

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

**Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin**

**per E-Mail**

24. Januar 2019

**Stellungnahme zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten zunächst vorab darauf hinweisen, dass es für die Unternehmen dringend erforderlich ist, dass mehr als zwei Jahre nach der Verabschiedung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes jetzt durch eine Richtlinie zügig eine rechtssichere Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ermittelt werden kann. Dabei muss es mit noch vertretbarem Arbeitsaufwand (sowohl für die Unternehmen als auch für die Verwaltung) zu einer rechtskonformen Bewertung von Verwaltungsvermögen und betriebsnotwendigem Vermögen kommen.

Bei der Erstellung und Verabschiedung der Richtlinien bitten wir, das Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12) zu beachten und die gesetzlichen Regelungen nicht überschießend auszulegen. In Teilen entsteht der Eindruck, dass im Entwurf sowohl das Urteil als auch die Neuregelung überinterpretiert wurden und somit die Richtlinien in einzelnen Fällen über das eigentliche Ziel hinausgehende Wirkungen haben. Einige Richtlinienbestandteile sind zudem nicht praktikabel. Dies gilt sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung. Hiermit geht das Risiko einher, dass durch die Art der gewählten Umsetzung der gesetzlichen Neuregelung (durch eine Richtlinie) ein Vollzugsdefizit entsteht. Daher sollten die vom Verfassungsgericht gewährten Gesetzesspielräume genutzt und nicht überschießend oder enger ausgelegt werden.

Vorab möchten wir betonen, dass es den Unternehmen mit den nachstehenden Hinweisen und Petiten nicht darum geht, durch die Verwaltungsanwendung des Gesetzes Steuerentlastungen zu erreichen, die nicht mit der Zielsetzung der Neuregelung übereinstimmen. Vielmehr ist es unser Ziel, Rechtsunsicherheiten, steuerliche Risiken und unverhältnismäßige Bürokratielasten so weit wie möglich zu beseitigen, um Unternehmensnachfolgen nicht zu gefährden.

Unsere Anmerkungen stellen dabei nicht allein auf die Richtlinien ab. Wir erörtern zudem zusätzliche Änderungsmöglichkeiten zu gesetzlichen Regelungen, die wir für zwingend notwendig erachten. Gesetzadjustierungen sollten dringend in Erwägung gezogen werden, um Ungereimtheiten und überschießende Wirkungen des Gesetzeswortlauts, die nicht im Wege der Auslegung zu beseitigen sind, zu korrigieren, z. B. in einem Jahressteuergesetz 2019.

In diesem Kontext weisen wir darauf hin, dass die Protokollerklärung der Bundesregierung zur Korrektur der Voraussetzungen des Bewertungsabschlags bei Familienunternehmen bislang nicht umgesetzt wurde. Damit bleibt unklar, wie der steuerrechtliche Gewinn bei verbundenen Unternehmen zur Berechnung der Entnahmequote zu ermitteln ist. Dadurch kann der Abschlag bislang in der Regel nicht vorgenommen werden.

Besonders große Probleme bereitet die Rechtsunsicherheit, die sich durch absehbar noch längere Fristen zwischen Erbschaftsteuererklärung und -bescheid ergibt. Insbesondere gilt dies, wenn es zu deutlichen Abweichungen zwischen Erklärung und Bescheid kommt. Diese Abweichungen sind auf die hohe Komplexität der Vorschriften und darauf

zurückzuführen, dass sich wesentliche Grundlagen ohne Verschulden des Erben nachträglich deutlich ändern können – etwa durch ggf. um etliche Jahre nachlaufende ertragsteuerliche Betriebsprüfungen oder wenn Gesellschafter sterben, bevor der letzte Nachfolgefalle im Unternehmen beschieden ist. Dies kann relativ schnell dazu führen, dass eine zunächst für sicher gehaltene Verschonung Jahre nach der Übertragung teilweise oder sogar vollständig verloren geht. Vorausschauende Planung und Betriebsführung ist unter solchen Umständen nur sehr eingeschränkt möglich.

Zur besseren Übersicht gliedern wir die Stellungnahme in Erörterungen zum ErbStG und zum BewG.

## **A. Erörterungen zum Entwurf der Richtlinie ErbStG**

### **I. Regelungen im Hinblick auf den Brexit und ähnliche Fälle**

Der aktuelle Entwurf der Richtlinien beinhaltet keine Aussagen zu den Auswirkungen des Brexits (oder ähnliche Fälle) und muss daher ergänzt werden.

Dies betrifft zum einen die R E 13a.4 und R E 13a.7.

Bei der Einbeziehung nachgeordneter Gesellschaften sowie der Ermittlung der Lohnsumme sollte mit Blick auf die aktuellen Entwicklungen eine Aussage zur Wirkung des Brexits aufgenommen werden.

Durch den Brexit entfallen für künftige Jahre diejenigen Anteile der Lohnsumme, die sich auf Unternehmensbeteiligungen im Vereinigten Königreich beziehen (§ 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG). Dies bedeutet, dass die Lohnsumme allein aufgrund des Brexits reduziert würde und folglich damit die Verschonung entfallen könnte.

Dies ist nicht sachgerecht, da tatsächlich kein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung vorliegt. Es darf u. E. nicht passieren, dass für frühere Erwerbe von nicht mehr in der EU/EWR befindlichen Betriebsstätten / Gesellschaften die Ausgangslohnsumme rückwirkend gekürzt wird. Es sollten Regelungen geschaffen werden, die aussagen, wie mit Drittlandsbeteiligungen, die aus den Verschonungsregelungen herausfallen, umzugehen ist.

**Petitur:**

Lohnsummenanteile, die sich auf Unternehmensbeteiligungen im Vereinigten Königreich beziehen, sollten auch nach dem Brexit zugerechnet werden. Sofern eine gesetzliche Regelung für die Klarstellung erforderlich ist, sollte diese zeitnah erfolgen (beispielsweise im Brexit-Begleitgesetz).

Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass ertragsteuerliche Veräußerungs-/Entnahmefiktionen, die aufgrund des Brexits vorkommen können, nicht zu einem Verstoß gegen die erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen führen.

Der Brexit sollte Anlass geben, zu regeln, was passiert, wenn z. B. nach einer Schenkung von begünstigten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Erwerber ins Drittland verzieht (§ 6 AStG).

**Petitur:**

Der Wegzug darf zum einen keine Auswirkung auf die Begünstigung der Schenkung haben. Zum anderen können durch den Brexit auch Auswirkungen für die Anwendung der Lohnsummenregelung in Betriebsaufspaltungsfällen eintreten (R E 13a. 4 Abs. 3 Satz 13). Auch hierzu sind Regelungen, notfalls gesetzlich, aufzunehmen.

Bei der Reinvestitionsklausel gem. § 13a Abs. 6 Satz 3 ErbStG (bzw. § 13a Abs. 5 ErbStG a.F.) muss innerhalb von 6 Monaten in begünstigtes Vermögen innerhalb der begünstigungsfähigen Vermögensart reinvestiert werden. Wurde z. B. vor dem Brexit ein Anteil an einer Personengesellschaft mit einer Betriebsstätte in Großbritannien als begünstigungsfähiges Vermögen geschenkt und soll der Erlös des aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern der britischen Betriebsstätte nach dem Brexit und innerhalb der Behaltensfrist die Reinvestitionsklausel in Anspruch genommen werden, könnte dies wohl innerhalb der britischen Betriebsstätte nicht mehr erfolgen. Denn diese stellt nach dem Brexit kein begünstigungsfähiges Vermögen mehr dar. Dies sollte nicht das Ergebnis sein, da der Brexit (oder ähnliche Fälle) nicht vom Gesellschafter zu vertreten ist und in der Richtlinie klargestellt werden.

Ebenso ist fraglich, ob es zu einem Verstoß gegen Behaltensfristen (5 oder 7 Jahre) kommen kann, wenn nach dem Brexit und innerhalb der Behaltensfrist begünstigt erworbenes Vermögen in einen Rechtsträger mit Sitz in UK übertragen wird (z. B. auch durch Umwandlungsvorgänge). Dies sollte nicht als Verstoß gelten.

Der Brexit dient nur als Beispiel. Es könnte weitere Fälle geben, die in ähnlicher Weise zu negativen Implikationen führen, die nicht vom Steuerpflichtigen zu vertreten sind.

## **Ausführungen zu den einzelnen Richtlinien zum ErbStG**

### **II. R E 13a.2 Abs. 3 Satz 3 – zum Schwellenwert von 26 Millionen Euro**

Nach R E 13a.2 Abs. 3 Satz 1 ist für den Schwellenwert von 26 Mio. Euro auch Vermögen innerhalb von 10 Jahren, welches von derselben Person erworben wird, zu berücksichtigen. Darunter fallen auch Vorerwerbe vor dem 01.07.2016.

Die Folge ist, dass durch die Zusammenrechnung der Erwerbe (auch derjenigen vor dem 01.07.2016) mit dem Letzterwerb die Grenze von 26 Mio. Euro überschritten werden kann. In diesem Fall würden dann für den Letzterwerb die Regelungen von Verschonungsabschlag / Abschmelzmodell oder Verschonungsbedarfsprüfung gelten.

#### **Petitur:**

Die Vorerwerbe zur Ermittlung der der Grenze von 26 Mio. Euro sollten nur aus Erwerben ab dem 01.07.2016 bestehen. Erwerbe vor dem 01.07.2016 sollten nicht in die Berechnung der 26 Mio.-Euro-Grenze innerhalb der 10-Jahres-Frist einbezogen werden.

### **R E 13a.10 – zur Feststellung der Anzahl der Beschäftigten**

Fraglich ist, wie verfahren wird, wenn die Finanzverwaltung nicht die Anzahl der Beschäftigten, die Ausgangslohnsumme und die maßgebliche Lohnsumme feststellt oder nur eine bzw. zwei und damit nicht alle drei Feststellungen trifft.

Relevant ist diese Frage u. a. bei der Anzahl der Beschäftigten der nachgeordneten Gesellschaften (auch für Altfälle). Der BFH hat sich im Urteil vom 05.09.2018, Az.: II R 57/15, mit dieser Frage beschäftigt. Allerdings wurde die Frage, wie die Anzahl der Be-

beschäftigten zu ermitteln ist, nicht endgültig entschieden. Der BFH unterscheidet aber zwischen Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten (Rz. 18 des Urteils). Für die Ausgangslohnsumme kommt es nach dem Urteil auf die Vergütungen der Holdinggesellschaft und die Lohnsummen der nachgeordneten Beteiligungsgesellschaften an. Aus der Ausgangslohnsumme könne aber nicht die Anzahl der Beschäftigten abgeleitet werden, so der BFH weiter.

Offen blieb im BFH-Urteil vom 05.09.2018, wie mit der unterbliebenen Feststellung seitens des Finanzamtes umzugehen ist.

In R E 13a.10 Abs. 2 Satz 1 ist geregelt, dass bei einem Betrieb mit nicht mehr als 5 Beschäftigten eine Feststellung von Ausgangslohnsumme, Anzahl der Beschäftigten und maßgebender jährlicher Lohnsumme unterbleiben kann. Diese Auffassung unterstützen wir.

Offen bleibt allerdings, was geschehen muss, wenn die notwendigen Feststellungen des Finanzamtes nicht vorliegen. Hierzu fehlen Ausführungen. Denkbar wäre, dass ohne diese Feststellungen kein ordnungsgemäßer Bescheid über die Steuer erlassen werden kann.

#### **Petitur:**

Es sollte geregelt werden, was verwaltungsseitig zu unternehmen ist, wenn ein Bescheid nicht die Feststellungen beinhaltet, die aber nach der gesetzlichen Regelung vorzunehmen sind (Ausgangslohnsumme, Anzahl der Beschäftigten, maßgebliche Lohnsumme).

#### **R E 13a.13 Abs. 1 Satz 2- zum obligatorischen Rechtsgeschäft**

Im Rahmen der Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG) stellte bereits der koordinierte Ländererlass (R E 13b.24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5) bei der Investition auf das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst auf die zivilrechtliche Wirksamkeit (= dingliche Übertragung) ab. Nunmehr stellt die Richtlinie auf das obligatorische Rechtsgeschäft statt auf die zivilrechtliche Wirksamkeit ab. Dies soll maßgeblich sein bei der Veräußerung von Betriebsvermögen (R E 13a.13 Abs. 1 ErbStR) sowie wesentlicher Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs oder deren Überführung in das Privatvermögen, bei der Zuführung zu betriebsfremden Zwecken (R E 13a.13 Abs. 2 Sätze 1 und 2 ErbStR),

bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (R E 13a.14 Abs. 1 Satz 2 ErbStR) und deren schädlicher Verwendung (R E 13a.14 Abs. 2 Satz 2 ErbStR) sowie bei der Veräußerung von begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften (R E 13a.16 Abs. 1 Satz 2 ErbStR).

Im Rahmen der Reinvestitionsklausel muss 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 Satz 5 ErbStR). Bei der Reinvestitionsmaßnahme als solcher wird nicht ausdrücklich auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt; hier fehlt es an einer Regelung. Beim Abstellen auf das obligatorische Geschäft wird das teilweise zeitlich erhebliche Auseinanderfallen von schuldrechtlichem und dinglichem Geschäft verkannt. Bei Unternehmenskaufverträgen liegt oftmals ein längerer Zeitraum zwischen Vertragsunterzeichnung (Signing) und dinglicher Übertragung (Closing). Wäre hier das obligatorische Rechtsgeschäft maßgeblich, könnte erbschaftsteuerlich eine Veräußerung anzunehmen sein, obwohl es letztendlich gar nicht zu einer dinglichen Übereignung kommt. Damit würden Besteuerungstatbestände ausgelöst, zum Beispiel wegen Verstoßes gegen die Behaltensfrist.

Das Abstellen auf das obligatorische Rechtsgeschäft verstößt auch gegen den Wortlaut des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG, wo im Zusammenhang mit dem Wegfall von Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag der Begriff „veräußert“ verwendet wird. Hier stellt sich die Frage, ob nur für den Fall, dass es zu einer schädlichen Veräußerung kommt, auf das obligatorische Rechtsgeschäft abgestellt werden muss. Aber auch eine solche Lesart entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, da das Halten (Behaltensfrist) der Beteiligungen bzw. der wesentlichen Betriebsgrundlagen/Wirtschaftsgüter maßgeblich ist. Dieses wirkt sich nicht im obligatorischen Geschäft aus, sondern es ist hierfür der Rechtsübergang und damit die dingliche Übertragung maßgeblich.

In diesen Fällen der Übertragung von Unternehmensanteilen auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung abzustellen, wäre verfrüht. Tatsächliche Rechtsfolgen treten in der Regel erst beim Vorliegen sämtlicher Genehmigungen oder beim Übergang von Nutzen und Lasten ein.

**Petitur:**

Es sollte wie bislang bei Übertragungsvorgängen grundsätzlich auf den dinglichen Rechtsübergang und nicht auf das obligatorische Geschäft abgestellt werden. Ausnahmen, wie bei Grundstücksschenkungen, bei denen es auf den Notarvertrag ankommt, wenn alles für den Eigentumsübergang Erforderliche getan ist und Besitz, Nutzen und Lasten übergegangen sind, sollten zulässig sein (R E 13a.13 Abs. 1 Satz 2). Allenfalls bei der Reinvestitionsklausel (§ 13a Abs. 6 Sätze 3, 4 ErbStG) und der Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG) könnte hinsichtlich der (Re-)Investition auf das obligatorische Rechtsgeschäft (Vertragsabschluss) abgestellt werden.

**Ergänzung zu R E 13a.18 Satz 5 (Reinvestitionsklausel und obligatorisches Rechtsgeschäft)**

R E 13a.18 Satz 5 lautet: „Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung.“

Hier sollte klargestellt werden, ob R E 13a.18 Satz 5 – wie anzunehmen – den Zeitpunkt der Reinvestition klären soll, oder ob Anlass gesehen wird, den Anlauf der Reinvestitionsfrist abweichend anzunehmen.

Falls es um den Zeitpunkt der als Reinvestition getätigten Anschaffung/Reinvestition geht, müsste Satz 5 darauf Bezug nehmen, nicht aber auf die Veräußerung.

Um den mit dem Bezug auf die Veräußerung ausgedrückten Anlauf der Frist kann es an der Stelle nur gehen, wenn daran gedacht ist, darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Mittel für eine Reinvestition erst nach Vollendung des zivilrechtlichen Geschäfts zur Verfügung stehen. Die Verschiebung kann damit gerechtfertigt werden, dass sich dafür entscheidende Faktoren, wie bspw. der Zeitpunkt der Eintragung in das Grundbuch, dem Einfluss des Unternehmers entziehen.

Falls diese Rücksichtnahme beabsichtigt ist, müsste Satz 5 nicht auf das obligatorische Rechtsgeschäft, sondern dessen zivilrechtliche Vollendung abstellen. Allerdings wäre dann damit zu rechnen, dass auch für die Vollendung der Reinvestition auf vom Unternehmer nicht beeinflussbare Faktoren abgestellt und der Umgang mit der Frist deutlich komplizierter wird. Insofern ist die zuerst genannte Lösung vorzuziehen.



## **R E 13a.15 Abs. 1 Satz 2 – zu den Überentnahmen**

Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer werden bei der Ermittlung von Überentnahmen als schädlich angesehen. Dies kann dazu führen, dass aufgrund der Entnahme von Steuern, die durch das Halten von Beteiligungen entstehen, eine Überentnahme vorliegt. Der Sinn und Zweck der Vorschrift ist aber aus unserer Sicht ein anderer. Vielmehr sollten Überentnahmen nur dann vorliegen, wenn Entnahmen zu anderen als Steuerzahlungszwecken erfolgen.

### **Petitum:**

Die Zahlung von Steuern, die durch das Halten von Beteiligungen verursacht werden, sollten in R E 13a.15 Abs. 1 Satz 2 als unschädlich gelten.

## **R E 13a.20 - zum Vorwegabschlag allgemein**

Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform wurde in § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG ein Vorwegabschlag für „typische Familiengesellschaften“ eingeführt. Für die Gewährung dieses Vorwegabschlags verlangt § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG, dass die Entnahme oder Ausschüttung durch Gesellschaftsvertrag oder aufgrund Satzung auf 37,5 % des steuerlichen Gewinns des Rechtsträgers zu beschränken ist. Der Wortlaut der Norm ist so gewählt, dass hierbei auf die Gesellschaft abzustellen ist, an der der Erblasser bzw. Schenkende unmittelbar beteiligt ist. Dies führt bei in der Praxis häufig vorkommenden Konstellationen von Holdingunternehmen dazu, dass diese Thesaurierungsbeschränkung auf Ebene der Muttergesellschaft einzuhalten ist. Hiernach müssten 62,5 % des steuerlichen Gewinns – nach Abzug der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen – auf Ebene der Holding thesauriert werden.

Diese Regelung geht an der Rechtswirklichkeit vorbei und führt zu Ergebnissen, die so vom Gesetzgeber bei der Neuregelung nicht intendiert gewesen sein können. Denn in der Praxis erfolgt die Liquiditätssteuerung dergestalt, dass die Tochtergesellschaften nur so viel an Liquidität an die Konzernmutter ausschütten, wie zur Auskehrung (inklusive Steuerzahlungen) an Gesellschafter zwingend notwendig ist. Die Thesaurierung der Gewinne erfolgt in der Praxis vielmehr auf Ebene der Tochtergesellschaften. Dies trägt auch der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit Rechnung, dass die liquiden Mittel bei den

operativ tätigen Gesellschaften verbleiben und damit auf der Ebene, auf der die Liquidität betriebswirtschaftlich benötigt wird. In der Konsequenz erfolgt auf Ebene der Konzernmutter (Holding) eine nahezu 100%ige Gewinnverwendung zum Zwecke der Ausschüttung an die Gesellschafter. Damit wird jedoch formal in diesen Strukturen die Voraussetzung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG nicht erfüllt, obwohl die erforderliche Thesaurierungsquote im Konzern erreicht wird.

Dass in den hier beschriebenen Fällen, die derzeit im Gesetz niedergelegte Voraussetzung nicht zu sachgerechten Ergebnissen führt, wurde bereits in den Beratungen des Vermittlungsausschusses erkannt. Dort hat sich die Bundesregierung in einer Protokoll-erklärung verpflichtet, in einem der nächsten Gesetzgebungsverfahren einen Vorschlag zu unterbreiten, dass in den Fällen des § 13b Abs. 9 Satz 1 des ErbStG bei § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 des ErbStG hinsichtlich des Gewinns auf das konsolidierte Ergebnis des Konzernverbundes abzustellen ist. Bisher ist dies leider nicht erfolgt.

Auch der Entwurf der Richtlinie gibt hierzu keine weiterführenden Erläuterungen. Solange diese Frage aber nicht geklärt ist, kann der Vorwegabschlag von den betroffenen Unternehmen nicht genutzt werden.

Eine gesetzliche Definition des Begriffs „steuerrechtlicher Gewinn“, der Bemessungsgrundlage für die Entnahmebeschränkung sein soll, wäre zur Schaffung von Rechtssicherheit wünschenswert. Zudem klärt der Entwurf der Richtlinie nicht, nach welchen Landesregeln Gewinne ausländischer verbundener Unternehmen in diesem Kontext zu erfassen sind. Diese Klärung ist für die Praxis jedoch wichtig.

R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR ist in zweierlei Hinsicht unklar. Zum einen stellt sich die Frage, wann ein Nichtüberschreiten offensichtlich ist. Zum anderen ist der Zeitraum, auf den abzustellen ist, nicht klar. So könnte auf das jeweilige Wirtschaftsjahr abzustellen sein oder aber auf den 20-Jahres-Zeitraum. Bei wirtschaftsjahrbezogener Betrachtung könnte bereits ein einmalig höherer handelsrechtlicher Gewinn, der aus der handelsrechtlichen Aktivierung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts resultiert, den gesamten Vorwegabschlag gefährden. Dies widerspricht offensichtlich dem Sinn und Zweck der Regelung, wonach grundsätzlich ein Abstellen auf die Handelsbilanz möglich sein soll. Auch kann aus R E 13a.20 Abs. 3 Satz 1 ErbStR keine solche

Konsequenz hergeleitet werden. Zwar wird dort bei der Prüfung der Entnahmebeschränkung jeweils auf den Gewinn des einzelnen Wirtschaftsjahres abgestellt. Da hier aber nur die Entnahmebeschränkung und nicht auch die Ausschüttungsbeschränkung genannt wird, ist davon auszugehen, dass diese Regelung allein im Entnahmekontext gilt und nicht auf Ausschüttungen erweitert werden darf, so dass sie im Zusammenhang mit R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR nicht herangezogen werden kann. Insofern muss hier ein längerer Zeitraum gelten, voraussichtlich sogar der 20-Jahres-Zeitraum.

#### **Petition:**

Die Zusage der Bundesregierung im Rahmen des Vermittlungsverfahrens sowie eine gesetzliche Definition des „steuerrechtlichen Gewinns“ zu verankern, sollte nun im Rahmen eines anstehenden Gesetzgebungsverfahrens (z. B. Jahressteuergesetz 2019) umgesetzt werden. Dabei muss an dieser Stelle nicht der steuerliche, sondern der für das Ausschüttungspotenzial maßgebliche handelsrechtliche Gewinn herangezogen werden.

Zudem weisen wir darauf hin, dass der einzuhaltende Zeitraum für den Erhalt eines Vorwegabschlages für Familienunternehmen von 20 Jahren nach § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG in der Praxis eindeutig zu lang ist. Diesen Zeitraum kann kein Unternehmer oder Nachfolger abschätzen. Realistisch wäre hier ein Zeitraum angepasst an die vorgeschriebenen Haltefristen. Wir plädieren dafür, in einem nächsten Gesetzgebungsverfahren (z. B. Jahressteuergesetz 2019) den Zeitraum zu reduzieren.

#### **R E 13a.20 Abs. 3 Satz 6 – zu den Entnahmen beim Vorwegabschlag**

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.

Bisher gar nicht in der Richtlinie erörtert ist die Behandlung von Entnahmen jeglicher Steuern in Verlustjahren. 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.

**R E 13a.21 – zur Optionsverschonung**

In der Regel wird Betriebsvermögen – vorausgesetzt die Verschonungsbedingungen werden eingehalten – zu 85 % von der Erbschaftsteuer verschont. Falls das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % des Unternehmenswertes ausmacht und strengere Bindungsaufgaben eingegangen werden, kann auch auf Vollverschonung optiert werden. Allerdings wird das Verwaltungsvermögen in der Brutto-Betrachtung dem Unternehmenswert gegenübergestellt, was dazu führt, dass die 100 %-Verschonung deutlich seltener erreichbar ist, als es die als Voraussetzung verlangte 20 %-Grenze für Verwaltungsvermögen suggeriert.

**Petitur:**

Bei der 20 %-Grenze sollte auf einen Nettoansatz (Schuldenabzug) des schädlichen Verwaltungsvermögens abgestellt werden.

**R E 13b.9 – zur 90 %-Grenze bei Verwaltungsvermögen**

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.

**Beispiel:**

Ein inhabergeführter, mittelständischer Hersteller von Kabeln und Leitungen mit Hauptkundengruppen im Elektrogroßhandel, Großinstallateursbereich und Energieversorgungsunternehmen im In- und Ausland hat ein Eigenkapital von 36 Mio. Euro bei einer Bilanzsumme von 77,2 Mio. Euro. Es ist vereinfacht von einem gemeinen Wert des Unternehmens von 36 Mio. Euro auszugehen. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betragen 53,5 Mio. Euro. Sehr hohe Außenstände sind bei Umsätzen in Südeuropa und beim Großhandel nicht unüblich.

Folglich beträgt die Verwaltungsvermögensquote (allein aus den Forderungen) 132 %. Nicht berücksichtigt sind hierbei liquide Mittel zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit. Somit wäre jegliche Begünstigung im Erbfall ausgeschlossen. Die Gesellschaft ist als produzierendes Industrieunternehmen ausschließlich operativ tätig und hat kein Verwaltungsvermögen im eigentlichen Sinne.

Dieses Ergebnis kann aus unserer Sicht vom Gesetzgeber nicht gewollt sein und sollte unbedingt angepasst werden.

**Petitur:**

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

**R E 13b.11 - zu Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen**

a) Gemäß § 13b Abs. 3 ErbStG gehören Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubigern entzogen sind, nicht zum Verwaltungsvermögen.

Die Regelung soll laut Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/8911 vom 22.06.2016, S. 41) an die Bilanzierungsvorschrift des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB angelehnt sein.

Fraglich ist, ob neben den eindeutig unter die Regelung fallenden Altersversorgungsverpflichtungen auch Wertguthaben von Zeitwertkonten unter die Ausnahmeregelung des

§ 13b Abs. 3 ErbStG zu subsummieren sind. Diese sind dem Zugriff der Gläubiger aufgrund der Anforderung des § 7e SGB IV ebenfalls entzogen; es handelt sich jedoch nicht um Altersvorsorgeverpflichtungen. Vielmehr gelten sie als vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen, die unter § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB fallen und daher handelsrechtlich ebenfalls zu saldieren sind. Vom Sinn und Zweck her spricht für eine Ausnahme bei der erbschaftsteuerlichen Belastung, dass der Arbeitgeber auch durch diese Vermögensgegenstände nicht bereichert ist.

Der bisherige koordinierte Erlass in der Fassung vom 22.06.2017 (BStBl I S. 902) gibt hierzu keinen eindeutigen Hinweis. Hier wäre eine Klarstellung hilfreich, dass auch das Vermögen, das dem Arbeitgeber aufgrund von Zeitwertkonten zwar zuzurechnen ist, jedoch aufgrund der Insolvenzsicherung nicht zur Verfügung steht, unter die Anwendung des § 13b Abs. 3 ErbStG fällt – mithin eine Anwendung auch auf die nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB mit Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen möglich ist.

#### **Petition:**

Wir regen an, R E 13b.11 wie folgt zu ergänzen:

(1) Betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen und **vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB** liegen **beispielsweise** vor, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aus Anlass eines Arbeitsverhältnisses Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität und/oder Tod im Sinne des § 1 Abs. 1 BetrAVG oder **Leistungen im Rahmen von Wertguthabenvereinbarungen im Sinne des § 7b SGB IV** zusagt.

(2) (3) und (4) entsprechend mit „**und vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen**“ ergänzen.

b) In R E 13b.11 Abs. 2 Satz 5 heißt es: „Dabei gliedert ein Betrieb ... aus der eigenen Bilanz aus, indem er ... überträgt.“

Dieser Satz trifft so nicht zu. Aufgrund § 39 Abs. 2 AO bleiben (bei einem Contractual Trust Arrangement - CTA) die Wirtschaftsgüter regelmäßig bei dem Betrieb innerhalb der Bilanz, ebenso die Verpflichtung (Rückstellung), da diese originär durch den Betrieb zu leisten ist.

**Petitur:**

Wir regen an, Satz 5 ersatzlos zu streichen.

**R E 13b.17 – zur Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens**

Nach geltendem Erbschaftsteuerrecht sind Immobilienunternehmen, deren Hauptzweck die Vermietung von Wohnungen ist und die zu dessen Verwirklichung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb benötigen, begünstigt. Der Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien geht – wie bisher – davon aus, dass Letzteres bei einem Wohnungsbestand von mehr als 300 eigenen Wohnungen der Fall ist (R E 13b.17 Abs. 3 Satz 2). Der BFH lehnt mit Urteil vom 24.10.2017 (Az.: II R 44/15) die Anzahl der Wohnungen als Begünstigungskriterium ab und verlangt stattdessen, dass die vermietende Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Damit würde die Begünstigung in den meisten Fällen verloren gehen. Zu diesem Urteil wurde festgelegt, dass es über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist.

**Petitur:**

Diese Auffassung der Finanzverwaltung, die dem aus der Gesetzesbegründung erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht, sollte gesetzlich abgesichert werden.

**R E13b.23 Abs. 3 – zu den jungen Finanzmitteln**

Nach R E 13b.23 Abs. 3 Satz 6 sind junge Finanzmittel nicht in die Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen einzubeziehen und stellen kein unschädliches Verwaltungsvermögen dar. Bei der Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags (§ 13a Abs. 9 ErbStG) erfolgt bei Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens.

Diese Folgerungen sind inkonsequent. Auf der einen Seite werden junge Finanzmittel (z. B. bei Umschichtungen über Fristen) als Verwaltungsvermögen behandelt, auf der anderen Seite aber nicht verrechnet.

**Petitur:**

Es sollte geprüft werden, ob junge Finanzmittel als Verwaltungsvermögen auch zur Verrechnung führen.

**R E 13b.24 – zur Investitionsklausel****Absatz 2**

a) Junge Finanzmittel werden von der Investitionsklausel nicht erfasst (R E 13b.24 Abs. 2 S. 3 ErbStR). Es ist somit auch durch einen vorgefassten Plan des Erblassers, der die Investition von jungen Finanzmitteln in begünstigtes Vermögen vorsieht, nicht möglich, zum Todestag bestehende junge Finanzmittel durch entsprechende Investitionen nachträglich als begünstigtes Vermögen zu qualifizieren.

Die Auslegung steht nicht im Einklang mit § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2, HS 2 ErbStG. Danach sind junge Finanzmittel Verwaltungsvermögen. Sie entspricht auch nicht dem Sinn der Investitionsklausel, da die Schaffung von produktivem Vermögen begünstigt werden soll. Warum Unternehmen benachteiligt werden, die dies mit jungen Finanzmitteln tun, ist nicht nachvollziehbar.

**Petitur:**

Die Finanzverwaltung sollte junge Finanzmittel ebenfalls in die Investitionsklausel einbeziehen.

b) Nach R E 13b.24 Abs. 2 Nr. 3 müssen „die durch die Investition geschaffenen oder angeschafften Gegenstände unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen oder originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (§ 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) dienen.“

**Petitur:**

Da diesbezüglich in der Praxis Unklarheiten bestehen, sollte klargestellt werden, dass sich die Regelung sowohl auf Umlauf- wie auf Anlagevermögen bezieht.

**Absatz 3**

R E 13b.24 Abs. 3 Satz 9 ErbStR regelt, 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 Satz 10 ErbStR). In diesen Fällen soll keine Zurechnung der Entscheidung der Geschäftsleitung erfolgen (R E 13b.24 Abs. 3 Satz 11 ErbStR).

Auf den ersten Blick erscheint die Regelung positiv, weil die Investitionsklausel auch auf nachgelagerten Beteiligungsstufen zur Anwendung kommen kann. Jedoch ist zu beachten, dass Investitionen in der Regel nicht auf Ebene der Holdinggesellschaft, sondern auf den nachgelagerten Beteiligungsstufen erfolgen. Dabei trifft die Investitionsentscheidung grundsätzlich die Geschäftsleitung, ohne dass diese von der Gesellschafterversammlung angeordnet wurde. Für eine Zurechnung der Investitionsentscheidung zum Erblasser müsste dieser als Gesellschafter seinen Plan durchsetzen oder selbst in der Geschäftsführung der nachgelagerten Gesellschaften sein. Da dies regelmäßig nicht der Fall ist, läuft die Investitionsklausel in einer Vielzahl von Fällen ins Leere.

**Petition:**

Es sollte auch auf unteren Beteiligungsebenen die Entscheidung der Geschäftsleitung dem Erblasser zugerechnet werden, da nur so dem Sinn und Zweck der Vorschrift nachgekommen wird. Ein betrieblicher Ablauf, der für einen vorübergehenden Zeitraum zu einem erhöhten Verwaltungsvermögen führt, muss durch die geplante Investition des Verwaltungsvermögens in produktives Vermögen wieder neutralisiert werden können.

**R E 13b.28 Abs. 2 Satz 1 – zu Schulden mit Rangrücktritt**

Die Erläuterung, welche Schulden berücksichtigt werden dürfen, ist nicht ausreichend. In der Praxis wird dies zu Unsicherheiten führen.

**Petition:**

Es sollte eine konkretere Auflistung der zu berücksichtigenden Schuldenarten mit Rangrücktritt erfolgen.

**R E 13b.29 Abs. 1 Satz 2 – zur Verbundvermögensaufstellung**

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 § 13b Abs. 9 ErbStG sind im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung

- bei unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungen an Personengesellschaften oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder
- bei unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen an entsprechenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland,

die zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören, anstelle der Beteiligungen oder Anteile die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht.

Die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel, die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und die Schulden sind hier jeweils 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 auf Kontoebene geprüft werden muss, 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 bewältigendem 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.

Vor allem für Unternehmensgruppen mit einer erheblichen Anzahl von Tochtergesellschaften sollte die Verwendung des Konzernabschlusses für die Erstellung der Verbundvermögensaufstellung nicht ausdrücklich in den ErbStR ausgeschlossen werden. Vielmehr können bei solchen Unternehmen auch aus verwaltungsökonomischen Erwägungen die Daten zur Erstellung der Verbundvermögensaufstellung aus allen bei den Unternehmen vorhandenen Informationsquellen erstellt werden dürfen. Dies bedeutet nicht, dass man nur die Konzernbilanz als Verbundvermögensaufstellung der Steuererklärung beifügt, sondern dass man für die Aufstellung der Verbundvermögensaufstellung die Konzernbilanz als Basis nehmen kann.

Die Aufstellung des Verbundvermögens erfordert nicht nur sehr viel Zeit, sie stößt auch an praktische Grenzen: So ist es nach den bisherigen Erfahrungen nicht möglich, die Wirtschaftsgüter auf jeder Ebene des Konzerns tatsächlich einzeln zu bewerten. Dies trifft auch die Betriebsprüfungen. Es ist damit zu rechnen, dass sich die Betriebsprüfer in Zukunft vermehrt mit der Verbundvermögensaufstellung befassen müssen. Ihnen wird es nur schwerlich gelingen, die gefundenen Werte zu prüfen und / oder eigene Ermittlungen vorzunehmen. Die Betriebsprüfer dürften an ihre zeitlichen und sachlichen Kapazitätsgrenzen stoßen. Schätzungen werden hier u. E. nicht zu objektiveren bzw. besseren Werten führen.

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.

Leider enthält der Richtlinienentwurf keine Begründung dafür, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung sein kann, sondern stellt dies so fest. Anhaltspunkte gibt hingegen die Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage (BT-Drs. 19/6774 vom 28.12.2018). Dort heißt es in der Antwort zu Anfrage 9, dass eine Konzernbilanz keine Grundlage für die Vermögensaufstellung sein könne, weil in ihr

die Aktiva und Passiva mit ihren ertragsteuerlichen Werten angesetzt werden und nicht mit den nach dem Bewertungsgesetz vorgeschriebenen gemeinen Werten.

Diese Aussage ist insofern nicht korrekt, als in einer Konzernbilanz Aktiva und Passiva mit den Werten der Bilanzierungsgrundsätze (sei es HGB, IFRS, US-GAAP oder ein anderer anerkannter Ansatz) angesetzt werden. Die Konzernbilanz ist nicht 1:1 zu übernehmen, sondern es ist aus Vereinfachungsgrundsätzen auf die darin bereits vorgenommenen Konsolidierungen zurückzugreifen. Soweit die Konzernbilanz hilfreich sein kann, sollte diese auch verwendet werden dürfen, ggf. mit einer speziellen Überleitungsrechnung.

Hier können beispielhaft Wertpapiere genannt werden: Diese sind für den Konzernverbund in der Konzernbilanz erfasst, bei einer Bewertung nach HGB aber mit fortgeführten Anschaffungskosten. Für diesen einen Bilanzposten lassen sich aber sehr leicht stichtagsbezogene Verkehrswerte/gemeine Werte ermitteln, häufig auf Konzernebene sogar leichter als auf Ebene eines Einzelabschlusses.

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 unten) 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 nämlich 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 wurden.

### **Pragmatische Überlegungen zum gemeinen Wert**

Bei den meisten Wirtschaftsgütern sind die historischen Anschaffungskosten ein sehr guter Indikator für den gemeinen Wert. Wertsteigerungen könnten von Fachleuten geschätzt werden (was ohnehin erfolgen muss) und durch pauschale Aufschläge nach Branchen abgebildet werden. Bei den vorgeschlagenen Überleitungen könnte man außerdem zum Beispiel einen Teil der Abschreibungen pauschal wieder hinzurechnen. Auch könnte man in einem noch näher zu bestimmendem Zeitraum sofort abgeschriebene Wirtschaftsgüter wieder hinzurechnen. Die in den letzten Jahren vorgenommenen Abschreibungen sind kumuliert und konsolidiert relativ leicht zu ermitteln.

### **Pragmatische Überlegungen zur Verwendung des Konzernabschlusses**

Nach § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG sind Forderungen und Verbindlichkeiten in der Verbundvermögensaufstellung nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese nicht zwischen den Gesellschaften oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragene Gesellschaft gegenüberstehen. Es muss daher zunächst eine Konsolidierung durchgeführt werden. Genau das wird in einem Konzernabschluss abgebildet. Eine Ermittlung auf Ebene der einzelnen Gesellschaft würde keinen Mehrwert bringen, sondern führt nur zu unnötigem Mehraufwand.

Es ist auch nicht so, dass durch die Verwendung des Konzernabschlusses einzelne Wirtschaftsgüter verloren gehen würden. Sie werden in der Summenbilanz nämlich gedanklich genauso erfasst wie Wirtschaftsgüter des Mutterunternehmens selbst. Deshalb kann auch auf dieser Ebene, ggf. nach Gruppen von Wirtschaftsgütern gegliedert, das o. g. Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes erfolgen.

Im Übrigen gehen wir davon aus, dass es nur einige wenige Bilanzposten sind, die eine genauere Prüfung erfordern. Als Beispiel sei ein Konzern genannt, der eigene Spezial-Investmentfonds hält, an denen verschiedene Konzerngesellschaften beteiligt sind, aber keine Externen. Es ist entbehrlich, die einzelnen Anteile auf Ebene der Töchter zu bewerten, wenn im Konzern (und der Verbundvermögensaufstellung!) ohnehin 100 % zusammenfließen. Viel wichtiger ist es, den korrekten Anteilsscheinwert (multipliziert mit der

Summe aller Anteile) mit dem Stichtagskurs des Erwerbs zu verwenden. Nach Analysen unserer Mitgliedsunternehmen steckt in dieser einen Position mehr Anpassungsbedarf als in allen anderen Aktiva zusammen. Diese Anpassung kann auf Konzernebene sehr viel zielgerichteter erfolgen, weil dort auch viel leichter erkennbar ist, welche Posten entscheidend sind.

Dem stünde auch nicht entgegen, dass für die Bewertung der einzelnen Beteiligung das jeweilige Betriebsstättenfinanzamt zuständig ist, welches weit weniger Informationen und Prüfungsmöglichkeiten hat als das Betriebsstättenfinanzamt der Obergesellschaft. Wenn lediglich das Betriebsstättenfinanzamt der Obergesellschaft mit der Bewertung betraut wird, sind auch die weiteren Ermittlungen deutlich einfacher: Das zuständige ErbSt-FA müsste nämlich nur mit einem einzigen Betriebsstättenfinanzamt Rückfragen klären. Zudem gibt es Konzerne, bei denen nahezu alle Gesellschaften ohnehin vom selben Betriebsstättenfinanzamt betreut werden. Hier würde die Regelung ins Leere laufen.

Die o. g. Überlegungen gelten im Grundsatz für einen Konzernabschluss nach HGB ebenso wie für einen nach IFRS oder US-GAAP. Es muss immer überlegt werden, ob die gebuchten bzw. ausgewiesenen Werte den gemeinen Wert abbilden. Auch der oben am Beispiel der Wertpapiere gezeigte Anpassungsbedarf besteht im Grunde in der gleichen Weise.

#### **Petition:**

Es sollte die Möglichkeit eingeräumt werden, auf die einzelnen relevanten Positionen der jeweiligen Konzernbilanz zurückgreifen und daraus ggf. mittels weiterer Hinzurechnungen oder Überleitungsrechnungen eine Verbundvermögensaufstellung erstellen zu können. So könnte vermieden werden, dass in Konzernen mit zum Teil einer Vielzahl von Beteiligungen und Unterbeteiligungen jedes einzelne Wirtschaftsgut bewertet werden muss. Wir regen hier zudem an, dass die Finanzverwaltung den Austausch mit dem IDW in dieser Diskussion sucht.

#### **R E 13b.29 Abs. 3 – zu jungen Finanzmittel bei konzerninternen Umschichtungen**

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).

Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist, Missbräuchen, nämlich der Einlage von Finanzmitteln aus dem nicht begünstigten Vermögen („Privatvermögen“) in grundsätzlich begünstigtes Vermögen („Betriebsvermögen“), zu begegnen.

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).

„Legt eine Muttergesellschaft Finanzmittel in eine Tochtergesellschaft ein, werden sie bei der Ermittlung der jungen Finanzmittel der Tochtergesellschaft angesetzt. Im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung sind junge Finanzmittel der Tochtergesellschaft auch bei der Muttergesellschaft als junge Finanzmittel anzusetzen. Legt die Tochtergesellschaft Finanzmittel in die Enkelgesellschaft ein, kann das zu einer mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft führen.“

Im **Ergebnis** wird damit bereits seit Langem im Konzern bestehendes Produktivkapital, das als Investitionsmittel und zur Sicherung von Arbeitsplätzen dient, mit Erbschaftsteuer belastet. 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.

## Beispiel:

Im Unternehmen bereits lange vorhandene liquide Mittel i. H. v. 10 Mio. Euro werden innerhalb des Konzernverbundes über Eigenkapitaleinlagen (Mutter-GmbH zu Tochter-GmbH zu Enkel-GmbH) umgeschichtet, um den Kauf einer Maschine zu tätigen. Diese liquiden Mittel dienen somit als Investitionsmittel zur Schaffung von Produktivkapital. Die Umschichtung ist notwendig, da die zu erwerbende Maschine der Enkelgesellschaft gehören soll und daher nicht direkt von der Mutter erworben wird.

Nach der Auffassung in der Richtlinie bestehen aufgrund der konsolidierten Verbundvermögensaufstellung zu steuernde junge Finanzmittel i. H. v. 20 Mio. Euro.

Enkel-GmbH: 10 Mio. Euro junge Finanzmittel

Tochter-GmbH: 20 Mio. Euro junge Finanzmittel (10 Mio. Euro eigener Saldo Einlagen/Entnahmen und 10 Millionen Euro aus Enkel-GmbH)

Mutter-GmbH: 20 Mio. Euro junge Finanzmittel aus Tochter-GmbH und Enkel-GmbH

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 werden würden.

Soweit die Finanzverwaltung hier eine andere Meinung vertritt, liegt dies u. E. an einer zu engen Auffassung des Begriffes „Betrieb“. Sollte die Finanzverwaltung der Auffassung sein, in den Richtlinien den Neubeginn der Zweijahresfrist für junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel bei Umschichtungen nicht ausschließen zu können, sollte dies unbedingt gesetzlich, z. B. im Jahressteuergesetz 2019, geregelt werden.

Im Übrigen möchten wir darauf hinweisen, dass in der Antwort der Bundesregierung vom 28.12.2018 auf eine kleine Anfrage (BT-Drs. 19/6774) Frage 11 so beantwortet wurde, dass der Entwurf der Richtlinien eine Regelung enthält, mit der eine Mehrfacherfassung junger Finanzmittel bei konzerninterner Finanzierung begegnet werden soll. Dies ist u. E. nicht gelungen, weil in R E 13b.29 Abs. 3 Satz 3 eindeutig steht, dass innerhalb eines Konzerns eine Mehrfacherfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft erfolgen kann.



Die Formulierung in R E 13b.29 Abs. 3 Satz 5, wonach die „Begrenzung der jungen Finanzmittel“ auf den „Wert der vorhandenen jungen Finanzmittel“ nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene erfolgen soll, verstehen wir dahingehend, dass damit eine Mehrfacherfassung von jungen Finanzmitteln in der Verbundvermögensaufstellung verhindert werden soll. Dies halten wir für dringend geboten und wird auch in der bereits erwähnten Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der FDP so formuliert.

#### **Petition:**

Konzerninterne Umschichtungen dürfen nicht zu jungen Finanzmitteln führen.

Sollte die Finanzverwaltung die u. E. nicht zutreffende Auffassung vertreten, dass junge Finanzmittel zumindest einmal erfasst werden sollen, müsste sichergestellt werden, dass die Summe der jungen Finanzmittel des Unternehmensverbundes so ermittelt wird, dass Verdopplungen vermieden werden. Hierzu müsste sichergestellt werden, dass junge Finanzmittel, die auf einer höheren Verbundebene bereits erfasst worden sind, auf der niedrigen Ebene wieder gekürzt werden.

#### **R E 13b.29 Abs. 4 und R 13b.27 – zur Zurechnung von Vermögen zum jungen Verwaltungsvermögen**

Nach § 13b Abs. 7 ErbStG ist Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) weniger als zwei Jahre zuzurechnen war, junges Verwaltungsvermögen. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG sind eingelegte und entnommene Finanzmittel, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) weniger als zwei Jahre zuzurechnen sind, junge Finanzmittel. Sowohl junges Verwaltungsvermögen als auch junge Finanzmittel sind „kein unschädliches Verwaltungsvermögen“ und somit zu versteuern.

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.

Nach R E 13b.29 Abs. 4 gehören zum jungen Verwaltungsvermögen auch die Wirtschaftsgüter, die innerhalb des Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine an-

dere Gesellschaft im Verbund eingelegt werden. Nicht klar ist, ob damit nur solche Wirtschaftsgüter gemeint sind, bei denen die Zweijahresfrist in der ersten Gesellschaft noch nicht abgelaufen ist, oder auch solche, bei denen die Frist bereits verstrichen ist. Dies sollte klargestellt werden.

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 nicht zu neuem jungen Verwaltungsvermögen kommen.

Eine andere Auffassung ist mit dem seit dem 1.7.2016 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.

Diesem Konzept liegt der Gedanke zugrunde, dass für die Ermittlung des begünstigten Vermögens einer Unternehmensgruppe bzw. eines Konzerns so getan wird, als ob die Unternehmensgruppe ein Einheitsunternehmen wäre. Liegt also dem Konzept zugrunde, dass es sich bei einer Unternehmensgruppe nur um *ein* Unternehmen handelt, so kann es denklogisch nicht sein, dass Transfers zwischen Teilen dieses unterstellten „einen“ Unternehmens zu jungem Verwaltungsvermögen führen. Unter dem tragenden Konzept der Aufstellung einer Verbundvermögensaufstellung kann eine Unternehmensgruppe mit mehreren legalen Einheiten nicht anders behandelt werden als ein Unternehmen, das nur aus einer legalen Einheit besteht.

Außerdem bleibt zu beachten, dass es sich hierbei nicht um Zuführungen von Verwaltungsvermögen von außen oder um den erstmaligen Erwerb von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln handelt. Ein Gestaltungsmissbrauch ist damit nicht zu erkennen. Denn durch das junge Verwaltungsvermögen soll lediglich verhindert werden, dass Privatvermögen in Betriebsvermögen umgewandelt wird, das dann den erbschaftsteuerlichen Begünstigungen unterliegt. Dies ist aber gerade in den geschilderten Fällen nicht gegeben, da es sich vor und nach dem gruppeninternen Transfer um „altes“ Betriebsvermögen handelt. Sollte beispielsweise Verwaltungsvermögen gruppenintern transferiert

werden, so bleibt es Verwaltungsvermögen in der Verbundvermögensaufstellung. Solange das Verwaltungsvermögen vor dem Steuerstichtag bereits länger als zwei Jahre vorhanden ist, bleibt es innerhalb der Verbundvermögensaufstellung Verwaltungsvermögen. Umgekehrt würde Verwaltungsvermögen, das innerhalb von 2 Jahren erworben wurde und nun konzernintern transferiert wird, in der Verbundvermögensaufstellung junges Verwaltungsvermögen bleiben.

Nach dem alten Konzept des ErbStG war das Vorliegen jungen Verwaltungsvermögens bei konzerninternen Transfers noch richtig. Denn damals konnte aufgrund des Kaskadeneffekts hinsichtlich der Berücksichtigung von Beteiligungen einer Unternehmensgruppe Verwaltungsvermögen in einer Unternehmensgruppe „verschwinden“.

In dem nach dem 30.06.2016 geltenden ErbSt-Recht ist diese Erfassung gruppeninterner Erwerbe als junges Verwaltungsvermögen ausgeschlossen. Durch die angeordnete Aufstellung einer Verbundvermögensaufstellung wird gewährleistet, dass das Verwaltungsvermögen einer Unternehmensgruppe bei der Muttergesellschaft zu erfassen ist, unabhängig davon, wo genau sich dieses in der Gruppe befindet.

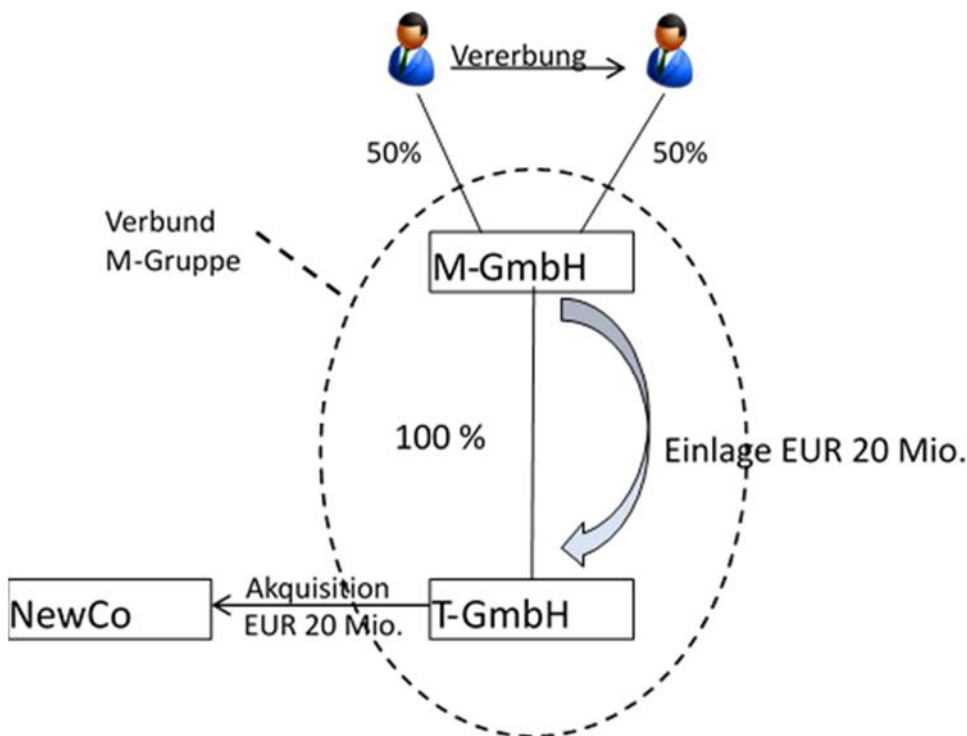
Die derzeit noch unklare Auslegung des Gesetzesbegriffs „Betrieb“ im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung sollte zweckmäßig so weit gefasst werden, dass im Falle einer Verbundvermögensaufstellung der Verbund als „Betrieb“ verstanden wird. Bei einer entsprechenden Auslegung würden Umschichtungen innerhalb des Verbundes gerade nicht zu jungem Verwaltungsvermögen führen, da die umgeschichteten Wirtschaftsgüter dem Betrieb (Verbund) vor und nach der Umschichtung genau gleich zuzurechnen waren und sind.

Wir möchten dies anhand von Beispielen näher erläutern.

### **Beispiel 1:**

Die Muttergesellschaft besitzt ein Grundstück, das verpachtet wird und somit zum Verwaltungsvermögen zählt. Dieses Grundstück hat die Muttergesellschaft vor zehn Jahren erworben. Das Grundstück wird in eine Tochtergesellschaft eingelegt, die es ebenfalls weiter verpachtet. Es handelt sich also weiterhin um Verwaltungsvermögen. Durch die Übertragung innerhalb des Konzerns ändert sich nichts.

## Beispiel 2:



### Maßnahme:

Die M-Gruppe plant die Akquisition einer Beteiligung durch die T-GmbH für 20 Mio. Euro. Bei der M-GmbH liegen im Umfang von 20 Mio. Euro Finanzmittel vor. Die Mittel hierfür sollen aus der M-GmbH kommen, die diese in die T-GmbH einlegt (eigenkapitalwirksam, keine Darlehensgewährung, keine Einlage „von außen“ durch die Gesellschafter). Der Bestand an Forderungen aus Lieferung und Leistung der operativen M-GmbH übersteigt zu jedem Zeitpunkt den Einlagebetrag. Kurz danach verstirbt ein Gesellschafter.

### Lösung aus Sicht der Finanzverwaltung:

- Aus Sicht der T-GmbH besteht ein Einlageüberhang von 20 Mio. Euro. Dies führt zu „jungen Finanzmitteln“ in der Verbundvermögensaufstellung der M-GmbH von 20 Mio. Euro, da eine Begrenzung erst auf Ebene der M-GmbH vorzunehmen ist, wo Finanzmittel (Forderungen aus Lieferung und Leistung) über 20 Mio. Euro bestehen.
- Unerheblich ist, dass die Mittel verbraucht wurden und keine Einlage „von außen“ erfolgte.

ErbSt-Bemessungsgrundlage mindestens (50 % von 20 Mio. Euro =>) 10 Mio. Euro; selbst wenn die M-GmbH ansonsten aus vollständig begünstigtem Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG besteht.

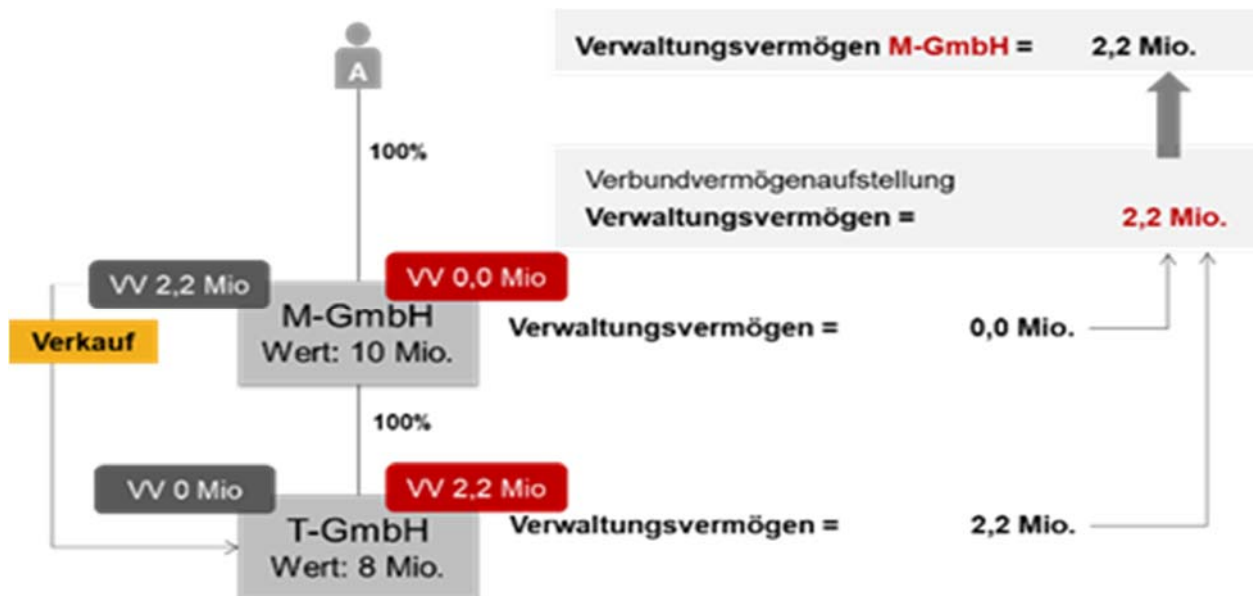
### Auffassung der Wirtschaft:

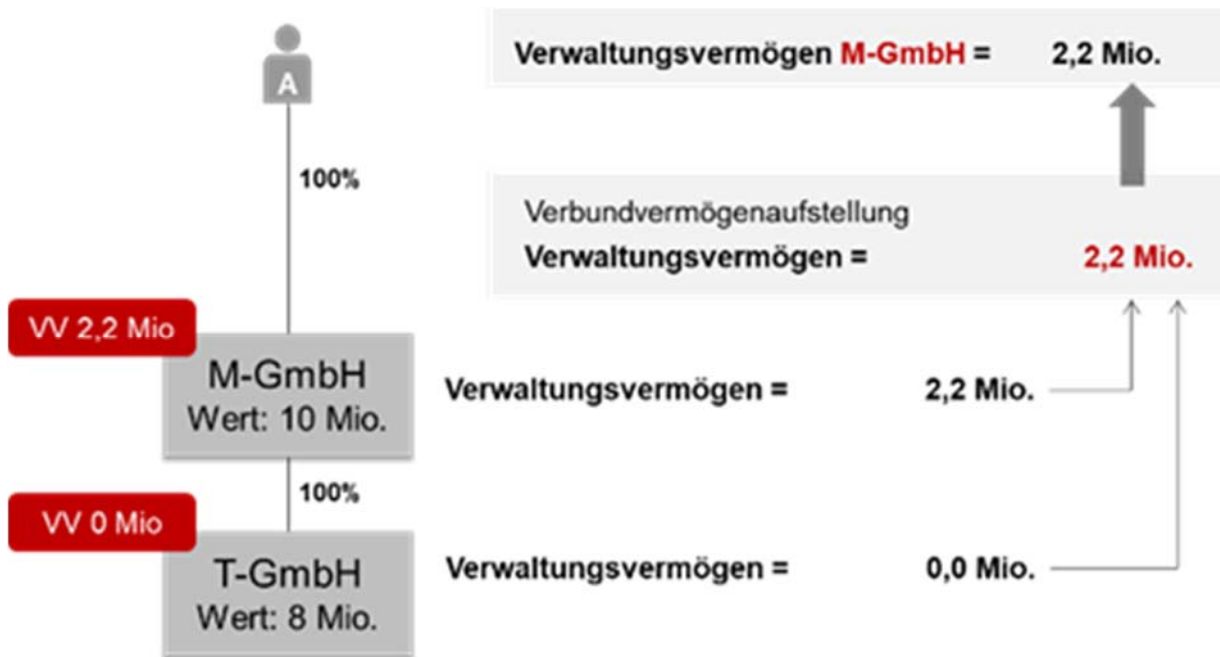
- Da keine Einlage „von außen“ in den Verbund erfolgte, sind weder bei der M-GmbH noch bei der T-GmbH „junge Finanzmittel“ entstanden.
- Konzerninterne Einlagen führen nicht zu „jungen Finanzmitteln“.

### Beispiel 3:

Die Muttergesellschaft verkauft ein operativ genutztes Grundstück und erwirbt damit ein anderes operativ genutztes Grundstück. Sowohl das Grundstück, welches verkauft wurde, als auch das neu erworbene Grundstück sind kein Verwaltungsvermögen, weil beide operativ genutzt werden. Eine Zweijahresfrist für junges Verwaltungsvermögen ist hier nicht zu beachten. Dies sollte klargestellt werden.

Zwei Grafiken sollen die Problematik visualisieren:





### Petitur:

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

### R E 13b.29 Abs. 6 – zur Verbundvermögensaufstellung und Kürzung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Verbund bei Sonderbetriebsvermögen

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 gemäß § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen. Die ErbStR sehen folgende Einschränkungen dieses Grundsatzes vor:

- Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gegenüberstehen (R E 13b.29 Abs. 5 Satz 6)

- Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaften im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen untereinander (R E 13b.29 Abs. 5 Satz 7 ErbStR)
- Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen (R E 13b.29 Abs. 5 Satz 8 ErbStR).

Diese Einschränkungen sind nicht gerechtfertigt. Insbesondere können sich erhebliche Verwerfungen beim 90 %-Test gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ergeben, weil die zum Verbund gehörenden Finanzmittel ungekürzt um die korrespondierenden Verbindlichkeiten zugrunde gelegt werden. Betrachtet man – wie die Finanzverwaltung und in Abweichung der ertragsteuerlichen Grundsätze – bei einer Personengesellschaft Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen und Finanzmittel im Gesamthandsvermögen getrennt, wählt man letztlich eine zivilrechtliche Betrachtungsweise als Ausgangspunkt. Vor diesem Hintergrund gibt es dann keine Begründung, solche Forderungen und korrespondierenden Verbindlichkeiten im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung nicht zu kürzen. Das Argument der Finanzverwaltung in R E 13b.29 Satz 6 letzter Halbsatz, dass es sich insoweit nicht um eine Forderung gegenüber einer anderen Beteiligung im Verbund handelt, greift dann gerade nicht.

### **Beispiel:**

A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH. A schenkt seine Beteiligung an der A-GmbH seiner Tochter. Die A-GmbH ist alleinige Kommanditistin der T-GmbH & Co. KG. Die A-GmbH hält auch alle Anteile an der Komplementärin der T-GmbH & Co. KG. Die A-GmbH hat der T-GmbH & Co. KG ein Darlehen in Höhe von 100 überlassen, das Sonderbetriebsvermögen bei der T-GmbH & Co. KG ist. Im Gesamthandsvermögen der T-GmbH & Co. KG ist eine Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern in Höhe von 100 passiviert. Die A-GmbH, die T-GmbH & Co. KG sowie ihre Komplementärin gehören zu einem Verbund. Es gibt keine Berechtigung dafür, im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung die Forderung der A-GmbH gegenüber der T-GmbH & Co. KG sowie die korrespondierende Verbindlichkeit nicht zu kürzen.

### **Petitum:**

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.

## **R E 13b.30 – zum Feststellungsverfahren**

In R E 13b.30 Abs. 5 findet sich nach wie vor kein Hinweis, nach welchen Kriterien bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen die zusammenfassende Einschätzung zu treffen ist, ob die Voraussetzungen für den Sockelbetrag für den Verbund erfüllt sind oder nicht. Hier wäre eine klare Aussage bzw. die Nennung klarer Kriterien wünschenswert.

## **R E 28a.2 Abs. 2 Satz 6 – zum verfügbaren Vermögen**

Bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG mindert die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer den Wert des verfügbaren Vermögens nicht.

Gem. R E 28a.2 Abs. 2 Satz 6 mindert beim sog. Erlassmodell – bei gleichzeitigem Erwerb von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen – die auf den Erwerb des nicht begünstigten Vermögens entfallende Steuer nicht das verfügbare Vermögen. Dies bedeutet, dass kein Abzug der Erbschaftsteuer beim Erwerb von nicht begünstigtem Vermögen zugelassen wird. Die anfallende Steuer führt aber zu einem erhöhten Liquiditätsabfluss. Dieses Vermögen steht nicht mehr für die Begleichung weiterer Steuern zur Verfügung. Es ist also nicht richtig, das verfügbare Vermögen nicht entsprechend zu mindern.

Die Folge aus der fehlenden Minderung wäre, dass miterworbenes nicht begünstigtes Vermögen mindestens (bei Steuerklasse II) mit einer effektiven Steuerbelastung von 80 % belegt würde.

### **Beispiel:**

Mit dem begünstigten Vermögen im Rahmen des Erlassmodells geht auch nicht begünstigtes Vermögen, z. B. mitübergehendes nicht begünstigtes Vermögen außerhalb des Konzerns, aber auch junge Finanzmittel, junges Verwaltungsvermögen innerhalb des Konzerns über:



Übergehendes nicht begünstigtes Vermögen:	100 Euro
Abzüglich 30 % Erbschaftsteuertarifbelastung Steuerklasse I auf das übergehende nicht begünstigte Vermögen	<u>- 30 Euro</u> 70 Euro
Berechnungsbasis für das Erlassmodell:	(100 Euro x 50 %) - <u>50 Euro</u>
Verbleibendes übergehendes nicht begünstigtes Vermögen nach Abzug der Steuern:	<b>20 Euro</b>
Steuern insgesamt:	<b>80 Euro</b>
Effektivsteuerbelastung:	<b>80 %</b>

Diese wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Belastung wird ausdrücklich auch auf die Nach-  
erwerbe von verfügbarem Vermögen innerhalb des zu betrachtenden 10-Jahres-Zeitrau-  
mes ausgeweitet. Dies ist grundsätzlich abzulehnen, weil es zu einer weiteren wirtschaft-  
lichen Belastung führt.

#### **Petitur:**

Bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens sollten zu zahlende Steuern vom verfügbaren Vermögen abgezogen werden.

#### **R E 29 – zur Versagung einer ursprünglich gewährten Steuerbegünstigung bei Rückgängigmachung einer Schenkung**

Aus unserer Sicht ist bei R E 29 der folgende Fall betroffen:

Der Anteilseigner einer Personengesellschaft beteiligt sein einziges Kind, z. B. mit 80 %, an seinem Unternehmensanteil an einer Personengesellschaft. Er selbst möchte 20 % behalten. Alle angesprochenen Personen sind Mitunternehmer. Das Kind erzielt aus dieser Beteiligung gewerbliche Einkünfte, die seinem Kapitalkonto gutgeschrieben werden. Nach einigen Jahren wird ein weiteres Kind geboren, das ebenfalls beteiligt werden soll. Beide Kinder sollen in gleicher Höhe beteiligt werden, weshalb der Anteilseigner die ursprüngliche Schenkung zur Hälfte widerruft und den zurückgenommenen Anteil an das zweite Kind schenkt. Die Gewinne, die das erste Kind in der Zwischenzeit auf seinem Kapitalkonto gutgeschrieben bekommen hat, verbleiben ihm („verbleibende Nutzungen“).

Diese sind auch bereits als gewerbliche Einkünfte versteuert und verbleiben (das Kind ist ja weiterhin Mitunternehmer und es wird angenommen, dass keine Entnahmen erfolgt sind) im Unternehmen. Es besteht also ausschließlich die Absicht, Unternehmensvermögen, das auch solches bleibt, an die nächste Generation weiterzugeben, es ist auch nirgends Privatvermögen entstanden.

Ohne Angabe von nachvollziehbaren Gründen geht die Richtlinie nun aber davon aus, dass der ursprüngliche Zuwendungsgegenstand durch einen anderen ersetzt werden soll. Diesen gibt es aber gar nicht. An der ursprünglichen Zuwendung hat sich nichts geändert, schon gar nicht sind die Erträge aus der Unternehmenssphäre verschwunden.

Trotzdem geht die Richtlinie davon aus, es sei ein „fiktiver Nießbrauch“ geschenkt worden, ohne dies zu begründen. Wie hoch dieser „fiktive Nießbrauch“ ist, ist nicht erklärbar: Wird das zweite Kind unmittelbar nach dem ersten beteiligt, liegt dieser „fiktive Nießbrauch“ nahe Null. Passiert dies erst Jahre später, kann er sehr viel höher sein, ohne dass u. E. ein anderer Fall vorliegt. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die Gewinne sich entweder vor allem in dem einen oder besser verteilt in zwei Betriebsvermögen wiederfinden.

Im Übrigen hat auch der BFH bereits 2011 ausgeführt (BFH v. 01.09.2011, Az.: II R 67/09), dass die Betriebsvermögensbegünstigung auch auf den Erwerb eines Nießbrauchsrechts Anwendung findet, wenn der Nießbraucher eine Mitunternehmerstellung i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG inne hat.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass der Richtliniengeber an anderer Stelle (R E 13b.30 Abs. 6) ausdrücklich anerkennt, dass begünstigungsfähiges Betriebsvermögen vorliegt, wenn der Nießbraucher ertragsteuerlich Mitunternehmer ist. Das ist und bleibt er in o. g. Beispielsfall zweifelsfrei.

Dies kann durch die Erfindung eines „neuen Zuwendungsgegenstands fiktiver Nießbrauch“ nicht ausgehebelt werden, denn es besteht kein Zweifel daran, dass die beim Nießbraucher verbleibenden Nutzungen solche aus der Mitunternehmerstellung sind.

**Petitur:**

R E 29 sollte explizit bestätigen, dass das verbleibende Vermögen begünstigt bleibt, wenn es (weiterhin) einem Mitunternehmer zuzurechnen ist.

**R E 33 – zu den Anzeigepflichten (hier: bei Versicherungsunternehmen)**

Bislang ist dieser Bereich der Richtlinien „unbesetzt“, während in den ErbStH z. B. Ausführungen zur „Anzeigepflicht bei Bestattungsvorsorge-Treuhandkonten“ enthalten sind.

**a) Anmerkung zu Treuhandkonten bei CTAs:**

Bei der Insolvenzsicherung des Wertguthabens von Zeitwertkonten mittels eines CTA hat der Treuhänder Barmittel oder andere Vermögenswerte nach vom Treugeber (Arbeitgeber) aufgestellten Richtlinien anzulegen oder zu verwalten. Bei einer Zeitwertkontenrückdeckung mittels eines Versicherungsvertrags ist der Treuhänder der Versicherungsnehmer. Dem Treugeber (Arbeitgeber) sind jedoch der Versicherungsvertrag und die Erträge hieraus steuerlich zuzurechnen; § 39 Abs. 2 AO (BMF-Schreiben zur Abgeltungsteuer vom 18.01.2016, BStBl I S. 85, Rz. 156 f.).

Bei einer Auflösung des Zeitwertkontos wird die Versicherungsleistung i. d. R. vom Versicherungsunternehmen direkt an den Treugeber und somit an einen vom Versicherungsnehmer (= Treuhänder) abweichenden Empfänger gezahlt. Dies führt zur Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 3 ErbStG, § 3 ErbStDV.

Im Ergebnis sollte eine Anzeige gemäß § 33 Abs. 3 ErbStG, § 3 ErbStDV entbehrlich sein. Zur Begründung verweisen wir auf Folgendes:

Der Steuerpflichtige und wirtschaftlich Berechtigte ist der Treugeber. Mithin liegt kein Fall des ErbStG vor: Die steuerliche Zurechnung des Versicherungsvertrags erfolgt beim Treugeber – der Treuhänder hat vertraglich zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, über den Versicherungsvertrag zu verfügen. Der Treugeber kann die Herausgabe des endgültig nicht mehr benötigten Treuhandvermögens verlangen – bei dem Treuhänder verbleibt kein Vermögensvorteil. Der Treugeber ist dem Versicherungsunternehmen als Beitragszahler bekannt – es ist auszuschließen, dass der Treuhänder dem Treugeber einen Vermögenswert schenken möchte.

Aufgrund der Nutzung von CTAs durch Großkunden von Versicherungsunternehmen wird künftig eine Vielzahl von Anzeigen notwendig sein. Hier wird dann das Erbschaftsteuerfinanzamt des jeweiligen Konzerns *mit jeder monatlichen Auszahlung* eine erbschaftsteuerliche Anzeige erhalten. Insbesondere vor dem Hintergrund fehlender erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher Bedeutung ist dieser bürokratische Aufwand sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung fragwürdig.

**Petition:**

Wir regen an, folgende Klarstellung aufzunehmen:

„Bei der Übertragung oder Auszahlung von Treuhandvermögen im Rahmen eines CTAs ist eine Anzeige nach § 33 Abs. 3 ErbStG entbehrlich.“

b) Anmerkung zu Treuhandkonten und Verpfändungen:

Die Insolvenzsicherung des Wertguthabens von Zeitwertkonten kann alternativ zum CTA auch mittels einer Verpfändungslösung erfolgen. Im Insolvenzfall des Arbeitgebers stehen dem Arbeitnehmer die Ansprüche aus dem zur Zeitwertkontenrückdeckung verwendeten Versicherungsvertrages zu. Versicherungsnehmer ist der Arbeitgeber.

Bei einer Auflösung des Zeitwertkontos aufgrund einer Insolvenz des Arbeitgebers wird die Versicherungsleistung vom Versicherungsunternehmen direkt an den Arbeitnehmer gezahlt.

Im Ergebnis sollte in diesen Fällen eine Anzeige gemäß § 33 Abs. 3 ErbStG, § 3 ErbStDV entbehrlich sein. Zur Begründung verweisen wir neben den vorstehenden Ausführungen zu „Treuhandkonten bei CTAs“ darauf, dass der Sachverhalt der Leistung aus einer Direktversicherung entspricht [(VN = Arbeitgeber) an einen Arbeitnehmer – auch hier erfolgt keine Anzeige nach § 33 Abs. 3 ErbStG, § 3 Abs. 3 Satz 1 ErbStDV].

**Petition:**

Wir regen an, folgende Klarstellung aufzunehmen:

„Bei der Übertragung oder Auszahlung von verpfändetem Vermögen bei Wertguthabenvereinbarungen (§ 7b SGB IV) ist eine Anzeige nach § 33 Abs. 3 ErbStG entbehrlich.“

c) Anmerkung zu § 3 Abs. 3 Satz 2 ErbStDV:

Hier heißt es: „Die Anzeige darf bei Kapitalversicherungen unterbleiben, wenn der auszahlende Betrag 5.000 Euro nicht übersteigt.“

Dem Wortlaut nach ist die Billigkeitsregelung nur auf *Kapital*lebensversicherungen, nicht jedoch auf *Renten*versicherungen anzuwenden. Vor dem Hintergrund, dass auch bei Rentenversicherungen Kapitalleistungen möglich sind und bei Rentenversicherungen jede monatliche Zahlung dem Grunde nach anzudeuten ist (auch wenn der Kapitalwert der voraussichtlichen Rentenleistungen unter 5.000 Euro liegt), sollte hier eine entsprechende Klarstellung erfolgen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass seit 2005 fast ausschließlich Rentenversicherungen verkauft werden.

**Petition:**

Wir regen an, folgende Klarstellung aufzunehmen:

„Die Billigkeitsregelung des § 3 Abs. 3 Satz 2 ErbStDV ist auch bei Leistungen aus Rentenversicherungen anzuwenden, wenn der Kapitalwert der voraussichtlichen Rentenleistungen oder die Kapitalleistung 5.000 Euro nicht übersteigen.“

d) Anmerkung zu Muster 2:

In der Praxis tritt das Problem auf, dass Erbschaftsteuerfinanzämter gem. § 33 Abs. 3 ErbStG abgegebene Anzeigen an die anzeigepflichtige Stelle zurücksenden. Zur Begründung wird in diesen Fällen regelmäßig darauf verwiesen, dass die notwendige Steuer-Identifikationsnummer nicht mit angegeben wurde. Problem ist in diesen Fällen, dass die Identifikationsnummer den anzeigepflichtigen Stellen nicht bekannt ist und auch nicht abgefragt werden darf (z. B. wenn eine Versicherung im Todesfall auf einen Dritten übertragen wurde). Im Ergebnis wird für diese Fälle ein maschinelles Abfrageverfahren (MAV) entsprechend § 22a Abs. 2 EStG benötigt – inkl. Abfrage des beim BZSt gespeicherten Geburtsdatums. Auf dieses Problem wurde bereits im damaligen Gesetzgebungsverfahren hingewiesen, mit dem die Angabe der Nummer verpflichtend eingeführt wurde (vgl. Eingabe vom 10.03.2015 zum Referentenentwurf des späteren Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015, BGBl. I S. 1834).

**Petition:**

Wir regen an, folgende Klarstellung aufzunehmen:

„Sofern der anzeigepflichtigen Stelle die Identifikationsnummer des Begünstigten nicht vorliegt, **kann** in den Fällen des § 33 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 3 ErbStDV die Vorschrift des § 22a Abs. 2 EStG entsprechend angewendet werden.“

## **Zum Landwirtschaftlichen Vermögen**

In den Richtlinien sollte geklärt werden, dass wie bei gewerblichen Betrieben die Einbringung von übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben durch den Beschenkten/Erben in eine Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft jeweils gegen Gewährung von Anteilen kein Verstoß gegen die Verbleibensvoraussetzung ist.

Gleichfalls sollte klargestellt werden, wie § 13a Abs. 6 Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu interpretieren ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt ein Verbleibensverstoß vor, wenn aus einer landwirtschaftlichen Einkunft eine gewerbliche Einkunft wird, wie es beispielsweise aufgrund der Abfärbung bei einer landwirtschaftlichen Personengesellschaft der Fall sein kann. Auch wenn eine gewerbliche Einkunft vorliegt, handelt es sich nach wie vor beim Betrieb um einen solchen der Land- und Forstwirtschaft. Bestätigt wird dies im Übrigen durch die Verwaltungsansicht, dass dieser Betrieb bewertet wird wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

## **B. Erörterungen zur Richtlinie BewG**

### **R B 199.1 – zur Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens**

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.

Hier werden in der Praxis teilweise schon einfache und in der Unternehmenswelt häufig vorkommende Strukturen (z. B. hat eine Muttergesellschaft ein Tochterunternehmen) als komplexe Strukturen von der Finanzverwaltung angesehen und das vereinfachte Ertragswertverfahren ausgeschlossen. Dies führt zu Mehraufwand und Abgrenzungsfragen, welche vermieden werden sollten.

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.

#### **Petition:**

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 weisen zudem darauf hin, dass der für das vereinfachte Ertragswertverfahren in § 203 BewG festgehaltene Kapitalisierungsfaktor von 13,75 regelmäßig zu weit überhöhten Wertansätzen führt. Damit läuft das als günstiges Massenverfahren gedachte Verfahren oftmals ins Leere. Wir plädieren dafür, den Kapitalisierungsfaktor realitätsgerecht anzupassen.

Wir bitten Sie, die vorgetragenen Hinweise in der weiteren Diskussion zur Verabschiedung der Erbschaft- und Schenkungsteuerrichtlinie 2019 zu beachten. Gern stehen wir Ihnen für weiterführende Gespräche und Erläuterungen auch anhand praxisrelevanter Fälle jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Daniela Karbe-Geßler

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

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
DEUTSCHEN BANKEN E. V.  
Dr. Daniel Hoffmann    Yokab Thomsen

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

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Jochen Bohne

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