

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

An den  
Finanzausschuss,  
Wirtschaftsausschuss und  
Ausschuss für Arbeit, Integration und Sozialpolitik  
des Bundesrates  
Leipziger Straße 3-4  
10117 Berlin

**Per E-Mail:**

24. September 2019

## **Stellungnahme zur allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zunächst möchten wir herausstellen, dass die Beibehaltung des Verschonungskonzepts in den gesetzlichen Neuregelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 aus Sicht der gewerblichen Wirtschaft grundsätzlich der richtige Ansatz ist. Anlässlich der anstehenden Beschäftigung des Bundesrates mit der allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019), die die Bundesregierung Ende August beschlossen hat (BR-Drs. 387/19

vom 21.08.2019), möchten wir gleichwohl die Gelegenheit ergreifen, Ihnen gegenüber noch einmal auf die aus Sicht unserer Unternehmen wichtigsten Punkte hinzuweisen.

Zunächst: Mehr als zwei Jahre nach der Verabschiedung des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ist der Handlungsdruck hoch. Für die Unternehmen ist es von sehr großer Bedeutung, dass es jetzt möglichst schnell durch eine Richtlinie zu einer rechtskonformen Bewertung von Verwaltungsvermögen und betriebsnotwendigem Vermögen kommt und damit eine rechtssichere Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ermittelt werden kann. Sowohl für die Unternehmen als auch für die Verwaltung verursacht die derzeitige Situation einen erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand.

In Teilen entsteht der Eindruck, dass die gesetzlichen Neuregelungen im Entwurf der Richtlinien überinterpretiert wurden und somit über das eigentliche Ziel hinausgehende Wirkungen haben. Unsere Forderung ist, dass die bestehenden Rechtsunsicherheiten, die steuerlichen Risiken und die damit verbundenen Bürokratielasten so schnell wie möglich beseitigt werden. Es ist nicht zu rechtfertigen, dass durch die aktuelle Verunsicherung auf Grund der fehlenden Verwaltungsvorschriften Unternehmensnachfolgen nicht systematisch geplant werden können. In den Fällen einer unerwartet erforderlichen Übertragung, wenn die Herausforderungen für die Nachfolger ohnehin groß sind, mangelt es zusätzlich an Rechtssicherheit.

Wir gehen in diesem Schreiben nur kurz auf wesentliche Probleme ein und formulieren hierzu Lösungsempfehlungen. Für weitere Details und zusätzliche Punkte verweisen wir auf unsere umfangreiche Stellungnahme, die wir bereits im Januar dieses Jahres an die Finanzverwaltung gesendet haben (s. Anlage).

### **Zu den Entnahmen beim Vorwegabschlag (R E 13a.20 Abs. 3 Satz 6)**

Entnahmen zur Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden bei der Berechnung der schädlichen Entnahmen einbezogen. Das kann aber dazu führen, dass allein aufgrund der Entnahme zur Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer oder anderer Steuern, die durch das Halten von Beteiligungen verursacht sind, der Vorwegabschlag verloren geht. Zudem ist in der Richtlinie bisher die Behandlung von Entnahmen jeglicher Steuern in Verlustjahren gar nicht erörtert. Dies ist aber für die Praxis durchaus relevant. Auch in diesen Fällen muss eine unschädliche Entnahme möglich sein.

**Petitur:**

Bei den in R E 13a.20 Abs. 3 Satz 6 genannten Entnahmen sollte die Zahlung von Erbschaft- und Schenkungsteuern sowie Steuern, die durch das Halten von Beteiligungen verursacht werden, ebenso wie die von Ertragsteuern bei Ausschüttungen (R E 13a.20 Abs. 3 Satz 5) als unschädlich für die Quantifizierung der Quote der einbehaltenen Gewinne gelten. Außerdem sollte das strikte Jahresprinzip nicht gelten, sondern ein interperiodischer Ausgleich von Über- oder Unterentnahmen zugelassen werden. In Verlustjahren muss es mindestens möglich sein, die zu zahlenden Steuern ohne negative Rechtsfolgen zu entnehmen.

**90 %-Grenze (R E 13b.9)**

Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG werden Forderungen als Verwaltungsvermögen betrachtet. Beträgt das Verwaltungsvermögen mehr als 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens, wird die Steuerbefreiung grundsätzlich versagt. Diese Regelung kann dazu führen, dass Unternehmen mit geringer Eigenkapitalausstattung vollständig nicht unter die Steuerbefreiung fallen. Insbesondere trifft diese Regelung Unternehmen mit ständig wechselnden hohen Forderungsbeständen.

**Petitur:**

Bei der 90 %-Grenze sollte auf einen Nettoansatz (Schuldenabzug) des schädlichen Verwaltungsvermögens abgestellt werden.

**Verbundvermögensaufstellung (R E 13b.29 Abs. 1 Satz 2)**

Es sollte dringend mit einer Vereinfachungs- oder Nichtbeanstandungsregelung die Aufstellung der Verbundvermögensaufstellung in jedem einzelnen Schenkungs- und Erbfall bei Konzernsachverhalten erleichtert und damit handhabbar gestaltet werden.

Nach den bisherigen Ausführungen sind die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel, die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und die Schulden zusammenzufassen. Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind gesondert aufzuführen. Soweit sich in der Verbundvermögensaufstellung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen. Dies bedeutet in der Praxis, dass bei Konzernstrukturen auf allen Ebenen (also bei allen Beteiligungen, Tochtergesellschaften) jedes Wirtschaftsgut einzeln

bewertet werden muss; zumindest aber muss auf Kontoebene geprüft werden, ob die handelsrechtlichen Ansätze dem gemeinen Wert entsprechen.

Die ersten Rückmeldungen aus den Unternehmen zeigen, dass eine solche Aufstellung der Verbundvermögensaufstellung für jeden einzelnen im Verbund vorkommenden Erb- oder Schenkungsfall zu einem nicht mehr zu bewältigenden Aufwand führen würde. Dies liegt zum einen daran, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung der Konzernabschluss nicht verwendet werden kann, zum anderen daran, dass die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die dort bilanzierten Werte nicht dem gemeinen Wert entsprechen. Es ist aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar, Daten, wie z. B. die im Konzernabschluss konsolidierten Forderungen und Schulden, für die Erstellung der Verbundvermögensaufstellung nicht verwenden zu dürfen und stattdessen in einer Konzernbilanz vorgenommene Konsolidierungen nochmals durchführen zu müssen. Man käme letztendlich zwar zu ähnlichen Ergebnissen, aber unter Inkaufnahme eines immensen Aufwands sowohl auf Seiten des Finanzamts als auch auf Seiten der Steuerpflichtigen und deren Berater. Dieser Zusatzaufwand steht in keinem Verhältnis zum Ergebnis, da er zu keinem „richtigeren“ Ergebnis führt.

**Petitum:**

Mit einer Vereinfachungs- oder Nichtbeanstandungsregelung zur Anwendung der Konzern-/Handelsbilanz im vorgenannten Sinne würden u. E. die gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben erfüllt:

1. Bei einer Bewertung im Schenkungs- oder Erbfall ist auf den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter abzustellen. Mit entsprechenden Hinzurechnungen oder Überleitungen (siehe Vorschläge der Anlage) aus den betreffenden Bilanzposten der Handelsbilanz ist dies aus unserer Sicht gewährleistet. Der so ermittelte Wert käme dem gemeinen Wert sehr nahe.
2. Dem Grundsatz der Bewertung auf Ebene der einzelnen Gesellschaften kann auch auf Basis der Konzernbilanz Rechnung getragen werden. Denn eine Konzernbilanz ist nichts anderes als eine Summenbilanz, die alle Bilanz- und GuV-Posten der konsolidierten Tochtergesellschaften berücksichtigt und anschließend Verdoppelungen eliminiert (Konsolidierungen).

3. Mit dieser Maßnahme würde man vor allem die Finanzverwaltung von einem enormen Aufwand entlasten, die im Rahmen der Feststellung ansonsten aufwändige Berechnungen durchführen müsste. Zudem könnte bei teilweiser Verwendung des Konzernabschlusses in bestimmten Bereichen die Kontrolle der ermittelten Zahlen entfallen, da die Zahlen und die technische Umsetzung der Konsolidierung bereits von einem Wirtschaftsprüfer geprüft und mit einem Testat versehen wurde.

Forderungen und Verbindlichkeiten in einem Verbund sind zu kürzen, auch wenn sie Sonderbetriebsvermögen bei einer dem Verbund zugehörigen Personengesellschaft sind. R E 13b.29 Abs. 5 Satz 6-8 ErbStR sind entsprechend anzupassen.

Detaillierte Ausführungen finden Sie in der Stellungnahme auf Seite 17.

### **Finanzmittel/Verwaltungsvermögen und Umschichtungen im Konzern (R E 13b.29 Abs. 3)**

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG gelten Finanzmittel, die weniger als zwei Jahre vor der Erbschaft oder Schenkung in ein Unternehmen eingelegt worden sind, als junge Finanzmittel. Junge Finanzmittel sind dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen und unterliegen daher in vollem Umfang der Besteuerung (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2, HS 2 ErbStG).

Der Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien legt das Gesetz jedoch verschärfend in der Weise aus, dass auch konzerninterne Einlagen, die lediglich eine Umschichtung von bereits vorhandenem Vermögen innerhalb eines Konzerns darstellen, zu jungen Finanzmitteln zu zählen sind (R E 13b.29 Abs. 3).

Da die jungen Finanzmittel innerhalb eines Konzernverbundes auf jeder Ebene einzeln erfasst werden, kommt es bei einer internen Umschichtung zusätzlich zu einer erheblichen Mehrfacherfassung von jungen Finanzmitteln und im Ergebnis zu einer nicht intendierten Mehrfachbelastung. Diese Auslegung des Gesetzeswortlautes ist überschießend. Die mit der Neuregelung eingeführte Verbundvermögensaufstellung betrachtet einen Konzern im Ganzen. Es soll gerade keine Unterscheidung zwischen den einzelnen Ebenen mehr gemacht werden. Ein Neubeginn der Zweijahresfrist war unter der alten Regelung richtig. Mit dem Wechsel zu einer einheitlichen Betrachtung ist dieser Neubeginn

aber obsolet. Im Ergebnis führt die Erfassung konzerninterner Umschichtungen zu jungen Finanzmitteln mit einem Kaskadeneffekt, an dessen Ende nicht nur eine Fehlbesteuerung konzerninterner Investitionsmittel erfolgt, sondern diese auch noch mehrfach besteuert würden.

**Petition:**

Konzerninterne Umschichtungen dürfen nicht zu jungen Finanzmitteln führen.

**R E 13b.29 Abs. 4 und R 13b.27**

Nach R E 13b.27 Satz 2 gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist, zum jungen Verwaltungsvermögen.

Findet lediglich eine neue Zuordnung innerhalb des Konzerns statt, beispielsweise auf eine andere Tochtergesellschaft oder eine sonstige Unterbeteiligung, und die Frist ist bereits abgelaufen, kann es aus unserer Sicht nicht zu neuem jungen Verwaltungsvermögen kommen. Eine andere Auffassung ist mit dem seit dem 01.07.2016 geltenden System im Erbschaftsteuerrecht nicht vereinbar. Denn im Gesetz wird die Erstellung einer Verbundvermögensaufstellung angeordnet, in die das Verwaltungsvermögen aller Tochtergesellschaften ganz oder anteilig eingeht. Auf Ebene der Obergesellschaft wird diese dann final erstellt und daraus dann das begünstigte und nicht begünstigte Unternehmensvermögen ermittelt.

Beispiele hierzu finden Sie in der detaillierten Stellungnahme aus dem Januar ab Seite 25.

**Petition:**

Eine zusätzliche Erfassung gruppeninterner Übertragungen von Verwaltungsvermögen als junges Verwaltungsvermögen ist aufgrund des neuen Konzepts der Verbundvermögensaufstellung nicht mehr notwendig, um Gestaltungen zu verhindern. Dies sollte in den ErbStR gestrichen werden. Auf R E 13b.29 Abs. 4 sollte daher gänzlich verzichtet werden. Zudem sollte eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass bei Umschichtungen innerhalb des Konzerns die Zweijahresfrist nicht beginnt, weil im Falle der Verbundvermögensaufstellung der Verbund als „Betrieb“ im Sinne des Gesetzes zu verstehen ist.

## **Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens (R B 199.1)**

Nach R B 199.1 Abs. 4 und gemäß § 199 Abs. 1 und 2 BewG hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, das vereinfachte Ertragswertverfahren anzuwenden. Gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung hierfür ist, dass dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Hat das Finanzamt an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens Zweifel, sind diese vom Finanzamt substantiiert darzulegen. Nach R B 199.1 Abs. 6 ist von begründeten Zweifeln an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens insbesondere bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen auszugehen.

In folgenden Sachverhalten ist aus unserer Sicht keine komplexe Struktur gegeben.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren sollte anwendbar sein, wenn:

- keine Auslandsbeziehungen zu Schwester- oder Mutterunternehmen mit mindestens schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern vorliegen, sondern übliche Liefer- und Leistungsbeziehungen,
- kein Geschäftsmodell vorliegt, das absolut einzigartig ist (und dieses dazu führt, dass ein normaler Bewertungsansatz nicht greift),
- kein Entrepreneur für einzelne Produktgruppen und z. B. Lohnfertiger für andere vorliegt,
- es eindeutig ersichtlich ist, wer Entscheidungen trifft (also letztlich die Erträge bestimmt),
- der Gewinn über einen längeren Zeitraum keine sehr großen Ausschläge hat, die nicht erklärbar sind.

### **Petitum:**

Aus Gründen der Vereinfachung und des Bürokratieabbaus sollten Beispiele definiert werden, was unter „komplexe Strukturen“ zu verstehen ist, und es sollte nicht per se das vereinfachte Verfahren ausgeschlossen werden.

Wir bitten Sie, die vorgetragenen Hinweise bei der Verabschiedung der Erbschaft- und Schenkungsteuerrichtlinie 2019 zu berücksichtigen und vor allem die Dringlichkeit für die Unternehmen im Blick zu haben. Gern stehen wir Ihnen für weiterführende Erläuterungen auch anhand praxisrelevanter Fälle zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
DEUTSCHEN BANKEN E. V.  
Joachim Dahm      Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker Landwehr      Dr. Lutz Weber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber