

Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V. * Französische Str. 9-12 * 10117 Berlin

Herrn
Eduard Oswald, MdB, Minister a.D.
Vorsitzender des Finanzausschusses und
An die Mitglieder des Finanzausschusses des
Deutsches Bundestages
E-Mail: eduard.oswald@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de

Der Präsident

Französische Str. 9-12
10117 Berlin

Telefon: 030-259396-0
Telefax: 030-259396-19
info@steuerzahler.de
www.steuerzahler.de

Berlin, 29.02.2008
/Rü

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) – Drucksache 16/7918

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zur Drucksache 16/7918 und die damit verbundene Möglichkeit, zum vorliegenden Gesetzentwurf Stellung zu nehmen. An der Anhörung werden wir gern teilnehmen.

Der Gesetzentwurf bestätigt unsere Befürchtungen, dass das geplante Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sehr verwaltungsaufwändig, streitanfällig und verfassungsrechtlich bedenklich sein wird. Sollte zudem die Bewertung von Grundstücken lediglich in einer Rechtsverordnung geregelt werden, sind erneute Verfassungsbeschwerden vorprogrammiert. Zu befürchten ist auch, dass aufgrund der neuen Bewertungsvorschriften die Steuererhebung noch komplizierter und streitanfälliger wird. Vor diesem Hintergrund wäre die Abschaffung dieser Steuer der vernünftigste Schritt. Sollte die Politik – zumindest zum jetzigen Zeitpunkt – zu diesem Schritt noch nicht bereit sein, muss zumindest die Zusage einer aufkommensneutralen Neuregelung eingehalten werden.

Letzteres ist aber bisher nicht erkennbar. Die geplanten Freibeträge und die beabsichtigten Steuersätze dürften aufgrund der erwarteten deutlich höheren Bemessungsgrundlage nicht ausreichen, um die Zusage der Aufkommensneutralität einzuhalten. Um die Höherbewertung bestimmter Vermögensanlagen auszugleichen, müssten daher die Freibeträge weiter angehoben und vor allem die Steuersätze abgesenkt werden.

Dresdner Bank Konto: 254101
Wiesbaden BLZ: 510 800 60

Deutsche Bank Konto: 320515
Wiesbaden BLZ: 510 700 21

Postbank Konto: 262158-602
Frankfurt/Main BLZ: 500 100 60

Überparteiliche, unabhängige
gemeinnützige Vereinigung

Landesverbände
in allen Bundesländern

Vorstand: Dr. Karl Heinz Däke (Präsident)
Dipl.oec. Zenon Bilaniuk
Diplom-Volkswirt Ulrich Fried
Dr. Elfi Gründig
Prof. Dr. Wolfgang Kitterer
Dr. Bernd Schulze-Borges
RA Hannah Stein

Auch die geplante steuerliche Entlastung der Übergabe von Betriebsvermögen entspricht nicht den Zusagen der Politik gegenüber der Wirtschaft. Hier ist insbesondere zu kritisieren, dass die teilweise Freistellung von Betriebsvermögen an eine zehnjährige Fortführungsklausel und eine 15-jährige Behaltensfrist gekoppelt ist. Dies ist fernab der wirtschaftlichen Realität und wird in vielen Fällen nicht einzuhalten sein, so dass die betroffenen Steuerzahler gegenüber den bisherigen Regelungen mit höheren Belastungen zu rechnen haben. Dies dürfte die von der Politik gewollte Fortführung von Unternehmen eher gefährden als begünstigen. Zudem steht der Überwachungsaufwand der den Unternehmen und der Finanzverwaltung zur Einhaltung der Verschonungsbedingungen zugemutet wird, in keinem Verhältnis zum Aufkommen aus dieser Steuer.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Karl Heinz Däke

Anlage

Dresdner Bank Konto: 254101
Wiesbaden BLZ: 510 800 60

Deutsche Bank Konto: 320515
Wiesbaden BLZ: 510 700 21

Postbank Konto: 262158-602
Frankfurt/Main BLZ: 500 100 60

Überparteiliche, unabhängige
gemeinnützige Vereinigung

Landesverbände
in allen Bundesländern

Vorstand: Dr. Karl Heinz Däke (Präsident)
Dipl.oec. Zenon Bilaniuk
Diplom-Volkswirt Ulrich Fried
Dr. Elfi Gründig
Prof. Dr. Wolfgang Kitterer
Dr. Bernd Schulze-Borges
RA Hannah Stein



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung “Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts“ (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) – Drucksache 16/7918

I. Zusammenfassung

Der Gesetzentwurf bestätigt die Befürchtungen, dass das geplante Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sehr verwaltungsaufwändig, streitanfällig und verfassungsrechtlich bedenklich sein wird. Sollte zudem die Bewertung von Grundstücken lediglich in einer Rechtsverordnung geregelt werden, sind erneute Verfassungsbeschwerden vorprogrammiert. Zu befürchten ist auch, dass aufgrund der neuen Bewertungsvorschriften die Steuererhebung noch komplizierter und streitanfälliger wird. Vor diesem Hintergrund wäre die Abschaffung dieser Steuer der vernünftigste Schritt. Sollte die Politik – zumindest zum jetzigen Zeitpunkt – zu diesem Schritt noch nicht bereit sein, muss zumindest die Zusage einer aufkommensneutralen Neuregelung eingehalten werden.

Letzteres ist aber bisher nicht erkennbar. Die geplanten Freibeträge und die beabsichtigten Steuersätze dürften aufgrund der erwarteten deutlich höheren Bemessungsgrundlage nicht ausreichen, um die Zusage der Aufkommensneutralität einzuhalten. Um die Höherbewertung bestimmter Vermögensanlagen auszugleichen, müssten daher die Freibeträge weiter angehoben und vor allem die Steuersätze abgesenkt werden. Insbesondere enge Verwandte, wie z. B. Geschwister, werden von den geplanten Neuregelungen deutlich höher belastet.

Auch die geplante steuerliche Entlastung der Übergabe von Betriebsvermögen entspricht nicht dem Koalitionsvertrag vom 15. November 2005 und auch nicht dem Entschließungsantrag von 23. Mai 2007 (Drucksache 16/5480). Eine vollständige Freistellung des Betriebsvermögens ist nicht mehr Gegenstand des Erbschaftsteuerreformgesetzes. Insbesondere ist zu kritisieren, dass die teilweise Freistellung von Betriebsvermögen an eine zehnjährige Fortführungsklausel und eine 15-jährige Behaltensfrist gekoppelt ist. Dies ist fernab der wirtschaftlichen Realität und wird in vielen Fällen nicht einzuhalten sein, so dass die betroffenen Steuerzahler gegenüber den bisherigen Regelungen mit höheren Belastungen zu rechnen haben.

Dies dürfte die von der Politik gewollte Fortführung von Unternehmen eher gefährden als begünstigen. Zudem steht der Überwachungsaufwand der den Unternehmen und der Finanzverwaltung zur Einhaltung der Verschonungsbedingungen zugemutet wird, in keinem Verhältnis zum Aufkommen aus dieser Steuer.

Bei einem Vergleich der derzeitigen Besteuerung des Betriebsvermögensübergangs und der in der Erbschaftsteuerreform geplanten Regelungen wird deutlich, dass eine Verbesserung bei der Unternehmensfortführung nur in den Fällen eintritt, in denen die Verschonungsregeln in vollem Umfang eingehalten werden können. Aufgrund der extrem restriktiven Vorgaben ist aber davon auszugehen, dass es in vielen Fällen zu einer Schlechterstellung der Unternehmenserben kommen wird. Die höheren persönlichen Freibeträge können dem nicht entgegenwirken, da diese in der Regel durch die gleichzeitig stattfindende Übergabe von Privatvermögen aufgezehrt werden und insofern keinen Minderungseffekt für die auf das Betriebsvermögen entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bewirken.

II. Einzelpunkte

Änderungen im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

1. § 13 a ErbStG-E Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

*Zukünftig soll es einen Abschlag von 85 Prozent der Bemessungsgrundlage geben, wenn über 10 Jahre 70 Prozent der Lohnsumme des Durchschnitts der letzten 5 Jahre vor der Übertragung eingehalten werden **und** der Betrieb bzw. Betriebsteile 15 Jahre lang weder veräußert noch aufgegeben werden. Die Lohnsumme soll dynamisiert werden, d. h. allgemeine Lohnsteigerungen werden eingepreist und müssen ebenfalls erreicht werden. Verwaltungsvermögen zählt nur zum Betriebsvermögen, wenn es bereits zwei Jahre vor der Übertragung in den Betrieb eingelegt wurde.*

§ 13 a Abs. 1 und 4 ErbStG-E Lohnsummenregelung

Der Zeitraum von 10 Jahren ist deutlich zu lang. Er ist für Unternehmer nicht überschaubar. Oftmals wird es in einer dynamischen und globalen Wirtschaft notwendig, kurzfristig Mitarbeiter freizustellen, um Kosten zu sparen und somit wettbewerbsfähig zu bleiben. Unternehmern über 10 Jahre nur einen Handlungsraum von 70 Prozent der Lohnsumme zuzugestehen, geht an der Praxis vorbei. Die Intention, die Verschonung von der Erbschaftsteuer an den Erhalt von Arbeitsplätzen zu koppeln, ist nachvollziehbar, jedoch darf der Handlungsspielraum der Unternehmen nicht derart eingeschränkt werden, dass sie nicht mehr sinnvoll wirtschaftlich agieren können.

Unserer Ansicht nach sollte sowohl der Zeitraum als auch die zu erreichende Lohnsumme deutlich reduziert werden. Zusätzlich könnte auch eine so genannte Escape-Klausel eingeführt werden. Sollte in einem Jahr die Prozent-Grenze unterschritten worden sein, könnte ein

zweiter Maßstab herangezogen werden. Dies könnte der Durchschnitt der jährlichen Lohnsummen seit dem Erwerbszeitpunkt sein. So würde nicht nur das Schrumpfen des Unternehmens, sondern konsequenterweise auch Expansionen des Unternehmens und das Schaffen neuer Arbeitsplätze berücksichtigt werden. Liegt der Durchschnitt der jährlichen Lohnsummen über der gesetzlichen Prozent-Grenze der Ausgangslohnsumme, sollte der Abschlag weiterhin gewährt werden. Diese Regelung könnte durchaus auch positive Beschäftigungseffekte erzielen.

In die Lohnsumme sollten lediglich die Vergütungen der Arbeitnehmer einbezogen werden, die ausschließlich bzw. überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Dies würde wesentlich zur Vereinfachung beitragen und den Unternehmen weiterhin Handlungsspielraum gewähren. Des Weiteren sollte die geplante Indexierung der Lohnsumme entfallen, da diese zusätzliche Bürokratie verursacht. Ebenso verzichtet werden sollte auf die Einbeziehung der Löhne und Gehälter in der EU bzw. im EWR. Hier ist erhöhtes Konfliktpotenzial zwischen Finanzverwaltung und Steuerzahler zu befürchten. Dies könnte beispielsweise die Festlegung der Umrechnungskurse auf einen Stichtag betreffen. Aus Gründen der Objektivierung sollten auch die Vergütungen des Erblassers oder Schenkers bzw. des Erwerbers nicht einbezogen werden.

Nach der Definition der Lohnsumme im Gesetzentwurf sollen alle Vergütungen, allerdings auch Sozialbeiträge, Einkommensteuern, Zuschlagsteuern, Abfindungen, Familienzulagen und Teilnehmergebühren, in die maßgebliche Lohnsumme mit einbezogen werden. Die Veränderung der Höhe dieser Positionen liegt in der Regel jedoch nicht im Verantwortungsbereich des Erwerbers. Aus diesem Grunde wäre es unseres Erachtens unsachlich, diese Bestandteile in die Lohnsumme mit einzubeziehen. Beim Unterschreiten der daraus resultierenden Lohnsumme darf der Erwerber nicht in Form der Erbschaft- oder Schenkungsteuer haftbar gemacht werden, da er einige Faktoren nicht beeinflussen kann.

Der Bund der Steuerzahler begrüßt, dass bei Unternehmen mit bis zu 10 Mitarbeitern auf die bürokratische Lohnsummenregelung verzichtet wird. Eine Anhebung dieser Mitarbeitergrenze würde die mit der Lohnsummenregelung verbundene Problematik zwar nicht lösen, es wären aber deutlich weniger Unternehmen hiervon betroffen als bisher. Hinzu kommt, dass bei Unternehmen mit geringen Mitarbeiterzahlen der Weggang, die Kündigung, das Versterben oder der Übertritt in den Ruhestand eines Mitarbeiters prozentual stark ins Gewicht fallen. Es liegt jedoch nicht immer im Machtbereich des Erben oder des Beschenkten, Mitarbeiter zu halten bzw. kurzfristig adäquaten Ersatz zu finden. Bei einem Unternehmen mit geringen Mitarbeiterzahlen und einer starken Spreizung zwischen den Löhnen und Gehältern kann bereits der Weggang weniger Mitarbeiter dazu führen, dass das Lohnsummenkriterium nicht mehr eingehalten wird. Um weitere Vereinfachung zu erzielen und das Risiko, unverschuldet das Lohnsummenkriterium nicht zu erreichen, zu vermeiden, fordert der Bund der Steuerzahler eine deutliche Anhebung der Mitarbeiterzahl für Unternehmen, bei denen die Lohnsummenregelung nicht angewendet werden soll.

§ 13 a Abs. 2 ErbStG-E Abzugsbetrag

Für den Teil des Betriebsvermögens, der nicht dem 85-prozentigen Verschonungsabschlag unterliegt, kommt ein gleitender Abzugsbetrag zur Anwendung. Der verbleibende Teil unterliegt einer definitiven Besteuerung. Der Abzugsbetrag beträgt 150.000 Euro bei bis zu 150.000 Euro Betriebsvermögen, das nach Berücksichtigung des Verschonungsabschlages verbleibt, und bei 450.000 Euro dann 0 Euro. Der Abzugsbetrag entfällt, wenn die Verschonungsvoraussetzungen nicht (mehr) eingehalten werden.

Der Bund der Steuerzahler begrüßt den Abzugsbetrag von 150.000 Euro. Durch den Ansatz des Abzugsbetrages von 150.000 Euro nach der Berücksichtigung des Verschonungsabschlages von 85 Prozent können Unternehmen bis zu einem Wert von 1 Million Euro erbschafts- bzw. schenkungsteuerfrei übergeben werden, wenn die Verschonungsbedingungen eingehalten werden. Nachteilig ist jedoch, dass nun alle Unternehmen den Inhalt der Verschonungsregeln überprüfen müssen. Wir schlagen vor, zusätzlich generell eine Nichtaufgriffsgrenze einzuführen. Übertragungen von Unternehmen, deren Wert 150.000 Euro nicht übersteigt, sollten völlig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden. Um Missbrauch zu vermeiden, kann die Steuerfreiheit auf einen Erwerbsvorgang je Erwerber innerhalb einer Zehn-Jahresfrist begrenzt werden. So könnte zumindest Kleinbetrieben die vollständige Überwachung der Einhaltung der Verschonungsregeln und der damit verbundene Bürokratieaufwand über einen Zeitraum von 15 Jahren erspart werden. Dieser Aufwand wäre insbesondere für kleinere Unternehmen nicht akzeptabel.

§ 13 a Abs. 5 ErbStG-E Behaltensfrist

Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag entfallen rückwirkend, wenn der Erwerber innerhalb von 15 Jahren nach dem Erwerb den Betrieb veräußert, aufgibt oder wesentliche Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen überführt. In diesen Fällen kommt es zu einer Nachversteuerung. Der Steuerzahler kann dieser entgehen, wenn er den erzielten Erlös wieder in das Unternehmen investiert (Reinvestitionsklausel). Zu einer Nachversteuerung kommt es auch bei Überentnahmen (Die Entnahmen übersteigen die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne bzw. Gewinnanteile.) von mindestens 150.000 Euro. Die Behaltensfrist gilt auch als verletzt, wenn die zur Begünstigung notwendige Stimmrechtsbündelung oder Verfügungsbeschränkung innerhalb der 15 Jahresfrist aufgehoben werden.

Der Bund der Steuerzahler erachtet die Behaltensfrist von 15 Jahren als deutlich zu lang. Eine derart lange Frist ist völlig unangemessen und führt zum Entwicklungsstillstand in den betroffenen Unternehmen. Daran ändert auch die Reinvestitionsklausel nichts. Der Bund der Steuerzahler hält eine deutliche Absenkung dieser Grenze auf unter 10 Jahre für notwendig. Eine darüber hinaus gehende Restriktion kann man einem sich am Markt behauptenden Unternehmen für eine Steuerverschonung nicht aufbürden. Ein Gleichklang der Fristen für den Inhalt der Lohnsummenregelung und der Betriebsfortführung würde zur Vereinfachung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts beitragen und sollte unbedingt erreicht werden.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert, dass die 15-jährige Nachversteuerungsregel die Lohnsummenregelung ad absurdum führt. Gerät beispielsweise ein Unternehmer 12 Jahre nach

dem Erhalt des Unternehmens in eine wirtschaftliche Schieflage und verkauft deshalb Unternehmensteile, muss er für diesen verkauften Teil Erbschaft- bzw. Schenkungsteuern in voller Höhe nachbezahlen. Er wird so behandelt, als hätte er diesen Teil sofort nach dem Erhalt des Unternehmens veräußert. Dass er 10 Jahre lang die Lohnsumme eingehalten hat, ist für die Höhe der Nachversteuerung völlig unerheblich. Da der Erhalt von Arbeitsplätzen aber das Hauptargument für eine Erbschaftsteuerverschonung bei Unternehmen darstellt, muss der Arbeitsplatzertand (Lohnsumme) entsprechend gewürdigt werden. Aus diesem Grund muss ein Fallbeileffekt verhindert werden. Bei einer Einführung dieser Fallbeilregelung werden u. a. besondere Umstände, wie Insolvenzen oder fehlende geeignete Nachfolger, nicht berücksichtigt.

Unserer Ansicht nach darf sich die Behaltensfrist maximal auf den gleichen Zeitraum erstrecken, in der auch die Einhaltung der Lohnsumme zu gewährleisten ist. Es ist nicht vermittelbar, dass „eigentlich“ die Steuerschuld nach 10 Jahren völlig erloschen sein soll und dann nach 11 bis 15 Jahren doch wieder vollständig auflebt, sobald nämlich das Unternehmen oder Unternehmensteile aufgegeben oder veräußert werden.

Auch im Hinblick auf Fälle, wie Insolvenzen und mangelnde geeignete Nachfolger sollte eine pro rata temporis Regel eingeführt werden, analog der Regelung bei der Lohnsumme. Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung wäre dann die Steuer anteilig zu ermäßigen. So bliebe auch der Inhalt der Lohnsummenregelung nicht unberücksichtigt. Beispielberechnungen des Bundes der Steuerzahler, die sich im Anhang befinden, verdeutlichen die Auswirkungen der Fallbeilregelung und zeigen die Wirkung der pro rata temporis Regel. Die vorgesehene Regelung sieht einen kompletten Wegfall der Steuervergünstigung vor, wenn das Unternehmen nicht entsprechend fortgeführt wird. Dieses „Alles oder Nichts-Prinzip“ wird den Anforderungen eines globalisierten Wettbewerbs nicht gerecht und ist damit ein echter Standortnachteil für Deutschland.

§ 13 a Abs. 6 ErbStG-E Selbstveranlagung

Der Erwerber muss den fälligen Steuerbetrag selbst errechnen und dem Finanzamt anzeigen.

Die Pflicht des Steuerzahlers, den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen, wird vom Bund der Steuerzahler abgelehnt. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sowie das Bewertungsrecht sind zu kompliziert, als dass es Steuerzahlern zugemutet werden kann, den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen. Der Bund der Steuerzahler schlägt vor, die Veranlagung weiterhin von der Finanzverwaltung durchführen zu lassen. Es gibt keinen Grund, von der bisherigen Handhabung abzuweichen und immer mehr Pflichten auf den Steuerzahler zu verlagern.

2. § 13 b ErbStG-E Begünstigtes Vermögen

Es können pauschal 85 Prozent der Bemessungsgrundlage des begünstigten Betriebsvermögens abgeschmolzen werden. Anteile an Kapitalvermögen zählen nur dann zum begünstigten Vermögen, wenn der Erblasser bzw. Schenker zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital

der Gesellschaft beteiligt war. Diese Grenze gilt auch als eingehalten, wenn der Erblasser oder der Schenker mit anderen Gesellschaftern zusammen zu mehr als 25 Prozent des Nennkapitals beteiligt sind und sich verpflichtet haben, nur einheitlich über die Anteile zu verfügen und ihr Stimmrecht einheitlich auszuüben. Vermögensverwaltendes Vermögen wird nicht mit einbezogen, wenn es nicht bereits zwei Jahre vor der Übertragung in das Unternehmen eingelegt wurde.

§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E Betriebsvermögen

Richtigerweise wird bei Personengesellschaften keine Mindestbeteiligung gefordert. Deshalb sollte dieses Kriterium auch bei Kapitalgesellschaften entfallen. Die Bemühungen des Gesetzgebers, die Erbschaft- und Schenkungsteuer rechtsformneutral zu gestalten, gehen insofern ins Leere, da für Kapitalgesellschaften eine Mindestbeteiligung von *mehr* als 25 Prozent gefordert wird, um in den Genuss der steuerlichen Vergünstigungen zu gelangen. Auch viele mittelständische Familienunternehmen sind in der Form einer Kapitalgesellschaft geführt. Bei nur vier Gesellschaftern würde eine Mindestbeteiligung von *über* 25 Prozent nicht erreicht. Auch die Öffnungsklausel, wonach bei einer Beteiligungsquote von 25 Prozent und weniger die Voraussetzungen für die Vergünstigungen erfüllt werden, wenn Stimmrechtsausübung und Verfügungsrecht nur einheitlich erfolgen können, ist inakzeptabel und wird vom Bund der Steuerzahler kritisiert. Im Ergebnis kommt es dazu, dass durch die einheitliche Stimmrechtsausübung die privatautonome Willensbildung des einzelnen Anteilseigners zurückgedrängt wird. Derjenige Kapitalgesellschafter, der nicht die nominelle Quote des § 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E erreicht, muss sich gleichsam zulasten seiner eigenen Möglichkeiten entrichten, um das unentgeltlich übergehende Betriebsvermögen erbschaftsteuerrechtlich begünstigen zu lassen. Ob das mit einem auf selbstständige Willensbildung ausgerichteten Gesellschaftsrecht vereinbar ist, ist fraglich. Bereits in den Gutachten, die das Bundesverfassungsgericht vor ihrem Beschluss zur Erbschaftsteuer (Az.: 1 BvL 10/02 vom 7. November 2006) von Sachverständigen, wie dem Deutschen Industrie- und Handelskammertag und dem Rheinisch-Westfälischen Institut für Wirtschaftsforschung Essen anforderte, wird dargelegt, dass eine Mindestbeteiligungsgrenze von 25 Prozent nicht folgerichtig ausgestaltet und auch nicht sachgerecht ist.

Unserer Ansicht nach muss das Beteiligungserfordernis für Kapitalgesellschaften weit unter 25 Prozent liegen und zudem mit dem Ertragsteuerrecht übereinstimmen. Dies würde auch den Vereinfachungsbemühungen des deutschen Steuerrechts Rechnung tragen. Nach dem Gesetzentwurf wird deutlich, dass viele Familienunternehmen nicht von der vorgesehenen Steuerbefreiung profitieren können. Insofern verstärken sich nicht nur die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede, auch die Steuerschuld steigt erheblich.

§ 13 b Abs. 2 ErbStG-E Ausnahmetatbestände

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen soll nur zum begünstigten Vermögen gehören, soweit es selbst bewirtschaftet wird. Dies führt dazu, dass verpachtete Flächen zum Verwaltungsvermögen zählen und voll versteuert werden müssen. Außerdem besteht die Gefahr, dass durch verpachtete Flächen die Gesamtgrenze von 50 Prozent Verwaltungsvermögen überschritten wird und somit der übergebene Betrieb überhaupt nicht in den Genuss der

steuerlichen Verschonung gelangt. Ein hoher Anteil von Verwaltungsvermögen ist insgesamt branchentypisch. Der Bund der Steuerzahler fordert, von der Zuordnung verpachteter Flächen zum Verwaltungsvermögen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben abzusehen. Die Verpachtung von Flächen gehört zur gängigen Praxis bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und ist Teil der Hauptgeschäftstätigkeit solcher Betriebe. Die Einschränkung ist daher nicht gerechtfertigt. Nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler muss branchentypischen Besonderheiten angemessen Rechnung getragen werden.

Ein weiteres Problem kann sich durch die Zweijahresfrist ergeben, denn Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens gehören nur zum begünstigten Vermögen, wenn sie bereits zwei Jahre vor der Übertragung zum Betriebsvermögen gehörten. In der Praxis können diese Grenzen zu ungewollten Effekten führen, wenn beispielsweise Verwaltungsvermögen zur Verbesserung von Bilanzrelationen bzw. Erhöhung des Haftungskapitals in das Unternehmen eingelegt wird, um bessere Kreditkonditionen zu erlangen. Muss das Unternehmen dann innerhalb von zwei Jahren übergeben werden, fällt dieses Vermögen nicht unter die Verschonungsregel. Unseres Erachtens wäre es sinnvoll zu prüfen, ob es betriebswirtschaftliche Gründe für die Einlage der Wirtschaftsgüter gegeben hat oder nicht. Je nachdem sollte dieses Vermögen unter die Begünstigung fallen oder nicht. Die generelle Zuordnung zum nicht begünstigten Vermögen von Wirtschaftsgütern, die zum Verwaltungsvermögen zählen und innerhalb von zwei Jahren vor der Übertragung eingelegt wurden, lehnt der Bund der Steuerzahler ab.

Unternehmen, deren Betriebsvermögen zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht, sollen nicht vom Verschonungsabschlag und dem Abzugsbetrag profitieren können. Der Bund der Steuerzahler fordert, diese Grenze deutlich anzuheben, da sonst zu viele Unternehmen aus der Begünstigung herausfallen würden. Durch die Einlage eines Grundstücks, insbesondere in teuren Ballungsräumen, kann es bei kleineren Unternehmen sehr schnell zur Überschreitung der 50-Prozent-Grenze kommen. In diesem Fall kommen die Verschonungstatbestände nicht zum Tragen. Das kann nicht gewollt sein. Die Zielsetzung dieser Regelung, das kurzfristige Einlegen von Privatvermögen zu unterbinden, um so eine ungerechtfertigte Begünstigung zu verhindern, ist durchaus nachvollziehbar. Der Effekt, dass Privatvermögen übermäßig ins Betriebsvermögen eingelegt wird, wird jedoch bereits durch eine andere Regel wirksam bekämpft. Durch die stringente Behaltensregelung, die auch ein Entnahmeverbot darstellt, werden Unternehmer ihr Privatvermögen nicht im Unternehmen verhaften wollen.

3. § 13 c ErbStG-E Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

Für Grundvermögen soll lediglich ein Bewertungsabschlag von 10 Prozent vorgenommen werden, wenn die Immobilie als Wohnimmobilie vermietet ist. Das Bundesverfassungsgericht machte in seinem Beschluss vom 7. November 2006 (Az.: 1 BvL 10/02) deutlich, dass es sich bei der Zurverfügungstellung von ausreichendem Wohnraum um einen „... überragenden Gemeinwohlbelang ...“ handelt. Diese Gründe sind nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts geeignet, Verschonungsregeln zu rechtfertigen. Daher kann nicht nachvollzogen werden, dass bei einem Gemeinwohlbelang, wie der Befriedigung eines existenziellen

Grundbedürfnisses, der Wohnraumgestaltung, nur ein Bewertungsabschlag von 10 Prozent gewährt werden soll. Entfällt für Private der Investitionsanreiz für Wohnimmobilien, müssten die fehlenden privaten Investitionen zur Sicherstellung der Wohnraumversorgung der Bevölkerung mit öffentlichen Geldern finanziert werden. Dies würde wesentlich teurer für die öffentlichen Kassen werden.

Der Bewertungsabschlag sollte unserer Auffassung nach deutlich höher ausfallen. Für einen Bewertungsabschlag von lediglich 10 Prozent eine Behaltensfrist von 15 Jahren einzuführen, ist absolut unverhältnismäßig. Unseres Erachtens sollten Vermieter wie im Umsatzsteuerrecht als Unternehmer betrachtet werden und den 85-prozentigen Verschonungsabschlag sowie den Abzugsbetrag in Anspruch nehmen können. Diesem Verschonungsabschlag steht auch das Bundesverfassungsgerichtsurteil nicht entgegen, denn die Richter haben ausdrücklich offen gelassen, in welchem Umfang eine Entlastung auf Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung zulässig ist.

4. § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG-E Berücksichtigung früherer Erwerbe

Durch die Berücksichtigung früherer Erwerbe innerhalb der Zehn-Jahres-Frist soll es keinen Unterschied machen, ob das Vermögen in einem einzigen Vorgang oder aufgespaltet in viele verschiedene Vorgänge übertragen wird. Durch die Zusammenrechnung der Erwerbe bleibt die Steuerschuld gleich. Die Steuerschuld früherer Erwerbe wird dann auf den zusammengefassten Erwerb angerechnet. Die Zusammenfassung der Erwerbe innerhalb der Zehn-Jahres-Frist ist grundsätzlich sinnvoll und verhindert Missbrauch. Durch die Einführung des Satzes 3 soll nun jedoch die Anrechnung der Steuerschuld aus früheren Erwerben begrenzt werden. Für den letzten Erwerb ist mindestens der Steuerbetrag zu entrichten, der sich aus dem letzten Erwerb ohne Zusammenrechnung der Erwerbe ergibt.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert diesen erneuten Versuch, eine Begrenzung der Anrechnung der Steuer aus früheren Erwerben einzuführen scharf. Zu Recht scheiterte der Versuch, diese Regelung bereits im Steuerbereinigungsgesetz 1999 einzuführen und lässt sich auch jetzt nicht rechtfertigen. Die Beschränkung der Anrechnung der gezahlten Steuern aus früheren Erwerben wirkt wie eine Günstigerprüfung pro Fiskus. Je nachdem, ob die Einzelbetrachtung oder die Zusammenrechnung der Erwerbe für den Fiskus günstiger ist, wird das entsprechende Verfahren gewählt. Der Gesetzgeber muss sich entscheiden, ob er die Erwerbe innerhalb der Zehn-Jahres-Frist zusammenrechnet oder nicht. Für jeden Fall die Methode zu wählen, die eine höhere Steuerschuld ergibt, ist nicht folgerichtig und dient allein fiskalischen Zwecken. In den Fällen, in denen das Verwandtschaftsverhältnis enger wird, zum Beispiel durch Adoption oder Heirat, oder sich die Gesetzeslage für Steuerzahler verbessert, sind massive Steuererhöhungen die zwangsläufige Folge. Der Bund der Steuerzahler lehnt diese Steuererhöhung durch die Hintertür ab und fordert, auf § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStG-E zu verzichten. Eine Günstigerprüfung pro Fiskus kann nicht akzeptiert werden.

5. § 16 ErbStG-E Freibeträge

Die Freibeträge werden in den Steuerklassen I, II und III angehoben.

Die vorgenommene Erhöhung der Freibeträge reicht nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler in vielen Fällen nicht aus, um die zu erwartende höhere Bemessungsgrundlage auszugleichen. Bei Immobilienübertragungen dürfte es insbesondere in Ballungsräumen und Regionen mit in den letzten Jahren deutlich gestiegenen Immobilienpreisen in vielen Fällen zu Mehrbelastungen kommen. Der Bund der Steuerzahler fordert daher eine weitere Erhöhung der Freibeträge. Insbesondere die Freibeträge für Erwerber der Steuerklassen II und III sind deutlich zu gering und müssen angehoben werden. Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist, dass die Freibeträge für die Erwerber der Steuerklassen II und III identisch sind. So kommt es de facto zu einer Abschaffung der Steuerklasse II, und Geschwister, Neffen und Nichten, Stiefeltern und Schwiegerkinder sowie Schwiegereltern und geschiedene Ehegatten werden wie völlig Fremde behandelt. Hierfür gibt es keine sachliche Rechtfertigung.

6. § 19 Abs. 1 ErbStG-E Steuersätze

Die Steuersätze in der Steuerklasse I sollen unverändert bleiben. Hingegen werden die Steuersätze der Steuerklassen II und III in einen Zwei-Stufen-Tarif umgewandelt und massiv angehoben. Der Eingangssteuersatz soll 30 Prozent betragen. Ab einem steuerpflichtigen Erwerb von über 6 Millionen Euro beträgt er 50 Prozent. Eine Differenzierung zwischen den Steuerklassen II und III ist nicht vorgesehen. Außerdem sollen die Wertgrenzen, ab denen der nächst höhere Steuersatz gilt, aufgerundet werden.

Nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler gleichen die höheren Freibeträge in vielen Fällen die höhere Bewertung nicht aus und eine Reduzierung der Steuersätze ist notwendig. Eine Entlastung für die Erwerber der Steuerklasse I könnte auch durch deutlich höhere Wertgrenzen bewirkt werden, ab denen ein neuer Steuersatz angewendet werden soll. Bisher ist lediglich eine großzügige Rundung der Wertgrenzen vorgesehen.

Bei den Erwerbern der Steuerklassen II und III wurden die Steuersätze deutlich erhöht und müssen nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler abgesenkt werden. Die Steuersätze und die persönlichen Freibeträge sind bei den Erwerbern der Steuerklassen II und III identisch. Dadurch gibt es nur noch zwei Steuerklassen. Die bisher geltenden Klassen sind aber durchaus sinnvoll. Diese Differenzierungen sollten weiterhin beibehalten werden, denn es ist nicht erklärbar, weshalb Geschwister, Stiefeltern, Tanten und Onkel, Nichten und Neffen zukünftig genauso wie völlig Fremde behandelt werden sollen. Nicht bedacht wurde dabei offensichtlich, dass damit auch Eltern und Großeltern bei einer Vermögensübertragung im Rahmen einer Schenkung wie Fremde behandelt werden. Das führt für diese Personengruppen zu einer deutlichen Schlechterstellung im Vergleich zum derzeit gültigen Recht und kann so nicht gewollt sein. Der Bund der Steuerzahler plädiert daher für die Beibehaltung von drei verschiedenen Steuerklassen.

7. § 19 a ErbStG-E Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Erwerber der Steuerklassen II und III von betrieblichem Vermögen sollen lediglich die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nach dem Steuertarif der Steuerklasse I entrichten. Dies soll jedoch nur so lange gelten, wie die Behaltensfrist von 15 Jahren eingehalten wird.

Die Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften geht auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 (Az.: 2 BvR 552/91) zurück. Demnach muss die verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers von betrieblich gebundenem Vermögen berücksichtigt werden, wobei es nicht auf die verwandtschaftliche Nähe zwischen dem Zuwender und dem Empfänger ankommen darf.

Bereits nach geltendem Recht fällt der Entlastungsbetrag rückwirkend weg, wenn der Erwerber den Betrieb innerhalb der bisherigen Fünf-Jahres-Frist aufgibt, veräußert oder wesentliche Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen überführt. Dadurch ergibt sich ein Fallbeileffekt. Der bisherige Freibetrag nach § 13 a ErbStG von 225.000 Euro sowie der Bewertungsabschlag in Höhe von 30 Prozent **und** der Entlastungsbetrag entfallen zum gleichen Zeitpunkt. So ist beim Verletzen der Voraussetzungen für die Verschonung sofort ein Vielfaches der Erbschaft- oder Schenkungsteuer fällig. Dieser Effekt verstärkt sich nach dem Gesetzentwurf massiv und wird vom Bund der Steuerzahler kritisiert. Können nunmehr die Behaltensvoraussetzungen nicht mehr erfüllt werden, kommt es zu einer Nachversteuerung des mit dem 85-prozentigen Verschonungsabschlag (§13 b Abs. 4 ErbStG-E) versehenen Vermögens. Zusätzlich entfallen der Abzugsbetrag nach § 13 a Abs. 2 ErbStG-E und der Entlastungsbetrag nach § 19 a ErbStG-E. Auf einen Schlag muss das gesamte Betriebsvermögen, abzüglich des persönlichen Freibetrages mit dem Tarif der Steuerklassen II oder III versteuert werden. Die Fallbeilwirkung ist nach dem Gesetzentwurf aufgrund der höheren Spreizung der Steuersätze zwischen den Steuerklassen I und II bzw. III wesentlich höher als nach bisherigem Recht. Erwirbt ein Steuerzahler der Steuerklasse III ein Unternehmen im Wert von 2 Millionen Euro, sind bei Einhaltung der Verschonungsvoraussetzungen und Anwendung der Tarifbegrenzung Erbschafts- oder Schenkungsteuern in Höhe von 22.550 Euro fällig. Beim Wegfall der Verschonungsregeln und der Tarifbegrenzung müssten insgesamt Steuern in Höhe von 594.000 Euro bezahlt werden. Das entspricht in etwa dem 26-fachen der ursprünglichen Steuerschuld. Es darf bezweifelt werden, dass dies den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts von der Berücksichtigung einer verminderten Leistungsfähigkeit bei Erwerbern von betrieblich gebundenem Vermögen entspricht, wobei es nicht auf die verwandtschaftliche Nähe zwischen dem Zuwender und dem Empfänger ankommen darf.

Der Bund der Steuerzahler fordert, die nun angestrebte Reform im Hinblick darauf auch dazu zu nutzen, die schon bisher bestehende Fallbeilregelung zu beseitigen oder zumindest zu entschärfen. Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt notwendig, weil die Auswirkungen durch die nun höhere Bewertung massiv verschärft werden. Eine Verstärkung des Effekts muss in jedem Fall vermieden werden. De facto wird die Behaltensfrist durch die Tarifbegrenzung für Erwerber der Steuerklassen II und III nochmals verschärft. Aus diesem Grund muss eine pro-rata-temporis Regel für die Steuerschuld beim nur teilweisen Erhalt der Behaltensfrist eingeführt werden. Der Entlastungsbetrag sollte dann ebenfalls nur pro-rata-temporis entfallen. Unserer Ansicht nach könnte so der Fallbeileffekt sowohl bei der Behaltensfrist als auch bei der Tarifbegrenzung wirksam abgemildert werden. Im Anhang befinden sich Beispielerrechnungen des Bundes der Steuerzahler, die die Auswirkungen aufzeigen.

Änderungen des Bewertungsgesetzes sowie dazugehörige Rechtsverordnungen

Das Reformgesetz knüpft an die bewährte Trennungsmethode des Erbschaftssteuerrechts jetziger Fassung an. Die Regelungen zur materiellen Steuererhebung werden weiterhin im ErbStG beibehalten, die Regelungen zur Bewertung befinden sich auch nach der Reform grundsätzlich im Bewertungsgesetz. So wird in § 182 BewG - neue Fassung - das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren zur Wertermittlung bebauter Grundstücke genannt. Neu ist, dass über § 182 Abs. 5 BewG neuer Fassung die Einzelheiten der Wertermittlung von bebauten Grundstücken in einer Rechtsverordnung ausgestaltet werden sollen. Ähnliche Regelungen zur Bewertung von Betriebsvermögen etc. sollen ebenfalls durch Rechtsverordnung ausgestaltet werden. Entsprechende Öffnungsklauseln dazu finden sich in § 11 Abs. 2, § 160 Abs. 2, § 163 Abs. 4, § 169 Abs. 5 und § 184 BewG.

Der Bund der Steuerzahler fordert, die Einzelheiten zur Bewertung nicht in einer bloßen Rechtsverordnung zu regeln, sondern im Gesetz selbst. Rechtsverordnungen werden nicht vom Parlament beschlossen, sondern von einer Regierungs- oder Verwaltungsbehörde. Ein förmliches Gesetzgebungsverfahren ist für den Erlass oder die Änderung von Rechtsverordnungen entbehrlich. Es besteht daher grundsätzlich die Gefahr einer von Parlament und Öffentlichkeit unbemerkten Änderung der Bewertungsvorschriften. Diese Verfahrensweise ist unserer Auffassung nach verfassungsrechtlich bedenklich. Die Einzelheiten der Bewertung in einer Rechtsverordnung zu regeln, entspricht nach Auffassung des Bundes der Steuerzahler nicht den verfassungsgerichtlichen Vorgaben zum Bestimmtheitsgrundsatz.

Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG verlangt, dass Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden. Welche Bestimmtheitsanforderungen im Einzelnen erfüllt sein müssen, ist von den Besonderheiten der zu regelnden Materie sowie der Intensität der Maßnahme abhängig. Geringere Anforderungen sind zu stellen, wenn es sich um eine Regelung handelt, die nicht erheblich in die Rechtsstellung des Betroffenen einwirkt, um einen Regelungsbereich also, der die Grundrechtsausübung weniger tangiert (BFH-Urteil vom 24.11.1994, Az.: X R 5/91, BStBl 1994 II S. 683).

Grundsätzlich lässt das Steuerrecht eine Konkretisierung zur *Durchführung* von Gesetzen durch Rechtsverordnung zu, wie am Beispiel der Durchführungsverordnungen ersichtlich ist. Unzulässig ist hingegen eine Vorschrift, die die Bundesregierung zum Erlass von Rechtsverordnungen über den Umfang der *Besteuerungsgrundlage* ermächtigt (BVerfGE 18,52). Wird die „Berechnung der Steuer“ also durch Rechtsverordnung geregelt und lässt sich eine Einschränkung der Regelungsbefugnis des Gesetzgebers nicht aus dem Gesetz entnehmen, verstößt dies gegen Art. 80 GG, da der Steuerzahler dann nicht mehr in der Lage ist, seine Steuer an Hand eines Gesetzes vorzuberechnen. Allein mit den Fachbegriffen Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren ist eine abschließende Wertermittlung nicht möglich. Maßgeblich für die Berechnung der Steuer sind daher die in der Rechtsverordnung ausgestalteten Details. Die Auslagerung wesentlicher Teile der Steuerberechnung ist unseres Erachtens daher verfassungswidrig.

Zudem befürchtet der Bund der Steuerzahler, dass bei einer Regelung der Bewertung in einer Rechtsverordnung wesentliche Bereiche nicht vom Parlament bestimmt werden, sondern von der Ministerialbürokratie. Problematisch wird die Bestimmung zwar nicht bei der Erstfassung der Verordnung werden, da die Ausgestaltung des Bewertungsverfahrens noch im Blickpunkt der Öffentlichkeit steht. Zu befürchten ist vielmehr, dass die Verordnung in der Folgezeit von Öffentlichkeit und Parlament unbemerkt geändert wird sobald (Finanz-) Bedarf besteht. Die Gültigkeit der Verordnung ist von vornherein bis zum 31. Dezember 2011 begrenzt. So ist bereits in drei Jahren mit einer Veränderung der Vervielfältiger und Zuschlägen zu rechnen. Dabei ist zu befürchten, dass es zu einer weiteren Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage kommt. Die Bundesregierung kann zu Ungunsten des Steuerzahlers das Bewertungsverfahren im regelmäßigen Turnus ändern und damit letztlich ein höheres Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer erzielen. Die steuerlichen Auswirkungen einer solchen änderbaren Rechtsverordnung sind für den Steuerzahler nicht abschätzbar. Der Bund der Steuerzahler fordert, dass die Bewertungsverfahren vollständig im Bewertungsgesetz geregelt werden.

1. Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 BewG – Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung

Bei Unternehmen, die nicht zu den Großbetrieben im Sinne des § 3 der Betriebsprüfungsordnung gehören, kann ein vereinfachtes Ertragswertverfahren angewendet werden. Es darf jedoch nicht angewendet werden, wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp ein anderes anerkanntes und übliches Verfahren, z.B. ein Multiplikatorverfahren, üblich ist. Erneut ist eine Aufteilung von betriebsnotwendigem und nichtbetriebsnotwendigem Vermögen vorgesehen. Vermögen, welches herausgelöst werden könnte, ohne dass es die eigentliche Unternehmenstätigkeit beeinträchtigt, wird zusätzlich zum Ertragswert erfasst. Ebenso verhält es sich mit Unterbeteiligungen und sämtlichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden. Die Grundlage für den Jahresertrag bildet der Durchschnitt aus den Betriebsergebnissen der vergangenen drei Jahre. Das Betriebsergebnis muss um Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, steuerfreie Rücklagen und Teilwertabschreibungen, Abschreibungen auf den derivativen Firmenwert und immaterielle Wirtschaftsgüter, außerordentliche Verluste und Aufwendungen sowie Investitionszulagen erhöht werden. Im Gegenzug sind gewinnerhöhende Auflösungsbeträge wie steuerfreie Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen, einmalige Veräußerungsgewinne und außerordentliche Erträge und ein angemessener Unternehmerlohn abzuziehen. Der Jahresertrag wird mit dem Kapitalisierungsfaktor multipliziert. Der Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Basiszinssatzes zuzüglich eines Zuschlags. Der Basiszinssatz wird jedes Jahr neu festgelegt und entspricht der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen. Der Zuschlag soll fest 4,5 Prozent betragen. Der Kapitalisierungsfaktor soll für alle Bewertungsverfahren gelten, die den Ertragswert berücksichtigen.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert den festen Kapitalisierungssatz für alle Branchen und Unternehmen. Dies ist nicht sachgerecht und kann in einigen Branchen zu Überbewertung führen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass alle Unternehmen über alle Branchen die gleiche Rendite erzielen. Der Bund der Steuerzahler fordert, dass es für den Steu-

erzähler möglich sein muss, einen anderen Kapitalisierungsfaktor zu verwenden, wenn dies sachgerecht und nachvollziehbar ist. Durch den sehr hohen typisierenden Bewertungsansatz wird es für die Steuerzahler zu besonderen Belastungen kommen, da sie gezwungen werden, mit einem Gutachten einen geringeren gemeinen Wert nachzuweisen. Dies könnte sich jedoch als schwierig erweisen, da bisher für alle Verfahren, die ein Ertragswertverfahren zum Inhalt haben, dieser Kapitalisierungsfaktor verwendet werden muss. Sinnvoller wäre es, einen typisierenden Ansatz zu finden, der sich tendenziell im unteren Bereich der Spanne der Verkehrswerte ansiedelt, um Vereinfachung zu erreichen und Streit anfälligkeit zu vermeiden. Der Bund der Steuerzahler schlägt vor, den Zuschlag deutlich zu erhöhen, um auf geringere Werte zu kommen und im Einzelfall einen anderen Kapitalisierungsfaktor zu zulassen.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert außerdem die erneut vorgeschlagene Aufteilung in so genanntes betriebsnotweniges und nichtbetriebsnotwendiges Vermögen. Dies wird zu deutlichen Komplikationen und Rechtsstreitigkeiten führen. Der Bund der Steuerzahler schlägt vor, auf diese Aufteilung zu verzichten.

2. § 12 Abs. 4 BewG-E Bewertung von Lebensversicherungen

Zukünftig sollen noch nicht fällige Lebensversicherungen immer mit dem Rückkaufswert bewertet werden. Das Wahlrecht, zwei Drittel der eingezahlten Beträge als Wert anzusetzen, soll entfallen.

Die Zielsetzung des Gesetzgebers, ungerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern, ist verständlich. In der Vergangenheit war es eine beliebte Gestaltungsmethode, Bargeld nicht direkt zu verschenken, sondern in Form einer Lebensversicherung. So konnte ein Bewertungsvorteil von einem Drittel genutzt werden. Dies soll zukünftig unmöglich gemacht werden.

Der Bund der Steuerzahler erachtet es dennoch als nicht sachgerecht, immer den Rückkaufswert als Wert der noch nicht fälligen Lebensversicherung anzusetzen. Im Rückkaufswert sind Erträge der Lebensversicherung enthalten, die u. a. durch Änderungen im Zuge des Alterseinkünftegesetzes 2005 der Einkommensbesteuerung unterliegen können. Dieselben Erträge unterliegen insofern der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und der Ertragsbesteuerung. Somit kommt es zur Doppelbesteuerung. Durch das Bewertungswahlrecht und durch die Einkommensteuerfreiheit der Leistungen aus Lebensversicherungen in den meisten Fällen, bestand dieses Problem bisher so nicht.

Der Bund der Steuerzahler schlägt vor, ein Wahlrecht bezüglich der Bewertung beizubehalten. Alternativ zum Rückkaufswert sollte es möglich sein, die gesamte Summe der eingezahlten Beträge als maßgeblichen Wert anzusetzen. So kann eine Doppelbesteuerung auch in Zukunft vermieden werden und ungerechtfertigte Steuervorteile können nicht mehr entstehen.

3. Verordnung zur Durchführung der §§ 182, 183 und 184 BewG - Grundvermögensbewertungsverordnung

Der Grundvermögenwert wird im Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren oder im Sachwertverfahren ermittelt. Zukünftig soll das Grundstück und das darauf errichtete Gebäude zuerst getrennt voneinander bewertet und erst anschließend zu einem Wert zusammengerechnet werden. Dabei wird das Grundstück wie ein unbebautes Grundstück bewertet. Der Wert des unbebauten Grundstückes bildet die Wertuntergrenze.

Wie aus einer Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage (Drucksache 16/7677) hervorgeht, wird der Verkehrswertansatz von Grundvermögen *im Durchschnitt* 1,35-mal höher sein, als der bisherige Ansatz. Deshalb wird die neue Bewertung von Grundvermögen in vielen Fällen erhebliche Mehrbelastungen für die Steuerzahler mit sich bringen. Bei Grundstücken in guten Lagen und bestimmten Regionen werden die Freibeträge nicht ausreichen, um den Erben einen steuerfreien Erwerb zu ermöglichen. Die Freibeträge müssen daher auf Augenhöhe der tatsächlichen Grundstückswerte angesetzt werden.

Um Ungenauigkeiten zu vermeiden, wurde bei unbebauten Grundstücken bisher ein Bewertungsabschlag von 20 Prozent von den Bodenrichtwerten vorgenommen. Dieser soll zukünftig entfallen. Durch die getrennte Bewertung von Grundstück und Gebäuden führt dies zu einer Werterhöhung bei sämtlichem Grundvermögen. Der Bund der Steuerzahler fordert, Ungenauigkeiten, die bei der Verkehrswertermittlung von Immobilien auftreten, weiterhin mit einem Bewertungsabschlag zu begegnen und den Bewertungsabschlag nach § 145 Abs. 3 BewG beizubehalten. So könnten Streitigkeiten bei der Wertermittlung weitgehend vermieden werden. Das Bundesverfassungsgericht führt in seinem Beschluss aus, dass ein Wertkorridor von 20 Prozent wegen der typisierenden Bewertung, und da es keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert für Grundvermögen gibt, verfassungsrechtlich hinnehmbar ist.

Beim Vergleichswertverfahren sind alternativ zu den Vergleichspreisen der Gutachterausschüsse Vergleichsfaktoren anzuwenden. Bisher ist völlig offen, was unter diesen Vergleichsfaktoren verstanden werden soll. Auch die Rechtsverordnung gibt hierüber keine Auskunft. Dies muss nach Aussicht des Bundes der Steuerzahler unbedingt konkretisiert werden.

Bei der Anwendung des Ertragswertverfahrens wird zur Ermittlung des Gebäudewertes der Gebäudeertragswert ermittelt. Dieser ergibt sich aus der Multiplikation des Gebäudereinertags mit einem so genannten Vervielfältiger. Der Vervielfältiger wird durch den Liegenschaftszins und die Restnutzungsdauer des Gebäudes bestimmt. Auch hier wird es zu wesentlichen Höherbewertungen kommen, die nicht immer gerechtfertigt sein dürften. Die Ursachen liegen im Ansatz von hohen Liegenschaftszinsen und der unterstellten Mindestrestnutzungsdauer bei noch benutzten Gebäuden von 30 Prozent der Gesamtnutzungsdauer. Bei einem Einfamilienhaus, das bereits 70 Jahre alt ist und bei dem der Gutachterausschuss keinen Liegenschaftszins festgestellt hat, wird ein Vervielfältiger von 13,8 erreicht (bisher 12,5). Zusätzlich zum Gebäudewert muss zukünftig noch der Grundstückswert, der sich

ebenfalls erhöht hat, erfasst werden. So ist mit deutlich höheren Werten zu rechnen. Der Bund der Steuerzahler kritisiert, dass es durch den sehr hohen typisierenden Bewertungsansatz für die Steuerzahler insoweit zu besonderen Belastungen kommen wird, als sie dadurch gezwungen werden, mit einem Gutachten einen geringeren gemeinen Wert nachzuweisen. Sinnvoller wäre es, einen typisierenden Ansatz zu finden, der sich tendenziell im unteren Bereich der Spanne der Verkehrswerte ansiedelt, um Vereinfachung zu erreichen und Streitanzfälligkeit zu vermeiden. Der Bund der Steuerzahler schlägt deshalb vor, die Vervielfältiger abzusenken und einen pauschalen Sicherheitsabschlag vorzunehmen.

Doppelbelastungsproblematik Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Ertragssteuern

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet ebenso wie die Ertragssteuern, den individuellen Vermögenserwerb und besteuert so den Zuwachs an individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Beide Steuerarten zielen auf denselben Steuergegenstand ab. Bei einer Gesamtbetrachtung ergeben sich daraus zwangsläufig Doppelbelastungen. Diese Doppelbelastung ergibt sich direkt aus dem Besteuerungssystem und lässt sich nur durch eine Abschaffung einer der Steuerarten oder durch eine vollständige Anrechnung einer Steuerart auf die andere vermeiden.

Doppelbelastungen werden da auftauchen, wo das Erbschaftsteuerrecht eine latente zukünftige Einkommensteuerbelastung unberücksichtigt lässt. Die drohende Einkommensteuerbelastung wirkt jedoch auch „wertmindernd“ und muss daher berücksichtigt werden. Die bei den bereits geltenden erbschaftsteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften bestehenden Probleme werden sich durch die neuen Bewertungsvorschriften massiv verschärfen, da zukünftig auch im Erbschaftsteuerrecht die stillen Reserven und zukünftige Erträge zu versteuern sind. Bei einer Realisation der Erträge und der stillen Reserven fallen nochmals Einkommensteuern an. Insoweit ist die Erhebung einer Steuerart ungerechtfertigt, da es in diesem Fall zu einer doppelten Besteuerung desselben Steuergegenstandes und desselben Steuerschuldners kommt. Der Bund der Steuerzahler fordert daher, die Erbschaftsteuerbelastung auf die zu zahlende Einkommensteuer anzurechnen, um Doppelbelastungen zu vermeiden.

Bürokratiekosten

Der Gesetzesentwurf beziffert die erwarteten Mehrkosten durch Informationspflichten für Unternehmen auf 3,5 Millionen Euro. Angesichts der massiven Ausweitung des Verwaltungsaufwandes für Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen ist dieser geringe Betrag nicht nachvollziehbar. In einer ersten Stellungnahme des nationalen Normenkontrollrates (Drucksache 16/7918, Anlage 2) wird diese Zahl verworfen. Der Rat schätzt stattdessen allein diese Summe auf 15 bis 22 Millionen Euro. Des Weiteren erwartet er, dass die tatsächliche Belastung der Wirtschaft noch deutlich höher ausfallen wird. Der Bund der Steuerzahler befürchtet, dass die steigende Zahl der Informationspflichten und Dokumentationspflichten der Steuerzahler eine Ausweitung der Bürokratiekosten führen wird. Der Gesetzesentwurf gibt jedoch keine Auskunft über diese Belastung und führt aus, dass eine Quantifizierung mit vertretbarem Aufwand nicht möglich ist.

Der Bund der Steuerzahler rechnet mit einem starken Anstieg der schon nach geltendem Recht unverhältnismäßig hohen Bürokratiekosten. Daneben kritisiert der Bund der Steuerzahler die im Gesetzentwurf angelegte Übertragung von Aufwand auf die Steuerzahler. Die Steuererhebungskosten stehen unseres Erachtens in einem gravierenden Missverhältnis zum Steuerertrag.

Anlagen Berechnungsbeispiele

Beispielberechnungen: Vergleich derzeitige und geplante Rechtslage beim Übergang von Betriebsvermögen

Annahmen: Die Freibeträge werden durch die Übertragung von Privatvermögen aufgebraucht. Die Verkehrswerte sind doppelt so hoch wie die Steuerbilanzwerte (Im Abschlussbericht vom 18. Juni 2007 der Arbeitsgruppe zur Reform des Bewertungsgesetzes wird sogar von einer durchschnittlichen Werterhöhung um 117 Prozent bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgegangen.). Erwerber der Steuerklasse I.

1	2	3	4	5	6	7	8
Verkehrswert	bisher	Ohne Weiterführung	5 Jahre weitergeführt	zukünftig	15 Jahre fortgeführt	nur 5 Jahre Lohnsumme eingehalten und 15 Jahre fortgeführt	nur 12 Jahre Unternehmen fortgeführt, aber 10 Jahre lang Lohnsummenregel eingehalten
	Wertansatz: Steuerbilanzwerte	Erbchaftsteuer bisher	Erbchaftsteuer bisher	Wertansatz: Verkehrswert	Erbchaftsteuer zukünftig	Erbchaftsteuer zukünftig	Erbchaftsteuer zukünftig
450.000 €	225.000 €	24.750 €	0 €	450.000 €	0 €	28.457 €	67.500 €
600.000 €	300.000 €	45.000 €	3.409 €	600.000 €	0 €	51.750 €	90.000 €
800.000 €	400.000 €	60.000 €	12.507 €	800.000 €	0 €	69.000 €	152.000 €
1.000.000 €	500.000 €	75.000 €	19.657 €	1.000.000 €	0 €	86.250 €	190.000 €
1.500.000 €	750.000 €	142.500 €	51.180 €	1.500.000 €	12.375 €	163.875 €	285.000 €
2.000.000 €	1.000.000 €	190.000 €	75.555 €	2.000.000 €	27.450 €	218.500 €	380.000 €
5.000.000 €	2.500.000 €	475.000 €	280.953 €	5.000.000 €	142.500 €	546.250 €	950.000 €

Zu gravierenden Schlechterstellungen kommt es, wenn das Unternehmen nur 5 Jahre die Lohnsumme einhalten kann (Spalte 7) bzw. wenn das Unternehmen nur 12 Jahre weitergeführt werden kann (Spalte 8). Nach derzeitigem Recht wären die Verschonungstatbestände bereits nach 5 Jahren erfüllt. Die Besteuerung kann nach dem derzeit gültigen Recht, ohne Inanspruchnahme von Verschonungsregeln, immer noch günstiger sein, als nach neuem Recht, wenn die Behaltensregelung vollumfänglich, aber die Lohnsumme nur 5 Jahre eingehalten werden kann. Von einer Erleichterung der Unternehmensnachfolge im Vergleich zur derzeitigen Situation kann daher nicht gesprochen werden.

Es wird deutlich, dass voraussichtlich nicht in allen Fällen eine Entlastung bei Unternehmenserben eintreten wird. Aufgrund der notwendig gewordenen höheren Bewertung ist eine Absenkung der Steuersätze zwingend notwendig, um die angestrebte Entlastung bei den Unternehmenserben zu erreichen.

Beispielberechnung: Pro-rata-temporis-Regel beim Übergang von Betriebsvermögen

Annahmen: Die Freibeträge werden durch die Übertragung von Privatvermögen aufgebraucht. Erwerber der Steuerklasse I. Behaltensfrist auf 10 Jahre abgesenkt. Lohnsumme wird über den gesamten Zeitraum eingehalten.

Verkehrswert	Behaltensfrist Jahre eingehalten									
	Steuerschuld in €									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
450.000,00 €	61.755	56.025	50.280	32.670	28.457	24.250	20.042	15.840	11.627	0
600.000,00 €	82.350	74.700	67.050	59.400	51.750	32.340	26.730	21.120	15.510	0
800.000,00 €	139.080	126.160	89.400	79.200	69.000	58.800	48.600	28.160	20.680	0
1.000.000,00 €	173.850	157.700	141.550	125.400	86.250	73.500	60.750	48.000	25.850	0
2.000.000,00 €	347.700	315.400	283.100	250.800	218.500	186.200	153.900	121.600	70.500	24.750
5.000.000,00 €	869.250	788.500	707.750	627.000	546.250	465.500	384.750	304.000	223.250	142.500

Beispielberechnung: Tarifbegrenzung mit und ohne Fallbeilwirkung beim Übergang von Betriebsvermögen

Annahmen: Die Freibeträge werden durch die Übertragung von Privatvermögen aufgebraucht. Erwerber der Steuerklassen II und III. Behaltensfrist auf 10 Jahre abgesenkt. Lohnsumme wird über den gesamten Zeitraum eingehalten.

Verkehrswert	Behaltensfrist Jahre eingehalten									
	Steuerschuld in €									
	2	2	4	4	6	6	8	8	10	10
	Mit Fallbeilwirkung	Ohne Fallbeilwirkung	Mit Fallbeilwirkung	Ohne Fallbeilwirkung	Mit Fallbeilwirkung	Ohne Fallbeilwirkung	Mit Fallbeilwirkung	Ohne Fallbeilwirkung	Mit Fallbeilwirkung	Ohne Fallbeilwirkung
450.000,00 €	135.000	112.050	135.000	89.100	135.000	66.150	135.000	43.200	0	0
600.000,00 €	180.000	149.400	180.000	118.800	180.000	88.200	180.000	57.600	0	0
800.000,00 €	240.000	199.200	240.000	158.400	240.000	117.600	240.000	76.800	0	0
1.000.000,00 €	300.000	249.000	300.000	198.000	300.000	147.000	300.000	96.000	0	0
2.000.000,00 €	600.000	498.000	600.000	396.000	600.000	294.000	600.000	192.000	24.750	24.750
5.000.000,00 €	1.500.000	1.245.000	1.500.000	990.000	1.500.000	735.000	1.500.000	480.000	142.500	142.500

So könnte auch bei Erwerbern der Steuerklassen II und III das Fortführen bzw. das Behalten des Betriebes „belohnt“ werden. Der Fallbeileffekt wird im Fall der Aufgabe des Unternehmens abgemildert, da nur noch der Teil, der nicht mehr der Verschonung unterliegt, mit dem höheren Steuersatz besteuert wird.