



Der Präsident

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

3. März 2008
Az.: 21-06-910-03/08 – S 02/08
Pi/RF/MD

Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) gegenüber dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages Stellung nehmen zu können.

I. Allgemeines

Der DStV erachtet den Regierungsentwurf gegenüber dem ursprünglich geplanten Abschmelzmodell vom 25.10.2006 als Fortschritt. Begrüßt wird dabei insbesondere die Aufgabe der Unterscheidung des sog. produktiven vom unproduktiven Betriebsvermögen sowie der vormals unhandhabbaren Fortführungsklausel. Für einen Gesetzesentwurf „aus einem Guss“, der den Bedürfnissen der Praxis und des Fiskus zugleich Rechnung trägt, bedarf es noch wesentlicher Änderungen, die in vielen Fällen auch in einer Verwaltungsvereinfachung bestehen könnte.

Wesentliche Kritikpunkte der vorliegenden Entwürfe wurde bereits in den Medien und in der Literatur ausführlich vorgetragen. Dies ändert hingegen nichts an deren Berechtigung. Dringender Änderungsbedarf ergibt sich vor allem wie folgt:

- Die Fortführungsklauseln gehen noch immer an den Bedürfnissen der Praxis vorbei; das Feststellen des Verfehlens derer Voraussetzungen ist die originäre Aufgabe der Finanzverwaltung und darf nicht auf den Steuerpflichtigen überwältzt werden.



- Bei den Freien Berufen kommt der Verschonungsabschlag wegen der fehlenden Nachfolgemöglichkeit des Zuwendungsempfängers in vielen Fällen nicht in Betracht, jedoch greifen stets die neuen Bewertungsregeln, die zu einer breiteren Bemessungsgrundlage führen. Hierzu bedarf es Sonderregelungen.
- Die Grenze zur Versagung des Verschonungsabschlags schon bei einem Anteil von 50 Prozent des Verwaltungsvermögens ist zu niedrig angesetzt.
- Die geplante Begrenzung der Anrechnung früherer Schenkungsteuerzahlungen ist verfehlt.
- Die teilweise erschreckende Erhöhung des Steuertarifs bewirkt in den Steuerklassen II und III eine Übermaßbesteuerung und wird mutmaßliche Einnahmeverluste durch die Reform überkompensieren.
- Die Erwartungen an eine optionale Rückanwendung des neuen Rechts bis zum 1.1.2007 werden nicht erfüllt.
- Die Eliminierung „unproduktiver Wirtschaftsgüter“ war eine der zentralen Kritikpunkte des alten Abschmelzmodells und soll unverständlicherweise im „vereinfachten“ Ertragswertverfahren wieder eingeführt werden.

Mit Irritation hat der DStV zudem zur Kenntnis genommen, wie von politischer Seite die Unverrückbarkeit der vorliegenden Entwürfe festgestellt wurde. Der deutsche Bundestag sollte jedoch nicht darauf verzichten, ein bestmögliches Gesetz zu verabschieden.

Die Erbschaftsteuerreform wird mit bisher ungewohntem Kosten- und Arbeitsaufwand eine Belastungswave für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige auslösen, so dass den Steuerpflichtigen hierfür eine grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Gutachten- und Beratungskosten zugebilligt werden muss als Betriebsausgaben, Werbungskosten, und bei der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer (vgl. den eindringlichen Bericht des Normenkontrollrats vom 10.12.2007, BR-Drucksache 4/08). Als sinnvolle Lösung bietet sich auch die Wiedereinführung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG an, weil mit dem Reformgesetz ein immenser Beratungs- und Betreuungsbedarf der Steuerpflichtigen ausgelöst wird.



II. Neues Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht

1. System der Verschonungsregelungen

Mittels zweier Missbrauchsregelungen soll der sog. Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften verfassungsfest gerechtfertigt werden. Die bisherigen Planungen hingegen gehen über dieses Ziel hinaus und scheinen auch von rein fiskalischen Zielen motiviert zu sein. Daneben ist zu beachten, dass die Fortführungsklauseln gerade dann ihre steuererhöhende Wirkung entfalten, wenn es im Betrieb zu Umstrukturierungsmaßnahmen kommt oder dieser gar stillgelegt werden muss; mithin wird die Steuer dann fällig, wenn es sich der Unternehmer am allerwenigsten leisten kann. Er wird dann automatisch in die Insolvenz getrieben.

Daher plädiert der DStV nochmals ausdrücklich dafür, anstelle der Verschonungsregelungen dem Erben bzw. Beschenkten alternativ zur Begleichung der Steuer ein sog. Abzinsmodell auf den Erwerb anzubieten, welches dem Übernehmer eine sofortige rabattierte Begleichung seiner Steuerschuld als Option ermöglicht. Ein solches Modell käme vor allem denjenigen Unternehmern zu Gute, denen betriebswirtschaftliche Flexibilität wichtiger ist als die bloße Fortführung des Bestehenden. Als Beispiel seien nur Personengesellschaften mit einer Vielzahl von Anteilsinhabern und einer entsprechenden Fluktuation genannt; sofern das Unternehmen in jedem Falle eines Ausscheidens eines Anteilsinhabers einer „Veränderungssperre“ unterliegen würde, wäre der Betrieb auf Dauer kaum überlebensfähig.

Unvereinbar mit dem Vertrauensverhältnis zwischen dem Mandanten und seinem steuerlichen Berater ist die Anmeldepflicht durch den Steuerpflichtigen nach § 13 Abs. 6 ErbStG (E), soweit eine der Fortführungsklauseln nicht (mehr) erfüllt ist. Regelmäßig dürfte das zuständige Finanzamt durch Vorlage der Bilanzen selbst in der Lage sein, die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen zu prüfen. Soweit befürchtet wird, die Finanzverwaltung sei selbst nicht in der Lage, die Betriebsführung zu überwachen, müssen anstelle dessen die Verschonungsregeln entsprechend praxisfreundlicher ausgestaltet werden – die Überwachung der Tatbestandsmäßigkeit von steuerlichen Normen stellt eine originäre Aufgabe der Finanzverwaltung dar. Eine Überwälzung auf den Unternehmer bzw. – in der Regel – auf dessen Steuerberater kommt daher nicht in Betracht. Gerade die Berater gerieten einerseits in Gefahr, durch Verkündung der „Hiobsbotschaft“ ihr Mandat zu verlieren oder andererseits, schlimmstenfalls, sich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar zu machen. In diesem



Zusammenhang ist die Einmonatsfrist des § 13 Abs. 6 Satz 3 ErbStG (E) in jedem Fall zu knapp bemessen. Wir halten sechs Monate für angemessen.

a) § 13a Abs. 1, 4 ErbStG (E) - Lohnsummenklausel

Eine der Voraussetzungen zur Gewährung des Verschonungsabschlags soll eine zehnjährige Beibehaltung von 70 Prozent der Ausgangslohnsumme sein. Hiermit wird der Praxis eine eindeutigere Regelung an die Hand gegeben, als noch im Rahmen des „Abschmelzmodells“ vom 20.10.2006. Zu bemerken ist allerdings, dass die neue Fortführungsklausel auf Unternehmen von mehr als zehn Arbeitnehmern beschränkt bleiben soll. Um die kleinen Unternehmen zu entlasten, sollte die Zahl der Arbeitnehmer auf 20 erhöht werden.

Die Laufzeit der Klausel ist hingegen zu lang. Angesichts eines regelmäßigen Produktionszykluses von fünf bis acht Jahren kann kein Betriebsinhaber über diese Zeit hinaus seriöse Planungen betreiben. Insofern verlangte das Steuerrecht mehr, als faktisch möglich ist.

Daneben ist die Anpassung der Lohnsummen an einen Tarifindex ein bürokratischer Fremdkörper; wird doch ansonsten von politischer Seite immer wieder betont, dass ein „Tarif auf Rädern“ oder ein Inflationsausgleich bei Veräußerungsgeschäften dem deutschen Steuerrecht nicht immanent sei. Abgesehen davon ist kaum einsichtig, weshalb Abfindungen oder Teilnehmergebühren nach § 13a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 ErbStG (E) regelmäßig dynamisiert werden sollen.

b) §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG (E) - Behaltensfrist

Noch drastischer als zur Lohnsummen-Fortführungsklausel verhält es sich mit der geplanten Behaltensfrist von Betriebsvermögen, Gesellschaftsanteilen etc. von sage und schreibe 15 Jahren. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf eine analoge Klausel im britischen Erbschaftsteuerrecht, welche sich im Rahmen des „Business Property Relief“ mit einer Fortführungsfrist von sieben Jahren begnügt. In keinem Fall kann eine nicht durchführbare Klausel – wie vorliegend - als verfassungsrechtliche Notwendigkeit dargestellt werden.

Die „Fallbeiwirkung“ der Vorschrift tut ihr Übriges zu dem allseits vorhandenen Eindruck, diese sei aufgrund ihrer praxisfernen Entrücktheit ohnehin nur Verhandlungsmasse im Rahmen der weiteren Gesetzgebungsverfahren.



Ungeachtet dessen ist sicherzustellen, dass die Reinvestitionsklausel nach § 13a Abs. 5 letzter Satz ErbStG (E) ihr Ziel, nämlich betrieblich notwendige Anpassungen durchzuführen, in der Praxis der Finanzämter auch tatsächlich erreicht.

c) §§ 13a, 13b ErbStG (E) – Vorschlag zur Formulierung des Verschonungsabschlags

Die technische Ausgestaltung der Regelung zum Verschonungsabschlag ist unnötig kompliziert. Anstatt in § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG-E auf § 13b Absatz 4 ErbStG (E) zu verweisen, könnte § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG-E den Inhalt von § 13b Absatz 4 ErbStG (E) mitaufnehmen. § 13b Absatz 4 ErbStG (E) könnte dann entfallen. § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG *müsste* dann lauten:

„85 Prozent des Wertes von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften bleiben außer Ansatz (Verschonungsabschlag).“

Diese Formulierung würde zudem das Irreführungspotential vermeiden, das in der Fassung des Entwurfs steckt, wenn es dort heißt:

„Der Wert von Betriebsvermögen ... bleibt insgesamt außer Ansatz“

Nicht zuletzt entsteht dadurch, dass die Entwurfssfassung der §§ 13a und 13b ErbStG-E die Bemessung des Verschonungsabschlages in § 13b Absatz 4 ErbStG-E isoliert und fernab des Bezugspunktes (§ 13 Absatz 1 Satz 1 ErbStG-E) regelt, der Eindruck, der Gesetzgeber wolle technisch Vorsorge für spätere Anpassungen des Verschonungsabschlages (nach unten?) treffen.

Als Folgeänderung ergäbe sich in § 13a Absatz 2 Satz 1 *anstelle* von:

„Der nicht unter § 13b Absatz 4 fallende Teil des Vermögens ...“

die inhaltlich gleichwertige Formulierung:

„Der den Verschonungsabschlag übersteigende Teil des Vermögens ...“.



d) Besonderheiten der Freien Berufe

Das Modell der begünstigenden Fortführungsklausel schlägt bei den Freien Berufen fehl. Nachfolger eines solchen Betriebsin- oder Teilhabers kann nämlich zumeist nur ein Berufsträger selbst (vgl. z.B. § 50a Steuerberatungsgesetz) sein. Sofern dies nicht der Fall ist, kann die Haltefrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG (E) durch den Bedachten nicht einmal theoretisch erfüllt werden – der Verschonungsabschlag von 85 Prozent käme also von vornherein nicht in Betracht. Demgegenüber sollen aber Freiberufler-Praxen nach denselben Regeln wie Gewerbebetriebe bewertet werden (§ 109 Abs. 1 BewG (E)). Die Problematik verschärft sich noch durch die hinzutretende Ertragsteuer bei der dann notwendigen Veräußerung des Betriebs. Diesen besonderen Gegebenheiten gilt es, im Gesetzgebungsverfahren Rechnung zu tragen - bspw. indem die Haltezeiten des Übernehmers dem Erben/Beschenkten zugerechnet werden.

2. § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG (E) – Anrechnungsbegrenzung

Die Vorschrift war bereits im Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 enthalten – und erwuchs als systematischer Fremdkörper zu Recht nicht in Gesetzeskraft. § 14 ErbStG soll als Missbrauchsvorschrift verhindern, dass die gesetzlichen Freibeträge dadurch wiederholt ausgenutzt werden, indem Vermögen durch dieselbe Person sukzessiv übertragen wird. Daher werden Vermögensverschiebungen innerhalb von zehn Jahren - unter Anrechnung früherer Erwerbe – zu einem Erwerb addiert. Hieraus ergeben sich grundsätzlich keine Besonderheiten. In Sonderfällen (z.B. der Destinatär befindet sich aufgrund von Heirat beim wiederholten Erwerb in einer günstigeren Steuerklasse) kann hingegen die anzurechnende Schenkungsteuer höher sein als die aktuell zu zahlende Erbschaft- oder Schenkungsteuer (selbst bei addierten Vermögenswerten) auf die gesamten Erwerbe der vergangenen zehn Jahre. Die wieder im Entwurf zu findende Klausel will hingegen die isolierte Steuerlast des Letzterwerbs – ungeachtet früherer Zahlungen – bestehen lassen. Damit verwandelte sich § 14 ErbStG von einer, durchaus zweckmäßigen, Missbrauchsnorm zu einer reinen Steuererhöhungsnorm.

3. § 13 b Abs. 2 ErbStG (E) - Verwaltungsvermögen

Von den betrieblichen Vergünstigungen sollen Unternehmen ausgenommen werden, deren Betriebsvermögen zu mehr als 50 Prozent aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Diese Freigrenze erweist als zu restriktiv. Selbst bei „produktiven“ Unternehmen kommt es nicht selten vor, dass diese zur Verbreiterung ihrer Einnahmen-Basis am Kapitalmarkt aktiv sind oder vorübergehend nicht benötigte Grundstücke oder Bauten an Dritte überlassen. Um dem Ziel,



rein vermögensverwaltenden Gesellschaften die betrieblichen Begünstigungen vorzuenthalten, wäre insofern eine 75-Prozent-Grenze zur Vermeidung von Kollateralschäden ausreichend.

4. §§ 15, 16, 19 ErbStG (E) - Tarif

Übermäßig ist, abgesehen von der Steuerklasse I, die geplante Tarifstruktur im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Erwerbern der Steuerklasse II und III - die Unterscheidung ist vorliegend ohnehin überflüssig – wird in vielen Fällen nichts anderes übrig bleiben, als die erworbenen Wertgegenstände zu veräußern, um die Steuer begleichen zu können. Dies hat mit einer maßvollen Beteiligung des Staates an der Vermögensmehrung des Einzelnen nichts mehr zu tun.

Diese, neben der in vielen Fällen höheren Bewertung, übermotivierte Erhöhung der Steuersätze erscheint umso zweifelhafter, als angesichts der strengen Fortführungsklauseln quantitativ hohe Einnahmeausfälle durch die Begünstigung von bestimmten Vermögensarten nicht zu erwarten sind. Zwar werden bei Vorliegen der Begünstigungsklauseln die Betriebsunternehmer in der Mehrzahl entlastet. Verfehlt jedoch der Übernehmer die Voraussetzungen drohen nach Berechnungen des ZEW gegenüber dem status quo Mehrbelastungen von bis zu 3140 Prozent. Insofern dürften „gescheiterte“ Unternehmer der Übermaßbesteuerung unterliegen. Zusätzliche Einnahmen sind darüber hinaus durch die Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich zu erwarten. Ebenso wird die erwartete Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ihr Übriges zur Begrenzung der Haushaltsrisiken tun. Insofern wäre nicht nur eine kosmetische Senkung der bisher vorliegenden Steuersätze opportun, ohne dass die kalkulierten Einnahmen von etwa 4 Mrd. Euro in Gefahr gerieten.

5. Artikel 3 – Rückwirkende Anwendung

Die Übergangsregelung stellt eine Enttäuschung für alle diejenigen dar, die den Versprechen aus der Politik einer optionalen umfassenden und rückwirkenden Anwendung der geänderten Vorschriften Glauben schenkten. Schon frühzeitig wurden bereits die Schenkungen von der Regelung ausgenommen. Dasselbe soll nun auch für § 16 ErbStG gelten, d.h. bei unterstellter Inanspruchnahme der Option wählte man die neue höhere Bewertung inkl. höherer Tarife in den Steuerklassen II und III bei gleichzeitiger Anwendung der alten niedrigeren Freibeträge.



III. Neues Bewertungsrecht

Der DStV begrüßt die Veröffentlichung der Diskussionsentwürfe der Bewertungsverordnungen zum BewG schon im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens. Der Rückgriff auf bekannte Verfahren kann diesbezüglich nur als sinnvoll erachtet werden. Angesichts der voraussichtlich höheren Bewertungen kommen den Verfahrensmitteln des Gegengutachtens durch den Steuerpflichtigen sowie vorsichtiger pauschaler Abschläge zur Vermeidung von Überbewertungen grundlegende Bedeutung zu.

1. Freie Berufe

Gemäß § 109 Abs. 1 BewG als auch nach der Anteil- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV) werden Freiberuflerpraxen bzw. -sozietäten nach allgemeinen Grundsätzen behandelt. Dem stehen die Besonderheiten der Berufsausübung der Freien Berufe gegenüber, insbesondere was die Bewertung des Praxenwerts betrifft, da bei Ärzten, Rechtsanwälten, Steuerberatern etc. die persönliche Leistung im Vordergrund steht. Insofern ist bei diesen Berufen davon auszugehen, dass sich mit Ausscheiden des Berufsträgers der Praxenwert innerhalb von drei bis fünf Jahren verflüchtigt, während ertragsteuerlich bei Gewerbebetrieben hinsichtlich deren Firmenwerts von einer Abschreibungsdauer von 15 Jahren auszugehen ist. Dieser Fakt sollte Eingang in das vereinfachte Bewertungsverfahren finden, jedenfalls mindestens durch entsprechenden Hinweis in der Verordnungsbegründung anerkannt werden, so dass Privatgutachten diesbezüglich eine Stütze finden, um eine Übermaßbesteuerung zu verhindern.

2. § 2 Abs. 2 Anteil- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV)

Hiernach sollen bei der Bewertung diejenigen Wirtschaftsgüter herausgelöst werden, die die „eigentliche Unternehmenstätigkeit“ nicht beeinträchtigen. Sofern diese Klausel bestehen bleibt, ist das Ziel eines vereinfachten Ertragswertverfahrens in höchstem Maße konterkariert. Abgesehen von der irreführenden Vorstellung, dass Vermögensverwaltung nicht dem Unternehmen dienen kann, würde hiermit „durch die Hintertür“ die überwunden geglaubte Abgrenzung produktiven Vermögens von unproduktivem wieder eingeführt. Diese Unterscheidung ist auch deshalb völlig entbehrlich, weil mit dem steuerpflichtigen Teil von 15 Prozent des Betriebsvermögens etc, sowie den Fortführungsklauseln gerade der „unproduktive“ Teil abgegolten werden sollte. § 2 Abs. 2 AntBVBewV (i.V.m. § 4 Abs. 1 Nr. 1 f), Nr. 2 f) AntBVBewV) muss daher gestrichen werden.



III. Doppelbelastung von Erbschaft-/Schenkungssteuer mit Einkommensteuer

Betriebsvermögen, Kapitalanteile und Grundvermögen unterliegen mit ihrem gemeinen Wert (Verkehrswert) per Stichtag bei unentgeltlicher Übertragung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer. Soweit es sich um ertragsteuerliches Betriebsvermögen oder Grundbesitz innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb handelt, bleibt für den Erwerber der bisherige einkommensteuerliche Buchwert des Überlassers für seine zukünftige Einkommensteuer maßgeblich. Veräußert der Erwerber solches Vermögen zum Verkehrswert, entsteht im Verhältnis zum übernommenen Buchwert zusätzlich Einkommensteuer auf denselben Wertansatz wie bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Beide Steuern sind ertragsteuerlich nicht abzugsfähig und stehen in einem kommunizierenden Zusammenhang, insbesondere dann, wenn durch hohe Erbschaftsteuerbelastung der Zwang zur Veräußerung mit zusätzlicher Einkommensteuerbelastung entsteht. Gemessen an der Höhe der entstehenden Steuern ergibt sich bei größerem Vermögen und insbesondere den Steuerklassen II und III (ErbStG) ein Übermaß der Belastungen mit einem Enteignungseffekt, der die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Artikels 14 Grundgesetz (GG) verfassungswidrig missachtet. Der Bürger darf erwarten, dass staatliche Abgabengesetze in ihren Auswirkungen ausgewogen aufeinander abgestimmt sind. Daran fehlt es bisher schon. Der vorliegende Entwurf zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes überzieht eindeutig das verfassungsmäßig Zumutbare.

Da die dramatische Doppelbelastung mit dem neuen Recht – bei Wahl der rückwirkenden Veranlagung – bereits ab dem 1.1.2007 eintreten kann, sollte eine Gesetzesänderung zur Vermeidung dieser Konsequenz ebenfalls schon (nachträglich) zu diesem Zeitpunkt in Kraft treten. Insofern ist hinsichtlich einer diesbezüglichen Regelung Eile geboten.

Mit freundlichen Grüßen

gez. StB/vBP Jürgen Pinne