

vorab per E-Mail; vorab per Telefax  
An den  
Finanzausschuss des  
Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Düsseldorf, 03. März 2008

514/408

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
BLZ 300 700 10  
Kto.-Nr. 7480 213

## **Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat mit dem Entwurf eines Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 11.12.2007 einen Gesetzentwurf in das parlamentarische Verfahren eingebracht, der u.a. die steuerliche Behandlung der Generationennachfolge in Unternehmen neu regeln und die Bewertung des Vermögens an die Vorgaben der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 anpassen soll. Diese Zielsetzung halten wir für richtig und begrüßen die Grundsätze dieser Neuerungen. Einzelne Vorschriften enthalten jedoch nicht sachgerechte Regelungen, die zum Teil auch den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts widersprechen.

Vor allem die vorgesehene Bewertung des Betriebsvermögens und der Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften entspricht wegen der Festschreibung eines für alle Unternehmen einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes nicht der vom Bundesverfassungsgericht geforderten marktwertorientierten Unternehmensbewertung. Mit der Verwendung eines solchen einheitlichen Multiplikators würden wesentliche individuelle Wertfaktoren wie operatives Risiko und Kapitalstruktur völlig außer Acht gelassen. Eine realitätsnahe und damit auch differenzierte Abbildung des gemeinen Werts wäre von vornherein ausgeschlossen. Ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz sollte deshalb allenfalls für ein vereinfachtes Ertragswertverfahren vorgegeben werden. Über eine Öffnungsklausel muss der Steuerpflichtige aber auch in diesem Fall die Möglichkeit

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;  
Manfred Hamann, RA

**Seite 2/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

haben, mit einem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Verfahren den Unternehmenswert frei von typisierenden Vorgaben nachweisen zu können.

Nicht sachgerecht ist ebenfalls die vorgesehene Behaltensfrist von 15 Jahren für die Fortführung des Betriebes durch den Vermögensempfänger, nach welcher der Verschonungsabschlag nachträglich in voller Höhe entfallen soll, wenn innerhalb dieser Frist die Veräußerung des Betriebes oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang (Betriebsaufgabe, Insolvenz) erfolgt. Diese Vorschrift würde die bei heutigen Marktstrukturen notwendigen Anpassungen durch Umstrukturierungen und Neuausrichtungen nach einer Unternehmensnachfolge erheblich belasten und auf Grund der ggf. anfallenden Erbschaftsteuer sogar verhindern. Die Auswirkungen wären auch deshalb so schwerwiegend, weil der Verschonungsabschlag vollständig entfallen soll, unabhängig davon, ob sich der schädliche Vorgang kurz vor Ablauf oder noch im ersten Jahr der Behaltensfrist ereignen würde. Besonders dramatisch ist dies im Falle einer Insolvenz des Unternehmens, der bei Nachversteuerung dann die Insolvenz des Erwerbers nachfolgen würde. Die Behaltensfrist sollte daher auf 10 Jahre verkürzt werden und der Verschonungsabschlag nur pro rata temporis entfallen.

Die Veräußerung von Betrieben oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang innerhalb der Behaltensfrist soll einerseits zu einem Wegfall des Verschonungsabschlages und damit zu einer höheren Nachversteuerung bei der Erbschaftsteuer führen. Andererseits lösen diese Vorgänge auch eine Versteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Einkommensteuer aus. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss deshalb in das Erbschaftsteuerreformgesetz eine Regelung aufgenommen werden, die eine Anrechnung der einen bei der anderen Steuer oder die Abzugsfähigkeit der latenten Ertragsteuerlast bei der Bewertung des ererbten Vermögens vorsieht.

Im Einzelnen nehmen wir zu den vorgesehenen Regelungen wie folgt Stellung:

## **1. Bewertung des Betriebsvermögens (Art. 2 Nr. 2 ErbStRG-E)**

### **1.1 Vorgabe eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes**

Gemäß § 109 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG-E sind zukünftig das Betriebsvermögen sowie Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser soll, soweit er nicht in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden kann, die weniger als ein Jahr zurückliegen, unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke – üblichen Methode geschätzt werden. Als Mindestwert soll die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Unternehmens abzüglich

**Seite 3/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

der Schulden angesetzt werden. Einzelheiten, wie z.B. der bei Ertragswertmittlungen anzuwendende Kapitalisierungszinssatz und andere Typisierungen für ein Ertragswertverfahren sollen durch die Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung – AntBVBewV) geregelt werden.

Die AntBVBewV-E definiert für kleine und mittlere Unternehmen (lt. Gesetzesbegründung Unternehmen mit Umsatzerlösen bis zu € 32 Mio.) ein vereinfachtes Ertragswertverfahren. Danach würde sich der gemeine Wert durch die Multiplikation des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags mit dem in der Verordnung definierten Kapitalisierungsfaktor ergeben. Der Kapitalisierungsfaktor entspräche dem Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes, der sich aus einem variablen Basiszinssatz für langfristige öffentliche Anleihen und einem pauschalen Risikozuschlag von 4,5% zusammensetzen soll.

Nach dem Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG-E i.V.m. § 5 Abs. 4 AntBVBewV-E würde die Vorgabe eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors nicht nur für das in der AntBVBewV geregelte vereinfachte Ertragswertverfahren sondern auch für alle im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke üblichen Methoden gelten, wenn sie für erbschaftsteuerliche Zwecke herangezogen würden.

Die Festlegung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes widerspricht den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 für eine marktwertorientierte Vermögensbewertung bei der Erbschaftsteuer, weil ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz nicht den individuellen Merkmalen eines Unternehmens gerecht werden kann. Der normierte Risikozuschlag von 4,5% mag zwar den durchschnittlichen Gegebenheiten bezogen auf die gesamte Volkswirtschaft entsprechen. Für eine marktwertorientierte Bewertung einzelner Unternehmen ist es im Rahmen eines Ertragswertverfahrens jedoch notwendig, bei der Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes unternehmensspezifische Risikozuschläge zu berücksichtigen, die sich u.a. nach Branche, Standort, Kapitalstruktur und Produktprogramm des Unternehmens richten. Darüber hinaus ist die Frage, in welcher Phase seines Lebenszyklus sich ein Unternehmen befindet, von erheblicher Bedeutung. Daher können die tatsächlich erforderlichen Risikozuschläge 4,5% deutlich unter- oder überschreiten. In Einzelfällen, insbesondere bei neu gegründeten Unternehmen (Start-ups), ergeben sich Risikozuschläge von weit über 10%. Ein 4,5% übersteigender Risikozuschlag wird besonders häufig bei kleineren mittelständischen Unternehmen zu berücksichtigen sein. Wird die Möglichkeit eines differenzierten Risikozuschlags abgeschnitten, führt dies zu verfassungswidrigen Fehlbewertungen im Betriebsvermögen. Die Öffnungsklausel des § 1 Abs. 2 AntBVBewV-E für den

**Seite 4/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Nachweis eines tatsächlich niedrigeren gemeinen Wertes schafft wegen der verbindlichen Vorgabe eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors für alle Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG-E i.V.m. § 5 AntBVBewV-E in diesen Fällen keine Abhilfe.

Gegen die gesetzliche Verankerung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes spricht auch die unterschiedliche Fungibilität des Betriebsvermögens bzw. der Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften. Insbesondere Anteile an Familiengesellschaften unterliegen häufig Verfügungsbeschränkungen bei der Veräußerung (z.B. Veräußerungsverbot an Familienfremde) oder den Veräußerungserlös beschränkende Abfindungsklauseln, die bei einem pauschalen Zuschlag von 4,5% auf den Basiszinssatz für langfristige öffentliche Anleihen unberücksichtigt blieben und zu einem nicht realisierbaren Wert des Anteils an der Gesellschaft führen würden.

Ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz sollte deshalb allenfalls für ein vereinfachtes Ertragswertverfahren festgeschrieben werden. Über eine Öffnungsklausel muss der Steuerpflichtige aber immer die Möglichkeit haben, mit einem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Verfahren den Unternehmenswert frei von typisierenden Vorgaben nachweisen zu können. Wir unterstützen daher die Empfehlung des Bundesrates vom 15.02.2008, in § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG-E die Wörter „den bei Ertragswertermittlungen anzuwendenden Kapitalisierungszinssatz und“ zu streichen.

## **1.2 Anwendungsgebiet des vereinfachten Ertragswertverfahrens**

Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens soll generell auf kleinere Unternehmen beschränkt sein. Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 AntBVBewV-E nimmt Bezug auf eine Größenklasseneinteilung, die in der dargestellten Form nicht der derzeit gültigen Größenklasseneinteilung des § 3 Betriebsprüfungsordnung und des BMF-Schreibens vom 21.09.2006 (Az. IV A 7 – S 1450 – 29/06) entspricht. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte der Anwendungsbereich des vereinfachten Ertragswertverfahrens auch nicht in einer Verwaltungsvorschrift sondern im Gesetz selbst geregelt sein.

Wir regen daher an, statt auf Größenklassen der Betriebsprüfungsordnung auf die den Unternehmen bekannten Kriterien des § 267 Abs. 1 HGB Bezug zu nehmen.

**Seite 5/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

### **1.3 Sonderregelung für kurzfristig eingelegte Wirtschaftsgüter**

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist gem. § 2 Abs. 4 AntBVBewV-E vorgesehen, dass innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden zusätzlich zu dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt werden. Wir verstehen diese Regelung dahingehend, dass solche Wirtschaftsgüter und Schulden aus der Ermittlung der Ertragswertes auszuklammern und gesondert zu bewerten sind.

Diese Regelung würde ausschließlich für betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter gelten, da nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden bereits gem. § 2 Abs. 2 AntBVBewV-E unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Einlage mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert zu berücksichtigen wären. Fraglich ist jedoch, wie der Ertragswert ohne Berücksichtigung der aus den kurzfristig eingelegten Wirtschaftsgütern und den korrespondierenden Schulden resultierenden finanziellen Auswirkungen und Verbundbeziehungen zu anderen Wirtschaftsgütern sachgerecht ermittelt werden. Darüber hinaus sehen wir hier auf Grund der Betriebsnotwendigkeit der Wirtschaftsgüter keinen Raum für missbräuchliche Gestaltungen. Da die Regelung des § 2 Abs. 4 AntBVBewV-E letztlich betriebsnotwendige Maßnahmen "bestrafen" würde, sollte sie ersatzlos gestrichen werden.

### **1.4 Wertermittlung bei mehrstufigem Unternehmensaufbau**

Aus betriebswirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen sind Unternehmen häufig mehrstufig mit Tochter- und Enkelgesellschaften im In- und Ausland aufgebaut. Der Entwurf des ErbStRG stellt dagegen in vielen Regelungen ausschließlich auf das "Grundmodell" des Einheitsunternehmens ab, welches außerhalb des Handwerks eher die Ausnahme als die Regel ist. So würde die vorgesehene Regelung zur Bewertung des Betriebsvermögens und der Beteiligung an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften sowohl eine Wertermittlung als auch eine Differenzierung von begünstigtem Vermögen und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen auf jeder Stufe erfordern. Der Verwaltungsaufwand ist in diesen Fällen sowohl für den Steuerpflichtigen und als auch die Finanzverwaltung erheblich. Wir regen daher an, die Möglichkeit zu eröffnen, sowohl für die Wertermittlung als auch für die Abgrenzung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen auf die Konzernrechnungslegung abzustellen, wie dies bei Unternehmensbewertungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen i.d.R. der Fall ist.

**Seite 6/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

## **1.5 Kapitalkonten aus Ergänzungsbilanzen**

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1.a) AntBVBewV-E sind die Kapitalkonten aus Ergänzungsbilanzen dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. Diese Regelung führt zu einer doppelten Erfassung des Wertanteils an einer Personengesellschaft. Der gemeine Wert eines Anteils an einer Personengesellschaft bestimmt sich durch den Anteil an dem gemeinen Wert der Personengesellschaft zuzüglich des gemeinen Werts des Sonderbetriebsvermögens. In der Ergänzungsbilanz ist hingegen der Betrag aktiviert, der bei einem früheren Erwerb eines Anteils über den anteiligen Buchwert hinaus bezahlt wurde. Damit stellt das in der Ergänzungsbilanz aktivierte Vermögen gerade einen Teil des gemeinen Werts des Anteils dar und kann nicht nochmals dem anteiligen gemeinen Wert hinzugerechnet werden.

Wir halten es daher für geboten, in § 6 Abs. 1 Nr. 1 a) AntBVBewV-E die Wörter „und die Kapitalkonten aus den Ergänzungsbilanzen aller Gesellschafter“ zu streichen.

## **2. Abfindungsleistungen unterhalb des Marktwertes (Art. 1 Nr. 6 ErbStRG-E)**

In § 7 Abs. 7 ErbStG wird der Vermögensanfall der anderen Gesellschafter oder der Gesellschaft ("Anwachsung") beim Ausscheiden eines Gesellschafters gegen eine Abfindungsleistung unterhalb des Wertes gem. § 12 ErbStG als eine Schenkung unter Lebenden unabhängig von einem bestehenden subjektiven Bereicherungswillen fingiert. Bei der nun vorgesehenen Bewertung des Betriebsvermögens und der Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften mit einem Wert, der eine geringere Fungibilität der Gesellschaftsanteile auf Grund von Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag unberücksichtigt ließe, würde jede gesellschaftsvertragliche Regelung, die im Interesse der Liquidität und des Fortbestands der Gesellschaft eine Abfindungsregelung unterhalb des Marktwertes des Anteils - gemessen am gemeinen Wert des gesamten Unternehmens - vorsieht, bei Ausscheiden eines Gesellschafters zwangsläufig zu einem erbschaftsteuerbaren Vorgang führen. Diese Abfindungsregelungen dienen aber dem Schutz der bestehenden Gesellschaft und werden zivilrechtlich vom Bundesgerichtshof bei angemessener Abwägung der Interessen der Gesellschaft und des ausscheidenden Gesellschafters seit langem anerkannt (BGH, Urteil vom 20.9.1993, II ZR 104/92 mit weiteren Nachweisen).

Wir regen daher an, die Vorschrift des § 7 Abs. 7 ErbStG ersatzlos zu streichen, da Regelungen, die nicht dem Schutz der bestehenden Gesellschaft, sondern

**Seite 7/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

der Bereicherung bestimmter Gesellschafter dienen, bereits durch den allgemeinen Tatbestand des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG erfasst sind.

### **3. Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen (Art. 1 Nr. 11 f. ErbStRG-E)**

#### **3.1 Maßgebliche Lohnsumme**

Gemäß § 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 1 ErbStG-E soll begünstigtes Betriebsvermögen nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Als begünstigtes Betriebsvermögen sollen pauschal 85% des Wertes des Betriebsvermögens angenommen werden. Dieser Verschonungsabschlag soll jedoch nur gewährt werden, wenn die Lohnsumme in den zehn Jahren nach der Übertragung in keinem Jahr geringer als 70% der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor der Übertragung ist. Ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme soll zum Wegfall der Verschonung dergestalt führen, dass für jedes Jahr, in dem die Mindestlohnsumme nicht erreicht wird, ein Zehntel des gewährten Verschonungsabschlages entfällt.

Die für die Verschonung maßgebliche Lohnsumme ist in § 13a Abs. 4 ErbStG-E sehr detailliert geregelt. Neben den tatsächlich an die Arbeitnehmer ausgezahlten Nettolöhnen sollen auch alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge, Einkommen- und Zuschlagsteuern und Sonderzahlungen berücksichtigt werden. Die gesetzliche Definition führt bei den Unternehmen wie bei der Finanzverwaltung - wie bereits durch die Normenkontrollrat festgestellt - zu einem nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand.

Zur Vereinfachung der Rechtsanwendung halten wir es für erforderlich und ausreichend, auf den Personalaufwand lt. handelsrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung abzustellen.

Die Lohnsummen von „Tochtergesellschaften“ im In- und EU-Ausland bzw. Staaten des europäischen Wirtschaftsraums sollen gem. § 13a Abs. 4 ErbStG-E in die maßgebende Lohnsumme einbezogen werden, wenn eine Beteiligung zu mehr als 25% besteht. Eine Anknüpfung auch an diese Lohnsummen halten wir für nicht sachgerecht, da ein Gesellschafter bei einer Beteiligungsquote zwischen 25% und 50% in der Regel keine Möglichkeit hat, die Personalpolitik des Beteiligungsunternehmens entscheidend zu beeinflussen. In diesen Fällen würden im Ergebnis die Mitgesellschafter einer Tochtergesellschaft mitentscheiden, ob dem Unternehmensnachfolger der Verschonungsabschlag zu Gute kommt oder nicht.

Wir regen daher an, die für eine Anknüpfung notwendige Beteiligungsquote auf mehr als 50% zu erhöhen.

Seite 8/13 zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

### 3.2 Umfang des Verwaltungsvermögens

Die pauschale Zuordnung von 85% des Wertes des Betriebsvermögens zum begünstigten Vermögen soll unabhängig von der Zusammensetzung des Betriebsvermögens gelten. Sofern aber das sog. Verwaltungsvermögen einen Anteil von 50% des Betriebsvermögens übersteigt, gilt gem. § 13a Abs. 2 ErbStG-E das gesamte Betriebsvermögen als nicht begünstigt. Zum Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG-E sollen u.a. auch Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten gehören. Die Nutzungsüberlassung an Dritte soll jedoch dann nicht als schädlich angesehen werden (Rückausnahme), wenn Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen könnten, diese Rechtsstellung auf den Erwerber überginge und eine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten insoweit nicht erfolgen würde.

Diese Rückausnahme will erkennbar die Fälle der sog. Betriebsaufspaltung privilegieren. Fraglich ist allerdings, ob auch aus erbschaftsteuerlicher Sicht die einkommensteuerlich anerkannte Gruppentheorie bei gleichgerichteten Interessen zur Anwendung kommen soll. Wir regen eine entsprechende Klarstellung im Gesetz an, wonach die Rückausnahme in allen Fällen greift, in denen aus einkommensteuerlicher Sicht eine Betriebsaufspaltung vorliegt.

Unklar ist ebenfalls, ob eine schädliche Nutzung durch Dritte auch bei Überlassung an Konzerngesellschaften vorliegen würde. Da in der Überlassung zur Nutzung durch Konzerngesellschaften ein Missbrauch nicht gesehen werden kann, schlagen wir vor, auch eine Nutzungsüberlassung an Konzerngesellschaften und verbundene Unternehmen i.S. der §§ 15 ff. AktG in den Katalog der Rückausnahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG-E aufzunehmen.

Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 ErbStG-E soll die schädliche 50%-Grenze des Verwaltungsvermögens durch einen Vergleich der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens (ohne Berücksichtigung von ggf. damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten) mit dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens ermittelt werden. Hier werden "Äpfel mit Birnen" verglichen, nämlich ein Substanzwert mit einem Ertragswert. Dies würde insbesondere bei Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung leicht dazu führen, dass mehr als 50% Verwaltungsvermögen vorliegen würde. Wir halten es daher für geboten, für die Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze des Verwaltungsvermögens auf den Vergleich der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens mit den gemeinen Werten aller Vermögensgegenstände des Unternehmens abzustellen.

Seite 9/13 zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

### 3.3 Vorverhaftungsklausel

Auch wenn das Betriebsvermögen des übertragenen Unternehmens zum Stichtag zu nicht mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht, soll gemäß § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG-E das Verwaltungsvermögen nicht zum begünstigten Vermögen gehören, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war.

Nach ihrem Sinn und Zweck soll diese Regelung missbräuchliche Einlagen von Verwaltungsvermögen kurz vor dem Stichtag unter Ausnutzung der 50%-Grenze verhindern. Nach dem Wortlaut wären aber auch entgeltliche Anschaffungen durch das Unternehmen selbst erfasst, wie das folgende Beispiel zeigt:

*Ein (im Übrigen nur produktiv tätiges) Unternehmen legt Liquiditätsüberschüsse in Wertpapieren an (Anteil am Gesamtbetriebsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG-E unter 50%). Je nach Liquiditätsbedarf und Kursentwicklung werden laufend einzelne Papiere verkauft und zu einem späteren Zeitpunkt durch neue ersetzt. Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs müsste im Erbfall bzw. bei einer Schenkung geprüft werden, wie lange sich das einzelne Wertpapier zu diesem Zeitpunkt bereits im Betriebsvermögen des Unternehmens befunden hat. Alle Papiere, deren Anschaffung nicht mindestens zwei Jahre zurückliegt, wären als nichtbegünstigtes Vermögen zu behandeln.*

Damit würde bei jeder Anschaffung von Verwaltungsvermögen vor dem Stichtag der Übertragung (wohl auch bei Umschichtung von Verwaltungsvermögen in anderes Verwaltungsvermögen) immer eine neue 2-jährige Sperrfrist anlaufen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum solche Umschichtungen, z.B. im Rahmen eines betrieblich notwendigen Liquiditätsmanagements, die Verschonung beeinträchtigen sollten.

Wir regen daher an, durch eine Formulierung klarzustellen, dass die Sperrfrist des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG-E nicht für die entgeltliche Anschaffung von Verwaltungsvermögen durch das Unternehmen selbst gilt.

Da der Grundgedanke der Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG-E die Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen ist, besteht bei Übertragungen von Todes wegen keine Notwendigkeit für die Einführung einer Vorverhaftungsregel. Die Sperrfrist des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG-E sollte daher nur für Zuwendungen unter Lebenden gelten.

### 3.4 Verpflichtung zur Übertragung von begünstigtem Vermögen

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages gem. § 13b Abs. 4 ErbStG-E soll die Gewährleistung des Fortbestands des Unter-

**Seite 10/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

nehmens sein. Ist der Erwerber auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers verpflichtet, das begünstigte Vermögen auf einen Dritten zu übertragen, kann nach § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E insoweit der Verschonungsabschlag beim übertragenden Erwerber nicht in Anspruch genommen werden. Gleiches soll gem. § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E gelten, wenn ein Erbe im Rahmen einer Erbauseinandersetzung begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt. Anders als im bisherigen § 13a Abs. 3 ErbStG ist in der geplanten Regelung bisher nicht vorgesehen, dass dem das begünstigte Vermögen letztlich empfangenden Dritten insoweit der Verschonungsabschlag gewährt wird.

Wir regen daher an, den § 13b Abs. 3 ErbStG-E so anzupassen, dass bei allen in § 13a Abs. 3 ErbStG-E genannten Fällen eine Übertragung des Verschonungsabschlages auf den das begünstigte Vermögen letztlich empfangenden Miterben bzw. Dritten erfolgt.

### **3.5 Fortführung des Unternehmens durch den Vermögensempfänger**

Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlages soll die Fortführung des Unternehmens durch den Vermögensempfänger innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach der Übertragung des Betriebsvermögens (Behaltensfrist) sein. Verstöße gegen diese Verhaftungsregel sollen eine Nachversteuerung auslösen. Schädliche Vorgänge in diesem Sinne wären Betriebsveräußerungen bzw. –aufgaben, Teilveräußerungen, Veräußerungen bzw. Entnahmen von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder Überentnahmen innerhalb der Behaltensfrist, sofern nicht in zeitlichem Zusammenhang eine Reinvestition in diesem Umfang im Betrieb erfolgt.

Eine Behaltensfrist von 15 Jahren würde sich nicht nur bei Regelungen der Erbauseinandersetzung (z.B. Auszahlung der Miterben), sondern auch bei den im heutigen Wirtschaftsleben notwendigen Umstrukturierungen und Neuausrichtungen nach der Unternehmensnachfolge erschwerend auswirken. Wir halten es daher – wie auch der Bundesrat in seiner Empfehlung vom 15.02.2008 – für dringend geboten, die Behaltensfrist auf einen Zeitraum von maximal 10 Jahren zu begrenzen.

Darüber hinaus sollten die Rechtsfolgen im Falle eines Verstoßes gegen die Behaltensfrist überdacht werden. Nach dem derzeitigen Gesetzentwurf würde der Verschonungsabschlag unabhängig davon vollständig entfallen, ob sich der schädliche Vorgang kurz vor Ablauf oder noch im ersten Jahr der Behaltensfrist ereignen würde. Der Bundesrat hat diese Folge zu Recht als „Fallbeileffekt“ kritisiert.

**Seite 11/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Wir halten es daher für dringend geboten, die vorgesehenen Regelungen dahingehend zu ändern, dass der Verschonungsabschlag nur pro rata temporis gekürzt wird ("Abschmelzung" des Nachversteuerungsbetrages).

Nach dem Wortlaut der vorgesehenen Regelung sollen Umwandlungen nach den §§ 3 bis 16 UmwStG auch dann einen Verstoß gegen die Behaltensfrist darstellen, wenn das umgewandelte Vermögen einer Kapitalgesellschaft beim aufnehmenden Rechtsträger als Betriebsvermögen unverändert fortgeführt wird. Diese Regelung ist nicht systemgerecht, weil die Umwandlungsvorgänge der §§ 3 bis 16 UmwStG keine Vorgänge darstellen, bei denen zuvor betrieblich gebundenes Vermögen diesem Verbund entzogen und diese oder der für diese erlangte Verkaufserlös in das Privatvermögen des Anteilseigners überführt würde. Dies wird besonders daran deutlich, dass auch der bloße (identitätswahrende) Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft gem. § 14 UmwStG als Verstoß angesehen werden soll.

Wir regen daher - wie auch der Bundesrat - an, Umwandlungsvorgänge nach den §§ 3 bis 16 UmwStG ebenso wie die Einbringungen nach §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG nicht als Verstoß gegen die Behaltensfrist zu behandeln und erst die spätere Veräußerung der im Wege der Umwandlung erhaltenen Anteile als Veräußerungsersatztatbestand i.S. des § 13a Abs. 5 ErbStG-E zu qualifizieren.

Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 5 S. 1 ErbStG-E würde auch die Betriebsaufgabe infolge einer Insolvenz als Verstoß gegen die Behaltensfrist angesehen werden. Dieser Gedanke widerspricht dem auch im Erbschaftsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Verschonungsabschlag soll bei Eintreten der in § 13a Abs. 5 ErbStG genannten Verstöße nachträglich wegfallen, weil die verminderte Leistungsfähigkeit des betrieblich gebundenen Vermögens durch die Veräußerung bzw. Aufgabe entfällt. Davon kann im Fall einer Insolvenz aber nicht ausgegangen werden. Die verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers des Betriebsvermögens hätte sich gerade bei einer Insolvenz in ihrer stärksten Form verwirklicht.

Wir regen daher an, in § 13a Abs. 5 ErbStG-E ausdrücklich zu regeln, dass die Betriebsaufgabe auf Grund einer Insolvenz keinen Verstoß gegen die Behaltensfrist darstellt.

#### **4. Verzinsung bei Neufeststellung der Erbschaftsteuer (Art. 1 Nr. 11 ErbStRG-E)**

Fällt der Verschonungsabschlag weg und erfolgt daraufhin rückwirkend eine neue Festsetzung der Erbschaftsteuer, soll gem. § 13a Abs. 7 Satz 2 ErbStG-E die Steuer bis zur Fälligkeit für jeden vollen Monat mit 0,5% verzinst werden.

**Seite 12/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Der Referentenentwurf sah in § 13a Abs. 7 Satz 3 f ErbStG-RefE in den Fällen eines Unterschreitens der Mindestlohnsumme vor, dass der Zinslauf sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beginnt, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wurde. Im Fall der (Teil-)Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe sowie der Veräußerung bzw. Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen war als Beginn des Zinslaufes der Ablauf eines Monats nach Verwirklichung des Verstoßes gegen die Behaltensfrist festgelegt. Für Überentnahmen sollte der Zinslauf sechs Monate nach Ablauf der Behaltensfrist beginnen.

Im aktuellen Gesetzesentwurf ist in § 13a Abs. 7 Satz 3 ErbStG-E nur noch eine Regelung zum Beginn des Zinslaufes bei Unterschreiten der Mindestlohnsumme enthalten. Unklar ist, wann in den anderen beiden Fällen der Nachversteuerung der Zinslauf beginnen soll, da in Ermangelung einer Nennung der Erbschaftsteuer in § 233a Abs. 1 AO auch die allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung nicht gelten.

Wir regen daher an, die im Referentenentwurf enthaltenen Regelungen vollständig in das Gesetz aufzunehmen.

## **5. Erbschaftsteuertarif (Art. 1 Nr. 17 ErbStRG-E)**

§ 19 Abs. 1 ErbStRG-E sieht einen neuen Erbschaftsteuertarif vor, der bei den Steuersätzen nicht mehr zwischen Erwerbern der Steuerklassen II und III differenziert und nur noch zwei unterschiedliche Steuersätze (30 bzw. 50%) enthält.

Der Erbschaftsteuertarif ist im deutschen Steuerrecht bisher immer nach dem persönlichen Näheverhältnis zwischen Erwerber und Zuwendenden einerseits und der Höhe des Erwerbes andererseits differenziert worden. Die Differenzierung nach dem Näheverhältnis zwischen Erwerber und Zuwendenden war Ausdruck der Intension des Gesetzgebers, Vermögensübertragungen im Verwandtenkreis nicht durch eine zu hohe Erbschaftsteuer zu belasten. Obwohl die Differenzierung der Steuerklassen beibehalten wurde, soll zukünftig diesem Gedanken nur noch über die Freibeträge und nicht mehr über die Steuersätze gefolgt werden. Danach wäre die Steuerklasse III im Grundsatz überflüssig.

Wir regen an, diesen Schritt noch einmal zu überdenken und eine Differenzierung der Steuersätze zwischen Steuerklasse II und III einzuführen, da Vermögensübertragungen an weiter entfernte Verwandte durch die vorgesehene Neuregelung erheblich durch die Erbschaftsteuer belastet würden.

## **6. Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer**

Die Veräußerung bzw. Aufgabe von Betrieben und Teilbetrieben bzw. die Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb der

**Seite 13/13** zum Schreiben vom 03.03.2008 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

15jährigen Behaltensfrist würde gem. § 13a ErbStG-E zu einem Wegfall des Verschonungsabschlages und somit zu einer Nachversteuerung bei der Erbschaftsteuer führen. Diese Vorgänge würden aber auch ertragsteuerlich eine Versteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Einkommensteuer auslösen. Diese latente Ertragsteuerbelastung müsste bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des übertragenen Betriebsvermögens berücksichtigt werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Das Einkommensteuergesetz (EStG) enthielt bis zum Veranlagungszeitraum 1998 in Form des § 35 EStG a.F. eine Vorschrift, die wirtschaftlich darauf abzielte, eine Übermaßbesteuerung im Bereich der Erbschaftsteuer durch eine Anrechnung der übermäßigen Erbschaftsteuer auf die spätere Einkommensteuer auszugleichen. Danach stand einem Erben eine Steuerermäßigung zu, durch welche die latente Einkommensteuer gemildert und im Ergebnis die Belastung herbeigeführt werden sollte, die sich bei einem Abzug der latenten Einkommensteuer von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ergeben hätte. Der § 35 EStG a.F. wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 mit Wirkung zum 01.01.1999 ersatzlos aufgehoben.

In der Gesetzesbegründung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wurde die Möglichkeit einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Doppelbelastung bereits unter der Geltung des alten Erbschaftsteuerrechts ausdrücklich eingeräumt. Durch die Bewertung des Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert und der Ausdehnung der Behaltensfrist für die Nachversteuerungstatbestände im Gegensatz zum alten Erbschaftsteuerrecht von fünf auf fünfzehn Jahre wird die Problematik der Doppelerfassung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer erheblich verschärft.

Wir halten es daher - wie auch der Bundesrat - für dringend geboten, eine Regelung zur Bereinigung dieser Doppelbelastung in dieses Gesetz aufzunehmen.

Wir würden es begrüßen, wenn unsere Anregungen in den anstehenden Beratungen Berücksichtigung finden würden.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann



Hamann