

Prof. Dr. Georg Crezelius
Feldkirchenstraße 21
96052 Bamberg
Tel.: 0951 – 8632586
Fax: 0951 – 863 2588

Öffentliche Anhörung 5. März 2008

Themenblock 1

Durch die Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006 ist dem Steuergesetzgeber eine gleichheitsgerechte Gestaltung der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung vorgegeben. Ausweislich der Begründung zum derzeit vorliegenden Entwurf (ErbStRG) soll es dabei bleiben, dass nur ca. 10 % der Erbfälle in den Besteuerungsbereich führen. Daraus ergibt sich eine erhebliche verfassungsrechtliche Problematik im Zusammenhang mit Art. 3 Abs. 1 GG. Es ist mehr als zweifelhaft, ob eine Steuerart dann verfassungsgemäß ist, wenn sie nur einen Bruchteil der potentiell steuerpflichtigen Lebenssachverhalte erfasst. Im Übrigen ist eine derartige verfassungsrechtliche Diskussion (früher) schon im Bereich der Grunderwerbsteuer geführt worden. Um das Grunderwerbsteuerrecht „verfassungsfest“ zu gestalten, ist der Besteuerungssatz abgesenkt, im Gegenzug dann die zahlreichen Befreiungen gestrichen worden.

Themenblock 2

Bei den Verschonungsregelungen für unternehmerisches Vermögen fällt auf, dass – wie bisher – eine erhebliche Differenzierung zwischen Personenunternehmen einerseits und kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligungen andererseits stattfindet. Es ist nicht unproblematisch, dass die Beteiligung an einem Personenunternehmen bei jeder Beteiligungsquote begünstigt sein soll, demgegenüber im Bereich der Kapitalgesellschaften eine Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % vorgesehen ist.

Im Bereich der kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligungen soll es in Zukunft so liegen, dass im Grundsatz nur eine unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % erfasst wird, dass dann aber weiterhin die in einem Betriebsvermögen gehaltene kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligung ebenfalls diese Beteiligungsquote übersteigen muss, um nicht in den Bereich des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens zu kommen. Damit werden in Unternehmen gehaltene kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligungen auch dann diskriminiert, wenn sie zweifelsfrei dem Unternehmensgegenstand dienen.

Was das begünstigte Auslandsvermögen angeht, soll nach dem Entwurf im Prinzip nur deutsches Vermögen bzw. Vermögen im Bereich der EU oder des EWR begünstigt sein. Das kann zu Konflikten mit der Zielsetzung der Reform – der Erhaltung inländischer Arbeitsplätze – führen. Zu bedenken ist nämlich, dass auch diejenigen deutschen Unternehmen, die über unternehmerische Beteiligungen in Drittlandstaaten verfügen, ihre Erträge aus eben diesen Staaten erzielen und somit zumindest mittelbar dadurch die deutschen Arbeitsplätze erhalten.

Was das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen betrifft, ist im Entwurf auffällig, dass die in der Praxis außerordentlich häufige Betriebsverpachtung nicht erfasst wird. Konsequenz davon ist es, dass im Rahmen einer Betriebsverpachtung überlassene Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nicht begünstigt werden. Im Übrigen ist die Sonderregelung für Betriebsaufspaltungskonstellationen nicht ausreichend, weil eine Betriebsaufspaltung aufgrund der sog. Personengruppentheorie nicht erfasst wird.

Die Technik der (zweigleisigen) Verschonungsregeln ist außerordentlich kompliziert. Das gilt insbesondere für das Lohnsummenmodell, aber auch für die Behaltefristen nach § 13a Abs. 5 ErbStG-E. Es ist nicht akzeptabel, dass jeder Betriebsaufgabebetstand, damit auch die Insolvenz, rückwirkend zur Höherbesteuerung führen soll. Wenig schlüssig ist es auch, dass die Umstrukturierung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltefrist grundsätzlich unschädlich sein soll, demgegenüber die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen zur Höherbesteuerung führen soll. Der Sinn dieser unterschiedlichen Behandlung ist nicht erkennbar. Und im Übrigen: Derjenige Steuerpflichtige, der sich von der

Kapitalgesellschaft in den Bereich des Personenunternehmens begibt, kommt in eine Rechtsform, die unabhängig von der Beteiligungsquote begünstigt ist.

Nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 a. E. ErbStG-E soll die bisherige Überentnahmeregelung auf Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sinngemäß übertragen werden. Dabei lässt der Text der geplanten Norm offen, ob nur offene oder auch verdeckte Gewinnausschüttungen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gemeint sind. Nicht geklärt ist auch, ob Zurechnungssubjekt der Ausschüttung der zunächst privilegierte Steuerpflichtige sein muss.

Themenblock 3

Nach dem Entwurf existiert in der Sache kein Unterschied mehr zwischen den Steuerklassen II und III. Benachteiligt werden insbesondere Nichten und Neffen. Dabei sollte überlegt werden, dass es nicht der Lebenswirklichkeit gerecht wird, Nichten und Neffen, aber auch Geschwister, wie fremde Dritte zu behandeln. Zwar entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BVerfG, dass der Anwendungsbereich des Art. 6 Abs. 1 GG nur auf den engeren Familienkreis bezogen ist, doch dürfte der Steuergesetzgeber gut beraten sein, für Personen der (bisherigen) Steuerklasse II Abmilderungen im Gegensatz zum Entwurf vorzusehen.

Weder in der Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006 noch im ErbStRG findet sich eine Regelung des Konkurrenzproblems zwischen Einkommensteuer einerseits und Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits. Dabei wird übersehen, dass immer dann, wenn steuerverstricktes und latent mit Ertragsteuer belastetes Vermögen übergeht, der Ansatz von gemeinen Werten dazu führt, dass ein und dasselbe Steuersubstrat sowohl dem EStG als auch dem ErbStG unterliegt. Das ist zunächst steuersystematisch bedenklich, weil die Einkommensteuer entgeltliche Zugänge erfasst, die Erbschaftsteuer unentgeltliche Vermögenszuwächse, so dass ein Sachverhalt nur der einen oder anderen Steuerart unterfallen kann. Hinzuweisen ist aber auch auf die Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006, die durchgängig damit argumentiert, dass das deutsche Erbschaftsteuerrecht Leistungsfähigkeitssteigerungen besteuern will. Kommt es aber im verfassungsrechtlichen Kontext auf das Leistungsfähigkeitsprinzip an, dann kann es im

Ergebnis nicht so liegen, dass eine Leistungsfähigkeit doppelt mit zwei Steuern belastet wird.