

HLBS e.V. – Engeldamm 70 – 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Peter Rennings
Vertreter Unterabteilungsleiters IV C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

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

Engeldamm 70
10179 Berlin

Telefon: 030-2008 967 10
Telefax: 030-2008 967 29
E-Mail: weissenborn@hlbs.de
Internet: www.hlbs.de

Geschäftsführung

Unser Zeichen:
Wb/So

Berlin, den 24.01.2019

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

Sehr geehrter Herr Rennings,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum abgestimmten Entwurf einer all-
gemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrechts
2019 (ErbStR 2019).

Zu dem Entwurf nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

1. R E 13a.11 Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung

In Satz 4 heißt es: „⁴Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet,
das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben
die Befreiung nicht in Anspruch nehmen (§ 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG); das gilt unabhängig
davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird.“

Unserer Ansicht nach sollte eine Erbauseinandersetzung außerhalb der Behaltensfrist (5 oder 7
Jahre) auch unbeachtlich für die Veränderung der Verschonung sein, da dann derjenige, der den
Betrieb schon fünf oder sieben Jahre fortführt, den Gesetzeszweck erfüllt hat.

Petition:

Einfügung einer Regelung, wonach dem Übernehmenden die Erfüllung der Behaltensfrist und der
Lohnsummenregelung des zur Übertragung Verpflichteten angerechnet wird.

Alternativ: Gesetzliche Klarstellung, dass § 13a Abs. 6 ErbStG dem Absatz 5 vorgeht. So auch ErbSt-Kommentar Troll/Gebel Rz. 145 zu § 13a ErbStG.

2. R E 13a.11 Abs. 2 EStR 2019

In Absatz 2 Satz 6 heißt es: „⁶Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. ⁷Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.“

Es wird wie bisher der sog. „Begünstigungstransfer“ bei der freien Erbauseinandersetzung geregelt. Dieser Transfer soll nur dann möglich sein, wenn dieser „zeitnah“ nach dem Erbfall erfolgt. Dies ist in der Praxis aber kaum möglich. In den bisherigen ErbSt-Hinweisen wurde als zeitnah eine Frist von 6 Monaten gesehen. Vermutlich werden die ErbSt-Hinweise weiterhin diese 6-Monats-Frist verlangen. Dies entspricht jedoch nicht der BFH-Rechtsprechung (BFH v. 23.6.2015 II R 39/13, BStBl. II 2016, 225; das Urteil wurde am 17.02.2016 durch das BMF für allgemein anwendbar erklärt). Der BFH hatte in diesem Urteil (a.a.O.) bereits festgestellt, dass es für die Anerkennung des Begünstigungstransfers keiner „Zeitnähe“ bedarf. In Randziffer 27 heißt es hierzu: „Eine zeitliche Nähe zum Erbfall ist für die Teilung des Nachlasses nicht vorgeschrieben. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann deshalb bei einer freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften eine Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG auch zu gewähren sein, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall geschlossen wird (entgegen H E 13.4 "Freie Erbauseinandersetzung Hinweise zu den ErbStR 2011").“ Durch die Finanzverwaltung wird hier eine weitere Voraussetzung geschaffen, die nicht durch das Gesetz geschaffen ist. Diese Ansicht wird auch durch die Kommentierung (vgl. ErbStG § 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG 55. EL Mai 2018 Rn. 140-144 sowie ErbStG § 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften Hannes/Holtz in Meinke/Hannes/Holtz, ErbStG 17. Auflage 2018 Rn. 58) unterstützt.

Petition:

Es sollte in den neuen ErbSt-Richtlinien der Zusatz „zeitnah“ herausgenommen werden.

Unklar ist auch, falls die Erbauseinandersetzung nicht „zeitnah“ erfolgen sollte und die Finanzverwaltung weiterhin an der restriktiven Auslegung festhalten sollte, wie dann eine spätere Auseinandersetzung zu behandeln ist.

Hier stellt sich die Frage, ob die Verschonung auch nach der Auseinandersetzung beim bisherigen Erben verbleibt (und deshalb kein Begünstigungstransfer stattfindet) – oder ob die Begünstigung für den bisherigen (abgebenden) Erben ggf. sogar entfällt.

Petitur:

Schaffung von Rechtsklarheit für den Fall, dass die Erbauseinandersetzung nicht zeitnah vollzogen wird.

3. R E 13a.12 Behaltensregelungen – Allgemeines

Hier heißt es: *„Eine mit einer Weiterschenkung verbundene Duldungsaufgabe stellt schenkungsteuerrechtlich keine Gegenleistung dar und führt damit insoweit nicht zur Teilentgeltlichkeit der Übertragung. Infolgedessen liegt insoweit auch kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor.“*

Hier sollte auch explizit die Nutzungsaufgabe, insbesondere der Nießbrauch, erwähnt werden, damit es mit den Finanzämtern später über die Terminologie keinen Streit gibt. In der Verfügung des Bayrischen Landesamtes für Steuern vom 01.06.2018 - S 3812a. 1.1 - 19/4 St 34 ist hierzu normiert:

„Übertragung von nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtem Vermögen unter einer Duldungsaufgabe innerhalb der Behaltensfrist i. S. d. § 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG. Nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt übertragenes Vermögen unterliegt u. a. den Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 bzw. Nr. 4 ErbStG. Die unentgeltliche Übertragung des begünstigten Vermögens innerhalb der Behaltensfrist ist im Gegensatz zur (teil)entgeltlichen Übertragung unschädlich. Eine einer Weiterschenkung beigefügte Duldungsaufgabe stellt schenkungsteuerrechtlich keine Gegenleistung dar und führt nicht zur (Teil)Entgeltlichkeit der Übertragung. Der Wegfall der Unterscheidung zwischen Leistungs- und Nutzungsaufgaben in R E 7.4 Absatz 1 ErbStR 2011 erfolgte nur zur Vereinheitlichung der Berechnung der Bemessungsgrundlage aus einer gemischten Schenkung/Schenkungsunter Auflage. Wird nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt erworbenes Vermögen unter einer Duldungsaufgabe (Nießbrauchsvorbehalt) weitergeschenkt, handelt es sich mangels einer (Teil)Entgeltlichkeit der Übertragung um keinen Verstoß gegen die Behaltensregelungen i. S. d. § 13a Abs. 5 Nr. 1 bzw. Nr. 4 ErbStG.“

Dieser Ansicht wird auch in der Literatur gefolgt (vgl. auch ErbSt-Kommentar Troll/ Gebel Rz. 234 zu § 13a ErbStG).

Petitur: Klarstellung der Regelung.

4. R E 13a.14 Satz 2 und R E 13a.18 Satz 5

Hier heißt es *„Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung“*.

Die Regelung macht keinen Sinn. Relevanz hat nur der ertragsteuerliche Zeitpunkt der Veräußerung; das Verpflichtungsgeschäft spielt mit Ausnahme von § 23 EStG im Steuerrecht keineswegs eine Rolle. Die Neuregelung wird vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, da auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft und nicht auf das dingliche Verfügungsgeschäft abgestellt wird. Der Gesetzestext spricht in § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG von der „schädlichen Verfügung“, somit ist die Veräußerung gemeint. Der Gesetzgeber stellt daher erkennbar auf das Verfügungs-, nicht aber auf das Verpflichtungsgeschäft ab. Von daher ist die Formulierung der Finanzverwaltung abzulehnen, weil sie dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut widerspricht. Der Zeitpunkt der schenkungssteuerlichen Zurechnung von Grundstücken ist nicht geeignet, weil es oftmals schwierig sein kann, wann eine Grundstückschenkung ausgeführt wird; vgl. hierzu. R E 9.1 ErbStR.

Petitum:

Der Satz sollte gestrichen werden.

5. RB 162 Bewertung des Wirtschaftsteils

In Abs. 1 Satz 3 befindet sich eine neue Formulierung zur eisernen Verpachtung: *„³Im Falle der eisernen Verpachtung im Sinne der §§ 582a ff. BGB ist mit dem Ansatz des Fortführungswertes für das Besatzkapital der Substanzerhaltungsanspruch des eisernen Verpächters abgegolten.“*

Wenn ein eisernes Pachtverhältnis vorliegt, ist zu differenzieren, ob man den Pächter oder den Verpächter betrachtet.

Der Verpächterbetrieb ist nicht mehr Eigentümer des Inventars, er hat nur einen entsprechenden Anspruch. Deshalb ist beim Verpächter ein Ansatz für das Besatzkapital (Inventar) nur dann gerechtfertigt, wenn neben dem eisernen Pachtverhältnis weitere Flächen selber bewirtschaftet werden. Da beim eisernen Verpächter das Reingewinnverfahren nicht greifen kann, sondern nur das Mindestwertverfahren, können danach Inventargegenstände nur angesetzt werden, wenn selbstbewirtschaftete Flächen vorhanden sind. Dies ist im Regelfall bei der eisernen Verpachtung nicht gegeben, so dass ein Wertansatz nicht erfolgen darf. Die richtige Regelung beschäftigt sich nur mit dem Verpächterbetrieb, nicht aber mit dem Pächterbetrieb.

Petitum:

Rechtliche Klarstellung.

6. R B 166 Liquidationswert

In Abs. 6 heißt es hierzu: „(6) Soweit für Zwecke der Grunderwerbsteuer eine Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Liquidationswert erfolgt, bleiben Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem Grund und Boden verbunden sind (z. B. Maschinen, Tierbestände) außer Ansatz.“

Hierbei handelt es sich um einen Fehler des Gesetzgebers, der einfach die Bewertungsvorschriften für die ErbSt ungeprüft für die GrESt übernimmt. Damit wird eine Behaltensfrist von 15 Jahren Verpflichtung, wenn grunderwerbsteuerliche Tatbestände zu einer Festsetzung der GrESt gem. § 8 Abs. 2 GrEStG bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften führen. Das ist eine ungerechtfertigte und gesetzlich nicht nachvollziehbare Schlechterstellung gegenüber Gewerbebetrieben. Dort können die Anteile später weiterveräußert werden, ohne dass nachträglich für den bereits besteuerten Tatbestand noch einmal GrESt anfällt.

Petition:

Eigentlich müsste in § 8 Abs. 2 GrEStG verankert werden, dass § 162 Abs. 3 und 4 BewG ausgenommen sind. Dies kann wahrscheinlich nur der Gesetzgeber regeln. Dass jedoch noch 15 Jahre nach Anteilsübertragungen Grunderwerbsteuer nachträglich in erheblicher Höhe für Landwirtschaftsbetriebe festgesetzt werden kann, sollte entfallen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Annette Weißenborn
Rechtsanwältin (Syndikusanwältin), Landwirtschaftliche Buchstelle