jedoch nur bis zur Höhe des gemeinen Werts der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen.<sup>114</sup>
- E 114** Betriebliche Altersversorgungsansprüche und -verpflichtungen liegen vor, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aus Anlass eines Arbeitsverhältnisses Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität und/oder Tod iSd § 1 Abs. 1 BetrAVG oder in anderer Weise zusagt.<sup>115</sup> Zu dem nach § 13b Abs. 3 ErbStG unschädlichen Verwaltungsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nrn. 1 bis 4 ErbStG einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens und die Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG, nicht jedoch die jungen Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG und die Wirtschaftsgüter, die nicht zum Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG gehören.<sup>116</sup>

### f) Ermittlung des begünstigten Vermögens

- E 115** Das begünstigte Vermögen und das steuerpflichtige Vermögen werden durch das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt auf der Grundlage der Feststellungen durch die **Betriebsfinanzämter** (§ 13b Abs. 10 ErbStG) ermittelt und nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gesondert festgestellt.<sup>117</sup> Die Berechnungen des **Erbschaftsteuerfinanzamts** erstrecken sich nur auf das begünstigungsfähige Vermögen iSd § 13b Abs. 1 ErbStG.
- E 116** Die Finanzverwaltung hat in den ErbStR 2019 ein Schema zur Ermittlung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens erstellt, das alle Besonderheiten des § 13b ErbStG mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Ausnahmen von den Ausnahmen berücksichtigt.<sup>118</sup> Danach ist das begünstigte Vermögen in folgenden Schritten zu ermitteln:<sup>119</sup>

<sup>112</sup> R E 13b.24 Abs. 5 ErbStR 2019.

<sup>113</sup> R E 13b.24 Abs. 6 ErbStR 2019.

<sup>114</sup> *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn. 45.

<sup>115</sup> R E 13b.11 Abs. 1 ErbStR 2019; Einzelheiten vgl. *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn. 46.

<sup>116</sup> R E 13b.11 Abs. 2 ErbStR 2019; Einzelheiten zur Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 6 bis 8 ErbStG vgl. *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn. 45.

<sup>117</sup> Einzelheiten zur gesonderten Feststellung → Rn. F 45 ff.

<sup>118</sup> R E 13b.9 Abs. 2 ErbStR 2019.

<sup>119</sup> Einzelheiten mit zahlreichen Beispielen vgl. H E 13b.9 ff. ErbStH 2019.

**I. 90 %-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)<sup>120</sup>**

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG

+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

---

= Verwaltungsvermögen für den 90-%-Test

Verwaltungsvermögen für den 90-%-Test

---

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

= Verwaltungsvermögensquote  $\geq 90\%$ , dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen

**II. Berechnung des begünstigten Vermögens**

**II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG**

festgestellter Wert der Finanzmittel

- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel

---

= Saldo

- festgestellter Wert der Schulden

---

= Saldo

- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)

---

= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 € (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

**II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden**

festgestellter Wert der Schulden

- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden

---

= verbleibende Schulden

**II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens**

**II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen**

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)

- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens

+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

---

= Saldo Verwaltungsvermögen

**II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden**

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + verbleibende Schulden II.2

= anteilig verbleibende Schulden

**II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens**

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1

- anteilig verbleibende Schulden II.3.2

---

= Nettowert des Verwaltungsvermögens

---

<sup>120</sup> → Rn. E 92a.

**II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens****II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)**

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

---

 = Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen
**II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens**

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3

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

---

 = gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens
**II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens**

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2

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

---

 = steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)
**II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)**

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3

---

 = begünstigtes Vermögen

Ergänzend ist das steuerpflichtige Vermögen wie folgt zu ermitteln:

**III. Berechnung des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG [bei Beteiligungen an Personengesellschaften und mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen gelten Besonderheiten]**

begünstigtes Vermögen II.5

- x Vorwegabschlag in %, max. 30 %

---

 = Vorwegabschlag
**IV. Steuerpflichtiges Vermögen**

begünstigtes Vermögen II.5

- Vorwegabschlag III

---

 = Saldo

- Verschonungsabschlag [85 %, 100 % oder abgeschmolzener Prozentsatz; § 13a Absatz 1 oder 10, § 13c ErbStG]

---

 = Saldo

- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG

---

 = steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen

- + steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)

---

 = steuerpflichtiges Vermögen

#### 4. Rechtsfolge: Steuerbegünstigung

##### a) Verschonungsabschlag bei Regel- und Optionsverschonung

Die gesetzliche **Regelverschonung** iHv von 85 % (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG) **E 125** bzw. die optionale Vollverschonung (**Optionsverschonung**) des nach § 13b Abs. 2 ErbStG ermittelten begünstigten Betriebsvermögens (§ 13a Abs. 10 ErbStG) führen zu einer weitgehenden Befreiung des Betriebsvermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Erwerber muss die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragen.<sup>121</sup> Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. Der Antrag kann jedoch nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Abs. 10 ErbStG). Bei einer einheitlichen Schenkung von **mehreren wirtschaftlichen Einheiten** kann die Erklärung zur optionalen Vollverschonung für jede wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden.<sup>122</sup> Wurde die Erklärung zur optionalen Vollverschonung für eine wirtschaftliche Einheit abgegeben, die die Anforderungen an die Vollverschonung nicht erfüllt, ist für diese wirtschaftliche Einheit auch nicht die Regelverschonung zu gewähren (sog. **Optionsfalle**).<sup>123</sup> Wird die Optionserklärung erst im Rahmen des Einspruchs gegen einen Änderungsbescheid abgegeben, kann die steuerliche Begünstigung nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO gesetzten Rahmen hinausgehen.<sup>124</sup>

Die Vergünstigung des Betriebsvermögens soll nur kleinere oder mittlere Unternehmen begünstigen. Daher sind von der Regel- oder Optionsverschonung solche Schenkungen oder Erwerbe von Todes wegen ausgeschlossen, bei denen der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) den Wert von **26 Mio. €** überschreitet (**Schwellenwert**; § 13a Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG). Der Schwellenwert gilt für jeden Erwerb gesondert. Wird er durch mehrere **innerhalb von zehn Jahren** von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die für die bis dahin als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). In die Zusammenrechnung sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur **Vorerwerbe** begünstigten Vermögens einzubeziehen, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht, sondern auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, für die die Steuer nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 1.7.2016 bzw. 1.1.2009 entstanden ist. Die Zusammenrechnung stelle keine unzulässige Rückwirkung dar, denn für die Besteuerung der früheren Erwerbe vor dem 1.7.2016 habe das Überschreiten des Schwellenwerts keine nachteiligen Folgen.<sup>125</sup> **E 126**

##### b) Gleitender Abzugsbetrag

Von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, **E 127** der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird nach § 13a Abs. 2 ErbStG ein Betrag von 150.000 € abgezogen (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von

<sup>121</sup> R E 13a.21 Abs. 2 ErbStR 2019.

<sup>122</sup> BFH 26.7.2022 – II R 25/20, BStBl. II 2024, 21.

<sup>123</sup> BFH 26.7.2022 – II R 25/20, BStBl. II 2024, 21.

<sup>124</sup> BFH 11.12.2024 – II R 44/21, BStBl. II 2025, 564.

<sup>125</sup> R E 13a.2 Abs. 3 ErbStR 2019; aA *Stalleiken* in *von Oertzen/Loose/Stalleiken*, ErbStG, § 13a Rn. 35; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn. 27.

150.000 € verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150.000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Im Fall der Optionsverschönerung nach § 13a Abs. 10 ErbStG ist der Abzugsbetrag ohne Bedeutung, weil kein begünstigtes Vermögen verbleibt.<sup>126</sup>

**E 128** Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung (§ 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. Der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags tritt für das übertragene Vermögen insgesamt ein, unabhängig davon, in welcher 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.<sup>127</sup>

**E 129 Beispiel:**<sup>128</sup> 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:

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

**E 130** 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.<sup>129</sup> 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 131** 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

<sup>126</sup> Stalleiken in von Oertzen/Loose/Stalleiken, ErbStG, § 13a Rn. 42.

<sup>127</sup> R E 13a.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 ErbStR 2019.

<sup>128</sup> H E 13a.3 ErbStH 2019.

<sup>129</sup> R E 13a.20 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStR 2019.

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.

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.<sup>130</sup> **E 132**

#### d) Verschonungsabschlag bei Großunternehmen

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.<sup>131</sup> Der Antrag kann jedoch nach Zugang der Willenserklärung beim zuständigen Finanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG). **E 133**

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. **E 134**

**Beispiel:**<sup>132</sup> 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 €

<sup>130</sup> R E 13a.20 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 ErbStR 2019.

<sup>131</sup> R E 13c.1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 ErbStR 2019.

<sup>132</sup> H E 13c.4 ErbStH 2019.

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

E 135–139 (einstweilen frei)

## 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.<sup>133</sup> 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.<sup>134</sup>

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 fünf 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.<sup>135</sup>

E 142 Das Betriebsfinanzamt stellt sowohl die Anzahl der Beschäftigten als auch die Höhe der Ausgangslohnsumme gesondert fest (§ 13a Abs. 4 ErbStG). Dabei handelt

<sup>133</sup> BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 206 ff.

<sup>134</sup> BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 213 ff.

<sup>135</sup> R E 13a.4 Abs. 2 Sätze 15 und 16 ErbStR 2019.