



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019); GZ: IV C 7 – S 3715/17/10001 :001; DOK: 2018/1015891

Allgemeines

Die Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-Richtlinien befinden sich aktuell auf dem Stand des Jahres 2011, dementsprechend hat sich einiger Änderungs- und Anpassungsbedarf ergeben. Insbesondere die mit der Erbschaftsteuerreform 2016 einhergehenden Änderungen waren bisher nicht berücksichtigt, sodass in der Praxis neben den Richtlinien diverse Erlasse beachtet werden mussten. Die Bündelung in einem Dokument ist insoweit zu begrüßen. Aufgrund der Vielzahl der Änderungen und des Umfangs des Entwurfs von knapp 200 Seiten wäre es hilfreich gewesen, die Neuerungen entsprechend kenntlich zu machen. Zudem wäre ein kurzer Hinweis im Anschreiben, welche Erlasse und Urteile bei der Überarbeitung der Richtlinien bereits berücksichtigt wurden, nützlich gewesen. Der Entwurf enthält bislang noch keine Hinweise mit Berechnungsbeispielen. Wir gehen davon aus, dass diese im Laufe des Verfahrens ergänzt werden, denn für den Rechtsanwender sind die Beispiele eine wichtige Arbeitshilfe.

Der überwiegende Teil der Neuerungen betrifft das unternehmerische Vermögen, wo zum Teil sehr kleinteilige Änderungen, bis hin zur Einbeziehung von Bitcoins (R E 13b.23 Finanzmittel), vorgenommen werden. Der Richtlinienentwurf bringt zu vielen Punkten Klarstellungen, die aber teils zu Lasten der Steuerzahler wirken. Dies gilt etwa bei der Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen, das durch konzerninterne Einlagen, also z. B. bei Einlagen von einer Mutter- in eine Tochtergesellschaft, entstehen kann. Diese Benachteiligung von verbundenen Unternehmen ist unbefriedigend.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer-Richtlinien sind aber auch bei privaten Vermögensübertragungen heranzuziehen, die oft nicht im Fokus der Öffentlichkeit stehen, gleichwohl Erbschaft- und Schenkungsteuer auslösen können. Deshalb regen wir Nachbesserungen bei R E 13d an, wo es um die Übertragung von vermieteten Immobilien geht. Denn eine starke Steuerbelastung der Erben wird oft an die Mieter über höhere Mieten weitergereicht. Insoweit sollte das geltende Recht nicht strenger ausgelegt werden als erforderlich.

Wir regen an, nachfolgende Vorschläge zu berücksichtigen:

Im Einzelnen

R E 13a.13 – Zeitpunkt für Behaltensfristverstoß

Nach dem Erbschaftsteuergesetz wird eine steuerliche Begünstigung nur gewährt, wenn der Erwerber den Betrieb innerhalb einer Behaltensfrist von 5 bzw. 7 Jahren nicht veräußert. Der Richtlinienentwurf sieht nun vor, dass es bei einer Veräußerung auf das obligatorische Rechtsgeschäft ankommt.

Diese Auffassung halten wir im Zusammenhang mit der Behaltensfrist für unzutreffend. Nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 13a Abs. 6 ErbStG) kommt es auf die „schädliche Verfügung“ an. Dies spricht dafür, auf die Wirksamkeit des Geschäfts abzustellen. Andernfalls würde bereits ein Verstoß gegen die Behaltensfrist vorliegen, wenn während der Frist ein Kaufvertrag abgeschlossen wird, der Betrieb aber erst nach Ablauf der Frist übertragen wird. Das heißt, das Unternehmen würde entsprechend dem Gesetz 5 bzw. 7 Jahre vom Erwerber fortgeführt werden, gleichwohl käme es aber zu einer Nachversteuerung. Dies dürfte dem Sinn und Zweck der Norm, nämlich den Betrieb über den festgelegten Zeitrahmen fortzusetzen, widersprechen, denn tatsächlich wurde die Behaltensfrist ja eingehalten. Wir regen daher an, hier auf die Wirksamkeit der Übertragung abzustellen.

R E 13b.14 – Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG legt fest, dass Grundstücke, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen werden, nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Voraussetzung ist, dass der Erblasser oder Schenker im überlassenden Betrieb und auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen Willen durchsetzen kann. Im Richtlinienentwurf wurde dazu ein neuer Satz 6 eingefügt. Danach kommt es darauf an, dass der Wille unmittelbar durchgesetzt werden kann.

Wir regen an, diesen Satz zu streichen. Denn aus dem Gesetz lässt sich ein solches Unmittelbarkeitsanfordernis nicht entnehmen.

R E 13b.29 Abs. 4 – Einlage von jungem Vermögen im Vermögensverbund

Als junges Verwaltungsvermögen zählt das Vermögen, das dem Betrieb zum Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Es gehört dann zum nicht begünstigten Vermögen. Der Richtlinien-Entwurf sieht vor, dass auch die Einlage aus verbundenen Gesellschaften, z. B. von einer Muttergesellschaft in eine Tochtergesellschaft, junges Verwaltungsvermögen begründet.

Die Aussage war bereits im koordinierten Ländererlass vom 22. Juni 2017 enthalten und stieß bereits seinerzeit auf Kritik. So wies das Bayerische Landesamt für Steuern in seiner Verfügung vom 14. November 2017 (DStR 2017, 2554) seine Finanzämter an, für die Bestimmung des Zweijahreszeitraums nach § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG auch die Zeit anzurechnen, in der das Verwaltungsvermögen zuvor ununterbrochen Betrieben verbundener Unternehmen zuzurechnen war. Wir halten die Lösung des Bayerischen Landesamtes für zutreffend, denn diese entspricht dem Gedanken der Verbundvermögensaufstellung. Wir regen daher an, diesen Ansatz auch in die Richtlinien zu übernehmen.

R E 13d – Steuerbefreiung für Wohngrundstücke – Nebengebäude

Gemäß § 13d EStG sind zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen. Flächen, die nicht zu Wohnzwecken vermietet sind, werden nicht begünstigt. Bei gemischt genutzten Grundstücken ist der Befreiungsabschlag dementsprechend nur für den zu Wohnzwecken vermieteten Anteil zu gewähren. Nach dem Richtlinien-Entwurf sind Garagen, Nebenräume und Nebengebäude nicht in die Aufteilung einzubeziehen. Damit wird die bisherige Berücksichtigungsmöglichkeit, die in den ErbSt-Richtlinien 2011 noch vorgesehen war, gestrichen.

Im Ergebnis heißt dies, dass für Garagen und sonstige Nebenräume oder -gebäude kein Bewertungsabschlag gewährt wird. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn die Garage oder die Nebenräume/-gebäude zusammen mit einer Wohnung vermietet sind. In der Erbschaftsteuer-Richtlinie 2011 hieß es in R E 13d hingegen, dass Garagen usw. nicht den zu Wohnzwecken genutzten Flächen zuzurechnen sind, soweit sie an Dritte (Nichtmieter) vermietet sind. Also lediglich in Fällen, wo Nebenflächen selbstständig an andere Personen (Nichtmieter) überlassen wurden, entfiel die Begünstigung. An Mieter vermietete Nebengebäude fielen hingegen unter den Bewertungsabschlag. Wir können nicht erkennen, aus welchem Grund die neuen Richtlinien hinter der bisherigen Verwaltungsauffassung zurückbleiben sollen. An Mieter mitvermietete Nebenräume/-gebäude sollten ebenfalls begünstigt werden können. Hier sollte die bisherige Auffassung aus den ErbStR 2011 übernommen werden.

Auch wenn es hier vorrangig um die Richtlinien zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geht, sehen wir bei § 13d ErbStG auch gesetzgeberischen Handlungsbedarf, denn der im Gesetz festgelegte Abschlag von 10 Prozent ist sehr gering ist. Hintergrund für den Abschlag ist, dass die Immobilie auch nach Weitergabe in privater Hand bleiben kann und damit ein Gegenpol zu institutionellen Anbietern gesetzt wird. Denn es sollen allein aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung in einem langfristig orientierten Markt keine kurzfristigen Verkaufsentscheidungen getroffen werden müssen. Zudem soll der Wettbewerbsnachteil gegenüber der institutionellen Konkurrenz verringert werden, die anders als private Immobilienbesitzer oder Personenunternehmen nicht durch die Erbschaftsteuer belastet sind. Es stellt sich allerdings die Frage, ob durch einen Abschlag von 10 Prozent die vom Gesetzgeber beabsichtigte Förderung der Investitionsfähigkeit des privaten Eigentümers erreicht werden kann. Insoweit sollte grundsätzlich überlegt werden, den Abschlag von 10 Prozent zu erhöhen.

R E 20 Steuerschuldner

Der Richtlinien-Entwurf sieht – ebenso wie die bisherigen Richtlinien 2011 – keine Ausführungen zur Steuerschuldnerschaft (§ 20 ErbStG) vor.

Nach unserem Erachtens sollte der Entwurf hier ergänzt werden. Bei Schenkungen können sowohl der Beschenkte als auch der Schenkende zur Steuer herangezogen werden. In Fällen, in denen der Besteuerungstatbestand weit nach der Schenkung ausgelöst wird, erscheint die Inanspruchnahme des Schenkenden jedoch unbillig. Dies kann insbesondere bei der Übertragung von Betriebsvermögen relevant werden, da der Schenkende in der Regel nach einiger Zeit keinen Einfluss mehr auf die Geschäfte haben wird. Wird später gegen Behaltensfristen oder die Lohnsummenregelung (§ 13a

ErbStG) verstoßen, ist eine Inanspruchnahme des Schenkenden als Steuerschuldner nicht sachgerecht, da er die Nachbesteuerung im Regelfall nicht ausgelöst hat. Dementsprechend sah der Ländererlass vom 25. Juni 2009 (Abschnitt 5 Abs. 4) vor, dass der Schenkende in diesen Fällen nicht zur Schenkungsteuer heranzuziehen ist. Wir halten es für sinnvoll, diese Überlegungen in die ErbStR aufzunehmen.

R E 28a.2 / R E 28.a.4 – Verschonungsbedarfsprüfung – verfügbares Vermögen

Gemäß § 28a ErbStG ist auch bei Großerverben unter bestimmten Voraussetzungen ein Steuererlass möglich. Dazu ist das verfügbare Vermögen zu bestimmen. Der Richtlinien-Entwurf sieht in R E 28a.2 Abs. 2 vor, dass die zu zahlende Erbschaftsteuer und auch spätere, durch den Verkauf entstehende Steuern wie Einkommen- oder Grunderwerbsteuer, das verfügbare Vermögen nicht mindert. Zudem wird diese Auffassung nun – über den früheren Ländererlass hinaus – sogar noch auf spätere Hinzuerwerbe ausgedehnt (R E 28a.4 Abs. 2 S. 8).

Wie bereits im koordinierten Ländererlass vom 22. Juni 2017 festgehalten, soll die auf den Erwerb entfallende Steuer das „verfügbare Vermögen“ nicht mindern. Dies ist aus unserer Sicht nicht überzeugend, da das für die Steuerzahlung verwendete Vermögen beim Erwerber tatsächlich nicht mehr vorhanden (verfügbar) ist. Daher ist es aus unserer Sicht auch nicht nachvollziehbar, warum der Richtlinien-Entwurf diese Auffassung nun auch noch auf spätere Nacherwerbe ausdehnt. Wir schlagen vor, das verfügbare Vermögen um die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu mindern.

*Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.
24. Januar 2019 (IK)*