

*Prof. Dr. Ralph Landsittel
c/o RAe Rowedder Zimmermann Hass
Augustaanlage 59
68165 Mannheim*

*– zentUma –
Zentrum für Unternehmensnachfolge
an der Universität Mannheim e.V.
c/o Institut für Unternehmensrecht
an der Universität Mannheim
Schloss, Mittelbau, Westturm, M 078
68131 Mannheim*

Stellungnahme zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 05.03.2008 zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

Die Umsetzung der Stellungnahme des Bundesrates vom 15.02.2008 (BR-DS 4/08 – Beschluss –) würde eine deutliche Verbesserung des Regierungsentwurfs im Interesse einer verfassungskonformen, ökonomisch vertretbaren sowie praktikablen Neufassung des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts bedeuten. Die Änderungsvorschläge des Bundesrats werden unter Bezugnahme auf die jeweils gegebenen Begründungen in der Erwartung befürwortet, dass ihnen im weiteren Gesetzgebungsverfahren die durch Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG zukommende Bedeutung beigegeben wird.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher auf als notwendig erachtete Ergänzungen dieser Stellungnahme.

A) Erster Themenblock: Beratung zur Umsetzung der Vorgaben des BVerfG zur Neuregelung des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts unter Einbeziehung der Verordnungsentwürfe des BMF

I) Gesetzliche Öffnungsklausel

1) Notwendigkeit

Wie auch im geltenden Recht (§ 138 Abs. 4 BewG) sieht § 187 BewGE für die Fälle der Bewertung nach §§ 179, 182-185 BewGE die Möglichkeit des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts vor. Eine entsprechende gesetzliche Öffnungsklausel muss auch für die Bewertung von Gewerbebetrieben, Betriebsvermögen von freibe-

rufflich Tätigen, Anteilen an Betriebsvermögen (§ 109 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewGE), Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 BewGE) sowie Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (§ 160 BewGE) vorgesehen werden.

Die gleichheitsgerechte Neufassung der Bewertung verbietet eine Beschränkung des Nachweises des niedrigeren Verkehrswerts auf die Bewertung lediglich des Grundvermögens nach §§ 179, 182-185 BewGE.

Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 27.04.1999 (1 BvR 1613/94) festgestellt, dass selbst der allgemein als objektivste Abbildung des gemeinen Werts anerkannte Börsenkurs den Verkehrswert einer Aktie ausnahmsweise nicht widerspiegelt (BVerfGE 100, 289, 309). Erst recht steht zu erwarten, dass die künftigen Bewertungsmethoden zu unzutreffenden Ergebnissen führen können. Denn die Vorgaben der Entwürfe werfen zum Teil Fragen auf, die bisher kaum diskutiert, geschweige denn gelöst sind. So dürfte z.B. zweifelhaft sein, ob der zu streichende § 104 BewG tatsächlich für die neu geregelte Bewertung des Betriebsvermögens keine Bedeutung hat (so Regierungsentwurf, Seite 67). Zur Zeit liegt eine hinreichend konkrete – jedoch zu kritisierende, vgl. A) II) – Regelung der Bewertung nur in Form der Auslegung vor, die § 11 Abs. 2 BewGE durch §§ 1 ff Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV) für Gesellschaften mit einem Jahresumsatz bis €32 Mio. erfahren hat. Für die Bewertung von Gesellschaften, die dieses Größenmerkmal überschreiten, sieht der Entwurf lediglich die eher allgemeinen Bestimmungen des § 11 Abs. 2 BewGE vor.

Die Bewertung von Unternehmen nach unterschiedlichen Kriterien – unter einem Jahresumsatz von € 32 Mio. vereinfachtes Ertragswertverfahren; über dieser Grenze ein anderes Verfahren – lässt sich mit der vom BVerfG in der Entscheidung vom 07.11.2006 geforderten einheitlichen Bewertung auf der ersten Ebene nur dann vereinbaren, wenn den Steuerpflichtigen durch eine generelle gesetzliche Öffnungsklausel die Möglichkeit des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts ermöglicht wird. Wertdiktate durch die Finanzverwaltung widersprechen zudem dem modernen Verständnis des Verhältnisses zwischen Bürger und Staat und hätten die Verlagerung der insoweit naturgemäß bestehenden Meinungsverschiedenheiten auf die Ebene der finanzgerichtlichen Verfahren zur Folge.

Eine generelle Öffnungsklausel ist durch den Gleichheitssatz, die Entscheidung des BVerfG vom 07.11.2006, verfassungsrechtlich geboten, entspricht einem modernen Staatsverständnis und reduziert noch weitergehende Belastungen der Finanzgerichtsbarkeit.

2) Die Ermittlung des Verkehrswerts als rechtliche Aufgabe

Als Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts von Unternehmen nennt das BVerfG in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 unter Bezugnahme auf die zivilgerichtliche Rechtsprechung und Literatur explizit primär die Ertragswertmethode, sekundär die so genannten Discounted Cash Flow-Verfahren (BVerfGE 117, 1, 38).

Seit 1955 (BGH, Urteil vom 21.04.1955, II ZR 227/53, NJW 1955, 1025, 1027) beschäftigt sich die Rechtsprechung in mehr als 119 Entscheidungen (www.forensika.de/urteilsdatenbank.php; Hüffer, AktG, 7. Auflage, § 305 Rn. 19) mit solchen Bewertungen (zuletzt instruktiv OLG München, Beschluss vom 17.07.2007, 31 Wx 060/06, AG 2008, 28). Zum Zwecke der Ermittlung eines nicht lediglich punktuell stichtagsbezogenen, sondern nachhaltigen Unternehmenswerts, werden dabei nachträglich eintretende Entwicklungen berücksichtigt, soweit sie in den Verhältnissen am Bewertungsstichtag schon angelegt waren (BGH, Urteil vom 17.01.1973, IV ZR 142/70, NJW 1973, 509, 511; Hüffer, a.a.O., § 305 Rn. 23). Die nachhaltige Unternehmensbewertung ist vorrangig eine rechtliche Aufgabe zu der sich die Gerichte in der Regel sachverständiger Beratung auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre bedienen müssen (OLG Celle, Beschluss vom 31.07.1998 – 9 W 128/97, NZG 1998, 987, 988; Großfeld, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, S. 21). Daraus ergibt sich die notwendige Qualifikation, die die Verfasser derjenigen Gutachten besitzen müssen, mit denen der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert nachweisen kann. Gefordert werden sollte die Befähigung zum Richteramt, die Zulassung als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer.

Ebenso wie bei der Auswahl des Abschlussprüfers besteht aber in diesen Fällen die Gefahr widerstreitender Interessen. Daher ist die entsprechende Geltung von § 319 Abs. 3-5 HGB vorzusehen.

Petitur:

§§ 11 und 162 BewG sollten sinngemäß wie folgt ergänzt werden:

„Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert, der nach diesem Gesetz zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit niedriger ist als der so ermittelte Wert, ist dieser Wert anzusetzen. Der Nachweis erfolgt durch Gutachten auf Grund anerkannter Bewertungsmethoden. Gutachter müssen die Befähigung zum Richteramt besitzen oder Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sein. § 319 Abs. 3-5 HGB gelten entsprechend.“

II) Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes – Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung – (AntBVBewV)

1) § 1 AntBVBewV

Nach diesen Bestimmungen „kann das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.“ Diese Formulierung stellt ein zusätzliches Argument für die oben vorgeschlagene gesetzliche Öffnungsklausel dar, denn wie anders soll der Steuerpflichtige die „offensichtlich unzutreffenden Ergebnisse“ nachweisen, die zur Unanwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahren führen? Im Hinblick auf eine unterschiedliche und damit gleichheitsrechtlich abzulehnende Bewertung wird auf oben A), I), 1) verwiesen.

2) § 5 Abs. 1 und 2 AntBVBewV – Basiszinssatz

Die Bezeichnung des in § 5 AntBVBewV genannten Zinssatzes als „Basiszinssatz“ sollte zur Vermeidung von Missverständnissen geändert werden, da dieser Begriff in § 247 BGB bereits verwendet wird; in § 5 AntBVBewV aber eine andere Bedeutung und Ermittlungsgrundlage hat.

3) § 5 Abs. 1 und 3 AntBVBewV – Kapitalisierungszinssatz

In seiner Entscheidung vom 07.11.2006 hat das BVerfG u.a. festgestellt:

„Es ist daher offensichtlich, dass ein einheitlicher Vervielfältiger für bebaute Grundstücke ohne Berücksichtigung der Grundstücksart und der Lage zu erheblichen Bewertungsunterschieden im Verhältnis zum gemeinen Wert führen muss.“ (BVerfGE 117, 1, 49)

Diesen Makel trägt auch ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz in sich. Anerkannt ist, dass spezifische Unterschiede bei der Ermittlung des Zuschlags zu berücksichtigen sind (IDW S 1, Stand 18.10.2005, Die Wirtschaftsprüfung 2005, 1303, 1315; Großfeld, a.a.O., 114 ff). Der einheitliche Zuschlag von 4,5 % ist daher abzulehnen.

Aus der Addition des Basiszinssatzes mit dem – einheitlichen – Zuschlag von 4,5 % ergeben sich zur Zeit ca. 9 %. Der Kapitalisierungsfaktor als Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes beträgt demnach 11,11 und liegt – abhängig von dem jeweils relevanten sachlichen und räumlichen Markt – über Kapitalisierungsfaktoren, die am Markt tatsächlich erzielbar sind.

Petitum:

Das Erfordernis eines vereinfachten Ertragswertverfahrens ist zum Zwecke der effektiven Durchführung der Besteuerung durch die Finanzverwaltung nur unter der Bedingung anzuerkennen, dass die Möglichkeit der Korrektur fehlerhafter Bewertungsergebnisse besteht. Art. 3 Abs. 1 GG erfordert eine Öffnungsklausel im oben unter A) I) vorgeschlagenen Sinne, um gleichheitswidrige Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen sowohl zwischen verschiedenen Vermögensarten als auch unterschiedlichen Größenklassen – Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahren nur auf Unternehmen bis zu einem Jahresumsatz von € 32 Mio. – und differierenden spezifischen Merkmalen innerhalb einer Vermögensart zu korrigieren.

B) Zweiter Themenblock: Beratung zur Verschonungsregelung (§ 13a des Gesetzesentwurfs) sowie Zuordnung zum begünstigten Vermögen (§§ 13b und 13c)

I) § 13a Abs. 1 und 5 ErbStGE – Fristen und „Fallbeileffekt“

Auch die vom Bundesrat geforderte verkürzte Behaltensfrist des § 13 Abs. 5 ErbStGE auf 10 Jahre erscheint für die heutige Situation der Unternehmen als Ewigkeit. Neben den bereits mehrfach gegen die 15 oder 10-Jahres-Frist vorgebrachten Argumenten der Einengung notwendiger unternehmerischer Flexibilität, der Nachversteuerung trotz vom Markt erzwungener Gegebenheiten, sei insoweit noch auf einen weiteren Aspekt hingewiesen. Die potenziellen Kreditgeber, insbesondere kleiner und mittelständischer Unternehmen, müssen die sich aus einer möglichen Nachversteuerung resultierenden Risiken bei ihren Vergabeentscheidungen berücksichtigen. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen, in deren Gesellschafterkreis ein oder mehrere begünstigte Erwerbe stattgefunden haben, werden Kredite daher entweder überhaupt nicht oder doch nur mit entsprechenden Risikoaufschlägen gewährt werden.

Petitum:

Im Interesse des im Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 formulierten Ziels der Erhaltung von Arbeitsplätzen ist die Behaltensfrist im Gleichklang zur Frist für die Lohnsummenbindung auf 5 Jahre herabzusetzen und auch bei der Behaltensfrist die pro rata temporis – Abschmelzung des Nachversteuerungsrisikos vorzusehen.

II) § 13a Abs. 5 Nr. 1 und 4 ErbStGE – Insolvenz

Der Regierungsentwurf übernimmt – unter dreifacher Verlängerung – die heute gültigen Regelungen, wonach auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStGE) und die Auflösung der Kapitalgesellschaft (§ 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStGE) einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen mit der Rechtsfolge der Nachversteuerung darstellen. Nach der ertragsteuerlichen Auslegung des Begriffs „Aufgabe“ ist die Insolvenz ein Nachsteuertatbestand (*Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG

2007, § 13a Rn. 271 m.z.w.N.). Für Kapitalgesellschaften ergibt sich dies aus der Auflösung, die nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt.

Die für § 13 Abs. 2a, Satz 3 ErbStG a.F. und die heute gültige Regelung diskutierte teleologische Reduktion hat der BFH entgegen seiner Entscheidung im Rahmen der Aussetzung der Vollziehung (BFH, Beschluss vom 07.07.2004, II B 32/04, BStBl. II 2004, 747) unter Verweis auf die Bewertung nach Steuerbilanzwerten verworfen (BFH, Urteil vom 16.02.2005, II R 39/03, BStBl. II 2005, 571, 572). Nach künftigem Recht kann eine solche Begünstigung auf der Bewertungsebene nicht mehr erfolgen. Im Fall der Insolvenz erhalten die Gesellschafter im Gegensatz zu der ratio legis von § 13a Abs. 5 ErbStGE keinen Vermögensvorteil.

Petitur:

In § 13a Abs. 5 Nr. 1 und 4 ErbStGE ist klarzustellen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens keinen Verstoß gegen die Behaltensregelungen bedeutet.

III) § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStGE – Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen

Durch die Rückausnahme in § 13b Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStGE sollen nach der Begründung (Seite 61) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens oder solche, die nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung einkommensteuerrechtlich zum Betriebsvermögen zählen, vom Verwaltungsvermögen ausgenommen werden. Mit dem jetzigen Text von § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStGE wird dieses systemgerechte Ziel nur unvollständig erreicht. Insbesondere enthält die Formulierung eine enge „Einzelpersonenbetrachtung“, während die ertragsteuerliche Definition auch personelle Verflechtungen nach der „Personengruppentheorie“ erfasst (hierzu Schmidt/Wacker, EStG, 26. Auflage, § 15 Rn. 800 ff. u. 506 ff.).

Petitur:

In § 13b Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStGE sollte eine Bezugnahme auf die ertragsteuerlichen Definitionen des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung erfolgen.

C) Dritter Themenblock: Beratung zu Tarifverlauf, Freibeträge und sonstige Maßnahmen der Neuregelung einschließlich der Frage einer möglichen Doppelbelastung von Erbschaft- und Einkommensteuer

I) Tarifverlauf in Steuerklasse II

Insoweit wird zunächst Bezug genommen auf die Ausführung des Bundesrats (BR-DS 4/08 – Beschluss – S. 15).

In seinem Beschluss vom 22.06.1995, mit dem das BVerfG die Unvereinbarkeit von § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG 1991 mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellte, hat es das Prinzip des Verwandtenerbrechts sowie das Familienprinzip betont (BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995, II BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174). Diese Prinzipien resultieren aus dem Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG). Daher erscheint es verfassungsrechtlich zumindest zweifelhaft, ob Erwerbe von Geschwistern und deren Abkömmlingen (§ 1589 Satz 2 BGB) wie solche fremder Dritter besteuert werden können.

Petitur:

Für Angehörige der Steuerklasse II sollten niedrigere Steuersätze, insbesondere ein niedriger Eingangssteuersatz als 30 % vorgesehen werden.

II) Vermeidung der Doppelbelastung

1) Von der Möglichkeit zur Gewissheit

Das Ergebnispapier der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 07.11.2007 enthält auf Seite 2 folgende Passage:

„Im parlamentarischen Verfahren wird die Frage einer möglichen Doppelbelastung mit Einkommen- und Ertragsteuer und damit zusammenhängend, inwieweit die latente Ertragsteuerbelastung mittelbar durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer bereinigt werden kann, näher geprüft.“

In der danach veröffentlichten Literatur finden sich keine Zweifel, dass das geplante Recht zu derartigen Mehrfachbelastungen führen wird (vgl. insbesondere *Crezelius*, BB-Special 10/2007 zu Heft 46; *ders.* DStR 2007, 2277, 2278; *Geck*, ZEV 2008, 5, 9; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042; *Raupach*, DStR 2007, 20, 37).

2) Vermeidungskonzeptionen

a) Erbschaftsteuerliche Lösungen

aa) Nachlassverbindlichkeit

Raupach hat vorgeschlagen, die latente Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer wie eine Nachlassverbindlichkeit zu behandeln (DStR 2007, 2037, 2041). Gegen diese Reduzierung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage spricht zunächst das für die Erbschaftsteuer geltende Stichtagsprinzip (*Wendt* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, 2007, § 35 EStG Rn. 6). Entscheidend dürfte aber sein, dass die Behandlung als Nachlassverbindlichkeit in vielen Fällen zu nicht gerechtfertigten Nullerwerben führen würde. Dazu käme es dann, wenn nach Abzug des Verschonungsabschlags noch derjenige der künftigen Einkommensteuerbelastung hinzukäme. Die künftige Höhe dieser Belastung würde notwendigerweise eine Prognoseentscheidung darstellen und angreifbare Typisierungen erfordern.

bb) Dauernde Last

Als Kompromiss zwischen der Wahrung des Stichtagsprinzips und der Vermeidung der systemwidrigen Doppelbelastung könnten die latenten Einkommensteuern als

dauernde Last im Sinne des § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG eingeordnet werden. Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wäre dann im Jahre der Realisation der latenten Einkommensteuer auf Antrag um diese zu berichtigen (*Knobbe-Keuck*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Auflage, § 27 I 2a; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2048). Dieser Vorschlag wurde bereits 1993 unterbreitet (*Knobbe-Keuck*, a.a.O.) und hat sich in der Folgezeit nicht durchgesetzt.

b) Einkommensteuerliche Lösungen

Die Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe hat sich entschieden, die systemwidrige Doppelbelastung durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer zu vermeiden. Dies kann alternativ auf der Ebene der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage oder der Anrechnung bei der Festsetzung der Steuerschuld erfolgen.

aa) Bemessungsgrundlage

- (1) Die anteilig auf das einkommensteuerrechtlich verstrickte Wirtschaftsgut gezahlte Erbschaftsteuer könnte von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage de lege ferenda abgezogen werden. De lege lata scheitert diese Lösung an § 12 Nr. 3 EStG, da die Erbschaftsteuer nicht mehr als Verkehrssteuer, sondern als Personensteuer ausgestaltet ist (BFH vom 09.08.1983, VIII R 35/80, BFHZ 139, 253, 256).
- (2) Die Aktivierung der gezahlten anteiligen Erbschaftsteuer als nachträgliche Anschaffungskosten müsste nach geltendem Recht als Umgehung dieser Vorschrift angesehen werden (*Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2044). Allerdings lässt sich im jetzt laufenden Gesetzgebungsverfahren § 12 Nr. 3 EStG dahingehend ändern, dass unter die sonstigen Personensteuern die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht fällt.

Dogmatisch überzeugt dieser Ansatz. Der Veräußerer ist zum Verkauf nur auf Grund des vorangegangenen Erwerbs mit der daraus resultierenden Steuerbelastung in der Lage. Die Berücksichtigung der auf das verkaufte Wirt-

schaftsgut entfallenden Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer als nachträgliche Anschaffungskosten trägt diesem Umstand Rechnung, indem der sonst in der Person des Verkäufers nicht erzielbare Veräußerungsgewinn entsprechend reduziert wird.

Diese Lösung käme vereinfacht der Vermeidung der Doppelbelastung mit Nachlass- und Einkommensteuer nach US-amerikanischem Recht nahe. Unter Geltung der US-Nachlasssteuer (zur Rechtsentwicklung vgl. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 21 Rn. 136) wurden die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter grundsätzlich zum Verkehrswert (fair market value) angesetzt und damit noch nicht realisierte stille Reserven im Wege der Nachlassbesteuerung erfasst. Bei späteren Veräußerungen der Nachlassgegenstände galt das „Step-Up“ Prinzip, wonach diese höheren Werte maßgeblich waren (*Seer*, RIW 2001, 664, 675; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 21 Rn. 136).

bb) Anrechnung

- (1) Die Anrechnung der gezahlten Erbschaftsteuer hat historische Wurzeln. So wurde nach § 16 Abs. 5 EStG 1934 die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb oder den veräußerten Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und in Folge des Erwerbs Erbschaftsteuer entrichtet hatte (Reichsgesetzblatt I 1934, 1005, 1010).
- (2) Auf der Ebene der Steuerfestsetzung wirkte auch der ab dem Veranlagungszeitraum 1999 weggefallene § 35 EStG 1997. Neben weiteren Unzulänglichkeiten (*Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042, 2048) ist an § 35 EStG a.F. kritisiert worden, dass das Problem der Doppelbelastung nicht als rechtliches Problem bewältigt, sondern in unsystematischer Weise die Zuflucht bei einer Billigkeitsregelung gesucht worden war (*Knobbe-Keuck*, a.a.O., § 27 I 2a).

cc) Stellungnahme

Von den diskutierten fünf Möglichkeiten der Vermeidung der systemwidrigen Doppelbelastung erweist sich die Aktivierung der gezahlten anteiligen Erbschaftsteuer in Form nachträglicher Anschaffungskosten als überzeugendste Lösung. Wegen der Nachsteuervorbehalte (Unterschreitung der maßgeblichen Lohnsumme und Verstoß gegen die Behaltensregelungen) darf sich dieser Ansatz nicht auf die durch den Erwerb unmittelbar ausgelöste und gezahlte Steuer beschränken, sondern muss auch die im Wege der Nachversteuerung zu entrichtende Steuer umfassen.

Petitur:

Unter entsprechender Abänderung von § 12 Nr. 3 EStG ist vorzusehen, dass die anteilig auf das einkommensteuerrechtlich verstrickte Wirtschaftsgut gezahlte Erbschaft- oder Schenkungsteuer in Form der durch den Erwerb ausgelösten sowie durch eventuelle Nachsteuern gezahlten Steuer auf Antrag als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes anzusetzen ist.

Mannheim, den 03.03.2008

Ralph Landsittel