



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch den
Ausschuss Steuerrecht

zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbchaft- und Schenkungsteuerrechtes 2019 (ErbStR 2019)

Stellungnahme Nr.: 3/2019

Berlin, im Januar 2019

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

- RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)
- RAin Dr. Stefanie Beinert, LL.M., Frankfurt am Main
- RA Georg Geberth, München
- RA Robert Hörtnagl, München
- RA Dr. Michael Messner, Hannover (Berichtersteller)
- RA Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Bonn
- RAin Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Düsseldorf (Berichterstellerin)

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RA Manfred Aranowski

Deutscher Anwaltverein

Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 (0)30 726152-0
Fax: +49 (0)30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de
www.anwaltverein.de

Büro Brüssel

Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

Verteiler

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
- Deutscher Bundestag – Vorsitzende des Finanzausschusses
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)
- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion DIE LINKE im Deutschen Bundestag
- Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag
- FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion AfD im Deutschen Bundestag
- Landesfinanzverwaltungen
- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer
- Deutscher Notarverein
- Deutscher Richterbund e.V.
- Arbeitsgemeinschaft Klimatagung
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie
- Bundesverband der Freien Berufe
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag
- Deutscher Steuerberaterverband
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V.
- Ver.di
- Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der DAV-Gesetzgebungsausschüsse
- Landesverbände des DAV
- Vorsitzende der DAV-Arbeitsgemeinschaften
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- NJW
- Börsenzeitung
- Die Aktiengesellschaft
- Frankfurter Allgemeine Zeitung
- Handelsblatt
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz e.V.
- ZIP

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit über 63.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

I. Vorbemerkung

Mit Schreiben vom 20.12.2018 hat das Bundesministerium der Finanzen den Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechtes 2019 (ErbStR 2019) den Verbänden zur Stellungnahme vorgelegt. Der DAV dankt für die Gelegenheit der Stellungnahme.

Generell berücksichtigt der Entwurf die zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen und die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) und setzt diese – weitgehend – konsequent um. Gleichwohl hat der DAV einige inhaltliche Bedenken, auf die nachstehend eingegangen wird.

II. Materielle Bedenken

In materieller Hinsicht hat der DAV insbesondere hinsichtlich der nachfolgend chronologisch aufgeführten Punkte Bedenken und bittet um Prüfung und Abhilfe.

1. R E 7.5 ErbStR-E: Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Problemstellung:

Die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungen zwischen einem Gesellschafter, der Kapitalgesellschaft und den Mitgesellschaftern ist seit langem streitig. Der BFH ging ursprünglich auf Basis einer zivilrechtlichen Betrachtung davon aus, dass eine Schenkung nur im direkten zivilrechtlichen Zuwendungsverhältnis vorliegt (grundlegend BFH-Urt. v. 17.04.96 – II R 16/93, BStBl. II 1996, 454; BFH- Urt.

v. 17.10.2017, II R 63/05, BStBl. II 2008, 381). Mit der Neuregelung durch das BeitrRLUmsG vom 17.12.2011 (BGBl I 2011, 2592) hat sodann der Gesetzgeber durch § 7 Abs. 8 ErbStG und § 15 Abs. 4 ErbStG neue Tatbestände geschaffen. In der Folgezeit hat der BFH mit Urteil v. 30.01.2013 (II R 6/12, BStBl. II 2013, 930) und v. 13.09.2007 (II R 42/16, II R 54/15 und II R 32/16, BStBl. II 2018, 299, 292 und 296) klargestellt, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG freigebigen Zuwendungen gibt.

Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung in ihrem gleichlautenden Ländererlass v. 20.04.2018 (BStBl. I 2018, 632) grundsätzlich akzeptiert. Dieser Erlass ist nunmehr inhaltlich weitgehend unverändert in den Entwurf der ErbStR 2019 integriert worden. Die diesbezüglich geäußerten Bedenken erfassen deshalb auch die nunmehr im Entwurf vorgesehene Regelung, insbesondere in R E 7.5 Abs. 7 zu verdeckten Gewinnausschüttungen. Der BFH hat in den drei Entscheidungen v. 13.09.2017 ausdrücklich eine Mitwirkung des Gesellschafters an dem Vertragsabschluss mit der nahestehenden Person als Voraussetzung einer möglichen freigebigen Zuwendung gefordert und folgende mögliche Fallgruppen einer Mitwirkung herausgearbeitet:

- Abschluss des Vertrages als Gesellschafter-Geschäftsführer,
- Mitunterzeichnung des Vertrages als Gesellschafter,
- Anweisung an den Geschäftsführer oder
- Zustimmung oder sonstige Mitwirkung am Vertragsabschluss.

Der Erlass lässt demgegenüber in R E 7.5 Abs. 7 S. 3 bereits jegliche „Veranlassung“ eines Gesellschafters ausreichen. Der Begriff der Veranlassung im Sinne einer Kausalität ist jedoch deutlich weiter als die vom BFH geforderte (aktive) Mitwirkung.

Darüber hinaus geht der Entwurf auch insoweit über die in den Entscheidungen des BFH v. 13.09.2017 getroffenen Wertungen hinaus, als er einerseits eine überhöhte Zahlung der Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahestehende Person in S. 4 nur „regelmäßig“ nicht als freigebige Zuwendung annimmt und in S. 5 im Verhältnis zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person „regelmäßig“ von einer

freigebigen Zuwendung ausgeht.

Stellungnahme:

Der Begriff der Veranlassung im Sinne einer Kausalität ist deutlich weiter als die seitens des BFH geforderte (aktive) „Mitwirkung“. Es wird deshalb angeregt, den Begriff „auf Veranlassung“ zu ersetzen durch den Begriff „durch aktive Mitwirkung“.

Bezüglich der Regelungen in R E 7.5 S. 4 und S. 5 wird angeregt, anstelle der Formulierungen „handelt es sich regelmäßig“ bzw. „liegt regelmäßig“ eine offene Formulierung zu wählen, die klarstellt, dass entsprechend den allgemeinen Grundsätzen die Finanzverwaltung die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt und das Risiko der Nichterweislichkeit (non liquet) bei ihr liegt.

2. R E 13a.2 ErbStR-E: Schwellenwert von € 26 Millionen

Problemstellung:

§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG gewährt eine 85%ige Steuerbefreiung (Verschonungsabschlag) für begünstigtes Vermögen (Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %), wenn der Erwerb begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren insgesamt € 26 Millionen nicht übersteigt.

Frühere Erwerbe sind gemäß § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzurechnen. Bei einem Überschreiten des Schwellenwerts von € 26 Millionen entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG), wobei grundsätzlich die Möglichkeit besteht, den abschmelzenden Verschonungsabschlag gemäß § 13c ErbStG bzw. die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG in Anspruch zu nehmen. Die Begrenzung der Steuerbefreiung auf Erwerbe in Höhe von bis zu € 26 Millionen findet auf Schenkungen und Erbschaften nach dem 30. Juni 2016 Anwendung.

In R E 13a.2 Abs. 2 S.3 ErbStR-E stellt die Finanzverwaltung klar, dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung oder die Behaltensregelung bei in den Schwellenwert

einzubeziehenden Vorerwerben hinsichtlich des Schwellenwerts keine Änderung des Wertansatzes des begünstigten Vermögens aus den Vorerwerben mit sich bringt, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung ändert. Etwas anderes gilt gemäß R E 13a.2 Abs. 2 S. 4 ErbStR-E beim Wegfall des Vorwegabschlags im Sinne des §13a Abs. 9 ErbStG, der den Schwellenwert entsprechend erhöht. Sofern ein früherer Erwerb (nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Juli 2016) in den Schwellenwert einzu beziehen ist, wird dieser nach Auffassung der Finanzverwaltung mit 85% (bei damaliger Regelverschönerung) bzw. 100% (bei damaliger Optionsverschönerung) des seinerzeit ermittelten Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens in der bis zum 30. Juni 2016 geltenden Fassung, jedoch vermindert um den Wert des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 S. 4 ErbStG a.F.), berücksichtigt (R E 13a.2 Abs. 3 S. 6 ErbStR-E).

Stellungnahme:

Die durch die Richtlinien erfolgte Klarstellung, dass bei Vorerwerben Verstöße gegen die Lohnsummenregelung oder Behaltensfrist keine Wertänderung des Schwellenwerts mit sich bringen, ist konsequent, da tatsächlich der Wert des begünstigten Vermögens unverändert bleibt. Dass sich bei Wegfall des Vorwegabschlags der Schwellenwert entsprechend erhöht, erscheint ebenfalls – auch wenn für den Steuerpflichtigen nachteilig – konsequent, da der Vorwegabschlag auch von Anfang an den Wert des begünstigten Vermögens reduziert hat und dessen Wegfall damit zu einer rückwirkenden Erhöhung führen muss, um eine Gleichheit der Besteuerung zu gewährleisten.

Erfreulich ist, dass nun ausdrücklich klargestellt wird, dass der Wert des jungen Verwaltungsvermögens, der bei Vorerwerben nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Juli 2016 nicht begünstigt besteuert wurde, den Wertansatz für den in den Schwellenwert einzubeziehenden früheren Erwerb reduziert. Damit ist junges Verwaltungsvermögen per se aus dem Schwellenwert herauszurechnen.

Nach aktueller Rechtslage ist das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen bereits nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG („begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2“) nicht in den Schwellenwert einzu beziehen.

3. R E 13a.4 bis R E 13a.10 ErbStR-E: Regelungen zur Lohnsumme R E 13a.7 Abs. 2 S. 3 ff. ErbStR-E

Problemstellung:

Im Hinblick auf die Lohnsumme erscheinen zwei Regelungen der ErbStR-E problematisch. So regelt R E 13a.7 Abs. 2 S. 3 ErbStR-E für eine Beteiligung, die nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb gehört, dass die Lohnsumme für den Zeitraum der Zugehörigkeit taggenau zu berechnen ist. Demgegenüber ergibt sich aus R E 13a.7 Abs. 2 S. 5 ErbStR-E, dass eine nur zeitanteilige Ermittlung der Lohnsumme ausgeschlossen ist, wenn dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird. Als Beispiel wird in R E 13a.7 Abs. 2 S. 6 ErbStR-E der Fall aufgeführt, dass ein seit Jahren bestehender Betrieb mit einer großen Anzahl von Beschäftigten und dementsprechend hohen Lohnsummen in eine Vorratsgesellschaft eingebracht wird.

Stellungnahme:

Während das Beispiel in R E 13a.7 Abs. 2 S. 6 ErbStR-E aufgrund des Missbrauchsgedankens durchaus nachvollziehbar ist, stellt sich die Frage, inwieweit R E 13a.7 Abs. 2 S. 5 ErbStR-E nicht vollständig die Regelung des R E 13a.7 Abs. 2 S. 3 ErbStR-E konterkariert, so dass S. 3 im Ergebnis leerläuft. Hier wäre es wünschenswert, wenn der Richtliniengeber Klarheit schaffen würde, wann er von einer nicht hinreichenden Abbildung der Lohnsumme ausgeht. Nach Ansicht des DAV muss die taggenaue Zugehörigkeit in den entsprechenden Fällen die Regel sein, die nur im Missbrauchsfall durchbrochen werden darf.

Es kann nicht richtig sein, dass der Erwerb einer Beteiligung irgendwann innerhalb des Ausgangslohnsummenzeitraums dazu führt, dass eine solche Beteiligung so zu behandeln ist, als gehöre sie bereits seit fünf Jahren zum Betrieb. Insbesondere wenn im Ausgangslohnsummenzeitraum eine Beteiligung veräußert und eine andere erworben wurde, bei denen die Lohnsummensituation massiv unterschiedlich ist- nämlich bei der erworbenen Beteiligung eine deutlich höhere Lohnsumme als bei der veräußerten Beteiligung vorliegt- darf dies nicht zur Anpassung der Lohnsumme der erworbenen Beteiligung unter Einbeziehung der Lohnsumme der aufgegebenen

Beteiligung führen.

4. R E 13a.9 Abs. 1 S. 10 Nr. 4 ErbStR-E

Problemstellung:

R E 13a.9 Abs. 1 S. 10 Nr. 4 ErbStR-E regelt wörtlich: „Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wirkt sich nicht aus auf die Höhe des Entlastungsbetrags nach § 19a ErbStG.“ Diese Regelung kann so verstanden werden, dass der Entlastungsbetrag unverändert bleibt, auch wenn ein Lohnsummenverstoß vorliegt und sich dadurch die zu entrichtende Steuer erhöht. Sie kann aber auch dergestalt verstanden werden, dass unabhängig davon, ob ein Lohnsummenverstoß vorliegt, der Entlastungsbetrag immer nach Maßgabe der Regelung des § 19a ErbStG gewährt wird, und stets die Differenz aus der tatsächlichen Steuerklasse zur Steuer bei Anwendung der Steuerklasse I zu ermitteln ist.

Stellungnahme:

Auf den ersten Blick scheint die Regelung so zu verstehen sein, dass ein Lohnsummenverstoß, der zu einer höheren Steuer führt, nicht die Gewährung eines höheren Entlastungsbetrags mit sich bringen soll. Mit dem Wortlaut im Einklang und unseres Erachtens vom Sinn und Zweck her naheliegender ist aber das andere Verständnis, nämlich die Höhe des Entlastungsbetrags von der tatsächlichen Differenz der Besteuerung zwischen Steuerklasse I und tatsächlicher Steuerklasse abhängig zu machen. Vor diesem Hintergrund ist es wünschenswert, dass der Richtliniengeber hier Klarheit schafft.

5. R E 13a.13 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2, R E 13a.14 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2, R E 13a.16 Abs. 1 S. 2, R E 18 S. 5, R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2 ErbStR-E: Abstellen auf das obligatorische Rechtsgeschäft

Problemstellung:

Während im Zusammenhang mit der Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG bereits im koordinierten Ländererlass (§ 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5) darauf abgestellt

wurde, dass für die Investition das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit (gemeint: dingliche Übertragung) maßgeblich ist, stellen die ErbStR-E nunmehr an verschiedener Stelle darüber hinaus auf das obligatorische Rechtsgeschäft ab.

So soll es nun bei der Veräußerung von Betriebsvermögen auf das obligatorische Geschäft und nicht erst auf die zivilrechtliche Wirksamkeit ankommen (R E 13a.13 Abs. 1 ErbStR-E), ebenso bei Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs oder deren Überführung in das Privatvermögen oder bei der Zuführung zu betriebsfremden Zwecken (R E 13a.13 Abs. 2 S.1 1 und 2 ErbStR-E), bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (R E 13a.14 Abs. 1 S. 2 ErbStR-E) und deren schädlicher Verwendung (R E 13a.14 Abs. 2 S. 2 ErbStR-E) sowie bei der Veräußerung von begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften (R E 13a.16 Abs. 1 S. 2 ErbStR-E). Ferner muss im Rahmen der Reinvestitionsklausel die Reinvestition innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen, wobei auch hier das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung maßgeblich sein sollen (R E 13a.18 S. 5 ErbStR-E). Bei der Reinvestitionsklausel wird im Zusammenhang mit der Reinvestitionsmaßnahme als solcher nicht ausdrücklich auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt; hierzu gibt es keine ausdrückliche Regelung.

Stellungnahme:

Die auf den ersten Blick klarstellend anmutende Regelung wirft in der Praxis erhebliche Probleme auf. Sofern im Zusammenhang mit Grundstückskaufverträgen auf den Notarvertrag und nicht die beliebig spätere Eintragung im Grundbuch abgestellt werden soll, mag dies nachvollziehbar sein.

Grundsätzlich muss aber beachtet werden, dass das Erbschaftsteuerrecht dem Primat des Zivilrechts folgt, so dass eine Übertragung erst mit Eigentumsübergang, also Erfüllung des dinglichen Rechtsgeschäfts, erfolgt ist. Bisläng kam es im ErbStG grundsätzlich auf den Eigentumsübergang an und nur bei Grundstücksverträgen war der Notarvertrag maßgeblich, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen formgerecht abgegeben haben und der Erwerber auf Grund der Erklärungen in der Lage ist, beim

Grundbuchamt ohne weiteres Zutun der Vertragsparteien die Eintragung und damit den Eigentumsübergang zu bewirken. Diese Regelung hat sich durchaus bewährt, so dass sich die Frage stellt, was mit der Änderung bezweckt werden soll.

Die Neuregelung verkennt das teilweise zeitlich erhebliche Auseinanderfallen von schuldrechtlichem und dinglichem Geschäft. Gerade bei Unternehmenskaufverträgen liegt oftmals ein längerer Zeitraum zwischen Vertragsunterzeichnung (sogenanntem Signing) und dinglicher Übertragung (sogenanntem Closing). So müssen für die Übereignung oftmals noch unterschiedliche Voraussetzungen erfüllt werden, z.B. sind Genehmigungen einzuholen.

Erst wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, kommt es zur Übereignung. Würde hier auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt, hätte dies zur Folge, dass erbschaftsteuerlich von einer Veräußerung auszugehen wäre, obwohl es möglicherweise gar nicht zu einer dinglichen Übereignung kommt. Damit können Besteuerungstatbestände ausgelöst werden, beispielsweise die Nachversteuerung wegen eines Verstoßes gegen die Behaltensfrist. Hier muss der Zeitpunkt des dinglichen Rechtsübergangs maßgeblich sein.

Allein auf das obligatorische Rechtsgeschäft abzustellen, verstößt auch gegen den Wortlaut des Gesetzes. In § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG wird im Zusammenhang mit dem Wegfall von Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag der Begriff „veräußert“ verwendet, in § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStR-E ist von einer „schädlichen Verfügung“ die Rede. Möglicherweise muss die Regelung auch so gelesen werden, dass für den Fall, dass es zu einer schädlichen Verfügung bzw. Veräußerung kommt, auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt werden muss.

Aber selbst wenn die Regelung so verstanden würde, dass nur bei Vorliegen einer dinglichen Verfügung das Abstellen auf das obligatorische Geschäft maßgeblich ist, stellt dies im Ergebnis auch keine sinnvolle Regelung dar, da es auf ein Halten (*Behaltensfrist*) der Beteiligungen bzw. der wesentlichen Betriebsgrundlagen respektive der wesentlichen Wirtschaftsgüter ankommt. Das tatsächliche Halten wird nicht von einem obligatorischen Geschäft bestimmt, hierfür ist der Rechtsübergang und damit die

dingliche Übertragung maßgeblich.

Insoweit plädiert der DAV, dass im Zusammenhang mit Behaltensfristen weiterhin grundsätzlich auf das dingliche Rechtsgeschäft abgestellt wird und nur in Ausnahmefällen, insbesondere bei der Übertragung von Grundstücken, der Notarvertrag als obligatorisches Rechtsgeschäft maßgeblich ist, wenn alles für den Eigentumsübergang Erforderliche getan ist und Besitz, Nutzen und Lasten übergegangen sind. Nur hinsichtlich der Reinvestitionsklausel des § 13a Abs. 6 S. 3, 4 ErbStG und der Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG sollte im Hinblick auf die (Re-)Investition auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt werden, da es hier maßgeblich ist, dass das Vermögen entsprechend investiert wird, was nicht von Verzögerungen im Zusammenhang mit der dinglichen Bewirkung des Rechtsgeschäfts abhängen darf. R E 13a.18 ErbStR-E sollte mithin dergestalt angepasst werden, dass bei der Reinvestition das obligatorische Rechtsgeschäft maßgeblich ist, R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2 ErbStR-E sollte unverändert bleiben.

6. R E 13a.20 ErbStR-E: Vorwegabschlag bei Familienunternehmen

Problemstellung:

§ 13a Abs. 9 ErbStG normiert einen Vorwegabschlag für Familienunternehmen, der insbesondere gesellschaftsvertraglich normierte und auch tatsächlich umgesetzte Entnahme- bzw. Ausschüttungsbegrenzungen, Verfügungsbeschränkungen sowie Abfindungsbegrenzungen im Falle des Austritts aus dem Familienunternehmen vorsieht.

Erforderlich ist zunächst eine Entnahme- bzw. Ausschüttungsbegrenzung auf höchstens 37,5% des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrags des steuerrechtlichen Gewinns. Während das ErbStG in § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 hinsichtlich der Entnahme- bzw.

Ausschüttungsbegrenzungen in Gesellschaftsvertrag oder Satzung auf den steuerrechtlichen Gewinn abstellt, soll es gemäß R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 3 ErbStR-E nun unschädlich sein, auf den handelsrechtlichen Gewinn abzustellen, wenn die 37,5%-Grenze bezogen auf den steuerrechtlichen Gewinn offensichtlich nicht

überschritten wird.

Ferner regelt R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 ErbStR-E, dass für die Prüfung der Entnahmebeschränkung der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt, maßgebend ist. Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung und der Verfügungsmöglichkeiten sollen bei der Ermittlung der Höhe des Abschlags unberücksichtigt bleiben (R E 13a.20 Abs. 5 S. 3 ErbStR-E).

Stellungnahme:

Bei den Regelungen zum Vorwegabschlag ist generell zu berücksichtigen, dass hier aufgrund der zu langen Überwachungsfristen von 20 Jahren die praktische Bedeutung verhältnismäßig gering ist, da die Überwachungsfristen auf viele Familienunternehmen abschreckend wirken.

Zu R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 3 ErbStR-E stellt sich die Frage, ob hier auf eine generelle Betrachtung abzustellen oder ob eine konkrete Ermittlung vorzunehmen ist. In der Regel ist der handelsrechtliche Gewinn niedriger als der steuerrechtliche Gewinn, so dass die Regelung insofern auf den ersten Blick unproblematisch erscheint. Es kann jedoch in einzelnen Jahren auch einmal zu einem höheren handelsrechtlichen Gewinn kommen, beispielsweise wenn ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut handelsrechtlich zu aktivieren ist. Fraglich ist, ob dieses eine Jahr dann schädlich für die Gewährung des Vorwegabschlags sein kann.

Im Zusammenhang mit R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 könnte sich eine solche Konsequenz ergeben, da dort bei der Prüfung der Entnahmebeschränkung jeweils auf den Gewinn des einzelnen Wirtschaftsjahres geblickt wird. Vom Sinn und Zweck her kann dies nach Ansicht des DAV nicht richtig sein. Insofern muss R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 ErbStR-E wohl auch in anderem Kontext gesehen werden. So wird hier nur auf die Entnahmebeschränkung und nicht auf die Ausschüttungsbeschränkung abgestellt, so dass davon auszugehen ist, dass diese Regelung allein im Entnahmekontext gilt und nicht auf Ausschüttungen erweitert werden darf. Ferner kann es vom Sinn und Zweck der Vorschrift her nicht richtig sein, in einem Ausnahmefall, dass einmalig der handelsrechtliche Gewinn höher als der steuerrechtliche ist, der gesamte Vorwegabschlag entfällt. Insofern muss in diesem Zusammenhang auf den 20-Jahreszeitraum geblickt werden und nicht nur auf den Gewinn des jeweiligen

Wirtschaftsjahres. Darüber hinaus stellt sich die Frage, wann ein offensichtliches Überschreiten vorliegt. Aufgrund der Vielzahl der Unklarheiten sollte die Richtlinie oder gar die gesetzliche Regelung gänzlich überdacht werden.

Losgelöst davon ist die Regelung zu hinterfragen, nach der für die Prüfung der Entnahmebeschränkung der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt, maßgebend sein soll (R E 13a.20 Abs. 3 Sa. 1 ErbStR-E). Sofern damit allein der Gewinn von Personengesellschaften und die Verbuchung des Gewinns auf einem Privatkonto mit Wirkung zum 31. Dezember des jeweiligen Jahres gemeint ist, wobei die tatsächliche Verbuchung auch später erfolgen kann, ist die Regelung in Ordnung. Ein abweichendes Verständnis oder gar die Einbeziehung der Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften wäre jedoch deutlich zu weitgehend. Klargestellt werden sollte, dass ein abweichendes Ergebnis aus einer späteren Betriebsprüfung nicht dazu führen darf, dass die Entnahme bzw. Ausschüttung als zu hoch angesehen und damit ein Verstoß gegen die Vorschrift zum Vorwegabschlag angenommen wird.

7. R E 13b.24 ErbStR-E: Investitionsklausel

R E 13b.24 Abs. 3 S. 9 ff. ErbStR-E: Erblasserwille bei nachgelagerten Beteiligungsstufen

Problemstellung:

Ausdrücklich ist in R E 13b.24 Abs. 3 S. 9 ErbStR-E geregelt, dass die Investitionsklausel auch auf nachgelagerten Beteiligungsstufen zur Anwendung kommen kann. Dies setzt jedoch voraus, dass der Erblasser seinen Plan auf dieser Beteiligungsstufe tatsächlich durchsetzen konnte (R E 13b.24 Abs. 3 S. 10 ErbStR-E). In diesen Fällen soll keine Zurechnung der Entscheidung der Geschäftsleitung erfolgen (R E 13b.24 Abs. 3 S. 11 ErbStR-E).

Stellungnahme:

Zunächst einmal erscheint die Regelung positiv, dass die Investitionsklausel auch auf nachgelagerten Beteiligungsstufen zur Anwendung kommen kann. Jedoch sind die Anforderungen in der Praxis nahezu nicht umsetzbar. Dabei ist zunächst zu beachten,

dass Investitionen in der Regel nicht auf Ebene der Holdinggesellschaft, sondern auf nachgelagerten Beteiligungsstufen erfolgen. Die Investitionsentscheidung trifft in der Regel die Geschäftsleitung, der der Erblasser oftmals nicht angehört. Auch ist es nicht der Regelfall, dass die Gesellschafterversammlung eine solche Investition der Geschäftsleitung der nachgelagerten Beteiligungsstufe anordnet, was erforderlich wäre, damit der Erblasser hier seinen Plan durchsetzen würde. Das bedeutet für die Praxis, dass die Investitionsklausel in einer Vielzahl der Fälle leerläuft, da es entsprechend an dem Einfluss des Erblassers fehlt. Insoweit ist es nicht nachzuvollziehen, warum es hier nicht auf die Entscheidung der Geschäftsleitung ankommt, obwohl dies auf Ebene der Holding nach Maßgabe des R E 13b.24 Abs. 3 S. 7, 8 ErbStR-E möglich ist.

Der DAV plädiert dafür, dass auch auf unterer Beteiligungsebene die Entscheidung der Geschäftsleitung dem Erblasser zugerechnet wird. Nur so wird dem Sinn und Zweck der Regelung entsprochen, dass die Ausnahmevorschrift in den Fällen zum Tragen kommt, dass ein betrieblicher Ablauf für einen vorübergehenden Zeitraum zu einem erhöhten Verwaltungsvermögen führt, der durch die geplante Investition des Verwaltungsvermögens in produktives Vermögen wieder relativiert werden kann.

8. R E 13b.29 ErbStR-E: Verbundvermögensaufstellung

R E 13b. 29 Abs. 3 ErbStR-E: Junge Finanzmittel, junges Verwaltungsvermögen

Problemstellung:

In R E 13b. 29 Abs. 3 S. 1 ErbStR-E hat die Finanzverwaltung an ihrer Auffassung festgehalten, dass junge Finanzmittel durch konzerninterne Einlagen entstehen. Aber damit nicht genug: Bei der mehrfachen Einlage in der Beteiligungskette kann es darüber hinaus zur mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel kommen (R E 13b. 29 Abs. 3 S. 3 ErbStR-E). Die Begrenzung der jungen Finanzmittel erfolgt nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene (R E 13b.29 Abs. 3 S. 5 ErbStR-E). Eine Verrechnung von negativen jungen Finanzmitteln mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen ist gemäß R E 13b.29 Abs. 3 S. 6 ErbStR-E möglich.

Stellungnahme:

Es ist nach wie vor nicht nachzuvollziehen, dass durch Einlagen innerhalb des Konzernverbunds junge Finanzmittel bzw. junges Verwaltungsvermögen entsteht. Die Regelung ist widersinnig, und es ist höchst bedauerlich, dass der Einwand Bayerns kein Gehör gefunden hat. Es muss hier auf die Zuführung von Vermögen von außen abgestellt werden. Erfreulich ist zwar die Verrechnung negativer junger Finanzmittel mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen. Jedoch ist nicht ganz klar definiert, was negative junge Finanzmittel sind. Nach Verständnis des DAV sind dies Entnahmen, die über die Einlagen auf der jeweiligen Beteiligungsebene hinausgehen. Damit verhindert die Vorschrift jedoch nicht die Mehrfacherfassung junger Finanzmittel, die zu einer völlig unangemessenen Besteuerung führen kann, wenn auf Ebene der Obergesellschaft in erheblichem Umfang Finanzmittel (nicht erforderlich: junge Finanzmittel) vorhanden sind.

9. R E 13 d ErbStR-E: Steuerbefreiung für Wohngrundstücke

Problemstellung:

Nach § 13d Abs. 3 Nr. 3 kommt der verminderte Wertansatz für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nicht zur Anwendung, wenn diese zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13a ErbStG gehören. Dementsprechend sahen die bisherigen ErbStR 2011 in R E 13 c zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung vor, dass die Vorschrift keine Anwendung findet, wenn die Begünstigungen der § 13a, b ErbStG greifen.

Nach R E 13c Abs. 2 S. 6 ErbStR 2011 war der Befreiungsabschlag nach § 13c ErbStG auch nicht auf den nach Anwendung des Verschonungsabschlages nach § 13a Abs. 1 und des Abzugsbetrages nach § 13a Abs. 2 ErbStG verbleibenden steuerpflichtigen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. Der Entwurf führt diese Überlegungen in R E 13 d Abs. 4 fort. Nach R E 13 d Abs. 4 S. 1 und S. 2 findet der Befreiungsabschlag nur dann Anwendung, wenn entweder aufgrund der sog. 90 % Quote des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG die Verschonungsregelungen nicht zur Anwendung kommen oder es sich bei dem fraglichen Grundbesitz um junges Verwaltungsvermögen handelt, das nach §

13b Abs. 8 S. 3 ErbStG ungekürzt der Besteuerung unterliegt. Wie bisher wird jedoch bei grundsätzlichem Eingreifen der Betriebsvermögensregelungen der Befreiungsabschlag für zum Betriebsvermögen gehörende, zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen versagt, R E 13 d Abs. 4 S. 3.

Stellungnahme:

Die Versagung des Befreiungsabschlages nach § 13d ErbStG für zum Betriebsvermögen gehörende, zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen widerspricht dem mit der gesetzlichen Neuregelung zum 01.07.2016 eingeführten Konzept der Vollversteuerung des betrieblichen Verwaltungsvermögens. Die Fortschreibung der bisherigen Richtlinienregelung wird dem Systemwechsel von dem bis zum 30.06.2016 geltenden „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ zum heutigen Trennungsprinzip nicht gerecht. Nach früherem Recht waren auch an Dritte zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen von den Betriebsvermögensbegünstigungen erfasst, sofern die Verwaltungsvermögensquote von 50 % nicht überschritten war, so dass eine weitere Begünstigung durch den Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG nicht indiziert erschien. Im Rahmen der heute geltenden Trennungslösung wird Verwaltungsvermögen strukturell durch die Vorschriften der §§ 13a, b, c nicht begünstigt.

Eine Ausnahme gewährt zwar insoweit die Regelung über das sog. unschädliche Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 (sog. Schmutzzuschlag). Hierbei handelt es sich jedoch um eine Ausnahmeregelung, die qualitativ die Versagung des Befreiungsabschlages nach § 13d ErbStG nicht rechtfertigt und zudem quantitativ im Einzelfall eine geringere Begünstigung gewährt als der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG.

Es wird deshalb angeregt, die Regelungen in R E 13 d Abs. 4 dahingehend umzuformulieren, dass der Befreiungsabschlag zu gewähren ist, sofern und soweit der zu Wohnzwecken vermietete Grundbesitz nicht nach §§ 13a, b, c ErbStG begünstigt ist.

10. R E 28 ErbStR-E: Stundung

Problemstellung:

Nach § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist die auf den Erwerb begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG entfallende Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu sieben Jahren zu stunden. Nach § 28 Abs. 1 S. 4 ErbStG endet die Stundung u. a., sobald der Erwerber einen der Tatbestände nach § 13a Abs. 6 ErbStG erfüllt. Nach R E 28 Abs. 3 Ziffer 3 S. 3 endet die Stundung bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung bzw. die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 ErbStG in vollem Umfang. Entsprechendes gilt nach R E 28 Abs. 3 Ziffer 3 S. 5 bei einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG.

Stellungnahme:

Die nach Auffassung der Finanzverwaltung vorzunehmende vollständige Beendigung der Stundung ist zwar vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt, ist jedoch geeignet, dessen Zweck, den Betriebserhalt zu unterstützen, zu konterkarieren. Die Nachversteuerungstatbestände des § 13a Abs. 6 ErbStG kommen häufig in unternehmerisch schwierigen Situationen zum Tragen. Hinsichtlich des Lohnsummenkriteriums und der Entnahmebegrenzung mag der Auffassung der Finanzverwaltung insoweit nur begrenzte Bedeutung zukommen, als diese erst am Ende der jeweiligen Behaltefrist geprüft werden, so dass die Stundungsregelung lediglich im Fall der Regelferschonung für den nach Ablauf der Behaltensfrist noch verbleibenden Stundungszeitraum Bedeutung entfalten kann. Die Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nach § 13a Abs. 6 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aber kann sich aus betriebswirtschaftlichen Gründen schon kurz nach dem Erwerbsstichtag als notwendig oder zumindest sinnvoll erweisen. Sie würde nach der Entwurfsregelung jedenfalls im Fall einer fehlenden Reinvestition in vollem Umfang zum Wegfall der Stundung führen. Es wird deshalb angeregt, auf diese weitgehenden Konsequenzen eines Verstoßes gegen die Behalteregelung des § 13a Abs. 6 insgesamt zu verzichten oder diese differenziert dahingehend auszugestalten, dass die Stundung ggf. anteilig entfällt.

11. R E 28a.4 Abs. 2 S. 8 ErbStR-E: Verschonungsbedarfsprüfung

Problemstellung:

Gemäß § 28a Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG muss der Erwerber, der die Verschonungsbedarfsprüfung in Anspruch nimmt, innerhalb von zehn Jahren geschenktes oder geerbtes Vermögen zu 50 % für die Begleichung der Steuern einsetzen. R E 28a.4 Abs. 2 S. 8 ErbStR-E stellt nun klar, dass die auf den Hinzuerwerb entfallende Steuer den Wert des verfügbaren Vermögens nicht mindert.

Stellungnahme:

Zurecht hatte Bayern bislang vorgesehen, die auf den Hinzuerwerb entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens zu berücksichtigen. Hierauf wird im Richtlinienentwurf nicht eingegangen. In diesem Kontext ist zu beachten, dass der Hinzuerwerb, um für die Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer eingesetzt werden zu können, oftmals auch noch mit einer latenten Ertragsteuer belastet ist. Wenn der Hinzuerwerb nun bei 100 liegt, kann es passieren, dass die hierauf entfallende Erbschaft-/Schenkungssteuer 30 beträgt und die Ertragsteuer maximal 50, so dass die Steuerbelastung höher als das „verfügbare Vermögen“ wäre. Hieran zeigt sich, dass es zwingend erforderlich ist, nicht nur die Erbschaft-/Schenkungssteuer-, sondern auch die Ertragsteuerbelastung zu berücksichtigen und den dann verbleibenden Betrag als verfügbares Vermögen zu definieren. Hätte der Erwerber nämlich vor dem Stichtag die Erbschaft/Schenkung erhalten und diese entsprechend liquidiert, müsste er hiervon auch nur den Differenzbetrag zu 50 % als verfügbares Vermögen einsetzen. Zwar führt die latente Ertragsteuerbelastung regelmäßig zu Ungerechtigkeiten im Rahmen der Besteuerung, sie wirkt sich hier aber in besonderem Maße aus, da sie dazu führt, dass mehr Vermögen einzusetzen ist als nach Steuerbelastung zur Verfügung steht.