

II. Vorweggenommene Erbfolge mit Grundstücken

Literatur

Fürwentsches, Übertragung von Betriebsvermögen nach neuem Erbschaftsteuerrecht, NWB 36/2009, 2832; *Götz*, Die Bedeutung des § 14 Abs. 2 BewG bei Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 2009, 2233; *Hecht/von Cölln*, Fallstricke des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem BewG i. d. F. des ErbStRG, DB 2010, 1084; *dies.*, Unternehmensbewertung nach dem BewG i. d. F. des ErbStRG – Anmerkungen zu den Ländererlassen, BB 2010, 795; *Hannes/Steger/Stalleiken*, Verwaltungsvermögenstest ganz anders!, DStR 2009, 2029; *Hochheim/Wagenmann*, Der Vorbehaltsnießbrauch am Kommanditanteil und die Mitunternehmerschaft, ZEV 2010, 109; *Hübner*, Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2009, 2577; *Neufang*, Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2009, 2004; *Pach-Hanssenheimb*, Der Verschonungsabschlag bei gemischten Schenkungen, DStR 2009, 466; *Piltz*, Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 2008, 229; *Ramb*, Die neue Bedarfsbewertung eines Anteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (vereinfachtes Ertragswertverfahren), StSem-Spezial 2010 S. 39; *ders.*, Die neue Bedarfsbewertung des Betriebsvermögens, NWB 34/2009, 2672; *Rudisch*, Gestaltungsmöglichkeiten beim Ausscheiden eines Kommanditisten vor dem Hintergrund des neuen Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes, BB 2010, 1321; *Schmidt/Leyh*, Behaltensregelungen und Nachversteuerung, NWB 33/2009, 2557; *Schmidt/Schwind*, Durchführung des Verwaltungsvermögenstests, NWB 28/2009, 2151; *Schulte/Birnbauch/Hinkers*, Unternehmensvermögen im neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht – Zweifelsfragen und Gestaltungsansätze, BB 2009, 300; *Schulze zur Wiesche*, Die Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung einer Anteilsschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, DB 2009, 2452; *ders.*, Sonderbetriebsvermögen und Verwaltungsvermögenstest nach § 13 a und § 13 b ErbStG, DStR 2009, 732; *Schwind/Schmidt*, Das neue Begünstigungssystem für Betriebsvermögen, NWB 22/2009, 1654; *Siegmund/Ungemach*, Die steuerbegünstigte Übertragung von Immobilienvermögen – gewährte Begünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2009, 602; *Söfving/Thonemann*, Begünstigung unternehmerischen Vermögens nach dem ErbStG, DB 2009, 1836; *Weng*, Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13 a Abs. 5 ErbStG – Gesellschaftsvertraglicher Schutz von Minderheitsgesellschaftern bzw. Gesellschaftern ohne Geschäftsführungsbefugnisse, BB 2009, 1780; *Zipfel/Lahme*, Erreichen der Begünstigungen für Unternehmensvermögen unter Berücksichtigung der Auffassung der FinVerw, DStZ 2009, 559; *dies.* Regelverschonung oder Optionsverschonung unter Berücksichtigung der Auffassung der Finanzverwaltung, DStZ 2009, 588.

Verwaltungsanweisungen

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.6.2009 – Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG in der Fassung durch das ErbStRG, BStBl. I 2009; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.6.2009 – Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes, BStBl. I 2009, 713.

1. Übertragung von Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG

- 1 Mit der zum 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaft- und Schenkungsteuerreform hat sich die schenkungsteuerliche Behandlung von Immobilienübertragungen in erheblichem Maße geändert. Dies gilt neben der völlig neu gestalteten Bewertung von Immobilien insbesondere für die Immobilienübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt sowie der Immobilienübertragung in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden, gewerblich geprägten GmbH & Co. KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Von besonderer Bedeutung ist im Falle der Übertragung von KG-Anteilen, ob die Vergünstigungen des § 13 a ErbStG zur Anwendung kommen. Die Vorschrift enthält gegenüber der bisherigen Rechtslage einerseits deutliche Verbesserungen in Form eines 85 %-igen – ggf. sogar 100 %-igen – Verschonungsabschlages. Andererseits jedoch ist die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG nicht mehr per se allein durch die Begründung von Betriebsvermögen begünstigt. Ihre Privilegierung scheitert häufig am sog. schädlichen Verwaltungsvermögen. Nachfolgend werden die schenkungsteuerlichen Besonderheiten der Anteilsübertragung mit Blick auf unterschiedliche Übertragungsvarianten näher untersucht.

a) Die schenkungsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen

- 2 Nach § 13 a Abs. 1 ErbStG ist die Übertragung von
- Betriebsvermögen,
 - land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie
 - Anteilen an Kapitalgesellschaften iS des § 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG¹
- begünstigt. Zum begünstigten gewerblichen Betriebsvermögen gehört gem. § 13 b ErbStG inländisches Betriebsvermögen iS der §§ 95–97 BewG, wenn es sich insbesondere handelt um
- einen (ganzen) Gewerbebetrieb (§ 95 BewG),
 - einen Teilbetrieb sowie
 - einen Anteil an einer Gesellschaft iS des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG).
- 3 Die **Übertragung von Gesellschaftsanteilen** ist unabhängig davon begünstigt, ob zugleich die einkommensteuerlichen Vergünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 EStG Anwendung finden. Es ist also nicht erforderlich, dass der gesamte Gesellschaftsanteil des Schenkers auf den Beschenkten übertragen wird. Vielmehr genügt die Übertragung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteiles, gleichgültig, ob das zum Mitunternehmeranteil gehörende Sonderbetriebsvermögen quotaal, über- oder unterquotaal auf den Beschenkten übergeht.² Nicht begünstigt ist freilich die isolierte Übertragung von Immobilien, auch dann nicht,

¹ Dies erfordert eine unmittelbare Beteiligung des Schenkers am Nennkapital der Gesellschaft von mehr als 25 %.

² Vgl. Länderlasse vom 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713 Abschn. 20 Abs. 3.

wenn sie als Einzelwirtschaftsgüter aus einem bestehenden Betriebsvermögen heraus verschenkt werden.

Übertragung der Mitunternehmerstellung: Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen ist nur begünstigt, wenn der Beschenkte nicht lediglich eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung erwirbt. Er muss vielmehr zugleich steuerlicher Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG werden.

Soll die Vergünstigung auf zum **Privatvermögen gehörende Immobilien** Anwendung finden, müssen diese zuvor entweder in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft überführt werden oder zumindest die Qualität von Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmeranteiles erlangen. Die Begünstigung umfasst in diesem Fall auch die Übertragung der Immobilie als Teil der schenkungsteuerlich privilegierten mitunternehmerischen Beteiligung im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG. 4

Vorherige Immobilieneinbringung: Vor diesem Hintergrund bietet sich an, im Falle geplanter Übertragung von Immobilien diese vorab in eine GmbH & Co. KG einzubringen. Jedoch muss es eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein. Ihre Tätigkeit gilt – ungeachtet der tatsächlichen Aktivitäten – in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn 5

- allein eine Kapitalgesellschaft persönlich haftender Gesellschafter ist;
- nur die Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist oder Personen, die nicht Gesellschafter sind und
- die Tätigkeit der Gesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird.

Wegen Einzelheiten der Entstehung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG wird auf D.I. Rz. 2 f. verwiesen. Freilich ist zu bedenken, dass sich die Voraussetzungen schenkungsteuerlicher Begünstigung der auf diese Weise übertragenen Immobilien zum 1.1.2009 deutlich verschärft haben und eine Privilegierung insbesondere an der Existenz schädlichen Verwaltungsvermögens scheitern kann (siehe E.II. Rz. 15 f.).

Nachfolgend werden die schenkungsteuerlichen Besonderheiten der privilegierten Übertragung von Kommanditanteilen näher untersucht.

frei

6–9

b) Grundzüge schenkungsteuerlicher Privilegierung von Betriebsvermögen

aa) Privilegierung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag

Die schenkungsteuerlichen Vorteile der Übertragung von Betriebsvermögen liegen in der potentiellen Anwendung des § 13 a ErbStG. Diese bestehen konkret darin, dass 10

- ein 85 %-iger Bewertungsabschlag (§ 13 a Abs. 4 ErbStG) erfolgt
- und außerdem der verbleibende Wert des begünstigten Vermögens (15 %) bis zur Höhe von 150 000 € außer Ansatz bleibt (Abzugsbetrag, § 13 a Abs. 2 ErbStG). Übersteigt der verbleibende Wert des begünstigten Vermögens 150 000 €, reduziert sich der Abzugsbetrag um 50 % des übersteigenden

Werts. Demzufolge entfällt er vollständig ab einem verbleibenden Wert des Betriebsvermögens von 450 000 €.¹

Voraussetzung des 85 %-igen Verschonungsabschlages ist die Einhaltung einer **5-jährigen Sperrfrist** (siehe E.II. Rz. 28) sowie einer **Lohnsummengrenze von 400 %**² innerhalb dieses Zeitraumes (§ 13 a Abs. 1 ErbStG).³ Ebenso darf das schädliche Verwaltungsvermögen den Grenzwert von 50 % nicht überschreiten (siehe E.II. Rz. 21).

Der Abzugsbetrag wird **nur einmal innerhalb von 10 Jahren** gewährt (§ 13 a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Nicht in Anspruch genommene Beträge gehen steuerlich verloren. Hingegen kommt der 85 %-ige Verschonungsabschlag bei jeder Schenkung erneut zur Anwendung.

- 11 **Vollverschonung:** Anstelle der obigen 85 %-igen Verschonung kommt gem. § 13 a Abs. 8 ErbStG alternativ eine 100 %-ige Verschonung in Betracht. Voraussetzung ist die Einhaltung einer 7-jährigen Sperrfrist sowie einer Lohnsummengrenze von 700 % innerhalb dieses Zeitraumes.⁴ Außerdem sinkt der Grenzwert schädlichen Verwaltungsvermögens von 50 % auf 10 %. Hat sich der Steuerpflichtige für die Vollverschonung entschieden, kann er gem. § 13 a Abs. 8 Satz 1 ErbStG die Erklärung nicht widerrufen, auch dann nicht, wenn er die Kriterien 85 %-iger Verschonung erfüllt. Die Anwendung der Vollverschonung ist daher mit Risiken verbunden und dürfte aufgrund der schärferen Kriterien nur ausnahmsweise in Betracht kommen.

12–14 frei

bb) Keine Privilegierung bei Existenz schädlichen Verwaltungsvermögens

- 15 Die steuerliche Privilegierung des § 13 a ErbStG kommt nur in Betracht, wenn das Vermögen des schenkweise übertragenen Betriebes zu nicht mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht.⁵ Maßgebend sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt.⁶ Der Anteil des Verwaltungsvermögens orientiert sich dabei nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des gesamten Betriebes.⁷

1 Näheres zur Berechnung siehe Gemeinsame Ländererlasse vom 25.6.2009 betreffend die Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes – im Folgenden „Ländererlasse“ –, BStBl. I 2009, 713 Abschn. 6.

2 Die Lohnsummengrenze findet keine Anwendung bei Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten; § 13 a Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

3 Geändert durch Gesetz vom 22.12.2009, BGBl. I, 3950. Die Änderung gilt für Schenkungen, für welche die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht, vgl. § 37 Abs. 3 ErbSt. Bislang galt eine 7-jährige Sperrfrist und ein Lohnsummengrenzwert von 700 % bezogen auf die Ausgangslohnsumme.

4 Geändert durch Gesetz vom 22.12.2009 aaO. Bislang galt eine 10-jährige Sperrfrist und ein Lohnsummengrenzwert von 1000 %. Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe § 37 Abs. 3 ErbStG.

5 Sog. Verwaltungsvermögenstest; vgl. § 13 b Abs. 2 ErbStG sowie Ländererlasse aaO Abschn. 23 bis 35.

6 Ländererlasse aaO Abschn. 23 Abs. 2.

7 Ländererlasse aaO Abschn. 35 Abs. 1.

Es werden also Bruttowerte (= aktive Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens) mit Nettowerten (= gemeiner Wert des Betriebes) verglichen. Insbesondere Schulden mindern bei dieser Rechnung allein den gemeinen Wert des Betriebes, nicht hingegen den Wert des Verwaltungsvermögens, auch dann nicht, wenn die Schulden ausschließlich mit Verwaltungsvermögen in einem Finanzierungszusammenhang stehen. Die Überführung fremdfinanzierten Verwaltungsvermögens in das Betriebsvermögen kann daher mit gravierenden schenkungsteuerlichen Nachteilen verbunden sein. Der Grenzwert von 50 % ist schnell erreicht bzw. überschritten (zum sog. Verwaltungsvermögenstest siehe E.II. Rz. 21).

frei

16–17

cc) Was gehört zum schädlichen Verwaltungsvermögen?

Zum Verwaltungsvermögen gehören nach der abschließenden Aufzählung in § 13 b Abs. 2 ErbStG:¹ 18

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten,²
- Anteile an Kapitalgesellschaften im Falle einer Beteiligung von max. 25 %, ³
- Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften mit einem Verwaltungsvermögen von mehr als 50 %, ⁴
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen⁵ und
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen usw.⁶

Vermietete Immobilien sind also nicht per se schenkungsteuerlich allein aufgrund ihrer Eigenschaft als Betriebsvermögen begünstigt. Ihr Wert darf vielmehr im Verhältnis zum Wert des gesamten Betriebes den Grenzwert von 50 % nicht übersteigen. Im Einzelnen wird dazu auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

frei

19–20

dd) Der Verwaltungsvermögenstest (50 %-Grenze)

Verwaltungsvermögen ist nur begünstigt, wenn der Grenzwert von 50 % eingehalten wird. Daher kann bei nicht ausgeschöpftem Grenzwert Verwaltungsvermögen in das begünstigte Betriebsvermögen eingelegt werden. Eine spontane „Auffüllung“ des Betriebsvermögens mit Verwaltungsvermögen ist allerdings nicht privilegiert, wenn es dem Betrieb bis zum Besteuerungszeitpunkt nicht mindestens zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13 b Abs. 2 Satz 3 ErbStG; sog. jun-

1 vgl. *Piltz*, DStR 2009, 229, 231: Zusammenhang und Zweckrichtung der Regelung sprechen gegen eine nur beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung.

2 Nicht betroffen sind Immobilien, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der Betriebsgesellschaft vom Besitzunternehmen überlassen werden; vgl. Ländererlasse aaO Abschn. 26.

3 Ländererlasse aaO Abschn. 30.

4 Ländererlasse aaO Abschn. 31.

5 Ländererlasse aaO Abschn. 32.

6 Ländererlasse aaO Abschn. 33.

ges Verwaltungsvermögen). Offenbar wollte hier der Gesetzgeber missbräuchlichen Gestaltungen vorbeugen. Die Mathematik der Grenzwertprüfung verdeutlichen die beiden nachstehenden Beispiele, wobei aus Vereinfachungsgründen der nach der Ertragswertmethode (siehe dazu E.II. Rz. 37 f.) ermittelte Wert des Betriebes mit dem ausgewiesenen Kapital identisch sein soll.

Beispiel a)

Aktiva		Passiva	
Maschinen	2 000 000 €	Kapital	3 500 000 €
Immobilie (vermietet)	1 500 000 €		
	3 500 000 €		3 500 000 €

Beispiel b)

Aktiva		Passiva	
Maschinen	1 000 000 €	Kapital	1 000 000 €
Immobilie (vermietet)	2 000 000 €	Verbindlichkeiten	2 000 000 €
	3 000 000 €		3 000 000 €

- 22 Vermietete Immobilien gehören gem. § 13 b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG zum schädlichen Verwaltungsvermögen (Ausnahmetatbestände in Nr. 1 Buchst. a) bis e) nicht erfüllt). Im obigen **Beispiel a)** ist der Grenzwert schädlichen Verwaltungsvermögens von 50 % nicht überschritten (1,5 Mio. € : 3,5 Mio. € = 43 %), so dass die Privilegien des § 13 a ErbStG greifen. Die Begünstigung auch des Verwaltungsvermögens (hier: vermietete Immobilie) entfällt jedoch, sollte es innerhalb der letzten zwei Jahre dem Betrieb zugeführt worden sein (junges Verwaltungsvermögen). Die Privilegierung des restlichen Betriebsvermögens bleibt davon jedoch unberührt. So gesehen gibt es einen qualitativen Unterschied, ob das Verwaltungsvermögen den Grenzwert von 50 % überschreitet (Variante a) oder als junges Verwaltungsvermögen unterhalb des Grenzwertes von 50 % (Variante b) bzw. grenzwertüberschreitend zugeführt wurde (Variante c). Die Varianten a) und c) beseitigen die Privilegierung durch Grenzwertüberschreitung vollständig, Variante b) hingegen nur partiell in Bezug auf das junge Verwaltungsvermögen.
- 23 In **Beispiel b)** entfällt eine Privilegierung. Der Anteil schädlichen Verwaltungsvermögens beträgt 200 % (2 Mio. € : 1 Mio. €). Das gilt auch, wenn die Verbindlichkeiten ausschließlich mit dem Verwaltungsvermögen (vermietete Immobilie) in Zusammenhang stehen. Eine vorrangige Saldierung von Verwaltungsvermögen und Schulden ist ausgeschlossen. Bedeutung hat dieser Aspekt allerdings nur, wenn nicht der Ertragswert, sondern der Substanzwert als Mindestwert zum Tragen kommt. Beim Ansatz des Ertragswertes entfällt eine direkte Kürzung des Unternehmenswertes. Es findet nur eine mittelbare Wertminderung dadurch statt, dass die betreffenden Zinsen den Gewinn schmälern.
- 24 **Empfehlung:** Der Schenker ist hier gut beraten, wenn er die fremdfinanzierte Immobilie (+ Schuld) rechtzeitig vor der Schenkung aus dem Betriebsvermögen entnimmt und als Privatvermögen überträgt. Das Gesetz enthält für eine derar-

tige „Entsorgung“ keine Sperrfrist, so dass auch zeitlich unmittelbar vorangehende Entnahmen die Steuerschädlichkeit beseitigen. Damit beseitigt er einerseits schädliches Verwaltungsvermögen. Andererseits reduziert die nunmehr private Schuldübernahme die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage. Als betriebliche Schuld bleibt sie im Falle des Ertragswertansatzes weitgehend unberücksichtigt.

frei

25–27

c) Wegfall der Privilegien durch Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist (Regelverschonung)

Die obigen Vergünstigungen kommen nur in Betracht, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb des Betriebes 28

- a) die maßgebende Lohnsumme (§ 13 a Abs. 4 ErbStG) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme¹ nicht unterschreitet;²
- b) der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird (§ 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Entsprechendes gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden;
- c) die Summe der (die Einlagen und Gewinne übersteigenden) Entnahmen innerhalb von 5 Jahren 150 000 € übersteigen (§ 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).³

Anzeigepflicht: Die Verletzung der Sperrfrist ist innerhalb eines Monats nach Verwirklichung des entsprechenden Tatbestands dem zuständigen Finanzamt gem. § 153 Abs. 2 AO anzuzeigen.⁴ 29

Keine Verletzung der Behaltensregeln liegt vor, wenn der Betrieb⁵ 30

- a) vom Beschenkten von Todes wegen auf Dritte übergeht,
- b) durch Schenkung weiter übertragen wird. Bei teilentgeltlicher Übertragung gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung;
- c) im Rahmen der Erbauseinandersetzung auf einen oder mehrere Miterben übergeht,
- d) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapital- oder Personengesellschaft gem. §§ 20, 24 UmwStG eingebracht⁶ oder
- e) mit einem Nutzungsrecht belastet wird.⁷

Reinvestition: Das Steuerprivileg bleibt gem. § 13 a Abs. 5 Satz 3 ErbStG auch dann erhalten, wenn im Veräußerungsfall der Veräußerungserlös innerhalb einer Frist von sechs Monaten in begünstigtes Vermögen (§ 13 b ErbStG) reinvestiert wird.

1 Durchschnittslohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Erwerb; § 13 a Abs. 1 Satz 3 ErbStG.

2 Entfällt bei nicht mehr als 20 Beschäftigten; § 13 a Abs. 1 Satz 4 ErbStG; Ländererlasse aaO Abschn. 8.

3 Ländererlasse aaO Abschn. 12.

4 Ländererlasse aaO Abschn. 9 Abs. 1 Satz 5.

5 Ländererlasse aaO Abschn. 9 Abs. 2.

6 Ländererlasse aaO Abschn. 10 Abs. 3.

7 Ländererlasse aaO Hinweis 9.

- 31 **Nachsteuer bei Verletzung der Sperrfrist:** Im Falle einer Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist entfallen Verschonungsabschlag (§ 13 a Abs. 1 ErbStG) sowie Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG). Während der Abzugsbetrag insgesamt rückwirkend wegfällt, wird der Verschonungsabschlag nur quotal zurückgeführt. Der Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in Fällen der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist zur gesamten 5-jährigen Behaltensfrist ergibt. Die Kürzung schließt auch das Jahr der schädlichen Verfügung ein (§ 13 a Abs. 5 Satz 2 ErbStG).¹ Stirbt der Beschenkte, bleiben die steuerlichen Privilegien erhalten.²

32–35 frei

d) Die Bewertung des Betriebsvermögens

- 36 Für das Betriebsvermögen ist gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ein Bedarfswert gesondert festzustellen (Betriebsvermögenswert) und zwar unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse sowie Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (§ 157 Abs. 5 BewG). Zum Betriebsvermögen gehören gem. §§ 95–97 BewG insbesondere Einzelunternehmen und Anteile an Gesellschaften iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG),

aa) Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens

- 37 Die Behandlung der mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft als Vermögen iS des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG ebnet den Weg für eine Bewertung nach § 109 BewG in Verbindung mit § 11 Abs. 2 BewG. § 11 Abs. 2 BewG orientiert die Wertermittlung an den Ertragsaussichten der Gesellschaft, sollte ihr Wert nicht ausnahmsweise aus aktuellen Verkäufen abgeleitet werden können (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).
- 38 **Substanzwert als Wertuntergrenze:** Die Untergrenze des gemeinen Werts bildet die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze mit dem Liquidationswert als niedrigsten vorstellbaren Wert (Substanzwert; § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG).
Bei ertragsstarken Unternehmen kommt dem Substanzwert regelmäßig keine Bedeutung zu. Er wird vom höheren Ertragswert überlagert. Dessen Ermittlung erfolgt nach der Gesetzesbegründung zu § 11 Abs. 2 BewG³ entsprechend den bisherigen Regelungen in §§ 98 a (aufgehoben zum 1.1.2009) und 103 BewG. Zur Auslegung kann daher auf die hierzu vorliegenden früheren Kommentierungen zurückgegriffen werden.
- 39 **Vereinfachtes Ertragswertverfahren:** Im Rahmen der Wertfindung nach § 11 Abs. 2 BewG gestattet § 199 BewG die Anwendung eines vereinfachten Ertrags-

1 Näheres zur Durchführung der einzelnen Nachversteuerungstatbestände sind den Ländererlassen aaO Abschn. 16 zu entnehmen.

2 Ländererlasse aaO Abschn. 16 Abs. 6.

3 Vgl. *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 245.

wertverfahrens. Ziel dieses Verfahrens ist es, ohne hohen zeitlichen und finanziellen Ermittlungsaufwand einen objektivierten Unternehmenswert zu finden. Seine Anwendung entfällt, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt und zwar in beide Richtungen. Alternativ greifen andere Bewertungsmethoden, falls diese eine auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht-steuerliche Zwecke übliche Methode darstellen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).

frei

40–41

bb) Eckpunkte des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens gilt es, den Jahresertrag des Betriebes zu ermitteln und zwar als Durchschnittswert der ertragsteuerlichen Gewinne der letzten drei Jahre (§ 201 Abs. 2 BewG).¹ Dabei sind folgende Modifikationen zu beachten:

- a) Abzug eines **marktgerechten Unternehmerlohnes** (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 d BewG), um die Rechtsformneutralität des Bewertungsverfahrens zu gewährleisten.² Der Unternehmerlohn ist nach der Vergütung zu bestimmen, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde.³ 43
- b) Ausklammerung **nicht betriebsnotwendigen Vermögens** und gesonderte Addition zum Ertragswert (§ 200 Abs. 2 BewG; Behandlung der Aufwendungen und Erträge siehe unten). Die damit **zusammenhängenden Schulden** sind außerhalb des Ertragswertes abzuziehen. Die steuerliche Verschonung bleibt davon unberührt. Zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. Das können je nach Unternehmenszweck zB Grundstücke, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände (zB stehengebliebene Gewinne) sein.⁴ Der Begriff ist nicht deckungsgleich mit dem des schädlichen **Verwaltungsvermögens**⁵ und stimmt auch nicht mit dem ertragsteuerlichen Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens überein.⁶ Die mit diesem Vermögen zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge sind zur Vermeidung eines Doppelansatzes bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses zu neutralisieren (§ 200 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. f bzw. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. f BewG), 44
- c) gesonderter Ansatz von Vermögen, das innerhalb einer Zweijahresfrist vor dem Bewertungsstichtag in das Betriebsvermögen eingelegt wurde (§ 200 45

1 Ländererlasse aaO, BStBl. I 2009, 698 Abschn. 21 Abs. 2; kritisch zur vergangenheitsorientierten Betrachtung der Ertragskraft *Hecht/von Cölln*, DB 2010, 1084.

2 So gesehen spielt es keine Rolle, ob GmbH-Anteile oder Anteile an einer Personengesellschaft übertragen werden.

3 Zur Einbeziehung auch von Einmalzahlungen wie Boni, Tantiemen und Gratifikationen siehe *Hecht/von Cölln*, DB 2010, 1084, 1086.

4 Vgl. auch Ländererlasse vom 25.6.2009, BStBl. I 2009, 698 Abschn. 20 Abs. 2.

5 Vgl. *Hecht/von Cölln*, DB 2010, 1084, 1087.

6 *Ramb*, NWB 34/2009, 2672, 2676.

Abs. 3 BewG); für dieses Vermögen entfällt eine steuerliche Verschonung (sog. **junges Betriebsvermögen**),

- 46 d) kein Abzug von **Sonderbetriebsausgaben** im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens.¹ Davon zu trennen ist die Frage, ob zB Pacht-, Miet oder Zinszahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter den Jahresertrag der Gesellschaft mindern dürfen. Die Frage ist wegen des gesonderten Ansatzes von Sonderbetriebsvermögen zu bejahen (siehe e), da es andernfalls zur Doppelerfassung kommen würde,²
- 47 e) damit einhergehender gesonderter Ansatz der zum **Sonderbetriebsvermögen** gehörenden Wirtschaftsgüter,
f) Anwendung eines **Kapitalisierungsfaktors** auf den durchschnittlichen Jahresertrag, der sich aus einem Basiszins (2009: 3,61 %; 2010: 3,98 %) und einem Zuschlag von 4,5 % zusammensetzt (§ 203 BewG).

Darüber hinaus ist der Jahresertrag durch bestimmte **Hinzurechnungen sowie Kürzungen** zu bereinigen, um eine rechtsformneutrale Wertermittlung zu erreichen (Einzelheiten dazu siehe E.II. Rz. 42 f.).

48–51 frei

cc) Die Bewertung des betrieblichen Grundbesitzes

- 52 Betrieblicher Grundbesitz wird gem. § 182 BewG je nach Grundstücksart (vgl. § 181 BewG)
- a) im **Vergleichswertverfahren** (Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser),
b) im **Ertragswertverfahren** (Mietwohngrundstücke sowie Geschäftsgrundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt) sowie
c) im **Sachwertverfahren** ermittelt.

Das Sachwertverfahren findet in den Fällen a) sowie b) Anwendung, falls entweder keine Vergleichswerte vorliegen oder keine übliche Miete ermittelt werden kann (betrifft Geschäftsgrundstücke).

- 53 **Beispiel 1:** Zum Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG gehört eine für 12 €/qm vermietete Immobilie (Baujahr 1952). Sie stellt bewertungsrechtlich ein Geschäftsgrundstück iS des § 181 Abs. 6 BewG dar. Die Grundstücksfläche beträgt 500 qm (Bodenrichtwert 600 €), die Nutzfläche 300 qm.

In Anwendung des Ertragswertverfahrens errechnet sich folgender Grundbesitzwert:

1 Vgl. Moench/Albrecht, Erbschaftsteuer 2. Aufl. S. 186.

2 Vgl. Ramb in StSem-Spezial 2010, 41; Neufang, BB 2009, 2004, 2012; evtl. aA – kein Betriebsausgabenabzug – Daragan/Halaczinsky/Riedel, Kommentar zum ErbStG und BewG, 1. Aufl. 2010 S. 1066 unter Hinweis auf Ländererlasse aaO, BStBl. I 2009, 698 Abschn. 11 Satz 6; m. E. unzutreffend.

Wert des Grund und Bodens (Bodenwert)

Bodenrichtwert pro m ²	600
× Grundstücksfläche in m ²	500
Wert des Grund und Bodens (= Bodenwert)	300 000

Gebäudeertragswert nach § 185 BewG

Jahresmiete (Rohertrag nach § 186 BewG)	43 200
– Bewirtschaftungskosten (aus Anl. 23 zum BewG) 22 % von 36 000	9 504
Grundstücksreinertrag	33 696
– Verzinsungsbetrag des Bodenwerts 6,5 % von 300 000	19 500
Gebäudereinertrag	14 196
× Vervielfältiger (aus Anlage 21 zum BewG) 11,28	160 130
Gebäudeertragswert	160 130
+ Bodenwert	300 000
Grundbesitzwert (Ertragswert)	460 130

Dieser Grundbesitzwert geht in die Ermittlung des Substanzwertes des Betriebes ein, der als Mindestwert anzusetzen ist. Er ist ebenso von Bedeutung, falls die Immobilie als Einzelwirtschaftsgut auf den Beschenkten übergeht, also nicht im Rahmen der Übertragung privilegierten Betriebsvermögens (Einzelunternehmen, Mitunternehmeranteil)

Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts: Dem Steuerpflichtigen ist es gem. § 198 BewG gestattet nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der nach §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert. 54

frei

55–56

dd) Bewertung des Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

Im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Werts eines Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (siehe E.II. Rz. 36 f.) sind eine Reihe von Rechenschritten zu beachten. 57

Beispiel 2: Vater A beteiligt Sohn S zu 50 % an einer GmbH & Co. KG. Gegenstand des Betriebes der KG ist neben der Tätigkeit als Immobilienmakler auch die Verwaltung eigenen Grundbesitzes. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass die KG jährlich gleichbleibende (handelsrechtliche) Gewinne von jeweils 200 000 € (vor Abzug des üblichen Unternehmerlohns) erwirtschaftet. Die Gewerbesteuer¹ beträgt 35 294 € (15 % von 235 294 €) und hat den genannten Gewinn entsprechend gemindert. Der Substanzwert des Betriebes (einschließlich Immobilie) beträgt 1 Mio. €. Es ist kein sog. nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen vorhanden.

Im obigen Beispiel errechnet sich folgender gemeiner Wert des Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren:

¹ Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages gem. § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG entfällt, weil die KG nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt, sondern daneben eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Ermittlung des Ertragswerts (§ 200 Abs. 1 BewG)

Wirtschaftsjahr	01	02	03
Gewinn iS des § 4 Abs. 1 EStG	200 000	200 000	200 000

Hinzurechnungen

(§ 202 Abs. 1 Nr. 1 BewG)

+ Ertragsteueraufwand (GewSt)	35 294	35 294	35 294
Zwischensumme	235 294	235 294	235 294

Abzüge

(§ 202 Abs. 1 Nr. 2 BewG)

– Angemessener Unternehmerlohn	50 000	50 000	50 000
Betriebsergebnis vor Ertragsteueraufwand	185 294	185 294	185 294
– Ertragsteueraufwand iS des § 202 Abs. 3 BewG (30 % des positiven Betriebsergebnisses)	55 588	55 588	55 588
Betriebsergebnis	129 706	129 706	129 706

Ermittlung des Jahresertrags (§ 201 BewG)

Summe der Betriebsergebnisse			389 118
Durchschnittsertrag (= Summe Betriebsergebnisse geteilt durch 3)			129 706
Anzusetzender in Zukunft nachhaltiger erzielbarer Jahresertrag			129 706

Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)

Basiszins (2010)	3,98 %		
+ Zuschlag	4,50 %		
Kapitalisierungszinssatz	8,48 %		
Kapitalisierungsfaktor	1 / 8,48 %		11,7924
Ertragswert (= Jahresertrag x Kapitalisierungsfaktor)	129 706 × 11,7924		1 529 545
Gemeiner Wert des Betriebes (GmbH & Co. KG)			1 529 545

- 58 Werden nun 50 % des Kommanditkapitals auf Sohn S übertragen, liegt eine steuerpflichtige Zuwendung iS des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 764 772 € vor (50 % von 1 529 545 €). Die Immobilie mit ihrem Grundbesitzwert von 460 130 €¹ spielt dabei keine Rolle. Ihr Wert hat nur für die Ermittlung des Substanzwerts Bedeutung, der als Mindestwert anzusetzen ist. Liegt der Substanzwert unter dem Ertragswert (hier: 1 529 545 €), kommt ihm mangels Mindestwertansatz keine schenkungsteuerliche Bedeutung zu. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn die Immobilie sog. nicht betriebsnotwendiges Vermögen darstellt (siehe E.II. Rz. 44).

Immobilie stellt kein betriebsnotwendiges Betriebsvermögen dar: Gehört die Immobilie nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen, ist einerseits der Gewinn um die immobilienbezogenen Erträge und Aufwendungen zu kürzen. Andererseits ist ihr Grundbesitzwert dem im Ertragswertverfahren gefundenen ge-

¹ Siehe E.II. Rz. 53.

meinen Wert des Betriebes hinzuzurechnen (hier: 460 130 €). Dies würde im Rahmen der obigen Berechnung zu einer deutlichen Erhöhung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen.

frei

59–61

ee) Bildung von Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Anteilsübertragung

Die Anteilsübertragung auf Sohn S kann in der Weise erfolgen, dass Vater A entweder die Immobilie oder lediglich einen Nießbrauch daran zurückbehält. 62

(1) Verbleib der Immobilie beim Schenker

Ein Verbleib der Immobilie bei Vater A hat für den Fall Auswirkungen auf den Ertragswert des Betriebes, dass die GmbH & Co. KG fortan Miete an ihn als Eigentümer und Vermieter entrichtet. Denn der zur Ertragswertermittlung maßgebende Jahresertrag des Betriebes orientiert sich gem. § 201 Abs. 1 Satz 1 BewG am künftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag.¹ Sollten daher jährliche Mietzahlungen an A in Höhe von 24 000 € erfolgen, sinkt der gemeine Wert des Betriebes um 198 100 € ($24\,000\text{ €} \times 11,7924 \times 70\%²$) und dementsprechend auch der schenkungsteuerliche Wert des zugewendeten 50 %-igen KG-Anteiles um rund 100 000 €.

(2) Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen

Dieselben steuerlichen Wirkungen treten ein, wenn Vater A nicht die Immobilie zurückbehält, sondern lediglich ein Nießbrauchsrecht daran. Insoweit entsteht ein in zweifacher Hinsicht ein positiver Effekt: 64

- Zum einen mindert der Vorbehaltsnießbrauch bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung in Höhe der Mietzahlungen den künftigen durchschnittlichen Jahresertrag der GmbH & Co. KG,³
- zum anderen geht die Substanz der Immobilie ohne zusätzliche Schenkungsteuerbelastung auf Sohn S über.

Weniger empfehlenswert wäre aus schenkungsteuerlicher Sicht, die Immobilie der GmbH & Co. KG **unentgeltlich** zur Verfügung zu stellen.⁴ Dadurch entfele eine Minderung des Gewinnes im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG als Grundlage der Ertragswertermittlung. Ob sich in diesem Zusammenhang die Auffassung von *Neufang*⁵ durchsetzen wird, zur Vermeidung einer Doppelerfassung (Erhöhung 65

1 Zu beachten ist aber § 201 Abs. 2 BewG, der auf die letzten drei Jahre abstellt.

2 Die Berechnung berücksichtigt, dass eine ersparte Miete in Höhe von 24 000 € wegen der 30 %-igen Ertragsteuerbelastung nur in Höhe von 70 % den Ertrag erhöhen würde.

3 Zu berücksichtigen ist allerdings, dass der Vorbehaltsnießbraucher AfA-berechtigt ist und demzufolge die Gebäude-AfA den Jahresertrag der KG nicht mindert. Sie stellt vielmehr eine schenkungsteuerlich unbeachtliche Sonderbetriebsausgabe des Schenkers dar. Je nach Höhe der Gebäude-AfA wird damit der Vorteil von Mietzahlungen ganz oder teilweise aufgezehrt.

4 Siehe dazu jedoch die vorangegangene Fußnote.

5 BB 2009, 2004, 2012.

Ertragswert der Gesellschaft + gesonderter Ansatz des Sonderbetriebsvermögens) bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzungsüberlassung die übliche Miete abzuziehen, bleibt abzuwarten.

66–67 frei

(3) *Keine Nachsteuer bei vorzeitigem Wegfall des Nießbrauchs*

- 68 Beim vorzeitigem Tod des Vaters als Nießbraucher entfallen hier die mit § 14 Abs. 2 BewG verbundenen Steuerbelastungen (näher dazu siehe E.II. Rz. 71). § 14 Abs. 2 BewG sieht eine Neuberechnung der Nießbrauchslast vor, wenn das Nießbrauchsrecht durch vorzeitigen Tod des Berechtigten wegfällt. Die Regelung reflektiert nicht auf das Ertragswertverfahren und lässt den künftigen maßgebenden Jahresertrag unberührt. Sie greift nur, wenn die Nießbrauchslast die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer unmittelbar gemindert hat. Das ist hier nicht der Fall.

(4) *Steuerbelastungen bei gesonderter Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt*

- 69 Die Rechtslage stellt sich anders dar, wenn zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Immobilien eigenständig und damit außerhalb der Privilegierung des § 13 a ErbStG auf den Beschenkten unter Nießbrauchsvorbehalt übergehen.

Wegfall des § 25 ErbStG: Immobilienübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Schenkers bzw. seines Ehegatten wurden bis zum 31.12.2008 gem. § 25 ErbStG in der Weise schenkungsteuerlich behandelt, dass ein Abzug der Nießbrauchslast vom Steuerwert des übertragenen Vermögens ausgeschlossen war. Allerdings erfolgte eine zinslose Stundung der auf den Kapitalwert des Nießbrauchs entfallenden Schenkungsteuer bis zum Erlöschen des Nießbrauchs.¹ Alternativ dazu konnte die Steuerschuld mit ihrem Barwert (§ 12 Abs. 3 BewG) abgelöst werden. Die schenkungsteuerliche Behandlung des Nießbrauchs hat sich mit Streichung des § 25 ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008² zum 1.1.2009 grundlegend geändert. Sie mindert nunmehr den Wert der schenkungsteuerpflichtigen Bereicherung unter Beachtung der Abzugsbeschränkungen des § 10 Abs. 6 ErbStG.

- 70 **Beispiel 3:** Vater A (64 Jahre) überträgt seinem Sohn S zum 1.1.2010 die zum Sonderbetriebsvermögen seiner Kommanditbeteiligung gehörende und an die KG vermietete Immobilie. Nach einem Sachverständigengutachten beträgt der Verkehrswert der Immobilie 1 Mio. €. A behält sich im Zuge der Übertragung den lebenslangen Nießbrauch an der Immobilie zurück (Jahreswert der Nutzungen 40 000 €³). Die Schenkung stellt sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage wie folgt dar, wobei ein Verbrauch des persönlichen Freibetrags (§ 16 ErbStG)⁴ durch anderweitige Zuwendungen innerhalb des maßgebenden 10-Jahreszeitraumes (§ 14 Abs. 1 ErbStG) unterstellt wird:

1 Üblicherweise fällt der Nießbrauch durch Tod des Berechtigten weg. Weitere Gründe können die entgeltliche Ablösung oder der unentgeltliche Verzicht des Berechtigten sein.
 2 BGBl. I 2008, 3018.
 3 Der Jahreswert liegt unter dem Grenzwert des § 16 BewG (1 Mio. €: 18,6 = 53 763 €).
 4 Bis einschließlich 31.12.2008 beträgt der Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG 205 000 €, ab 1.1.2009 400 000 €.

	Kapitalwert	Bisheriges Recht	Neues Recht
Steuerwert der Immobilie ¹		1 000 000 €	1 000 000 €
Kapitalwert Nießbrauch Bisher: $40\,000\text{ €} \times 9,313$ davon abzugsfähig	372 530 €	0 €	
Kapitalwert Nießbrauch Neu: $40\,000\text{ €} \times 11,502^2$ davon abzugsfähig	460 080 €		460 080 €
Steuerpflichtige Zuwendung		1 000 000 €	539 920 €
Schenkungsteuer 19 %		190 000 €	
Barwert bei Ablösung		146 886 €	
Schenkungsteuer 15 %			80 988 €

Die Steuerentlastung von rund 66 000 € bei unterstellter vorzeitiger Ablösung der Schenkungsteuer gegenüber der bisherigen Rechtslage ist durchaus attraktiv und motiviert, Vermögensübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt vorzunehmen. Natürlich ist zu beachten, dass seit dem 1.1.2009 eine weitgehend verkehrswertnahe Bewertung des Grundbesitzes erfolgt. Jeder Einzelfall ist daher sorgfältig durchzurechnen.

Nachversteuerungsrisiko bei vorzeitigem Tod des Nießbrauchsberechtigten: 71

Der Wegfall des Nießbrauchs durch Tod des Berechtigten bewirkt eine Wertsteigerung der nießbrauchbelasteten Immobilie. Sie stellt zwar einerseits keine steuerpflichtige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar (bloßer Rechtsreflex). Dennoch bleibt andererseits der Vorgang schenkungsteuerlich nicht völlig irrelevant, weil nach § 14 Abs. 2 BewG der Kapitalwert einer Nutzung zwingend neu zu berechnen ist nach Maßgabe der tatsächlichen Laufzeit des Nutzungsrechtes.³ Die Nachversteuerung erfolgt jedoch nur, wenn der Nießbrauch in Abhängigkeit vom Alter des Berechtigten innerhalb bestimmter Fristen entfällt. Bei einem 64-jährigen Schenker etwa beträgt diese Frist 7 Jahre. Würde also im obigen Beispiel Schenker Vater A Ende 2011 versterben, wäre die Steuerberechnung wie folgt zu korrigieren:

Steuerwert Immobilie	1 000 000 €
Kapitalwert Nießbrauch: $40\,000\text{ €} \times 11,502$	- 460 080 €
Minderung Kapitalwert gem. § 14 Abs. 2 BewG	+ 378 880 €
Steuerpflichtige Zuwendung (korrigiert)	918 800 €
Schenkungsteuer 19 %	174 572 €
Schenkungsteuer bisher	81 408 €
Nachsteuer wegen Wegfall Nießbrauch	93 164 €

- 1 Der gem. § 13 c ErbStG zu gewährende 10 %-ige Abschlag entfällt, weil die Immobilie nicht iSd. § 13 c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG zu Wohnzwecken vermietet wird.
- 2 Vervielfältiger ab 1.1.2010 siehe BMF v. 1.10.2009, BStBl. I 2009, 1168.
- 3 Siehe dazu auch *Götz*, Die Bedeutung des § 14 Abs. 2 BewG bei Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 2009, 2233.

- 72 Natürlich ist die im zeitlichen Geltungsbereich des § 14 Abs. 2 BewG anfallende Nachsteuer keine durch den Vorbehaltsnießbrauch selbst verursachte Mehrbelastung, also nicht Folge fehlerhafter Disposition. Denn durch den Tod des A wäre auch ohne vorangegangene Schenkung ein erbschaftsteuerlicher Tatbestand verwirklicht worden. Jedoch müssen die Beteiligten trotz vollzogener Schenkung beachten, dass zunächst keine definitive Schenkungsteuerbelastung eintritt, sondern im Rahmen des § 14 Abs. 2 BewG ggf. erhebliche Nachbelastungen entstehen können, die finanziell einzukalkulieren sind.¹

73–75 frei

ff) *Ermittlung der Schenkungsteuerbelastung bei Anwendung des § 13 a ErbStG*

- 76 Ausgehend vom obigen Beispiel 2 (siehe E.II. Rz. 57) entsteht im Falle der Übertragung eines 50 %-igen KG-Anteiles vom Vater auf den Sohn folgende Schenkungsteuerbelastung (bei unterstelltem Verbrauch des persönlichen Freibetrages von 400 000 € durch Vorschenkungen):

Ermittlung des Steuerwerts der Bereicherung (in Euro)

	Steuerwert
Betriebsvermögen (Inland oder EU-/EWR-Staat)	<u>764 772</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung	764 772

Steuerwert der Bereicherung

	Steuerwert
Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a/§ 13 c ErbStG	764 772
– Verschonungsabschlag § 13 a Abs. 1 ErbStG (85 %)	650 056
– Abzugsbetrag § 13 a Abs. 2 ErbStG (max. 150 000 €)	<u>114 716</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung nach Anwendung § 13 a/§ 13 c ErbStG	<u>0</u>
Steuerwert der Bereicherung	0

Berechnung der Schenkungsteuer

Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	
Steuerwert der Bereicherung	0
+ Gesamtwert der Vorerwerbe (innerhalb 10-Jahresfrist)	<u>400 000</u>
Erwerb vor Freibetrag	400 000
– Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>400 000</u>
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	0

1 Die Besteuerung nach bisherigem Recht wäre ausnahmsweise für den Fall vorteilhafter, dass der Schenker kurze Zeit nach der Schenkung verstirbt und der Beschenkte zuvor die Möglichkeit einer Barwertablösung gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG genutzt hat. Dieser Vorteil bleibt auch bei vorzeitigem Tod des Berechtigten bestehen und wird nicht rückwirkend beseitigt.

Ermittlung der Schenkungsteuer		
Bemessungsgrundlage		0
Steuersatz lt. Tabelle § 19 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)		7 %
Schenkungssteuer	7 % von 0	0

Es spielt für die Höhe der Schenkungsteuer keine Rolle, ob Vater A die Immobilie (unter Nießbrauchsvorbehalt) auf Sohn S ganz bzw. teilweise überträgt oder in seinem Sonderbetriebsvermögen und damit in seinem persönlichen Eigentum zurückbehält. 77

Hinweis: Unter schenkungsteuerlichen Aspekten ist daher empfehlenswert, die Immobilie auf S zu übertragen und das Versorgungsbedürfnis des A durch einen Vorbehaltsnießbrauch zu befriedigen. Wird nämlich die Immobilie zurückbehalten und geht sie erst in Verbindung mit dem späteren Ausscheiden des Vaters aus der GmbH & Co. KG auf Sohn S über, ist sie mit dem Grundbesitzwert kumulativ zum Ertragswert des nunmehr übergehenden KG-Anteiles anzusetzen (siehe E.II. Rz. 83). Abzuwägen ist freilich, ob die Aufgabe des Eigentums an der Immobilie wirklich den Interessen des Schenkers (Vater A) entspricht. Denn die vorzeitige Immobilienschenkung sollte keinesfalls allein um der Erlangung eines Schenkungsteuervorteiles willen erfolgen.

frei

78–81

e) Übertragung des beim Schenker verbliebenen Mitunternehmeranteiles

aa) Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

Die spätere Übertragung des zunächst beim Schenker (Vater A) verbliebenen Mitunternehmeranteiles erhöht die schenkungsteuerliche Belastung, falls die Übertragung innerhalb von 10 Jahren seit Aufnahme des Beschenkten in die GmbH & Co. KG stattfindet. Der Abzugsbetrag des § 13 a Abs. 2 ErbStG von max. 150 000 € findet hier keine erneute Anwendung. Hinzu kommen die nachstehenden bewertungsrechtlichen Besonderheiten zur Wertbestimmung von Anteilen an mitunternehmerischen Personengesellschaften (§ 97 Abs. 1 a BewG): 82

- Vorabzurechnung des gemeines Werts der Gesellschaft (Gesamthandsvermögen) in Höhe der Kapitalkonten beim jeweiligen Gesellschafter,
- Verteilung des nach Abzug von a) verbleibenden Werts nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter,
- Hinzurechnung des gemeines Werts des Sonderbetriebsvermögens beim jeweiligen Gesellschafter.

Beispiel 4: In Weiterentwicklung von Beispiel 2 (siehe E.II. Rz. 57) geht der bei Vater A verbliebene 50 %-ige KG-Anteil durch Schenkung zum 1.1.2015 auf Sohn S über. Vater A hatte seinerzeit die Immobilie zurückbehalten (Grundbesitzwert: 460 130 €)¹ und unentgeltlich² der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassen. Die Kapitalkonten von A und S weisen zum 83

1 Zur Grundbesitzbewertung siehe E.II. Rz. 52 f.

2 Zur schenkungsteuerlichen Auswirkung, wenn die Nutzungsüberlassung entgeltlich erfolgt, siehe E.II. Rz. 63.

1.1.2015 jeweils 300 000 € aus. Es ist kein nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen vorhanden.

Zum 1.1.2015 errechnet sich für Zwecke der Schenkungsteuer folgender gemeine Wert des übertragenen KG-Anteiles (persönlicher Freibetrag von 400 000 € verbraucht):

Ermittlung des gemeinen Werts des KG-Anteils von Schenker A (in EURO)

Anzusetzender gemeiner Wert des Betriebsvermögens (Gesamthandsvermögen)	1 529 545
– Summe der Kapitalkonten aller Gesellschafter lt. Gesamthandsbilanz	<u>600 000</u>
Verbleibender gemeiner Wert des Betriebsvermögens	929 545
Gemeiner Wert d. Wirtschaftsgüter/Schulden des Sonderbetriebsvermögens des Schenkers	460 130
+ Kapitalkonto des Gesellschafters lt. Gesamthandsbilanz	300 000
+ anteiliger verbleibender gemeiner Wert des Betriebsvermögens	
Verbleibender gemeiner Wert des Betriebsvermögens × Gewinnverteilungsschlüssel $929\,545 \times 1/2$	<u>464 772</u>
Gemeiner Wert des Anteils des Gesellschafters (Schenker)	1 224 902
– disquotale übertragenes Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen, das in einem anderen Umfang übertragen wird als der Anteil an der Personengesellschaft selbst)	<u>460 130</u>
Gemeiner Wert des übrigen Anteils des Gesellschafters (Schenker)	764 772
Auf Sohn übertragener KG-Anteil	
Übertragener Anteil am übrigen Anteil des Gesellschafters (Bruchteil)	1/1
Übertragener Anteil am übrigen Anteil des Gesellschafters (Betrag)	764 772
+ Anteil am disquotale übertragenen Sonderbetriebsvermögen (Betrag)	<u>460 130</u>
Übertragener Anteil (Betrag)	1 224 902

84 Daraus wiederum errechnet sich folgende Schenkungsteuer:

Ermittlung des Steuerwerts der Bereicherung

Betriebsvermögen (Inland oder EU-/EWR-Staat)	1 224 902
Steuerwert der freigebigen Zuwendung	<u>1 224 902</u>
Steuerwert der Bereicherung	
Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a ErbStG	1 224 902
– Verschonungsabschlag § 13 a Abs. 1 ErbStG (85 %)	<u>1 041 166</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung nach Anwendung § 13 a ErbStG	<u>183 736</u>
Steuerwert der Bereicherung	
183 736	
Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	
Steuerwert der Bereicherung	183 736
+ Gesamtwert der Vorerwerbe	<u>400 000</u>
Erwerb vor Freibetrag	583 736
– Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>400 000</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	183 736
Steuerpflichtiger Erwerb, abgerundet auf volle Hundert	183 700
Ermittlung der Schenkungsteuer	
Bemessungsgrundlage	183 700
Steuersatz lt. Tabelle § 19 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)	11 %
Schenkungssteuer	11 % von 180 400
	20 207

Der Freibetrag von 150 000 € (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) steht vorliegend nicht mehr zur Verfügung, weil er im Rahmen der vorangegangenen Schenkung verbraucht wurde und seit der Erstschenkungen keine 10 Jahre vergangen sind.

frei

85–87

bb) Steuervorteile durch Vermeidung der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Die Schenkungsteuerbelastung wäre im obigen Beispiel (siehe E.II. Rz. 83) niedriger, hätte Vater A die Immobilie bereits im Rahmen der vorangegangenen Schenkung übertragen:¹ 88

Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a ErbStG (alt)	1 224 902
– Grundstückswert der Immobilie	<u>460 130</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a ErbStG (neu)	764 772
– Verschonungsabschlag § 13 a Abs. 1 ErbStG (85 %)	<u>650 056</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung nach Anwendung § 13 a ErbStG	<u>114 716</u>
Steuerwert der Bereicherung (gerundet)	114 700
Ermittlung der Schenkungsteuer	
Bemessungsgrundlage (siehe oben)	114 700
Steuersatz lt. Tabelle § 19 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)	11 %
Schenkungssteuer	11 % von 114 700 12 617

Die hier eintretende Schenkungsteuerentlastung beträgt zwar nur 7590 €. ² Jedoch ist das Risiko einer Nachversteuerung bei vorzeitiger Veräußerung bzw. Aufgabe der KG-Beteiligung bei dieser Variante deutlich niedriger. Denn sollte die Sperrfristverletzung beispielsweise schon im zweiten Jahr nach Vollübernahme der mitunternehmerischen Beteiligung eintreten, entstünde folgende Nachsteuer: 89

Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a ErbStG	1 224 902
– Verschonungsabschlag § 13 a Abs. 1 ErbStG (85 %)	1 041 166
+ zeitanteiliger Wegfall des Verschonungsabschlages (4/5 von 1 041 166 €)	<u>832 932</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung nach Anwendung § 13 a ErbStG	<u>1 016 668</u>
Steuerwert der Bereicherung (gerundet)	1 016 600
Ermittlung der Schenkungsteuer	
Bemessungsgrundlage	1 016 600
Steuersatz lt. Tabelle § 19 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)	19 %
Schenkungssteuer	19 % von 1 016 600 193 154

Hätte Vater A hingegen die Immobilie bereits im Rahmen der Erstschenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, ergäbe sich eine Nachsteuer in Höhe von lediglich: 90

- 1 Im Rahmen der Erstschenkungen bleibt die Zuwendung der Immobilie als Bestandteil des Mitunternehmeranteiles (460 130 €) ohne schenkungsteuerliche Auswirkung, weil hier allein der höhere Ertragswert von 764 772 € (siehe E.II. Rz. 58) zum Tragen kommt, also ein Ansatz des Substanzwertes als Mindestwert entfällt.
- 2 20 207 € (E.II. Rz. 84) abzüglich 12 617 €.

Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Anwendung § 13 a ErbStG	764 772
– Verschonungsabschlag § 13 a Abs. 1 ErbStG (85 %)	650 056
+ zeitanteiliger Wegfall des Verschonungsabschlages (4/5 von 631 482 €)	<u>520 044</u>
Steuerwert der freigebigen Zuwendung nach Anwendung § 13 a ErbStG	<u>634 760</u>
Steuerwert der Bereicherung (gerundet)	634 700
Ermittlung der Schenkungsteuer	
Bemessungsgrundlage	634 700
Steuersatz lt. Tabelle § 19 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)	19 %
Schenkungssteuer	19 % von 634 700 120 593

Die nunmehr eintretende Steuerersparnis von 72 561 € kann sich sehen lassen. Das Nachversteuerungsrisiko sollte daher Anlass sein darüber nachzudenken, ob die Immobilie ggf. rechtzeitig auf Sohn S übertragen und damit die Bildung von Sonderbetriebsvermögen vermieden werden kann.