

Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleich lautende Erlasse zur Anwendung der Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zur Optionsverschonung

Geht Betriebsvermögen auf die nächste Generation über, gewährt das Erbschaftsteuerrecht Begünstigungen in Form der Regelverschonung bzw. Optionsverschonung. Bei der Regelverschonung werden 85 % des begünstigten Vermögens steuerfrei gestellt (Verschonungsabschlag). Bei einer Verwaltungsvermögensquote von maximal 20 % kann der Steuerpflichtige (unwiderruflich) die Optionsverschonung beantragen und eine 100%ige Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen in Anspruch nehmen. Dabei handelt es sich um einen betriebsbezogenen, unwiderruflichen Antrag. Erfolgt die Erklärung zur Optionsverschonung bei mehreren übertragenen wirtschaftlichen Einheiten einheitlich für alle Einheiten, ist die Verwaltungsvermögensquote für jede Einheit getrennt zu prüfen.

Diese Sichtweise hat der BFH mit Urteil vom 26.07.2022 ([II R 25/20](#)) – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – bestätigt und entschieden, dass bei einer einheitlichen Schenkung von mehreren wirtschaftlichen Einheiten des begünstigten Unternehmensvermögens die Erklärung zur optionalen Vollverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.) für jede wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden kann. Nach der Systematik der Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG sei jeder übertragene Betrieb einzeln zu betrachten. Wurde die Erklärung zur optionalen Vollverschonung für eine wirtschaftliche Einheit abgegeben, die die Anforderungen an die Optionsverschonung nicht erfüllt, ist nach Auffassung des BFH für diese wirtschaftliche Einheit auch nicht die Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a. F.) zu gewähren, selbst wenn deren Voraussetzungen erfüllt wären (sog. Optionsfalle).

Der BFH bestätigte auch, dass der relevante Anteil des Verwaltungsvermögens am begünstigungsfähigen Vermögen sowohl für die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. als auch für die Verwaltungsvermögensquote bei der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a. F. in Bezug auf jede übertragene wirtschaftliche Einheit und damit jeweils gesondert zu ermitteln ist.

Mit [gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.12.2023](#) übernimmt die Finanzverwaltung nun diese vom BFH bestätigten Grundsätze und erläutert ausführlich die Folgen für die Anwendung der die Optionsverschonung betreffenden Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Die Entscheidungsgründe sind danach auf Erwerbe von Todes wegen zu übertragen und auch auf die Rechtslage ab 01.07.2016 (§ 13a Abs. 10 ErbStG) anzuwenden.

Der Erlass ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die vorstehenden Regelungen sind für Erwerbe, für die die Erbschaft- und Schenkungsteuer vor dem 01.07.2016 entstanden ist, entsprechend anzuwenden. Soweit die Steuerfestsetzung noch nicht materiell bestandskräftig ist, könne ein Erwerber nunmehr einen Antrag auf Optionsverschonung auch beschränkt auf einzelne wirtschaftliche Einheiten stellen. Dies gelte nicht, wenn bereits ein einheitlicher Antrag auf Optionsverschonung für alle wirtschaftlichen Einheiten gestellt wurde.

Da es sich im Ergebnis um eine Änderung der bisherigen Verwaltungsmeinung handelt, wonach ein Antrag auf Optionsverschonung für alle wirtschaftlichen Einheiten eines Erwerbs nur einheitlich gestellt werden konnte, sind auch Vertrauensschutzregelungen vorgesehen. Soweit bisher ein Rückfall auf die Regelverschonung anstelle der Optionsverschonung zu gewähren war, ist danach aus Vertrauensschutzgründen wie bisher zu verfahren, wenn der Antrag auf Optionsverschonung vor dem 25.01.2024 (Tag der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) gestellt wurde. Nach der

bisherigen Verwaltungsauffassung wurde die Einhaltung der Mindestlohnsumme für alle wirtschaftlichen Einheiten gemeinsam geprüft. Nunmehr erfolgt diese Prüfung für jede wirtschaftliche Einheit gesondert. Eine Verrechnung zwischen den wirtschaftlichen Einheiten ist nun nicht mehr möglich. Für Fälle mit einer Steuerentstehung vor dem 25.01.2024 ist aus Vertrauensschutzgründen wie bisher zu verfahren. Auf Antrag des Erwerbers kann eine Berechnung für jede einzelne wirtschaftliche Einheit vorgenommen werden.

Hinweise: Im Hinblick auf die Optionsfalle sollte sich die Thematik nach der neuen Rechtslage eigentlich entschärft haben, da nach der Neufassung der Begünstigungsvorschriften das Erfüllen der Verwaltungsvermögensquote von maximal 20 % nicht mehr per se Voraussetzung der Begünstigung, sondern nur für die Erhöhung des Verschonungsabschlags von 85 % auf 100 % ist. Allerdings geht die Finanzverwaltung offensichtlich weiterhin davon aus, dass in diesen Fällen kein Rückfall auf die Regelverschonung möglich ist.

Die Erklärung zur Optionsverschonung hat bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids gegenüber dem Erbschaftsteuerfinanzamt zu erfolgen. Oft ist zu diesem Zeitpunkt aber noch unklar, ob die Begünstigungsvoraussetzungen im Hinblick auf die Verwaltungsvermögensquote tatsächlich erfüllt sind, da die maßgeblichen Feststellungen gesondert seitens des Betriebsfinanzamts erfolgen. Insofern besteht das Risiko, dass dem Steuerpflichtigen jedenfalls in Altfällen weder Options- noch Regelverschonung gewährt werden. Der Antrag auf Optionsverschonung sollte in diesen Fällen somit nur nach sorgfältiger Prüfung der Voraussetzungen gestellt werden und ggf. so lange wie möglich hinausgezögert werden.

BFH: Körperschaftsteuerbefreiung nach dem alten InvStG 2004 auch gebietsfremden Spezialimmobilienfonds zu gewähren (geltungserhaltende Reduktion)

Der BFH hat mit Anschlussurteil vom 11.10.2023 ([I R 23/23 \(I R 33/17\)](#)) in der Streitsache entschieden, zu welcher der EuGH mit Urteil vom 27.04.2023 ([C-537/20](#)) entschieden hatte, dass die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen gebietsfremde Spezialimmobilienfonds für Immobilieneinkünfte, die sie auf dem Staatsgebiet dieses Mitgliedstaats beziehen, teilweise körperschaftsteuerpflichtig sind, gebietsansässige Spezialimmobilienfonds hingegen von dieser Steuer befreit sind. Diese Frage war dem EuGH vom BFH mit Beschluss vom 18.12.2019 (I R 33/17) im Zusammenhang mit § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgelegt worden.

Kläger ist ein Fonds für gemeinsame Anlagen (fonds commun de placement – FCP –) in der Ausgestaltung eines spezialisierten Anlagefonds (Fonds d'Investissement Spécialisé – SIF –), der im Jahr 2008 gemäß dem Luxemburgischen Gesetz über spezialisierte Investmentfonds aufgelegt worden ist und der Investmentaufsicht in Luxemburg (Commission de Surveillance du Secteur Financier – CSSF –) unterliegt. Weder Sitz noch Geschäftsleitung des Klägers befinden sich in Deutschland. Als spezialisierter Investmentfonds unterliegt der Kläger in Luxemburg keiner Besteuerung, mit Ausnahme der von den bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften und den Handelsgesellschaften zu entrichtenden Kapitalverkehrssteuer und der Zeichnungssteuer gemäß Art. 68 des Luxemburgischen Gesetzes über spezialisierte Investmentfonds. Die vom Kläger vorgenommenen Ausschüttungen unterliegen in Luxemburg keiner Quellensteuer und werden bei Nichtansässigen nicht besteuert.

Der Kläger wurde ohne Börsennotierung als geschlossener Immobilienfonds errichtet und hat zwei institutionelle Anleger, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben.

Die in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgesehene Befreiung inländischer Fonds von der Körperschaftsteuer war die Umsetzung des Transparenzprinzips, wonach Einkünfte nur einmal – auf der Anlegerebene – besteuert wurden. Gemäß § 2 Abs. 1 InvStG 2004 hatten diese entweder die Ausschüttungen zu versteuern oder die ausschüttungsgleichen Erträge, wenn es sich um einen thesaurierenden Fonds handelte.

Im Fall inländischer Spezialimmobilienfonds mit ausschließlich gebietsfremden Anlegern wurden gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 die von einem solchen Fonds in Deutschland erzielten Immobilieneinkünfte unmittelbar den betreffenden gebietsfremden Anlegern als eigene, beschränkt steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet. Um die Besteuerung der gebietsfremden Anleger sicherzustellen, bestand auf der Ebene des Fonds gemäß § 15 Abs. 2 Satz 4 InvStG 2004 eine Quellensteuerabzugspflicht.

Im Fall von gebietsfremden Spezialimmobilienfonds wurden die in Deutschland erzielten Immobilieneinkünfte beim körperschaftsteuerpflichtigen Fonds besteuert, da er nicht in den Genuss der in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 vorgesehenen Befreiung kam, wohingegen die gebietsfremden Anleger dieses Fonds nicht besteuert wurden, da § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004 nur für inländische Spezialimmobilienfonds galt.

Im Streitfall wäre der Kläger als ausländischer Spezialimmobilienfonds somit für die Einkünfte, die er aus in Deutschland belegenen Immobilien bezog, beschränkt körperschaftsteuerpflichtig gewesen, wohingegen seine beiden nicht gebietsansässigen institutionellen Anleger keiner Steuerpflicht in Deutschland unterworfen gewesen wären.

Dem EuGH folgend sieht der BFH in dieser ungleichen Besteuerung von gebietsansässigen und gebietsfremden Spezialimmobilienfonds nach dem InvStG 2004 eine unzulässige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs i.S.v. Art. 63 AEUV, die weder durch die Notwendigkeit zur Gewährung der Kohärenz des innerstaatlichen Steuersystems noch durch die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedsstaaten gerechtfertigt werden könne. Ein nach luxemburgischem Recht errichteter Fonds für gemeinsame Anlagen (fonds commun de placement) in der Ausgestaltung eines spezialisierten Anlagefonds (fonds d'investissement spécialisé) könne zwar als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu qualifizieren sein und mit seinen inländischen Einkünften der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Die persönliche Steuerbefreiung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 sei jedoch bei einer Veranlagung mittels geltungserhaltender Reduktion des nationalen Rechts zu gewähren. Dabei komme es nicht in Betracht, dem Kläger die Steuerbefreiung unter unionsrechtskonformer Auslegung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 nur unter der Voraussetzung einer (bestimmten) Besteuerung seiner Anleger (namentlich nach § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG 2004) zu gewähren. Denn der Anwendungsvorrang des Unionsrechts könne zwar gegebenenfalls zur geltungserhaltenden Reduktion einer nationalen Steuernorm führen, nicht aber zur (eingriffsverschärfenden) Extension einer an diese Norm anknüpfenden anderen Vorschrift, die ihrerseits unionsrechtlich unbedenklich ist.

Hinweis: Nach dem InvStG 2018 unterliegen heute sowohl inländische als auch ausländische Fonds gem. § 6 InvStG 2018 grundsätzlich gleichermaßen der Körperschaftsteuerpflicht.

BFH: Tonnagebesteuerung – Vorlage an das BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Besteuerung des für den Rechtsvorgänger festgestellten Unterschiedsbetrags beim un-entgeltlichen Rechtsnachfolger

Der BFH hat mit Beschluss vom 19.10.2023 ([IV R 13/22](#)) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) verstößt, soweit diese Vorschrift die rückwirkende Anwendung des § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG für Wirtschaftsjahre anordnet, die nach dem 31.12.1998 beginnen.

Der Streitfall betrifft einen Fall der sog. Besteuerung nach der Tonnage. Dabei handelt es sich um eine besondere Art der Gewinnermittlung, die nur für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr vorgesehen ist. Die Folgen des Übergangs von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung nach der Tonnage sind insbesondere in § 5a Abs. 4 EStG geregelt. Mit dieser Regelung hat sich der Gesetzgeber beim Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gegen eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven und für deren aufgeschobene Besteuerung entschieden. Hierfür werden die bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven in einem sog. Unterschiedsbetrag gesellschaftsbezogener festgestellt und später – bei Vorliegen eines sog. Hinzurechnungstatbestands wie z.B. dem Ausscheiden des Gesellschafters oder der Veräußerung des Seeschiffs – der Besteuerung unterworfen.

Im Streitfall hatte die Klägerin ihren Kommanditanteil an einer Schifffahrtsgesellschaft, die den Gewinn nach der Tonnage ermittelte, von ihren Eltern geschenkt erhalten, die damit aus der Gesellschaft ausschieden. Der festgestellte Unterschiedsbetrag wurde jedoch, der damals geltenden Verwaltungsmeinung entsprechend, nicht anlässlich des Ausscheidens der Eltern gewinnerhöhend bei diesen erfasst, sondern seither bei der Klägerin fortgeführt. Im Jahr 2013 (Streitjahr) veräußerte die Schifffahrtsgesellschaft ihr Seeschiff.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass infolge dieses Vorgangs der Unterschiedsbetrag bei der Klägerin gewinnerhöhend aufzulösen sei. Denn der Gesetzgeber habe § 5a Abs. 4 EStG durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz vom 02.06.2021 (AbzStEntModG) mit rückwirkender Geltung (vgl. § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG i.d.F. des AbzStEntModG) u.a. dahin ergänzt, dass der Unterschiedsbetrag im Fall der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils auf den Rechtsnachfolger übergehe. Damit sei der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des BFH, nach welcher der Unterschiedsbetrag bereits bei den Eltern im Jahr ihres Ausscheidens aus der Schifffahrtsgesellschaft gewinnerhöhend hätte aufgelöst werden müssen, der Boden entzogen und die bisherige langjährige Verwaltungspraxis gesetzlich verankert worden.

Während das Finanzgericht die Klage abgewiesen und die gesetzlich angeordnete Rückwirkung der Neuregelung als verfassungsgemäß beurteilt hatte, legte der BFH diese Frage dem BVerfG zur Entscheidung vor. Nach Ansicht des BFH verstößt die Neuregelung gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Es liege eine echte Rückwirkung vor, die verfassungsrechtlich durch keine der bislang vom BVerfG anerkannten Fallgruppen gerechtfertigt sei. Insbesondere habe der Gesetzgeber nicht zulässigerweise eine Rechtslage rückwirkend festgeschrieben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprechen habe. Zwar habe es über einen langen Zeitraum eine einheitliche Verwaltungspraxis gegeben, die bei unentgeltlichen Übertragungen inhaltlich der jetzt rückwirkend in Kraft gesetzten Neuregelung entspreche. Diese Auffassung der Finanzverwaltung sei aber zu keinem Zeitpunkt von der Rechtsprechung geteilt worden. Unerheblich sei, ob die Klägerin aufgrund der veröffentlichten Verwaltungsmeinung (ggf.) nicht darauf habe vertrauen können, die Unterschiedsbeträge nicht versteuern zu müssen. Denn verfassungsrechtlich sei das Vertrauen des Steuerpflichtigen in

die Verlässlichkeit der durch den Gesetzgeber geschaffenen und in die durch die Gerichte für richtig erkannte Rechtslage schutzwürdig, nicht aber ein Vertrauen in die veröffentlichte Verwaltungsauffassung. Wollte man dies anders sehen, könnte die Finanzverwaltung die Gesetzesauslegung stark vorprägen und die nach der Verfassung allein den Gerichten anvertraute rechtsprechende Gewalt inhaltlich nachhaltig beschneiden. Denn der Gesetzgeber könnte in derartigen Fällen eine ihm nicht genehme Auslegung eines Gesetzes durch die Rechtsprechung auch mit echter Rückwirkung im Sinne der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ändern.

Alle am 01.02.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 13/22	19.10.2023	Tonnagebesteuerung - Vorlage an das BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Besteuerung des für den Rechtsvorgänger festgestellten Unterschiedsbetrags beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger
I R 23/23 (I R 33/17)	11.10.2023	Unionsrechtmäßigkeit der Fondsbesteuerung nach dem InvStG 2004

Alle am 01.02.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IX B 64/23	18.01.2024	Entscheidungserheblichkeit bei Divergenz
IX E 1/24	18.01.2024	Keine Erinnerung gegen Kostenentscheidung wegen fehlender Prozessvollmacht im Beschwerdeverfahren
VIII B 141/22	16.01.2024	Übermittlung elektronischer Dokumente durch Steuerberater ab dem 01.01.2023
VI B 37/23	12.01.2024	Zu den Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch
IX B 9/23	10.01.2024	Verfahrensfehler: Überraschungsentscheidung
III R 40/22	30.11.2023	Kindergeld - zum Koordinierungsverfahren bei möglichem Bezug von Familienleistungen im Vereinigten Königreich vor dem Brexit
IV R 13/21	30.11.2023	(Teilweise) Aussetzung der Festsetzung oder Feststellung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO

Alle bis zum 02.02.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III C 3 - S 7329/19/10001 :006	01.02.2024	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2024
IV D 4 - S 3225/20/10001 :005	30.10.2024	Ermittlung des Gebäudesachwerts nach § 190 Bewertungsgesetz (BewG); Baupreisindizes zur Anpassung der Regelherstellungskosten aus der Anlage 24 BewG für Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2024
IV D 4 - S 3224/23/10001 :002	29.01.2024	Ermittlung der Bewirtschaftungskosten nach § 187 Bewertungsgesetz (BewG); Verbraucherpreisindizes zur Anpassung der Basiswerte für Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten für Wohnnutzung aus Anlage 23 BewG für Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2024

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57
90482 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Ernst-August-Platz 10
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Brüsseler Straße 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Leipzig

Sascha Schöben
Brühl 48
04109 Leipzig

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.