

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

E-Mail

Unser Zeichen: Be/Dr
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. September 2011

Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts 2011 (ErbStR 2011)

**Ihr Schreiben IV D 4 - S 3715/11/10001
DOK 2011/0620564**

Sehr geehrter Herr,

für die Möglichkeit zum nun vorliegenden Entwurf der ErbStR 2011 Stellung zu nehmen, bedanken wir uns.

Unsere Ausführungen zu dem Entwurf haben wir in zwei Teile gegliedert. In einem ersten allgemeinen Teil weisen wir auf teilweise rechtsübergreifende Problembereiche und nach wie vor offene Fragen hin. Im zweiten Teil gehen wir auf Änderungsbedarf bei einzelnen geänderten Richtlinien ein.

Vorab erlauben Sie uns jedoch folgende Anmerkungen:

Ihrem Schreiben haben wir entnommen, dass eine mündliche Verbandsanhörung nicht vorgesehen ist. Vor dem Hintergrund, dass die vorherigen ErbStR aus dem Jahre 2003 stammen und dass zu den koordinierten Ländererlassen aus dem Jahre 2009 die Verbände weder schriftlich noch mündlich angehört wurden, halten wir es für wichtig und notwendig, zu den neuen ErbStR 2011 eine Verbandsanhörung durchzuführen. Zumal durch die zum 1. Januar 2009 umgesetzte Erbschaftsteuerreform grundlegende Neuerungen erfolgt sind, die erstmals in die Richtlinien eingebunden und an einigen Stellen im Vergleich zu den koordinierten Ländererlassen angepasst wurden (§13a und §13b ErbStG).

Wir regen daher an, zu den wichtigen Aspekten eine mündliche Anhörung durchzuführen. Die sehr guten Erfahrungen bei der E-Bilanz haben gezeigt, wie wertvoll eine mündliche Erörterung mit den Kammern und den Verbänden sein kann.

Im Hinblick auf den Nachweis des gemeinen Werts bei der Bewertung des Betriebsvermögens (R B 109.1 i. V. m. R B 11.2 Abs. 2 ErbStR-E) möchten wir Folgendes anmerken:

In den Fällen, wo sich der gemeine Wert nicht aus den Verkäufen unter fremden Dritten ableiten lässt, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nach einer anderen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anerkannten Methode zu ermitteln.

Steuerberater sind durch ihre fachliche Kompetenz und die Kenntnis der von ihnen betreuten Unternehmen hier in besonderem Maße geeignet, die Unternehmensbewertung durchzuführen. Eine diesbezügliche Klarstellung in R B 11.2 Abs. 2 ErbStR, die der Finanzverwaltung aufzeigt, dass u. a. Steuerberater zur Anfertigung eines solchen Gutachtens geeignet sind, wäre an dieser Stelle sehr hilfreich.

Zum Schluss möchten wir betonen, dass wir es sehr begrüßen, dass die von einigen Ländern vorgeschlagene Umstellung von Richtlinie auf Anwendungserlass bei der Erbschaftsteuer nicht vollzogen wurde. Denn durch Beibehaltung der ErbStR können Auswirkungen auf die Praxis besser mit den Kammern und Verbänden abgestimmt und praxisferne Regelungen vermieden werden.

Unsere Ausführungen im Einzelnen finden Sie anliegend.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift
zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungsteuerrechts 2011 (ErbStR 2011)

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030/24 00 87-61
Telefax: 030/24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. September 2011

I. Übergreifende Problembereiche und offene Fragen

Bevor wir auf einzelne Textziffern eingehen, möchten wir zwei grundsätzliche, teilweise rechtsübergreifende Fragen ansprechen, deren Klärung für die Praxis von erheblicher Bedeutung wäre.

a) Rechtsübergreifende Problembereiche

Poolvereinbarung – Verhältnis zu § 8c KStG

Es sollte klargestellt werden, dass ein erbschaftsteuerlicher Poolvertrag nicht die Rechtsfolgen von § 8c KStG (Verlustabzugsbeschränkung) auslöst.

Hintergrund ist, dass zu § 8c KStG ergangene BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 (BStBl. I 2008, S. 736). Darin heißt es in Tz. 7, dass Stimmrechtsvereinbarungen bzw. Stimmrechtsbindungen „vergleichbare Sachverhalte“ i. S. d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG darstellen „können“. Vor diesem Hintergrund wird von der Praxis befürchtet, dass die Finanzverwaltung die getroffene Stimmrechtsvereinbarung des erbschaftsteuerlichen Poolvertrages als „vergleichbaren“ Sachverhalt beurteilen könnte.

Durch den Poolvertrag werden keine Stimmrechte übertragen. Er begründet lediglich die schuldrechtliche Verpflichtung der Poolmitglieder, ihr Stimmrecht wie im Vertrag vereinbart auszuüben. Es liegt auch kein vergleichbarer Sachverhalt vor. Darüber hinaus wäre es für den Steuerpflichtigen kaum nachvollziehbar, dass er erbschaftsteuerlich über den Poolvertrag begünstigt, unternehmensteuerrechtlich im Einzelfall aber benachteiligt wird.

Die Anwendung des § 8c KStG auf den Abschluss erbschaftsteuerlicher Poolverträge steht im Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen im Rahmen der Erbschaftsteuerreform, Familiengesellschaften zu erhalten und Arbeitsplätze zu sichern. Dieser Zweck würde bei der Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung auf den Abschluss einer Poolvereinbarung i. S. d. § 13b ErbStG gewissermaßen unternehmensteuerrechtlich konterkariert.

Aus diesem Grund ist eine Klarstellung in einem ergänzenden BMF-Schreiben zu § 8c KStG geboten.

Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften

Der Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 ist in Bezug auf § 7 ErbStG hinsichtlich der Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften unbesetzt geblieben (R E 7.5 ErbStR-E).

Das impliziert, dass der koordinierte Ländererlass vom 20. Oktober 2010 (BStBl. I 2010, S. 1207) weiterhin anzuwenden ist und H 18 für alle offenen Fälle anwendbar bleibt. Leider wurde weder der BStBK noch den anderen Verbänden die Gelegenheit gegeben, eine Stellungnahme zu diesem Thema abzugeben.

Aus diesem Grund weisen wir an dieser Stelle darauf hin, dass in dieser Angelegenheit über die Umsetzung des Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) hinaus dringender Handlungsbedarf gegeben ist.

Von großer praktischer Relevanz ist, dass im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) Vorteilsgewährungen an Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen grundsätzlich für schenkungsteuerpflichtig erklärt werden. Dadurch werden über konkrete Missbrauchsfälle hinaus auch Vorgänge erfasst, bei denen eine Zuwendung nicht nur nicht geplant ist, sondern – mangels Zuwendungswillens – zivilrechtlich auch nicht gegeben ist.

So ist es nach dieser Regelung möglich, dass eine vGA bei einer gewöhnlichen GmbH zur Entstehung von Körperschaftsteuer bei der Gesellschaft führt, zum anderen der Gesellschafter die vGA der Einkommensteuer/Abgeltungssteuer zu unterwerfen hat und derselbe Sachverhalt nach Auffassung des Erlassgebers nun auch noch zur Schenkungsteuerpflicht beim Gesellschafter führt, da eine Schenkung der GmbH an den Gesellschafter vorliegt. Dies spitzt sich in den Fällen zu, wo die Finanzverwaltung eine vGA erst Jahre später erkennt.

Diese Mehrfachbesteuerung lässt sich u. E. nicht aus dem Gesetz und auch nicht aus der neueren BFH-Rechtsprechung entnehmen. Eine Kapitalgesellschaft kann bei einer vGA nicht Zuwendender i. S. des § 7 ErbStG sein. Es fehlt ihr an einem eigenständigen Willen zur Untergeltlichkeit.

Dieser Auffassung muss dringend entgegengewirkt werden, da das Risiko gerade bei den kleineren Kapitalgesellschaften kaum zu überschauen ist. Auch das BeitrRLUmsG wirft zahlreiche Zweifelsfragen bei den Steuerberatern und ihren Mandanten auf und verstößt u. E. gegen die allgemeinen Grundsätze, die für verdeckte Einlagen oder verdeckte Gewinnausschüttungen gelten.

Bisher war man einheitlich davon ausgegangen, dass die ertragsteuerliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise der verdeckten Einlage und der verdeckten Gewinnausschüttung im ErbStG keinen Niederschlag finden.

b) Offene Fragen

Lohnsummen aus Drittstaatenbetriebsstätten bzw. ausländischen Personengesellschaften, die zu einem inländischen Gewerbebetrieb gehören

Keine Aufnahme in den Entwurf der ErbStR 2011 hat bisher der Erlass des FM Bayern vom 12. Juli 2010 (S 3812a-018-28 364/10, DStR 2010, S. 1626) gefunden, der sich mit der Ermittlung der Lohnsumme aus Auslandsbetriebsstätten beschäftigt.

Eine Klarstellung, wie die Lohnsumme in diesen Fällen zu ermitteln ist, wäre wünschenswert, da Lohnsummen aus Drittstaatenbeteiligungen gem. § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG bspw. nicht zu berücksichtigen sind, obwohl diese begünstigtes Vermögen sein können (siehe RE 13b.5 Abs. 4 ErbStR-E).

Berechnung der 25 %-Grenze für die Einbeziehung der Lohnsummen

(R E 13a.4 Abs. 7 Satz 1, 3 ErbStR-E)

Sowohl der neue Richtlinienentwurf als auch die zurzeit geltenden Erlasse äußern sich nicht eindeutig, wie die für die Einbeziehung der Lohnsummen maßgebliche Beteiligungshöhe der Gesellschaften von 25 % zu berechnen ist.

In den ErbStR-E heißt es hierzu:

Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im Besteuerungszeitpunkt mehr als 25 Prozent betragen, anteilig einzubeziehen. [...] Dabei ist für die Prüfung, ob die Grenze von 25 Prozent überschritten ist, stets auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen.

In der Literatur werden verschiedene Sichtweisen vertreten, die am folgenden Beispiel erläutert werden sollen:

Ist zum Beispiel die Muttergesellschaft zu 70 % an einer Tochtergesellschaft und die Tochtergesellschaft ihrerseits zu 50 % an einer Enkelgesellschaft 1 und zu 20 % an einer Enkelgesellschaft 2 beteiligt, kann die Prüfung der Beteiligungshöhe entweder nach der durchgerechneten Quote oder es kann eine Prüfung auf jeder Stufe vorgenommen werden.

- **Variante a – durchgerechnete Quote**

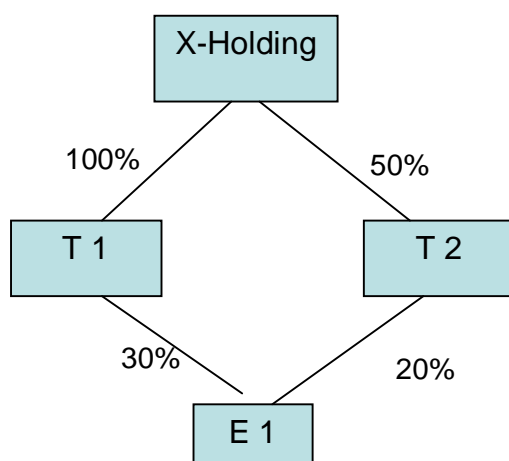
Die Beteiligungshöhe an der Enkelgesellschaft 1 beträgt durchgerechnet 35 % (70 % x 50 %). Die Beteiligungshöhe an der Enkelgesellschaft 2 beträgt durchgerechnet 14 % (70 % x 20 %).

- **Variante b – Prüfung auf jeder Stufe**

Die andere Methode stellt nicht auf die durchgerechnete Quote ab, sondern prüft die Beteiligungshöhe von 25 % auf jeder Stufe. Am vorherigen Beispiel wird die Lohnsumme der Enkelgesellschaft 1 ebenso wie die Lohnsumme der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft einbezogen, da jeweils die 25 % Grenze auf jeder Stufe überschritten wird. Die Lohnsumme der Enkelgesellschaft 2 kann nicht einbezogen werden, da hier die Beteiligung weniger als 25 % beträgt.

Es sollte daher in den ErbStR 2011 eindeutig geäußert werden, welche Methode zur Prüfung der Beteiligungshöhe der Gesellschaften (für die Entscheidung, ob die Einbeziehung der Lohnsummenbestandteile dieser Untergesellschaft erfolgen soll) angewandt werden soll, da diese sich im Ergebnis durchaus unterscheiden können.

In den neuen Richtlinien wird auch nicht geklärt, wie das Halten einer nachgeordneten Gesellschaft über mehrere Beteiligungsstränge zu beurteilen ist. Dies soll kurz anhand des folgenden Beispiels erläutert werden.



In der Literatur existieren hierzu zwei Meinungen. Zum einen wird vertreten, dass jeder Beteiligungsstrang für sich gesondert zu prüfen ist. Sofern ein Beteiligungsstrang für sich genommen nicht die 25 %-Grenze übersteigt, bleibt die von diesem Beteiligungsstrang betroffene Lohnsumme bei der Lohnsummenprüfung außer Betracht.

Am obigen Beispiel wäre der Beteiligungsstrang über T 1 mit einzubeziehen, da er bei Berechnung nach Variante a und b die Beteiligungsgrenze von 25 % überschreitet. Im Gegensatz erfüllt die über T 2 gehaltene Beteiligung das 25 %-Kriterium nicht. Da der zweite Beteiligungsstrang gesondert zu betrachten ist, ist er bei der Lohnsummenermittlung der X-Holding nicht zu berücksichtigen.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes könnte man auch entnehmen, dass eine konsolidierte Betrachtung aller Beteiligungsstränge vorzunehmen ist. Dabei sind die Beteiligungsstränge miteinander zu addieren. Am obigen Beispiel würde es dazu führen, dass sowohl der Beteiligungsstrang über T 1 als auch der Beteiligungsstrang über T 2 bei der Lohnsummenermittlung der X-Holding zu berücksichtigen sind, da insgesamt 25 % für beide Stränge überschritten sind.

Da keine eindeutige Regelung getroffen wurde, regen wir an, im Rahmen der ErbStR 2011 Klarheit zu schaffen. Dabei sollte abgewogen werden, dass diese Regelung für alle Beteiligten mit möglichst wenig Aufwand umsetzbar sein soll. Der neue Grundsatz sollte folgerichtig auf alle relevanten Fälle im ErbStR mit ausgeweitet werden (z. B. R E 13b.15 Abs. 2 und R E 13a.4 Abs. 7 S. 4 ErbStR-E).

II. Anmerkungen zu einzelnen Änderungen der Richtlinien

Zu R E 13a.4 – Lohnsummenregelung

R E 13a.4 Abs. 2 Satz 9: Prüfung Mindestarbeitnehmerzahl

In § 13a Abs.1 Satz 4 ErbStG heißt es sinngemäß, dass die Lohnsummenregelung keine Anwendung findet, wenn **der Betrieb** nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Mit Betrieb ist die oberste betriebliche Einheit gemeint, die übertragen wird, und nicht der gesamte Konzern. Dass diese Definition des Betriebs zutreffend ist, wird auch deutlich, wenn man den Wortlaut von § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG betrachtet. An dieser Stelle wird zwischen Betrieb und zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligungen des Betriebs differenziert.

Nach dem Gesetzeswortlaut müsste man im Falle einer Übertragung einer Holdinggesellschaft mit mehreren nachgeordneten Gesellschaften für die Anwendung der Lohnsummenregelung nur auf die Arbeitnehmer der Holdinggesellschaft (Betrieb) abstellen.

Auch wenn dieses Ergebnis vom Gesetzgeber nicht gewollt ist, ist es unzutreffend, diese Gesetzeslücke im Wege einer steuerverschärfenden Analogie schließen zu wollen, denn sowohl im geltenden Erlass als auch in den ErbStR-E heißt es:

Bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, sind auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen; die Grundsätze des § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG gelten sinngemäß.

Hier sollte ggf. noch einmal überprüft werden, ob diese Auslegung mit dem Gesetz vereinbar ist.

R E 13a.4 Abs. 6 Satz 1: Lohnsummenprüfung bei Beteiligungen an Personengesellschaften

Gemäß § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG sind Lohnsummen von Beteiligungen, die zum Betriebsvermögen eines Betriebs gehören, mit einzubeziehen. Der Gesetzeswortlaut lautet wie folgt:

„Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs [...] der jeweiligen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des EWR haben, oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des EWR haben, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht.“

Der Richtliniengeber ändert hier die bisher in A 8 Abs. 6 Satz 1 AE ErbSt vertretene Auffassung und macht nunmehr in R E 13a.4 Abs. 6 einen Unterschied dergestalt, dass Beteiligungen an Personengesellschaften stets, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nur bei einer Beteiligung von mehr als 25 % bei der Lohnsummenermittlung zu berücksichtigen sind.

Das Attribut in § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG „wenn die unmittelbare und mittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt“ kann sich grammatikalisch sowohl auf die Bestimmung der Anteile an Kapitalgesellschaften als auch auf Anteile an Personengesellschaften beziehen.

Die in R E 13a.4 Abs. 6 vertretene Verwaltungsauffassung folgt dem Hintergrund, dass Anteile an Personengesellschaften immer unabhängig von der Beteiligungshöhe begünstigt sind. Daraus folgert der Richtliniengeber, dass auch die Lohnsummen dieser Beteiligungen in die Mindestlohnsummen einzubeziehen sind. Dieses Argument ist u. E. sehr schwach, denn für die gegenteilige Lesart sprechen wichtigere Argumente.

Es wäre daher sachgerechter, wenn sich die 25 %ige Beteiligungsquote in diesem Kontext auch auf Anteile an Personengesellschaften beziehen würde.

Für diese Auffassung spricht, dass der Aufwand einer Lohnsummenermittlung bei Beteiligungsgesellschaften erst ab einer qualifizierten Beteiligungshöhe durchgeführt werden muss.

Ansonsten stünde der Aufwand der Lohnsummenermittlung vielfach nicht im Verhältnis zum steuerlichen Mehrergebnis, wenn beispielsweise bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft von 1 % bereits eine Lohnsummenabfrage bei der betreffenden Tochtergesellschaft (ggf. auch im Ausland) erfolgen muss, wo bereits unklar ist, ob die Auskunftsrechte eines Personengesellschafters so weit gehen.

Nur soweit dem Gesellschafter ein gewisser unternehmerischer Einfluss zusteht, der vom Gesetzgeber ab einer Beteiligungsquote von über 25 % vermutet wird, macht eine Berücksichtigung der Lohnsumme überhaupt Sinn.

Vor dem Hintergrund der vorherigen Abwägungen regen wir an, die in der Richtlinie vertretene Ansicht noch einmal zu überdenken und dem Vereinfachungsgedanken – auch vor dem Hintergrund der Komplexität der Lohnsummenregelung – Rechnung zu tragen.

R E 13a.4 Abs. 3 ErbStR-E: Lohnsumme bei Übertragung von mehreren wirtschaftlichen Einheiten

Werden mehrere betriebliche Einheiten zeitgleich vererbt oder verschenkt, werden entsprechend des geltenden AE ErbSt und der ErbStR-E die Lohnsummen zunächst separat ermittelt und im Anschluss alle ererbten oder geschenkten wirtschaftlichen Einheiten zusammerechnet. Es wird somit eine Gesamtlohnsumme ermittelt, welche eingehalten werden muss.

Es ist möglich, dass ein Lohnsummenverstoß in nur einer Einheit andere Einheiten infizieren kann und damit alle wirtschaftlichen Einheiten der Nachversteuerung unterliegen. Umgekehrt ist es auch möglich, dass der Arbeitsplatzabbau in der einen Einheit durch den Arbeitsplatzaufbau der anderen Einheit kompensiert werden kann.

Aus diesem Grund kann sich diese Regelung sowohl positiv als auch negativ für den Steuerpflichtigen auswirken.

Diese Sichtweise lässt sich mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht begründen.

Paragraf 13a Abs. 1 ErbStG spricht von der Lohnsumme des Betriebs und von Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und den dem Betrieb der jeweiligen Gesellschaft zuzuordnenden Lohnsummen.

Es lässt sich u. E. aus dem Gesetz nicht herleiten, dass mehrere betriebliche Einheiten – die gesondert bewertet werden – für Fragen der Lohnsumme zusammen betrachtet werden müssen.

Wir empfehlen aus diesem Grund, die Auffassung im Entwurf noch einmal zu überdenken.

R E 13a.4 Abs. 5 Satz 6: Änderungen der Rechtsform

Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist sowohl in A 8 Abs. 5 Satz 6 AE ErbSt als auch in R E 13a.4 Abs. 5 Satz 6 ErbStR-E die folgende Formulierung enthalten:

Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb des Ermittlungszeitraums in einem Unternehmensverbund, deren Gliederungen zum Nachlassvermögen gehören, sind zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten sind.

Die Regelung ist sehr unverständlich und kann daher kaum angewendet werden. Es sollte klargestellt werden, was mit dieser Formulierung eigentlich gemeint ist.

Nach unserem Verständnis ist das Personal bei Umstrukturierungen und Versetzungen innerhalb der übertragenen Unternehmensgruppe in der Gesellschaft zu berücksichtigen, bei der es zum Besteuerungszeitpunkt beschäftigt ist bzw. war.

Zu R E 13a.10 Abs. 2 – Poolvereinbarung im Zusammenhang mit Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung

Nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG fallen die erbschaftsteuerlichen und schenkungsteuerlichen Begünstigungen weg, soweit die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbindung innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb der Kapitalgesellschaftsanteile aufgehoben wird.

In R E 13a.10 Abs. 2 ErbStR-E wurde sich nun erstmals dazu geäußert, dass der Wegfall der Begünstigung für alle Gesellschafter u. a. dann eintritt, wenn innerhalb der Behaltensfrist:

- die Beteiligung der Poolgesellschafter auf 25 Prozent oder weniger sinkt, z. B. weil ein oder mehrere Poolgesellschafter ausscheiden (1) oder infolge einer Kapitalerhöhung (2).

Zu (1)

Diese Auffassung entspricht nicht der Auslegung des Gesetzes. Der Wortlaut des Gesetzes fordert nicht ausdrücklich die Einhaltung einer Mindestbeteiligungsquote während der Behaltensfrist.

Sinn und Zweck dieser Vorschrift (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG) ist, den bestimmenden Einfluss der Familie in der Familienkapitalgesellschaft beizubehalten und zu verhindern, dass die Anteile wahllos veräußert werden können. Dieser Gedanke wird bereits dadurch verwirklicht, dass es zum Wegfall der Begünstigung führt, wenn sich die Gesellschafter zunächst poolen, um die Begünstigung zu erhalten, um dann wieder auseinander zu gehen. Gleiches gilt, wenn die Poolvereinbarung einvernehmlich aufgehoben wird.

Insoweit liegt hier auch kein Missbrauchsrisiko vor.

Dass beim Absinken der Quote der poolgebundenen Anteile auf 25 % oder weniger durch Ausscheiden eines Poolmitglieds nicht nur der ausscheidende Gesellschafter seine Begünstigung verlieren kann, sondern auch die im Pool verbleibenden Gesellschafter, ist nicht sachgerecht. Gesellschafter werden für fremdes Verhalten bestraft.

Zudem unterliegen sie der Willkür des ausscheidenden Gesellschafters – was auch missbräuchlich gegen die verbleibenden Gesellschafter verwendet werden kann.

Zu (2)

Außerdem droht ein nachträglicher Wegfall der Begünstigung auch dann, wenn vor Ablauf der Behaltensfrist die Quote der poolgebundenen Anteile aufgrund einer Kapitalerhöhung auf 25 % oder weniger sinkt.

Diese Auffassung ist im Hinblick auf den Wortlaut und den Sinn und Zweck des § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG erst recht nicht nachvollziehbar. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelung verlangt eine Aufhebung der Poolvereinbarung, also eine aktive Handlung mindestens eines der Poolmitglieder. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung – auch im systematischen Zusammenhang mit den anderen Tatbeständen des § 13a Abs. 5 ErbStG (insbesondere der Überentnahmenregelung) – soll diese verhindern, dass der Umfang des begünstigten Vermögens nachträglich eingeschränkt wird. Beides ist im Falle einer Kapitalerhöhung nicht gegeben. Dabei vermehrt sich das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch Hinzutritt neuer Gesellschafter bzw. durch Begründung neuer Anteile durch bisherige Gesellschafter.

Die Absenkung der – prozentualen – Quote der poolgebundenen Anteile ist damit lediglich eine Folgewirkung aus der Erweiterung des Gesellschaftsvermögens, wobei der – absolute – Umfang der poolgebundenen Anteile und damit des begünstigten Vermögens sich nicht verändert.

Diese Fälle sollten von den Nachversteuerungsregelungen nicht getroffen werden, zumal kein Missbrauch ersichtlich ist.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Ausführungen noch einmal zu überdenken. Das Ausscheiden eines oder mehrerer Poolmitglieder sollte nur bei diesem, nicht aber bei den verbleibenden Gesellschaftern, zur Nachversteuerung führen können. Außerdem sollte die Kapitalerhöhung aus der Liste der schädlichen Verfügungen gestrichen werden.

Zu R E 13a.13 - Optionsverschonung

Positiv voranzustellen ist, dass nach dem ErbStR-E der Erwerber den Optionsantrag grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Erbschaftsteuerfestsetzung stellen kann. Damit kann der Steuerpflichtige auch bei einer Steuerfestsetzung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, den Antrag auf Optionsverschonung stellen – was vorher nicht möglich war.

Nach R E 13a.13 Abs. 1 Satz 1 ErbStR-E kann der Erwerber den Antrag auf Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG) im Erbfall insgesamt nur **einheitlich** für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen.

Die Aussage in der Richtlinie entbehrt einer gesetzlichen Grundlage in § 13a Abs. 8 ErbStG.

Außerdem widerspricht diese Verwaltungsmeinung der grundsätzlichen Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts, wo wirtschaftliche Einheiten im Wege der Schenkung oder Erbschaft jeweils als separate Einheiten übergehen.

Stattdessen wird hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angelegt, die eine fiktive Einheit schafft, welche aus der Summe der zivilrechtlich vorhandenen und real existierenden Einheiten besteht – die obendrein nur schwer zu überschauen ist.

Dieser Punkt sollte angepasst werden, so dass die Option für jede wirtschaftliche Einheit getrennt ausgeübt werden kann.

Zu R E 13b.6 – Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

Zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG gehören Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Vorschrift. Voraussetzung für eine begünstigte Erbschaft/Schenkungen ist u. a. eine unmittelbare Beteiligung des Zuwendenden in Höhe von mehr als 25 % am Nennkapital der Gesellschaft (Mindestbeteiligung) zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung. Allein die rechnerisch ermittelte Kapitalquote des Zuwenders ist entscheidend. Wirtschaftlicher oder gesellschaftsrechtlicher Einfluss ist ohne Bedeutung. Auch die Übertragung von stimmrechtslosen Anteilen ist begünstigungsfähig.

Die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % ist in Familiengesellschaften als ein viel zu hohes Hindernis für die Begünstigungen angesehen worden. Durch das ErbStRG 2009 ist aus diesem Grund Satz 2 in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG aufgenommen worden. Der Zuwendende kann in diesem Fall eine erbschaftsteuerliche Poolvereinbarung mit weiteren Gesellschaftern der Gesellschaft abschließen, durch die die Anteile in Höhe der Mindestbeteiligung gepoolt werden. Voraussetzungen für diese Poolvereinbarung sind, dass:

- die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
- das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Im Schrifttum wird vielfach vertreten, dass auch stimmrechtslose Anteile Gegenstand einer wirksamen erbschaftsteuerlichen Poolvereinbarung sein können, da diese beide Voraussetzungen erfüllen.

Zum einen können stimmrechtslose Anteile von einer poolvertraglichen Verfügungsbeschränkung umfasst sein, wenn z. B. im Vertrag festgehalten ist, dass eine Veräußerung der Anteile nur an andere Poolteilnehmer zulässig ist.

Zum Zweiten sind stimmrechtslose Anteile ein Mittel, die einheitliche Stimmrechtsausübung zu erreichen, denn der Inhaber von stimmrechtslosen Anteilen erfüllt seine Verpflichtung gegenüber den weiteren Poolteilnehmern – quasi unweigerlich – dadurch, dass er nicht in der Lage ist, ein Stimmrecht auszuüben. Im Fall von § 140 Abs. 2 AktG (Stimmrecht in Folge einer nicht gezahlten Vorzugsdividende) muss der Poolteilnehmer die vertragliche Verpflichtung zur einheitlichen Ausübung seines Stimmrechts aktiv erfüllen, indem er z. B. den Poolsprecher zur Abgabe seiner Stimme bevollmächtigt.

In der Begründung des Regierungsentwurfs zum Erbschaftsteuerreformgesetz (BT-Drs. 16/7918, S. 35) heißt es:

„Eine einheitliche Stimmrechtsausübung bedeutet, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss. Dies ist in unterschiedlicher Weise geregelt. Neben der Möglichkeit zur gemeinsamen Bestimmung eines Sprechers oder eines Aufsichts- oder Leitungsgremiums kann die einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht verzichten oder die Anteile von vornherein stimmrechtslos sind.“

Im vorliegenden Entwurf der ErbStR 2011 ist eine gegenteilige Verwaltungsauffassung enthalten. Hier heißt es in R E 13b.6 Abs. 5 ErbStR-E:

„Eine einheitliche Stimmrechtsausübung im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nr. 2 über die im Pool vorhandenen Stimmrechte bedeutet, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss; daraus folgt, dass stimmrechtslose Anteile nicht in eine Poolvereinbarung einbezogen werden können.“

Im geltenden Anwendungserlass vom 25. Juni 2009 (BStBl. I 2010, S. 713) findet man im Abschnitt 21 Abs.5 keine ausdrückliche Regelung. Die Regelung zu den stimmrechtslosen Anteilen wurde neu aufgenommen.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen gehen wir davon aus, dass eine Ausgrenzung der stimmrechtslosen Anteile aus der Poolvereinbarung vom Gesetzgeber so nicht gewollt war. Da durch die Richtlinien laut BMF keine begünstigende oder belastende Wirkung entstehen soll, halten wir es für sinnvoll, die im Entwurf vertretene Auffassung noch einmal zu überdenken.

Zu R E 13b.13 – Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens

Es ist positiv zu bewerten, dass nunmehr im ErbStR-E erläutert wurde, was unter einer Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens zu verstehen ist. Wie bereits in der Vergangenheit zählen Grundstücke nicht zum (schädlichen) Verwaltungsvermögen, wenn

- der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von eigenen Wohnungen i. S. d. § 181 Abs. 9 BewG besteht und
- dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert.

Neu ist an dieser Stelle die Aufzählung verschiedener Indizien, die für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sprechen sollen. Ebenfalls neu aufgenommen wurde die Regelung, dass das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs regelmäßig anzunehmen ist, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

Die neue Richtlinie ist grundsätzlich zu begrüßen, denn sie stellt klar, dass keine zusätzlichen Leistungen neben der originären Vermietungstätigkeit erbracht werden müssen, um unter die begünstigte Regelung zu fallen. Durch das Abstellen auf die 300er-Grenze, ist das Verfahren zur Überprüfung in einigen Fällen stark vereinfacht worden – was positiv ist.

Leider fehlt hier noch eine Klarstellung hinsichtlich der Gewichtung der einzelnen Indizien untereinander. Es ist auch nicht klar, ob alle Indizien erfüllt werden müssen oder z. B. nur vier oder fünf Indizien ausreichen.

Abschließend geklärt ist auch nicht, wie es zu werten ist, wenn mehrere Anhaltspunkte für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegeben sind, aber die Wohnungsgrenze von 300 Wohnungen nicht überschritten wird. Es sollte aus diesem Grund klargestellt werden, dass auch bei Vorliegen von weniger als 300 Wohnungen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen kann.

Zu R E 13b.19 – Junges Verwaltungsvermögen

Begünstigtes Vermögen liegt in Verbindung mit dem sog. schädlichen Verwaltungsvermögen nur vor, wenn

- der Anteil des Verwaltungsvermögen 10 % (bei 100 % Verschonung) bzw. 50 % (bei 85 % Verschonung) des gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt
- und kein junges Verwaltungsvermögen vorliegt.

Nach der Richtlinie liegt junges Verwaltungsvermögen nur vor, wenn

es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern ~~in der Regel~~ auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist.

Mit den neuen Richtlinien wird die umstrittene Auffassung zur Erfassung der Fälle eines Aktivtauschs bestätigt, und es wird dabei auf den Zusatz „in der Regel“ verzichtet, der in der Vorgängerregelung (A 23 Abs. 1 Satz 2 AEErbSt) noch enthalten war.

Diese Missbrauchsvorschrift sollte eigentlich davor schützen, die kurzfristige Zuführung von schädlichem Verwaltungsvermögen (< 10 bzw. 50 %) in Betriebsvermögen als Umgehung zu nutzen, um eine erbschaftsteuerliche Begünstigung zu erhalten. Da die Regelung Gestaltungsmissbräuche verhindern will, muss es sich eigentlich nur um solche Wirtschaftsgüter handeln, die außerhalb eines Austauschgeschäftes aus dem Gesellschaftervermögen in das Gesellschaftsvermögen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen übertragen bzw. eingelegt werden. Diese Vorschrift ist für diese Fälle durchaus sehr sinnvoll.

Gemäß Verwaltungsauffassung werden jedoch auch die Fälle erfasst, wo Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens (z. B. Wertpapiere) aus betrieblichen Mitteln angeschafft werden. Dieses Verwaltungsvermögen wird als junges Verwaltungsvermögen eingestuft, sofern es innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt angeschafft wurde (R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR-E).

Diese Regelung ist mit dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren, da es sich nicht um eine Zuführung von Vermögen von außen handelt, sondern nur um Umschichtung vorhandenen Vermögens. Bei bilanzieller Betrachtung handelt es sich um einen Fall des Aktivtauschs „gutes (begünstigungsfähiges) Betriebsvermögen (z. B. Kasse oder Bank) gegen Verwaltungsvermögen“.

Sind im Betriebsvermögen bereits Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens enthalten, die dem Betrieb länger als zwei Jahre zuzurechnen sind, ist dieses grundsätzlich wieder begünstigt, soweit es die prozentualen Grenzen nicht überschreitet.

Wird dieses „alte“ Verwaltungsvermögen innerhalb des 2-jährigen Zeitraums vor Entstehung der Steuer durch anderes Verwaltungsvermögen ersetzt, liegt bei bilanzieller Betrachtung lediglich ein Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ vor.

Entsprechend der Verwaltungsauffassung ist jedoch auch der Aktivtausch „Verwaltungsvermögen gegen Verwaltungsvermögen“ als schädliche Zuführung jungen Verwaltungsvermögens zu betrachten.

Aus Sicht der Praxis wäre nach dem Grundsatz der Missbrauchsverhinderungsvorschriften und 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.

Zu R B 159 – Abgrenzung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen.

Der Zweck der Vorschrift § 159 BewG ist darin zu sehen, dass gegenüber der Regelung des § 158 BewG (Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) eine Ausnahmeregel bestehen soll, die die künftige Nutzung der noch land- und forstwirtschaftlichen genutzten Flächen mehr in den Vordergrund hebt.

Unbebaute Grundstücke, die am Bewertungsstichtag noch im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt werden, sollen in den Fällen von § 159 BewG dem Grundvermögen zugeordnet werden.

Daraus resultiert in der Regel im Vergleich zum Ertragswertansatz bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens eine zumeist höhere Bewertung in Vergleich mit dem Ansatz eines gemeinen Wertes bei der Bewertung des Grundvermögens.

In § 159 Abs. 3 Satz 2 BewG ist eine Ausnahme hinsichtlich der Zuordnung von Flächen zum Grundvermögen vorgesehen, wenn sie Hofstellen und andere Flächen betreffen, für die ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang (1 Hektar) zur Hofstelle besteht. Diese Ausnahme wird ausdrücklich in R B 159 Abs. 2 Nr. 4 ErbStR-E erläutert.

Nach der amtlichen Gesetzesbegründung zu § 159 BewG sollen keine Unterschiede zwischen Anwendung der inhaltsgleichen Vorschrift § 69 BewG und § 159 BewG bestehen.

Die Vorschrift des § 69 Abs. 3 Satz 2 BewG ist nach geltender Verwaltungsmeinung (eilvernehmlicher Ländererlass des Niedersächsischen Finanzministers vom 10. Februar 1976) als allgemeine Begünstigungsvorschrift auch bei der Anwendung des § 69 Abs. 1 und 2 BewG zu berücksichtigen. Paragraph 69 Abs. 3 Satz 2 BewG enthält mithin eine besondere Schutzvorschrift für die Hofstellen und andere in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle stehenden Flächen.

Flächen dieser Art sollen, auch wenn sie eigentlich nach § 69 Abs. 1 und Abs. 2 dem Grundvermögen zuzurechnen sind, dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen werden (vgl. Bruscke in Gürsching/Stenger Bewertungsrecht § 159 Anm. 5 i. V. m. Esskandari in Gürsching/Stenger Bewertungsrecht § 69 Anm. 47).

Vor dem Hintergrund, dass zwischen § 69 BewG und § 159 BewG keine Unterschiede bestehen sollen und laut Aussage des BMF durch die Richtlinien auch keine begünstigende oder belastende Wirkung entstehen soll, halten wir es für sinnvoll, wenn in dieser Richtlinie folgende Klarstellung erfolgt:

Paragraf 159 Abs. 3 Satz 2 BewG stellt eine allgemeine Begünstigungsvorschrift dar. Sie findet nicht nur im Rahmen des § 159 Abs. 3 BewG, sondern auch in den Fällen des § 159 Abs. 1 und Abs. 2 BewG Anwendung.

Zu R B 183 Abs. 4 ErbStR-E – Vergleichswertverfahren

Ein bebautes Grundstück, welches aufgrund seiner Grundstücksart im Vergleichswertverfahren zu bewerten ist, ist dann im Sachwertverfahren zu bewerten, wenn kein Vergleichswert vorliegt (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG). In Abschnitt 12 Abs. 4 Satz 2 AEBewGrV war hierzu folgende Vereinfachungsregelung enthalten, die nunmehr gestrichen wurde.

Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der Grundstücke, für die Vergleichsfaktoren bebauter Grundstücke abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des örtlichen Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen. ² Stehen vom örtlichen Gutachterausschuss zur Berücksichtigung dieser Abweichungen keine Anpassungsfaktoren (z. B. Indexreihen oder Umrechnungskoeffizienten) zur Verfügung, kann eine hinreichende Übereinstimmung noch unterstellt werden, wenn die wertbeeinflussenden Merkmale des zu bewertenden Grundstücks, wie z. B. die Wohn-/Nutzfläche des Gebäudes, die Grundstücksgröße oder das Alter des Gebäudes, um höchstens jeweils 20 Prozent vom Vergleichsgrundstück abweichen.

In R B 183 Abs. 4 ErbStR-E heißt es nur noch:

Weichen die Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der den Vergleichsfaktoren zugrunde liegenden Grundstücke von den Grundstücksmerkmalen des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des örtlichen Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen.

Vor dem Hintergrund, dass es für den Steuerpflichtigen von wesentlicher Bedeutung ist, ob das Vergleichswertverfahren oder das Sachwertverfahren zur Anwendung kommt und beide Verfahren lediglich Schätzverfahren sind, sehen wir keinen Anlass, die ursprüngliche Vereinfachungsregelung zu streichen.

Durch Streichung dieser Vereinfachungsregelung wird der Anwendungsbereich des Vergleichswertverfahrens viel zu stark eingeschränkt.

Dass es in Einzelfällen zu verschiedenen Auslegungsfragen in Bezug auf diese Vereinfachungsregelung gekommen ist, sollte nicht dazu führen, diese Regelung gänzlich zu streichen.

Es sollte vielmehr geprüft werden, ob hier eventuell einige Formulierungsanpassungen vorgenommen werden können, um den Steuerpflichtigen bei marginalen Abweichungen der wertbeeinflussenden Merkmale dennoch die Möglichkeit zu geben, das Vergleichsverfahren anzuwenden.