

Leseprobe zu



Kapp/Ebeling

Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

1 Ordner Leinen, Kommentar, 14,5 x 20,5cm

ISBN 978-3-504-45018-2

99,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Vorwort zur 84. Ergänzungslieferung

Die vor kurzem veröffentlichten Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 nebst den dazu gehörenden Erbschaftsteuer-Hinweisen 2019 belegen es aufs Neue: Die Erbschaftsteuer ist in einem beklagenswerten Zustand. Selbst ca. 400 Seiten Verwaltungsanweisungen reichen keineswegs aus, die wesentlichen Vorschriften, insbesondere der Verschonung von Betriebsvermögen so auszulegen, dass der Rechtsanwender die für ihn unverzichtbare Klarheit hat. Und dies bei einer Steuer, deren Aufkommen von ca. 6,8 Milliarden Euro im Jahre 2018 von eher untergeordneter Bedeutung ist. Die Gründe sind offensichtlich. Das Erbschaftsteuerrecht wird zerrieben zwischen den Interessen der Bundesländer an einem verfestigten Aufkommen, den Anforderungen der Rspr. an eine gleichheitsgemäße Ausgestaltung und den nur zum Teil berechtigten Interessen der Inhaber unternehmerisch gebundenen, aber auch land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, den Erwerb weitestgehend von der Steuer auszunehmen. Die Folge sind gesetzgeberische Kompromisse, die zu Wertungswidersprüchen, aber auch teilweise zu kuriosen, weil dem Gesetzeszweck widersprechenden Ergebnissen führen. Beredtes Beispiel ist der 90-%-Test des §§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

Das Bestreben des Gesetzgebers im „Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ v. 4.11.2016, den Anforderungen des BVerfG aus dessen Entscheidung v. 17.12.2014 zur Verschonung von Betriebsvermögen nachzukommen, ist durchaus anzuerkennen. Gleichwohl hat dies nichts an dem bedenklichen Befund geändert, wonach weite Teile des unentgeltlich erworbenen Vermögens faktisch nicht besteuert werden. Quasi als Kehrseite werden die Erwerber nicht verschonten Vermögens umso kräftiger zur Kasse gebeten. Dies betrifft insbesondere die Erwerber der Steuerklasse II und III mit niedrigen Freibeträgen, dafür aber sehr spürbaren Steuersätzen. Die Versuche, die faktische Freistellung unternehmerisch gebundenen Vermögens über die Besteuerung sog. nichtbegünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögens) und die verschärfte Besteuerung von Großerwerben abzumildern, mögen zwar zum Teil erfolgreich sein, haben aber eine weitere Komplizierung verbunden mit einer sehr kleinteiligen Rechtsanwendung zur Folge. Es überrascht daher nicht, dass sich auch die Rspr. vornehmlich nicht mehr mit dem Steuertatbestand (§§ 3, 7 ErbStG), sondern mit den Steuerbefreiungen befassen muss.

Wäre das Steuerrecht Teil des Strafrechts, läge die Verfassungswidrigkeit auf der Hand. Straftatbestände müssen so formuliert sein, dass auch der durchschnittlich begabte Adressat sie versteht. Hiervon kann etwa bei der sich über mehrere Seiten erstreckenden Vorschrift des § 13b ErbStG (Begünstigtes Vermögen) keine Rede mehr sein. Der Gesetzgeber wäre besser beraten gewesen,

Steuerverschonungen über pauschale Abschläge zu regeln. Dieses bis 2008 geltende Konzept für unternehmerisch gebundenes Vermögen hatte übrigens auch das BVerfG in seiner Entscheidung v. 7.11.2006 verfassungsrechtlich nicht beanstandet.

Aber nun genug des Lamentos. Es ist Aufgabe eines Kommentars, den Nutzer zuverlässig durch die Untiefen der Rechtsanwendung zu führen. Dieser Aufgabe werden sich die Autoren zukünftig zu dritt stellen. Der beginnend mit der 53. Ergänzungslieferung in der Nachfolge von Dr. Reinhard Kapp und Dr. Jürgen Ebeling maßgebliche Vorschriften betreuende Autor Dr. Reinhard Geck hat sich entschlossen, die Kommentierung allmählich in jüngere Hände zu legen. Es ist zur Freude der Autoren und des Verlages gelungen, mit Herrn Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater Dr. Thomas Curdt einen Autor zu gewinnen, der als Partner der Sozietät Kapp, Ebeling & Partner mbB die jahrzehntelange Kontinuität in der Kommentierung fortsetzen wird. Er verfügt über profundes Wissen im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge und Nachlassplanung. Dieses wird er zum Nutzen der Leser in die Kommentierung einfließen lassen. Mit der nun vorliegenden 84. Ergänzungslieferung hat er die Bearbeitung des § 13 ErbStG übernommen und wird allmählich weitere Teile der bislang von Dr. Reinhard Geck betreuten Vorschriften kommentieren.

Abschließend sei an dieser Stelle ausdrücklich denjenigen gedankt, die das Werk als Mitarbeiter des Verlages Dr. Otto Schmidt KG hinter den Kulissen seit vielen Jahren betreuen. Damit ist in erster Linie die langjährige Lektorin Frau Dr. Sabine Kick gemeint, deren sorgfältige und kundige Betreuung dem Werk und den Autoren immer wieder guttut.

Hannover/Boppard im Juni 2020

Dr. Reinhard Geck

Dirk Eisele

Dr. Thomas Curdt

Inhaltsverzeichnis

Hinweis zu www.erbschaftsteuerrecht.de

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

Amtliche Texte

	Seite
Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz vom 17.4.1974 (BGBI. I, 933) in der Fassung vom 27.2.1997	A 1
Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009 (BGBI. I, 3950) – Auszug	A 55
Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8.9.1972 (BGBI. I, 1713) – Auszug . . .	A 57
Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung idF vom 8.9.1998 (BStBl. I, 1183)	A 71

Einleitung

A. Eigentums- und Erbrechtsgarantie sowie Steuergerechtigkeit . .	B 1
B. Erbschaftsteuer und Europarecht	B 12
C. Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer und Schenkungsteuer	B 13
D. Verhältnis der Erbschaftsteuer zu anderen Steuern	B 15
E. Erbschaftsteuerliche Behandlung von Zuwendungen an Nicht- verwandte	B 35
F. Aufklärung des Sachverhalts durch die Finanzämter	B 37
G. Verbindliche Auskünfte der Finanzämter	B 40
H. Zulässigkeit von Vergleichen über den Steueranspruch?	B 43
J. Verzinsung von Erbschaftsteuerschulden und Erbschaftsteuer- erstattungen	B 44
K. Einkommensteuerliche Behandlung von Steuerzinsen und Säumniszuschlägen	B 48

Erläuterungen

I. Steuerpflicht

Steuerpflichtige Vorgänge	§ 1
Persönliche Steuerpflicht	§ 2
Erwerb von Todes wegen	§ 3
Fortgesetzte Gütergemeinschaft	§ 4

Zugewinnngemeinschaft	§ 5
Vor- und Nacherbschaft	§ 6
Schenkungen unter Lebenden	§ 7
Zweckzuwendungen	§ 8
Entstehung der Steuer	§ 9

II. Wertermittlung

Steuerpflichtiger Erwerb	§ 10
Bewertungsstichtag	§ 11
Bewertung	§ 12
Steuerbefreiungen	§ 13
Vorbemerkungen zu §§ 13a, 13b, 13c ErbStG	
Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften	§ 13a
Begünstigtes Vermögen	§ 13b
Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen	§ 13c
Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke . . .	§ 13d

III. Berechnung der Steuer

Berücksichtigung früherer Erwerbe	§ 14
Steuerklassen	§ 15
Freibeträge	§ 16
Besonderer Versorgungsfreibetrag	§ 17
Mitgliederbeiträge	§ 18
Steuersätze	§ 19
Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesell- schaften	§ 19a

IV. Steuerfestsetzung und Erhebung

Steuerschuldner	§ 20
Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer	§ 21
Kleinbetragsgrenze	§ 22
Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen	§ 23
Verrentung der Steuerschuld in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 . . .	§ 24
Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast (<i>weggefallen</i>)	§ 25 ¹

1 Die Kommentierung bleibt für Altfälle noch vorübergehend im Kommentar.

Ermäßigung der Steuer bei Aufhebung einer Familienstiftung oder Auflösung eines Vereins	§ 26
Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens	§ 27
Stundung	§ 28
Verschonungsbedarfsprüfung	§ 28a
Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen	§ 29
Anzeige des Erwerbs	§ 30
Steuererklärung	§ 31
Bekanntgabe des Steuerbescheides an Vertreter	§ 32
Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen	§ 33
Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare	§ 34
Örtliche Zuständigkeit	§ 35

V. Ermächtigungs- und Schlussvorschriften

Ermächtigungen	§ 36
Anwendung des Gesetzes	§ 37
Sondervorschriften aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands	§ 37a
Berlin-Klausel (<i>weggefallen</i>)	§ 38
In-Kraft-Treten (<i>weggefallen</i>)	§ 39

Anhang

	Seite
1–2 Einstweilen frei.	
3 Bewertungstabellen	
Tabelle 1: Vervielfältiger für die Abzinsung einer unverzinslichen Forderung oder Schuld, die nach bestimmter Zeit in einem Beitrag fällig ist, im Nennwert von 1,- €	D 49
Tabelle 2: Vervielfältiger für eine unverzinsliche Kapitalforderung/-schuld, die in gleichen Jahresraten getilgt wird	D 50/1
Tabelle 3: Tabelle zur Berechnung der Barwerte der Zinsdifferenzen für hoch- und niedrigverzinsliche Kapitalforderungen und Schulden mit Ratentilgung	D 50/4
Tabelle 4: Tabelle der Kapitalwerte der Zinsdifferenzen für niedrigverzinsliche Kapitalforderungen und -schulden mit Annuitätstilgung und einer Annuität im Jahresbetrag von 1,- €; Grenzzinsfuß: 3 %	D 50/6

	Seite
Tabelle 5: Tabelle der Kapitalwerte der Zinsdifferenzen für hochverzinsliche Kapitalforderungen und Schulden mit Annuitätentilgung und einer Annuität im Jahresbetrag von 1,- €, Grenzzinsfuß: 9 %	D 51
Tabelle 6: Kapitalwert einer wiederkehrenden, zeitlich beschränkten Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- €	D 52/2
Tabelle 7: Mittlere Lebenserwartung, abgeleitet aus der „Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/88 nach dem Gebietsstand seit dem 3. Oktober 1990“	D 52/4
Tabelle 7a: Sterbetafel 2001/2003 für Deutschland, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden	D 52/6
Tabelle 7b: Sterbetafel 2000/2002 für Deutschland, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden	D 52/7
Tabelle 7c: Sterbetafel 2003/2005 für Deutschland, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden	D 52/8
Tabelle 7d: Sterbetafel 2006/2008 für Deutschland, Statistisches Bundesamt Wiesbaden	D 53
Tabelle 7e: Sterbetafel 2008/2010 für Deutschland, Statistisches Bundesamt Wiesbaden	D 54
Tabelle 7f: Sterbetafel 2009/2011 für Deutschland, Statistisches Bundesamt Wiesbaden	D 54/3
Tabelle 8: Einstweilen frei	
Tabelle 8a: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1 Euro für Bewertungsstichtage ab 1.1.2009	D 54/6
Tabelle 8b: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1 Euro für Bewertungsstichtage ab 1.1.2011	D 55
Tabelle 8c: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2012	D 56/2
Tabelle 8d: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2013	D 56/5
Tabelle 8e: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2016	D 56/8
Tabelle 8f: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2017 und ab 1. Januar 2018	D 58/1

	Seite
Tabelle 8g: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungs- stichtage ab 1. Januar 2019	D 58/4
Tabelle 8h: Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von 1,- € für Bewertungs- stichtage ab 1. Januar 2020	D 58/7
4–7 Einstweilen frei.	
7a Tabellen zur Ablösung der gemäß § 25 ErbStG gestundeten Steuer	D 60/1
8 Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkung- steuern	D 61
9 Übereinkommen zwischen Deutschland und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlassvermögens	D 66/4
9a Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppel- besteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern	D 67
10 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppel- besteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern vom 14.7.1992	D 69
11 Einstweilen frei.	
11a Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern vom 30.11.1978	D 80/1
11b Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern vom 21.12.2000	D 80/17
11c–11d Einstweilen frei.	
11e Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppel- besteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungssteuern und zur Beistandsleistung in Steuer- sachen vom 22.11.1995	D 80/45

	Seite
12 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen vom 12.10.2006	D 81
13–17 Einstweilen frei.	
18 Neue Rheinische Tabelle zur Testamentsvollstreckervergütung	D 97
19–23 Einstweilen frei.	
24 Folgen aus der Änderung des ehelichen Güterrechts im Beitrittsgebiet – BMF-Schreiben vom 15.9.1992	D 125

Sachregister

scheidung, ob dies der Fall ist, trifft das Festsetzungsfinanzamt für Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Die Vorschriften der § 151 Abs. 3, §§ 152ff. BewG sind entsprechend anwendbar.

Das Gesetz verlagert damit die Entscheidung über Tatbestand und Rechtsfolge des Vorwegabschlags auf die Feststellungsebene. Dies erscheint sachgerecht, da das für die Bewertung zuständige Finanzamt die Voraussetzungen regelmäßig besser beurteilen kann als das Festsetzungsfinanzamt für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Der Wegfall der Voraussetzungen ist jedoch dem für die Festsetzung der Steuer zuständigen Finanzamt, mithin nicht dem Feststellungsfinanzamt, mitzuteilen.

M. Alternativmodell – vollständige Freistellung (§ 13a Abs. 10 ErbStG)

Nach der im Wesentlichen gegenüber der bisherigen Norm des § 13a Abs. 8 ErbStG aF inhaltsgleichen Vorschrift des § 13a Abs. 10 ErbStG kann der Erwerber die vollständige Verschonung **unwiderruflich beantragen**, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert der übertragenen Einheit max. 20 % beträgt. Hieraus ergeben sich dann folgende Rechtsfolgen:

- An Stelle des Verschonungsabschlags von 85 % tritt ein Verschonungsabschlag von 100 %.
- Die Lohnsummenfrist gem. § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG wird von fünf Jahren auf sieben Jahre mit einer Mindestlohnsumme von 700 % (Regelverschonung 400 %) verlängert.
- Bei Unternehmen mit mehr als fünf, max. zehn Beschäftigten tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme bei der Regelverschonung von 250 % eine Mindestlohnsumme bei der Vollverschonung von 500 % und im Bereich von mehr als zehn und höchstens 15 Mitarbeitern anstelle der Mindestlohnsumme bei der Regelverschonung von 300 % eine Mindestlohnsumme von 565 %.

Ferner wird die Behaltensfrist von fünf Jahren gem. § 13a Abs. 6 ErbStG auf sieben Jahre verlängert.

Nicht ganz klar ist das Verhältnis des § 13a Abs. 10 ErbStG zu **§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG**, welcher den sog. **90%-Test** enthält. Nach der letztgenannten Norm ist das begünstigungsfähige Vermögen vollständig nicht begünstigt, wenn das nach dieser Vorschrift ermittelte Bruttoverwaltungsvermögen mindestens 90 % des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens ausmacht. Da § 13a Abs. 10 ErbStG lediglich den Verschonungsabschlag von 85 % auf 100 % aufstockt, dürfte dem Gesetzgeber vorgeschwebt haben, dass in Fällen des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Vollverschonung erst recht entfällt, sollte die 90%-Grenze überschritten sein. Jedes andere Ergebnis wäre

merkwürdig. Auf den ersten Blick schließen sich die Vorschriften ohnehin denkllogisch aus, da ein Verwaltungsvermögen von 90 % stets die Vollverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG mit einer maximalen Verwaltungsvermögensquote von 20 % ins Leere laufen lässt. Da die Vorschriften jedoch unterschiedliche Bezugsgrößen hinsichtlich der Ermittlung des Verwaltungsvermögens haben, sind solche Fälle nicht ausgeschlossen, in denen infolge der Bruttobetrachtung des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG und der eingeschränkten Bruttobetrachtung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG die Voraussetzungen für die Vollverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG dem Wortlaut nach gegeben sind, während auf der Vorstufe der Ermittlung des begünstigten Vermögens § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ebenfalls erfüllt ist. Dieser Konflikt ist so zu lösen, dass auch in diesen Fällen keine Verschonung, und zwar auch nicht die Vollverschonung gewährt wird; vgl. die Bedenken gegen die gesetzgeberische Konzeption bei *Stalleiken* in v. Oertzen/Loose, ErbStG², § 13a ErbStG Rz. 258.

- 214 § 13a Abs. 10 ErbStG weicht vom Grundmodell daher nur bzgl. der maßgebenden Zeiträume, der Mindestlohnsumme und des Anteils von Verwaltungsvermögen ab, so dass im Übrigen auf die Kommentierung zu §§ 13a Abs. 1, 3, 6, 13b Abs. 2 ErbStG verwiesen werden kann. Die **Überentnahmeregelung** gem. § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG ist **nicht verändert**. Es bleibt somit auch im Alternativmodell des § 13a Abs. 10 ErbStG bei der Freigrenze von 150.000 Euro.
- 215 Das Alternativmodell der Vollverschonung deckt sich hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich mit der Regelverschonung. Es muss allerdings hinzutreten, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG **nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG** besteht. Somit ist für Zwecke der Prüfung, ob die Vollverschonung zu beantragen ist, zunächst das begünstigungsfähige Vermögen mit seinem gemeinen Wert festzustellen. Dieses ist ins Verhältnis zu stellen mit dem Verwaltungsvermögen, dieses jedoch allein ermittelt nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG. Allerdings kann durch eine Reinvestition iS des § 13a Abs. 6 Sätze 3, 4 ErbStG, aber auch im Falle einer Investition gem. § 13b Abs. 5 ErbStG der Bestand an Verwaltungsvermögen rückwirkend reduziert werden. Dennoch kann die Prüfung nicht so erfolgen, dass wie bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens das nicht begünstigte Vermögen ausgeschieden wird. Vielmehr ist das Verwaltungsvermögen allein nach den Absätzen 3 und 4 zu ermitteln. Dies bedeutet, dass Verwaltungsvermögen die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens sind, die als Verwaltungsvermögen nicht der ausschließlichen und dauerhaften Erfüllung von Schulden und Altersversorgungsverpflichtungen dienen.

Beispiel:

Die Verpflichtungen aus Altersversorgungszusagen betragen 3 Mio. Euro (gemeiner Wert). Das Unternehmen hat 3,3 Mio. Euro den unmittelbar berechtigten Gläubigern

verpfändet. Dieser Betrag ist iHv. 300.000 Euro Verwaltungsvermögen. Im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Vollverschonung ist es zu berücksichtigen. Es ist zu erhöhen um die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens iS des § 13b Abs. 4 ErbStG, wobei nach dessen Sondersystem die Verbindlichkeiten dieses mindern und der zusätzliche Freibetrag von 15 % anzusetzen ist. Die Summe des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 3, 4 ErbStG, ist ins Verhältnis zum gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens zu setzen. Beträgt das Verwaltungsvermögen mehr als 20 % des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens, ist die Vollverschonung nicht zu gewähren. Nicht das Verwaltungsvermögen mindernd sind allgemeine, dh. nicht mit Finanzmitteln im Zusammenhang stehende Schulden sowie der Kulanzpuffer des § 13b Abs. 7 ErbStG von 10 %.

In der Anhebung der Grenze von 10 % auf 20 % für Erwerbsfälle ab 1.7.2016 liegt eine Verbesserung gegenüber der vorher geltenden Rechtslage, da die unschädliche Grenze an Verwaltungsvermögen bislang 10 % betrug. Gleichwohl überzeugt es nicht und führt nur zu einer erschwerten Rechtsanwendung, dass die Ermittlung des Verwaltungsvermögens gem. § 13a Abs. 10 ErbStG wiederum anderen Kriterien folgt als im Rahmen der Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen gem. § 13b Abs. 2 ErbStG. Die Tendenz des Gesetzgebers, unterschiedliche Bezugsgrößen zu wählen, setzt sich an dieser Stelle fort.

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** in RE 13a.21 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2019 kann der **Antrag** im Erbfall insgesamt **nur einheitlich** für alle Arten des begünstigten Vermögens gestellt werden. Dies wird damit begründet, dass in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Wert begünstigten Vermögens in Höhe von 85 % (Regelverschonung) **insgesamt** außer Ansatz bleibe. Getrennte Anträge sind nach Auffassung nicht zulässig. Stellt der Stpfl. den Antrag, ist nach unzutreffender Auffassung der Finanzverwaltung in RE 13a.21 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2019 begünstigungsfähiges Vermögen nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen **aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten** die Grenze von 20 % nicht überschreitet. Die Finanzverwaltung fasst somit mehrere begünstigte Vermögensarten zu einem Erwerb iS der Optionsregelung zusammen. Dies ist schon deshalb zweifelhaft, weil damit die Option bei mehreren Erwerben entwertet wird. Denn maßgeblich für die Betrachtung der Voraussetzungen für die Option sind die Verhältnisse im jeweils übertragenen begünstigten Vermögen. Somit führt schon das Überschreiten der Verwaltungsvermögensgrenze von 20 % bei einer begünstigten Vermögenseinheit zum vollständigen Scheitern der Vollverschonung jedenfalls bei dieser Einheit. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist widersprüchlich. Wenn schon die übertragenen Einheiten zusammengefasst werden, muss es auch möglich sein, ein höheres als 20 % betragendes Verwaltungsvermögen einer Einheit durch ein niedrigeres Verwaltungsvermögen bei einer anderen Einheit auszugleichen. Zudem überzeugt die Meinung auch inhaltlich nicht, weil sich aus dem System der §§ 13a, 13b ErbStG ergibt, dass nach Rechtsträgern

unterschieden wird und es sich um eine Begünstigung von Rechtsträgern (sachliche Steuerbefreiung) in gegenstandsbezogener Weise handelt, so überzeugend *Crezelius*, Unternehmenserbrecht², Rz. 193. Für die hier vertretene Auffassung spricht auch, dass die Behaltenstatbestände isoliert zu prüfen sind, also nicht nach einer konsolidierten Betrachtung.

Die Finanzverwaltung vertritt darüber hinaus in RE 13a.21 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2019 die rigide Auffassung, dass wirtschaftliche Einheiten, die die Voraussetzungen der Option nicht erfüllen, weil die Verwaltungsvermögensquote mehr als 20 % beträgt, überhaupt keine Verschonung erhalten. Sie werden somit weder in voller Höhe noch im Volumen von 85 % entlastet. Dies überzeugt schon deshalb nicht, weil die Verwaltung nicht einerseits mehrere Erwerbe zu einem Erwerb zusammenfassen kann, dann aber bei der Beurteilung der Verwaltungsvermögensquote wiederum die einzelnen Vermögensarten getrennt betrachtet. Wenn schon wäre es zutreffend, die Verwaltungsvermögensquote für alle Vermögenseinheiten insgesamt zu ermitteln, so dass geringes Verwaltungsvermögen einer Einheit uU auch dazu dienen könnte, höheres Verwaltungsvermögen einer anderen Einheit zu kompensieren.

Leider hatte die Finanzverwaltung durch die rechtskräftige **Entscheidung des FG Münster** (FG Münster v. 9.12.2013 – 3 K 3969/11 Erb, ZEV 2014, 325 m. Anm. *Althof* = BB 2014, 1251 m. Anm. *Königer*) Rückenwind erhalten, welcher ihre Auffassung in RE 13a.21 Abs. 4 Satz 2 ErbStR bestätigt. Das FG hatte einen Fall zu entscheiden, in welchem der Erwerber sowohl GmbH-Anteile mit einer Verwaltungsvermögensquote von 0 als auch KG-Anteile mit einer Verwaltungsvermögensquote von 47 % durch Erbfall (jeweils nach alter, jedoch in dieser Hinsicht unverändert geltender Rechtslage) erhalten hatte. Er begehrte beim Finanzamt die vollständige Verschonung für den GmbH-Anteil und die Regelverschonung für den KG-Anteil. Das Finanzamt gewährte die vollständige Verschonung für den GmbH-Anteil und entlastete den KG-Anteil nicht einmal durch die Regelverschonung. Die hiergegen gerichtete Klage war erfolglos. Das FG schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung an, wonach die vom Gesetz gewählte Formulierung „insgesamt“ nicht nur den Umfang der Steuerentlastung festlegt, sondern verschiedene Einheiten für Zwecke der Verschonung als eine Einheit erfasst. Vielmehr seien die Werte jeder einzelnen begünstigten wirtschaftlichen Einheit zu addieren. Bezogen auf den jeweiligen steuerpflichtigen Erwerb bestehe nach dem Gesetzeswortlaut aber ein Alternativverhältnis in der Anwendung der Steuerbefreiung. Werde die vollständige Verschonung beantragt, komme die Entlastung nur für die wirtschaftlichen Einheiten in Betracht, die die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllen.

Die nachfolgende Entscheidung des FG Münster im Urte. v. 10.9.2020 – 3 K 2317/19 Erb, EFG 2020, 1713 m. Anm. *Dallmann*, in welchem das FG seine Entscheidung aus dem Jahre 2013 bestätigt, überrascht daher nicht. Diesmal

ist Revision eingelegt, welche beim BFH unter dem Az. II R 25/20 anhängig ist. Der entschiedene Fall betraf ebenfalls die bis zum 1.7.2016 geltende Gesetzesfassung, die in dem hier entscheidenden Punkt jedoch unverändert weitergilt.

Die Kl. hatte von ihrer Mutter zum Übertragungsstichtag 31.12.2010 mehrere begünstigungsfähige Einheiten im Wege der Schenkung erhalten. Die Veranlagung zur Schenkungsteuer erfolgte zunächst unter Berücksichtigung eines Verschonungsabschlags von 85 %. In der Folgezeit ergingen die Feststellungsbescheide ua. für die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens für alle betroffenen Einheiten. Bei einer Einheit belief sich die Verwaltungsvermögensquote auf mehr als 10 % als der im damaligen Zeitpunkt gültigen Höchstgrenze (aktuell: 20 %). Das Finanzamt änderte den Folgebescheid und korrigierte die festgesetzte Schenkungsteuer. Nun wurde erstmals seitens der Kl. der Antrag auf Anwendung der vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG aF (jetzt § 13a Abs. 10 ErbStG) gestellt. Das Finanzamt gewährte die Vollverschonung für die Einheiten, deren Verwaltungsvermögensquote 10 % nicht überschritt. Die diese überschreitende Einheit wurde nicht entlastet.

Diese Rechtsauffassung hat das FG bestätigt. Es führt aus, dass die Verwaltungsvermögensquote bei der einheitlichen Schenkung mehrerer begünstigungsfähiger Einheiten für jede Einheit getrennt zu ermitteln sei. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG aF, in welchem geregelt sei, dass der Anteil des Verwaltungsvermögens des **gemeinen Wertes des jeweiligen Betriebes** zu bestimmen sei. Die **einheitliche Ausübung des Wahlrechts** habe zur Folge, dass für jede einzelne Einheit zu bestimmen sei, ob die Voraussetzungen vorliegen, die die Steuerpflichtigen begehren. Dies ist im vorliegenden Fall die Vollverschonung. Somit soll der Antrag auf Vollverschonung die Anwendung der Regelverschonung verdrängen. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH sich hierzu äußern wird. Die Entscheidung des FG ist nicht überzeugend, da es sich bei der Vollverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG um eine weitergehende, dh. die Regelverschonung übersteigende Verschonung handelt. Diese verdrängt die Regelverschonung nur, wenn ihre, der Vollverschonung Voraussetzungen vorliegen.

Die vorgenannten Entscheidungen überzeugen daher nicht (ablehnend mit überzeugender Begründung auch *Reich*, DStR 2014, 1424). Es ist näherliegend, dass der Gesetzgeber nur den Erwerb einer wirtschaftlichen Einheit betrachtet hat, weshalb sich das Wort insgesamt auch nur auf diese eine wirtschaftliche Einheit beziehen kann. Auch der Hinweis des Gerichts, die Verwaltungsvermögensquote gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG sei aus allen wirtschaftlichen Einheiten insgesamt zu konsolidieren, geht fehl, da diese Vorschrift nur die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit behandelt und sich aus der Regelung kein Hinweis entnehmen lässt, in welchem Verhältnis die beiden Varianten der Verschonung zueinander stehen; so völlig zu Recht *Althof*, ZEV 2014, 327. Im

Übrigen ist kein zwingender Grund erkennbar, warum der Antrag nur einheitlich gestellt werden kann. Dies führt auch zu merkwürdigen Ergebnissen. Werden mehrere wirtschaftliche Einheiten erworben, von denen nur eine die Anforderungen der vollständigen Verschonung erfüllt, steht sich der Erwerber im Falle eines Antrags schlechter als jemand, der nur die Voraussetzungen der Regelverschonung erfüllende Einheiten erwirbt.

Für die Praxis bedeutet dies, dass der Antrag auf Volloption bei mehreren erworbenen Anteilen nur dann gestellt werden sollte, wenn das Vermögen, welches in vollem Umfang freigestellt wird, den **Gesamtwert des erworbenen Vermögens dominiert**. In diesen Fällen kann in Kauf genommen werden, dass anderes, nur nach der Regeloption begünstigungsfähiges Vermögen überhaupt nicht begünstigt wird. Die Verwaltungsauffassung wird daher dazu führen, dass bei Erwerben mehrerer Vermögensarten die Volloption nur sehr zurückhaltend angewandt wird. Vielleicht ist dies auch der Hintergrund der Auffassung in den ErbStR.

Nur wenn für alle übertragenen Einheiten die Vollverschonung nicht in Betracht kommt, geht der Antrag ins Leere, so dass dann wieder die Regelverschonung zur Anwendung kommt, merkwürdiger Weise dann für die jeweiligen Einheiten getrennt. Dies ist dogmatisch nicht nachvollziehbar, für die Stpfl. jedoch von Vorteil; vgl. R E 13a.21 Abs. 4 ErbStR 2019.

Sofern nachträglich ermittelt wird, dass die Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung in **allen wirtschaftlichen Einheiten** nicht erfüllt ist, bleibt es bei der Regelverschonung, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Ergibt die nachträgliche Überprüfung, dass die Vollverschonung hinsichtlich einzelner Einheiten nicht gewährt wird, entfällt für diese Einheiten die Verschonung insgesamt. Die Folge ist, dass es für den Stpfl. in diesen Fällen günstiger ist, wenn auch keine einzige der übertragenen Einheiten die Voraussetzungen für die Volloption erfüllt; vgl. R E 13a.21 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2019.

Beispiel 1:

A erwirbt von Todes wegen folgende begünstigte Vermögenseinheiten: Kommanditanteil mit Verwaltungsvermögensquote 11 %, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit Verwaltungsvermögensquote 7 %, Anteil an einer Kapitalgesellschaft, Verwaltungsvermögensquote 22 %. Wird der Antrag auf Volloption gestellt, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung diese für die ersten beiden Vermögensarten gewährt, für die letztere wird noch nicht einmal die Regeloption gewährt. Ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Verwaltungsvermögensquoten der ersten beiden Vermögensarten 20 % übersteigen, gilt für alle drei Vermögensarten die Regeloption.

Beispiel 2:

Im Ausgangsfall soll die Verwaltungsvermögensquote für den GmbH-Anteil 19 % betragen. Die Volloption wird für alle drei Vermögensarten gewährt.

Beispiel 3:

Im vorliegenden Fall ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Verwaltungsvermögensquote für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb 22 % beträgt. Rechtsfolge ist, dass die beiden anderen Vermögensarten im vollen Umfang verschont bleiben, während das land- und forstwirtschaftliche Vermögen überhaupt nicht verschont bleibt.

Beispiel 4:

Im Ausgangsfall veräußert der Erwerber innerhalb der Nachsteuerfrist den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Rechtsfolgen beschränken sich auf die Korrektur der Steuer bezogen auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Ist **Gegenstand des Erwerbs** nur **eine begünstigte Vermögensart**, stellen sich diese Probleme naturgemäß nicht. Ergibt eine spätere Überprüfung, dass die Voraussetzungen für die Volloption (Alternativmodell) nicht vorliegen, fällt der Begünstigungsrahmen in die Regeloption zurück, so dass der Antrag durchaus gestellt werden kann, bevor endgültig feststeht, wie hoch die Verwaltungsvermögensquote ist. Dies ergibt sich bezogen auf die Meinung der Finanzverwaltung aus R E 13a.21 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2019. Danach geht der Antrag ins Leere, wenn die Verwaltungsvermögensquote aller übertragenen Anteile mehr als 20 % beträgt. Dies ist auch der Fall, wenn nur eine Einheit übertragen wird, die die Voraussetzungen an die Volloption nicht erfüllt.

Für die Praxis folgt hieraus, dass zwecks Vermeidung von Nachteilen aufgrund der Verwaltungsauffassung zumindest bei freigeibigen Zuwendungen betr. mehrere begünstigte Vermögensarten eine **Aufspaltung auf mehrere Vorgänge** erforderlich ist, wenn nicht sichergestellt ist, dass per Saldo die Optionsvoraussetzungen vorliegen. Dabei ist jeder „Gesamtplan“ zu vermeiden, insbesondere ein einheitlicher Schenkungswille auszuschließen. Der Antrag ist **bedingungsfeindlich** und **unwiderruflich**, vgl. R E 13a.21 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass zumindest bei Erwerb mehrerer begünstigter Vermögensarten in einem Vorgang (zB Erbfall) mit dem Antrag gewartet werden sollte, bis die **Verwaltungsvermögensquote der jeweiligen Einheiten zuverlässig ermittelt** ist. Denn der unwiderrufliche Antrag hat zur Folge, dass einzelne Einheiten überhaupt nicht begünstigt werden, wenn sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen der Volloption nicht erfüllen. Jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung würde sich dann die Verschonung auf das Vermögen beschränken, welches eine Verwaltungsvermögensquote von max. 20 % aufweist. Daher ist zu fragen, bis wann der Antrag gestellt werden muss. Die Finanzverwaltung hatte noch in Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 des Ländererlasses v. 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713, die Meinung vertreten, der Antrag müsse bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft des Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheids gestellt werden. Dies führte zu erheblichen Problemen, soweit diese Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 2 AO standen. Denn dieser Be-

scheid führte zum Eintritt der formellen Bestandskraft. Die Praxis musste daher solche Bescheide durch Einspruch, gegebenenfalls Klage anfechten, um den Eintritt der materiellen Bestandskraft zu verhindern. Folge waren unnötige Klagen bei den Steuergerichten. Dies ist Vergangenheit. Nach R E 13a.21 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2019 kann der **Antrag** „grundsätzlich **bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft** der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer“ gestellt werden. Es ist anzunehmen, dass sich die Finanzverwaltung der Auffassung des Ur. BFH v. 10.11.2004 – II R 24/03, BStBl. II 2005, 182, anschließt. Darin hatte der BFH zum Freibetrag alten Rechts gem. § 13a Abs. 2 ErbStG aF die Meinung vertreten, die Zuweisung des Freibetrags müsse bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht gestellt werden; zu vorsichtig *Rutkowsky/Siegmund*, DStZ 2013, 111, die eine verbindliche Auskunft empfehlen. Da die Entscheidung keine Einschränkungen vorsieht, ist der Satzteil „grundsätzlich“ vermutlich überflüssig. Somit kann bei Erwerb nur einer begünstigten Vermögensart der Antrag zügig gestellt werden, was auch zu Liquiditätsvorteilen führt. Denn wird zunächst Erbschaftsteuer auf der Grundlage des Regelmodells festgesetzt und diese später erstattet, ergeben sich keine Zinsvorteile, da die erstattete Steuer nicht verzinst wird.

- 217 Nach § 13b Abs. 10 ErbStG wird das begünstigte Vermögen durch das für die wirtschaftliche Einheit örtlich zuständige Finanzamt festgestellt. Der Bescheid ist **Grundlagenbescheid** für die Erbschaftsteuerfestsetzung. Für die Beteiligten besteht daher das Problem, den Antrag auf vollständige Freistellung uU in einem Zeitpunkt stellen zu müssen, in welchem die Höhe der Verwaltungsvermögensquote noch nicht feststeht. Auf die damit verbundenen Risiken bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten wurde in Rz. 216 hingewiesen. Wird daher der Antrag gestellt, ergibt sich aber zu einem späteren Zeitpunkt, dass die Verwaltungsvermögensquote mehr als 20 % beträgt, wird die uU eingetretene materielle Bestandskraft der Erbschaft- und Schenkungsteuerfestsetzung durchbrochen, was wiederum Auswirkungen auf den Verschonungsumfang der anderen unternehmerischen Einheiten haben kann. Aus diesem Grunde ist es in der Praxis üblich, den **Antrag erst zu stellen, nachdem die Höhe des begünstigten Vermögens festgestellt** ist. Allerdings besteht dann immer noch das Risiko, dass der Antrag ins Leere geht, sollte bei einer späteren Änderung der Verwaltungsvermögensquote diese nunmehr das für die vollständige Freistellung unschädliche Verwaltungsvermögen von max. 20 % überschreiten. Umgekehrt gibt es Sachverhalte, in denen der Antrag in der Annahme nicht gestellt ist, die Verwaltungsvermögensquote überschreite die maßgebliche Freigrenze von 20 %, und es sich später ergibt, dass diese Annahme falsch ist. Nur für diesen letztgenannten Fall vertritt das Bay. Landesamt für Steuern in der VfG. v. 7.7.2016 (BayLfSt. v. 7.7.2016 – S 3812b.2.1-13/6 St 34, DStR 2016, 1931) die für die Stpfl. günstige Auffassung, dass nunmehr trotz materieller Bestandskraft erstmals ein Antrag

auf Optionsverschönerung wirksam gestellt werden kann. Es ist dem Erwerber daher möglich, im Rahmen der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den Antrag auf Anwendung der Optionsverschönerung zu stellen. Dies ist zu begrüßen und sollte bundeseinheitlich Standard werden. Unbefriedigend bleibt die Situation für die Fälle, in denen der Grundlagenbescheid nicht vorliegt und die Beteiligten daher zumindest bei dem unentgeltlichen Erwerb mehrerer Einheiten davor zurückscheuen, den Antrag auf vollständige Freistellung zu stellen. Die naheliegende Lösung, nämlich die Rücknahme des Antrags zuzulassen, sollte die Verwaltungsvermögensquote die Freigrenze überschreiten, scheitert am Gesetzeswortlaut, der die unwiderrufliche Erklärung fordert. Hilfestellung kann nur der Gesetzgeber geben.

Zuzustimmen ist allerdings der Verfügung des BayLfSt. v. 7.7.2016 – S 312b.2.1-13/6 St, juris. Danach kann in dem Sonderfall, in welchem ein Antrag auf Vollverschönerung wegen zu hoher Verwaltungsvermögensquote zunächst unterblieben ist und nach Bestandskraft des Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheides der Grundlagenbescheid in der Weise geändert wird, dass eine Verwaltungsvermögensquote iHv. max. 20 % festgestellt wird, der Antrag nachgeholt werden. Ein geänderter Antrag hat nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Bestandskraft durchbrechende Wirkung, muss zu diesem Zwecke jedoch innerhalb der Zwei-Jahres-Frist gestellt werden, vgl. *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 175 AO Rz. 18.

Die OFD Karlsruhe vertritt in der VfG. v. 7.8.2014 (OFD Karlsruhe v. 7.8. 2014 – S 381.2a/50 St 341, S 033.8/48 St 311, DStR 2014, 1721) die Meinung, dass der Antrag auf vollständige Verschönerung auch dann gestellt werden könne, wenn der zugrundeliegende Bescheid nicht angefochten sei, jedoch hinsichtlich der verfassungsmäßigen Bedenken gegen das ErbStG iS des § 165 AO vorläufig sei. Selbst bei einer negativen Entscheidung des BVerfG würden die Bescheide nicht automatisch endgültig, sondern erst auf Antrag des Stpfl. oder mit Ablauf der Festsetzungsverjährung. Daher seien Einsprüche gegen die Bescheide zwecks Hemmung der materiellen Bestandskraft nicht erforderlich und zurückzuweisen. Da diese VfG. anscheinend nicht bundeseinheitlich abgestimmt ist, sollte sich der Stpfl. außerhalb des Bezirks der OFD Karlsruhe darauf nicht verlassen. Da infolge der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, die derzeitige Gesetzesfassung mit Art. 3 GG nur unvereinbar ist und damit Altfälle nicht mehr aufgegriffen werden können, wird für diese vermutlich der Vorläufigkeitsvermerk durch Allgemeinverfügung aufgehoben werden, während für Neufälle kein Vorläufigkeitsvermerk erforderlich ist. Daher ist in Alt- und Neufällen (bis zur Gesetzesneufassung) der Rat zu geben, den Eintritt der materiellen Bestandskraft durch Einspruch zu hindern und ggf. Klage zu führen, bis die Verwaltungsvermögensquote festgestellt ist. 218

- 219 In der Gestaltungspraxis wird von dem **Alternativmodell** bei **mehreren begünstigten Vermögensarten** schon wegen des geringen max. zulässigen Anteils des Verwaltungsvermögens von 20 % des Unternehmenswertes **nur sehr zurückhaltend** Gebrauch gemacht werden. Sind die Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG nicht erfüllt, bleibt es trotz Antrags für das Alternativmodell beim Grundmodell, so dass kein vollständiger Verlust der Vergünstigungen droht, wenn die Grenze von max. 20 % Verwaltungsvermögen für alle Vermögensarten gerissen ist. Diese Konzeption der Finanzverwaltung überzeugt nicht. Denn § 13a Abs. 10 ErbStG stockt in den Fällen des Grundmodells auf Antrag den Begünstigungsrahmen unter den genannten Voraussetzungen auf, schafft aber keinen eigenen Begünstigungstatbestand.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass nach Auffassung der Verwaltung der **Antrag nur einheitlich** gestellt werden kann. Hieraus folgt nach Auffassung der Verwaltung, dass der Antrag zum Teil ins Leere geht, soweit das Verwaltungsvermögen der übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 20 % beträgt. In diesem Fall ist die Regelverschonung nicht zu gewähren, sondern nur die Vollverschonung nach dem Alternativmodell für die unternehmerische Einheit, bei welcher die Voraussetzungen vorliegen. Dem wurde bereits an anderer Stelle, vgl. Rz. 216, widersprochen. Es ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass ein einheitlicher Antrag erforderlich sein soll. Die Vermutung spricht dafür, dass damit bezweckt ist, der Verwaltung die Arbeit im Rahmen der Veranlagung zu erleichtern. Dies kann jedoch kein tragender Gesichtspunkt sein. Diese Handhabung durch die Finanzverwaltung zwingt die Stpfl. zu zweierlei Maßnahmen: Zum einen ist der Antrag sehr spät zu stellen. Auf diese Weise kann die Verwaltungsvermögensquote zuverlässig ermittelt werden, bevor der Antrag gestellt wird. Zum anderen sind freigebige Zuwendungen auf mehrere Teilakte zu verteilen. Beides entspricht weder dem Interesse des Fiskus noch dem der Stpfl. Die weitergehende Auffassung der Verwaltung, wonach bei einer nachträglichen Feststellung, dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung nach dem Alternativmodell in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist und dann die Regelverschonung gewährt wird, falls deren Voraussetzungen vorliegen, kann nur zu Verwunderung führen. Denn hieraus ergibt sich, dass die Stpfl. bei auch nur einer wirtschaftlichen Einheit, die die Verwaltungsvermögensgrenze von 20 % überschreitet, etwa durch Ansatz eines höheren Unternehmenswerts dafür kämpfen müssen, dass bei allen Einheiten die Grenze von 20 % überschritten wird, um dann jedenfalls in den Genuss der Regelverschonung zu kommen.

den steuerpflichtigen Erwerb ergebende Steuer zunächst nach § 27 ErbStG zu ermäßigen. Nur für die danach festzusetzende Steuer ist die Begrenzung des § 14 Abs. 3 ErbStG anzuwenden, vgl. auch R E 14.1 Abs. 5 ErbStR 2019 sowie *Fumi* in v. Oertzen/Loose, ErbStG², § 14 ErbStG Rz. 46.

XI. Zusammenrechnung im Rahmen ausländischer Steuerfestsetzung gezahlter Erbschaftsteuer

- 51 Das System des § 14 ErbStG gibt vor, dass es sich bei **mehreren Erwerben** innerhalb des 10-jährigen Zeitraums **nicht um einen einheitlichen Erwerb** handelt. Die Selbstständigkeit der Erwerbe bleibt erhalten, vgl. Rz. 1.2. Hieraus folgt, dass entgegen der Meinung von *Werz/Sager*, ErbStB 2010, 304, und insoweit dem Urt. des BFH v. 7.9.2011 – II R 58/09, BStBl. II 2012, 40 = HFR 2011, 1314, folgend, nur die im Ausland gezahlte und auf die deutsche Steuer anzurechnende Erbschaftsteuer die inländische Schenkungsteuer mindert, die auf den Letzterwerb entfällt. Nur diese Steuer ist dann im Rahmen der tatsächlich gezahlten Steuer bzw. der fiktiven Abzugsteuer der Steuer auf den Letzterwerb anzurechnen. Die Argumente von *Werz/Sager* **sind zwar rechtspolitisch überzeugend**, entsprechen jedoch nicht der derzeitigen Gesetzeskonzeption.

M. Verfahrensrechtliche Fragen

I. Besonderer Schenkungsteuerbescheid für früheren Erwerb

- 52 Frühere Erwerbe werden lediglich zur **Berechnung der Steuer** für den letzten Erwerb herangezogen, und es ist ohne Bedeutung, ob und in welcher Höhe die ersten Erwerbe tatsächlich besteuert wurden (Rz. 9). Es ist unzulässig, den gesamten Vorgang in einem einheitlichen Steuerbescheid für den Erbfall und eine vorhergehende Schenkung mit nur einem Steuerbetrag zu erfassen. Es handelt sich um **zwei verschiedene Rechtsvorgänge**. Bei der Besteuerung des Erbanfalls ist die auf die Schenkung entfallende Steuer im Rahmen des § 14 ErbStG anzurechnen. Die Steuer für die Schenkung ist in einem besonderen Schenkungsteuerbescheid nachzuholen. Ein ausdrücklich als „Erbschaftsteuerbescheid“ bezeichneter und zugestellter Steuerbescheid für einen Erwerb von Todes wegen schließt bereits nach seinem objektiven Erklärungsinhalt eine zusammenfassende Steuerfestsetzung unter Einbeziehung von Vorschenkungen aus. Ein solcher Erbschaftsteuerbescheid ist wegen Verstoßes gegen § 14 Abs. 1 ErbStG **rechtswidrig**, soweit seine Steuerfestsetzung auf einer Zusammenrechnung des Erwerbs von Todes wegen mit dem Wert von Vorschenkungen beruht, **ohne dass gleichzeitig ein Steuerabzug für die früheren Erwerbe (Vorschenkungen) vorgenommen wird**, so zutreffend BFH v.

24.8.2005 – II R 16/02, BFH/NV 2006, 192. Vgl. aber BFH v. 28.7.1976 – II R 71/69, BStBl. II 1976, 785, wonach der erteilte Erbschaftsteuerbescheid unter gewissen Umständen als ein Steuerbescheid anzusehen ist, der die Besteuerung zweier zeitlich getrennter Erwerbe zusammenfasst.

Mehrere Schenkungen zwischen denselben Vertragspartnern können in **einem Schenkungsteuerbescheid** erfasst werden. Das ändert nichts daran, dass es sich materiell-rechtlich um verschiedene und daher jeweils für sich zu beurteilende – selbstständige – Erwerbe handelt. Vgl. BFH v. 16.12.1992 – II R 114/89, BFH/NV 1993, 298; v. 20.2.1980 – II R 90/77, BStBl. II 1980, 414. **Mehrere Steuerfälle** erfordern mithin entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder – bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück – die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte als Besteuerungstatbestände dem Steuerbescheid zugrunde liegen, so BFH v. 15.3.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472; v. 6.6.2007 – II R 17/06, BStBl. II 2008, 46. Für die Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer ergibt sich die Notwendigkeit einer Aufgliederung der verschiedenen Steuerschulden aus § 14 ErbStG, wonach eine taggenaue Ermittlung des Zehn-Jahres-Zeitraums für jede Einzelzuwendung erforderlich ist. Die unaufgegliederte Zusammenfassung verschiedener Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag verstößt gegen § 119 Abs. 1, § 157 Abs. 1 Satz 2, § 38 AO und führt zur Nichtigkeit eines solchen Bescheides gem. § 125 Abs. 1 AO. Allerdings setzt die Rechtsfolge der Unwirksamkeit voraus, dass nicht nur dem Stpfl., sondern auch dem Finanzamt im Zeitpunkt des Erlasses des zusammenfassenden Steuerbescheids die Anzahl, der Zeitpunkt und die Höhe der Einzelzuwendungen bekannt waren. Denn die Nichtigkeitsfolge ergibt sich nach § 125 Abs. 1 AO nur dann, wenn der Steuerbescheid an einem schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist, so ausdrücklich BFH v. 6.6.2007 – II R 17/06, BStBl. II 2008, 46. Wenn dem Finanzamt allerdings die Umstände, die es ihm ermöglichen würden, die Steuer für die Einzelzuwendungen getrennt festzusetzen, allein deshalb unbekannt bleiben, weil der **Stpfl. seine Mitwirkungspflichten** gem. § 90 AO **verletzt** hat, kann sich das Finanzamt ausnahmsweise darauf beschränken, die Steuer unter Angabe des mutmaßlichen Zeitraums, in welchem mehrere, der Anzahl und der Höhe nach unbekannte Zuwendungen vorgenommen wurden, nach einem einheitlichen Schätzbetrag, der alle Zuwendungen umfassen soll, einheitlich festzusetzen, so ausdrücklich oa. Urt. des BFH v. 6.6.2007 – II R 17/06, BStBl. II 2008, 46, unter teilweiser Aufhebung von FG Köln v. 6.12.2005 – 9 K 1935/03, EFG 2006, 549.

II. Keine nachträgliche Berichtigung der Vorschenkungsbesteuerung

- 53 Wenn bei der steuerlichen Behandlung des früheren Erwerbs **Fehler** unterlaufen sind, ist fraglich, ob solche Fehler im Zuge der steuerlichen Behandlung des „**einheitlichen Erwerbs**“ korrigiert werden können.

Der BFH hat mit Urte. v. 12.7.2017 – II R 45/15, BStBl. II 2017, 1120 = ZEV 2017, 725 m. Anm. *Fischer/Grau* schon seine bislang vertretene Auffassung bestätigt, die fehlerhafte Besteuerung des Vorerwerbs könne im Rahmen des Letzterwerbs jedenfalls nicht in dem Sinne korrigiert werden, als die Steuerfestsetzung für den Vorerwerb verändert werde. Dies rechtfertige sich auch nicht über die Vorschrift des § 14 Abs. 2 ErbStG, da diese nur den Sonderfall der Berichtigung des Nacherwerbs beinhalte. Diese Auffassung ist zutreffend und wird auch in RE 14.3 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2019 vertreten. Denn auch die Zusammenrechnung ändert nichts daran, dass der Vorerwerb seine rechtliche Selbständigkeit behält. Insofern kann die Bestandskraft des Steuerbetrags für den Vorerwerb nicht durchbrochen werden. Eine andere Frage ist, ob und mit welchem Wert der Vorerwerb dem Letzterwerb zugerechnet wird. Da nur die Steuerfestsetzung in Bestandskraft tritt, ist der Vorerwerb aufgrund der rechtlich zutreffenden Rechtsanwendung der im Zeitpunkt des Vorerwerbs geltenden Rechtslage in die Besteuerung des Letzterwerbs mit einzubeziehen. Die Wirkungen der fehlerhaften Ermittlung des Vorerwerbs beschränken sich somit auf die Steuerfestsetzung für diesen, schlagen mithin nicht auf den Letzterwerb durch.

Dies beruht auf der Auffassung des BFH mit Urte. v. 9.7.2009 (BFH v. 9.7.2009 – II R 55/08, BStBl. II 2009, 969), wonach die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer iS des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG als diejenige Steuer anzusehen ist, die bei zutreffender Beurteilung der Sach- und Rechtslage für diese Erwerbe festzusetzen gewesen wäre. Daher ist in geeigneten Fällen durch den Stpfl. zu prüfen, ob die Steuerfestsetzung für den Vorerwerb zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung geführt hat. Ist dies der Fall, ist nicht die tatsächlich entrichtete, sondern die bei ordnungsgemäßer Steuerfestsetzung tatsächlich zu entrichtende Steuer für den Vorerwerb von der Steuer auf den Letzterwerb abzuziehen.

- 54 **Zusammenfassung:** Die **fehlerhafte Besteuerung** von Vorerwerben ist im Rahmen der Zusammenrechnungsvorschrift des § 14 ErbStG **ohne jegliche Auswirkung**, weil nach dieser Vorschrift nicht die tatsächlich gezahlte Steuer abgezogen wird, sondern die Steuer, die für den früheren Erwerb zzt. des letzten zu erheben gewesen „wäre“. Und die Moral von der Geschichte, vergiss den Gesetzeswortlaut nicht! Vgl. auch Beschluss des BVerfG v. 26.2.1993 – 2 BvR 1288/89, HFR 1993, 329.

Hinweis: Der steuerliche Berater ist daher verpflichtet, bislang gegen den Wertansatz des Vorerwerbs nicht vorgebrachte Bedenken nunmehr zu äußern,

um auf diese Weise eine Korrektur des in die Zusammenrechnung einfließenden Wertansatzes zu erreichen, so zutreffend *Götz*, ZEV 2008, 29 (30 r.Sp.).

III. Veränderter Wertansatz des Vorerwerbs als rückwirkendes Ereignis auch für den Letzterwerb (§ 14 Abs. 2 ErbStG)

Der BFH hat im Urt. v. 12.7.2017 (BFH v. 12.7.2017 – II R 45/15, BStBl. II 2017, 1120 = ZEV 2017, 725 m. Anm. *Fischer/Grau*) die rechtliche Selbstständigkeit des Vorerwerbs im Rahmen des § 14 ErbStG betont. Kann der Steuerbescheid für den Vorerwerb, weil etwa unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehend oder infolge einer Missachtung der Nachsteuerfristen des § 13a ErbStG, geändert werden, führt die veränderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb auch zu einer geänderten Steuerfestsetzung für den Letzterwerb. Ist jedoch der Steuerbescheid für den Vorerwerb bestandskräftig, sind die Steuerfestsetzungen jedenfalls für die Steuerfestsetzung des Letzterwerbs maßgebend, auch wenn für die Höhe des Letzterwerbs die materiell-rechtlich zutreffende Wertermittlung für den Vorerwerb maßgebend ist. Hinsichtlich der realen Steuer bleibt es jedoch bei der bestandskräftig festgesetzten Steuer für den Vorerwerb. 54.1

Wird die Steuerfestsetzung für den Vorerwerb infolge eines Ereignisses mit Rückwirkung für die Vergangenheit geändert, folgt nach Auffassung des BFH (BFH v. 12.7.2017 – II R 45/15, BStBl. II 2017, 1120 = ZEV 2017, 725 m. Anm. *Fischer/Grau*) aus der Selbstständigkeit des Vorerwerbs, dass die veränderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb zugleich kein Ereignis mit Rückwirkung auch für den Letzterwerb ist. Ist der Steuerbescheid für den Letzterwerb mithin bestandskräftig, liegt hierin kein rückwirkendes Ereignis für den Letzterwerb. 54.2

Mit dem JStG 2020 ist § 14 Abs. 2 ErbStG neu gefasst. Wird infolge eines rückwirkenden Ereignisses die **Steuerfestsetzung für den Vorerwerb** geändert, gilt dies zugleich als **rückwirkendes Ereignis auch für den Letzterwerb**. Somit wird unter Durchbrechung des Grundsatzes der Bestandskraft die Steuerfestsetzung auch für den Letzterwerb geändert. Es handelt sich damit um eine gesetzliche „Nichtanwendungsregelung“ der Rspr. des BFH (BFH v. 12.7.2017 – II R 45/15, BStBl. II 2017, 1120 = ZEV 2017, 725). 54.3

Beispiel:

Der Wert des Vorerwerbs beträgt 100.000 Euro. Der Steuerbescheid ist bestandskräftig. Der Vorerwerb ist mit 100.000 Euro in die Ermittlung der Steuer für den Letzterwerb eingegangen. Die Steuerfestsetzung für den Letzterwerb ist bestandskräftig. Infolge eines geänderten Grundlagenbescheids wird der Wertansatz des Vorerwerbs statt mit 100.000 Euro mit 200.000 Euro angesetzt. Aufgrund § 14 Abs. 2 Satz 1 ErbStG in der Fassung des JStG 2020 wird der Steuerbescheid für den Letzterwerb geändert, indem der Vorerwerb nicht mit 100.000 Euro, sondern mit 200.000 Euro angesetzt wird.

Auf die festzusetzende Erbschaftsteuer für den Letzterwerb wird die fiktive oder reale Abzugsteuer angerechnet.

Je nachdem, ob die Bemessungsgrundlage für den Vorerwerb infolge rückwirkenden Ereignisses reduziert oder erhöht ist, ergeben sich für die Stpfl. vor- oder nachteilige Folgen.

- 54.4 Soweit der Stichtag der Entstehung der Steuer für den Letzterwerb vor dem 29.12.2020 liegt, gilt das bis dahin geltende Recht, wonach die Änderung der Steuerfestsetzungen für den Vorerwerb keine Wirkung für die Vergangenheit auch für den Letzterwerb hat. Die **Übergangsregelung** ist jedoch so zu verstehen, dass bei Entstehung der Steuer für den Letzterwerb ab dem 29.12.2020 die Neuregelung auch dann gilt, wenn der Vorerwerb vor dem vorgenannten Stichtag stattgefunden hat. Denn letztlich geht es im Rahmen des § 14 Abs. 2 ErbStG um die Steuerfestsetzung für den Letzterwerb.
- 54.5 Für die **Verjährung** gilt § 175 Abs. 1 Satz 2 AO. Danach beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt. Das Ereignis ist die Änderung der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb aufgrund des nachträglich eingetretenen Ereignisses. Ab dem Kalenderjahr der Änderung beginnt die **neue Festsetzungsfrist** von ebenfalls vier Jahren (§ 175 Abs. 1 Satz 2, § 169 AO).

N. Zusammenrechnung im Rahmen des Außensteuergesetzes sowie der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht

- 55 Erwerbe, bei denen die Steuerschuld **vor dem Wohnsitzwechsel** entstanden ist und die demgemäß der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen haben, werden mit Erwerben, die der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen, zusammengerechnet.
- 56 Der bei der Veranlagung des ersten Erwerbs gewährte **Freibetrag** kommt nicht mehr zur Anwendung. Zum Ausgleich dafür wird jedoch im Rahmen des § 14 ErbStG für den ersten Erwerb eine entsprechend höhere Erbschaft-(Schenkungs-)Steuer angesetzt, weil für den ersten Erwerb – statt der tatsächlich entrichteten Steuer – die Steuer anzurechnen ist, die für ihn zzt. des letzten Erwerbs zu entrichten gewesen wäre, dh. die Steuer, die sich für den ersten Erwerb ohne Abzug des Freibetrags ergibt.
- 57 Hat der Stpfl. einen Teil seines Vermögens in vorweggenommener Erbfolge auf seine Erben übertragen, so unterliegt nur dieses Vermögen der erweiterten beschränkten Schenkungsteuerpflicht, nicht auch das später innerhalb des 10-jährigen Besteuerungszeitraums anfallende Vermögen. Vgl. *Michel*, DVStR 1972, 148, der mit Recht meint, eine Zusammenrechnung nach § 14