

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [VD4@bmf.bund.de](mailto:VD4@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
EI - S 06/15

**Telefon**  
+49 30 27876-2

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
elster@dstv.de

**Datum**  
26.06.2015

## **Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen im Weiteren seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten mit.

Der DStV unterstützt das Anliegen, das Erbschaftsteuerrecht lediglich „minimalinvasiv“ und verfassungsfest zu reformieren, außerordentlich, wie er es bereits in seiner Stellungnahme S 05/15 zu den Eckpunkten des BMF ausgeführt hat. Mit einer erneuten Gratwanderung an der Schwelle zur Verfassungswidrigkeit sowie den damit einhergehenden Rechts- und Planungsunsicherheiten wäre weder den Steuerpflichtigen noch den Steuerberatern geholfen. Der Referentenentwurf bildet in seiner Gesamtheit eine gute Grundlage und enthält viele positive Ansätze.

Der Gesetzesentwurf zeigt aber auch, wie schwer eine entsprechende Reform bei einem komplexen sowie politischen Rechtsbereich wie der Erbschaftsteuer sein kann. In Teilbereichen weist der Entwurf insbesondere im Bereich der Rechtsklarheit noch Nachjustierungsbedarf auf. Zudem erscheint er nicht in allen Bereichen „minimalinvasiv“, sondern in seinen steuerlichen Konsequenzen für die Beratungs- sowie Unternehmenspraxis sehr weitreichend.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 für viele Teilbereiche einen weiten Entscheidungs- sowie Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers anerkannt. Der DStV regt an, von diesem mit Augenmaß und umsichtig Gebrauch zu machen. Aus Sicht des DStV als Interessenvertreter von kleinen sowie mittleren Kanzleien und damit auch des wirtschaftlichen Mittelstandes sind die nachfolgenden Regelungsbereiche dabei von besonderer Relevanz.

## **Artikel 1 Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes**

### **Nr. 3 - Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % gem. § 13a Abs. 1 ErbStG-E**

Mit der Änderung des § 13a Abs. 1 ErbStG-E wird das bisherige Verschonungskonzept in seinen systematischen Grundlagen über die Vorgaben des BVerfG sowie die im ErbStRG aus 2008 zu Grunde gelegte Begründung hinaus verändert. Der DStV gibt zu bedenken, dass eine solche Änderung daher nicht mehr als „minimalinvasiv“ erachtet werden kann.

Mangels weiterer Ausführungen im Referentenentwurf ist nicht nachvollziehbar, welche Gründe den Konzeptwechsel sachlich rechtfertigen. Der DStV regt daher an, die Gesetzesbegründung um Erläuterungen für die entsprechende Weiterentwicklung des Verschonungskonzepts zu ergänzen.

Darüber hinaus dürfte der Konzeptwechsel, der künftig eine generelle Besteuerung von 15 % des begünstigten Vermögens einführt, zu einer gegenwärtig nicht abschätzbaren Steuermehrbelastung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sowie für Großunternehmen führen. Der DStV bittet insoweit, die zu erwartenden Steuermehreinnahmen durch die Besteuerung von 15 % des begünstigten Vermögens zu ermitteln und in der Gesetzesbegründung gesondert, neben den Steuermehreinnahmen durch die künftige Besteuerung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens auszuweisen.

Das geltende Verschonungskonzept sieht gem. des Wortlauts nach § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass der Wert des begünstigten Vermögens grundsätzlich insgesamt außer Ansatz bleibt, damit also zu 100 % verschont wird. Dieser Grundsatz erfährt eine Einschränkung durch § 13b Abs. 4 ErbStG, wonach nur 85 % des begünstigten Vermögens verschont werden. Die Einschränkung ist aufgrund der Wirkung des geltenden Verwaltungsvermögenstests gerechtfertigt. Der Verwaltungsvermögenstest gem. § 13b Abs. 2 ErbStG bewirkt, dass beispielsweise Betriebsvermögen erst besteuert wird, wenn es zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Dann allerdings erfolgt eine Besteuerung des Betriebsvermögens zu 100 %. Besteht das Betriebsvermögen hingegen zu weniger als 50 %

aus Verwaltungsvermögen, gilt die Grundregel gem. § 13a Abs. 1 ErbStG: Das Betriebsvermögen als begünstigtes Vermögen soll insgesamt außer Ansatz bleiben. Da in dem Betriebsvermögen jedoch ein Anteil an Verwaltungsvermögen enthalten ist, der als nicht begünstigungsfähig gilt, wird es nur zu 85 % verschont. Die Besteuerung von 15 % des Betriebsvermögens ist demnach eine typisierte Besteuerung des nicht präzise ermittelten Verwaltungsvermögensanteils.

In diesem Sinne sah die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ErbStRG aus 2008 vor (vgl.: BT-Dr. 16/7918, S. 36 zu § 13b Abs. 4 neu):

*„Im Hinblick auf die weit reichenden, durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen Möglichkeiten, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, sieht das Gesetz eine typisierende pauschalierte Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens vor, ohne zu einer kaum administrierbaren gegenständlichen Abgrenzung greifen zu müssen. Fast in jedem Betrieb sind solche Vermögensgegenstände vorhanden, weil sie für operative Zwecke benötigt werden. Der Anteil des begünstigten Vermögens wird auf 85 Prozent festgelegt.“*

Durch den gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E geplanten Systemwechsel vom Verwaltungsvermögenstest hin zur zielgenauen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen kann das begünstigte Betriebsvermögen künftig keinen Anteil am Verwaltungsvermögen mehr enthalten. Entsprechend entfällt der Grund für die typisierte Besteuerung von 15 %.

Zu den rechtlichen Folgen eines Systemwechsels vom Verwaltungsvermögenstest hin zur zielgenauen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen hat das BVerfG keine Aussagen getroffen. Es hat lediglich den Verwaltungsvermögenstest geprüft und dessen Unverhältnismäßigkeit begründet, welche sich im Wesentlichen aus dem oben beschriebenen sog. Fallbeileffekt ergibt. Die Bestimmung über die Behaltensfrist von fünf Jahren (§ 13a Abs. 5 ErbStG) sowie von sieben Jahren im Falle der Vollverschonung (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) hat er lediglich im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung sowie dem geltenden Verwaltungsvermögenstest geprüft und mit Art. 3 Abs. 1 GG für vereinbar erklärt (vgl.: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, Az.: 1 BvL 21/12, Rz.: 230).

### **Nr. 3 - Lohnsummenregelung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG-E**

Der DStV begrüßt die Beibehaltung der Beschäftigtenanzahl gem. § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E als praktikables Kriterium für die Lohnsummenregelung. Mit Blick auf die vom BVerfG vorgegebenen strengen Anforderungen zum „Regel-Ausnahmeverhältnis“ (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 220) erscheint die Herleitung der maximalen Anzahl von 3 Beschäftigten, bis zu der auf den Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung verzichtet wird, auf Basis der Zahlen des Statistischen Bundesamts gut begründet.

#### **I. Realitätsgerechte Ermittlung der Beschäftigtenanzahl zum Erhalt von Arbeitsplätzen**

Der DStV regt an, dass künftig die Mitarbeiteranzahl nach Vollzeitäquivalenten, wie beispielsweise in § 23 Kündigungsschutzgesetz vorgesehen, bestimmt wird. Diese Berechnungsmethode sollte in der Gesetzesbegründung eindeutig benannt werden. Durch die geltende Ermittlung der Arbeitnehmeranzahl nach Köpfen in Kombination mit der Absenkung der Anzahl auf drei Beschäftigte werden die Einhaltung und damit die Erreichung des Ziels der Lohnsummenregelung für KMU ab vier Beschäftigten deutlich erschwert.

Beispiel: Unternehmer A beschäftigt zum Erwerbszeitpunkt vier Arbeitnehmer - zwei Vollzeitkräfte, eine Teilzeitkraft sowie einen Auszubildenden. Nach der geltenden Verwaltungsanweisung (ErbStR E 13a.4 Abs. 2, H E 13a.4 Abs. 2) gelten auch die Teilzeitkraft sowie der Auszubildende jeweils als ein voller Arbeitnehmer. Der Auszubildende schließt nach dem Erwerbszeitpunkt die Lehre ab und orientiert sich um. Die Teilzeitkraft möchte einer Vollzeittätigkeit nachgehen, die ihr der Unternehmer A aus wirtschaftlichen Gründen nicht anbieten kann. Durch den Abgang von zwei seiner ehemals vier Arbeitskräfte ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung nicht mehr gewährleistet.

Die sehr zu begrüßende, geplante Einführung einer Zone von vier bis zehn Beschäftigten, für die künftig eine verringerte Mindestlohnsumme von 250 % gelten soll, mildert die Auswirkungen entsprechender unkalkulierbarer Wechsel zwar ab (§ 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG-E). Eine zusätzliche Anpassung der Berechnungsmethode durch die Ermittlung der Beschäftigtenanzahl nach Vollzeitäquivalenten würde den KMU das Einhalten der Lohnsummenregelung aber weiter erleichtern. Das gesetzgeberische Ziel, der Erhalt von Arbeitsplätzen, könnte so gefördert werden. Zudem würde die Beschäftigtenstruktur in Unternehmen realitätsgerechter abgebildet. Die geltende Berechnungsmethode nach Köpfen benachteiligt Unternehmen, die – anstatt weniger Vollzeitmitarbeiter – eine Vielzahl von Teilzeitkräften beschäftigen.

Wie bereits in der DStV-Stellungnahme S 20/09 aufgezeigt, würde dies zudem eine Erleichterung in der täglichen Beratungspraxis bedeuten. Insoweit verweist der DStV auf die dortigen Ausführungen.

## **II. Weitere Erleichterungen**

Der DStV erachtet es im Sinne des gesetzgeberischen Ziels der Lohnsummenregelung, Unternehmen, Finanzverwaltung und Steuerberater von Verwaltungsaufwand zu entlasten, für wünschenswert, wenn die Beschäftigtenanzahl moderat (von beispielsweise 3 auf 5) angehoben wird. Gleichfalls regt der DStV an, eine weitere Zone für Betriebe mit 11 bis 20 Mitarbeiter zu prüfen. In dieser Zone könnten verringerte Mindestlohnsummen von beispielsweise 350 % bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren und im Fall der Lohnsummenfrist von sieben Jahren von 600 % gelten.

### **Nr. 3 – Prüfschwelle gem. § 13a Abs. 9 ErbStG-E**

Die nach § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG-E eingeführte Prüfschwelle in Höhe von 20 Mio. Euro zur Abgrenzung zwischen KMU und Großunternehmen dürfte sich im Rahmen der Vorgaben des BVerfG bewegen. Grundsätzlich befürwortet der DStV die Festlegung einer bestimmten, betragsmäßigen Prüfschwelle, da ein solches Kriterium relativ präzise und handhabbar ist. Auch die erwerbsbezogene Betrachtung begrüßt der DStV, da diese Betrachtungsweise der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer entspricht. Sie besteuert nicht den Nachlass als solchen, sondern die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung.

Den gewählten Betrag von 20 Mio. Euro erachtet der DStV hingegen als zu niedrig, insbesondere da durch die bewertungsrechtlichen Vorschriften das Betriebsvermögen regelmäßig überbewertet wird. Im Zuge der anstehenden Erbschaftsteuerreform sollten aus Sicht des DStV, wie bereits in seiner Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform ausgeführt, dringend die seit Jahren von der Wirtschaft, der Beratungspraxis sowie der Fachliteratur an den Gesetzgeber adressierten Problemfelder bei der realitätsgerechten Bewertung behoben werden.

## **I. Wertmindernde Verfügungsbeschränkungen**

Nach der Praxiserfahrung der Steuerberater ergibt sich ein bewertungsrechtlicher Handlungsbedarf aufgrund der regelmäßig in den Gesellschaftsverträgen vorgesehenen Verfügungsbeschränkungen. Die Verträge sind insbesondere durch folgende einschränkende Merkmale gekennzeichnet:

- Abfindungsregelungen, die für das Ausscheiden eines Gesellschafters einen weit unter dem Verkehrswert liegenden Ausgleich vorsehen,
- Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkungen zu Lasten der Gesellschafter, um die Eigenkapitalausstattung und damit den Erhalt des Unternehmens sowie dessen Unabhängigkeit vom Kapitalmarkt zu stärken,
- Verbote, Gesellschaftsanteile an außerfamiliäre Erwerber zu veräußern.

Gerade diese Merkmale mindern den Verkehrswert des Unternehmensanteils im Vergleich zu den klassischen Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften, die frei handelbar sind, erheblich. Nach überwiegender Ansicht werden solche Einschränkungen hingegen im Rahmen der steuerlichen Bewertung aufgrund des § 9 Abs. 3 BewG nicht wertmindernd berücksichtigt. Da die Fehlerhaftigkeit der Bewertung des Betriebsvermögens künftig nicht mehr durch das Verschönungskonzept verschleiert wird, bedarf es nach Ansicht des DStV zwingend einer gesetzlichen Anpassung der bewertungsrechtlichen Vorschriften. Denkbar wäre es beispielsweise § 9 Abs. 3 BewG ersatzlos zu streichen (vgl.: Wachter, DB 2015, S. 1368 ff.).

## **II. Verwerfungen durch niedriges Zinsniveau**

Darüber hinaus entspricht eine Bewertung auf der Grundlage des anhaltenden niedrigen Zinsniveaus in keiner Weise den Marktgegebenheiten und damit einer realitätsgerechten Bewertung. Beispielsweise liegt der Vervielfältiger im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens aufgrund der niedrigen Zinsen für das Jahr 2015 bei rund 18, für 2016 voraussichtlich bei 22. Der Wert des Unternehmens erfährt dadurch eine Höhe, die fern jeder Realität liegt.

In der Praxis werden Unternehmen hingegen je nach Ertragsstärke mit dem vier bis achtfachen ihres bereinigten Ertrags zum Verkauf angeboten. Der hohe achtfache Wert wird jedoch nur dann ausnahmsweise erzielt, wenn beispielsweise innovative Produktentwicklungen erworben werden, die eine positive Entwicklung in der Zukunft und damit eine Absicherung des erworbenen Unternehmens deutlich erwarten lassen. Die Bereinigung des Ertrags ist notwendig, um Einmaleffekte, wie beispielsweise erhöhte Instandhaltungsaufwendungen, eigene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen herauszurechnen bzw. bei Familienunternehmen einen branchenüblichen Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten für im Eigentum befindliche Immobilien etc. zu berücksichtigen.

Zwar kann durch Gutachten ein entsprechend geringerer Verkehrswert gegenüber dem Finanzamt belegt werden. Diese Vorgehensweise wälzt jedoch im Ergebnis die Bestimmung



einer zutreffenden Steuer auf die Schultern des Steuerpflichtigen sowie der Beraterschaft ab, kostet den Steuerpflichtigen Zeit sowie Geld und führt regelmäßig zu langwierigen Erörterungen mit dem Finanzamt.

Der DStV sieht insoweit den Gesetzgeber in der Pflicht, den die Bewertung verzerrenden Umständen, wie das durch die EZB forcierte Niedrigzinsniveau, zu begegnen. Gerade, weil diese Umstände außerhalb des Einflussbereichs des Steuerpflichtigen liegen, obliegt es dem Gesetzgeber, entsprechende Wechselwirkungen abzumildern und die rechtlichen Grundlagen für eine realitätsgerechte sowie weniger streitanfällige Bewertung zu schaffen. Auch insoweit spricht sich der DStV nachdrücklich für eine gesetzliche Nachjustierung der Bewertungsvorschriften im Rahmen der laufenden Erbschaftsteuerreform aus.

### **Nr. 3 – Anhebung der Prüfschwelle gem. § 13a Abs. 9 ErbStG-E**

Der DStV begrüßt grundsätzlich, dass der Gesetzgeber durch die Anhebung der Prüfschwelle von 20 Mio. Euro auf 40 Mio. Euro gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E die oben ausgeführten Problemfelder bei der realitätsgerechten Bewertung durch wertmindernde Verfügungsbeschränkungen anerkennt und sie wertmäßig berücksichtigt. Aus rechtssystematischen Gründen sollte dieser Problembereich allerdings auf der Bewertungsebene behoben werden. Entsprechend hat das BVerfG in seiner Entscheidung zum ErbStG aus dem Jahr 2006 ausgeführt, dass aus Gründen der Folgerichtigkeit sowie zur Vermeidung von strukturellen Brüchen und Wertungswidersprüchen zwischen der Ebene der Bewertung und der Ebene der Verschonung klar und deutlich zu unterscheiden ist (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz.: 106).

Die gesetzliche Ausgestaltung der Berücksichtigung der Verfügungsbeschränkungen ist in weiten Teilen noch nicht hinnehmbar. Aus Sicht des DStV sollten insbesondere die folgenden Regelungsbereiche angepasst bzw. in der Gesetzesbegründung präzisiert werden.

Die gewählten unbestimmten Rechtsbegriffe bedeuten für die Praxis eine zu große Rechtsunsicherheit. Zur Vermeidung künftiger Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung müssen insbesondere folgende Kriterien in der Gesetzesbegründung präzisiert werden:

- „...nahezu vollständig.“ gem. § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E,
- „...erheblich unter dem gemeinen Wert...“ gem. § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E.

Im Rahmen der Änderungen müssen neben den steuerlichen Zielen auch die gesellschaftsrechtlich, nach der Rechtsprechung zulässigen Vorgaben beachtet werden. Würden die steuerlichen strengen Vorgaben bspw. zivilrechtlich sittenwidrige Vertragsklauseln fordern, liefe die Norm ins Leere.

Des Weiteren erscheinen die Vorgaben, die zur Anhebung der Prüfschwelle führen, inhaltlich zu weitreichend, so dass die Norm auch insoweit ins Leere laufen dürfte. Der DStV spricht sich gegen den vorgegebenen, langen Zeitraum von 40 Jahren gem. § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E aus, in denen die gesellschaftsvertraglichen Regelungen künftig bestehen müssten. Die Überprüfung dieses Fristlaufs ist in der täglichen Beratungspraxis nicht möglich und würde zu einem erheblichen organisatorischen Mehraufwand in den Kanzleien führen. Im Ergebnis würde der Zeitraum zu einer faktischen Verlängerung der Aufbewahrungsfristen und entsprechend zu weiterer Bürokratie führen. Zudem ist beispielsweise in Fällen der Kanzleinachfolge nicht gewährleistet, dass das Unternehmen Mandant des Nachfolgers bleibt. In der Regel bleiben in solchen Situationen die Unterlagen sowie Aufzeichnungen zu abgeschlossenen, steuerlichen Sachverhalten bei dem Vorgängersteuerberater. In dem speziellen Erb- bzw. Schenkungsfall, in dem es auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen ankommt, müsste die diesbezügliche Dokumentation hingegen auf den Kanzleinachfolger jeweils übertragen werden. Vergleichbare Konsequenzen können sich bei Übertragungen von Unternehmen bzw. Gesellschaftsanteilen ergeben, die aus Notwendigkeiten zum Erhalt des Unternehmens notwendig und nachvollziehbar sind.

Sach- sowie praxisgerecht wäre es, auf den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer gänzlich zu verzichten oder aber ihn zumindest auf 5 Jahre zu verkürzen. Ein Grund für den Zeitraum von 10 Jahren vor der Entstehung der Steuer ist nicht ersichtlich. Neugründungen innerhalb dieses Zeitraums würden bereits von vornherein ohne Rechtfertigung aus der Begünstigung herausgenommen. Zudem fördern entsprechende Verfügungsbeschränkungen die Beständigkeit von Familienunternehmen, die das BVerfG sowie der Gesetzgeber grundsätzlich als verschonungswürdig anerkannt haben. Der Verzicht auf die Anforderung oder zumindest ihre zeitliche Verkürzung könnte einen Anreiz zur Bildung entsprechender Unternehmensstrukturen schaffen.

Darüber hinaus wäre es dem Verschonungskonzept folgend sach- sowie praxisgerecht für die Zeit nach der Entstehung der Steuer an einen Zeitraum von fünf bzw. sieben Jahren anzuknüpfen. Diese Fristen würden der Lohnsummenregelung sowie insbesondere den Behaltensfristen und damit den Nachsteuertatbeständen entsprechen. Auch die Frist für das



Bestehen von Verfügungsbeschränkungen aufgrund von Poolvereinbarungen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG knüpft an diese Zeiträume an (§ 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 5 ErbStG).

#### **Nr. 4 - Abgrenzung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E**

Die sich bereits in den BMF-Eckpunkten abzeichnende sowie im Referentenentwurf nunmehr konkretisierte Definition des begünstigten Vermögens sowie die vollständige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens bilden einen grundlegenden Systemwechsel, der für die künftige Beratungspraxis sowie für die Steuerlast von Unternehmen von weitreichender Bedeutung ist. Mit ihm gehen sowohl eine Vielzahl von Abgrenzungsfragen als auch – im Unterschied zum geltenden Verwaltungsvermögenstest – eine nicht abschätzbare Steuermehrbelastung sowohl für KMU als auch für Großunternehmen einher.

Aus Sicht des DStV sind bei der Reform dieses Regelungsbereiches die folgenden drei Gesichtspunkte von maßgeblicher Bedeutung:

- Nach dem BVerfG steht dem Gesetzgeber bei der gesetzlichen Umschreibung der Vermögensbestandteile eines Unternehmens, die er für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält, ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 240).
- Es muss eine rechtsklare Ausgestaltung gefunden werden, die streitanfällige Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis weitestgehend vermeidet (vgl.: DStV-Stellungnahme S 05/15 vom 16.03.2015).
- Dabei darf die künftige Regelung nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter der vollständigen Besteuerung unterworfen werden, die aus originär wirtschaftlichen Gründen dem Unternehmen zugeordnet sind und in dessen Struktur notwendiges Betriebsvermögen darstellen (vgl.: DStV-Stellungnahme S 05/15 vom 16.03.2015).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Aspekte gibt der DStV zum „ob“ sowie zum „wie“ des vom BMF gewählten Systemwechsels Folgendes zu bedenken.

#### **I. Abkehr vom Verwaltungsvermögenstest**

Mit Blick auf das Ziel der Reform, das ErbStG nur „minimalinvasiv“ anzupassen, steht zuvorderst der geplante Systemwechsel vom Verwaltungsvermögenstest hin zur vollständigen Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens in Frage. Die Vorgaben des BVerfG legen eine

entsprechende Neuausrichtung dem Grunde nach nahe, weshalb das im Referentenentwurf vorgesehene Konzept notwendig erscheint.

Mit dem geplanten Konzept der künftig notwendigen, zielgenauen Abgrenzung von begünstigtem zu nicht begünstigtem Vermögen wird der vom BVerfG festgestellte, maßgebliche Grund für die Verfassungswidrigkeit der Regelung über das Verwaltungsvermögen behoben. Nach den Ausführungen des BVerfG ist die Verfassungswidrigkeit der Verwaltungsvermögensregelung maßgeblich in dem Fallbeileffekt begründet, der dem geltenden Verwaltungsvermögenstest innewohnt. Die Regelung ist nach den Ausführungen im Urteil unverhältnismäßig, soweit sie begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss von Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag und Tarifbegrenzung gelangen lässt. Dadurch würden die Erwerber von begünstigtem Vermögen, das zu über 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht und damit insgesamt aus der steuerlichen Verschonung herausfällt, unangemessen schlechter gestellt. Ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart großzügige Einbeziehung vom Gesetz selbst als eigentlich nicht förderungswürdig angesehener Vermögensbestandteile sei vom Gesetzgeber nicht aufgezeigt und auch nicht erkennbar. Entsprechend führe die umfängliche Einbeziehung von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen in die steuerliche Förderung im Vergleich zu den Erwerbern von Vermögen, das nicht begünstigt und generell vom Verschonungsabschlag ausgenommenen ist – also von nichtbetrieblichem Vermögen im weiteren Sinne – zu einer unverhältnismäßigen Privilegierung der Erwerber begünstigten Vermögens mit einem so hohen Anteil an Verwaltungsvermögen (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 243).

Darüber hinaus schlägt das BVerfG dem Gesetzgeber als Lösung das geplante Besteuerungskonzept - die vollständige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens – dem Grunde nach vor. Es führt aus, dass das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, mit der Begrenzung des Förderungs Ausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen ohne solche Verwerfungen zu erreichen wäre (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 244).

## **II. Ausgestaltung des Systemwechsels**

Die konkrete, gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands (Stichwort „nicht begünstigtes Vermögen“) überlässt das BVerfG dem Gesetzgeber und räumt ihm insoweit einen weiten Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum ein. Danach dürfte es eine politisch zu

entscheidende Frage sein, ob im Sinne des „minimalinvasiven“ Ansatzes auf den geltenden Verwaltungsvermögenskatalog zurückgegriffen oder aber, wie im Referentenentwurf vorgesehen, eine andere Herangehensweise gewählt wird.

Das BVerfG eröffnet dem Gesetzgeber zwar vage, an dem geltenden Verwaltungsvermögenskatalog festzuhalten, statt eine Neudefinition des begünstigten Vermögens einzuführen. In diesem Sinne führt es aus (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 240 / 242):

*„... Die Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen sind im Grundsatz – ohne dass es insoweit auf Einzelheiten der Zuordnung bestimmter Vermögensbestandteile zum Verwaltungsvermögen im Sinne von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG ankommt – geeignet, die damit verfolgten Ziele zu fördern. Mit der genauen normativen Umschreibung des Verwaltungsvermögens legt der Gesetzgeber fest, welche Vermögensbestandteile eines Betriebs er trotz Betriebszugehörigkeit für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält. Hierbei steht ihm ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu. ...“ sowie „... Die Beschränkung der Steuerverschonung auf vom Gesetzgeber als förderungswürdig, weil produktiv und arbeitsplatzerhaltend angesehenes Vermögen und dessen präzise Festlegung zur Vermeidung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen ruht im Ausgangspunkt auf hinreichend tragfähigen Rechtfertigungsgründen. Es ist nicht unangemessen, sondern dient im Gegenteil einer gerechten Differenzierung, das vom Gesetzgeber im Rahmen seines insoweit großen Einschätzungsspielraums als ... nicht förderungswürdig erkannte Vermögen von der steuerlichen Begünstigung auszunehmen. ...“*

Das BVerfG beurteilt aber - wie vorangehend zitiert – gerade nicht die Einzelheiten des Verwaltungsvermögenskatalogs unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmäßigkeit oder der Zielgenauigkeit, weshalb der Gesetzgeber in der Konkretisierung des nicht förderungswürdigen Verwaltungsvermögens frei ist.

### **1. Geltender Verwaltungsvermögenskatalog als nicht begünstigtes Vermögen**

Vornehmlich die geübte Praxis spricht für die Fixierung des geltenden, abschließenden Verwaltungsvermögenskatalogs (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG) als künftigen Besteuerungsgegenstand. Vor dem folgenden Hintergrund ist jedoch auch das Ziel des Referentenentwurfs, durch die geplante Neudefinition das begünstigte Vermögen zielgenau und folgerichtig zu bestimmen, positiv zu werten. Abhängig von der weiteren Ausgestaltung der Neudefinition könnten - im Unterschied zur Fixierung des geltenden

Verwaltungsvermögenskatalogs - die nachstehend aufgezeigten Verwerfungen und damit eine vollständige Besteuerung von grundsätzlich betriebsnotwendigem Vermögen vermieden werden.

Bei der Abgrenzung zwischen dem geltenden Verwaltungsvermögen und dem begünstigungswürdigen unternehmerischen Vermögen ist ein allgemeiner Grundgedanke kaum erkennbar (vgl.: Wachter in Fischer / Jüptner / Pahlke / Wachter, ErbStG Kommentar, 5. Auflage, § 13a Rz. 5). Die Genese der Norm zeigt, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ein von Individualinteressen geprägtes System von Ausnahmen und Rückausnahmen entstanden ist (vgl.: Wachter, a.a.O., Rz. 5). Eindrucksvoll wird diese Entwicklung beispielsweise durch die Aufnahme von Rückausnahmen im Rahmen des Berichts des Finanzausschusses des Bundestages vom 26.11.2008 dokumentiert, die in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz vom 28.01.2008 noch nicht vorgesehen waren (vgl.: BT-Drs. 16/11075, S. 20 / 21).

Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zu § 13b Abs. 2 ErbStG deutet zwar als rechtssystematischen Grundgedanken zur Abgrenzung des Verwaltungsvermögens die Abgrenzung nach ertragsteuerlichen Kriterien zur Bestimmung des gewillkürten Betriebsvermögens an (vgl.: BT-Drs. 16/7918, zu § 13b Abs. 2, S. 35 / 36):

*„Überwiegend vermögensverwaltende Betriebe sollen allgemein von den Verschonungen ausgenommen bleiben. Durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, können praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden (vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere), auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden. Die derzeitigen Begünstigungen nach § 13a ErbStG führten vermehrt zu solchen Gestaltungen. Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, wird daher nach der Zielrichtung dieses Gesetzentwurfs nicht begünstigt. ...“*

Die zur Bestimmung des nicht förderungswürdigen Betriebsvermögens gewählten, vereinfachenden Typisierungen bilden jedoch die ertragsteuerliche Beurteilung in Grenzbereichen nicht ab. Die geltenden Typisierungen des Verwaltungsvermögenskatalogs würden künftig vielmehr dazu führen, dass Wirtschaftsgüter, die von der Rechtsprechung

ertragsteuerlich als notwendiges Betriebsvermögen eingeordnet werden, erbschaftsteuerlich als unproduktives und damit künftig als vollständig zu steuerndes Vermögen beurteilt werden (vgl.: beigefügte **Anlage I** - Beispielsübersicht zum Verwaltungsvermögenskatalog; DStV-Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform).

## 2. Neudefinition des begünstigten Vermögens

Der DStV steht einer Neudefinition des begünstigten Vermögens aus den vorgenannten Gründen aufgeschlossen gegenüber. Sowohl die geplante gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands als auch die dazu im Referentenentwurf ausgeführte Begründung lehnt der DStV hingegen ab.

Gegenwärtig sieht § 13b Abs. 3 ErbStG-E folgende Neubestimmung des begünstigten Vermögens vor, die sich aus einer Positivdefinition sowie einer Negativabgrenzung zusammensetzt:

*„Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.“*

Der vorgenannte Wortlaut ist in seiner Gesamtheit äußerst kritisch zu sehen. Er beinhaltet unbestimmte Rechtsbegriffe, die in der Gesetzesbegründung nicht hinreichend rechtssicher präzisiert werden. Die Abgrenzungskriterien dürften daher künftig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis bedingen und die Streitanzahl von Erb- sowie Schenkungsfällen deutlich forcieren.

Darüber hinaus kann der Neudefinition des begünstigten Vermögens nicht zugestimmt werden, da sie trotz guter Ansätze künftig in Grenzbereichen zur vollständigen Besteuerung von Wirtschaftsgütern führen dürfte, die aus originär wirtschaftlichen – und gerade nicht gestalterischen – Gründen dem Unternehmen zugeordnet sind und ertragsteuerlich als notwendiges Betriebsvermögen bewertet werden.

## **a) Positivdefinition des begünstigten Vermögens**

Die Positivdefinition gem. § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E bietet teilweise positive Ansatzpunkte, da durch das Anknüpfen an die ertragsteuerlichen Grundsätze für die Beurteilung der Tätigkeit zumindest insoweit ein rechtssystematischer Gleichlauf begründet sein dürfte. Darüber hinaus wirft sie aber sowohl aufgrund ihres Wortlauts als auch aufgrund der Gesetzesbegründung noch eine Reihe von Fragen auf und schürt damit Unsicherheiten.

### aa) Beurteilung der Tätigkeit nach §§ 13, 15, 18 EStG

Die im Wortlaut zum Ausdruck kommende Anknüpfung an eine originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit sowie die diesbezügliche Klarstellung in der Gesetzesbegründung, dass hinsichtlich der tätigkeitsbezogenen Betrachtung grundsätzlich an die ertragsteuerrechtlichen Entscheidungen angeknüpft werden soll (vgl.: Gesetzesbegründung S. 24), sind außerordentlich zu begrüßen. Soweit die folgende Einschätzung zutrifft, regt der DStV zur Steigerung der Rechtsklarheit an, die in der Gesetzesbegründung bereits enthaltenen, aber gegenwärtig noch an verschiedenen Stellen positionierten Passagen zusammenzuführen.

Mit der ausdrücklichen Bezugnahme dürften die ertragsteuerlich geltenden Kriterien für die Beurteilung von Tätigkeiten wie beispielsweise der Vermietung von Grundbesitz einer Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft im Rahmen von ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltungen ohne einschränkende Ausnahme auch im ErbStG gelten. Sofern die ertragsteuerlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, wird die Tätigkeit des Besitzunternehmens ertrag- sowie gewerbsteuerlich von einer vermietenden bzw. verpachtenden Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit (im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG) umqualifiziert. Im Falle der Übertragung des Besitzunternehmens wäre der vermietete Grundbesitz als betriebsnotwendiges Vermögen zu qualifizieren und entsprechend begünstigt.

Eine entsprechende Beurteilung dürfte sich durch die geplante Anknüpfung an die ertragsteuerlichen Beurteilungen auch für die Fälle der Betriebsverpachtung im Ganzen ergeben. Übt der Verpächter das ihm zustehende Wahlrecht aus, wird ertragsteuerlich der Gewerbebetrieb nicht aufgegeben, die Wirtschaftsgüter nicht in das Privatvermögen übernommen und die künftige Verpachtung der Wirtschaftsgüter nicht als verpachtende Tätigkeit sondern weiterhin als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG qualifiziert. Durch die Übertragung entsprechender ertragsteuerlicher Einordnungen in das Erbschaftsteuerrecht würden künftig die Einschränkungen nach dem geltendem



---

Verwaltungsvermögenskatalog (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 b) ErbStG) entfallen und beispielsweise verpachteter Grundbesitz als begünstigtes Vermögen angesehen.

Auch die nach dem BMF-Schreiben vom 26.03.2004 ertragsteuerlich geltenden Grundsätze zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel (vgl.: BStBl I 2004, S. 434 ff.) dürften aufgrund der wörtlichen Anknüpfung an die aufgezählten Tätigkeiten im Sinne des EStG – im Unterschied zum geltenden Verwaltungsvermögenskatalog - erbschaftsteuerlich künftig zur Anwendung kommen.

Darüber hinaus dürfte weiterhin die Begünstigung für die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen erbschaftsteuerlich gelten, soweit diese Tätigkeit ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen ist, wie in der Regel bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei ständig wechselnden kurzfristigen Vermietungen von Sälen, Ferienwohnungen oder Fremdenpensionen (vgl.: ErbStR R E 13b.9 zu § 13b ErbStG i.V.m. EStR 15.7 Abs. 2 zu § 15 EStG).

Soweit die vorangehende, systematische Beurteilung zutreffend ist, regt der DStV zur Steigerung der Rechtsklarheit an, die Gesetzesbegründung auf Seite 24 im Abschnitt „Allgemein – 1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck – 2. Absatz, 1. Satz“ um die folgende Passage auf Seite 26 „Zu Absatz 3, zweiter Absatz“ zu ergänzen:

*„Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.“*

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn zusätzlich auf den Zusammenhang zwischen der wörtlichen Anknüpfung an das EStG zur Beurteilung der Tätigkeit und den damit implementierten ertragsteuerlichen Grundsätzen hingewiesen wird.

Schließlich sollte im Gesetz selbst oder aber zumindest in der Gesetzesbegründung fixiert werden, dass die ertragsteuerliche Qualifizierung der Tätigkeit durch das Betriebsstättenfinanzamt gilt. Unterschiedliche Wertungen zwischen dem Betriebsstättenfinanzamt sowie dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt wären systematisch nicht hinnehmbar. Zudem würde eine erneute Beurteilung durch das

---

Erbschaftsteuerfinanzamt zu weiteren Abstimmungsprozessen und damit zur weiteren Streitanzfälligkeit führen.

#### bb) „Hauptzweck“ als Anknüpfungspunkt

Die unbestimmte Gesetzesbegründung zu den Kriterien für die Bestimmung des Hauptzwecks würde künftig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten bedingen. Die dort enthaltenen Beispiele bieten zwar gewisse Anhaltspunkte zur Orientierung, gewährleisten jedoch keine hinreichend sichere Grundlage für die Praxis, da keine allgemeingültige Leitlinie erkennbar ist.

Solange die im Folgenden aufgezeigten Unklarheiten nicht behoben werden, ist eine abschließende Beurteilung nicht möglich. Der DStV regt daher an, den Hauptzweck als Anknüpfungspunkt zu streichen.

Zuvorderst ist zu beanstanden, dass weder der Wortlaut des Gesetzes noch die Gesetzesbegründung Hinweise enthalten, nach welchen Maßstäben der Hauptzweck eines Unternehmens zu bestimmen ist. Insoweit wäre eine Klarstellung erforderlich, die nicht nur auf den im Gesellschaftsvertrag festgehaltenen Gegenstand des Unternehmens abstellt, sondern zusätzlich auch die in der Vergangenheit praktizierte Geschäftstätigkeit sowie deren geplante Ausweitung oder Neuausrichtung berücksichtigt. Entsprechende Planungen müssten dokumentiert werden. Selbst wenn diese notwendige Konkretisierung in der Gesetzesbegründung erfolgen würde, bliebe das Risiko einer im Einzelfall langwierigen, kostspieligen Erörterung mit dem Finanzamt über den Hauptzweck des Unternehmens bestehen.

Das vorgenannte Risiko aufwendiger, streitanfälliger Abstimmungsprozesse mit dem Finanzamt potenziert sich, wenn das Unternehmen in mehreren Sparten tätig ist, also mehrere Hauptzwecke vorliegen können. Entsprechende Unternehmensstrukturen berücksichtigt die Gesetzesbegründung zwar, indem ausdrücklich anerkannt wird, dass im jeweiligen Betrieb mehrere land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden können. Ob ein Wirtschaftsgut einer dieser Tätigkeiten nach dem Hauptzweck dient, sei danach zu beurteilen, welchen Beitrag es bei dieser Tätigkeit leistet. Diese Ausführungen mindern jedoch nicht den tatsächlichen Aufwand, der durch die Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu einem erst zu bestimmenden Hauptzweck entsteht.

Der in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis, dass die Abgrenzung von Vermögen nach dem Hauptzweck im Bewertungsrecht zunächst einheitlich für alle Vermögensarten erfolgte und

das Betriebsvermögen erst durch das Steueränderungsgesetz 1992 neu definiert worden ist, bietet ebenfalls keine praktikable sowie rechtssichere Stütze. Anhaltspunkte für die ehemals geltenden Grundsätze gehen aus der Vermögensteuer-Richtlinie 1989, Abschnitt 5 Abs. 3, hervor:

*„Die Wirtschaftsgüter müssen dem Betrieb als Hauptzweck dienen. Notwendiges Betriebsvermögen dient dem Betrieb stets als Hauptzweck; notwendiges Privatvermögen kann dem Betrieb nicht als Hauptzweck dienen. Wirtschaftsgüter sind zum Betriebsvermögen zu rechnen, wenn sie zu mehr als 50 v.H dem Betrieb dienen. Diese Voraussetzung gilt stets als erfüllt, wenn ein Wirtschaftsgut, ausgenommen Anteile an einer Komplementär-GmbH (vgl. Abschnitt 15 Abs. 1 Satz 13), bei der Einkommensbesteuerung als Betriebsvermögen behandelt worden ist. Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, sowohl einem gewerblichen Betrieb als auch einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft desselben Inhabers dauernd zu dienen, sind den beiden Betrieben anteilmäßig zuzurechnen.“*

Positiv an der Bezugnahme auf die vor 1992 geltenden Kriterien zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens ist, dass danach offenbar an die Wertungen aus dem Einkommensteuerrecht angeknüpft wurde. Weiterführende Hinweise, wie der Hauptzweck eines Unternehmens zu ermitteln ist, enthält die Vermögensteuer-Richtlinie 1989 hingegen nicht.

Neben diesen durch den Begriff „Hauptzweck“ bedingten Unsicherheiten spricht für dessen Streichung auch der Umstand, dass aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich ist, inwiefern dieses Kriterium einen Mehrwert für die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen bietet. Bereits der unbestimmte Rechtsbegriff *„...jeweils überwiegend einer Tätigkeit ...“* gemäß des Wortlauts nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E zielt auf die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen ab. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff dürfte in der Gesetzesbegründung durch das Abstellen auf die bisherige Nutzung zu mehr als 50 % im Betrieb präzisiert werden (vgl.: Seite 26 „Zu Absatz 3“, 1. Absatz am Ende). Angelehnt an die Beurteilung im Ertragsteuerrecht können nach diesem Indiz einschränkend nur solche Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1 zu § 4 EStG zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens). Allein durch diese Einschränkung würde erbschaftsteuerlich das gewillkürte Betriebsvermögen nicht begünstigt.

Schließlich erscheint ein Abstellen auf den Hauptzweck aus systematischen Gründen nicht sachgerecht, da damit auf der Verschonungsebene nicht auf das ertragsteuerliche Betriebsvermögen zurückgegriffen wird, obwohl es auf der Bewertungsebene über § 95 BewG

(sowie gleichfalls über die Richtlinie zu § 95 BewG, vgl.: ErbStR R B 95 Abs. 1, Abs. 3) als Ausgangsgröße gilt. Vielmehr wird ein eigenständiges begünstigtes Vermögen geschaffen, was zum Entstehen einer „Parallelwelt“, d. h. einem Nebeneinander von zwei verschiedenen Betriebsvermögen führt (vgl.: Eisele in nwb 2015, S. 1824, 1829).

#### cc) „Dienen“ als Anknüpfungspunkt

Weiterhin problematisch erscheint, dass künftig nur die Wirtschaftsgüter begünstigt sein können, die von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs tatsächlich genutzt werden. Eine solche enge Betrachtungsweise ist den Kriterien zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens nach dem Einkommensteuerrecht fremd, weshalb in Grenzbereichen ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen der vollständigen erbschaftsteuerlichen Besteuerung unterworfen wird.

Soweit an dem Hauptzweck als Kriterium festgehalten wird, regt der DStV vor folgendem Hintergrund an, den Wortlaut des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E um „... *als Hauptzweck dienen oder dazu bestimmt sind.*“ zu ergänzen.

Die sehr enge Betrachtungsweise ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E, indem die Teile der Tätigkeit überwiegend dienen müssen. Darüber hinaus kommt diese enge Betrachtungsweise durch den Hinweis in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck, dass es zur Einordnung als begünstigtes Vermögen nicht genügt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Betrieb lediglich nützlich, notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind (vgl.: Seite 24 im Abschnitt „Allgemein – 1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck – 2. Absatz). Entscheidend sei wie z.B. bei der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden.

Nach den Richtlinien zum EStG wird bei der Beurteilung, ob notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, hingegen auch auf die Zweckbestimmung durch den Unternehmer abgestellt und damit seiner unternehmerischen Freiheit Rechnung getragen. Danach gilt Folgendes zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1):

*„Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. ...“*

Besonders plastisch werden die steuerlichen Folgen der beiden Herangehensweisen an folgendem Beispiel 1 (vgl.: Beispiel in der Gesetzesbegründung zum Grundstück 3, S. 27):

Der Einzelunternehmer A erwirbt zu günstigen Konditionen ein unbebautes Grundstück und ordnet es seinem Betrieb zu. Da ihm das weitere nötige Kapital fehlt, plant er, es erst in den kommenden zwei Jahren mit einer Produktionshalle zu bebauen, und lässt es brach liegen. Er verstirbt vor der Bebauung. Mangels aktiver betrieblicher Nutzung am Todestag würde sich künftig die Frage nach der Betriebsnotwendigkeit stellen.

Nach der Beurteilung in der Gesetzesbegründung dient dieses Grundstück nicht dem Hauptzweck des Unternehmens des A und ist entsprechend nicht begünstigt. Ertragsteuerlich kann das unbebaute Grundstück hingegen sehr wohl dem betriebsnotwendigen Vermögen zugehören und damit den ertragsteuerlichen Folgen der Verstrickung (wie beispielsweise der Versteuerung von stillen Reserven bei Entnahmen) unterliegen. Der BFH begründet die Qualifizierung von sog. „Reservegrundstücken“ als notwendiges Betriebsvermögen wie folgt:

*„...Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein (BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74 m.w.N.). Das Wirtschaftsgut muss, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig i.S. von "erforderlich", so doch sich in gewisser Weise auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sein (BFH v. 19.02.1987, Az.: IV R 175/85). Abzustellen ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb (BFH v. 22.01.1981, Az.: IV R 107/77). Die Bestimmung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; dies ist auch schon die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsgutes im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist. ... Ein Wirtschaftsgut kann danach als Anlageobjekt oder als auf Vorrat gehalten dem notwendigen Betriebsvermögen zugehören; dies setzt aber voraus, dass eine andere als die betriebliche Verwendung nach den objektiven Gegebenheiten künftig nicht in Betracht kommen wird. Ein unbebautes, an das Betriebsgelände angrenzendes Grundstück, dem ein bestimmter Zweck im Rahmen des Betriebes nicht erkennbar zugewiesen wurde, ist demnach nicht zwingend dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen“ (vgl.: BFH v. 06.03.1991, Az.: X R 57/88, Rz.: 20 / 21)*

Der Bundesfinanzhof hat den ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens nach ständiger Rechtsprechung darüber hinaus wie folgt ergänzend ausgefüllt (vgl.: BFH v.

26.04.2001, Az.: IV R 14/00, Rz.: 24 mit weiteren Nachweisen; BFH v. 14.04.1988, Az.: IV R 160/84, Rz.: 23; BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74, Rz.: 22):

*„... Zum notwendigen Betriebsvermögen rechnen nicht nur die dem technischen und verwaltungsmäßigen Ablauf des eigentlichen Betriebsprozesses gewidmeten Einrichtungen, sondern auch alle diejenigen, die sich sonst wie unmittelbar auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sind. Es ist nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter für den Betrieb notwendig (im Sinne von erforderlich) sind. ...“*

Vor diesem Hintergrund erscheint es sachlich nicht gerechtfertigt, dass ein Wirtschaftsgut einerseits durch die Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen den ertragsteuerlichen Folgen (wie der Besteuerung der stillen Reserven im Falle der Entnahme oder der Veräußerung aufgrund der Verstrickung) unterworfen werden, andererseits erbschaftsteuerlich jedoch nicht als begünstigtes Betriebsvermögen beurteilt wird.

#### **b) Negativabgrenzung: Bewertungsrechtliche Abgrenzung**

Der DStV sieht die einschränkende Negativabgrenzung gem. § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E sehr kritisch. Die oben aufgezeigten Diskrepanzen zwischen der ertragsteuerlichen und der künftigen erbschaftsteuerlichen Beurteilung werden durch sie verstärkt. Darüber hinaus würden auch insoweit die unbestimmten und in der Gesetzesbegründung nicht näher konkretisierten Rechtsbegriffe zu Fragen in der Praxis führen. Diese Fragen könnten aufgrund des Wortlauts allenfalls durch einen Rückgriff auf das Bewertungsrecht geklärt werden. Da das Bewertungsrecht anderen Zwecken dient und damit anderen Grundsätzen als das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime folgt, erscheint eine entsprechende Annäherung durch den Wortlaut auch aus systematischen Gründen sehr zweifelhaft.

Nach § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E gilt: *„Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.“*

Mit der geplanten Negativabgrenzung greift der Wortlaut auf Kriterien zurück, die originär aus dem Bereich der Unternehmensbewertung stammen. So gilt beispielsweise nach § 200 Abs. 2 BewG: *„Können Wirtschaftsgüter ... aus dem zu bewertenden Unternehmen im Sinne des § 199 Abs. 1 oder 2 herausgelöst werden, ohne die eigentliche Unternehmenstätigkeit zu beeinträchtigen (nicht betriebsnotwendiges Vermögen), so ...“*. Entsprechend dürften die Grundsätze der ErbStR zu § 200 BewG R B 200 Abs. 2 gelten. Dort wird auf die Einschränkung



der operativen Geschäftstätigkeit abgestellt und darauf hingewiesen, dass durch die Betriebsbezogenheit keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vorliegt.

In der Regel erfolgt die bewertungsrechtliche Abgrenzung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens funktional. Bei der funktionalen Abgrenzung gehören zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen alle Vermögensgegenstände, die frei veräußert werden können, ohne dass davon die eigentliche Unternehmensaufgabe berührt wird (vgl.: WP Handbuch, Teil II, 2014, Rz. 137). Ausschlaggebend ist dabei dem Grunde nach, ob ein Vermögengegenstand im Verbund mit der übrigen betriebsnotwendigen Substanz der Erzielung von finanziellen Überschüssen dient (vgl.: WP Handbuch, a.a.O., Rz. 138).

Das Abstellen auf (künftige) finanzielle Überschüsse dient demnach als Kriterium der Bewertung und damit der Annäherung des Werts eines Vermögensgegenstands an einen Verkehrswert. Das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime soll hingegen Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen begünstigen. Würden künftig die bewertungsrechtlichen Vorgaben herangezogen, käme es zu einer systematisch nicht nachvollziehbaren Vermischung von Wertermittlungsregeln und Lenkungszielen. Zwingend notwendig erscheint eine solche Herangehensweise nicht.

### **III. Petitum**

Jenseits vorgenannter Ausführungen zur rechtssicheren sowie systematischen Ausgestaltung einer Neudefinition des begünstigten Vermögens sollte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens unbedingt beachtet werden, dass durch den Konzeptwechsel von einem Verwaltungsvermögenstest hin zur vollständigen Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens eine neue Besteuerungsgrundlage geschaffen wird. Abstrakten Besteuerungsgrundlagen ist in der Regel immanent, dass sie eine Vielzahl von unterschiedlichsten Sachverhalten erfassen müssen und insofern einer gewissen Offenheit bedürfen. Die Besteuerung von nicht betriebsnotwendigem Vermögen dürfte künftig überwiegend auch für KMU zu einer Steuermehrbelastung führen. Zudem fußt das Gesamtkonzept der Reform der Erbschaftsteuer auf der Bestimmung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens, indem dieses Vermögen zur Beurteilung der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E herangezogen wird und gleichfalls der Begleichung der Steuerschuld dient. Umso wichtiger ist es, dass die gesetzliche Bestimmung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens möglichst zielgenau, folgerichtig und den betrieblichen Strukturen von Unternehmen gerecht werdend erfolgt.

Der DStV regt vor oben ausgeführtem Hintergrund die Prüfung an, ob eine Anpassung des Gesetzeswortlauts, die sich an dem Wortlaut zur Bestimmung des ertragsteuerlichen notwendigen Betriebsvermögens orientiert (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1), den Unklarheiten abhilft sowie dem Ziel der Verschonungsregimes (die Begünstigung von Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen) besser Rechnung trägt. Denkbar wäre vorbehaltlich einer abschließenden Prüfung beispielsweise die Formulierung:

„(3) Zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Wirtschaftsgüter des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes genutzt werden oder dazu bestimmt sind. Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 Prozent eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang begünstigtes Vermögen. (...Satz 3..) Liegt nach den Sätzen 1, 2 und 3 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.“

Für die Beurteilung von Grundstücken sowie Gebäuden könnte zudem ein Satz 3 eingefügt werden, der sich an den Vorgaben der Richtlinie des Einkommensteuerrechts orientiert (vgl.: EStR R 4.2 Abs. 3 ff.).

Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob in der Gesetzesbegründung ausdrücklich auf die nach den Richtlinien sowie den Hinweisen zum EStG und auf die nach der Rechtsprechung geltenden ertragsteuerlichen Grundsätze verwiesen werden kann. Trotz weiterhin bestehender Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelfall würde dadurch ein gewisses Maß an Rechtssicherheit geschaffen werden. Darüber hinaus entspricht die ertragsteuerliche Anknüpfung auch dem Ziel des Gesetzgebers bei Einführung des Verwaltungsvermögenskatalogs durch ErbStRG aus 2008. Schließlich wäre eine solche Anknüpfung ein Beitrag zur Vereinheitlichung der Rechtsordnung, dem keine erbschaftsteuerrechtlichen Grundlagen entgegenstehen dürften.

Sollte die Neudefinition im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgegeben werden und aus Gründen der geübten Praxis die geltende Regelung zum Verwaltungsvermögen als Besteuerungsgegenstand gesetzlich fixiert werden, müsste gesetzlich zumindest ein angemessener Abschlag für oben ausgeführte Verwerfungen vorgesehen werden (vgl.:

---

Abschnitt II.1 nebst Anlage I; DStV-Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform).

#### **Nr. 4 - Finanzmitteltest als *lex specialis* zur Bestimmung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 4 ErbStG-E**

Die Übernahme des bisher im Rahmen des Verwaltungsvermögenstest geltenden Finanzmitteltests erachtet der DStV als bedenklich. Da dem Gesetzgeber vom BVerfG nach obigen Ausführungen insoweit ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum eingeräumt wurde, sollte der Wortlaut aus den nachstehenden Gründen um folgende Regelungen ergänzt werden:

- Es sollte im Einzelfall der Nachweis zugelassen werden, dass ein höherer Bestand von Finanzmitteln zum begünstigten Vermögen gehört (vgl.: Wachter in DB 2015, S. 1368, 1371).
- Es sollte im Einzelfall der Nachweis für eine konkrete Zuordnung der Schulden zum notwendigen bzw. nicht notwendigen Betriebsvermögen sowie ein entsprechender Abzug gesetzlich eröffnet werden.

Mit der Sonderregelung für Finanzmittel wird für einen Teil des Aktivvermögens, welcher für Betriebe von maßgeblicher Bedeutung ist, von der zielgenauen Bestimmung des begünstigten Vermögens typisierend und deutlich einschränkend abgewichen. Diese Regelung kann zu systematisch zweifelhaften Ergebnissen führen.

Der DStV sieht die Gefahr, dass bei einem hohen Bestand an Finanzmitteln trotz des Abzugs der Schulden der Wert von 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens überstiegen wird. In einer solchen Situation müssten die Finanzmittel wie privates Vermögen besteuert werden, obwohl sie aus wirtschaftlichen Gründen und ertragsteuerlichen Grundsätzen originär dem Unternehmen zuzuordnen sind.

Mit dem Verweis auf die geltende Rechtslage in der Gesetzesbegründung dürften künftig die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 zur Anwendung kommen. Danach zählen zu den Finanzmitteln beispielsweise Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die zur Absicherung von Pensionsrückstellungen gebildet wurden. Bei entsprechenden Finanzmitteln, die regelmäßig betrieblich veranlasst sind, ist ein Verdacht auf missbräuchliche Gestaltungen und damit eine überschießende Typisierung nur schwierig zu rechtfertigen. Auch bei

---

Saisonbetrieben ist ein hoher Geldbestand an der betrieblichen Tagesordnung und nicht auf steuervermeidende Gestaltungen zurückzuführen.

Zudem erscheint es realitätsfern, wenn es durch die geplante Typisierung beispielsweise zu einer vollständigen Besteuerung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen kommt, die infolge der Qualifizierung als „nicht betriebsnotwendiges Vermögen“ zur Beurteilung der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E herangezogen werden. Des Weiteren müsste der Erwerber im Rahmen seines Antrags auf Erlass oder Stundung der Steuer mit großem Aufwand darlegen, warum er beispielsweise die Forderungen nicht zeitnah eintreiben kann oder dass der Schuldner inzwischen zahlungsunfähig ist. Wie häufig solche Fälle eintreten, kann zwar im Vorwege nicht abschließend beurteilt werden. Dass sie eine Seltenheit sind, ist hingegen auch nicht zwingend.

Darüber hinaus sollte der Nachweis für eine konkrete Zuordnung der Schulden zum notwendigen bzw. nicht notwendigen Betriebsvermögen sowie ein entsprechender Abzug gesetzlich ermöglicht werden. Andernfalls könnten realitätsferne Steuerbelastungen eintreten, wie folgendes Beispiel 2 aufzeigt:

Der Einzelunternehmer A (aus obigem Beispiel 1) nimmt zum Erwerb des unbebauten Grundstücks einen Kredit auf. Da ihm das weitere nötige Kapital fehlt, plant er, es erst in den kommenden zwei Jahren mit einer Produktionshalle zu bebauen, und lässt es brach liegen. Er verstirbt vor der Bebauung.

Wird an dem Hauptzweck zur Abgrenzung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens festgehalten, dient das unbebaute Grundstück nach der Gesetzesbegründung nicht dem Hauptzweck des Unternehmens des A und ist entsprechend nicht begünstigt. Der für das Grundstück aufgenommene Kredit wird vollständig gegen die Finanzmittel des Betriebs gerechnet, so dass für die Schulden-Quotelung gem. § 13b Abs. 5 ErbStG-E kein Betrag übrig bleibt. Die Finanzmittel des A übersteigen selbst ohne Abzug des Kredits die Grenze von 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht. Damit ginge der Kredit verloren und könnte die Steuerlast auf das unbebaute Grundstück nicht reduzieren. Eine entsprechend unausgewogene Belastung könnte durch einen Nachweis über die konkrete Zuordnung vermieden werden.

Andernfalls wäre zu erwägen, entweder im Gesetz oder aber zumindest in der Gesetzesbegründung die Finanzmittel ausdrücklich aufzuzählen und in Abweichung zu dem

---

geltenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 auf bestimmte Zahlungsmittel wie Geld zu reduzieren.

### **Notwendige Ergänzung des § 13b ErbStG-E um geltende Regelungen**

Der § 13b ErbStG-E muss im Sinne einer „minimalinvasiven“ Reform um den derzeit geltenden § 13b Abs. 3 ErbStG ergänzt sowie ggf. an das neue Konzept angepasst werden. Soweit ersichtlich ist lediglich § 13a Abs. 3 ErbStG in § 13a Abs. 5 ErbStG-E übertragen worden. Dass § 13b Abs. 3 ErbStG, wonach der Dritte so gestellt wird, als habe er das begünstigte Vermögen von Anfang erhalten, nicht übernommen wurde, erschließt sich nicht und dürfte auf einen redaktionellen Fehler zurückzuführen sein.

### **Artikel 2 Inkrafttreten**

Der DStV begrüßt es außerordentlich, dass das Änderungsgesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft tritt. Der Verzicht auf die vom BVerfG eröffnete Möglichkeit der Rückwirkung des Gesetzes auf den Tag der Urteilsverkündung für Fälle der exzessiven Ausnutzung der Begünstigungen bedeutet für die Steuerberater sowie Unternehmer ein hohes Maß an Rechtssicherheit, wofür sich der DStV mehrfach ausgesprochen hat.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
StB/WP Harald Elster

\*\*\*\*\*

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

\*\*\*\*\*

**Anlage I zur DStV-Stellungnahme S 06/15: Beispielsübersicht zum Verwaltungsvermögenskatalog**

	<b>Beispielsfälle zu Wirtschaftsgütern</b>	<b>Geltendes Verwaltungsvermögen (VV)</b>	<b>Ertragsteuerliche Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen</b>
<b>I.</b>	<b>Grundbesitz</b>		
	Grundbesitz wird aus betrieblichen Gründen an Arbeitnehmer vermietet (sog. Werkwohnungen).	Grundstück gehört zum VV = <b>nicht begünstigt</b> (Bsp. fällt unter keine der Rückausnahmen gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 14.04.1988, Az.: IV R 160/84; BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74; BFH v. 23.07.1975, Az.: I R 6/73)
	Gesellschafter A einer Personengesellschaft überlässt ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück der Gesellschaft zur Nutzung (= Sonderbetriebsvermögen I). Die Personengesellschaft betreibt ein Reisebüro und nutzt das Grundstück nicht zu eigenbetrieblichen Zwecken, sondern vermietet es an einen Dritten.	Grundstück gehört zum VV = <b>nicht begünstigt</b> (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 a) ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 03.09.2009, Az.: IV R 61 61/06; BFH v. 23.05.1991, Az.: IV R 94/90)
	Grundbesitz (bspw. Gastwirtschaft) wird an einen Dritten verpachtet und dient dabei unmittelbar dem Absatz von Waren oder Produkten des verpachtenden Unternehmens (bspw. Brauerei, Automatenaufsteller).	Grundstück gehört zum VV = <b>nicht begünstigt</b> (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 b) ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 03.08.1966, Az.: IV 380/62; BFH v. 13.09.2000, Az.: X R 140/97; BFH v. 10.11.2004, Az.: XI R 32/01)
<b>II.</b>	<b>Beteiligungen</b>		
	Unternehmer A hält eine Beteiligung von 15 % an einer GmbH in seinem Einzelunternehmen. Sie dient nicht nur den üblichen Geschäftsbeziehungen. Vielmehr ist die Beteiligung dazu bestimmt, den Absatz von seinen Produkten zu gewährleisten. Die GmbH ist wesentlicher Kunde des A. A erzielt 11 % seiner Umsätze mit der GmbH.	Beteiligung gehört zum VV = <b>nicht begünstigt</b> (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 02.09.2008, Az.: X R 32/05 mit weiteren Nachweisen; BFH v. 08.12.1993, Az.: XI R 18/93 mit weiteren Nachweisen)