

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail an:
IVC7@bmf.bund.de*

Düsseldorf, 25.01.2019

564/642

Stellungnahme

zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019)

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

mit dem Gesetz vom 09.11.2016 zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BGBl. I 2016, S. 2464) wurden insbesondere die Regelungen zur Verschonung von Betriebsvermögen bei der Erbschafts- und Schenkungsteuer neu gefasst. Im vorliegenden Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019) wurden erfreulicherweise bereits einige Zweifelsfragen geklärt, die mit den Neuregelungen verbunden sind. Ungeachtet offengebliebener Fragen enthält der Entwurf aber auch Regelungen, die verschärfend wirken und deshalb überdacht und überarbeitet werden sollten. Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

Zu R E 13a.2 ErbStR-E 2019 – Schwellenwert und Zusammenrechnung von Vorerwerben

Nach R E 13a.2 Abs. 2 Satz 1 ErbStR-E 2019 sind zur Prüfung des Schwellenwertes von 26 Mio. EUR mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

Person angefallene Erwerbe begünstigten Vermögens zusammenzurechnen. Nach R E 13a.2 Abs. 3 Satz 1 ErbStR-E 2019 sollen auch Erwerbe vor dem 01.07.2016 zu berücksichtigen sein.

Der Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG lässt offen, ob bei der Zusammenrechnung der Erwerbe innerhalb der letzten zehn Jahre auch Erwerbe zu berücksichtigen sind, für die die Steuer vor dem 01.07.2016 entstanden ist. In der Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung war zu der nahezu wortgleichen Vorschrift noch der ausdrückliche Hinweis enthalten, dass nur Erwerbe hinzuzurechnen seien, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht.

Vorerwerbe, für die die Steuer vor dem 01.07.2016 entstanden ist, sollten bei der Schwellenwertberechnung der 26-Mio.-EUR-Grenze nicht einbezogen werden.

Zu R E 13a.8 ErbStR-E 2019 – Vergleichbarkeit von Ausgangslohnsumme und Lohnsumme beim Anteilstausch

Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist auf einen Fünfjahreszeitraum vor dem Erwerbszeitpunkt abzustellen (vgl. R E 13a.7 Abs. 1 ErbStR 2019). Die Ausgangslohnsumme des Betriebsvermögens ist mit der Summe der Lohnsummen im Lohnsummenzeitraum zu vergleichen. Die Betriebsvermögensvergünstigung entfällt rückwirkend, wenn die Lohnsumme der Folgezeitraume nicht einen bestimmten Teil der Ausgangslohnsumme erreicht.

Bringt ein Erwerber als begünstigtes Vermögen erworbene Kapitalgesellschaftsanteile in eine aufnehmende Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, ist dieser Anteilstausch grundsätzlich kein schädlicher Vorgang. Allerdings sollen nach der Verwaltungsauffassung die Lohnsummen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften zu dem Anteil in die Lohnsummen des Lohnsummenzeitraums einzu beziehen sein, zu dem die Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Gesellschaft besteht (vgl. R E 13a.8 Abs. 4 ErbStR-E 2019). Dieser Anteil hängt vom Umtauschverhältnis ab und wird regelmäßig von dem Anteil abweichen, zu dem der Vergleichswert, die Ausgangslohnsumme, berücksichtigt wird.

Werden beispielsweise im Erbwege erhaltene 30% an einer Kapitalgesellschaft in eine Gesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür 10% der Anteile an dieser Gesellschaft, wird die mittelbare Beteiligung von 10% an den Lohnsummen der mit den im Erbwege erworbenen Anteile für die Ermittlung der

Seite 3/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

Lohnsummen zugrunde gelegt. Die Ausgangslohnsumme wurde zeitlich vor der Einbringung festgestellt und noch zu 30% berücksichtigt.

Um einen zutreffenden Vergleich zu erhalten, müsste auch für die Ausgangslohnsumme das Beteiligungsverhältnis nach dem Anteilstausch herangezogen werden. Die festgestellte Ausgangslohnsumme sollte entsprechend zu korrigieren sein.

Zu R E 13a.16 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019 – Berechnung der Behaltefrist

Nach § 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG kommt es für die Frage der Einhaltung der Behaltefrist auf den Zeitpunkt der „schädlichen Verfügung“ an. R E 13a.16 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019 stellt dabei auf das „obligatorische Rechtsgeschäft“ und nicht erst auf die „zivilrechtliche Wirksamkeit“ der Veräußerung ab.

Unklar ist, wie der Begriff des obligatorischen Rechtsgeschäfts in den ErbStR im Zusammenspiel mit dem Begriff der Verfügung im Gesetz zu verstehen ist. Unseres Erachtens kann insofern nicht auf das Abschlussdatum des (wirksamen) Verpflichtungsgeschäfts abgestellt werden, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht über das Vermögen verfügt wurde. Weder ein Übergang des wirtschaftlichen noch des ggf. abweichenden zivilrechtlichen Eigentums ist bis dahin erfolgt. Es liegt somit noch keine „schädliche Verfügung“ vor.

Sachgerecht wäre es, bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf den schuldrechtlichen Übertragungstichtag (d.h. den Übergang von Nutzen und Lasten nach den vertraglichen Vereinbarungen) abzustellen. Denn zu diesem Zeitpunkt ist das begünstigte Vermögen dem Erwerber regelmäßig nicht mehr (nach § 39 AO) zuzurechnen, sodass hierin eine schädliche Verfügung gesehen werden kann.

Wegen der erheblichen Bedeutung ist eine klarstellende Ergänzung diesbezüglich geboten.

Zu R E 13a.13 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019, R E 13a.13 Abs. 2 Satz 2 ErbStR-E 2019, R E 13a.14 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019 und R E 13a.18 Satz 5 ErbStR-E 2019 – Berechnung der Behaltefrist

Das zu R E 13a.16 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019 gilt mit entsprechender Begründung auch für:

- die Prüfung der Behaltensfristen bei begünstigtem Vermögen in Form eines Betriebes, Teilbetriebes oder Anteils an einer Gesellschaft (R E 13a.13 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019),

Seite 4/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

- die Prüfung der Behaltensfristen bei Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen des begünstigten Vermögens (R E 13a.13 Abs. 2 Satz 2 ErbStR-E 2019),
- die Prüfung der Behaltensfristen bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (R E 13a.14 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E 2019) und
- die Prüfung der Reinvestitionsfrist für Zwecke der Reinvestitionsklausel des § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG (R E 13a.18 Satz 5 ErbStR-E 2019).

Wegen der erheblichen Bedeutung ist auch an diesen Stellen eine klarstellende Ergänzung wünschenswert.

Zu R E 13a.20 ErbStR-E 2019 – Vorwegabschlag

R E 13a.20 ErbStR-E 2019 enthält Ausführungen zum Vorwegabschlag bei Familiengesellschaften. Nach R E 13a.20 Abs. 3 Satz 1 ErbStR-E 2019 soll maßgebend für die Prüfung der Entnahmebeschränkung der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres sein, in dem die Entnahme erfolgt ist. Unseres Erachtens ist eine zeitraumbezogene Betrachtung sachgerecht, die den Begriff „Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres“ im Sinne eines steuerlichen „Bilanzgewinns“ (einschließlich eines Gewinnvortrags) des jeweiligen Wirtschaftsjahres versteht. Außerdem sollte klargestellt werden, dass Anpassungen des Gewinns durch eine Betriebsprüfung nicht rückwirkend zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen können.

Wir regen daher an, dies in R E 13a.20 Abs. 3 Satz 1 ErbStR-E 2019 entsprechend klarzustellen.

Der Richtlinienentwurf sieht vor, dass jedweder tatsächliche Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung auch nur eines Gesellschafters nicht nur zu dessen Lasten, sondern auch zulasten aller übrigen Gesellschafter wirken soll (R E 13a.20 Abs. 7 Satz 3 ErbStR-2019). Dies soll selbst dann gelten, wenn der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden ist - und zwar selbst dann, wenn er durch Tod ausgeschieden ist. In den Nachversteuerungstatbeständen des § 13a Abs. 3 und 6 ErbStG hat der Gesetzgeber eine andere Wertung getroffen. Dort soll die Behaltensfrist und die Lohnsummenkontrolle mit dem Tod des Erwerbers enden (vgl. R E 13a.19 Abs. 6 ErbStR-E 2019). Unseres Erachtens gilt diese gesetzgeberische Wertung auch für die Entnahmekontrolle beim Vorwegabschlag.

Seite 5/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

Wir regen an, den Wegfall des Vorwegabschlags auf den oder die Gesellschafter zu begrenzen, die tatsächlich gegen die Entnahmebeschränkung verstoßen haben.

Ferner sollten nicht nur die Steuern vom Einkommen sondern auch die Annexsteuern, nämlich der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer, entnommen werden können.

Schließlich sollte klargestellt werden, dass in Konzernfällen auf das Konzernergebnis abzustellen und die Entnahmebegrenzung nicht nach dem steuerlichen Gewinn der Obergesellschaft zu bemessen ist.

Zu R E.10 ErbStR-E 2019 und § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG – Schuldenverrechnung beim 90%-Test

Der Entwurf enthält in R E 13b.10 ErbStR-E 2019 Ausführungen zu § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG (sog. 90%-Test). Danach wäre beim sog. 90%-Test keine Verrechnung von Schulden mit Finanzmitteln zulässig. Dies hätte zur Folge, dass bspw. in Branchen wie dem Handel, in dem erhebliche Teile des Vermögens aus Forderungspositionen und damit aus Finanzmitteln bestehen, in vielen Fällen eine Verschonung von Betriebsvermögen vollständig entfiel. Diese Rechtsfolge ist unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht sachgerecht.

Bis zu einer hierfür erforderlichen Gesetzesänderung regen wir an, beim 90%-Test des § 13b Abs. 2 ErbStG einen Schuldenabzug entsprechend dem Sinn und Zweck des Gesetzes zuzulassen. Ansonsten besteht die Gefahr, dass ganze Branchen aus der Verschonungsregelung für Betriebsvermögen herausfallen.

Zu R E 13b.11 ErbStR-E 2019 – Junge Finanzmittel

Nach R E 13b.11 Abs. 2 Satz 3 ErbStR-E 2019 fallen „junge Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG“ nicht unter den Begriff des Vermögens, das ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist. § 13b Abs. 3 ErbStG lässt sich eine Einschränkung auf Finanzmittel, mit Ausnahme der jungen Finanzmittel nicht ableiten. Es ist auch sachgerecht, nicht auf den Zeitpunkt der Zuführung von Deckungsvermögen abzustellen, da Deckungsvermögen, das ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht

Seite 6/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist, nicht zur missbräuchlichen Anreicherung des begünstigten Vermögens durch Barmittel geeignet ist.

R E 13b.11 ErbStR-E 2019 sollte entsprechend angepasst werden.

Zu R E 13b.14 ErbStR-E 2019 – Ausnahme vom Verwaltungsvermögen bei Betriebsaufspaltung

Nach R E 13b.14 Satz 1 ErbStR-E 2019 sollen Grundstücke, die im Rahmen einer sog. Betriebsaufspaltung überlassen werden, nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Dies gelte jedoch nur, soweit die Betriebsgesellschaft das Grundstück „unmittelbar“ nutze (vgl. R E 13b.14 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStR-E 2019). Das Erfordernis einer Unmittelbarkeit hat keine gesetzliche Grundlage und lässt sich insbesondere nicht aus § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG entnehmen.

In R E 13b.14 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStR-E 2019 sollte das Erfordernis der „Unmittelbarkeit“ gestrichen werden.

Zu R E 13b.23 ErbStR-E 2019 – Junge Finanzmittel

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 EStG sind „junge Finanzmittel“ der positive Saldo der innerhalb von zwei Jahren vor Steuerentstehung eingelegten und entnommenen Finanzmittel. Es ist offen, wie die Begriffe „entnommen“ und „eingelegt“ auszulegen sind. R E 13b.23 Abs. 3 ErbStR-E 2019 enthält hierzu keine Hinweise. Für die Entnahmebegrenzung stellt die Finanzverwaltung in R E 13a.15 Abs. 1 Satz 4 ErbStR-E 2019 auf die ertragsteuerliche Begriffsbestimmung ab.

Bei Kapitalgesellschaften gibt es Einlagen, aber keine Entnahmen, sondern aufgrund des ertragsteuerlichen Trennungsprinzips Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen. Angesichts dieser Ungleichbehandlung sollte geprüft werden, ob Einlagen mit Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen verrechnet werden können.

Zu R E 13b.24 ErbStR-E 2019 – Investitionsklausel

R E 13b.24 Abs. 2 Satz 1 ErbStR-E 2019 enthält Ausführungen dazu, unter welchen Voraussetzungen davon auszugehen ist, dass das Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer durch die Investitionsklausel durchbrochen ist. Das ist u.a. der Fall, wenn die durch die Investition geschaffenen oder angeschafften

Seite 7/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

Gegenstände unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen oder originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen (vgl. R E 13b.24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ErbStR-E 2019). Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob die Gegenstände dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugerechnet werden, da auch das Umlaufvermögen der betrieblichen Tätigkeit unmittelbar dient.

Nach R E 13b.24 Abs. 3 Satz 9 bis 12 ErbStR-E 2019 soll – zusätzlich zur gesetzlichen Regelung – darauf abgestellt werden, dass der Erblasser seinen Plan einer Reinvestition auf einer nachgelagerten Beteiligungsstufe auch tatsächlich durchsetzen konnte. Entscheidungen der Geschäftsführung sollen dem Erblasser in diesen Fällen nicht zuzurechnen sein. Die Finanzverwaltung fordert eine ununterbrochene Beherrschungskette bis zu der Ebene, auf der die Reinvestition erfolgen sollte. Dies bedeutet, dass bei Minderheitsgesellschaftern nur Investitionen, die auf der obersten Ebene erfolgen, als geplante Investitionen eines Erblassers angesehen werden können. Nach § 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG ist lediglich Voraussetzung, dass die Investition auf Grund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde.

Die Finanzverwaltung sollte von dem Erfordernis einer ununterbrochenen „Beherrschungskette“ Abstand nehmen.

Ferner wäre es sachgerecht, in Fällen eines Rückbehalts von Finanzmitteln für saisonale Schwankungen Nachweiserleichterungen vorzusehen, wonach ein solcher regelmäßig erfolgreicher Rückbehalt als Plan des Erblassers anzusehen ist.

R E 13b.24 Abs. 4 Satz 5 ErbStR-E 2019 sollte entsprechend angepasst werden.

Zu R E 13b.29 ErbStR-E 2019 – Verbundvermögensaufstellung

Der Entwurf nimmt in RE 13b. 29 ErbStR-E 2019 Stellung zur sog. Verbundvermögensaufstellung. Danach sollen in mehrstufigen Konzernstrukturen – trotz einer zusammenfassenden Betrachtung in einer Verbundvermögensaufstellung – Einlagen innerhalb eines Verbundes zu jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln führen können. Das ist nicht sachgerecht: Nach dem Sinn und Zweck der Regelung kann es für die Berechnung junger Finanzmittel oder jungen Verwaltungsvermögens nur darauf ankommen, ob das entsprechende Vermögen dem Verbund innerhalb der einschlägigen Frist von außerhalb des

Seite 8/8 zum Schreiben vom 25.01.2019 an das Bundesfinanzministerium

Verbundes zugeführt wurde. Andernfalls kann es bei mehrstufigen Strukturen zu Mehrfachzählungen desselben Vermögens kommen.

R E 13b.29 ErbStR-E 2019 sollte so angepasst werden, dass Vermögensverschiebungen innerhalb des Verbundes weder zu jungem Verwaltungsvermögen noch zu jungen Finanzmitteln führen können.

Zu R E 28a.2 ErbStR-E 2019 – Verfügbares Vermögen

R E 28a.2 ErbStR-E 2019 enthält Ausführungen zum verfügbaren Vermögen. Nach R E 28a.2 Abs. 2 Satz 6 ErbStR-E 2019 mindert die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer nicht den Wert des verfügbaren Vermögens. Insofern wird nicht zwischen der Steuer auf Privatvermögen und übriges Vermögen unterschieden. Sachgerecht wäre es, die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer um die auf das erworbene Privatvermögen entfallende Erbschaftsteuer zu kürzen.

R E 28a.2 Abs. 2 Satz 6 ErbStR-E 2019 sollte um eine Klarstellung ergänzt werden, nach der die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer um die auf das erworbene Privatvermögen entfallende Erbschaftsteuer zu kürzen ist.

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie unsere Anregungen bei Ihren Beratungen berücksichtigen würden.

Zur weiteren Erörterung stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht