

PKM Parlamentskreis Mittelstand der  
CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag  
Herr MdB Christian Frhr. von Stetten  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**Kürzel**  
EI - S 12/15

**Telefon**  
+49 30 27876-2

**Telefax**  
+49 30 27876-799

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

**Datum**  
21.09.2015

**Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und  
Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts  
Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates**

Sehr geehrter Herr Freiherr von Stetten,

haben Sie vielen Dank für die Einladung zum 5. Gespräch mit dem Parlamentskreis Mittelstand der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag am 22.09.2015 zum vorgenannten Gesetzentwurf. Die sich zeitnah fortsetzenden parlamentarischen Erörterungen im Finanzausschuss des Bundestages sowie insbesondere die Veröffentlichung der Empfehlungen des Finanz- und des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates am 16.09.2015 (BR-Drs. 353/1/15) nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) zum Anlass, Anregungen zu den Aspekten „Neudefinition des begünstigten Vermögens / Verwaltungsvermögen“ zu geben. Zu weiteren Aspekten der Reform bittet der DStV seine Impulse in der Stellungnahme S 06/15 vom 26.06.2015 zu berücksichtigen.

Aus Sicht des DStV als Interessenvertreter von kleinen sowie mittleren Kanzleien und damit auch des wirtschaftlichen Mittelstandes ist der Regelungsbereich des begünstigten Vermögens von besonderer Relevanz. Aufgrund der Reform gerade in diesem Bereich sind deutliche Steuermehrbelastungen für die Erwerber von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) zu erwarten. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 einen weiten Entscheidungs- sowie Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hervorgehoben. Bei den anstehenden Erörterungen sollten daher insbesondere die betrieblichen Strukturen von KMU mit Augenmaß berücksichtigt werden und nicht aus dem Blick geraten.

Aus den sich sowohl im Gesetzentwurf der Bundesregierung als auch in den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates abzeichnenden Änderungen ergibt sich ein grundlegender Systemwechsel. Dieser hat im Unterschied zur geltenden Rechtslage die vollständige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens zur Folge, weshalb nicht nur Erwerber von Großunternehmen sondern gerade auch die von KMU weitreichend betroffen sein werden. Zu beachten ist dabei insbesondere, dass den Erwerbern von KMU im Unterschied zu den von Großunternehmen die Optionen des Erlasses bzw. der Stundung im Rahmen der individuellen Verschonungsbedarfsprüfung oder aber des Verschonungsabschlagsmodells nicht eröffnet sind. Werden KMU-Erwerber aufgrund des Systemwechsels von einer hohen Steuerlast betroffen, könnten sie mangels weiterer Liquidität dazu gezwungen sein, ihren Betrieb zu zerschlagen und die Arbeitnehmer zu entlassen.

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

- Es muss eine Ausgestaltung gefunden werden, die streitanfällige Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis weitestgehend vermeidet (vgl.: DStV-Stellungnahme S 05/15 sowie S 06/15).
- 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 sowie S 06/15).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Aspekte gibt der DStV zum „wie“ des Systemwechsels das Folgende zu bedenken.

### **I. Ausgestaltung des Systemwechsels**

Die konkrete, gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands „*nicht begünstigtes Vermögen*“ überlässt das BVerfG dem Gesetzgeber (vgl.: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, Az.: 1 BvL 21/12, Rz.: 240 ff.). Danach ist es eine politisch zu entscheidende Frage, ob an den Verwaltungsvermögenskatalog angeknüpft wird, wie vom Finanzausschuss des Bundesrates empfohlen, oder aber ob eine Neudefinition des begünstigten Vermögens gewählt wird, wie im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 18/5923) vorgesehen.

Aus Sicht des DStV sollten für die konkrete Ausgestaltung des Systemwechsels - unabhängig von den jeweils nunmehr geplanten Neuerungen - die bereits während der letzten

Erbschaftsteuerreform in 2008 zu Grunde gelegten Erwägungen maßgeblich sein. An mehreren Stellen der damaligen Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung wird als rechtssystematischer Grundgedanke die ertragsteuerliche Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen hervorgehoben. In diesem Sinne wird zum geltenden Verwaltungsvermögenskatalog nach § 13b Abs. 2 ErbStG ausgeführt (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 durch den BFH sowie die Finanzverwaltung über Jahrzehnte herausgebildeten ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien zwischen dem notwendigen und dem gewillkürten Betriebsvermögen bieten zu einem eine ansatzweise praxistaugliche Abgrenzung, die den wirtschaftlichen Strukturen von Unternehmen Rechnung trägt. Zum anderen ist es aus rechtssystematischen Gründen nicht gerechtfertigt, wenn Wirtschaftsgüter des ertragsteuerlich notwendigen Betriebsvermögens der sog. „Verstrickung“ unterliegen und damit im Falle des Verkaufs oder der Entnahme die stillen Reserven aufgedeckt sowie versteuert werden müssen, sie im Erbschaftsteuerrecht hingegen nicht verschont, sondern wie Privatvermögen behandelt und entsprechend vollständig in die Besteuerung einbezogen werden.

## **II. Verwaltungsvermögenskatalog als Anknüpfungspunkt für das nicht begünstigte Vermögen**

Soweit bei der Ausgestaltung des Systemwechsels an den geltenden Verwaltungsvermögenskatalog angeknüpft wird, wie vom Finanzausschuss des Bundesrates in § 13b Abs. 2 ErbStG-E empfohlen, spricht sich der DStV vor folgendem Hintergrund für dessen Anpassung an die ertragsteuerlichen Grundsätze aus.

Die im Verwaltungsvermögenskatalog zur Bestimmung des nicht förderungswürdigen Betriebsvermögens vereinfachenden Typisierungen bilden die ertragsteuerliche Beurteilung in Grenzbereichen nicht hinreichend ab. Die Typisierungen würden künftig dazu führen, dass Wirtschaftsgüter, die von der Rechtsprechung sowie der Finanzverwaltung ertragsteuerlich als notwendiges Betriebsvermögen eingeordnet werden, erbschaftsteuerlich als unproduktives und damit als vollständig zu besteuernendes Vermögen beurteilt werden.

Die beigefügte Anlage „Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze“ bietet insoweit erste Anhaltspunkte für Verwerfungen sowie Lösungsanregungen. Die Übersicht erhebt jedoch nicht den Anspruch auf Vollständigkeit, weshalb aus Sicht des DStV weitergehende Prüfungen vorgenommen sowie erforderliche Anpassungen erwogen werden sollten.

### **III. Neudefinition des begünstigten Vermögens als Anknüpfungspunkt**

Der DStV steht der von der Bundesregierung geplanten Neudefinition des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E ebenfalls aufgeschlossen gegenüber, da sie eine zielgenaue Bestimmung des begünstigten Vermögens beabsichtigt. Die insoweit geplante gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands bedarf aus Sicht des DStV jedoch noch deutlicher Anpassungen.

Wie bereits in der DStV-Stellungnahme S 06/15 ausgeführt, ist der bisher gewählte Wortlaut in Teilen äußerst kritisch zu sehen. Er beinhaltet unbestimmte Rechtsbegriffe, die in der Gesetzesbegründung nicht hinreichend rechtssicher präzisiert werden. Insbesondere durch die Anknüpfung an den Hauptzweck dürften sich künftig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis ergeben und die Streitanzahl von Erb- sowie Schenkungsfällen deutlich forcieren. Darüber hinaus kann der Neudefinition des begünstigten Vermögens noch 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.

Unter Berücksichtigung der in der DStV-Stellungnahme S 06/15 im Detail ausgeführten Erwägungen regt der DStV eine Anpassung des Gesetzeswortlauts an, die sich an dem Wortlaut zur Bestimmung des ertragsteuerlichen notwendigen Betriebsvermögens orientiert (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1). Damit würde den Unklarheiten abgeholfen sowie dem Ziel des Verschonungsregimes (die Begünstigung von Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen)

besser Rechnung getragen. 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.).

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

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
StB/WP Harald Elster

**Anlage:**

„Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze“

\*\*\*\*\*

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: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
Satz 2	„Zum Verwaltungsvermögen gehören ...	
Nr. 1	Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn ...	
	a) der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte ...  oder ...	Die im <b>Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehene Neudefinition des betriebsnotwendigen Vermögens</b> knüpft für die Beurteilung der Tätigkeit an die ertragsteuerlichen Grundsätze an. Demzufolge würden die ertragsteuerlich geltenden Kriterien für die Beurteilung der Vermietung von Grundbesitz einer Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft im Rahmen von <b>Betriebsaufspaltungen</b> ohne einschränkende Ausnahme im ErbStG gelten. Bei Zugrundelegung des Verwaltungsvermögenskatalogs müsste daher geprüft werden, ob die gegenwärtig geltende Rückausnahme für alle im Rahmen von Betriebsaufspaltungen zur Nutzung überlassenen Grundstücken gilt.
	a) ... als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, <del>soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;</del>	Nach der <b>ständigen Rechtsprechung des BFH</b> stellen Wirtschaftsgüter (bspw. Grundstücke), die einer Personengesellschaft von ihrem Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, auch dann <b>notwendiges Sonderbetriebsvermögen</b> dar, wenn die Gesellschaft die Wirtschaftsgüter nicht für eigenbetriebliche Zwecke, sondern zur Untervermietung nutzt.  (vgl.: BFH v. 03.09.2009, Az.: IV R 61/06; BFH v. 23.05.1991, Az.: IV R 94/90, BStBl II 1991, 800)  <b>Beispiel:</b> 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.
	b) die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 <u>EStG i. V. m. §§ 15, 18 EStG führt</u> ; <del>führt und</del>	Die im <b>Kabinettsentwurf vorgesehene Neudefinition des betriebsnotwendigen Vermögens</b> knüpft für die Beurteilung der Tätigkeit an die ertragsteuerlichen Grundsätze an. Übt der Verpächter das ihm ertragsteuerlich zustehende uneingeschränkte Wahlrecht aus, gilt für die <b>Betriebsverpachtung im Ganzen</b> , dass die Tätigkeit (weiterhin) als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist. Die ursprüngliche gewerbliche Tätigkeit wird entsprechend nicht

## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	<p><del>aa) der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat</del></p> <p><del>oder</del></p> <p><del>bb) die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres.</del></p> <p><del>Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Absatz 1 und Satz 1 nicht erfüllt haben und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter Buchstabe d fallen;</del></p>	<p>aufgegeben, die Wirtschaftsgüter nicht in das Privatvermögen übernommen und die künftige Verpachtung der Wirtschaftsgüter nicht als vermögensverwaltende Tätigkeit qualifiziert. Demnach würde das verpachtete Grundstück ertragsteuerlich <b>ohne weitere Einschränkungen</b> notwendiges Betriebsvermögen darstellen.</p>
	<p><b>c)</b> sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;</p>	
	<p><b>d)</b> die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft ge-</p>	<p>Um verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlungen zu vermeiden, müsste die Vermietung von <b>gewerblichen Immobilien</b> in die Rückausnahme mit einbezogen werden, soweit dafür ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erforderlich ist.</p>

## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	hören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung <del>von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 BewG</del> besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert;	
	e) Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden;	
	f) <u>Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten aus betrieblichen Gründen an Arbeitnehmer überlassen werden (sog. Werkwohnungen).</u>	<p>Nach <b>ständiger Rechtsprechung des BFH</b> qualifiziert die Vermietung von Wohnungen an Arbeitnehmer (bspw. eines Einzelunternehmers) ein Mietwohngrundstück dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn für die Vermietung gerade an Arbeitnehmer betriebliche Gründe maßgebend waren.</p> <p>(vgl.: BFH v. 14.04.1988, Az.: IV R 160/84; v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74, BStBl II 1977, 315; v. 23.07.1975, Az.: I R 6/73)</p> <p><b>Beispiel:</b> Grundbesitz wird aus betrieblichen Gründen an Arbeitnehmer vermietet (sog. Werkwohnungen).</p>
	g) <u>Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte überlassen werden und die Überlassung dem Erwerber im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit i.S.d. § 13 Absatz 1 i.V.m. Absatz 2 Nr. 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nr. 1 und 2 EStG dem Absatz von Waren, Produkten oder Dienstleistungen dient.</u>	<p>Nach <b>ständiger Rechtsprechung des BFH</b> wird die Verpachtung von Grundbesitz auch dann dem Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen zugerechnet, wenn sie insbesondere dem Absatz von Waren oder Produkten dient. Beispielsweise gehören bei einem Einzelunternehmer, der einen Getränkegroßhandel betreibt, Gebäudeteile, die als Gaststätten verpachtet sind, zum notwendigen Betriebsvermögen, sofern für das Pachtverhältnis betriebliche Gründe maßgeblich sind - wie vor allem die Sicherung der sofortigen oder künftigen Belieferung mit Getränken durch eine Abnahmeverpflichtung des Pächters.</p> <p>(vgl.: BFH v. 13.09.2000, Az.: X R 140/97; v. 28.07.1983, Az.: IV R 199/80; v. 03.08.1966, Az.: IV 380/62)</p> <p><b>Beispiel:</b> Grundbesitz (bspw. Gastwirtschaft) wird an einen Dritten verpachtet und dient dabei unmittelbar dem Absatz von Waren oder Produkten des verpachtenden Unternehmens (bspw. Brauerei, Automatenaufsteller).</p>



## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	<p><b>h)</b> <u>Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur Nutzung überlassen werden, wenn neben der Überlassung weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten sowie in Anspruch genommen werden und die Tätigkeit insgesamt als betriebliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Absatz 2 einzustufen ist.</u></p>	<p>Nach <b>ständiger Rechtsprechung des BFH</b> sowie den <b>Verwaltungsanweisungen zur ertragsteuerlichen Abgrenzung</b> des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung gilt die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen bei Hinzutreten besonderer Umstände als Gewerbebetrieb (vgl. zu Folgendem: EStR 15.7 Abs. 2, EStH 15.7 Abs. 2). Diese Umstände liegen u.a. dann vor, wenn die Verwaltung des Grundbesitzes in Folge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder dass der Vermieter zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten. Das entscheidende Merkmal liegt darin, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt (vgl.: BFH v. 21.08.1990, Az.: VIII R 271/84, BStBl 1991 II S. 126 – mit weiteren Nachweisen).</p> <p>Dementsprechend sieht zwar die <b>Verwaltungsanweisung zum geltenden § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG</b> einen Verweis auf die ertragsteuerlichen Grundsätze vor (vgl.: ErbSt R E 13b.9). Trotz der Bezugnahme sollte eine gesetzliche Klarstellung erfolgen.</p> <p><b>Beispiele (gem. EStH 15.7 Abs. 2; ErbSt R E 13b.9):</b> Vermietung von Ausstellungsräumen sowie Messeständen / ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Sälen / Beherbergung in Gaststätten / Vermietung von Parkplätzen für Kurzparker + von Tennisplätzen / Beherbergung in Fremdenpensionen / Hotels</p>
<p><b>Nr. 2</b></p>	<p>Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch</p>	<p>Nach <b>ständiger Rechtsprechung des BFH</b> sowie den <b>Verwaltungsanweisungen zur ertragsteuerlichen Abgrenzung</b> gehört eine Beteiligung (bspw. an einer GmbH) zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen <b>entscheidend zu fördern</b>, oder dazu dient, den <b>Absatz von Produkten</b> des Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Bei einer besonderen Förderung des Absatzes des Unternehmers durch die Beteiligungsgesellschaft ist es <b>nicht erforderlich</b>, dass an dieser eine <b>Mehrheitsbeteiligung</b> besteht. Auch eine branchenidentische Betätigung des Unternehmens des Gesellschafters und der Beteiligungsgesellschaft ist nicht erforderlich. Es genügt allerdings nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen.</p> <p>Die notwendige "<b>besondere Förderung des Absatzes</b>" im Gegensatz zu einer nicht ausreichenden "üblichen Geschäftsbeziehung" sieht die Rechtsprechung als gegeben an, wenn die Beteiligungsgesellschaft ein wesentlicher Kunde des Unternehmens ist. Dies hat</p>

## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	<p>Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17.10.2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausüben. <u>Be trägt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital weniger als 25 Prozent, gehören die Anteile an Kapitalgesellschaften nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, die betriebliche Betätigung entscheidend zu fördern, oder dazu dienen, den Absatz von Produkten zu gewährleisten;</u></p> <p><u>Ergänzende Folgeänderung: Entsprechend müsste die Regelung zum begünstigungsfähigen Vermögen angepasst werden (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.d.F. des Entwurfs der Bundesregierung).</u></p>	<p>die Rechtsprechung bereits dann angenommen, wenn das Unternehmen unmittelbar oder mittelbar <b>10 % bis 19 % seiner Umsätze mit der Beteiligungsgesellschaft</b> erzielt</p> <p>(vgl.: BFH v. 02.09.2008, Az.: X R 32/05, BStBl II 2009, S. 634 - mit weiteren Nachweisen; v. 08.12.1993, Az.: XI R 18/93, BStBl II 2009, S. 634 - mit weiteren Nachweisen; EStH 4.2 Abs. 1)</p> <p><b>Beispiel:</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.</p>
<b>Nr. 3</b>	<p><del>Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nr. 2 fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt;</del></p>	<p>Nummer 3 ist zu streichen, da die bisher hiervon erfassten Beteiligungen in die geplante Regelung zur konsolidierten Verbundvermögensaufstellung einbezogen werden (§ 13b Abs. 7 ErbStG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung).</p>
<b>Nr. 4 Nr. 3</b>	<p>Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanz-</p>	<p>Wertpapiere oder vergleichbare Forderungen, die der <b>Absicherung von betrieblichen Pensionsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern</b> dienen, müssen aufgrund ihrer eindeutigen, unmittelbaren betrieblichen Veranlassung vom Verwaltungsvermögen ausge-</p>

## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	<p>dienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17.10.2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. <u>Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus betrieblichen Pensionsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind, gelten als Finanzmittel, für die Nummer 4 dieser Vorschrift anzuwenden ist;</u></p>	<p>nommen werden. Deren Besteuerung wie Privatvermögen widerspricht in unverhältnismäßiger Weise der Unternehmenspraxis.</p> <p>Der unmittelbare betriebliche Veranlassungszusammenhang und damit die herausragende Sonderrolle entsprechender Aktiva kommen insbesondere durch den Rechtsgedanken der handelsbilanziellen Durchbrechung des Verrechnungsverbots zum Ausdruck (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB). Die im Handelsrecht für Bilanzen geltenden Grundsätze der Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit, wonach Forderungen mit Verbindlichkeiten nicht verrechnet werden dürfen, werden für diese Vermögensgegenstände ausnahmsweise durchbrochen. Es besteht die gesetzliche Pflicht, die Altersversorgungsverpflichtungen mit den jeweiligen Schulden zu verrechnen.</p> <p>Eine Lösungsmöglichkeit zur Berücksichtigung vorgenannter Sonderrolle wäre aus rechtssystematischen Gründen, die Wertpapiere sowie vergleichbaren Forderungen dem Finanzmitteltest zuzuordnen. Die dort berücksichtigten Schulden umfassen neben allen Schulden, die bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, auch die Rückstellungen, selbst wenn für sie ein steuerliches Passivierungsverbot besteht (vgl.: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2013, BStBl I 2013, S. 1272). Demnach schließt der Finanzmitteltest auch die Pensionsrückstellungen ein, mit denen die Wertpapiere sowie vergleichbaren Forderungen im unmittelbaren Zusammenhang stehen.</p>
<p><b>Nr. 4a</b> <b>Nr. 4</b></p>	<p>der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen <u>(Finanzmittel)</u>, soweit er 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 07.05.2013 (BGBl. I S. 1162) geän-</p>	<p><b><u>1. Direkter Abzug von Schulden, die unmittelbar dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden können</u></b></p> <p>Da das Verwaltungsvermögen künftig wie Privatvermögen der vollständigen Besteuerung unterworfen würde, würden im Einzelfall ein <b>rechtssystematischer Widerspruch</b> sowie eine im Verhältnis zum Erwerb von Privatvermögen verfassungsrechtlich bedenkliche <b>ungleichmäßige Besteuerung zu Lasten des Erwerbers von Betriebsvermögen</b> entstehen, wenn die unmittelbar zuordnungsfähigen Schulden nicht vollständig vom Verwaltungsvermögen abgezogen werden.</p> <p><b>Beispiel:</b> Der Unternehmer U vermietet ein Büro, welches er ehemals für seine betriebliche Tätigkeit verwendet hat, an einen fremden Dritten. Das Büro befindet sich auf seinem Betriebsgrundstück. Zur Anschaffung des Gebäudes nahm U einen Kredit auf. Nach der Nutzungsänderung überführt er den Gebäudeteil nicht in das Privatvermögen, sondern behält es zur Stärkung der Ertragslage des Unternehmens im Betriebsvermögen. Wenig</p>

## Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
	<p>dert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 24.04.2013 (BGBl. I S. 932) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Satz 1 gilt ferner nicht für Gesellschaften, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Nummer 1 EStG von verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG) besteht. <u>Soweit Schulden Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) unmittelbar zugeordnet werden können, bleiben sie im Rahmen des Abzugs nach Satz 1 außer Ansatz. Der gemeine Wert dieser Schulden ist vollständig vom Verwaltungsvermögen abzuziehen. Die Zurechenbarkeit nach Satz 4 ist nachzuweisen. Übersteigt der gemeine Wert der Finanzmittel nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft, gilt der übersteigende Betrag nicht als Verwaltungsvermögen, soweit nachgewiesen wird, dass die Finanzmittel im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) unmittelbar zur Nutzung von eigenbetrieblichen Zwecken einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nr. 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nr. 1 und 2 EStG (betriebliche Tätigkeit) bestimmt sind oder unmittelbar durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind;</u></p>	<p>später verstirbt U.</p> <p>Ertragsteuerlich zählt der <b>vermietete Gebäudeteil</b> nach der Nutzungsänderung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen sondern zum gewillkürten Betriebsvermögen. Erbschaftsteuerlich stellt der Gebäudeteil im Zeitpunkt des Erbfalls mangels Rückausnahme Verwaltungsvermögen und damit - nach der geplanten Reform – Privatvermögen dar. Entsprechend würde das vermietete Büro mit seinem Verkehrswert der vollständigen Erbschaftsteuer unterworfen.</p> <p>Der <b>im Betriebsvermögen bestehende Kredit</b> würde bei unverändertem Fortbestehen des geltenden Finanzmitteltests in die (betrieblichen) Schulden mit einbezogen. Abhängig von der Höhe der betrieblichen Finanzmittel würde der Kredit vollständig mit den Finanzmitteln verrechnet werden. Für die geplante Schulden-Quotelung bliebe kein Betrag übrig. Die geplante anteilige Verrechnung mit dem Verkehrswerts des Bürogebäudeteils (= Verwaltungsvermögen) wäre nicht möglich. Damit ginge der Kredit verloren und könnte die Steuerlast auf den Bürogebäudeteil noch nicht mal anteilig reduzieren.</p> <p>Im <b>Verhältnis zum Erben von Privatvermögen</b> entstünde durch diese Berechnungsmethode eine <b>Ungleichmäßigkeit zu Lasten des Erwerbers von Betriebsvermögen</b>. Wäre das Grundstück beim Erblasser Privatvermögen, könnte sein Erbe den Kredit als Erblasserschuld mit dem Wert der Nachlassgegenstände uneingeschränkt verrechnen. Entsprechend würde nur der Nettowert des Nachlasses der Erbschaftsteuer unterworfen.</p> <p><b><u>2. Ausnahme bei einem betrieblich veranlassten hohen Finanzmittelbestand</u></b></p> <p>Die Sonderregelung für Finanzmittel kann für einen Teil des Aktivvermögens, welcher für Unternehmen von maßgeblicher Bedeutung ist, zu systematisch zweifelhaften Ergebnissen führen. Es besteht 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 originär wirtschaftlichen Gründen und ertragsteuerlichen Grundsätzen dem Unternehmen zuzuordnen sind.</p> <p>Mit dem Verweis auf die geltende Rechtslage in der Gesetzesbegründung kommen künftig die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 zur Anwendung. 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,</p>

**Anlage: Anregungen zur Anpassung des Verwaltungsvermögenskatalogs an ertragsteuerliche Grundsätze**

§ 13b Abs. 2	Geltender Gesetzeswortlaut gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nebst Anregungen zur Änderung	Begründung nebst Beispielen
		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.
Nr. 5	Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.	