

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Peter Rennings
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV C
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC7@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE/DB/Gi – S 01/19

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
basta@dstv.de

Datum
23.01.2019

Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019)

Sehr geehrter Herr Ministerialrat Rennings,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) dankt herzlich für die Möglichkeit zur Stellungnahme. Gern führt er zu dem von Ihnen übersandten Entwurf der vorgenannten Verwaltungsvorschrift Folgendes aus.

I. Vorwort

Verwaltungsvorschriften sind für die praktische Anwendung der steuerlichen Rechtsnormen von erheblicher Bedeutung. Der DStV begrüßt es insoweit ausdrücklich, dass die Praxis mit dem vorliegenden Entwurf die Möglichkeit erhält, die Verwaltungsvorschrift des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts im Vorfeld ihrer Veröffentlichung zu evaluieren und mit Anmerkungen zu versehen.

Erfreulich ist ferner, dass in den mit den Bundesländern abgestimmten Entwurf die koordinierten Ländererlasse vom 22.06.2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes eingearbeitet wurden. Die Ausführungen zu den §§ 13a, 13b, 13c, 28 und 28a ErbStG gelten – anders als die koordinierten Ländererlasse – nunmehr einheitlich in allen 16 Bundesländern. Der DStV begrüßt auch dies ausdrücklich.

Den Zeitpunkt der Versendung des Entwurfs (20.12.2018) und die Frist zur Stellungnahme (24.01.2019) empfinden wir gleichwohl als unglücklich. Der Fristlauf erstreckte sich über die Weihnachtsfeiertage sowie Silvester und Neujahr. Die – mit Blick auf den Umfang des Entwurfs von 192 Seiten – vergleichsweise kurze Beurteilungszeit von fünf Wochen wurde hierdurch faktisch verkürzt.

Darüber hinaus enthält der Entwurf bedauerlicherweise nicht die zu den Richtlinien gehörenden Hinweise. Soweit die Hinweise Änderungen erfahren haben, sind sie einer Beurteilung mithin nicht zugänglich. Sie wären außerdem dem besseren Verständnis von Richtlinienänderungen zuträglich gewesen.

Im Hinblick auf die Übernahme von Erlassen in Entwürfe von Richtlinien/Anwendungserlassen regt der DStV ferner an, die übernommenen Erlasse kenntlich zu machen. Änderungen gegenüber der Erlassfassung sollten zudem ebenso wie Änderungen bereits existierender Vorschriften künftig hervorgehoben werden. Dies würde eine Auswertung deutlich vereinfachen und mehr Transparenz gewährleisten.

II. Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts

Zu R E 13a.2 Schwellenwert von 26 Mio. EUR – Zusammenrechnung von Vorerwerben

Eine Regel- bzw. Optionsverschönerung ist ausgeschlossen, wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG 26 Mio. EUR übersteigt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Erwerbe von begünstigtem Vermögen innerhalb von zehn Jahren durch denselben Erwerber werden zusammengerechnet (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Gemäß R E 13a.2 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019-E sind bei der Zusammenrechnung der Vorerwerbe auch solche zu berücksichtigen, für die die Steuer vor Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform am 01.07.2016 entstanden ist.

Aus Sicht des DStV legt der Gesetzeswortlaut diese Auffassung nicht unmittelbar nahe. Das „*begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG*“ existiert erst seit der Gesetzesfassung vom 04.11.2016 (vgl. *Wachter*, GmbHR 2017, S. 841, 843). Für Erwerbe vor

dem 01.07.2016 kann mithin kein begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG vorliegen.

Petition: Bei der Ermittlung der Vorerwerbe sollten ausschließlich Erwerbe berücksichtigt werden, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entstanden ist.

Zu R E 13a.4 Lohnsummenregelung – Folgen des Brexits

Der steuerliche Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1, Abs. 10 ErbStG von 85 % bzw. 100 % für begünstigtes Vermögen knüpft an verschiedene Voraussetzungen. Dazu zählt die Einhaltung der Mindestlohnsumme. Das heißt, die maßgeblichen jährlichen Lohnsummen dürfen innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren insgesamt 400 % bzw. 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

Bei der Ermittlung der Lohnsummen sind quotal auch Tochtergesellschaften einzubeziehen. Dies gilt zum einen für die Beteiligung an Personengesellschaften (§ 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG) und zum anderen für mehr als 25%ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 13a Abs. 3 Satz 12 ErbStG). Die Zurechnung beschränkt sich aber auf die Fälle, in denen die Tochtergesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU/EWR-Staat hat. Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten bleiben bei der Ermittlung unberücksichtigt.

Der Richtlinienentwurf enthält keine Ausführungen, welche Folgewirkungen sich in diesem Zusammenhang durch den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union („Brexit“) ergeben. Problematisch sind die Fälle, in denen der Brexit innerhalb der fünf- bzw. siebenjährigen Lohnsummenfrist eintritt.

Es wäre aus Sicht des DStV sachlich falsch, britische Tochtergesellschaften im ersten Schritt bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme zu berücksichtigen; sie jedoch im zweiten Schritt nach einem Brexit – gem. § 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG – bei der Berechnung der jährlichen Lohnsumme außen vor zu lassen. Dies würde dazu führen, dass die inländischen Lohnsummen im Ergebnis stärker steigen müssten als die gesetzlich vorgeschriebenen 400 % oder 700 %, um die Mindestlohnsumme zu erreichen.

Ebenso erscheint eine rückwirkende Kürzung der Ausgangslohnsumme nicht zweckmäßig. Sie könnte sich insbesondere in den Fällen nachteilig auswirken, in denen die Lohnsummen englischer Tochtergesellschaften stärker steigen als die des inländischen Betriebs. So ist es denkbar, dass bei summarischer Betrachtung die Mindestlohnsumme zwar erreicht wird. Sie jedoch bei einer Kürzung der Lohnsummen der britischen Tochtergesellschaften verfehlt wird. Mit der rückwirkenden Kürzung der Ausgangslohnsumme würde einem Unternehmer die Möglichkeit genommen, frühzeitig Einfluss auf die notwendige Lohnentwicklung im Inland zu nehmen.

Petition: Der DStV spricht sich für eine gesetzliche Regelung der Übergangsprobleme des Brexits aus, die er anhand der Ausführungen zur Lohnsummenregelung verdeutlicht hat. Hilfsweise empfiehlt er zumindest eine praxistaugliche Richtlinienanpassung.

Zu R E 13a.20 Vorwegabschlag bei Familienunternehmen

1. Grundsätzliches: Wertminderung auf Bewertungsebene

Besondere gesellschaftsvertragliche Regelungen – etwa Verfügungsbeschränkungen – können den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Veräußerungspreis signifikant beeinflussen. Diese Regelungen sind insbesondere bei familiengeführten Gesellschaften anzutreffen. Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG wirken sich derartige ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse jedoch nicht auf den gemeinen Wert des (anteiligen) Betriebsvermögens aus. Der nach Maßgabe des Bewertungsrechts ermittelte und der tatsächliche Wert können in solchen Fällen z.T. in erheblichem Maße auseinanderfallen. Um diesem Problem Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber den Vorwegabschlag für Familienunternehmen in § 13a Abs. 9 ErbStG geschaffen.

Allerdings wird der Umstand, dass der Vorwegabschlag auf Verschonungs- und nicht auf Bewertungsebene ansetzt, im Schrifttum kritisiert (vgl. z.B. *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1446). Aus rechtssystematischen Gründen monierte der DStV dies bereits während des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. [DStV-Stellungnahme S 06/15](#), S. 7). Denn: Gerade die Vermischung von Bewertungs- und Begünstigungsebene hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) 2006 in seiner Entscheidung (BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02) abgelehnt.

Petition: Der DStV regt an, die gegenwärtige Regelung zum Vorwegabschlag insgesamt zu überdenken. Rechtssystematisch vorzugswürdig wäre aus seiner Sicht eine Berücksichtigung der durch gesellschaftsvertragliche Beschränkungen induzierten Wertminderungen auf Ebene des Bewertungsgesetzes.

2. Nachträglicher Wegfall des Vorwegabschlags

Der Vorwegabschlag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bestehen bleiben (§ 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG). Dabei soll die zwanzigjährige Nachlaufzeit selbst bei Ausscheiden des Erwerbers nicht enden (R E 13a.20 Abs. 7 Satz 4 ErbStR 2019-E).

Bei einem Verstoß gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags durch den nachfolgenden Erwerber verliert damit auch der vorherige Erwerber den Vorwegabschlag. Der vorherige Erwerber wird hierdurch für die Handlungen des nachfolgenden Erwerbers in Haftung genommen, obgleich er auf dessen Handlungen in der Regel keinen Einfluss mehr haben wird (vgl. *Wachter*, GmbHR 2017, 841, 847).

Dieses Problem wird durch die Nachlaufzeit von 20 Jahren verschärft, welche aus Sicht des DStV deutlich zu lang ist. Für einen derart langen Zeitraum zu gewährleisten, dass der Gesellschaftsvertrag den Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG genügt, wird der Praxis in keinsten Weise gerecht. Die Frist erscheint überdies völlig willkürlich. Die übrigen Behaltensregelungen des § 13a ErbStG sehen Fristen von fünf bzw. sieben Jahren vor. Warum hier kein Gleichlauf erfolgt, ist nicht nachvollziehbar.

Petition: Die zwanzigjährige Nachlaufzeit sollte deutlich verkürzt und – idealerweise – mit den übrigen Behaltensfristen von fünf bzw. sieben Jahren in Einklang gebracht werden.

Zu R E 13b.10 Übermäßiges Verwaltungsvermögen – 90%-Test

Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist das begünstigungsfähige Vermögen keinerlei Begünstigung zugänglich, wenn das Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG mindestens 90 % des Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt (im Folgenden „90%-Test“). Bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens für den 90%-Test

bleiben die Schuldenverrechnung mit den Finanzmitteln, der Sockelbetrag beim Finanzmitteltest, die quotale Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen und das unschädliche Verwaltungsvermögen unberücksichtigt (R E 13b.10 Satz 4 ErbStR 2019-E).

1. Praxisauswirkungen

Aufgrund der Berechnungsmethode kann es in der Praxis zu einer Versagung jedweder Begünstigung kommen, obwohl kein oder nur ein geringes (Netto-)Verwaltungsvermögen vorliegt:

Beispiel 1:

Aktiva		Passiva	
Maschine	800	Eigenkapital	200
Forderungen	200	Verbindlichkeiten	800
	1000		1000

Verwaltungsvermögen 200 (Forderungen) / unterstellter Unternehmenswert 200 = 100 %

In Beispiel 1 könnte keine Begünstigung in Anspruch genommen werden, da die Verwaltungsvermögensquote nach Maßgabe des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei über 90 % liegt. Dabei beläuft sich das steuerpflichtige Verwaltungsvermögen auf 0. Denn bei der Ermittlung der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) wären die Forderungen mit den Verbindlichkeiten zu verrechnen. Bei Unternehmen mit hohen Fremdkapitalbeständen besteht mithin die Gefahr, dass eine Begünstigung ausscheidet.

Dieselbe Problematik kann auftreten, wenn das Unternehmen zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer über hohe Forderungsbestände und/oder Geldreserven verfügt:

Beispiel 2:

Aktiva		Passiva	
Maschine	300	Eigenkapital	600
Forderungen	700	Verbindlichkeiten	400
	1000		1000

Verwaltungsvermögen 700 (Forderungen) / unterstellter Unternehmenswert 600 = rund 117 %

Aufgrund der Berechnungssystematik kann mithin auch bei einem Erwerb eines gewöhnlichen Betriebsvermögens eine erbschaftsteuerliche Begünstigung verwehrt bleiben, wenn der Betrieb

zum Entstehungszeitpunkt der Steuer über eine – mit Blick auf den 90%-Test – unvorteilhafte Kapitalstruktur bzw. zu hohe Finanzmittel verfügt.

2. Rechtssystematische Widersprüche

Der Fallbeileffekt der 90 %-Grenze gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG versagt Erwerbern eines begünstigungsfähigen Vermögens von bis zu 10 % grundsätzlich die Verschonung. Durch die vollständige Besteuerung dieses begünstigungsfähigen Vermögensanteils werden solche Erwerber schlechter gestellt als Erwerber von begünstigungsfähigem Vermögen von bis zu 90 %.

Einen entsprechenden Fallbeileffekt bewirkte die vor der Erbschaftsteuerreform geltende und vom BVerfG als verfassungswidrig eingestufte Verwaltungsvermögensquote von 50 % (sog. „Alles-oder-Nichts-Prinzip“). Im Lichte der diesbezüglichen Grundgedanken des BVerfG erscheint der 90 %-Test verfassungsrechtlich äußerst zweifelhaft. Das BVerfG führte aus, dass Abweichungen von einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung folgerichtig ausgestaltet sein müssen (BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 123, 231 f.). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 123, 231 f.).

Mit dem seit dem 01.07.2016 geltenden System zur Ermittlung des Nettoverwaltungsvermögens hat der Gesetzgeber folgende grundlegende Belastungsentscheidung getroffen: Das schädliche Verwaltungsvermögen soll wie Privatvermögen der Besteuerung unterworfen, das begünstigte Vermögen soll hingegen verschont werden ([BT-Drs. 18/5923](#), S. 17). Insofern erscheint eine Herausnahme von bis zu 10 % des begünstigungsfähigen Vermögens aus der Verschonungswirkung grundsätzlich systemwidrig.

Der vom Gesetzgeber für den 90 %-Test angegebene besondere sachliche Grund trägt aus Sicht des DStV nicht. Gemäß der Gesetzesbegründung sollen mit der Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG Gestaltungsmöglichkeiten ausgeräumt werden, die nach dem Urteil des BVerfG verfassungswidrig sein können ([BT-Drs. 18/8911](#), S. 40). Der Gesetzgeber führt insoweit aus:

„Wären Gesellschaften mit einem ganz überwiegenden Teil an Verwaltungsvermögen begünstigt, könnten mittels einer geringfügigen land- und forstwirtschaftlichen, originär

gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit, große Werte an Verwaltungsvermögen übertragen werden, für die gegebenenfalls eine Teilverschonung wie bei den Finanzmitteln in Höhe von 15 % des gemeinen Werts des Betriebs beansprucht werden kann. Um diese Gestaltungsmöglichkeit auszuschließen, wird dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen, das zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht wieder aus der Verschonung ausgenommen.“

Die vorgenannten Ausführungen lassen nicht erkennen, welche Gestaltungen eine Verschonung von Gesellschaften mit einem ganz überwiegenden Teil an Verwaltungsvermögen nach dem neuen Regelwerk bewirken und demnach als missbräuchlich zu erachten sind. Soweit Finanzmittel die 15 %-Grenze übersteigen, werden sie gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG als schädliches Verwaltungsvermögen eingestuft und einer vollständigen Besteuerung unterworfen. Andere Vermögensgegenstände sind nach den Vorgaben des § 13b Abs. 4 ErbStG zu beurteilen und unterliegen ebenso einer kompletten Besteuerung, soweit sie zum Verwaltungsvermögen gehören. Eine Versagung der Verschonung für begünstigungsfähiges Vermögen von bis zu 10 % erscheint demnach nicht gerechtfertigt und entsprechend nicht folgerichtig.

3. Petitum

Der DStV regt an, den 90 %-Test zu überdenken und gesetzgeberisch zu streichen. Soweit dieser Anregung nicht gefolgt wird, erkennt er an, dass aufgrund des engen Gesetzeswortlauts des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG wenig Spielraum für eine untergesetzliche Erleichterung besteht. Nach unserer Auffassung bedarf es allerdings dringend einer Maßnahme, die die beschriebenen Praxisauswirkungen abmildert. Ein alternativer Ansatzpunkt wäre, bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG dieselben Grundsätze wie bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens zugrunde zu legen – gesetzlich also eine Nettobetrachtung einzuführen.

Zu R E 13b.23 Finanzmittel – Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als schädliches Verwaltungsvermögen

Der Entwurf der Richtlinie bestimmt, dass zu den Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel) im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG unter anderem die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

zählen. Mit dieser Vorgabe folgt der Entwurf den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 (BStBl I 2013, 1272).

Nach einigen Rückmeldungen aus der Praxis führt diese Klassifizierung bei Unternehmen mit einem hohen Bestand von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu erheblichen Verwerfungen. Trotz des 15 %-Freibetrags und der Abzugsmöglichkeit des gemeinen Werts der Schulden kommt es dazu, dass Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als vollständig zu steuerndes Verwaltungsvermögen einzuordnen sind.

Dieser Belastungseffekt erscheint nach dem Zweck der neuen Regelungen zum Verwaltungsvermögen – die Herausfilterung von für nicht verschonungswürdig gehaltenem Vermögen - sinnwidrig. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind ausschließlich betrieblich veranlasst und zählen daher ertragsteuerlich zum notwendigen Betriebsvermögen. Private Gründe sind bei dieser Art von Forderungen nicht erkennbar. Insofern ist ein Verdacht auf missbräuchliche Gestaltungen und damit die Qualifizierung dieser Forderungen als schädliches Vermögen nicht zu rechtfertigen.

Petition: Der DStV rät dringend, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aus der Aufzählung in der Richtlinie zur Bestimmung der Finanzmittel (R E 13b.23 Absatz 2 ErbStR 2019-E) zu streichen. Diese Lösung erscheint uns untergesetzlich möglich, da der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG („...anderen Forderungen...“) einer Auslegung nach seinem Sinn und Zweck zugänglich ist.

Zu R E 13b.24 Investitionsklausel – „unmittelbares Dienen“ einer begünstigten Tätigkeit
§ 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG ermöglicht Erben die Umwidmung von (nicht begünstigtem) Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen. Der Erwerber muss hierzu nachweisen, eine vom Erblasser geplante Investition umzusetzen. Er hat zwei Jahre ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Zeit. Die Investition muss gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG „unmittelbar“ einer begünstigten Tätigkeit (§ 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Abs. 1 Nummer 1 und 2 des EStG) „dienen“. Ferner darf sie kein Verwaltungsvermögen sein.

In der Praxis stellt sich die Frage, ob die Investition etwa in Waren vom Anwendungsbereich der Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG gedeckt ist.

Es ist bislang ungeklärt, wann ein Investitionsgut die Voraussetzung des „*unmittelbaren Dienens*“ erfüllt. Weder der Gesetzeswortlaut noch die ErbStR 2019-E lassen rechtssichere Rückschlüsse zu. Bedauerlicherweise enthalten auch die Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum damaligen Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes keine näheren Ausführungen ([BT-Drs. 18/8911](#), S. 42 f.).

Aus Sicht des DStV knüpft der Gesetzeswortlaut mit der gewählten Formulierung an kein zeitliches Moment an. Hätte der Gesetzgeber ein solches implementieren wollen, hätte er sich beispielsweise an der Definition des Anlagevermögens orientieren können. Sowohl handels- als auch steuerrechtlich (§ 247 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1 EStR) wird für das Anlagevermögen auf Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter abgestellt, die „**dauernd**“ dem Geschäftsbetrieb dienen. Darauf hat der Gesetzgeber allerdings zweifellos verzichtet.

Im Ergebnis kann demnach aus Sicht des DStV die Voraussetzung des „*unmittelbaren Dienens*“ nur weit zu verstehen sein. Insbesondere dürften Investitionen in Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe (§ 266 Abs. 2 B. I. 1. HGB) oder in fertige Erzeugnisse und Waren (§ 266 Abs. 2 B. I. 3. HGB) Investitionsgüter sein, die unmittelbar einer begünstigten Tätigkeit dienen. Die ertragsteuerliche Einordnung dieser Investitionsgüter bestätigt diese Einschätzung: Waren, Vorräte, usw. sind ertragsteuerlich typisches notwendiges Betriebsvermögen (vgl. *Stöcker* in Korn, EStG, § 4, Rz. 200). Eine davon abweichende erbschaftsteuerliche Auslegung wäre rechtssystematisch nicht gerechtfertigt.

Allein Investitionen in Vermögensgegenstände, die der Restriktion des § 13b Abs. 5 ErbStG unterliegen, sind qua Gesetz ausgeschlossen. Demnach darf die Zielinvestition kein Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG) sein. Eine Reinvestition in sonstige Wertpapiere (§ 266 Abs. 2 B. III. 2. HGB) wäre mithin in der Regel nicht möglich.

Petition: Der DStV empfiehlt, die ErbStR 2019-E um praxisnahe Beispiele zu ergänzen. Diese sollten die Bandbreite der unmittelbar einer begünstigten Tätigkeit dienenden Investitionsgüter abbilden.

Zu R E 13b.24 Investitionsklausel – Besonderheiten bei Saisonbetrieben

1. Nachweis fehlender Einnahmen

Erben von Betrieben mit saisonalen Schwankungen können von der Sonderregelung des § 13b Abs. 5 Satz 3 ErbStG profitieren. Diese ermöglicht ihnen die Umwidmung von (nicht begünstigten) Finanzmitteln in begünstigtes Vermögen. Hierfür müssen sie nachweisen, dass wiederkehrende saisonale Schwankungen ursächlich für fehlende Einnahmen zur Vergütungszahlung gewesen waren.

Gem. R E 13b.24 Abs. 4 Nr. 3 ErbStR 2019-E reicht der Nachweis fehlender Einnahmen aufgrund saisonaler Schwankungen nicht aus. Vielmehr erweitert die ErbStR 2019-E die Voraussetzungen um eine zeitliche Komponente: Ein Erwerber muss demnach nachweisen, dass „**vorübergehend**“ (- also über einen längeren Zeitraum -) Einnahmen zur Vergütungszahlung gefehlt haben. Die Richtlinie geht mithin über die gesetzlichen Anforderungen hinaus.

Die gewählte Formulierung „vorübergehend“ wäre aus Praxissicht zu unbestimmt. Es bliebe völlig offen, über welchen Zeitraum ein Steuerpflichtiger fehlende Einnahmen nachweisen müsste. Mangels gesetzlicher Grundlage ist sie jedoch ohnehin abzulehnen. Andernfalls käme es zu einer mit dem Gesetz nicht in Einklang stehenden Verschärfung der Nachweispflichten der Erben.

Petition: Der DStV rät dringend zur ersatzlosen Streichung des Wortes „vorübergehend“ in R E 13b.24 Abs.4 Satz 1 Nr. 3 ErbStR 2019-E.

2. Vorgefasster Plan des Erblassers

Gem. § 13b Abs. 5 Satz 4 ErbStG i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG muss auch für die spätere Vergütungszahlung ein vorgefasster Plan des Erblassers vorliegen. Dies schränkt aus Sicht des DStV den Anwendungsbereich der Norm ungerechtfertigt ein.

Zwar reicht es gem. R E 13b.24 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019-E aus, wenn der Plan so konkret ist, dass er und die vom Erwerber umgesetzte Investition nachvollzogen werden kann. Jedoch ist im Bereich der Vergütung eine gesonderte Willenserklärung zur Zahlung laufender regelmäßiger Löhne und Gehälter wesensfremd. Vielmehr ist sie dem Geschäftsbetrieb immanent. Ausnahmen sind höchstens im Bereich der **erstmaligen** Zuwendung von Lohn- bzw. Gehaltsbestandteilen i.S.d. § 13a Abs. 3 Satz 10 ErbStG (u.a. Sondervergütungen und Prämien) denkbar.

Petition: Der Gesetzgeber sollte das generelle Erfordernis des vorgefassten Plans des Erblassers für die Sonderregelung des § 13b Abs. 5 Satz 3 ErbStG dringend überdenken. Bis zu einer Gesetzesanpassung regt der DStV an, in den ErbStR 2019 für Klarstellung zu sorgen. Demnach sollte ein vorgefasster Plan des Erblassers maximal in den Fällen der erstmaligen Gewährung von Lohn- und Gehaltsbestandteilen i.S.d. § 13a Abs. 3 Satz 10 ErbStG erforderlich sein.

Zu R E 13b.25 Nettowert des Verwaltungsvermögens

Schulden, die nicht (vollständig) im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) verrechnet werden können, werden vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens anteilig abgezogen (§ 13b Abs. 6 Satz 1 ErbStG). Die Höhe der abziehbaren Schulden ergibt sich aus dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zu dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens (§ 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG).

Gemäß R E 13b.25 Satz 4 EStR 2019-E ist der (gemeine) Wert des Verwaltungsvermögens um junges Verwaltungsvermögen zu reduzieren. Hierdurch wird die Höhe der abzugsfähigen Schulden gemindert, da sich der Wert des Zählers (Verwaltungsvermögen) durch den Abzug des jungen Verwaltungsvermögens verringert.

Nach Auffassung des DStV ergibt sich diese Sichtweise nicht unmittelbar aus dem Gesetz. Der „*gemeine Wert des Verwaltungsvermögens*“ beinhaltet auch das junge Verwaltungsvermögen (vgl. auch *Korezkij*, DStR 2017, 1729, 1734). Zugleich findet sich weder in § 13b Abs. 2 ErbStG noch in § 13b Abs. 6 ErbStG ein Verweis auf § 13b Abs. 8 ErbStG, der einen Abzug des jungen

Verwaltungsvermögens anordnet. In welcher Beziehung § 13b Abs. 8 ErbStG zu den anderen Absätzen des § 13b ErbStG steht, bleibt gesetzlich unklar.

Petition: Der DStV regt an, den § 13b Abs. 6 ErbStG um einen Verweis auf § 13b Abs. 8 ErbStG zu ergänzen. Aus dem Gesetzeswortlaut sollte eindeutig hervorgehen, dass der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens bei der Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach Maßgabe des § 13b Abs. 8 ErbStG zu reduzieren ist.

Zu R E 13b.28 Ausschluss der Schuldenverrechnung

Eine anteilige Schuldenverrechnung ist u.a. ausgeschlossen, wenn die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer übersteigt, es sei denn, die Erhöhung des Schuldenstands ist durch die Betriebstätigkeit veranlasst (§ 13b Abs. 8 ErbStG).

Ungeachtet der obenstehenden Zweifel hinsichtlich der Stellung des Absatzes 8 im Gesamtgefüge des § 13b ErbStG lässt das Gesetz eine Aussage darüber vermissen, wann eine Veranlassung durch die Betriebstätigkeit vorliegt. Nach R E 13b.28 Abs. 2 Satz 8 ErbStR 2019-E ist von einer Veranlassung durch die Betriebstätigkeit auszugehen, wenn die Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind. Keine Betriebstätigkeit soll gemäß R E 13b.28 Abs. 2 Satz 9 ErbStR 2019-E hingegen vorliegen, wenn z. B. Wirtschaftsgüter des nicht betriebsnotwendigen Betriebsvermögens (§ 200 Absatz 2 BewG) fremdfinanziert werden. Diese Ausführungen tragen aus Sicht des DStV nur geringfügig zur Präzisierung der Gesetzesanforderungen bei.

Petition: Der DStV regt insoweit an, in R E 13b.28 Abs. 2 ErbStR 2019-E hinsichtlich der Abgrenzung der betriebliche verursachten Schulden an die ertragsteuerlichen Grundsätze anzuknüpfen. Denkbar wäre etwa ein Verweis auf H 4.2 Abs. 15 EStH.

Ergänzend möchten wir die Klarstellungen in R E 13b.28 Abs. 2 Satz 4 und 5 EStR 2019-E positiv hervorheben. Nach Satz 4 darf der durchschnittliche Schuldenstand der letzten drei Jahre aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgelaufenen Wirtschaftsjahre abgeleitet werden. Bei Neugründung ist nach Satz 5

auch die Berechnung aus einem kürzeren Zeitraum zulässig. Beide Klarstellungen sind aus Sicht der Praxis zu begrüßen.

Zu R E 13b.29 – Verbundvermögensaufstellung – Umschichtungen im Konzern

1. Junges Verwaltungsvermögen

Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen ist, ist im Erwerbsfall als sog. junges Verwaltungsvermögen in voller Höhe erbschaftsteuerpflichtig (§ 13b Abs. 7 ErbStG).

Ob junges Verwaltungsvermögen auch durch Umschichtung im Unternehmensverbund entstehen kann, blieb nach Inkrafttreten des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG (ErbStRG)“ zunächst offen. In den koordinierten Ländererlassen vom 22.06.2017 hat die Finanzverwaltung dies bejaht. Der Freistaat Bayern hat die Erlasse u.a. deshalb seinerzeit nicht mitgetragen. Zum Bedauern der Praxis wurde dieser Standpunkt in den Entwurf der ErbStR 2019 (R E 13b.29 Abs. 4 Satz 1) übernommen. Aus Sicht des DStV sprechen gleichwohl gute Gründe gegen diese Rechtsauffassung:

Nach der Rechtssystematik der vom BVerfG für verfassungswidrig erklärten erbschaftsteuerlichen Regelungen konnten Gegenstände des Verwaltungsvermögens durch Umschichtung einer Begünstigung zugänglich gemacht werden, bei denen dies ohne Transfer nicht möglich gewesen wäre. Der Vorteil fußte auf dem seinerzeit geltenden „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Lag die Verwaltungsvermögensquote beispielsweise auf Ebene der Muttergesellschaft bei über 50 %, so konnte diese ihr Verwaltungsvermögen auf eine Tochtergesellschaft übertragen, bei der die Verwaltungsvermögensquote noch nicht überschritten war. Die Mutter konnte hierdurch ihr eigenes Verwaltungsvermögen auf unter 50 % senken. Sofern die Verwaltungsvermögensquote der Tochtergesellschaft auch nach der Übertragung nicht mehr als 50 % betrug, stellte die Beteiligung an der Tochter auf Ebene der Mutter kein Verwaltungsvermögen dar. Das gesamte Betriebsvermögen inkl. der Beteiligung an der Tochtergesellschaft konnte so unter den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen begünstigt übertragen werden. Eben diesen Kaskadeneffekt hat das BVerfG in seiner Entscheidung bemängelt.

Die Antwort des Gesetzgebers auf den für verfassungswidrig erklärten Kaskadeneffekt war die Verbundvermögensaufstellung. Mit Blick auf die Rechtssystematik der Verbundvermögensaufstellung erscheint die in R E 13b.29 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2019-E vertretene Auffassung deshalb unzutreffend. Die Tochtergesellschaften sind für Zwecke der Verbundvermögensaufstellung transparent. Das jeweilige Verwaltungsvermögen muss auf Ebene der einzelnen Gesellschaft identifiziert und bewertet werden und fließt anschließend in der Verbundvermögensaufstellung zusammen. Die mehrstöckige Struktur wird insoweit als Ganzes betrachtet. Erst auf Ebene der Obergesellschaft erfolgen im Rahmen der Veranlagung eine (anteilige) Schuldenverrechnung sowie der Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens (R E 13b.29 Abs. 7 Satz 2 EStR 2019-E). De lege lata sind Gestaltungsvorteile bzw. Kaskadeneffekte insofern nicht erkennbar.

Vor diesem Hintergrund vermag es nicht zu überzeugen, dass Wirtschaftsgüter, an der eine Gesellschaft möglicherweise schon mehrere Jahre das Eigentum hält, durch z.B. eine Übertragung auf eine Tochtergesellschaft zu jungem Verwaltungsvermögen werden – welches bei Steuerentstehung innerhalb des Zweijahreszeitraums vollständig der Erbschaftsteuer unterliegt.

Dem Steuerpflichtigen entsteht nach der Erbschaftsteuerreform im Falle einer Vermögensumschichtung kein Vorteil, der eine derart enge Auslegung des Gesetzes – etwa zum Zwecke der Missbrauchsbekämpfung – erforderlich macht. Betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw. notwendige Umschichtungen werden hierdurch unnötig erschwert. Beim Erwerb von Todes wegen kann in der Praxis auch nicht durch sorgsame Vermögensnachfolgeplanung Abhilfe geschaffen werden. Dabei darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die vorstehend beschriebenen Probleme schon bei einstöckigen Strukturen (Mutter-Tochter) entstehen können und nicht allein große Unternehmensverbände betreffen.

Petition: Der DStV fordert die gegenwärtige Verwaltungsauffassung zu verwerfen und R E 13b.25 Abs. 4 EStR 2019-E neu zu fassen. Die Richtlinie sollte klarstellen, dass junges Verwaltungsvermögen nicht durch Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschaften desselben Verbunds entstehen kann. Denkbar wäre eine Neufassung des Absatzes 4 wie folgt:

„¹~~Zum jungen~~ ~~Verwaltungsvermögen innerhalb der Verbundvermögensaufstellung gehören~~ ~~auch die Wirtschaftsgüter~~ ~~Verwaltungsvermögen~~, welches innerhalb des Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund eingelegt ~~werden~~ ~~wird~~ oder ~~die~~ ~~das~~ von einer anderen Gesellschaft im Verbund erworben ~~werden~~ ~~wird~~, zählt nicht zum jungen ~~Verwaltungsvermögen~~.²Zum jungen Verwaltungsvermögen > R E 13b.27.“

2. Junge Finanzmittel

Junge Finanzmittel sind definiert als positiver Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 Halbsatz 1 ErbStG). Junge Finanzmittel sind stets (erbschaftsteuerpflichtiges) Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG).

Ebenso wie beim jungen Verwaltungsvermögen wird in R E 13b.29 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019-E die Auffassung vertreten, dass junge Finanzmittel auch durch die Einlage von Finanzmitteln innerhalb eines Verbundes entstehen können. In R E 13b.29 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2019-E wird ergänzend darauf hingewiesen, dass dies zu einer Mehrfacherfassung führen kann, wenn die eingelegten Finanzmittel von der empfangenden Gesellschaft an eine andere Gesellschaft im Verbund weitergereicht werden.

Diese Auffassung widerspricht dem Leitgedanken der Verbundvermögensaufstellung, wonach der Verbund für Zwecke der Ermittlung des Verwaltungsvermögens als Einheit zu betrachten ist. Bei der Verbundvermögensaufstellung einerseits eine Einheit zu fingieren, zugleich aber bei der Umschichtung von Finanzmitteln die Verbundbetrachtung zu ignorieren, überzeugt rechtssystematisch nicht. Werden die Finanzmittel nicht umgeschichtet, weil die Sorge besteht, dass im Erbfall junge Finanzmittel vorliegen, kann dies zu einer Fehlallokation der Liquidität im Verbund führen. An dieser Stelle sei erneut darauf hingewiesen, dass dies auch einfache Strukturen betrifft, wie sie etwa bei kleinen und mittleren Unternehmen vorzufinden sind.

Bei mehrfachen Einlagen innerhalb einer Beteiligungskette potenziert sich der Belastungseffekt, der von Seiten des Gesetzgebers so nicht gewollt sein kann. Dass die Bundesregierung eine solche Mehrfacherfassung ablehnt, ergibt sich aus Sicht des DStV aus ihren Ausführungen zu

der Kleinen Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion ([BT-Drs. 19/6774](#)). Dort heißt es in der Antwort zu Frage 11:

„Der Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 des Bundesministeriums der Finanzen enthält eine Regelung, mit der einer Mehrfacherfassung von jungen Finanzmitteln bei der konzerninternen Finanzierung begegnet werden soll.“

Petition: Aus Sicht des DStV ist eine Änderung des R E 13b.29 Abs. 3 ErbStR 2019-E zwingend erforderlich. Junge Finanzmittel sollten nicht durch verbundinterne Einlagen entstehen können. Absatz 3 könnte vor diesem Hintergrund wie folgt angepasst werden:

„¹Legt eine Muttergesellschaft Finanzmittel in eine Tochtergesellschaft ein, sind diese Finanzmittel nicht als junge Finanzmittel der Tochtergesellschaft anzusetzen ~~werden sie bei der Ermittlung der jungen Finanzmittel der Tochtergesellschaft angesetzt.~~ ²Im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung sind junge Finanzmittel der Tochtergesellschaft auch bei der Muttergesellschaft als junge Finanzmittel anzusetzen. ³~~Legt die Tochtergesellschaft Finanzmittel in die Enkelgesellschaft ein, kann das zu einer mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft führen.~~ [...]“

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Denis Basta, M.A.
(Referent für Steuerrecht)

Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
