

Bundessteuerberaterkammer, KdÖR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn  
Minister a. D.  
Eduard Oswald  
Vorsitzender des Finanzausschusses und  
an die Mitglieder des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages

**E-Mail: [eduard.oswald@bundestag.de](mailto:eduard.oswald@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Geschäftsführung

Haus der Steuerberater  
Neue Promenade 4  
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0  
Durchwahl 030 240087-60  
Telefax 030 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
<http://www.bstbk.de>

4. März 2008  
Sw/Ze

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) – Drucksache 16/7918**

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

wir bedanken uns zunächst für die Einladung zu der oben bezeichneten öffentlichen Anhörung, an der wir gern teilnehmen werden. Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt die Zielrichtung der Reform, die Unternehmensnachfolge zu erleichtern. Dieses Ziel wird aus unserer Sicht in einigen Punkten jedoch noch nicht erreicht. Es bedarf einiger gesetzlicher Anpassungen, um die Akzeptanz der Neuregelungen sowie deren Praktikabilität zu erhöhen. Dies betrifft insbesondere die vorgesehenen Fristen zur Fortführung des Unternehmens, die anteilige Nachversteuerung und die Wertermittlung.

Fristen zur Fortführung des Unternehmens:

Bei zu langen Fristen sind die Unternehmen außerstande, auf Marktveränderungen zu reagieren. Betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsentscheidungen werden verhindert. Die bestehenden Behaltensregelungen nach geltendem Recht sehen eine Frist von 5 Jahren vor. Die im Gesetzentwurf vorgesehenen 10- bzw. 15-jährigen Fristen sind unseres Erachtens weder von den Steuerpflichtigen und ihren Beratern noch von der Finanzverwaltung administrierbar. Diese Fristen sollten auf jeden Fall einheitlich sein und deutlich verkürzt werden.

Dies hat auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 15. Februar 2008 zutreffend festgestellt: „Es ist unbestritten, dass eine weitgehende Entlastung unternehmerischen Betriebsvermögens von der längerfristigen Fortführung des Betriebs durch den Betriebsnachfolger abhängig gemacht werden muss. In einem schnelllebigen Wirtschaftssystem sind aber bereits 10 Jahre eine lange Zeit und gelten als die äußerste Grenze dessen, was man sich einem am Markt behauptenden Unternehmen als Restriktion für die Steuerverschonung auf-

bürden kann. Die im Gesetzentwurf getroffene Regelung ist äußerst rechtsanfällig, kompliziert und führt im Ergebnis zu einem erheblich erhöhten Verwaltungsaufwand für die betroffenen Betriebe als auch für die Finanzverwaltung.“

### Zeitanteilige Nachversteuerung

Bei Verstößen gegen die Behaltensfrist darf es zudem unseres Erachtens nur zu einem zeitanteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags kommen. Ein Unterschreiten der Lohnsumme wird mit einer zeitanteiligen Nachversteuerung geahndet. Wird dagegen gegen die Behaltensfrist verstoßen, so ist laut Gesetzentwurf unabhängig vom Zeitpunkt bisher die volle Nachversteuerung vorgesehen. Dies macht die Fortführung des Unternehmens über einen Zeitraum von 15 Jahren zu einem unkalkulierbaren Risiko. Hier besteht dringender Korrekturbedarf. In dem Fall der Entnahme darf es nur zu einer anteiligen Nachversteuerung kommen, so wie es auch ursprünglich bei der Konzeption der Erbschaftsteuerreform geplant war.

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme vom 15. Februar 2008 ebenfalls einen Gleichklang mit dem Sanktionsmechanismus bei der Lohnsummenkomponente: „Ohne eine solche Regelung würde etwa bei einem Erben, der dem vom Erblasser überlassenen Betrieb nahezu bis zum Ende der Behaltensfrist (nach dem Gesetzentwurf von 15 Jahren) fortgeführt hat, der Verschonungsabschlag vollständig entfallen, wenn er den Betrieb im letzten Jahr der Behaltensfrist aufgeben muss, z. B. in Insolvenzfällen oder wenn kein geeigneter Nachfolger gefunden wird. Erbschaftsteuerlich würde dieser Unternehmer damit einem Erben gleichgestellt, der den Betrieb bereits nach einem Jahr zum Verkehrswert veräußert. Dieses Ergebnis ist wirtschaftlich nicht vertretbar und den Betroffenen nicht vermittelbar. Geboten ist die Beschränkung auf ein lediglich zeitanteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags, der die Fortführung des Unternehmens berücksichtigt.“

### Wertermittlung

Neben den Fristen ist auch die Wertermittlung von zentraler Bedeutung. Wir halten es zwingend erforderlich, den Kapitalisierungszinssatz zu erhöhen und eine Bandbreite zuzulassen. Ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz von 9 Prozent blendet branchen- oder größenspezifische Besonderheiten völlig aus. Der sich daraus ergebende Kapitalisierungsfaktor von 11 führt bei vielen Unternehmen zu einer Überbewertung.

Für weitere Einzelheiten verweisen wir auf unsere beigefügte Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüßen  
in Vertretung  
Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

### Anlage

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum  
Entwurf eines Gesetzes zur Reform  
des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts  
(ErbStRG)**

**Bundessteuerberaterkammer**

Steuerabteilung

Tel.: 030/24 00 87-61

E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

4. März 2008

## **Artikel 1: Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes**

### **Zu Nr. 11 (§ 13 a ErbStG-E)**

#### **1. Bindung an die Lohnsumme**

##### Nachweiszeitraum (§ 13 a Abs. 1 ErbStG-E)

§ 13 a ErbStG-E regelt die teilweise Befreiung des Betriebsvermögens von der Erbschaftsteuer. Nach § 13 b ErbStG-E sind grundsätzlich 85 Prozent des Betriebsvermögens begünstigt und bleiben nach § 13 a Abs. 1 S. 1 ErbStG-E außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Zu versteuern sind danach 15 Prozent des Betriebsvermögens.

Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist, dass in den dem Betriebsübergang folgenden zehn Jahren die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu mindestens 70 Prozent erhalten bleibt.

Die Bindung an 70 Prozent der Ausgangslohnsumme geht an der Realität des heutigen schnelllebigen Wirtschaftslebens vorbei. Eine Feinplanung der vorzuhaltenden Kapazität und damit der erforderlichen Arbeitskräfte ist über einen Zeitraum von zehn Jahren praktisch nicht möglich. Eine detaillierte Unternehmensplanung wird im Regelfall nur für den mittelfristigen Zeitraum von drei bis fünf Jahren durchgeführt. Darüber hinaus sind lediglich grobe Tendenzannahmen möglich. Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere auch in Branchen, die konjunkturbedingt starken Schwankungen unterliegen. Gerade die Entwicklung der Konjunktur entzieht sich regelmäßig selbst den aufwändigen Prognosemodellen der Wirtschaftsforschungsinstitute. Zwar ist nach dem Entwurf an die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Betriebsübergang anzuknüpfen; damit wird jedoch nur eine Trendfortschreibung erreicht, neue technologische Entwicklungen können so nicht hinreichend antizipiert werden.

Um die Steuerrisiken der Lohnsummenbindung zu minimieren, werden Unternehmen wahrscheinlich bereits in der Planung der Unternehmensnachfolge nach Möglichkeit davon abse-

hen, neue Arbeitnehmer einzustellen. Zudem werden durch diese Regelung auch Umstrukturierungen und der Einsatz neuer Techniken erschwert, was für den Wirtschaftsstandort Deutschland nicht als positives Signal gewertet werden kann.

Vor dem Hintergrund dieser Bedenken regen wir an, auf die Lohnsummenregelung möglichst vollständig zu verzichten. Sofern dies politisch nicht durchsetzbar sein sollte, halten wir eine neben die Anzahl der Beschäftigten tretende Bagatellgrenze für wünschenswert, wie sie der Bundesrat vorgeschlagen hat (Stellungnahme zum Erbschaftsteuerreformgesetz, DrS 4/08 (Beschluss) vom 15. Februar 2008; hier: Nr. 1 auf S.1).

#### Definition der Lohnsumme (§ 13 a Abs. 4 ErbStG-E)

Bleibt die Anknüpfung der Steuervergünstigung an die Lohnsumme erhalten, sind u. E. noch Änderungen bei der Definition der Lohnsumme vorzunehmen, um die Vorschrift für die Praxis besser handhabbar zu machen.

Zu unterstützen ist insofern der Vorschlag des Bundesrates, den Erblasser/Schenker sowie den Erwerber aus der Regelung auszunehmen (a. a. O., Nr. 3 Buchst. b, S. 2). Ohne diese oder eine vergleichbare Regelung bestünde die Gefahr einer rechtsformabhängigen Ungleichbehandlung; denn der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft wird regelmäßig als Angestellter auf einer „Gehaltsliste“ geführt werden, während für die Inhaber einer Personengesellschaft nicht zwangsläufig eine feste Geschäftsführervergütung vorgesehen ist, sondern Vorabgewinne ausgezahlt werden, die nicht in einer Gehaltsliste erfasst werden.

Die ebenfalls vom Bundesrat vorgeschlagene Streichung der Sätze 3 und 4 in § 13 a Abs. 4 ErbStG-E (a. a. O., Nr. 3 Buchst. c, S. 2) ist ebenfalls positiv zu bewerten, wenn sie dazu führt, dass erfolgsabhängige Vergütungen aus der Lohnsummenregelung herausgenommen werden und variable Entgeltformen dadurch für die Unternehmen – ohne ein damit verknüpftes erbschaftsteuerliches Risiko – flexibel einsetzbar bleiben. Nach der Begründung des Bundesrates ist aber nicht auszuschließen, dass die entsprechenden Regelungen lediglich aus dem Gesetzestext entfernt werden, um in einer Verwaltungsvorschrift wieder aufzutau-chen. Durch eine solche Verlagerung wäre aus der Sicht der Praxis nichts gewonnen.

Kritisch ist u. E. auch der Überwachungsaufwand für die Unternehmen, ob und in welchem Umfang eine Teilzeitkraft oder ein geringfügig Beschäftigter noch andere Beschäftigungsverhältnisse ausübt und damit nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb beschäftigt ist (§ 13 a Abs. 4 Satz 1, 2. HS ErbStG-E).

Beispiel:

A und B sind beide (im selben Umfang) geringfügig im Unternehmen X beschäftigt. B übt außerdem eine zweite geringfügige Beschäftigung bei Y aus. Der an A gezahlte Lohn wäre bei X zu berücksichtigen, der an B gezahlte Lohn nicht.

Verliert B seine zweite Beschäftigung bei Y, wäre er ab diesem Zeitpunkt nun doch bei der Lohnsumme des X zu berücksichtigen, obwohl sich an der tatsächlichen Situation des Unternehmens X nichts geändert hat.

X müsste zudem sicherstellen, dass es stets über weitere Beschäftigungen aller seiner Mitarbeiter informiert ist. Gerade in Branchen, bei denen eine große Anzahl von geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen üblich ist, führt dies zu einem zusätzlichen Überwachungsaufwand.

## 2. Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG-E)

Hintergrund für die Einführung des Abzugsbetrags von 150.000 € soll es laut Begründung sein, eine Wertermittlung und eine aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstfällen unterhalb des Grenzwertes zu ersparen. Aber auch die Finanzverwaltung soll mit dieser Regelung sicherlich von der Überwachung und Überprüfung einer Vielzahl von Fällen freigestellt werden.

Geregelt ist insoweit Folgendes: Beträgt der Wert für den nicht begünstigten 15-Prozent-Anteil des Betriebsvermögens nicht mehr als 150.000 €, dann entfällt die Besteuerung. Wird der Wert überschritten, dann vermindert sich der Abzugsbetrag um 50 Prozent des die Grenze übersteigenden Betrages. Beträgt der 15-Prozent-Anteil des Betriebsvermögens 450.000 € oder ist er höher, dann entfällt der Abzugsbetrag.

Ob mit dieser Regelung allerdings das angestrebte Ziel tatsächlich erreicht werden kann, ist u. E. zu bezweifeln. Nach dem Wortlaut der Norm handelt es sich nicht um eine generelle Nichtaufgriffsgrenze in Form eines Freibetrags. Das bedeutet, dass auch Kleinstbetriebe der Überwachung der Verschonungsregelungen unterliegen.

Wir regen daher an, einen Freibetrag in Höhe von 150.000 € einzuführen, so dass generell Unternehmenswerte bis zu 1 Million € vollständig von der Erbschaftsteuer entlastet werden, wenn sie die Verschonungsregeln einhalten.

### **3. Behaltensfrist (§ 13 a Abs. 5 ErbStG-E)**

#### Länge der Frist

Die begünstigte Besteuerung des Betriebsvermögens ist auch daran geknüpft, dass der Erwerber den Betrieb über 15 Jahre fortführt, d. h. dass er in diesem Zeitraum keine wesentlichen Entnahmen oder Veräußerungen vornimmt.

Grundsätzlich ist eine solche Verhaftungsregelung verständlich und verfassungsrechtlich wohl auch notwendig, um eine Entlastung des Betriebsvermögens gegenüber anderen Vermögensarten zu rechtfertigen. Allerdings darf eine solche Regelung nicht so restriktiv ausgestaltet sein, dass der Wegfall der Begünstigungen die Regel wird und die Erbschaftsteuer mit überwiegender Wahrscheinlichkeit doch vom Erben getragen werden muss. Dies würde dem erklärten Ziel der Erbschaftsteuerreform entgegen wirken, die Unternehmen bei der Betriebsübergabe von der Erbschaftsteuer zu entlasten.

Aus dieser Sicht ist die im Entwurf enthaltene fünfzehnjährige Frist deutlich zu lang. Während sich die Praxis und die Finanzverwaltung auf die bisher geltende fünfjährige Verhaftungsfrist eingestellt haben, kann über den dreifachen Zeitraum niemand mehr seriös planen. Die technische und die technologische Entwicklung haben heute eine Geschwindigkeit erreicht, in denen ein Zeitraum von 15 Jahren drei, vier oder noch mehr Produktgenerationen umfasst. Zugespitzt bringt Cato es auf den Punkt: „Vor 15 Jahren waren Notebooks noch aus Leder und Papier, die Postleitzahlen vierstellig und der Begriff „Windows“ wurde größtenteils von anglophilen Fensterputzern benutzt“ (FR 2007, S. 1087). Auch vom Siegeszug der Mobiltelefone haben vor 15 Jahren selbst Marketingstrategen wohl noch kaum geträumt.

Zu lange Behaltensfristen können aufgrund von technischem Fortschritt betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen des Betriebes verhindern. Bei Gesellschaften ist zudem nicht auszuschließen, dass im zeitlichen Abstand von einigen Jahren mehrere Gesellschafter versterben oder sich aus dem Betrieb zurückziehen und sich die Behaltensfrist und die begleitenden Restriktionen dadurch deutlich verlängern.

In den ersten Entwürfen für eine Reform der Erbschaftsteuer war eine zehnjährige Frist vorgesehen und eine vollständige Entlastung des Betriebsvermögens von der Erbschaftsteuer über diesen Zeitraum. In dem nun vorliegenden Entwurf ist die Begünstigung eingeschränkter und die Frist länger. Hinzu kommt die Lohnsummenbindung. Dies führt in der Summe zu nicht mehr hinnehmbaren Unwägbarkeiten für die betroffenen Erben verbunden mit einem stark erhöhten bürokratischen Aufwand für alle Beteiligten.

Wir plädieren daher dafür, die bisherige Behaltensfrist von fünf Jahren beizubehalten. Zumindest sollte aber dem Vorschlag des Bundesrates gefolgt und die Behaltensfrist von fünfzehn auf zehn Jahre herabgesetzt werden (a. a. O., Nr. 4, S. 3), um somit auch einen Gleichlauf mit der Frist bei der Lohnsummenbindung herzustellen.

#### Rechtsfolge einer Fristverletzung

Gemäß § 13 a Abs. 5 S. 1 ErbStG-E fallen der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn gegen die Behaltensfrist verstoßen wird. Zwar trifft die Nachversteuerung nur den Teil des Betriebsvermögens, der veräußert oder entnommen wurde. Dennoch kann eine volle Nachversteuerung insbesondere in den Fällen zu unangemessenen Härten führen, in denen der Unternehmer gezwungen ist, Teile des Betriebes zu veräußern, um den Betrieb an sich zu erhalten.

Unangemessen erscheint darüber hinaus, dass der Unternehmer, der kurz nach dem Erwerb Betriebsteile veräußert, genauso gestellt wird, wie derjenige, der den Betrieb z. B. 14 Jahre fortgeführt hat. Hier kann nur eine zeitanteilige Nachversteuerung zu gerechten Ergebnissen führen. Auch der Bundesrat hält in seiner Stellungnahme eine Beschränkung auf einen lediglich zeitanteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags für geboten (a. a. O., Nr. 6, S. 5 f.).

Wir schlagen daher vor, nach § 13 a Abs. 5 Satz 1 ErbStG-E folgenden neuen Satz 2 einzufügen; der bisherige Satz 2 wird Satz 3:

„Der Wegfall erfolgt zeitanteilig; nachzuentrichten ist nur der Teil der ohne die Verschonungsregeln entstehenden Steuerschuld, der auf die im Zeitpunkt der schädlichen Verwendung noch bis zum Ende der Behaltensfrist fehlenden Anzahl der vollen Kalenderjahre entfällt.“



#### **4. Behandlung von Umwandlungsfällen (§ 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG-E)**

Der Verschonungsbetrag und der Abzugsbetrag entfallen auch in Umwandlungsfällen innerhalb der Behaltensfrist mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Voraussetzungen für den Wegfall sind jedoch je nach Richtung der Umwandlung unterschiedlich.

Wenn Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft übertragen wird, soll der Wegfall der Begünstigungen unmittelbar eintreten (§ 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 4 S. 2 letzter HS ErbStG-E). Wird dagegen ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Personengesellschaft eingebracht, entfallen die Begünstigungen erst, wenn Anteile der aufnehmenden Gesellschaft innerhalb der Behaltensfrist veräußert werden (§ 13 a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG-E).

Diese Ungleichbehandlung ist u. E. sachlich nicht gerechtfertigt. Entscheidend muss sein, ob das Unternehmen fortgeführt wird, nicht in welcher Rechtsform dies geschieht. Wir unterstützen daher den Vorschlag des Bundesrates (a. a. O., Nr. 5, S. 4 f.) zur Änderung des § 13 a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG-E.

#### **5. Selbstberechnung der Steuer (§ 13 a Abs. 6 ErbStG-E)**

Im Falle des Unterschreitens der maßgebenden Lohnsumme ist der Erwerber verpflichtet, den sich daraus ergebenden Steuerbetrag selbst zu berechnen.

Die Regelung führt u. E. zu einem erheblichen bürokratischen Aufwand. Auch der Nationale Normenkontrollrat hat die Pflicht des Erwerbers, den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen im Rahmen seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts kritisiert und um die Prüfung weniger belastender Alternativen gebeten (Anlage 2 zu BT-Drs. 16/7918 vom 28. Januar 2008).

Insbesondere für kleinere Unternehmen erscheint diese Regelung unverhältnismäßig. Jeder Erwerber wäre bei Umsetzung dieser Regelung verpflichtet nicht nur die Lohnsumme jährlich zu beobachten und Personalentscheidungen entsprechend zu treffen, sondern er müsste zusätzlich die sich aus einem Verstoß ergebende Steuer berechnen. Dies wird ohne steuerli-

che Beratung nicht möglich sein, die darauf entfallenden Steuerberatungskosten können nach derzeitiger Rechtslage jedoch nicht steuerlich geltend gemacht werden.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzämter in der Regel die Angaben des Steuerpflichtigen überprüfen werden. Daher ist es nicht notwendig, dass der Betroffene vorher selbst noch den sich nach § 13 a Abs. 1 Satz 7 ErbStG-E ergebenden Steuerbetrag berechnet. Zweckmäßiger erscheint hier eine bloße Anzeigepflicht des Erwerbers. Dies entspricht auch dem Vorschlag des Bundesrates im Rahmen seiner entsprechenden Stellungnahme (a. a. O., Nr. 8, S. 8 f.). Wie auch bei der Verhaftungsregel sollte es hier ausreichend sein, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt den Sachverhalt anzeigt.

### **Zu Nr. 12 (§ 13 b Abs. 1 ErbStG)**

#### **Begünstigtes Vermögen**

Wir regen an klarzustellen, dass die Entlastung für Unternehmensvermögen nach § 13 a ErbStG auch in den Fällen des § 7 Abs. 7 ErbStG zur Anwendung kommt. Anderenfalls könnte es gerade in den Fällen, in denen zur Liquiditätssicherung des Betriebes eine Buchwertabfindung für ausscheidende Gesellschafter vereinbart wurde, zu einer unangemessenen Erbschaftsteuerbelastung für die fortführenden Gesellschafter kommen.

### **Zu Nr. 15 und 19 (§§ 16, 19 ErbStG-E)**

#### **Freibeträge und Steuertarife in Steuerklassen II und III**

Zu befürworten ist die nunmehr geplante Berücksichtigung von eingetragenen Lebenspartnern im Rahmen des Gesetzentwurfs. Die bisher geltende Regelung, eingetragene Lebenspartner wie fremde Dritte zu behandeln, ist berechtigter Kritik ausgesetzt gewesen. Durch die Erhöhung des Freibetrages für Lebenspartner auf 500.000 € erfolgt eine sachgerechte Gleichstellung mit Ehegatten im Erbfall.

Generell soll zukünftig Folgendes gelten: Die Freibeträge erhöhen sich nach § 16 ErbStG-E auf 500.000 € bei Ehegatten, je 400.000 € bei Kindern, je 200.000 € bei Enkeln und je 100.000 € bei Urenkeln, Eltern und Voreltern im Todesfall und bei Stiefkindern.

Für Geschwister, Nichten und Neffen soll zukünftig genauso wie für die übrigen Personen der Steuerklasse III ein Freibetrag von 20.000 € gelten. Zudem soll die bisherige Unterscheidung der Steuerklassen II und III rein faktisch aufgegeben werden, da für dieselben Werte des steuerpflichtigen Erwerbs dieselben Steuersätze gelten sollen. Warum an der Differenzierung formal nach wie vor festgehalten werden soll, bleibt unklar.

Das bedeutet aber, dass Geschwister, Nichten und Neffen nicht nur hinsichtlich des Freibetrages beliebigen Dritten bzw. Nichtverwandten gleichgestellt werden, sondern dass auch eine Gleichstellung der Tarife erfolgt. Geschwister, Nichten und Neffen werden konsequent wie Nichtverwandte behandelt. Ob durch diese Regelung die Zielsetzung des Kabinettsentwurfs, Vermögensübertragungen im engeren familiären Umfeld steuerfrei zu stellen, erreicht wird, ist zu bezweifeln. Die Gleichbehandlung von Familienmitgliedern mit nichtverwandten Dritten erscheint auch vor dem Hintergrund des Art. 6 GG problematisch.

Wir schlagen daher vor, dass der Gesetzgeber zwischen Verwandten der Steuerklasse II und Nichtverwandten der Steuerklasse III deutlich differenzieren sollte, beispielsweise durch die Erhöhung des Freibetrages für Verwandte der Steuerklasse II.

Unverheiratete Lebenspartner hat der Gesetzgeber in keiner Weise berücksichtigt. Diese Entscheidung des Gesetzgebers ist bedauerlich, da im Grunde genommen insoweit kein Unterschied zu Ehegatten und Lebenspartnerschaften besteht. Es geht im Wesentlichen um die Übertragung von Familienvermögen, dass in der Regel gemeinsam erwirtschaftet worden ist. Ein Generationenwechsel findet in diesen Fällen nicht statt, so dass auch hier u. E. eine Begünstigung angezeigt wäre.

## Weitere Vorschläge

### 1. Gesamtschuldnerschaft in Schenkungsfällen (§ 20 ErbStG i. V. m. § 13 a ErbStG-E)

Gemäß § 20 ErbStG ist bei einer Schenkung neben dem Erwerber auch der Schenker Steuerschuldner.

Grundsätzlich ist es durchaus nachvollziehbar, dass unter bestimmten Voraussetzungen auch der Schenker als Steuerschuldner herangezogen werden kann (Bsp.: der Schenker hat die Steuer vertraglich übernommen; aber auch wenn die Steuerbehörde aus guten Gründen davon ausgehen kann, dass eine Inanspruchnahme des Beschenkten erfolglos bleiben oder erhebliche Schwierigkeiten bereiten wird, kann der Schenker als Steuerschuldner in Betracht kommen [FG Köln v. 8 Mai 2001, EFG 2001, 1154; FG Rh-Pf. V. 25. August 1995, nv]).

Bei der nunmehr vorgesehenen Begünstigung von Betriebsvermögen unter der Voraussetzung der Lohnsummenbindung und der Verhaftungsregelung führt dies jedoch dazu, dass auch der Schenker nach fünfzehn Jahren noch zur Begleichung der Steuerschuld herangezogen werden kann. Dies ist nicht sachgerecht.

In der Regel wird sich der Schenker aus dem Unternehmen vollständig zurückziehen und möglicherweise nach einigen Jahren keinen Kontakt mehr zu dem Unternehmen pflegen. In diesem Fall ist es nicht nachvollziehbar, dass er noch nach 15 Jahren als Steuerschuldner herangezogen werden kann, obwohl er die Unternehmensentwicklung nicht mehr beeinflussen konnte.

In den Fällen der Betriebsvermögensbegünstigung muss eine Ausnahme von der Gesamtschuldnerschaft in Schenkungsfällen gesetzlich geregelt werden. Wir schlagen daher vor, § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG wie folgt zu ergänzen:

„Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung mit Ausnahme von Übertragungen i. S. von § 13 a ErbStG auch der Schenker, ...“

## 2. Problematik der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer

Mit der Erbschaftsteuerreform wird eine veränderte Bewertung des Vermögens eingeführt, die den Steuerwert möglichst nahe an den Verkehrswert annähern soll. Damit werden auch vorhandene stille Reserven im Rahmen der Erbschaftsteuer aufgedeckt und besteuert, die bisher oftmals nicht in dieser Weise mit erfasst wurden. Bei einer Bewertung nach dem Ertragswertverfahren unterfallen die zukünftig erwarteten Erträge im Zeitpunkt des Vermögensübergangs der Erbschaftsteuer und in den folgenden Jahren bei ihrer Realisierung dann noch einmal der Einkommensteuer. Vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips ist diese doppelte Belastung u. E. nicht gerechtfertigt.

Besonders deutlich wird dies in den Fällen, in denen ererbtes Vermögen in zeitlicher Nähe zum Erbfall veräußert wird. Handelt es sich um Betriebsvermögen greifen die Verschonungsregelungen aufgrund der Veräußerung nicht. Der Ertragswert unterliegt zunächst der Erbschaftsteuer. Der bei der Veräußerung desselben Vermögens erzielte Gewinn unterliegt dann zusätzlich der Einkommensteuer. Der Zuwachs an steuerlicher Leistungsfähigkeit ist aber nur einmal beim Erben realisiert worden, nämlich im Rahmen des Verkaufs.

Bis einschließlich 1998 wurde diese Doppelbelastung durch die Vorschrift des § 35 EStG berücksichtigt. Danach wurde auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt, wenn bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt wurden, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Die Vorschrift ist leider durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aufgehoben worden. In der Begründung zum Gesetzentwurf hieß es damals lediglich: „Zwar milderte die Vorschrift eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Doppelbelastung von Einkünften mit Einkommen- und Erbschaftsteuer. Eine Aufhebung wird jedoch aus Vereinfachungsgründen für vertretbar gehalten“ (DrS 14/23 vom 9. November 1998, S. 183).

Grundsätzlich müsste bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage eine Berücksichtigung der latenten Ertragsteuerbelastung des übertragenen Vermögens erfolgen. Geschieht dies nicht, sollte zumindest eine dem alten § 35 EStG vergleichbare Vorschrift wieder in das Einkommensteuergesetz eingeführt werden, da die Problematik der doppelten Steuerbelastung durch die Annäherung an den Verkehrswert im Rahmen der Erbschaftsteuer erheblich an Schärfe gewinnt.

## Artikel 2: Änderung des Bewertungsgesetzes

### Zu Nr. 2 (§ 11 Abs. 2 BewG):

In Satz 2 der Norm wird festgelegt, dass sich der gemeine Wert von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften auch aus Verkäufen an fremde Dritte ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Wir regen an, den Text wie folgt zu ergänzen:

„Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen oder die bis zu einem Jahr nach dem Stichtag stattfinden,...“

### Begründung:

In einer nicht unerheblichen Zahl kleiner und mittlerer Unternehmen ist der Unternehmenserfolg eng mit dem Inhaber verknüpft und von seiner Person abhängig. Verstirbt der bisherige Inhaber und muss das Unternehmen mangels eines fortführungswilligen Erben aus dem Familienkreis verkauft werden, ist der zu erzielende Erlös aus dem Verkauf oftmals deutlich niedriger als der Wert des Unternehmens im Todeszeitpunkt des Inhabers. Nur dieser Erlös fließt den Erben aber zu und erhöht ihre wirtschaftliche und damit steuerliche Leistungsfähigkeit. Die Anknüpfungsmöglichkeit an den tatsächlich realisierten Erlösen würde das Streitpotential hinsichtlich der Unternehmensbewertung wesentlich vermindern und dazu beitragen, den Steuerbetrag wie vom Gesetz intendiert an dem Zuwachs der Leistungsfähigkeit auszurichten.

Über den Verweis in § 109 BewG würde diese Regelung auch Anwendung auf Personenernehmen finden. Gerade für den Wert des Betriebsvermögens von freiberuflich Tätigen würde diese Ergänzung eine wesentliche Erleichterung bedeuten. In vielen Fällen gibt es hier berufsrechtliche Vorgaben, die verhindern, dass die Ehefrau oder ein Kind, das nicht über die entsprechende Vorbildung verfügt, eine Praxis fortführt. Gerade hier ist die Beziehung zu Mandanten oder Patienten aber auch von einem besonderen Vertrauensverhältnis geprägt, das nicht ohne weiteres auf einen fremden Erwerber überzuleiten ist. Der Wert der Praxis und der am Markt zu erzielende Preis sinken in diesen Fällen nach dem Tod des In-

habers sehr schnell und oftmals drastisch ab. Die Erfahrungen zeigen dass es hier einer Zeit von bis zu 2 Jahren bedarf, bis die Nachfolge geregelt ist. Die hierbei erzielten Werte spiegeln den tatsächlichen Wert bzw. Zufluss beim Erben wieder.

Bei der Anwendung der vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem Entwurf einer Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (AntBVBewV-E), wird der voraussichtlich zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Jahre vor dem Stichtag ermittelt. Dieser beruhte jedoch auf der Leistung des Inhabers und ist daher nicht auf die Zukunft fortschreibbar. Die Bewertung nach dem vereinfachten Verfahren führt daher in solchen Fällen zu systematisch überhöhten Werten. Wenn ohnehin ein Verkauf erforderlich ist und in nahem zeitlichen Zusammenhang mit dem Todesfall des Inhabers durchgeführt wird, müsste bei der Besteuerung u. E. auf die realisierten Beträge zurückgegriffen werden. Dies würde durch die Ergänzung in § 11 Abs. 2 BewG ermöglicht.

**Zum Diskussionsentwurf für eine Verordnung  
zur Durchführung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes  
(AntBVBewV-E)**

Grundsätzlich halten wir es für sachgerecht, für kleine und mittlere Unternehmen die Anwendung eines vereinfachten Bewertungsverfahrens vorzusehen. Wir begrüßen ausdrücklich, dass der Entwurf der Bewertungsverordnung zeitgleich mit dem Gesetzentwurf zur Diskussion vorgelegt wurde, da sich die steuerlichen Auswirkungen im Einzelfall nur aus dem Zusammenspiel von Bewertung und Anwendung des Tarifs ergeben. Problematisch erscheinen jedoch die folgenden Punkte:

Zu § 1 AntBVBewV-E

Im Entwurf heißt es, das vereinfachte Verfahren kann angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Der Begriff „offensichtlich unzutreffende Ergebnisse“ ist sehr auslegungsbedürftig. Wer entscheidet darüber, ob ein Ergebnis offensichtlich unzutreffend ist? Anhand welchen Maßstabes wird diese Entscheidung getroffen? Wie ist die Beweislast ggf. verteilt? Hat die Finanzverwaltung nachzuweisen, dass ein Ergebnis offensichtlich unzutreffend ist, oder muss der Steuerpflichtige belegen, dass und warum es nicht offensichtlich unzutreffend ist?

Zu § 2 AntBVBewV-E

Zusätzlich zu der Ermittlung eines Ertragswertes sollen nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt werden.

Die Abgrenzung nach betriebsnotwendigem und nicht betriebsnotwendigem Vermögen erscheint sehr streitanfällig. Wo verlaufen die Grenzen im Vergleich zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen? Ist gewillkürtes Betriebsvermögen z. B. immer nicht notwendig i. S. d. AntBVBewV-E, oder ist hier je nach Einzelfall eine unterschiedliche Einstufung möglich und



erforderlich? Ist das nicht notwendige Betriebsvermögen mit dem Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13 b Abs. 2 ErbStG-E deckungsgleich?

Neben diesen praktischen Abgrenzungsfragen erscheint der getrennte Ansatz auch von der Sache her zweifelhaft. Ist das Ziel eine Bewertung des bestehenden Unternehmens zum Stichtag und wird ein Ertragswertverfahren als grundsätzlich richtig und geeignet angesehen, so ist eine Herauslösung und eigenständige Bewertung einzelner Bestandteile des Betriebsvermögens u. E. systematisch kaum begründbar.

### Zu § 3 AntBVBewV-E

Der Zeitraum für die Ermittlung des Durchschnittsertrags umfasst drei Jahre. Dieser Zeitraum verkürzt sich, wenn sich „der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachhaltig verändert“.

Auch diese Formulierung ist extrem auslegungsfähig und daher auch streitanfällig. Was ist der Charakter eines Unternehmens? Macht er sich an der Produktpalette fest, an der Vertriebsstrategie, an der Organisations- oder Finanzierungsstruktur, an der Rechtsform, an den Beteiligungsverhältnissen, an Alleinstellungsmerkmalen ...? Wer entscheidet, wann und ob sich der Charakter geändert hat?

### Zu § 4 AntBVBewV-E

Für die Ermittlung des Betriebsergebnisses sind verschiedenen Faktoren vom Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG abzuziehen oder ihm hinzuzurechnen. Abzuziehen ist u. a. ein „angemessener Unternehmerlohn“.

Hier droht sich die aus dem Komplex der verdeckten Gewinnausschüttungen bekannte Problematik auch auf die Wertermittlung von Personenunternehmen auszudehnen. Streit ist so vorprogrammiert. Während für die Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften zumindest verschiedene Umfrageergebnisse vorliegen, die zur Orientierung herangezogen werden können, ist für die Einkommen der Gesellschafter von Personenunternehmen keine vergleichbare Quelle vorhanden. Was als „angemessen“ anzusehen ist

sollte von der Verwaltung großzügig gehandhabt werden. Insbesondere ist hier dem Unternehmer- und dem Haftungsrisiko Rechnung zu tragen.

#### Zu § 5 AntBVBewV-E

Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus dem Basiszinssatz und einem Zuschlag von 4,5 Prozent.

Eine vereinfachte, ebenfalls pauschalierte Zinsermittlung ist im Rahmen eines vereinfachten Bewertungsverfahrens zwar u. E. vertretbar. Der feste Zuschlag von 4,5 Prozent kann aber nicht das Ziel erfüllen, einen dem gemeinen Wert angenäherten Unternehmenswert zu liefern. Der Zuschlag soll nach der Entwurfsbegründung verschiedene Korrekturposten wie einen Risikozuschlag, einen Fungibilitätszuschlag, einen Wachstumsabschlag oder inhaberabhängige Faktoren widerspiegeln. Die Erwartung, dass sich diese verschiedenen Größen gewissermaßen gegeneinander wegkürzen werden, so dass im Ergebnis der einheitliche Zinssatz zu einem nicht „offensichtlich unangemessenen Wert“ führt, erscheint wenig begründet. Selbst wenn laut Begründung angenommen wird, dass das betrachtete Unternehmen dem Branchendurchschnitt entspricht, ist dennoch unmittelbar einsichtig, dass die genannten Faktoren je nach Unternehmensgröße, nach Struktur des Betriebsvermögens, nach Konjunkturlage etc. unterschiedlich ausfallen werden. Der einheitliche Faktor schert zudem die unterschiedlichsten Wirtschaftszweige wie den Maschinenbau, die Pharmaindustrie, den Lebensmitteleinzelhandel, die Gebäudereiniger, das Hotel- und Gaststättengewerbe usw. über einen Kamm. Eine solche Pauschalierung wäre u. E. äußerst problematisch.

Der sich aus einem einheitlichen Kapitalisierungszinssatz von 9 Prozent ergebende Kapitalisierungsfaktor von 11 ist für viele kleinere Betriebe wohl auch zu hoch. Auch der Bundesrat befürchtet bei der gesetzlichen Vorgabe eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes die Gefahr einer verfassungswidrigen Überbewertung und schlägt eine Änderung des § 11 Abs. 2 BewG vor (Stellungnahme zum Erbschaftsteuerreformgesetz, DrS 4/08 (Beschluss) vom 15. Februar 2008, Nr. 19, S. 16).

Wir halten es aus den genannten Gründen für zwingend erforderlich, beim Kapitalisierungszinssatz zumindest eine Bandbreite zuzulassen, um die wirtschaftliche Vielfalt angemessen darstellen zu können. Dies gilt umso mehr, als eine Wertanpassung über die Berücksichti-

gung der Ertragsaussichten nach der AntBVBewV-E kaum möglich ist. Zukünftig sinkende Ertragsaussichten aufgrund einer an die Person des bisherigen Inhabers gekoppelten Unternehmensausrichtung finden nämlich aufgrund der Ermittlung des zu kapitalisierenden Jahresertrags an den in der Vergangenheit erzielten Ergebnissen (vgl. § 3 Abs. 2 AntBVBewV-E) an dieser Stelle keinen Niederschlag. Die Berücksichtigung kann daher nur über den Kapitalisierungszinssatz erfolgen.

Der einheitliche Faktor soll zudem nach § 5 Abs. 4 AntBVBewV-E für alle Verfahren Anwendung finden, bei denen der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu bewerten ist. Eine Vergleichbarkeit unterschiedlicher Verfahren wird aber gerade auch über den Kapitalisierungsfaktor erreicht, so dass bei Anwendung eines einheitlichen Faktors zwangsläufig je nach angewendetem Verfahren verschiedene Werte für ein und dasselbe Unternehmen die Folge wären. Welcher Wert dann der „richtige“ wäre, könnte dann trefflich diskutiert werden.