

Nachversteuerungstatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG bei (Cash-) GmbH & Co. KG 1

§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG

DStP ErbStG Jg. 2013 § 13a Nr. 1/2013

A. Grundsätzliche Anmerkungen

Die Möglichkeit der begünstigten Übertragung von Vermögenswerten im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht mittels sog. Cash-Gesellschaften (Cash-GmbH bzw. Cash-KG) ist in Fachkreisen viel diskutiert und – neben anderem – auch Gegenstand des Vorlagebeschlusses des BFH¹ zum BVerfG. Vorliegend ist die Fragestellung auf die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit des übertragenen Vermögens innerhalb der 5- bzw. 7-jährigen Behaltensfristen des § 13a ErbStG mittels Umschichtungen bzw. Entnahmen gerichtet. Insbesondere gilt es, die Erfüllung bzw. Vermeidung der Nachsteueratbestände der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG) und der Überentnahmen (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG) zu würdigen. Immanent stellt sich die Frage nach einem möglichen Anwendungsfall des § 42 AO (Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten).

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

An einer (in geringem Umfang) originär gewerblich tätigen GmbH & Co. KG (Unternehmensberatung) sind beide Elternteile und deren zwei Kinder zu je 25 % beteiligt. Die KG hat kein Personal. Die unternehmensberatende Tätigkeit wird von den beiden volljährigen Kindern (im Übrigen bei Dritten in einem Anstellungsverhältnis beschäftigt) als Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nebenberuflich ausgeführt. Diese stellen der KG auch die notwendige Ausstattung unentgeltlich zur Verfügung.

Die Bilanz der KG weist angabegemäß zum 31.12.2011 im Wesentlichen unter dem Anlagevermögen eine Unternehmensanleihe aus. Sonstige Vermögensgegenstände und Forderungen betragen rund 5 % und das Bankguthaben rund 6 % der Bilanzsumme. Die Unternehmensanleihe wurde am 8.10.2012 zu 100 % (Bilanzwert) zurückgezahlt. Der ausgezahlte Betrag ist bis heute als

¹ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

Tagesgeld (kein Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b ErbStG) bei einem Bankinstitut angelegt.

Am 12.10.2012 haben die Eltern (wegen der damaligen Sorge eines negativen Bundestagsbeschlusses am 26.10.2012 zur sog. Cash-GmbH & Co. KG) nach vorherigen weiteren erheblichen Einzahlungen in ihre Kapitalkonten II bei der KG ihre Kommanditanteile von je 25 % zzgl. ihrer Anteile am Rücklagekapital und ihre Guthaben auf Kapitalkonten II im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihre Kinder zu gleichen Teilen übertragen. Auf den 12.10.2012 wird eine Zwischenbilanz erstellt, die fast ausschließlich Bankguthaben (kein Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b ErbStG) ausweisen wird. Es ist beabsichtigt, für eine Steuerbefreiung die Option nach § 13a Abs. 8 ErbStG auszuüben.

II. Fragestellung

Frage 1: Ab welchem Zeitpunkt darf die Geldanlage bei der Bank aus der früheren Unternehmensanleihe wieder in Verwaltungsvermögen (beispielsweise in Unternehmensanleihen oder Aktien) umgewidmet werden, ohne einen Verschonungsabschlag von 100 % zu gefährden?

Frage 2: Dürfen die Kommanditisten das (gesamte) Bankguthaben jetzt schon wieder entnehmen ohne den Verschonungsabschlag von 100 % zu gefährden, wenn sie vor Ablauf von sieben Jahren wieder so viel Geld oder andere Vermögenswerte (bspw. Grundstücke) in die KG einlegen, dass keine schädliche Überentnahme (i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG) vorliegt?

C. Stellungnahme

I. Grundsätzliche Anerkennung der Cash-Gesellschaft im Erbschaftsteuerrecht

Die erbschaft- bzw. schenkungssteuerlich begünstigte Übertragung von Vermögenswerten mittels sog. Cash-Gesellschaften in der Ausgestaltung als „Cash-GmbH“ bzw. „Cash-KG“² wurde in der Literatur³ diskutiert und deren steuerliche Anerkennung in Einzelfällen auch durch verbindliche Auskünfte der

² „Cash-KG“ i.d.R. ausgestaltet als gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

³ Vgl. stellv. für andere *Hannes/Stalleiken*, Ubg 2010, 572.

Finanzverwaltung bestätigt. Unter anderem Geld und Festgeldkonten („Cash“) werden nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht dem schädlichen Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG zugerechnet.⁴ Ebenso zeigt die Stellungnahme des Bundesrates zum Jahressteuergesetz (JStG) 2013 vom 6.7.2012⁵, dass von der Zulässigkeit derartiger Gestaltungen unter geltendem Recht ausgegangen wird.

Einen Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO erkennt der BFH hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten der sog. Cash-Gesellschaft nicht.⁶ Gegen die Anwendbarkeit des § 42 AO spricht insbesondere, dass der Gesetzgeber die Voraussetzungen, unter denen diese Steuervergünstigungen beansprucht werden können und ggf. rückwirkend entfallen, detailliert geregelt hat. Für die Anwendung der allgemeinen Vorschrift des § 42 AO ist danach kein Raum.⁷ Der Bundesrat geht in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 2013 ebenfalls ersichtlich davon aus, dass keine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO vorliege; denn andernfalls bedürfte es nicht der geforderten Änderung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG.⁸

In einer Stellungnahme vom 17.9.2012 des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 wird allerdings im Hinblick auf die Gestaltungsmöglichkeit der sog. Cash-Gesellschaft die Auffassung vertreten, dass unabhängig von den geplanten Neuregelungen zur Einschränkung derartiger Gestaltungen, es bereits schon jetzt bei konsequenter Anwendung des Gesetzeswortlautes möglich sein soll, eine begünstigte gewerbliche Prägung von Bar- und Wertpapiervermögen bspw. mittels der Cash-Gesellschaft zu versagen.

II. Mögliche Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Der BFH ist der Auffassung⁹, dass § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a, 13b ErbStG in der ab dem 1.1.2009 geltenden Fassung möglicherweise gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen und damit verfassungswidrig sind. Die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften (Unternehmensvermögen) seien nicht durch ausreichende Sach- und

⁴ Vgl. H E 13b.17 ErbStH.

⁵ Vgl. BR-Drucks. 302/12, 113.

⁶ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.2012, a.a.O.

⁷ Vgl. *Geck*, NZG 2012, 93.

⁸ Vgl. BR-Drucks. 302/12, 113 ff.

⁹ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.2012, a.a.O.

Gemeinwohlgründe gerechtfertigt, da die Erbschaft- und Schenkungsteuer typischerweise nicht die Betriebsfortführung gefährde. Zudem führten die Verschonungsregelungen zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang, da das Gesetz Gestaltungen ermöglicht, durch die nicht betriebsnotwendiges Vermögen (weitgehend) steuerfrei erworben werden kann. Die Regelungen zu sog. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) seien nicht geeignet, begünstigungswürdiges Vermögen und nicht begünstigungswürdiges Vermögen abzugrenzen. Nach Auffassung des BFH führten die Verschonungsregelungen nach §§ 13a, 13b ErbStG in Kombination mit den allgemeinen Freibeträgen dazu, dass die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme sei. Aufgrund der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen sieht der BFH eine das gesamte Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erfassende verfassungswidrige Fehlbesteuerung als gegeben an.

Auch eine verfassungskonforme Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG, dahingehend dass Bankguthaben und Festgelder schädliches Verwaltungsvermögen seien, kann aus Sicht des BFH nicht den angenommenen Verfassungsverstöß beseitigen, da eine derartige Auslegung weder mit dem Wortlaut noch mit deren Sinn und Zweck, dem systematischen Zusammenhang und der Entstehungsgeschichte der Norm vereinbar wäre.¹⁰

Selbst wenn man davon ausginge, dass das BVerfG das Erbschaftsteuergesetz insgesamt für verfassungswidrig erklären würde, besteht eine gewisse Wahrscheinlichkeit, dass das Gericht die weitere Anwendung des aktuell geltenden Rechts bis zum Inkrafttreten einer zu treffenden Neuregelung (JStG 2013) zulassen würde.¹¹ Bei einer derartigen Fortgeltungsanordnung wäre die Finanzverwaltung insoweit an Recht und Gesetz gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG) und zur Anwendung der Begünstigungsvorschriften auf Grundlage des derzeit geltenden Rechts verpflichtet. Die Entscheidung des BVerfG hat insoweit Gesetzeskraft.

Aus aktuellem Anlass ist auf eine Länderinitiative im Bundesrat zur rückwirkenden Änderung des ErbStG in Bezug auf die schenkweise Übertragung sog. „Cash-Gesellschaften“ hinzuweisen. Die Initiative sieht vor, verschärfte Voraussetzungen für eine begünstigte Übertragung im Rahmen der sog. Cash-Gesellschaften bereits rückwirkend auf Übertragungen nach dem 12.12.2012 (Tag der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum JStG 2013) anzuwenden.

¹⁰ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.2012, a.a.O.

¹¹ So bereits nach BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 zu § 19 Abs. 1 ErbStG.

III. Nachversteuerungstatbestände bei sog. Cash-Gesellschaft

Der Eintritt des mit der Übertragung einer Cash-Gesellschafts-Beteiligung verbundenen Risikos einer steuerlichen Nichtanerkennung dieser Form der Übertragung nach derzeit geltendem Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerrecht wird vorliegend als eher unwahrscheinlich angesehen. Damit eröffnet sich zugleich die Möglichkeit, den laut Sachverhalt vorgesehenen Antrag nach § 13a Abs. 8 ErbStG zu stellen. Abweichend von der gesetzlichen Regelverschonung (85 %) kann durch den Antrag eine vollständige Steuerbefreiung (100 %) des betrieblichen Vermögens erreicht werden.

Weiterhin ist erforderlich, dass das Betriebsvermögen der Cash-Gesellschaft zum Stichtag der Übertragung gem. §§ 9, 11 ErbStG nicht zu mehr als 10 % aus sog. Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG i.V.m. insbesondere H E 13b.17 ErbStH (Wertpapiere und vergleichbare Forderungen) besteht. Die Erfüllung dieser Voraussetzung im Zeitpunkt der Übertragung der Cash-Gesellschaft wird für diese Stellungnahme unterstellt. Vorliegend ebenfalls nicht eingegangen wird auf Fragen der Lohnsummenregelung gem. § 13a Abs. 1 ErbStG.

Die Vollverschonung wird dabei jedoch nur unter der Maßgabe gewährt, dass der Erwerber die Anteile an der Cash-Gesellschaft nicht vor Ablauf von sieben Jahren ganz oder teilweise veräußert bzw. veräußerungsgleiche Vorgänge vornimmt, sowie die Cash-Gesellschaft selbst keine schädlichen Verfügungen vornimmt; vgl. dazu § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (für „Cash-KG“) bzw. Nr. 4 (für „Cash-GmbH“) ErbStG. Dies betrifft etwa die Umschichtung des Vermögens der Gesellschaft (z.B. Bargeld, Festgeld), die – wenn überhaupt – innerhalb der sieben Jahre nur in sehr begrenztem Umfang möglich ist.

Das Gesetz definiert in § 13a Abs. 5 ErbStG unterschiedliche Tatbestände sog. schädlicher Verfügungen, deren Verwirklichung eine Nachversteuerung des übertragenen Vermögens auslöst. Vorliegend zu untersuchen sind insbesondere § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.

1. Umschichtung von Bargeld als Nachversteuerungstatbestand (Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG)

Einen Ansatzpunkt für eine steuerschädliche Verwendung bietet im Rahmen des vorliegenden Sachverhalts zunächst der Nachsteuertatbestand der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen. Die entscheidende Passage des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG lautet wie folgt:

„Der Verschonungsabschlag (Abs. 1) und der Abzugsbetrag (Abs. 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)(...)

Nr. 1: einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden (...).“

a) *Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen*

Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt vor, wenn eine, mehrere oder alle im Besteuerungszeitpunkt wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. Dies gilt nicht, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG gehörten, § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG.¹²

Für den Begriff der Veräußerung kann aus erbschaftsteuerlicher Sicht grundsätzlich an die Terminologie der §§ 16, 17 EStG angeknüpft werden, wobei im Rahmen der erforderlichen Einzelfallbetrachtung auch Aspekte des Zivilrechts einzubeziehen sind.¹³ Bei dem vorliegenden Sachverhalt kann die Erfüllung eines Veräußerungstatbestands i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG angenommen werden, sofern das Bargeld in Aktien bzw. Unternehmensanleihen umgeschichtet wird.

Das Merkmal der wesentlichen Betriebsgrundlage muss zunächst im Zeitpunkt der Veräußerung vorgelegen haben.¹⁴ Die Beurteilung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage richtet sich nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁵ nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts (funktionale Betriebsnotwendigkeit).

Nach Auffassung von *Wacker*¹⁶ zählen grundsätzlich liquide Mittel nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Anderes gilt jedoch, wenn es sich z.B. um hohe Wertpapier-Bestände einer gewerblich geprägten Vermögensverwaltung

¹² R E 13a.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR.

¹³ Vgl. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rz. 143.

¹⁴ Vgl. *Jülicher*, a.a.O., § 13a Rz. 249.

¹⁵ Vgl. R E 13a.6 ErbStR.

¹⁶ Vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 16 Rz. 106 m.w.N.; *Maack/Römer*, DStR 2013, 80.

handelt¹⁷; in diesem Fall gelten die Wertpapiere ertragsteuerlich als wesentliche Betriebsgrundlage. Ähnlich könnte argumentiert werden, wenn liquide Mittel bei Betrachtung des Gesamt(betriebs-)vermögens einer Gesellschaft die einzigen Vermögensgegenstände oder weit überwiegend die einzigen Vermögensgegenstände darstellen, wie dies laut Sachverhalt der Fall ist.

Der Umfang der schädlichen Verfügung bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts im – ursprünglichen – Besteuerungszeitpunkt.

b) Relevante Unterscheidung zwischen Cash-GmbH und Cash-KG

Das Gesetz regelt die sog. Nachversteuerungstatbestände bei Cash-Gesellschaften getrennt in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (für die „Cash-KG“) bzw. Nr. 4 (für die „Cash-GmbH“).

Das in einer Cash-GmbH befindliche Barvermögen kann nach der erfolgten Übertragung der Anteile an der GmbH und der (angenommenen) erbschaftsteuerlichen Vollverschonung einer Umschichtung weitestgehend zugänglich sein. Dabei soll die Umschichtung unabhängig von der Frage sein, ob das liquide Vermögen in (schädliches) Verwaltungsvermögen investiert wird, sofern nicht eine im Nachgang an die Umschichtung sich anschließende Ausschüttung erfolgt. Dies ist mit Hinweis auf den Wortlaut des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG mit guten Argumenten vertretbar, ist der Tatbestand doch vom Wortlaut ausgehend zweistufig angelegt. Neben der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen besteht (kumulativ) das Erfordernis der Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter als Voraussetzung für die Auslösung des Nachsteuertatbestandes. Auch vor Ablauf der Behaltensdauer könnten die Beschenkten demnach das in der Gesellschaft befindliche (Fest-)Geld grundsätzlich jederzeit in Aktien, Anleihen, Immobilienwerte oder Ähnliches umschichten.

Es ist jedoch auch bei der Cash-GmbH darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung bereits die Umschichtung, ohne dass es einer Ausschüttung an die Gesellschafter bedarf, möglicherweise als eine schädliche Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen wertet, mit der Folge, dass ein nachsteuerschädlicher Tatbestand entstände. Stützen ließe sich diese Sichtweise auf den missverständlichen Verweis in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 ErbStG, wo die entsprechende Anwendung des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG angeordnet wird. Allerdings würde diese Sichtweise dem klaren (zweistufig angelegten) Gesetzeswortlaut entgegenstehen.

¹⁷ Vgl. *Wacker*, a.a.O., § 16 Rz. 103 mit Verweis auf BFH, Urt. v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282.

Im Falle einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG besteht ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung in der Umschichtung des Bar- in Verwaltungsvermögen den Nachsteuertatbestand der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen als erfüllt ansieht.¹⁸ Im Unterschied zur GmbH ist der Nachsteuertatbestand der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen aufgrund des Transparenzprinzips nicht an die anschließende Verteilung des Veräußerungserlöses an die Gesellschafter gebunden¹⁹, mithin nur einstufig angelegt. Bei der GmbH & Co. KG löst die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG auch ohne Entnahme des Erlöses durch die Gesellschafter einen Verstoß gegen die Behaltensfrist aus. Grund hierfür ist das erbschaftsteuerliche Transparenzprinzip, wonach bei Personengesellschaften grundsätzlich auf das Vermögen der Gesellschaft „durchgeschaut“ wird.²⁰

Für beide Formen der Cash-Gesellschaft gilt im Übrigen, dass die Finanzverwaltung oder möglicherweise das Bundesverfassungsgericht die Umschichtung vor Ablauf der Behaltensfrist als eine Ausprägung eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ansehen könnte. Dieser Frage ginge jedoch die grundsätzliche Frage der steuerlichen Anerkennung der Cash-Gesellschaft durch die Finanzverwaltung voraus, so dass es in Bezug auf die gewählte steuerliche Gestaltung (Übertragung des Vermögens mittels einer Cash-Gesellschaft) nicht ratsam erscheint, auch nur den Anschein einer etwaigen missbräuchlichen Gestaltung durch zeitnahe spätere Umschichtungen des übergegangenen Vermögens zu erwecken.

c) Vermeidung der Nachversteuerung durch Reinvestition

Nach Auffassung des BFH ist eine Umschichtung des erworbenen Vermögens insoweit möglich, als durch die Umschichtung nicht in Vermögen investiert wird, das zum Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört.²¹ Dementsprechend ist in einem solchen Fall stets zu prüfen, ob die Verwendung des Erlöses durch die Personengesellschaft den Anforderungen der Reinvestitionsklausel gem. § 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 ErbStG genügt.

Danach ist bei einer dem Grunde nach schädlichen Verfügung (Veräußerung) i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Erwerber den Veräußerungserlös innerhalb von sechs

¹⁸ Vgl. *Maack/Römer*, a.a.O.; *Tölle*, NWB 2012, 1176.

¹⁹ Vgl. *Stalleiken/Steger*, DStR 2012, 1353.

²⁰ Vgl. *Hannes/Stalleiken*, a.a.O.; *Stalleiken/Steger*, a.a.O.

²¹ Vgl. BFH, Urt. v. 27.9.2012, a.a.O.

Monaten nach der Veräußerung in begünstigungsfähiges Vermögen, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört, investiert. Zu berücksichtigen ist, dass das Gesetz hier nur den Fall der Veräußerung als schädliche Verfügung erwähnt. Die Finanzverwaltung fordert, dass die Reinvestition stets innerhalb derselben Vermögensart zu erfolgen hat.²² Dies bedeutet nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Reinvestition bei bisher vorhandenen Anteilen an Kapitalgesellschaften auch nur in Anteile an Kapitalgesellschaften erfolgen könnte. Diese Auffassung der Finanzverwaltung wird jedoch nicht durchgehend geteilt.²³

Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber missbräuchliche Gestaltungen verhindern, im Übrigen aber etwaige Dispositionen des Steuerpflichtigen, soweit diese nicht Arbeitsplätze gefährden, nicht behindern wollte. Vorliegend wird daher davon ausgegangen, dass mit der „Vermögensart“ Betriebsvermögen bzw. Verwaltungsvermögen gemeint ist. Insoweit handelt es sich auch dann um eine Reinvestition, wenn der Steuerpflichtige seine Anteile an der Kapitalgesellschaft verkauft und anschließend Anteile an einer gewerblichen Personengesellschaft erwirbt. Bei einer Investition der Cash-GmbH & Co. KG z.B. in Aktien, Unternehmensanleihen oder Dritten zur Nutzung überlassenen Grundbesitz würde die Reinvestitionsklausel allerdings nicht greifen, da gerade in steuerschädliches Vermögen investiert wird.²⁴

Insgesamt sollte die aus einer Nutzung der Reinvestitionsklausel womöglich resultierende Erhöhung des Risikos in Bezug auf die Versagung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung sorgsam gegenüber den Vorteilen einer nachträglichen Umschichtung abgewogen werden. Sollte jedoch das BVerfG vor Ablauf der siebenjährigen Behaltensfrist entscheiden, dass das derzeit geltende Erbschaftsteuergesetz seit seinem Inkrafttreten nicht im Einklang mit der Verfassung stünde, wäre hierdurch eine uneingeschränkte Umschichtung schon vor Ablauf der Behaltensfrist denkbar. Es empfiehlt sich daher den Gedanken der Umschichtung des Vermögens – vor dem oben genannten Hintergrund der auch vertretenen Auffassung der Handhabung der Cash-Gesellschaft im Zusammenhang mit § 42 AO oder ggf. einem Gesamtplan – bis zu einer grundsätzlichen Anerkennung der Cash-Gesellschaft durch die Finanzverwaltung zeitlich zu verlagern. Letztlich ließe sich ggf. über einen Antrag auf verbindliche Auskunft für den Fall einer geplanten späteren Umschichtung abschließende Gewissheit erlangen. Allerdings werden solche verbindlichen Auskünfte in der Regel nicht (mehr) erteilt.

²² Vgl. R E 13a.11 Satz 1 ErbStR.

²³ Vgl. *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, BB 2009, 300.

²⁴ Vgl. *Maack/Römer*, a.a.O.

2. Überentnahmen gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Nachversteuerungstatbestand

Einen weiteren Ansatzpunkt für eine steuerschädliche Verwendung bietet im Rahmen des vorliegenden Sachverhalts der Nachsteuerstatbestand der Überentnahme. Die entscheidende Passage des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG lautet wie folgt:

„Der Verschonungsabschlag (Abs. 1) und der Abzugsbetrag (Abs. 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)

Nr. 3: als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 € übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. (...)“

Für die Frage, ob eine Überentnahme vorliegt, ist auf das Ende des letzten Wirtschaftsjahres innerhalb der Behaltensfrist abzustellen und nicht auf das Ende des 5²⁵-Jahres-Zeitraums.²⁶ Bei der Ermittlung des Entnahmeüberschusses sollen die Begriffe Entnahmen und Einlagen nach dem Ertragsteuerrecht zu bestimmen sein.²⁷ Für die Bestimmung des schädlichen Entnahmebetrages ist vorliegend darauf hinzuweisen, dass die Entnahme sog. jungen Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG unschädlich ist, weil es – unabhängig von der Verwaltungsvermögensquote insgesamt – zuvor auch nicht begünstigt übergegangen ist.²⁸

Ein während des Beurteilungszeitraums eingetretener oder erwarteter Entnahmeüberschuss kann wieder ausgeglichen werden.²⁹ Grundsätzlich ist eine entsprechende Einlage bis unmittelbar vor Ende des Beurteilungszeitraums möglich.³⁰ Hierzu ist allerdings eine entsprechende Liquidität für einen nicht nur vorübergehenden Zeitraum erforderlich. Nach Meinung der Finanzverwaltung³¹ und von

²⁵ Respektive 7-Jahres-Zeitraum bei Anwendung der Option nach § 13a Abs. 8 ErbStG, § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG.

²⁶ Vgl. FG Münster, Urt. v. 4.6.2009, – 3 K 4490/06, EFG 2009, 1661 zu § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG a.F.

²⁷ Vgl. R E 13a.8 Abs. 1 Satz 4 ErbStR.

²⁸ Vgl. Jülicher, a.a.O., § 13a Rz. 272.

²⁹ Vgl. Jülicher, a.a.O., § 13a Rz. 296.

³⁰ Vgl. R E 13a.8 Abs. 4 Satz 1 ErbStR; *Balmes/Felten*, FR 2009, 258; FG Münster, Urt. v. 4.6.2009, a.a.O.

³¹ Vgl. R E 13a.8 Abs. 4 Satz 1 ErbStR.

in der Literatur vertretenen Auffassungen³² liegt darin auch grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO. Die Finanzverwaltung behält sich allerdings vor, den Eigenkapitalcharakter der Einlagen sorgfältig zu prüfen. Wird die Einlage nicht aus vorhandenem privatem Vermögen, sondern unter Aufnahme eines Kredits geleistet, ist zu unterscheiden, ob der Kredit als betriebliche Schuld oder ggf. als negatives Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist. Sofern der Kredit als Betriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist, liegt keine Einlage vor.³³

Die Frage, ob eine kurzfristige Entnahme nach Ablauf des Beurteilungszeitraums den Einlagecharakter aufhebt³⁴ oder den Tatbestand des § 42 AO erfüllt, ist noch nicht abschließend geklärt³⁵, ist vorliegend aber auch nicht näher zu behandeln.

D. Fazit

Die Umwidmung der Geldanlage bei der Bank aus der früheren Unternehmensanleihe in Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG (bspw. Unternehmensanleihen oder Aktien) innerhalb der Mindestbehaltensfrist von sieben Jahren im Fall des Antrags nach § 13b Abs. 8 ErbStG könnte aus Sicht der Finanzverwaltung als Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG betrachtet werden mit der Folge, dass – pro rata – der Verschonungsabschlag von 100 % nachträglich wegfiel. Im Unterschied zur sog. Cash-GmbH reicht bei der sog. Cash-KG die einmalige Umschichtung/Veräußerung bereits aus, um den Tatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG zu erfüllen. Bei einer Investition der Cash-GmbH & Co. KG z.B. in Unternehmensanleihen oder Aktien würde die Reinvestitionsklausel gem. § 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 ErbStG nicht greifen, da gerade in steuerschädliches Vermögen investiert wird. Um etwaige Restrisiken steuerlicher Art gänzlich auszuschließen, wäre ein Zuwarten mit Umschichtungen bis nach Ablauf der Mindestbehaltensfrist gem. § 13a Abs. 8 ErbStG zu empfehlen.

Bei Entnahme des (gesamten) Bankguthabens innerhalb des Beurteilungszeitraums von fünf, respektive sieben, Jahren entsteht ein Entnahmeüberschuss i.S.d. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Ein während des Beurteilungszeitraums eingetretener oder erwarteter Entnahmeüberschuss (abzustellen ist auf die in diesem Zeitraum endenden Wirtschaftsjahre gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) kann

³² Vgl. nur *Milatz/Kämper*, GmbHR 2009, 762.

³³ Vgl. R E 13a.8 Abs. 4 Satz 2, 3 ErbStR; vgl. auch *Jülicher*, a.a.O., § 13a Rz. 296.

³⁴ Vgl. *Weinmann* in Moench, ErbStG, § 13a Rz. 117.

³⁵ Vgl. *Jülicher*, a.a.O., § 13a Rz. 296.

grundsätzlich durch eine entsprechende Einlage bis unmittelbar vor Ende des Beurteilungszeitraums wieder ausgeglichen werden. Nach Meinung der Finanzverwaltung und von in der Literatur vertretenen Auffassungen liegt darin auch grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO. Die Finanzverwaltung behält sich allerdings vor, den Eigenkapitalcharakter der Einlagen sorgfältig zu prüfen. Wird die Einlage nicht aus vorhandenem privatem Vermögen, sondern unter Aufnahme eines Kredits geleistet, ist zu unterscheiden, ob der Kredit als betriebliche Schuld oder ggf. als negatives Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist. Sofern der Kredit als Betriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist, liegt für Zwecke des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG keine wirksame Einlage vor.