

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)
DER EINZELHANDEL 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. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Herrn MDg
Joerg Kraeusel
Unterabteilungsleiter IV
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
11017 Berlin

(Vorab per Email an: IVD4@bmf.bund.de)

1. September 2011

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 – ErbStR 2011)

Sehr geehrter Herr Kraeusel,

für die Übersendung des Entwurfs der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 danken wir Ihnen und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gerne wahr.

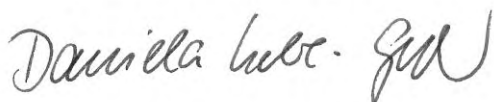
Der Schwerpunkt unserer Ausführungen bezieht sich auf die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften sowie die Voraussetzungen für das Vorliegen von begünstigtem Vermögen. Aus Sicht der Wirtschaft werden mit dem Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 einige wesentliche Anwendungsfragen klargestellt, allerdings besteht bei einigen Aspekten weiterer Regelungs- und Klärungsbedarf. Besonders hinweisen möchten wir auf die Hinweise des Erbschaftsteueranwendungserlasses (AEErbSt) vom 25. Juni 2009, die bisher nicht in den Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 eingegangen sind und um deren redaktionelle

Anpassung und Veröffentlichung wir ausdrücklich bitten. Wir würden gern auch zu diesen Hinweisen Stellung nehmen.

Wir bitten Sie, die anliegenden Aspekte bei Ihren weiteren Beratungen über den Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 zu berücksichtigen. Daneben regen wir an, entsprechend den positiven Rückmeldungen aus dem Verfahren zur E-Bilanz auch im Rahmen der Erbschaftsteuer-Richtlinien eine mündliche Anhörung durchzuführen. Dies scheint vor allem deswegen geboten, da die Erbschaftsteuer-Richtlinien vor dem Hintergrund des zum 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) grundlegend überarbeitet wurden und insoweit insbesondere hinsichtlich der Verschonung des Betriebsvermögens nach §§ 13a, 13b ErbStG wesentliche Fragestellungen der Wirtschaft bestehen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.



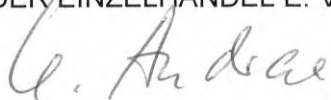
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.



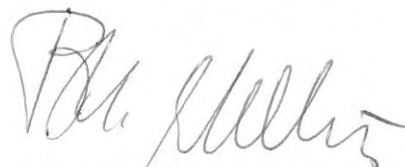
BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



I. Einführung

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 sollen grundsätzlich auf alle Erwerbsfälle anzuwenden sein, für die die Steuer nach dem 31. Oktober 2011 entsteht (Einführung Abs. 2 S. 1). Nach Abs. 2 S. 2 der Einführung sollen die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 auch für Erwerbsfälle gelten, für die die Steuer vor dem 1. November 2011 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betreffen, die vor dem 1. November 2011 anzuwenden sind.

Der Anwendungszeitraum der Erbschaftsteuer-Richtlinien ruft damit Zweifelsfragen hinsichtlich der Geltung des bisherigen koordinierten Ländererlasses vom 25. Juni 2009 (Erbschaftsteueranwendungserlass – AEErbSt – vom 25. Juni 2009) auf. Fraglich ist, ob der AEErbSt im Ergebnis auch rückwirkend nicht mehr anzuwenden ist und stattdessen die neuen ErbStR 2011 gelten sollen. Mit der Formulierung „geänderte Vorschriften“ könnten alle Änderungen des ErbStG gemeint sein, die seit dem Datum der letzten ErbStR 2003 (vom 17. März 2003) in Kraft getreten sind. Damit wäre dann auch das „Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008“ gemeint, mit dem das „neue Erbschaftsteuerrecht“ eingeführt wurde. Im Ergebnis bedeutet das, dass die ErbStR 2011 für Erbfälle vor dem 1. November 2011 nur insoweit nicht anwendbar wären, als die fragliche Vorschrift seit 2003 nicht geändert wurde. Da sich durch die Einführung des neuen Erbschaftsteuerrechts mit Wirkung zum 1. Januar 2009 faktisch alle wesentlichen Vorschriften geändert haben, würden die ErbStR 2011 auch auf alle schon im Zeitraum 1. Januar 2009 bis 31. Oktober 2011 – ggf. sogar im Jahr 2008 (wenn in 2008 noch zur Anwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts optiert wurde) – verwirklichten Besteuerungsfälle zurückwirken.

Eine solche Rückwirkung verletzt den Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen und führt zu Ungleichbehandlungen, soweit die ErbStR 2011 eine restriktivere Rechtsauslegung der Finanzverwaltung als die bisherigen Erlasse darstellen. Beispiel: Ein in 2009 eingetretener einfacher Erbfall wurde nach den bisherigen koordinierten Ländererlassen beurteilt und konnte in 2010 durch Bescheid abgeschlossen werden, während ein komplizierter Erbfall aus 2009 in 2011 noch nicht beschieden wurde und jetzt bei der Steuerfestsetzung die neuen restriktiveren ErbStR 2011 angewendet werden.

Petition:

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 sollten daher ausschließlich für Erbfälle bzw. Schenkungen nach dem 1. November 2011 gelten. Es sollte klargestellt werden, dass für alle vor

diesem Zeitpunkt verwirklichten Besteuerungstatbestände der AEErbSt vom 25. Juni 2009 weiterhin Geltung entfaltet.

II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Zu § 7 ErbStG

Der Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 enthält bisher keine Aussage zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen bei verdeckten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen im Konzern ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG besteht. Dies dürfte mit dem Gesetzgebungsverfahren zu dem „Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz“, im Rahmen dessen auf Initiative des Bundesrats eine Änderung des § 7 ErbStG vorgeschlagen wird, im Zusammenhang stehen.

Der gleichlautende Ländererlass vom 20. Oktober 2010 betreffend Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften (R 18 ErbStR, H 18 ErbStH) führt in der Praxis zu erheblichen Auswirkungen im Hinblick auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen. Infolgedessen ruft das Gesetzgebungsverfahren zu dem „Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetz in der Wirtschaft zahlreiche Zweifelsfragen hervor, unter welchen Voraussetzungen zukünftig übliche Leistungen eines Konzerns einer erbschaft- und schenkungsteuerlichen Belastung unterliegen.

Petitum:

Es bedarf dringend einer Klarstellung der Voraussetzungen in den Erbschaftsteuer-Richtlinien, unter denen verdeckte Einlagen oder verdeckte Gewinnausschüttungen im Konzern als freigebige oder gemischte freigebige Zuwendungen zu beurteilen sind.

Zu § 13a ErbStG

Zu R E 13a.1 ErbStR-E (Allgemeines)

Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbständig zu bewertende Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte nach R E 13a.1 Abs. 2 S. 3 ErbStR-E vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen.

Die Zusammenrechnung der Werte mehrerer selbständig zu bewertender wirtschaftlicher Einheiten vor Anwendung des § 13a ErbStG widerspricht dem Wortlaut des § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG. Dort wird auf den jeweiligen Betrieb abgestellt.

Zu R E 13a.4 ErbStR-E (Lohnsummenregelung)

Grundsätzlich halten wir die Lohnsummenregel für zu kompliziert. Allein die Ermittlung der Ausgangslohnsumme in Konzernen ist mit erheblichem bürokratischen Aufwand verbunden; die Ermittlung über die folgenden 5 bzw. 7 Jahre stellt bei wechselnden Beteiligungen im Konzern ebenso eine große Herausforderung dar.

a) R E 13a.4 Abs. 2 S. 5 ErbStR-E

Es wird erstmals explizit geregelt, dass alle Arbeitnehmer – unabhängig von ihrem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsstatus – in die Anzahl der Arbeitnehmer einzubeziehen sind, d.h. auch Geschäftsführer und Vorstände. Dadurch kommt es schneller zu einer Lohnsummenüberwachung als bisher.

b) R E 13a.4 Abs. 3 ErbStR-E

Unbillige Ergebnisse entstehen in den Fällen, in denen das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) umfasst. In R E 13a.4 Abs. 3 ErbStR-E ist – wie bereits in Abschn. 8 Abs. 3 AEErbSt vom 15. Juni 2009 – geregelt, dass die Berechnung der Lohnsumme in diesen Fällen zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit erfolgen soll, bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme jedoch auf die Summe aller wirtschaftlichen Einheiten abgestellt werden muss.

Diese Regelung kann sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken. Bei einem gleichzeitigen Übergang von mehreren Betrieben (z. B. von Todes wegen) kann ein Betrieb infolge der erforderlichen Zusammenrechnung der Lohnsummen negativ „infiert“ werden und damit der Nachversteuerung unterliegen, obwohl er für sich genommen die Lohnsummenvoraussetzung erfüllen würde und im Übrigen auch ein eigenständiges Geschäftsmodell mit eigenen unternehmerischen Risiken verfolgt. Aus dem Gesetzeswortlaut ist eine solche Folge nicht abzuleiten.

Petitur

Zur Vermeidung von gesetzgeberisch nicht gewollten unbilligen Ergebnissen ist eine Änderung des Richtlinienentwurfs (insbesondere R E 13a.4 Abs. 3 S. 3 ErbStR-E) dahingehend geboten, dass die Lohnsummenermittlung und -prüfung für jede unmittelbar im Wege der Schenkung oder des Erbfalls übergehende wirtschaftliche (Spitzen-)Einheit gesondert und abschließend erfolgt.

c) R E 13a.4 Abs. 4 ErbStR-E

Grundsätzlich wird die Lohnsummenberechnung in R E 13a.4 Abs. 4 S. 3 und 4 ErbStR weiter verkompliziert, weil jetzt auch eine Regelung zum Umgang mit Entgeltumwandlungen und Kurzarbeitergeld getroffen wird.

In R E 13a.4 Abs. 4 S. 3 ErbStR-E wird festgelegt, dass bei der Ermittlung der Lohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 1 ErbStG Altersvorsorge, die auf Entgeltumwandlung beruht, einzu beziehen ist. Eine explizite Aussage zur arbeitgeberfinanzierten Altersvorsorge wird bisher nicht getroffen, so dass sich in der Praxis die Frage stellt, ob eine arbeitgeberfinanzierte Altersvorsorge unberücksichtigt bleibt.

Für eine Erfassung könnte sprechen, dass es gemäß R E 13a.4 Abs. 4 S. 2 ErbStR-E bei inländischen Gewerbetreibenden im Allgemeinen nicht zu beanstanden ist, wenn als Lohnsumme von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen „Aufwand für Löhne und Gehälter“ ausgegangen wird. Die Vorschrift des § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB zum Personalaufwand, auf die im Klammerzusatz von Satz 2 verwiesen wird, nennt neben „a. Löhne und Gehälter“ ohne weitere Differenzierung hinsichtlich der Finanzierung „b. soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung...“. Satz 3 könnte allerdings mit seiner ausdrücklichen Bezugnahme auf die Entgeltumwandlung als „lex specialis“ zu Satz 2 gesehen werden.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, ob gemäß R E 13a.4 ErbStR-E bei der Lohnsummenermittlung auch die arbeitgeberfinanzierte Altersvorsorge einzubeziehen ist.

d) R E 13a.4 Abs. 7 ErbStR-E

Fraglich ist, ob bei der Ermittlung der 25 %-Grenze nach R E 13a.4 Abs. 7 S. 3 ErbStR-E die Beteiligungshöhe bei mehrstufigen Beteiligungen auf jeder Stufe zu prüfen ist oder ob die

Gesamtbeteiligung aus Sicht des die Beteiligung haltenden Betriebes durchzurechnen ist. Ebenso ist diese Regelung problematisch, wenn an einer Konzerngesellschaft mehrere Tochtergesellschaften beteiligt sind. Hier ist ebenfalls nicht klar, ob alle Beteiligungen auf die Konzernmuttergesellschaft hochgerechnet werden oder ob jede Tochtergesellschaft gesondert nach ihrer Beteiligung betrachtet wird. Ein weiterer Problemfall stellt die Veräußerung einer Tochterkapitalgesellschaft vor der Schenkung dar. Es ist unklar, ob die Lohnsumme der Tochterkapitalgesellschaft, die vor der Schenkung veräußert wird, in die Ausgangslohnsumme der Muttergesellschaft einzurechnen ist.

Petition:

Es sollte in R E 13a.4 Abs. 7 ErbStR-E klargestellt werden, unter welchen Voraussetzungen im Einzelnen die Lohnsummen bei mehrstufigen Beteiligungen einzubeziehen sind.

e) R E 13a.4 Abs. 11 ErbStR-E

Abweichend vom Gesetzeswortlaut (§ 151 und § 152 BewG) wird hier festgelegt, dass künftig die Lohnsummen von komplexen Konzernen vom örtlich zuständigen Betriebsstättenfinanzamt verbindlich festgestellt werden und nicht mehr vom Erbschaftsteuerfinanzamt. Dies ist sinnvoll, widerspricht aber dem Gesetzeswortlaut und der derzeitigen Rechtsprechung. Hier kann die rückwirkende Anwendung der ErbStR 2011 zu Unklarheit über die Zuständigkeit des Finanzamtes, das für die Feststellung der Lohnsumme, des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens zuständig ist, führen.

Petition:

Diese Regelung ist so wichtig, dass sie ins BewG aufgenommen werden sollte. Dazu gehört auch eine Regelung über den Anwendungszeitpunkt.

Zu R E 13a.12 ErbStR-E (Durchführung der Nachversteuerung)

a) Nachsteuertatbestand der Insolvenz

Zu unvertretbaren Ergebnissen in der Praxis führt die BFH-Rechtsprechung hinsichtlich der Behandlung der Insolvenz eines Unternehmens als (Unter-)Fall der Betriebsaufgabe (BFH v. 16. Februar 2005, II R 39/03, BStBl 2005 II S. 571; BFH v. 21. März 2007, II R 19/06, DStRE 2007, 761), die auch ausdrücklich Eingang in Abschn. 10 Abs. 1 S. 2 AEErbSt gefunden hat.

Danach gilt die durch Insolvenz erzwungene Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als schädlicher Verstoß gegen die Behaltensfrist und löst gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG den (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags aus. Die jüngste Finanz- und Wirtschaftskrise und die damit in Zusammenhang stehenden Unternehmensinsolvenzen zeigen das steigende Unternehmerrisiko, das nicht in der unmittelbaren Unternehmenssphäre begründet sein muss.

Für eine generelle Einordnung der Insolvenz im Erbschaftsteuerrecht als schädigende Handlung besteht letztlich auch kein Bedarf. Missbrauchsfällen in Gestalt einer bewussten Herbeiführung der Insolvenz wird allein schon durch die einschlägigen strafrechtlichen und vermögensrechtlichen Konsequenzen in ausreichendem Maße vorgebeugt.

Der Gedanke der Missbrauchsverhinderung darf nicht zu einer Belastung der Unternehmenserwerber im Erbschaftsteuerrecht führen, zumal über einen unternehmerisch kaum vorhersehbaren Zeitraum von sieben Jahren. Eine Haftung für allgemeine Marktentwicklungen und deren Folgen, die von dem Unternehmer nur begrenzt beeinflusst werden kann, ist nicht sachgerecht.

Petitum

In Insolvenzfällen darf es nicht zusätzlich zu einer Nachversteuerung nicht mehr vorhandener Werte kommen. Die erbschaftsteuerliche „Haftung“ des Unternehmers muss zumindest auf den Wert des verbleibenden Betriebsvermögens beschränkt werden. Eine solche Regelung sollte in R E 13a.7 Abs. 1 ErbStR-E vorgesehen werden.

b) Frist zur Anzeige eines Nachversteuerungstatbestandes

Ein Verstoß gegen die Behaltensfrist ist gemäß § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG innerhalb eines Monats dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Bei einem Verstoß gegen die Mindestlohnsumme beträgt die Frist zur Anzeige gem. § 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG sechs Monate.

Eine Differenzierung der Fristen ist nicht nachvollziehbar, da es hierfür grundsätzlich keinen sachlichen Grund gibt. Im Hinblick auf den erforderlichen Ermittlungsaufwand in der Unternehmenspraxis ist die Monatsfrist bei einem Verstoß gegen die Behaltensfrist zu kurz bemessen. Insbesondere das Vorliegen von Überentnahmen wird häufig erst in Zusammenhang mit den Jahresabschlussarbeiten überprüft werden können. Ein Vorhalten

dieser Informationen zu einem beliebigen anderen Zeitpunkt außerhalb der Jahresabschlussstermine kann für betroffene Unternehmen einen erheblichen Zusatzaufwand für Ermittlung und Überwachung ausschließlich für erbschaftsteuerliche Zwecke bedeuten.

Petition

Eine Verlängerung der Monatsfrist des § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG auf sechs Monate zugunsten und auf Antrag des Steuerpflichtigen ist im Verwaltungswege möglich (zum Beispiel im Rahmen von R E 13a.12 ErbStR) und sachlich geboten.

Zu R E 13a.13 ErbStR-E (Optionsverschonung)

a) Zusammenfassung aller wirtschaftlichen Einheiten

Stellt ein Erwerber einen Antrag auf die Optionsverschonung, ist begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen Einheiten die Grenze von 10 % nicht überschreitet. Nach R E 13a.13 Abs. 3 S 3 ErbStR-E geht der Antrag ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10 % beträgt (entsprechend bereits Abschnitt 17 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AEErbSt).

Im Ergebnis führt das Gebot einer einheitlichen Optionsausübung und einer einheitlichen Bemessung des Verwaltungsvermögensanteils für sämtliche übertragenen wirtschaftlichen Einheiten dazu, dass – bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten – diejenige wirtschaftliche Einheit mit der „schlechtesten“ Verwaltungsvermögensquote die übrigen wirtschaftlichen Einheiten „infiziert“. Mithin kann z. B. für eine Beteiligung an einem Unternehmen mit einem Verwaltungsvermögensanteil von unter 10 % die 100 %-Optionsverschonung u. U. nicht in Anspruch genommen werden, wenn eine weitere Beteiligung an einem anderen Unternehmen übergeht, das den Verwaltungsvermögensanteil von 10 % oder gar 50 % überschreitet.

Dies steht im Widerspruch zur Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an die zivilrechtliche Ausgestaltung als Beteiligungen an unterschiedlichen Unternehmen, die jeweils als separate wirtschaftliche Einheiten im Wege der Schenkung oder des Erbgangs übergehen. Stattdessen wird eine im Erbschaftsteuerrecht grundsätzlich unzulässige wirtschaftliche Betrachtungsweise angelegt, auf Grundlage einer „fiktiven wirtschaftlichen Einheit“, bestehend aus der Summe der zivilrechtlich vorhandenen und real existierenden wirtschaftlichen Einheiten. Im Schenkungsfall wird im Zweifel bei zeitlicher Nähe der Übertragungen ein einheitlicher

Schenkungsweise unterstellt, im Erbfall – bei dem eine zeitliche „Entzerrung“ des Vermögensübergangs naturgemäß nicht möglich ist – hat der Betroffene keine Möglichkeit, dieser vereinheitlichenden Betrachtung zu entgehen.

Petition

Es bedarf einer Anpassung des Richtlinienentwurfs dahingehend, dass die Option für jede wirtschaftliche Einheit auch im Erbfall oder bei einheitlichem Schenkungswillen unabhängig und getrennt ausgeübt werden kann.

b) Verwaltungsvermögengrenze für nachgeordnete Beteiligungen

Die Wirtschaft begrüßt ausdrücklich, dass die Finanzverwaltung in R E 13a.13 Abs. 5 ErbStR-E ausdrücklich klarstellt, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Verschonungsoption für das Betriebsvermögen bei mehrstöckigen Gesellschaften nicht verschärft werden, sondern die 50 %-Verwaltungsvermögengrenze nach wie vor auch für die nachgeordneten Gesellschaften gilt. Die im Rahmen der zum 1. Januar 2009 umgesetzten Erbschaftsteuerreform bewusst zu Gunsten des Betriebsvermögens eingeführte Optionsverschonung wäre ansonsten zukünftig weitestgehend ins Leere gelaufen.

Zu § 13b ErbStG**Zu R E 13b.6 ErbStR-E (Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften)**

Rechtsunsicherheit besteht nach wie vor im Hinblick auf die zweite Voraussetzung eines Poolvertrages nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wonach die Gesellschafter verpflichtet sind, „das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.“ Der Gesetzeswortlaut geht davon aus, dass es nicht gebundene Gesellschafter gibt, denen gegenüber das Stimmrecht einheitlich ausgeübt werden kann, sagt aber nicht ausdrücklich, wie verfahren werden soll, wenn alle Gesellschafter durch die vorher definierte Verfügungsbeschränkung aneinander gebunden sind und es „nicht gebundene“ Gesellschafter nicht gibt.

Unsicherheit in der rechtlichen Beurteilung resultiert insbesondere aus R E 13b.6 Abs. 5 S. 9 ErbStR-E, wonach auch in diesen Fällen (wenn also ausschließlich gebundene Gesellschafter vorhanden sind) die einheitliche Stimmrechtsausübung der gebundenen Gesellschafter zwingend ist.

Mit dem Wort „einheitlich“ kann nicht ein Zwang zur einstimmigen Entscheidung innerhalb des Pools gemeint sein; denn das würde jedem Gesellschafter mit einem noch so kleinen Anteil ein Veto-Recht geben, welches bei Existenz von wenigstens einem nicht gebundenen Gesellschafter nicht existiert. Eine solche Auslegung würde der gesetzlichen Anordnung der Vorschriften des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 und Abs. 2 Nr. 2 S. 2 ErbStG widersprechen, welche gerade keine „einstimmigen“ sondern eine „einheitliche“ Stimmrechtsausübung verlangen, dies auch nur gegenüber „nicht gebundenen Gesellschaftern“. Innerhalb des Pools können also durchaus Mehrheitsentscheidungen getroffen werden.

Was der Erlassgeber sonst unter einer „einheitlichen“ Ausübung der Stimmrechte der gebundenen Gesellschafter gemeint haben könnte, erschließt sich bei Abwesenheit nicht gebundener Gesellschafter auch sonst nicht. Das Gesetz ordnet jedenfalls nur eine einheitliche Stimmrechtsausübung „gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern“ an.

Petitur:

R E 13b.6 Abs. 5 S. 9 ErbStR-E ist nicht durch das Gesetz gedeckt und sollte entfallen. Andernfalls bedarf es einer Klarstellung auf Verwaltungsebene, unter welchen Voraussetzungen eine einheitliche Stimmrechtsausübung bei Abwesenheit von nicht gebundenen Gesellschaftern vorliegen muss.

Zu R E 13b.9 ErbStR-E (Überlassung von Grundstücken – Allgemeines)

In R E 13b.9 S. 3 ErbStR-E ist in der Klammer am Ende ein Teilsatz aufgenommen worden: "Werden neben der Überlassung von Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen, führt die Überlassung der Grundstücksteile nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn die Tätigkeit nach ertragssteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist (z.B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen, vgl. R 15.7 (2) EStR, nicht dagegen bei durch Brauereien an Gastwirte oder durch Mineralölunternehmen an Tankstellenbetreiber überlassene Grundstücke)."

Die in den Entwurf der ErbStR 2011 aufgenommenen Ergänzungen greifen nur auf spezifische Branchen bezogen in marktübliche Modelle ein, bei denen die Verpachtung typischerweise an Abnahmeverpflichtungen von Waren des Pächters gebunden ist. Dadurch wird mittelständischen Unternehmen, die zur Sicherung ihres Absatzpotenzials auf diese Modelle angewiesen sind, über den Erbfall hinaus der Boden entzogen, da die verpachtete Absatzstätte nicht gehalten werden kann und dadurch das Absatzpotenzial verloren geht.

Petition:

In R E 13b.9 S. 3 ErbStR-E sollte in der Klammer der Teilsatz nach dem letzten Komma gestrichen werden.

Zu R E 13b.17 ErbStR-E (Wertpapiere und vergleichbare Forderungen)

a) Definition der Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen

Zum Verwaltungsvermögen gehörende, gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 ErbStG nicht begünstigte Wertpapiere sind nach R E 13b.17 Abs. 1 S. 2 ErbStR-E „ausschließlich auf dem Markt gehandelte Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG)“. Das bedeutet, dass die Definition der Wertpapiere enger gefasst wird und Festgeldfonds nicht zum begünstigten Vermögen zählen, Festgeldkonten hingegen begünstigt sind. Eine Kategorisierung der „vergleichbaren Forderungen“ ist im ErbStR-E nicht enthalten.

Petition:

Die in den Hinweisen 32 zu Abschnitt 32 AErbSt enthaltene Kategorisierung in „vergleichbare Forderungen“ und „nicht vergleichbare Forderungen“ sollte zur Herstellung der erforderlichen Rechtssicherheit für die Anwendungspraxis Eingang in die Richtlinienregelung (R E 13b.17 ErbStR-E) finden.

b) Rückdeckungsversicherungen

Bei der Erarbeitung der gleich lautenden Erlasse zum Erbschaftsteuerreformgesetz hatten sich Bund und Länder Anfang 2009 darauf verständigt, dass Rückdeckungsversicherungen nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Zur Klarstellung und zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten sollte dieses Ergebnis in die Richtlinien bzw. Hinweise aufgenommen werden. Durch eine Rückdeckungsversicherung sichert ein Arbeitgeber die bei Eintritt eines Versorgungsfalls von ihm selbst vertraglich zugesicherten Leistungen ab. Zudem empfiehlt sich die Aufnahme einer entsprechenden Aussage für betriebliche Lebensversicherungen, für die u. E. nichts anderes gelten kann.

Petition:

Wir regen an, ausdrücklich zu regeln, dass Rückdeckungsversicherungen und betriebliche Lebensversicherungen nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören. Die Regelung sollte bevorzugt in den Richtlinien erfolgen, hilfsweise in den noch zu erstellenden Hinweisen.

Zu R E 13b.19 ErbStR-E (Junges Verwaltungsvermögen)

a) Behandlung des Aktivtauschs bei Verwaltungsvermögen

Die Einlage von Vermögensgegenständen des Verwaltungsvermögens wird – sofern sie innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt – als (Neu-)Zuführung sog. jungen Verwaltungsvermögens betrachtet.

Dies ist der Grundfall des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG, über dessen Regelungsinhalt weitgehend Einigkeit besteht und der nach dem Sinn und Zweck dieser speziellen Missbrauchshinderungs Vorschrift auf die kurzfristige Einlage schädlichen Verwaltungsvermögens in Betriebsvermögen zur Erlangung einer erbschaftsteuerlichen Begünstigung abzielt. Begünstigtes Vermögen liegt insoweit nicht vor, auch wenn insgesamt die allgemeine Missbrauchshinderungs Vorschrift

hinderungshürde in Gestalt der Verwaltungsvermögengrenze von 10 % bzw. 50 % nicht überschritten wird.

Von dem vorgenannten Grundfall zu unterscheiden sind folgende zwei Konstellationen:

Konstellation 1:

Die (erstmalige) Anschaffung von Vermögensgegenständen des Verwaltungsvermögens (z. B. Wertpapiere) aus betrieblichen Mitteln wird – sofern sie innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt – ebenfalls als (Neu-)Zuführung sog. jungen Verwaltungsvermögens betrachtet (R E 13b.19 Abs. 1 S. 2 ErbStR-E). Bei bilanzieller Betrachtung handelt es sich um einen Fall des Aktivtauschs „Gutes (begünstigungsfähiges) Betriebsvermögen (z. B. Kasse oder Bank) gegen Verwaltungsvermögen“.

Diese Form des Aktivtauschs der speziellen Missbrauchsverhinderungsregelung des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG zu unterwerfen, ist vom Gesetzeszweck nicht gedeckt (auch nicht in der Fassung des JStG 2010). Durch den Begriff des jungen Verwaltungsvermögens soll verhindert werden, dass nicht begünstigungsfähiges Privatvermögen dem betrieblichen Bereich kurzfristig zugeführt wird, um erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Vorteile zu erzielen. Bei einem Aktivtausch hingegen handelt es sich nicht um eine kurzfristige Zuführung von außen, sondern um eine Umschichtung bereits vorhandenen betrieblichen Vermögens. Die Allokation betrieblicher Mittel in Vermögensgegenstände richtet sich regelmäßig nicht nach erbschaftsteuerlichen Kriterien des begünstigungsfähigen bzw. nicht begünstigungsfähigen Verwaltungsvermögens, sondern nach betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten im Rahmen der unternehmerischen Entscheidungen und stellt damit per se keine missbräuchliche Handlung zur Erzielung von Steuervorteilen dar.

Konstellation 2:

Es sind im Betriebsvermögen bereits Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens enthalten, welche dem Betrieb länger als zwei Jahre zuzurechnen sind. Wird dieses „alte“ Verwaltungsvermögen innerhalb der Vorverhaftungsfrist von zwei Jahren durch anderes Verwaltungsvermögen ersetzt, liegt bei bilanzieller Betrachtung lediglich ein Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ vor.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes könnte zwar unter Umständen abgeleitet werden, dass auch der Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ als schädliche Zuführung jungen Verwaltungsvermögens zu betrachten ist (so gegenwärtig die Regelung in R E 13b.19 Abs. 1 S. 3, Abs. 4 ErbStR-E). Doch ist dieses Verständnis mit dem Sinn und

Zweck der speziellen Missbrauchsverhinderungsregelung des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG schwerlich vereinbar, da der Anteil des Verwaltungsvermögens hierbei im Verhältnis gerade nicht erhöht wird, mithin eine „missbräuchliche“ Zuführung per Einlage aus dem Privatvermögen oder einem anderen Betriebsvermögen gerade nicht vorliegt.

Den Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ als schädliche Zuführung jungen Verwaltungsvermögens zu behandeln, lässt sich kaum begründen, was sich an folgendem Beispiel illustrieren lässt: Ein dem Verwaltungsvermögen zuzuordnendes Wertpapierdepot wird seit mehr als zwei Jahren im Betriebsvermögen gehalten und – das Bestehen des Verwaltungsvermögenstests vorausgesetzt – begünstigt besteuert. Wurde dieses Wertpapierdepot ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt umgeschichtet, unterfallen die neuen Wertpapiere der Vorverhaftungsregelung und sind von einer Begünstigung ausgeschlossen. Werden die neuen Wertpapiere kurz vor dem Besteuerungszeitpunkt wieder verkauft, ist das Geld (da kein Verwaltungsvermögen) wiederum begünstigt.

Verschärfend kommt hinzu, dass insbesondere bei mit Fälligkeitsdatum ausgestatteten – unmittelbar oder über ein Depot gehaltenen – Wertpapieren oder wertpapierähnlichen Vermögensgegenständen der Steuerpflichtige z. T. eine Umschichtung nicht verhindern kann (z. B. Staatsanleihen mit vorbestimmter Laufzeit). Es sei denn, er verzichtete auf eine Anschaffung derartiger Wertpapiere, was seine Finanzierungsfreiheit allerdings massiv beeinträchtigen würde.

Petitur

Aus Sicht der Anwendungspraxis wäre nach dem Sinn und Zweck der Missbrauchsverhinderungsvorschriften sowie dem ursprünglichen Ziel einer Entlastung der Unternehmensnachfolge die Beschränkung der speziellen Missbrauchsverhinderungsregelung bzgl. jungen Verwaltungsvermögens auf Fälle einer Einlage geboten. Der Aktivtausch „begünstigtes Betriebsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ sowie der Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ (z. B. bei Umschichtungen von Wertpapieren) wird bereits durch die allgemeine Missbrauchsverhinderungsregelung innerhalb der Grenzen von 10 % bzw. 50 % angemessen erfasst

b) Berücksichtigung des jungen Verwaltungsvermögens von Beteiligungsgesellschaften (R E 13b.19 Abs. 4 ErbStR-E)

Im Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien (R E 13b.19 Abs. 4 ErbStR-E) ist vorgesehen, junges Verwaltungsvermögen in Abkehr von der bisher überwiegenden Verwaltungspraxis auch

auf Ebene der nachgelagerten Gesellschaften zu berücksichtigen und nicht nur auf Ebene der obersten wirtschaftlichen Einheit, deren Anteile im Einzelfall konkret übertragen werden.

Als verschärfende Folge soll daran geknüpft sein, junges Verwaltungsvermögen auf der jeweils nächsthöheren Beteiligungsstufe mit seinem gemeinen Wert im Rahmen des dort durchzuführenden Verwaltungsvermögenstests anzusetzen.

Diese Lesart der Finanzverwaltung, junges Verwaltungsvermögen auf der nächsthöheren Beteiligungsstufe zu berücksichtigen, führt zu einer erheblichen Verschärfung und zusätzlichen administrativen Komplikation für die betroffenen Steuerpflichtigen. War bislang nur der mit verhältnismäßigem Aufwand bestimmbare Anteil des jungen Verwaltungsvermögens auf Ebene der obersten wirtschaftlichen Einheit von Bedeutung, wären nach der neuen Lesart sämtliche Beteiligungsstufen eines Unternehmens (weltweit!) auf junges Verwaltungsvermögen hin zu überprüfen. Dies wiederum setzt eine entsprechende Merkmalsetzung in den einschlägigen Buchungssystemen (SAP etc.) voraus, die in der Unternehmenspraxis nicht Standard ist.

Petiturum:

Entsprechend dem Gebot einer verhältnismäßigen und am Gesetzeszweck ausgerichteten Gesetzesauslegung wäre eine Beschränkung der Einbeziehung des jungen Verwaltungsvermögens in den Verwaltungsvermögenstest und die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage auf die Ebene der obersten wirtschaftlichen Einheit angezeigt. Dies entspräche dem Regelungszweck des Gesetzes (insbesondere auch in der Fassung des JStG 2010) sowie der – soweit ersichtlich – nunmehr seit mehr als zwei Jahren auf Länderebene praktizierten Verwaltungsauffassung und würde neben der Vermeidung von Mehraufwand für die Finanzverwaltung auch administrative Erschwernisse für die betroffenen Unternehmen vermeiden. Missbräuche würden ausreichend und wirksam durch die allgemeine Missbrauchsverhinderungsregelung auf Grundlage der 10 % bzw. 50 %-Grenze verhindert.

Zu R E 13b.20 ErbStR-E (Anteil des Verwaltungsvermögens)

a) Abzug von Verbindlichkeiten

Bei der rechnerischen Durchführung des Verwaltungsvermögenstests bestehen nach wie vor Unstimmigkeiten. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach RE 13b.20 Abs. 1 S. 1 ErbStR-E grundsätzlich nach dem Verhältnis der insgesamt positiven Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter

des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs. Nach R E 13b.20 Abs. 2 S. 5 ErbStR-E sind von den Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens die damit zusammenhängenden Schulden und Lasten nicht abzuziehen. Das bedeutet letztlich, dass die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens als Bruttowert zum gemeinen Wert des Betriebs, dessen Wert als Nettogröße ermittelt wird, ins Verhältnis gesetzt.

Damit werden im Ergebnis „Äpfel mit Birnen“ verglichen: Wird das Verwaltungsvermögen zu gemeinen Werten, ohne Abzug der Schulden zum Bruttowert angesetzt, führt dies zu unbefriedigenden Ergebnissen: Es ist möglich, dass das Betriebsvermögen rechnerisch zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht, auch wenn das Verwaltungsvermögen nur einen Bruchteil der Aktiva ausmacht. In Einzelfällen kann die Verwaltungsvermögensquote rechnerisch sogar mehr als 100 % betragen.

In besonderer Weise wirkt sich dabei die wertmindernde Berücksichtigung von Pensionsrückstellungen innerhalb des gemeinen Werts des Gesamtvermögens aus. Dies kann u. U. dazu führen, dass ein Unternehmen ohne Fremdverbindlichkeiten alleine aufgrund der Pensionsrückstellungen einen niedrigeren gemeinen Wert aufweist und die relevante Verwaltungsvermögensgrenze damit nicht erreicht werden kann. Hier besteht ein Wertungswiderspruch sowohl zum Ertragsteuerrecht als auch zur Zielsetzung des Erbschaftsteuerreformgesetzes, arbeitsplatzschaffende und -erhaltene mittelständische Unternehmen im Rahmen der Unternehmensnachfolge zu entlasten. Denn gerade auch diese Unternehmen haben regelmäßig Pensionsrückstellungen passiviert und sorgen für die späteren Zahlungsverpflichtungen vielfach durch Geldanlagen in Wertpapier-Spezialfonds vor. Zur Insolvenzsicherung von Zahlungsverpflichtungen aus Altersversorgung und Altersteilzeit werden die Spezialfondsanteile – die unzweifelhaft Verwaltungsvermögen sind - auch vielfach abgetreten.

Petition:

Um diese unbilligen Ergebnisse zu vermeiden, sollten die bei der Berechnung des Verwaltungsvermögensanteils unmittelbar mit dem „schädlichen“ Vermögen im Zusammenhang stehenden Schulden – ggfs. im Wege einer Gesetzesinitiative - mindernd berücksichtigt werden. Ebenso bedarf es einer klarstellenden Regelung, dass Pensionsrückstellungen im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests nicht wertmindernd zu berücksichtigen sind.

b) Abzug von Verbindlichkeiten im Sonderbetriebsvermögen

Das bisher unter H 35 zu Abschn.35 AEErbSt enthaltene Beispiel zum Abzug von Verbindlichkeiten im Sonderbetriebsvermögen führt bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn die Verbindlichkeiten die Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung betreffen. Der Gesetzeswortlaut von § 13 b Abs.2 Satz 4 ErbStG zielt auf die Wirtschaftsgüter des Betriebs, so dass zwar Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens und darauf entfallende Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sind, aber keine Verbindlichkeiten zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung.

Petition:

Die bisherigen Hinweise sollten in die Erbschaftsteuerrichtlinien redaktionell eingearbeitet werden. Hierbei sollte klargestellt werden, dass Verbindlichkeiten im Sonderbetriebsvermögen aus der Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung bei der Ermittlung der Vermögensverwaltungsquote nicht abzuziehen sind.

Zu § 20 ErbStG**Zu R E 20 ErbStR-E (neu) (Haftung der Versicherungsunternehmen für die Steuer)**

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 (Az. IV D 4 – S 3830/08/10001) im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder entschieden, dass die Auszahlung der Versicherungsleistung ins Ausland keine Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG begründet, wenn diese Auszahlung aufgrund eines vorangegangenen vollentgeltlichen Erwerbs von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen von im Ausland ansässigen Käufern erfolgt. Ergänzend hat das Bayerische Staatsministerium der Finanzen in seiner Verfügung vom 4. März 2011 (Az. 34-S 3830-007-51 971/10) ausgeführt, dass die Haftung eine unentgeltliche Übertragung der Versicherungsansprüche voraussetzt. Wünschenswert wäre, diese Aussagen auch in die ErbStR 2011 aufzunehmen, damit allgemeinverbindlich klargestellt ist, dass in diesen Fällen keine sog. Enthaltungserklärung bei den zuständigen ErbSt-Finanzämtern einzuholen ist. Im Gegensatz dazu wird in der Literatur hierzu die Auffassung vertreten, dass es nicht darauf ankommt, ob der konkrete Zahlungsvorgang Ergebnis eines erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtigen Vorgangs ist, sondern dass die Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG auch Steuerbeträge umfasst, die in zeitlichem Zusammenhang mit dem Versicherungsfall aufgrund des steuerbaren Erwerbs anderer Vermögensgegenstände anfallen (vgl. Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 20 Rz. 63).

Petitur:

Wir regen an, in den ErbStR 2011 in einem neuen Abschnitt R E 20 ausdrücklich zu regeln, dass die Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG die unentgeltliche Übertragung der Versicherungsansprüche voraussetzt. Die Regelung sollte bevorzugt in den Richtlinien erfolgen, hilfsweise in den noch zu erstellenden Hinweisen.

Zu § 33 ErbStG

Zu R E 33 ErbStR-E (neu) (Anzeigepflicht der Versicherungsunternehmen nach § 33 Abs. 3 ErbStG bei Termfix-Versicherungen)

Unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 27. August 2003 (II R 58/01, BStBl 2003 II S. 921) entsteht nach Auffassung der Finanzverwaltung die Erbschaftsteuer bei sog. Termfix-Versicherungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereits beim Tod des Erblassers und nicht erst mit dem späteren Fälligkeitstermin (vgl. Verfügung der OFD Karlsruhe vom 13. Januar 2010, Az. S 3844/3-St 341).

Im Unterschied zu einer "normalen" kapitalbildenden Lebensversicherung wird dem Bezugsberechtigten jedoch bei Termfix-Versicherungen kein Kündigungsrecht eingeräumt, sodass die Auszahlung der Leistung in jedem Fall – so wie vom Verstorbenen gewollt – erst zum vereinbarten Ablauftermin erfolgt. Nach unserer Auffassung verfügt der Bezugsberechtigte also im Zeitpunkt des Todes gerade nicht über liquide Mittel zur Begleichung der Erbschaftsteuer. Eine Bereicherung liegt mangels Verfügungsberechtigung über den Versicherungsvertrag zunächst nicht vor.

Petitur:

Wir regen an, ausdrücklich zu regeln, dass im Falle mangelnder Verfügungsmöglichkeit des Bezugsberechtigten die Steuer zum Todeszeitpunkt zwar zunächst ermittelt wird, aber erst zum Auszahlungszeitpunkt zu zahlen ist und bis dahin gestundet wird.

III. Bewertungsgesetz

A. Allgemeine Bewertungsvorschriften

B. Betriebsvermögen

Zu R B 11.3 ErbStR-E (Substanzwert)

a) Ermittlung des Substanzwerts

Die Regelung des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG i. V. m. R B 11.3, 11.4 ErbStR-E sieht eine Substanzwertermittlung zur Bestimmung des sog. Mindestwerts vor. Die Substanzwertermittlung bedeutet für die betroffenen Steuerpflichtigen regelmäßig einen beträchtlichen Aufwand und eine erhebliche methodische als auch rechtliche Unsicherheit.

In Fällen, in denen der Substanzwert als Mindestwert nicht zum Ansatz kommt, weil der Ertragswert – offensichtlich und bereits im Rahmen einer vereinfachten Erstprüfung erkennbar – höher ist, ist das Ergebnis der Substanzwertermittlung (von vorneherein feststehend) ohne Einfluss auf die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer. Eine dennoch durchzuführende Substanzwertermittlung belastet sowohl die (prüfende) Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen unnötig.

Petition:

Im Verwaltungswege sollte klargestellt werden, dass auf eine detaillierte Substanzwertermittlung auf Grundlage des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG i. V. m. R B 11.3, 11.4 ErbStR-E verzichtet werden kann, wenn der Ertragswert offensichtlich und bereits im Rahmen einer vereinfachten Erstprüfung erkennbar nicht überschritten wird. Diese Maßnahme wäre aufkommensneutral und zudem ein Beitrag zur Reduzierung von Verwaltungsaufwand und Bürokratieabbau.

b) Einbeziehung des Geschäfts- und Firmenwerts

Nach R B 11.3 Abs. 3 S. 5 ErbStR-E sind geschäftswert-, firmenwert- oder praxiswertbildende Faktoren, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann (z. B. Kundenstamm), mit einzubeziehen und zwar unabhängig davon, ob sie selbst geschaffen oder entgeltlich er-

worben wurden. Nach dem AEErbSt vom 25. Juni 2009 ist der Geschäfts- oder Firmenwert oder der Praxiswert bei der Ermittlung des Substanzwerts nicht anzusetzen, unabhängig davon, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde.

Der Grund für den Wechsel der Berechnung ist nicht ersichtlich. Im Ergebnis führt die Änderung zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage und die Ermittlung des Firmenwertes oder des Kundenstammes kann in der Praxis schwierig sein.

Petition:

Wir regen ausdrücklich an, die Regelung aus dem bisherigen AEErbSt v. 25.06.2009 beizubehalten.