

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstrasse 20-21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Wilhelmstraße 43 / 43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

29. Februar 2008

**Gemeinsame Stellungnahme zur Erbschaftsteuerreform
BT-Drs. 16/7918, 16/2087, 16/7765, 16/3348 und 16/8185, BR-Drs. 4/08 (Beschluss) sowie
Diskussionsentwürfe der Bewertungsverordnungen**

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, anlässlich der Sachverständigenanhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 5. März 2008 zu den Entwürfen zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts Stellung nehmen zu können und nehmen diese gerne wahr.

Das Bundeskabinett hat am 11. Dezember 2007 den „Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts“ (ErbStRG) verabschiedet. Zielsetzung des Gesetzentwurfs ist es, die Unternehmensnachfolge bei Erbschaften oder Schenkungen zu erleichtern. Diesen Ansatz, der bereits im Koalitionsvertrag vom 11. November 2005 vereinbart wurde, begrüßen die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft. Angesichts des anstehenden Übergangs von zahlreichen Familienunternehmen auf einen Nachfolger bedarf es einer attraktiven Regelung, die die Fortführung von Unternehmen unterstützt.

Der Gesetzentwurf vom Dezember 2007 wird diesem Anspruch jedoch nicht gerecht.

Bei Umsetzung des Regierungsentwurfs würde die Unternehmensnachfolge künftig in vielen Fällen deutlich teurer, in jedem Falle aber erheblich risikoreicher und bürokratischer. Die neuen Bewertungsregeln führen dazu, dass trotz eines höheren Abschlages (85 Prozent vom Unternehmenswert) die Erbschaftsteuer auf die verbleibenden 15 Prozent vielfach höher sein wird als die derzeitige Steuer auf die bisherigen 65 Prozent. Dies wird noch verschärft durch die überzogenen Vorgaben des vom Bundesfinanzministeriums zur Bewertung von Anteilen und Betriebsvermögen vorgelegten Rechtsverordnungsentwurfs. Selbst für den Fall, dass Unternehmen quantitativ durch diese Neuregelung besser gestellt würden, kann dies nicht über die zusätzlichen beträchtlichen Erschwernisse zur Erlangung des Verschonungsabschlages hinweg täuschen. Allein die angestrebte Kombination der Pflicht zur nahezu unveränderten Fortführung des Unternehmens bei gleichzeitiger Beibehaltung von 70 Prozent der Lohnsumme führt bei allen Unternehmensnachfolgen zu unangemessenen Belastungen.

Der Regierungsentwurf bedarf signifikanter Änderungen, damit der Standort Deutschland im internationalen Wettbewerb nicht an Attraktivität verliert. Dies ist eine zentrale Anforderung, die sämtliche Familienunternehmen in Deutschland, d. h. 95 Prozent der deutschen Unternehmen, betrifft. Diese Unternehmen beschäftigen mehr als 57 Prozent der sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer. Allein die 500 größten deutschen Familienunternehmen haben im Zeitraum von 2003 bis 2005 – einer Phase, in der die Inlandsbeschäftigung aller Unternehmen um 3 Prozent gesunken ist – die Beschäftigtenzahlen in Deutschland um 10 Prozent erhöht (Bonner Institut für Mittelstandsforschung, 2007). Die Reform der Erbschaftbesteuerung muss diesen Unternehmen in der oft schwierigen Phase des Generationenwechsels die nötige Liquidität belassen, um Deutschland als Investitionsstandort zu stärken. Investitionen sind die Voraussetzung für die Schaffung und den Erhalt von Arbeitsplätzen.

Es darf nicht vergessen werden, dass sich Deutschland in einem Steuerwettbewerb mit den übrigen europäischen Staaten befindet. Der durch angrenzende Staaten z. T. äußerst aggressiv geführte Wettbewerb um die Ansiedlung kapitalstarker Bürger und Unternehmen würde bei tatsächlicher Abwanderung das deutsche Steueraufkommen über Jahre hinweg nachhaltig verringern. Einer solchen Entwicklung muss auch durch eine moderate Erbschaftbesteuerung entgegengewirkt werden, deren Zahllast aus den laufenden Erträgen bestritten werden kann.

Wir haben großes Interesse daran, dass die Erbschaftsteuerreform gelingt. Es wird dabei entscheidend darauf ankommen, dass der richtige Ansatz – Standortstärkung und Unternehmenserhalt durch Entlastung bzw. Befreiung von der Erbschaftsteuer – nicht durch betriebswirtschaftlich nur schwerlich einzuhaltende Verschonungsvoraussetzungen ausgehebelt und durch erhebliche zusätzliche bürokratische Erschwernisse untergraben wird. Wir appellieren an die Politik, bei der Beratung des Erbschaftsteuerreformgesetzes auch mittel- und langfristige Standortinteressen zu beachten und nicht länger an einem – den Durchschnitt der letzten Jahre übersteigenden – Mindestaufkommen von 4 Milliarden Euro p. a. festzuhalten. Ziel der Erbschaftsteuerreform darf nicht eine kurzfristige Aufkommenserhöhung sein. Vielmehr muss sie Garant für einen planbaren und nachhaltigen Unternehmensübergang auf die nächste Generation sein.

Aus unserer Sicht sind bei den weiteren Beratungen folgende Punkte besonders bedeutsam:

- Die Rechtsverordnung für die Bewertungsverfahren muss wesentlich überarbeitet werden: Die Bewertung muss auf realitätsgerechten branchen- und unternehmensspezifischen Faktoren basieren, den Besonderheiten der Gesellschafterstellung in Familiengesellschaften muss Rechnung getragen werden.
- Die Laufzeit der Verhaftungsregelung sowie der Lohnsummenregelung müssen zeitlich deutlich verkürzt werden.
- Ein Verstoß gegen die Verhaftungsregelung darf nur zur zeitanteiligen Nachversteuerung führen.
- Die Indexierung der Lohnsumme muss aufgegeben werden.
- Verwaltungsvermögen muss von der Begünstigung erfasst werden.
- Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern müssen vermieden werden.

Zu diesen sowie weiteren wesentlichen Punkten des Gesetzentwurfes verweisen wir auf die beiliegenden Ausführungen. Wir bitten Sie, diese Anmerkungen im weitergehenden Beratungsverfahren zu berücksichtigen. Gleichzeitig behalten wir uns vor, in der Anhörung am 5. März 2008 weitere Punkte vorzutragen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN



BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS



GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Artikel 1 – Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

I. Verschonungsregelung für Betriebsvermögen

Der Regierungsentwurf sieht einen Abschlag von 85 Prozent der Bemessungsgrundlage vor; 15 Prozent des Betriebsvermögens sind stets zu versteuern. Der Abschlag ist kumulativ an den Erhalt der Lohnsumme (Lohnsummenbindung) und des Betriebsvermögens (Verhaftungsregel) geknüpft. Unabhängig davon, dass der Ausschluss eines bestimmten Anteils des Betriebsvermögens aus der geplanten Verschonungsregelung der Zielsetzung, den Unternehmensübergang zu erleichtern, entgegensteht, sind diese Verschonungsvoraussetzungen unpraktikabel und kaum handhabbar. Sie ignorieren die Notwendigkeit betriebswirtschaftlicher Umstrukturierungen aufgrund konjunktureller Schwankungen und technischer Neuerungen. Sie können Unternehmen davon abhalten, sich weiter zu entwickeln und zu investieren.

1. Lohnsummenbindung, § 13a Abs. 1 ErbStG-E

Die teilweise Verschonung des Betriebsvermögens ist daran geknüpft, dass in den folgenden 10 Jahren nach dem Vermögensübergang die nach Maßgabe des Tariflohnindex inflationsbereinigte Lohnsumme pro Jahr nicht weniger als 70 Prozent der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre (Ausgangslohnsumme) vor der Übertragung betragen darf.

Die Bindung an mindestens 70 Prozent der Ausgangslohnsumme verhindert notwendige personelle Anpassungen zur laufenden Modernisierung und Produktivitätssteigerung. Die Lohnsummenregel verhindert so tendenziell den Einsatz neuer Techniken. Bei vorsorgender Planung der Unternehmensnachfolge macht sie die Einstellung von Arbeitnehmern, auch wenn hierfür ein Bedarf gegeben wäre, zusätzlich unattraktiv. Um diesbezügliche Risiken abzumildern, wird die nachfolgende Generation das Unternehmen bevorzugt mit einer Beschäftigung „am unteren Rand“ übernehmen und fortführen. Dies muss insbesondere für Unternehmen in zyklischen Branchen sowie zahlreichen Zulieferbetrieben gelten, denen als Bestandteil des normalen und durchaus üblichen Geschäfts eine große Anpassungsflexibilität abverlangt wird. Ein typisches Beispiel dafür ist ein Zulieferer der Automobilindustrie, dessen Auftraggeber in den Bezugsverträgen jeweils Kapazitätsschwankungen von +/- 15 Prozent einfordern. Machen zwei oder mehrere der größeren

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Abnehmer von diesem Recht Gebrauch, könnte das Unternehmen – aufgrund von Umständen, die es selbst nicht beeinflussen kann – die gesetzlich vorgegebene Grenze nicht mehr einhalten.

Die Kombination einer Lohnsummenregelung mit der gleichzeitigen Verpflichtung der Betriebsfortführung über einen fünf Jahre übersteigenden Zeitraum knebelt Unternehmen und verhindert die Umsetzung betriebswirtschaftlich wichtiger Umstrukturierungsentscheidungen. Das geltende wie auch das künftige Recht beinhalten als Missbrauchsbekämpfung bereits ein Veräußerungs- und Entnahmeverbot. Dieses hat sich – bei allen Problemen im Einzelfall – in der Praxis eingespielt und bewährt und ist zudem verfassungsrechtlich unbedenklich. Daneben sollte auf die Lohnsummenbindung verzichtet werden.

Sofern aus Sicht der Politik dieser Verzicht nicht möglich erscheint, muss die Regelung jedoch wesentlich flexibler ausgestaltet werden. Es muss den Unternehmen möglich sein, konjunktur- und strukturbedingten Branchenveränderungen, die im Einzelfall ggf. nachgewiesen werden müssen, entgegenzusteuern, ohne in die Gefahr einer Nachentrichtung der Erbschaftsteuer zu geraten.

Das vorgesehene Indexierungsverfahren der Lohnsumme führt darüber hinaus zu erheblichem bürokratischem Aufwand, da für jedes Jahr des Überwachungszeitraums die Ausgangslohnsumme an den Tariflohnindex angepasst werden muss. Hinzu kommt, dass der Tariflohnindex erst nach Ablauf des jeweils maßgebenden Jahres veröffentlicht wird. Der Nachfolger kann – in Hinblick auf die Anforderungen der Erbschaftsteuer – somit die Lohnsumme seines Unternehmens nur aufgrund ungenauer Informationen gestalten. Für Unternehmen, die nahe an der 70 Prozent-Grenze agieren, erhöht sich damit das erbschaftsteuerliche Risiko erheblich. Es sollte daher auf die Indexierung verzichtet werden.

Petition:

Auf die Bindung an die Lohnsumme sollte ganz verzichtet werden.

Sollte der Ausschuss entscheiden, auf die Bindung an die Lohnsummen nicht verzichten zu können, sollte zumindest aber auf die Indexierung verzichtet und die Regelung insgesamt flexibler gestaltet werden. Die maßgebliche Frist sollte im Gleichklang zur Verhaftungsregelung auf 5 Jahre gesenkt werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

2. Bestandteile der Lohnsumme, § 13a Abs. 4 ErbStG-E

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme (BR-Drs. 4/08 [Beschluss] vom 15. Februar 2008, Tz. 3, Seite 2f.) die Definition der Lohnsumme in § 13a Abs. 4 ErbStG-E deutlich zu vereinfachen. Aus Gründen der Objektivierung sind darüber hinaus die an den Erblasser oder Schenker sowie an den Erwerber gezahlten Gehälter aus der Ausgangslohnsumme herauszunehmen. Gleiches muss auch für erfolgsabhängige Vergütungen gelten.

a.) Vereinfachung

§ 13a Abs. 4 ErbStG-E ist in seiner derzeitigen Fassung nicht nur für den steuerjuristischen Laien durch die Vielzahl der aufgeführten Ausnahmen und Gegenausnahmen nicht erfassbar und nachvollziehbar. Die richtige Befolgung des Gesetzes ist deshalb ohne dauerhafte steuerliche Beratung nahezu unmöglich. Im Interesse der Gesetzesvereinfachung und damit der Verständlichkeit gesetzlicher Vorschriften für den Bürger ist die Regelung erheblich zu kürzen. Der Bundesrat hat diesbezüglich einen Änderungsvorschlag beschlossen, der geeignet ist, dieses Ziel zu erreichen:

Satz 1 ist danach wie folgt zu fassen:

"Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die an Arbeitnehmer des Betriebs gezahlt werden und im maßgebenden Wirtschaftsjahr den ertragsteuerlichen Gewinn gemindert haben; außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind."

Die Sätze 3 und 4 sind zu streichen.

Petitum:

§ 13a Abs. 4 ErbStG-E ist entsprechend Tz. 3 a und c der Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Februar 2008 zu ändern.

b.) Herausnahme der Löhne von Erblasser/Schenker und Erwerber

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme weiterhin festgestellt, dass bei Kleinbetrieben mit wenigen Beschäftigten die Einbeziehung des bisherigen Gehaltes des Erwerbers in die Ausgangslohnsumme zu einem Unterschreiten der 70 Prozent-Grenze führen kann. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um einen Betrieb in der Rechtsform der Personengesellschaft handelt. In diesem Fall fließt das Gehalt des bisher angestellten Erwerbers in die Ausgangslohnsumme ein, nach der Übertragung wird der „Unternehmerlohn“ des Erwerbers jedoch nicht mehr als Gehalt erfasst.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Sinn und Zweck der Anknüpfung der steuerlichen Begünstigung an den Erhalt der Ausgangslohnsumme kann jedoch nicht sein, Übertragungen von Klein- und Kleinstbetrieben, in denen der Erwerber bereits als Angestellter mitarbeitet, nahezu unmöglich zu machen. Viel eher sollten gerade solche Übertragungen, bei denen eine besondere persönliche Verbindung des Erwerbers mit dem Betrieb besteht, gefördert und begünstigt werden.

Im Übrigen entspricht es dem Gesichtspunkt einer rechtsformneutralen Erbschaftsbesteuerung, wenn das Gehalt des Betriebsübergebers und -übernehmers bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme nicht berücksichtigt wird. Nach dem Gesetzentwurf würde ein Geschäftsführergehalt bei einer Kapitalgesellschaft in die Lohnsumme einfließen, wohingegen der „Unternehmerlohn“ eines Personen- oder Einzelunternehmers nicht als Gehalt erfasst würde.

Petition:

§ 13a Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E ist entsprechend Tz. 3 b der Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Februar 2008 wie folgt zu fassen:

"Der Erblasser oder Schenker sowie der Erwerber gelten nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Satzes 1."

c) Erfolgsabhängige Vergütungen

Erfolgsabhängige Vergütungen dürfen im Rahmen der Lohnsumme nicht berücksichtigt werden, da die Unternehmen in wirtschaftlich schwierigen Zeiten sonst doppelt benachteiligt sind: Ein geringerer Gewinn bedingt eine geringere variable Vergütung; diese wiederum führt zu einer geringeren Lohnsumme und mithin zu einer partiellen Erbschaftsteuernachzahlung, die ihrerseits das Unternehmen weiter belasten. Zumindest muss der Unternehmer diese erfolgsabhängigen Vergütungen über den Betrachtungszeitraum der Lohnsummenbindung nivellieren können – die Erbschaftsteuerreform sollte nicht dazu führen, dass variable Entgeltformen in Misskredit geraten bzw. bürokratisch belastet und zu finanziellen Risiken für Unternehmen im Erbfall werden.

Petition:

Erfolgsabhängige Vergütungen dürfen bei der Lohnsummenbindung nicht berücksichtigt werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

3. Wegfall bzw. Degression des Verschonungsabschlages bei Verstoß gegen die Lohnsummenbindung, § 13a Abs. 1 Sätze 2 und 7 ErbStG-E

Die in § 13a Abs. 1 Sätze 2 bis 7 ErbStG-E enthaltene Ausgestaltung der Lohnsummenregelung und der Folgen eines Verstoßes weicht in ihrem Wortlaut erheblich von der beabsichtigten Regelung ab.

§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E setzt für die Gewährung des Bewertungsabschlages voraus, „dass die maßgebende jährliche Lohnsumme (Absatz 4) des Betriebs (...) innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb in jedem in diesem Zeitraum endenden Wirtschaftsjahre 70 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.“ Entsprechend dem Wortlaut der Vorschrift verlöre der Betriebsübernehmer den Bewertungsabschlag vollständig, wenn er in einem Jahr unter die Grenze von 70 Prozent fallen würde, da die Lohnsumme diesen Wert innerhalb von zehn Jahren in jedem Jahr dieses Zeitraumes nicht unterschreiten darf.

Nach dem Wortlaut von § 13a Abs. 1 Satz 7 ErbStG-E vermindert sich der Verschonungsabschlag für jedes Jahr um 10 Prozent, in dem die Lohnsumme die Ausgangslohnsumme unterschreitet. Hiernach verlöre der Betriebserbe den Bewertungsabschlag anteilig, wenn er in einem Jahr die Ausgangslohnsumme nicht auf demselben Niveau halten oder erhöhen kann.

Sollte die im Regierungsentwurf enthaltene Formulierung Gesetzeskraft erlangen, hätte dies erhebliche Auswirkungen, wie nachfolgendes Beispiel verdeutlichen soll: Erbe E führt den Betrieb seines Vaters fort. Im Jahr 7 nach dem Erbfall reduziert er durch Entlassung eines Mitarbeiters seine Lohnsumme auf 90 Prozent der Ausgangslohnsumme. Er verliert nach § 13a Abs. 1 Satz 7 ErbStG-E 10 Prozent des Verschonungsabschlages. Im Jahr 9 nach dem Erbfall reduziert E durch Entlassung von zwei weiteren Mitarbeitern seine Lohnsumme auf 65 Prozent der Ausgangslohnsumme. Er verliert nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E die verbleibenden 90 Prozent des Verschonungsabschlages.

In der Begründung zum Regierungsentwurf (S. 43) wird dagegen wie folgt ausgeführt: „Die Lohnsumme darf in dem Zeitraum von 10 Jahren nach dem Übergang oder der Übertragung des begünstigten Vermögens in keinem Jahr geringer sein als 70 Prozent der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre davor. Eine Unterschreitung der Mindestlohnsumme führt zum Wegfall der Verschonung derart, dass für jedes Jahr, in dem die Lohnsumme nicht erreicht wird, ein Zehntel des gewährten Abschlags entfällt und die Steuer nach der sich danach ergebenden höheren Bemessungsgrundlage rückwirkend neu festgesetzt wird. Für diejenigen Jahre, in denen die Mindestlohnsumme eingehalten wurde, bleibt die Verschonung erhalten.“

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Danach hätte im obigen Beispiel die Reduzierung der Lohnsumme im Jahre 7 nach dem Erbfall keine steuerliche Auswirkung, die Reduzierung im Jahre 9 würde zu einem Verlust des Verschonungsabschlages um 10 Prozent führen.

Petition:

Um die redaktionelle Unschärfe zu beseitigen, ist der Wortlaut des § 13a Abs. 1 Sätze 2 und 7 ErbStG-E zu korrigieren; ein Verstoß gegen die Lohnsummenbindung darf – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – ausschließlich im entsprechenden Jahr zum anteiligen Verlust des Verschonungsabschlages führen.

4. Verhaftungsregelung, § 13a Abs. 5 ErbStG-E

Laut Regierungsentwurf werden 85 Prozent des Betriebsvermögens verschont, wenn der Erbe/Übernehmer während einer Frist von 15 Jahren keine Entnahme aus dem Betrieb über den laufenden Gewinn hinaus tätigt (Verhaftungsregel).

Die Verhaftungsfrist ist unangemessen lang. Damit kann die Begünstigung vernünftigerweise nicht in unternehmerische Dispositionen einbezogen werden. Der vorgesehene Behaltenszeitraum von 15 Jahren (bisher 5 Jahre) liegt außerhalb realistischer und seriöser Prognosezeiträume und macht jede Betriebsübergabe zu einem schwer kalkulierbaren Vorhaben. Über jedem Betriebsübernehmer schwebt damit ein 15 Jahre währendes Damoklesschwert. Dies ist investitionshemmend statt -fördernd.

Weiterhin widerspricht die Frist dem Ziel des Reformvorhabens, die Unternehmensnachfolge zu erleichtern und geht mit Blick auf die raschen, technischen, wirtschaftlichen, aber auch beschäftigungspolitischen Entwicklungen in einer globalisierten Welt an der Realität vorbei. Notwendige Fortentwicklungsmaßnahmen werden erschwert bzw. im Einzelfall aufgrund der steuerlichen Auswirkungen nahezu unmöglich gemacht. Entgegen der eigentlichen Intention würden so auch Arbeitsplätze gefährdet. Als eine der wesentlichen Ursachen für Insolvenzen ist festzustellen, dass die Unternehmensführung nicht an geänderte Rahmenbedingungen angepasst wird.

Ursprünglich hatten sich Politik und Wirtschaft auf eine 10-jährige Fortführungsfrist verständigt, während derer die gesamte Erbschaftsteuerschuld abgeschmolzen werden sollte. Nachdem diese Fortführungsbedingung nunmehr mit einer Lohnsummenbindung verknüpft werden soll, kann die 10-Jahres-Frist nicht mehr akzeptiert werden. Schon die Reduzierung der maximalen Entlastung auf 85 Prozent des Betriebsvermögens ließe höchstens eine Haltefrist von 8,5 Jahren folgerichtig erscheinen. In der Kombination mit der

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

personelle Anpassungen stark einschränkenden Lohnsummenregelung stellt sich jedoch auch diese Frist als zu lang dar.

Die Verhaftungsfrist sollte daher maximal 5 Jahre betragen. Damit entspräche sie dem im heutigen Erbschaftsteuerrecht geltenden Überwachungszeitraum, der sich als wirksame Regelung zur Missbrauchsbekämpfung bewährt hat, obschon sich auch die Einhaltung dieser Frist in Zeiten des globalisierten Wettbewerbs in Einzelfällen als äußerst schwierig darstellt. Es sollte jedoch diese erprobte Frist beibehalten werden, nicht zuletzt deshalb, weil mit einer praxisbewährten Regel Planungs- und Rechtssicherheit für die Finanzverwaltung und die Unternehmen gewährleistet sind. Die Kombination aus Lohnsummenbindung und Verhaftungsregelung führt ansonsten zu einer langfristigen, betriebswirtschaftlich nicht aufrecht zu erhaltenden Einschränkung des Unternehmens, das damit in seiner Flexibilität auf einen nicht zu überblickenden Zeitraum festgelegt wird.

Obwohl hierdurch die höhere Erbschaftsteuerlast nicht verringert wird, ist durch eine Angleichung und Verkürzung der Fristen von einer Verringerung des erbschaftsteuerlichen Risikos und der bürokratischen Lasten auszugehen. Ein höheres erbschaftsteuerliches Risiko betrifft alle deutschen Familienunternehmen – somit 95 Prozent der Betriebe in Deutschland.

Petitum:

Die Verhaftungsfrist ist – im Gleichklang zur Frist für die Lohnsummenbindung – auf 5 Jahre herabzusetzen.

5. „pro rata temporis“-Regelung bei schädlicher Verwendung, § 13a Abs. 5 ErbStG-E

§ 13a Abs. 5 ErbStG-E sieht vor, dass bei Verstoß gegen die Verhaftungsfrist von 15 Jahren der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt. Auch wenn die Nachversteuerung nur den entnommenen bzw. veräußerten Teil des Betriebsvermögens betrifft, wirkt eine volle Versteuerung gerade in Krisen verschärfend. Eine zeitanteilige Versteuerung, d. h. eine Besteuerung für den Behaltenszeitraum, der noch nicht abgelaufen ist, ist ausreichend. Sie ist ein wesentlicher Faktor zur Verringerung der dem Gesetzentwurf innewohnenden Risiken und Unwägbarkeiten des Vererbens von Unternehmen. Im Übrigen wird damit ein zusätzlicher Anreiz geschaffen, das Unternehmen fortzuführen. Damit wird der langjährige Erhalt des Betriebsvermögens belohnt. Der Unternehmer, der jahrelang das Unternehmen fortführt, darf bei Aufgabe oder Verkauf kurz vor Ende der Frist nicht genauso behandelt werden, wie derjenige, der gleich nach der Übertragung das Unternehmen veräußert. Entsprechend ist auch in der Koalitionsvereinbarung vom November 2005 eine Abschmelzung vorgesehen.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Dies gilt erst recht, wenn der Erwerber bspw. in einer Krise gezwungen ist, zum Erhalt des wesentlichen Teils des Betriebes und damit des wesentlichen Teils der Arbeitsplätze einen kleineren Teil des übernommenen Betriebes zu verkaufen. Eine ungeschmälerete Nachversteuerung dieses Teils würde den verbleibenden Betrieb und damit die verbleibenden Arbeitsplätze erheblich gefährden. Dies widerspricht jedoch gerade dem erklärten Ziel des Gesetzes.

Darüber hinaus würde die Nachversteuerung nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ die Unternehmen zusätzlich durch ein schlechteres Kreditrating belasten. Auch wenn es sich um eine private Schuld des Nachfolgers handelt, so wird dessen Bank bei der Kreditvergabe bzw. beim Rating rein kaufmännisch kalkulatorisch berücksichtigen bzw. faktisch berücksichtigen müssen, dass das Unternehmen über einen Zeitraum von 15 Jahren mit hohen steuerlichen Risiken belastet ist.

Auch der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme (Tz. 6, Seite 5) von der Bundesregierung eine zeitanteilige Nachversteuerung, um sog. „Fallbeileffekte“ zu vermeiden.

Petition:

Ein Verstoß gegen die Verhaftungsregelung darf nur zur zeitanteiligen Nachversteuerung führen.

**6. Fälle schädlicher Verwendung und Präzisierung der Reinvestitionsklausel,
§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E**

Nach § 13a Abs. 5 ErbStG-E entfällt die Verschonung bei Verstoß gegen die Veräußerungs- und Entnahmeverbote (Fälle sog. schädlicher Verwendung). Von der Nachversteuerung wird im Fall der Veräußerung von Teilbetrieben oder wesentlichen Betriebsgrundlagen abgesehen, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielen und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird (sog. Reinvestitionsklausel), § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E.

a) Konkretisierung der Fälle schädlicher Verwendung

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme (Ifd. Tz. 5, S. 4f.), nicht bereits die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als schädliche Verwendung einzustufen und Erbschaftsteuer nachzufordern, sondern – ebenso wie bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft – erst die Veräußerung der Anteile innerhalb der Behaltefrist zu sanktionieren. Diese Forderung unterstützen wir.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Die teilweise Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaftsteuer sollte sich unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens lediglich an dessen Fortführung orientieren. Deshalb ist die Forderung der Neutralität von Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personen- bzw. Einzelunternehmen konsequent und richtig; damit wird dem besonderen Stellenwert der Personengesellschaften in Deutschland Rechnung getragen. Darüber hinaus müssen auch Umwandlungsvorgänge zwischen Kapitalgesellschaften (z.B. Verschmelzungen) von einer solchen Regelung erfasst werden.

Petition:

In Umwandlungsfällen darf erst dann eine schädliche Verwendung angenommen und nachversteuert werden, wenn die daraus resultierenden Anteile verkauft werden. Darüber hinaus ist in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG-E klarzustellen, dass bei Herabsetzung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft nur dann eine schädliche Verwendung mit Nachversteuerungsfolge gegeben ist, wenn das Vermögen dann auch an die Gesellschafter verteilt wird und damit in das Privatvermögen des Gesellschafters gelangt.

b) Reinvestitionsklausel

Mit der Reinvestitionsklausel wird den Unternehmen eine gewisse Flexibilität gewährt. Jedoch ist die Beschränkung auf den jeweiligen Betrieb zu eng. Damit werden auch Fälle sanktioniert, in denen der Gesellschafter Wirtschaftsgüter des einen Betriebs in einem anderen unternehmerisch nutzt bzw. die Mittel aus dem Verkauf des Betriebes in einen neuen investiert. In beiden Fällen ändert sich die unternehmerische Nutzung des Vermögens durch den Nachfolger nicht. Nur in Fällen der Überführung des Veräußerungserlöses in das Privatvermögen darf es zu einer Nachversteuerung kommen.

Petition:

Diese Reinvestitionsklausel darf sich nicht auf den einzelnen Betrieb beschränken, sondern muss sich auf die unternehmerische Nutzung des Vermögens beziehen.

III. Begünstigtes Vermögen

1. Ausländisches Betriebsvermögen, § 13b Abs. 1 ErbStG-E

Die Mitglieder der Koch/Steinbrück-Kommission haben laut den Eckpunkten zur Erbschaftsteuerreform vereinbart, sowohl das inländische wie auch das ausländische Betriebsvermögen zu entlasten. Dies muss nun auch konsequent umgesetzt werden, um den internationalen Vernetzungen der deutschen Wirtschaft gerecht zu werden. Deshalb muss betriebliches Auslandsvermögen unabhängig von der Rechtsform einbezogen werden. Dies betrifft nicht nur Auslandsbeteiligungen, sondern auch Vermögen ausländischer Betriebsstätten. Betriebsstättenvermögen in Drittlandsstaaten wird nach der Regelung im Gesetzentwurf bisher ausdrücklich nicht entlastet (in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E wird nur auf Betriebsstätten innerhalb EU/EWR verwiesen).

Petiturum:

Das gesamte ausländische Betriebsvermögen muss in die Verschonungsregelung einbezogen werden.

2. Anteile an Kapitalgesellschaften, § 13b Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG-E

a) Höhe der Beteiligungsquote, § 13b Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG-E

Die Anwendung der Verschonungsregelung ist bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf Beteiligungen von über 25 Prozent beschränkt. Diese Quote ist zu hoch.

Familienunternehmen sind dadurch geprägt, dass sie über Generationen hinweg fortgeführt werden und Arbeitsplätze erhalten. Die Übertragung auf mehrere Erben verringert entsprechend den jeweiligen Beteiligungsbesitz; bereits beim zweiten Erbgang ist das Unterschreiten der Beteiligungsquote wahrscheinlich. Die Bündelungsmöglichkeit ist für viele Familienunternehmen die notwendige Voraussetzung in die Verschonungsregelung einbezogen zu werden, kann aber wegen der restriktiven Voraussetzungen oftmals kaum eingehalten werden (siehe dazu unten – Buchstabe c) zur Bündelungsregelung).

Bei Beteiligungen im Betriebsvermögen wird die Bündelungsmöglichkeit meist nicht anwendbar sein. So werden sich die Unternehmen eines Joint Venture kaum „untereinander verpflichten, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen“. Dies ist wirtschaftlich auch nicht sinnvoll, bedeutet jedoch bereits beim Zusammenschluss von vier Unternehmen mit gleicher Beteiligung, dass die Anteile trotz ihres gewerblichen Charakters im erbschaftsteuerli-

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

chen Sinne als nicht schonungswürdiges (Verwaltungs-) Vermögen eingestuft werden. Auch Beteiligungen an Konkurrenzunternehmen von nur geringem Umfang sind von erheblicher Bedeutung, ermöglichen sie doch evtl. Einblick in die Strategie von Wettbewerbern. Sie sind damit für die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens von enormer Bedeutung.

Petition:

Die Beteiligungsquote ist insgesamt auf maximal 5 Prozent zu senken. Dies gilt insbesondere für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen.

b) Prüfung der Beteiligungsquote, § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 ErbStG-E

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme (Tz. 15, Seite 13), dass bei der Prüfung der Beteiligungsquote für Anteile an Kapitalgesellschaften auch mittelbare Beteiligungen einbezogen werden sollten. Diese Forderung ist folgerichtig. Die Unterscheidung in mittelbare und unmittelbare Beteiligungen ist im Einzelfall willkürlich. Die Beteiligungsstrukturen sind häufig historisch gewachsen und unterliegen oftmals nicht der Disposition des einzelnen Gesellschafters.

Petition:

Bei der Prüfung der 25 Prozent-Beteiligungsquote sind neben unmittelbaren auch mittelbare Beteiligungen einzubeziehen.

c) Bündelungsregelung, § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG-E

Anteile an Kapitalgesellschaften sollen nur dann entlastet werden, wenn eine Mindestbeteiligungsquote von 25 Prozent erreicht wird. Bei traditionsreichen Familienunternehmen wird diese Quote vom einzelnen Erblasser häufig nicht mehr erreicht. Deshalb ist in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E eine Bündelungsregelung vorgesehen. Die vorgesehene Formulierung wird jedoch bei vielen mittelständischen Familienunternehmen zu erheblichen Problemen führen. Die Regelung sieht vor, dass die Gesellschafter sich verpflichten, über die Anteile „nur einheitlich zu verfügen“. Wenn darunter auch die Verpfändung der Anteile z. B. zur Kreditsicherung fällt, hätte dies gravierende Folgen für den Mittelstand.

Viele mittelständische Unternehmen sind darauf angewiesen, dass der Gesellschafter durch Gesellschafterdarlehen oder durch Bereitstellung von Kreditsicherheiten zur Unternehmensfinanzierung beiträgt. Im Mittelstand ist es dabei üblich, dass die Kapitalgesellschaftsanteile an die Bank als Kreditsicherheit verpfändet werden. Weder darf eine Vereinbarung, die es den einzelnen Gesellschaftern ermöglicht, ihre Anteile zu verpfänden,

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

noch die Verpfändung „gepoolter“ Kapitalgesellschaftsanteile (die z.B. gepoolt geerbt wurden) steuerschädlich wirken. Erst wenn Pfandreife eintritt und die Kapitalgesellschaftsanteile von der Bank verkauft werden, darf sich dies negativ i. S. einer schädlichen Verfügung i. S. d. ErbStG-Entwurfs auswirken.

Für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften erweist sich die Bündelungsregelung darüber hinaus als nicht zielführend. Insoweit muss die Quote auf maximal 5 Prozent gesenkt werden.

Petition:

Die Bündelungsregelung sollte wie folgt ergänzt werden:

*§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E: „Ob der Erblasser oder der Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder der Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über **das Eigentum an den Anteilen** nur einheitlich zu verfügen...“*

Eine entsprechende Formulierung sollte auch in § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG-E aufgenommen werden.

Letztlich sollte zur Klarstellung § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG-E wie folgt formuliert werden:
*„im Falle des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung **über das Eigentum** oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.“*

Für Anteile an Kapitalgesellschaften, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sollte die Beteiligungsquote auf maximal 5 Prozent gesenkt werden.

3. Ausschluss von Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG-E

Der Regierungsentwurf nimmt Betriebe und Anteile an Kapitalgesellschaften von der Verschonungsregel aus, wenn das Betriebsvermögen dieser Gesellschaften jeweils zu mehr als 50 Prozent aus sog. Verwaltungsvermögen besteht, § 13b Abs. 2 ErbStG-E. In jedem Fall müssen 15 Prozent des Vermögens versteuert werden, auch wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens geringer ist.

Die hierdurch besonders betroffenen Betriebe der Wohnungswirtschaft, Vermögensbeteiligungsgesellschaften sowie Wagniskapitalgesellschaften sind wichtige Bestandteile der Wirtschaft, ohne die unsere Volkswirtschaft nicht funktioniert. Betriebe und Beteiligungen dieser Art unterliegen gleichermaßen der Sozialbindung des Grundgesetzes (z. B. Mieterschutz-

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

rechte) und sind sozialpolitisch höchst relevant, so dass auch für sie die Verschonung ökonomisch und verfassungsrechtlich geboten ist. Darüber hinaus darf nicht unbeachtet bleiben, dass diese Unternehmen ihrerseits bedeutsame Arbeitgeber sowie Auftraggeber für nachgeordnete Branchen (z.B. Bauhandwerk, Reinigungsgewerbe u. ä.) sind.

Außerdem kann die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung zur Ermittlung des Anteils des Verwaltungsvermögens leicht zu einem sachwidrigen Ausschluss führen: Nach § 13b Abs. 2 letzter Satz ErbStG-E wird der Anteil des Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen nach dem Verhältnis der erbschaftsteuerlichen Bewertungsansätze für die Gegenstände des Verwaltungsvermögens als Einzelwirtschaftsgüter zum erbschaftsteuerlichen Bewertungsansatz des Betriebes gesetzt, der sich jedoch nach dem Ertragswert richtet. Die mit dem Verwaltungsvermögen verknüpften Schulden werden danach beim Verwaltungsvermögen nicht mindernd berücksichtigt. Damit wird die 50 Prozent-Grenze leichter überschritten.

Beispiel: Das Verwaltungsvermögen eines Unternehmens wurde in voller Höhe fremdfinanziert. Zum Übertragungstichtag beträgt sein Anteil – bei Abzug der damit korrespondierenden Schulden – 20 Prozent, ohne Abzug der Verbindlichkeiten jedoch 60 Prozent (Betrachtung nur der Aktivseite). Im Beispiel würde das gesamte Betriebsvermögen nicht verschont.

Überschreitet das Verwaltungsvermögen die 50 Prozent-Grenze nicht, so ist es nur insoweit begünstigt, als es zum Besteuerungszeitpunkt bereits mindestens zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen war. Mithin verlängert sich die Verhaftungsfrist um weitere zwei Jahre.

Petition:

Verwaltungsvermögen muss in die Begünstigung mit aufgenommen werden. Ausgenommen bleiben dürfen nur Gestaltungen zur missbräuchlichen Inanspruchnahme der Verschonung. Beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens im Rahmen der Verschonungsregel weniger als 15 Prozent, sollte auf Antrag und Nachweis des Steuerpflichtigen nur der geringere Teil versteuert werden.

Sofern es bei einer pauschalen Abgrenzung bleibt, müssen bei der Ermittlung des Anteils des Verwaltungsvermögens die hierauf entfallenden Schulden mindernd berücksichtigt werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

4. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke als Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG-E

Künftig gelten sämtliche Grundstücke, die einem Dritten zur Nutzung überlassen werden, als „schädliches“ Verwaltungsvermögen. Neben den klassischen Bereichen wie Immobilienbranche und Wohnungswirtschaft, die damit insgesamt von der Verschonung ausgeschlossen werden, trifft diese Regelung auch Konzernunternehmen aller gewerblichen Branchen.

Auch sog. Betriebsaufspaltungen fallen unter diese Regelung. Eine Betriebsaufspaltung ist gegeben, wenn die betrieblich genutzten Grundstücke nicht in der operativ tätigen Gesellschaft (Betriebsgesellschaft) selbst gehalten werden, sondern im eigenen Vermögen eines Gesellschafters oder in einer anderen Gesellschaft (Besitzgesellschaft). Durch die Nutzungsüberlassung an die Betriebsgesellschaft werden die Grundstücke in schädliches Verwaltungsvermögen umqualifiziert. Nur wenn der Übergeber sich aufgrund seiner Stimmrechte sowohl in der grundstückshaltenden Besitzgesellschaft als auch in der operativ tätigen Betriebsgesellschaft durchsetzen kann, soll diese Folge nicht eintreten. Diese Position muss auch auf den Erwerber übergehen. Diese Ausnahme ist jedoch so eng gefasst, dass in zahlreichen Fallkonstellationen eine Verschonung der Betriebsgrundstücke nicht mehr möglich sein wird:

So wird der Alleingesellschafter künftig von einer schrittweisen Betriebsübergabe absehen müssen, d.h. wenn dem Nachfolger in einem ersten Schritt nur eine Minderheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsgesellschaft übertragen werden soll, um diesen langsam in das Unternehmen aufzunehmen.

Auch kann ein Alleingesellschafter seine Anteile seinen beiden Kindern nicht mehr je zur Hälfte zukommen lassen, ohne in die volle Erbschaftsbesteuerung der Betriebsgrundstücke zu geraten. Da keinem Kind eine Mehrheitsbeteiligung eingeräumt wird, fallen die Anteile an der Vermietungsgesellschaft dem Verwaltungsvermögen zu. Würde dagegen ein Kind 51 Prozent der Anteile an beiden Gesellschaften erhalten, das andere Kind 49 Prozent, wäre eine Verschonung für das höher bedachte Kind möglich. Obwohl beide Kinder Anteile an derselben Gesellschaft erhalten, erhält das eine Kind begünstigtes Betriebsvermögen, das andere Kind hoch belastetes Privatvermögen.

Traditionelle Familienunternehmen mit zwei oder mehr zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschaftern werden künftig bei Schenkungen oder im Erbfall bzgl. des Besitzunternehmens wie Privatvermögen besteuert werden, da keiner der Gesellschafter eine Mehrheit der Anteile hat, die er übertragen könnte.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme (Tz. 15, Seite 14), dass im Konzern überlassene Wirtschaftsgüter nicht als generell unproduktives Verwaltungsvermögen eingestuft werden dürfen. Die Einordnung von konzernintern vermieteten Immobilien als produktives Vermögen ist stringent, da die überlassenen Wirtschaftsgüter auch in diesem Fall produktiv genutzt werden und nicht der reinen Kapitalanlage dienen. Große Familienunternehmen sind aus betriebswirtschaftlichen Gründen oftmals in verzweigten, z. T. gewachsenen Betriebsstrukturen organisiert. Die gegenseitige Überlassung von Wirtschaftsgütern innerhalb dieser Strukturen macht hieraus nicht von vornherein unproduktives Vermögen.

Entsprechendes muss auch in den Fällen der sog. Betriebsverpachtung im Ganzen gelten. Der Bundesrat hat dazu in seiner Stellungnahme (Tz. 13, Seite 12) eine entsprechende Ergänzung der Ausnahmeregelung in § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG-E angeregt. Dieser schließen wir uns uneingeschränkt an.

Petition:

Im Konzern überlassene Wirtschaftsgüter dürfen nicht als generell unproduktives Verwaltungsvermögen eingestuft werden. Entsprechendes gilt für Fälle der Betriebsverpachtung im Ganzen.

5. Verwaltungsvermögen bei Versicherungsunternehmen, § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 ErbStG-E

Das Betriebsvermögen von Versicherungsunternehmen besteht üblicherweise zum weitaus größten Teil, d.h. zu deutlich mehr als 50 Prozent, aus Verwaltungsvermögen. Denn diese Unternehmen legen die von ihren Kunden gezahlten Beiträge am Kapitalmarkt in verzinslichen Wertpapieren, Aktien, Immobilien u. Ä. an. Folge davon wäre, dass qualifiziert beteiligte Anteilseigner von Versicherungsunternehmen damit schon grundsätzlich nicht von der Verschonungsregelung Gebrauch machen können. Gegenwärtig befinden sich ca. 20 Versicherungsunternehmen bzw. –gruppen in privater Hand.

Die genannte Problematik entspricht der bei Privatbanken. Für diese sieht der Regierungsentwurf in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 ErbStG-E vor, dass Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (unterhalb der Mindestquote) und Wertpapiere nicht zum Verwaltungsvermögen gehören, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstituts oder eines Finanzdienstleistungsinstituts zuzurechnen sind. Für Versicherungsunternehmen ist – offensichtlich weil diese Fälle nicht bekannt waren – bislang keine entsprechende Regelung vorgesehen. Sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung sind nicht erkennbar. Daher hat auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme eine entsprechende Regelung gefordert (Tz. 14, Seite 12f.).

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Petitum:

Ebenso wie der Bundesrat regen wir an, qualifizierten Anteilseignern von Versicherungsunternehmen die Möglichkeit zu eröffnen, von der Verschonungsregelung für Betriebsvermögen Gebrauch machen zu können. Technisch sollte die für Kreditinstitute vorgesehene Regelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 ErbStG-E auf Versicherungsunternehmen erstreckt werden, indem jeweils hinter „eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes ...“ die Worte „... oder eines Versicherungsunternehmens im Sinne des §§ 1 Abs. 1, 2 Versicherungsaufsichtsgesetz“ eingefügt wird.

III. Steuertarif und Freibeträge

1. Steuertarif nach § 19 Abs. 1 ErbStG-E

Der Regierungsentwurf sieht – entgegen anders lautender Ankündigungen der Koch/Steinbrück-Kommission – keine Senkung der Steuersätze vor, lediglich die Besteuerungsstufen werden angehoben. Die Tarife der Steuerklasse I bleiben unverändert erhalten, die der Steuerklassen II und III werden angehoben.

a) Steuerklasse I

Da sich infolge der durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts notwendig gewordenen Änderungen des Bewertungsrechts die Bemessungsgrundlage auf durchschnittlich mindestens das Drei- bis Vierfache erhöhen wird, werden Unternehmenserben entgegen der Ankündigung der Koalition in nennenswerter Größenordnung Steuern zahlen. Bereits bei einer Erhöhung des Wertes des Betriebsvermögens um 350 Prozent übersteigt der nach der Erbschaftsteuer sofort fällige Anteil der Steuer (15 Prozent) die gesamte nach der derzeitigen Rechtslage anfallende Erbschaftsteuer. In Einzelfällen kann sich der erbschaftsteuerliche Wert des Betriebsvermögens durch den Ansatz des Verkehrswertes mehr als verzehnfachen.

Der Generationenwechsel in arbeitsplatzintensiven Familienpersonengesellschaften mit einer über z. T. über mehrere Generationen gewachsenen heterogenen Gesellschafterstruktur würde in unzumutbarer Weise durch die Steuer belastet. Das gilt insbesondere für die Unternehmen, die die Verschonungsregeln nicht in Anspruch nehmen können (z. B. Immobilienbranche).

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Petitur:

Die Steuersätze sind zu hoch. Ein zu erwartendes Mehraufkommen aufgrund der erhöhten Vermögensbewertungen (Betriebs- und Immobilienvermögen) muss auf die Steuersätze durchschlagen, so dass es nicht zu einer Erhöhung der Erbschaftsteuer kommt.

b) Steuerklassen II und III

Die Steuersätze der Steuerklassen II und III sollen einheitlich auf 30 Prozent bzw. bei Erwerben über 6 Mio. Euro auf 50 Prozent angehoben werden. Künftig wird damit nicht mehr berücksichtigt, dass es sich beim Vermögensübergang auf Eltern, Geschwister, Nefen und Nichten (Steuerklasse II) um Angehörige des engeren familiären Umfelds handelt, die bei kinderlosen Personen oft die Erben sind. Die Anhebung des Steuersatzes für übergehendes Vermögen von z. B. 60.000 Euro von 12 auf 30 Prozent führt trotz des von 10.300 auf 20.000 Euro erhöhten Freibetrages dazu, dass sich die Steuer mehr als verdoppelt. Dies steht in krassem Widerspruch zu den Ausführungen in der Gesetzesbegründung, nach denen normale Vermögensübergänge im engeren familiären Umfeld nicht höher belastet werden sollen.

Der Bundesrat sieht in seiner Stellungnahme (Tz. 17, Seite 15) die Notwendigkeit für eine Differenzierung der steuerlichen Belastung zwischen den Erwerbern der Steuerklassen II und III. Wir schließen uns dieser Beurteilung an. Die Differenzierung innerhalb der Steuerklassen II und III ist ein notwendiger rationaler Ansatz, der den unterschiedlichen Verwandtschaftsgraden und -beziehungen Rechnung trägt.

Darüber hinaus werden auch Unternehmensnachfolger dieser Steuerklassen im Falle eines Verstoßes gegen die Verschonungsregeln doppelt zur Kasse gebeten: Einerseits verlieren sie den Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen. Andererseits entfällt die privilegierte generelle Besteuerung mit Steuerklasse I für Betriebsvermögen (§ 19a Abs. 5 ErbStG-E). Das heißt: Betriebsvermögen wird unabhängig vom Verwandtschaftsgrad dann mit 30 Prozent / 50 Prozent besteuert. Das Erbschaftsteuerrisiko für Unternehmensnachfolger der Steuerklassen II und III wird damit vervielfacht. Umso wichtiger ist es, es im Falle des Vererbens von Unternehmen bei der Steuerklasse I zu belassen.

Petitur:

Der Gesetzgeber sollte bei den Steuersätzen zwischen Verwandten der Steuerklasse II und Nichtverwandten der Steuerklasse III differenzieren und für erstere die Sätze deutlich niedriger ansetzen.

Für den Fall, dass der Erbe die Verschonungsregeln nicht einhalten kann, muss es für das Betriebsvermögen bei der Eingruppierung in Steuerklasse I bleiben.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

2. Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG-E

Die Zielsetzung des Regierungsentwurfes, im engeren familiären Umfeld Vermögensübertragungen steuerfrei zu stellen, wird u. E. nicht erreicht. Für Eltern, Geschwister, Neffen und Nichten ist in der Steuerklasse II lediglich ein Freibetrag von 20.000 Euro vorgesehen. Sie werden damit den Nichtverwandten der Steuerklasse III gleichgestellt. Hier sollte der Gesetzgeber eine Differenzierung zu Nichtverwandten vornehmen und den Freibetrag deutlich erhöhen. Denn Eltern, Geschwister, Neffen und Nichten zählen unzweifelhaft zum engeren familiären Umfeld des Erblassers.

Petition:

Der Gesetzgeber sollte beim Freibetrag zwischen Verwandten (Steuerklasse II) und Nichtverwandten (Steuerklasse III) differenzieren und für erstere den Freibetrag deutlich erhöhen.

3. Versorgungsfreibetrag, § 17 ErbStG-E

Im Regierungsentwurf ist keine Erhöhung des Versorgungsfreibetrages (256.000 Euro) vorgesehen. Dies ist unverständlich, weil dieser um erbschaftsteuerfreie Versorgungsleistungen (wie gesetzliche oder betriebliche Hinterbliebenenleistungen) zu reduzieren ist und bereits seit 1996 in nahezu gleicher Höhe besteht.

Petition:

Der Versorgungsfreibetrag sollte angehoben werden, weil sich gerade auch die erbschaftsteuerfreien Versorgungsleistungen im Laufe der Jahre erhöht haben.

4. Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG-E

In § 13a Abs. 2 ErbStG-E ist ein Abzugsbetrag von bis zu 150.000 Euro vorgesehen, der ausweislich der Begründung (S. 56) „eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstfällen“ vermeiden soll. Dieser Abzugsbetrag verringert sich – abhängig vom nicht vom Verschonungsabschlag erfassten Betriebsvermögen – auf bis zu 0 Euro bei einem nicht verschonten Betriebsvermögen von 450.000 Euro. Diese Regelung soll sowohl Klein- und Kleinstbetrieben die aufwändige und mit unangemessenen Kosten verbundene Bewertung des Betriebsvermögens sowie die langfristige Beachtung der Bedingungen für die Gewährung des Verschonungsabschlages ersparen. Darüber hinaus liegt es nahe, dass diese Vorschrift zugleich die Finanzverwaltung von der Überprüfung und langfristigen Überwachung von Steuerfällen freihalten soll, bei denen ohne den Ab-

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

zugsbetrag keine oder jedenfalls keine nennenswerten Steuereinnahmen erzielt werden können, die den erforderlichen Aufwand aus fiskalischer Sicht rechtfertigen.

In der vorliegenden Ausgestaltung ist die Regelung jedoch nicht geeignet, die erstrebte Entlastungswirkung für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung zu erreichen. Der Wortlaut beinhaltet gerade nicht eine generelle Nichtaufgriffsgrenze in Form eines vorgeschalteten Freibetrages. Deshalb unterliegen – bei wörtlicher Anwendung – auch Kleinstbetriebe der Überwachung der Verschonungsregeln. Der beabsichtigte Vereinfachungseffekt für Klein- und Kleinstbetriebe wird damit nicht erreicht. Eine aufwändige und mit im Verhältnis zum Wert des Betriebs erheblichen Kosten verbundene Bewertung des Betriebes durch den Erwerber, die Prüfung des Steuerfalles einschließlich des Wertgutachtens durch die Finanzverwaltung sowie die Beachtung der Voraussetzungen für die Gewährung des Verschonungsabschlages nach § 13a Abs. 1 und 5 ErbStG-E wäre in diesem Fall insbesondere aus fiskalischer Sicht nicht notwendig.

Tatsächlich aber wären sowohl Erwerber als auch Finanzverwaltung selbst in Fällen, die ganz offensichtlich keine Steuerpflicht auslösen, aus rechtlichen Gründen gezwungen, sowohl das übertragene Betriebsvermögen bewerten zu lassen als auch die Einhaltung der Fortführungsklauseln zu beachten bzw. zu überwachen. Würde der Nachfolger eines Kleinbetriebes im Folgezeitraum gegen die Verschonungsregeln verstoßen, verlöre er (teilweise) den Verschonungsabschlag. Der dann nachzuersteuernde Teil wäre regelmäßig vollständig vom persönlichen Freibetrag erfasst, so dass trotz Verstoßes gegen die Verschonungsregeln keine Erbschaftsteuer festzusetzen wäre. Bei Klein- und Kleinstbetrieben ergibt sich damit regelmäßig kein Bedürfnis für eine Überwachung.

Petition:

Es sollte ein vorgeschalteter Freibetrag eingeführt werden.

Für Unternehmen, deren Betriebsvermögen den Freibetrag übersteigen, muss es dabei bleiben, dass Unternehmenswerte bis zu 1 Million Euro – bei Einhaltung der Verschonungsregeln – vollständig von der Erbschaftsteuer entlastet werden.

Artikel 2 – Änderung des Bewertungsgesetzes

Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie Betriebsvermögen

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass Unternehmen für Erbschaftsteuerzwecke zukünftig auf der Basis des Marktwertes (Verkehrswertes) zu bewerten sind. Dieser Wert wird in erster Linie aus zeitnahen Anteilsverkäufen ermittelt. Liegen solche nicht vor, wird der Unternehmenswert auf der Grundlage der künftig zu erwartenden Erträge geschätzt (Ertragswertverfahren). Dieser ist das Produkt des durchschnittlichen künftigen Jahresertrages und eines Kapitalisierungsfaktors (Ertragswert). Mindestwert soll stets die Summe der saldierten Einzelwerte sein. Unberücksichtigt bleiben dabei bewertungsrechtliche Anpassungen, wie insbesondere die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglich festgelegter Veräußerungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge.

1. Entwurf der Rechtsverordnung zur Anteils- und Betriebsvermögensbewertung (AntBVBewV – im Folgenden: RVO-E)

Es existiert eine Vielzahl verschiedener, zum Teil sehr komplexer Ertragswertverfahren. Wir begrüßen daher den Ansatz, den Unternehmen – insbesondere den kleineren – ein vereinfachtes Verfahren zur Verfügung zu stellen. Hierdurch könnten die Bewertung erleichtert, der bürokratische Aufwand begrenzt und Streitigkeiten verhindert werden. Der am 13. Februar 2008 auf der Internetseite des BMF veröffentlichte Entwurf der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV – im Folgenden RVO-E) wird diesem Anspruch jedoch nicht gerecht:

Zu § 1 RVO-E – Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Gemäß § 1 Abs. 3 RVO-E ist das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren für Betriebe in der Größenklasse Großbetrieb (G1) nicht anzuwenden. Damit müssen größere mittelständische Familienunternehmen stets ein Gutachten zur Unternehmensbewertung nach den dafür gängigen Verfahren erstellen lassen. Im Übrigen soll das Verfahren lt. Begründung (S. 5) nicht anwendbar sein, „wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp ein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliches Verfahren [...] einschlägig ist.“ Dies widerspricht eindeutig dem Anliegen, die Unternehmensbewertung zu vereinfachen, und steht im Widerspruch zum Wortlaut des RVO-E.

Darüber hinaus ist das vereinfachte Verfahren nur anwendbar, „wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt“. Dabei ist unklar, wann ein Ergebnis offen-

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

sichtlich unzutreffend ist, sowie auf Basis welcher Fakten die Finanzverwaltung die offensichtliche Unrichtigkeit feststellen kann bzw. darf. Im Übrigen steht zu befürchten, dass die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die Korrektur nur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, nicht aber zu seinen Gunsten vorgenommen werden kann.

Petition:

Das vereinfachte Verfahren sollte allen Unternehmen offen stehen.

Lehnt die Finanzverwaltung den vom Steuerpflichtigen ermittelten Unternehmenswert ab, muss sie dessen Unrichtigkeit nachweisen. Der Steuerpflichtige muss einen geringeren als den nach dem vereinfachten Verfahren ermittelten Wert darlegen können.

Zu § 2 Abs. 2 RVO-E – Hinzurechnung von „nicht betriebsnotwendigem Vermögen“

Zu dem Ertragswert des Unternehmens soll nach dem Verordnungsentwurf der Wert der nicht für den Betriebsablauf notwendigen Wirtschaftsgüter (sog. nicht betriebsnotwendiges Vermögen) hinzugerechnet werden. Dabei ist unklar, welche Wirtschaftsgüter darunter fallen; mithin ist diese Regelung äußerst streitanfällig. Es ist anzunehmen, dass aus Sicht des Gesetzgebers regelmäßig Wirtschaftsgüter des sog. Verwaltungsvermögens darunter fallen sollen, die – entsprechend der Terminologie des Gesetzgebers – „nicht produktives“ Vermögen darstellen.

Mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren soll die Bewertung erleichtert werden. Dieser Ansatz wird unterlaufen, wenn jeweils das nicht betriebsnotwendige Vermögen ermittelt und gesondert bewertet werden muss. Diese Vermögensbestandteile sind bereits mit ihrem Ertrag sowie mit den mit ihnen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen im durchschnittlichen Jahresertrag des Unternehmens enthalten. Dieser muss zunächst entsprechend § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe f) bzw. Nr. 2 Buchstabe f) RVO-E um diese Ansätze bereinigt und sodann um den Hinzurechnungsbetrag erhöht werden. Dieser erhebliche Ermittlungsaufwand widerspricht dem Vereinfachungsgedanken der Rechtsverordnung.

Sofern auf die gesonderte Hinzurechnung nicht verzichtet wird, ist zu beachten, dass das nicht betriebsnotwendige Vermögen im Rahmen der Besteuerung nicht verschont wird. Der Gesetzentwurf zur Erbschaftsteuerreform sieht lediglich eine „Verschonung“ von 85 Prozent des Betriebsvermögens vor. 15 Prozent sollen in jedem Fall versteuert werden. Mit diesen 15 Prozent will der Gesetzgeber pauschal das – nach seiner Ansicht – in jedem Unternehmen befindliche nicht produktive Vermögen abdecken, ohne dies gesondert ermitteln zu müssen. Nach dem Verordnungsentwurf ist nun zwingend eine aufwendige Ermittlung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens erforderlich. Insoweit widerspricht sich die Bundesregierung innerhalb ihres Gesetzesvorhabens.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Wenn die betroffenen Familienunternehmen schon eine solche Ermittlung des Verwaltungsvermögens vornehmen müssen, ist der pauschale Ansatz von 15 Prozent Verwaltungsvermögen nicht mehr gerechtfertigt. Deshalb muss es den Unternehmen in diesem Fall möglich sein, den ohnehin schon ermittelten Anteil des Verwaltungsvermögens auch bei der Bemessung der Erbschaftsteuer in Form eines Nachweises eines geringeren Verwaltungsvermögensanteils als 15 Prozent zu berücksichtigen.

Ausweislich der Begründung zum Gesetzesentwurf zur Erbschaftsteuerreform soll der pauschale Ansatz von 15 Prozent des Betriebsvermögens als nicht produktives Vermögen auch „einer kaum administrierbaren gegenständlichen Abgrenzung“ zwischen diesen Vermögensteilen vorbeugen. Gerade dieses Ziel würde jedoch auf dem Verordnungsweg unterlaufen, wenn nun doch bei der Unternehmensbewertung zwischen produktivem und nicht produktivem bzw. betriebsnotwendigem und nicht betriebsnotwendigem Vermögen unterschieden werden müsste.

Petitur:

Im Sinne eines vereinfachten Verfahrens ist auf die gesonderte Ermittlung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens zu verzichten.

Wenn der Verordnungsgeber für die Unternehmensbewertung aber zwingend eine Abgrenzung zwischen produktivem und nicht produktivem Betriebsvermögen verlangt, muss der Nachweis eines geringeren Verwaltungsvermögensanteils als 15 Prozent – der im Gesetzesentwurf pauschal festgelegt ist – möglich sein.

Zu § 2 Abs. 4 RVO-E – Hinzurechnung kurzfristig eingelegter Wirtschaftsgüter

Danach sollen sämtliche, innerhalb der letzten zwei Jahre vor der Übertragung eingelegten Wirtschaftsgüter dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert hinzugerechnet werden. Unter diese Klausel fallen auch eindeutig betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter. Soweit hierdurch Ertragsteigerungen verbunden sind, findet insoweit eine doppelte Besteuerung durch den gesteigerten Ertrag wie auch der Substanz statt. Das Missbrauchsargument der Finanzverwaltung greift nicht durch, da durch den Substanzwert als Wertuntergrenze eine ausreichende Missbrauchsgrenze gezogen ist. Weiterhin ist mit der Regelung ein extremer Aufwand verbunden, da insoweit für alle entsprechenden Wirtschaftsgüter eine gesonderte Bewertung stattzufinden hätte.

Petitur:

Auf die Regelung sollte aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Zu § 4 RVO-E – Betriebsergebnisse

Nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 RVO-E sollen „sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen“ korrigiert werden. Unklar ist, was darunter fallen soll. Sofern damit verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen oder verdeckte bzw. offene Einlagen gemeint sind, muss festgestellt werden, dass diese gerade keinen Einfluss auf den Jahresertrag haben. Diese sind bei der Berechnung des Gewinns nach § 4 EStG bereits ermittelt und können nicht noch einmal zusätzlich korrigiert werden. Die Vorschrift läuft bei richtiger Rechtsanwendung des Einkommensteuergesetzes leer und sollte daher gestrichen werden.

Nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) RVO-E ist der Ertragsteueraufwand bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Die Abgeltung des Ertragsteueraufwands über eine Pauschalierung von 30 Prozent gem. § 4 Abs. 3 RVO-E wird der tatsächlichen Steuerbelastung nicht gerecht. Personengesellschaften unterliegen regelmäßig einer höheren Durchschnittsbelastung. Zudem stellen anerkannte Bewertungsverfahren regelmäßig auf den Wertzuwachs beim Erwerber ab. Mithin sind neben der Ertragsteuerbelastung beim Unternehmen auch die Einkommensteuern beim Erwerber zu berücksichtigen.

Petitum:

Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Nr. 3 RVO-E sollte gestrichen werden.

Neben der Ertragsteuerbelastung des Unternehmens ist bei der Wertermittlung auch die Einkommensteuerbelastung des Erwerbers zu berücksichtigen.

Zu § 5 RVO-E – Kapitalisierungsfaktor

Nach § 5 RVO-E errechnet sich der Kapitalisierungsfaktor auf der Basis eines Kapitalisierungszinssatzes. Grundlage ist die Rendite für längerfristige öffentliche Anleihen (derzeit 4,5 Prozent). Diese soll um einen festen Risikozuschlag von 4,5 Prozent erhöht werden. Daraus ergibt sich ein Kapitalisierungszinssatz von momentan 9 Prozent, der nur entsprechend der zukünftigen Entwicklung des Basiszinssatzes variiert. Der reziproke Wert aus diesem Zinssatz dient als Kapitalisierungsfaktor und damit Multiplikator für den durchschnittlichen Jahresgewinn. Bei einem Kapitalisierungszins von 9 Prozent ist der Ertragswert danach etwa das 11-fache des erzielbaren Zukunftsertrages. Dabei soll der Risikozuschlag für alle Unternehmen einheitlich und unabänderbar mit 4,5 Prozent festgelegt werden.

Darüber hinaus ist in § 5 Abs. 4 RVO-E vorgesehen, dass dieser einheitliche Risikozuschlag für alle Ertragswertverfahren gelten soll.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Die verfassungsrechtliche Vorgabe einer am Marktwert orientierten Unternehmensbewertung erfordert die Berücksichtigung branchen- und unternehmensspezifischer Chancen und Risiken – etwa auch einer Inhaberabhängigkeit, die nach der Übergabe noch eine gewisse Zeit nachwirkt. Diese spiegeln sich in entsprechenden Kapitalisierungszinssätzen, insbesondere im darin enthaltenen Risikozuschlag, bei der Unternehmensbewertung wider. Eine pauschalisierende Festlegung auf nur einen fixen Zinssatz würde die Besonderheiten der Branche und des jeweiligen Unternehmens nicht berücksichtigen und damit wiederum gegen verfassungsrechtliche Vorgaben verstoßen. Ein wenigstens branchenin-dizierter Risikozuschlag wäre in einem standardisierten Bewertungsverfahren deshalb der richtige Ansatz.

Ein spezifisches Risiko des Ertragswertverfahrens liegt in der Wahl eines falschen Kapitalisierungszinssatzes, da dieser den Unternehmenswert überproportional beeinflusst. Deshalb darf ein einheitlicher Zinssatz durch die Finanzverwaltung nicht für alle Ertragswertverfahren festgelegt werden. Die Verankerung eines festen unzutreffenden Zinssatzes vervielfacht die latente Gefahr einer zu hohen Bewertung und damit einer unzutreffenden Besteuerung. Dadurch würde auch den Besonderheiten des jeweiligen Ertragswertverfahrens nicht Rechnung getragen und willkürlich unterschiedliche Unternehmenswerte bei gleichen Unternehmen ermittelt.

Auch der Bundesrat spricht sich in seiner Stellungnahme (Tz. 19, Seite 16) für einen unternehmensspezifischen und damit flexiblen Kapitalisierungsfaktor aus. Dazu fordert der Bundesrat, dass in der Verordnungsermächtigung (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG-E) die Festlegung des „bei Ertragswertermittlungen anzuwendenden Kapitalisierungszinssatz(es)“ und damit eines Kapitalisierungsfaktors gestrichen wird.

Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Kapitalisierungsfaktor nicht nur für das vereinfachte Verfahren sondern für alle Ertragswertverfahren gelten soll. Üblicherweise dient bei diesen als Risikozuschlag für eine individualisierte Bewertung das Produkt aus dem allgemeinen Unternehmensrisiko und einem branchentypischen Beta-Faktor. Das allgemeine Unternehmensrisiko wird durch die Differenz typischer Unternehmensgewinne gegenüber der risikolosen Anlage definiert, und der branchentypische Beta-Faktor beschreibt die systematische Abweichung in einer Branche vom allgemeinen Gewinn- und Risikoniveau. In der Begründung zum RVO-E (S. 8) wird auf die spezifischen Risiken zwar hingewiesen; letztlich werden sie bei der Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes aber nicht berücksichtigt. Diesem wird ein fester Beta-Faktor 1,0 zugrunde gelegt, womit der Risikozuschlag auf 4,5 Prozent begrenzt bleibt. Damit missachtet der Bewertungsentwurf die Grundvoraussetzung der Pauschalierung. Sie setzt nämlich in erster Linie voraus, dass eine zutreffende Bewertung für eine möglichst große Anzahl der Unternehmen erfolgt.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Ein höherer Aufschlag findet bei Unternehmen in Familienhand eine zusätzliche Begründung in häufig vorkommenden Verfügungsbeschränkungen für Unternehmensanteile bei einer Mehrzahl von Gesellschaftern (Fungibilitätszuschlag).

Die Höhe des geplanten Risikozuschlages von 4,5 Prozent ist unrealistisch niedrig. Er spiegelt unternehmensspezifische Risiken mittelständischer Betriebe nicht ausreichend wieder, ist vielmehr nur vereinzelt bei nicht börsennotierten Unternehmen anzusetzen. Angemessen sind Zuschläge in Höhe von 10 Prozent und mehr. Umgekehrt sind Kapitalisierungsfaktoren nur in einer Spannbreite von 4 bis 8 als üblich einzustufen (s. FINANCE-Multiples, www.finance-magazin.de – dort werden monatlich die von einem Panel anerkannter Experten geschätzten Multiplikatoren verschiedener Branchen veröffentlicht). Der derzeit festgelegte Kapitalisierungsfaktor von 11 übertrifft diese bei weitem; die darauf basierenden Überbewertungen führen zu einem signifikanten Anstieg der Steuerbelastung für Unternehmen. Die Zementierung höherer Kapitalisierungszinssätze führt nicht nur zwangsläufig zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, sondern stellt auch eine Steuererhöhung „durch die Hintertür“ dar.

Petition:

Dem standardisierten Bewertungsverfahren ist ein flexibler, realistischer Kapitalisierungszinssatz zugrunde zu legen. Sollte der Ausschuss entscheiden, auf die Festlegung eines fixen Risikozuschlags nicht verzichten zu wollen, muss dieser auf wenigstens 10 Prozent erhöht werden. Zumindest ist ein branchenbezogener Zuschlag einzuführen, um überhaupt eine marktnahe Bewertung zu ermöglichen.

Zu § 6 RVO-E – Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens

§ 6 RVO-E betrifft die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften. Er ist dahingehend zu ergänzen, dass Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen für Zwecke der Bewertung des Gesamthandsvermögens abweichend von § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 EStG als Aufwand und Ertrag berücksichtigt werden, da mit Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Sonderbetriebsvermögen verbundene Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden müssen. Dieser entspricht aber einem eigenen Ertragswert des Sonderbetriebsvermögens. Würde eine Korrektur nicht erfolgen, so wäre im Ergebnis nach § 4 EStG das Ergebnis der Sonderbilanz im Ertrag der Gesamthand enthalten und nach § 6 RVO-E wäre derselbe Ertrag im gemeinen Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens enthalten. Dies entspricht § 4 RVO-E, der auch in Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe f) und Nr. 2 Buchstabe f) Aufwand und Ertrag im Zusammenhang mit unbewerteten Vermögensteilen korrigiert. Gleiches muss mit Sonderbetriebsaufwand und

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Sonderbetriebsertrag geschehen, wenn das Sonderbetriebsvermögen in einer anderen Form bewertet wird, als der Gesamtbetrieb.

Petition:

Sonderbetriebsausgaben und –einnahmen müssen bei der Bewertung als Aufwand bzw. Ertrag berücksichtigt werden.

2. Exemplarischer Katalog „anerkannter Bewertungsverfahren“

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts soll Betriebsvermögen künftig mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Sofern dieser nicht aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet werden kann, soll der Wert *nach auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Methoden* geschätzt werden, § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG-E.

Die Öffnung der Bewertung zu Zwecken der Erbschaftsteuer ist notwendig und sinnvoll, um die Verschiedenartigkeit der Unternehmen in Deutschland zu berücksichtigen. Die einheitliche Bewertung von Betrieben verschiedenster Gewerbebezüge, Branchen und Größen auf Grundlage eines allein verbindlichen Bewertungsverfahrens ist nicht geeignet, den Wert jedes Unternehmens zutreffend zu ermitteln. Aus diesem Grunde sind für außersteuerliche Zwecke für bestimmte Branchen und Unternehmensarten Bewertungsverfahren entwickelt worden, die nicht nur am jeweiligen Markt, sondern auch in anderen Rechtsbereichen außerhalb des Steuerrechts anerkannt sind.

Zur Vermeidung von rechtlichen Unsicherheiten sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung, die zu finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen führen würden, sollte gesetzlich definiert werden, unter welchen Bedingungen ein Bewertungsverfahren den Anforderungen an den Begriff des „anerkannten Bewertungsverfahrens“ entspricht. Dies könnte durch eine nicht abschließende und exemplarische Aufzählung von Bewertungsverfahren erfolgen.

Der Regierungsentwurf benennt in der Begründung (S. 65) mit den vergleichsorientierten Methoden und Multiplikatormethoden bereits beispielhaft zwei Gruppen von Bewertungsverfahren. Als weiteres Verfahren sollten der IDW S 1-Standard sowie der zur Bewertung von Handwerksbetrieben marktübliche AWH-Standard benannt werden. Bei letzterem handelt es sich um ein Ertragswertverfahren, welches als Abwandlung des IDW S 1-Standards handwerkstypische Besonderheiten wie die Beeinflussung der Ertragslage durch die Inhaberpersönlichkeit und die Haftungsverflechtung von Privat- und Betriebsvermögen ausreichend und zutreffend berücksichtigt.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Petitur:

Bereits im Bewertungsgesetz sollten in Form von Regelbeispielen anerkannte Bewertungsverfahren aufgezählt werden.

3. Berücksichtigung wertmindernder Faktoren

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer hat die künftige Bewertung aller Vermögensarten zu Verkehrswerten erforderlich gemacht. Dies bedeutet, dass für die Bemessungsgrundlage der unter objektivierten Bedingungen erzielbare Verkaufspreis maßgeblich ist. Entscheidende Größe für ertragswertbasierte Verfahren zur Ermittlung des Verkehrswertes muss daher der tatsächliche Wertzuwachs beim Erwerber sein. Für deutsche Familienunternehmen ist es geradezu typisch, dass im Gesellschaftsvertrag dauerhaft Thesaurierungszwänge und Verfügungsbeschränkungen sowie Abfindungsklauseln den Wert des Gesellschaftsanteils mindern. Ist die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils beispielsweise nur an den Kreis der übrigen Gesellschafter möglich, um den Charakter des Familienunternehmens zu gewährleisten, so lässt sich aufgrund der beschränkten Zahl an potenziellen Erwerbern lediglich ein Verkaufserlös erzielen, der regelmäßig unter dem Niveau des Verkaufserlöses liegt, der bei Veräußerung an Dritte hätte erreicht werden können. (Zum Erfordernis und den Möglichkeiten einer Berücksichtigung eingeschränkter Verfügungsrechte und von Thesaurierungszwängen siehe anliegendes Gutachten von Prof. Dr. Christoph Watrin).

Zudem ist bei der Bewertung gerade inhabergeführter Betriebe zu berücksichtigen, dass Inhaber solcher Betriebe in der Regel auf die Zahlung eines Gehalts in angemessener und der einem Fremdgeschäftsführergehalt entsprechenden Höhe verzichten. Bei der Ermittlung des anzusetzenden gemeinen Wertes ist daher das durchschnittliche GmbH-Geschäftsführergehalt abzuziehen.

Petitur:

§ 9 Abs. 3 BewG, der eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im bisherigen Erbschaftsteuerrecht festlegt, ist zu streichen bzw. zu modifizieren.

Thesaurierungszwänge, Abfindungsklauseln und der Unternehmerlohn müssen sich bei der verkehrswertorientierten Bewertung wertmindernd auswirken. Die Bewertung mit fiktiven Veräußerungspreisen entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

V. Bürokratiekosten

1. Allgemein

Die Bundesregierung geht davon aus, dass die Wirtschaft mit dem Gesetz tendenziell von Bürokratiekosten entlastet wird und begründet dies damit, dass „vor allem im Bereich der mittelständischen Wirtschaft vereinfachte Verfahren bei der Unternehmensnachfolge eingeführt“ würden (s. BT-Drs. 16/7918, E. Sonstige Kosten, Seite 2).

Tatsächlich enthält der vorliegende Gesetzesentwurf viele zusätzliche Pflichten, die die Unternehmensnachfolger gegenüber den Finanzbehörden teilweise über einen langen Zeitraum erfüllen müssen. Jedes Unternehmen – unabhängig von seiner Größe – muss danach eine aufwendige Unternehmensbewertung durchführen. Über 15 Jahre muss jährlich die Einhaltung der Verschonungsregeln sowohl von Unternehmen als auch Finanzverwaltung überprüft werden. Bei den bisher seitens der Bundesregierung angegebenen zusätzlichen Bürokratiekosten der Erbschaftsteuerreform in Höhe von ca. 3,5 Mio. Euro (s. BT-Drs. 16/7918, F. Bürokratiekosten, Seite 3; später erhöht auf 4,8 Mio. Euro) wurden unrealistische Bearbeitungszeiten und Stundensätze zu Grunde gelegt.

Als wesentliche neue Pflichten der Nachfolger sieht der Gesetzesentwurf eine Unternehmensbewertung mit Verkehrswerten sowie die langjährige Überwachung der Verschonungsvoraussetzungen vor.

Eine Unternehmensbewertung erfordert, dass die Ertragskraft des Unternehmens sowie die spezifischen Risiken und Chancen des einzelnen Betriebes sowie der Branche detailliert geprüft werden. Die Finanzverwaltung nimmt dabei pro Unternehmen lediglich einen Aufwand von ca. 1 Stunde an. Die Erfahrung lehrt jedoch, dass allein ein gründliches Zusammenstellen der notwendigen Daten wesentlich mehr Zeit erfordert. U.E. ist ein Zeitaufwand von wenigstens 8 bis 10 Stunden je Unternehmen anzusetzen.

Nicht berücksichtigt ist dabei, dass ertragsschwache Unternehmen u. U. zweifach bewertet werden müssen: einerseits mit dem Ertragswert, andererseits auf der Basis der Verkehrswerte der Einzelwirtschaftsgüter (Mindestwert).

Darüber hinaus geht die Bundesregierung von lediglich 7.000 zu bewertenden Unternehmen jährlich aus. Tatsächlich müssen aber sämtliche Unternehmensnachfolgen berücksichtigt werden. Das Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM) hat ermittelt, dass pro Jahr ca. 70.000 Unternehmen übertragen werden. Selbst wenn – wie von der Bundesregierung angenommen – nur die Hälfte dieser Fälle im Erb- bzw. Schenkungswege übergehen, so müssten die Bürokratiekosten für die Unternehmensbewertung mit knapp dem fünffachen Wert angesetzt werden. Ob es tatsächlich zu einer Besteuerung kommt, ent-

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

scheidet sich erst, wenn der Wert des Vermögensübergangs ermittelt worden ist. Die – u. U. doppelte – Unternehmensbewertung trifft also alle verschenkten bzw. vererbten Unternehmen.

Ähnlich unrealistisch niedrige Werte setzt die Bundesregierung bei der Überprüfung der Einhaltung der Verschonungsregeln an: Hier sollen es jährlich nur 24 Minuten sein. Selbst bei kleineren Unternehmen muss u. E. mit wenigstens 2 Stunden pro Jahr, ansteigend mit der Unternehmensgröße, gerechnet werden.

Weiterhin legt die Finanzverwaltung bei ihren Berechnungen der Bürokratiekosten Stundensätze von 28,50 EUR zu Grunde. Ausgehend davon, dass die zusätzlich notwendigen Tätigkeiten sehr anspruchsvoll sind und deshalb durch Fachkräfte ausgeführt werden müssen, ist eher von einem internen Stundensatz in Höhe von 60 Euro auszugehen. Nimmt man die Hilfe externer Steuerberater in Anspruch, so erreicht man leicht ein Stundenhonorar von 200 Euro.

Auch der Nationale Normenkontrollrat (NKR) hat in seiner vorläufigen Stellungnahme vom 10. Dezember 2007 festgestellt, dass die seitens des BMF aufgeführten zusätzlichen Bürokratiekosten (lt. Gesetzentwurf 3,5 Mio. Euro, später erhöht auf 4,8 Mio. Euro) aus seiner Sicht wesentlich zu gering geschätzt wurden. Der NKR geht von jährlichen Bürokratiekosten der Wirtschaft von mindestens etwa 15 – 22 Mio. Euro aus. Dabei sind weder die Kosten für externe Bewertungsgutachten noch die weitaus höhere Fallzahl als 7.000 erbschaftsteuerrelevanten Unternehmensnachfolgen berücksichtigt (s. Stellungnahme, Seite 2).

Bei Ansatz des aus unserer Sicht geringsten Mindestzeitaufwandes und realistischer Fallzahlen ergeben sich Bürokratiekosten von wenigstens 130 Mio. Euro pro Jahr.

Um diese Kosten zu verringern, sind die bürokratischen Elemente der Erbschaftsteuerreform zu entschärfen. Lohnsummenbindung, Behaltefrist und Unternehmensbewertung müssen verkürzt bzw. vereinfacht werden, um die zusätzlichen Kosten der Erbschaftsteuerreform auf ein erträgliches Maß zu verringern.

Die Erbschaftsteuerreform ist insgesamt – unabhängig von den Änderungsvorschlägen im Detail – so auszugestalten, dass Unternehmen wie Verwaltung keine zusätzlichen bürokratischen Lasten auferlegt werden, sondern sie im Gegenteil entlastet werden. Weiterhin muss die Bundesregierung ihren Berechnungen der Bürokratiekosten einen realistischen Aufwand zu Grunde legen.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Petitur:

Es muss eine weitere Verkomplizierung des Erbschaftsteuerrechts vermieden werden. Die Erbschaftsteuer muss berechenbar werden, um das sich aus der höheren Bewertung und den langen Fortführungsfristen ergebende Risiko der Unternehmensnachfolge zu verringern. Rechts- und Planungssicherheit sowie niedrige Bürokratiekosten können dadurch gewährleistet werden, dass auf bestehende Regelungen (z.B. 5 Jahre-Verhaftungsfrist) zurückgegriffen wird.

2. Selbstberechnung der nachzuentrichtenden Steuer, § 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG-E

Gemäß § 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG-E hat der Erwerber im Falle des Unterschreitens der geforderten maßgebenden Lohnsumme die sich auf Grund dieses Verstoßes ergebende Steuer selbst zu berechnen und dem Finanzamt anzuzeigen. Die Erfüllung dieser Verpflichtung erfordert vom Steuerpflichtigen nicht nur die laufende Überwachung und Überprüfung der Personalentscheidungen durch den steuerlichen Berater, sondern zudem die formgerechte Erklärung der Ergebnisse der Beratung. Dies löst gerade für kleinere Betriebe weitere laufende Bürokratiekosten aus, die über die Kosten des ohnehin hinzukommenden Beratungsaufwandes hinausgehen.

Hier sollte ähnlich wie in Fällen eines Verstoßes gegen die Verhaftungsregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG-E eine Anzeige des Sachverhalts an das Finanzamt genügen, da das Finanzamt auch im Falle der Selbstberechnung der Steuer durch den Steuerpflichtigen diese immer nachrechnen wird und somit keine zusätzliche Arbeit auf die Finanzverwaltung zukommt.

Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme (Tz. 8, Seite 8f.) dazu vor, die Pflichten des Steuerpflichtigen bei Verstößen gegen die Lohnsummenbindung sowie die Verhaftungsregelung einheitlich zu gestalten. In beiden Fällen soll eine reine Anzeigepflicht innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftjahres des Verstoßes ausreichen; auch Säumniszuschläge sollen nicht erhoben werden. Vor dem Hintergrund der Komplexität des neuen Erbschaftsteuerrechts ist dieser Vorschlag uneingeschränkt zu begrüßen.

Petitur:

Auf die vorgesehene Selbstberechnung sollte – entsprechend dem Vorschlag des Bundesrates – zugunsten der schlichten Anzeige des Sachverhaltes verzichtet werden. Bezüglich Frist sowie Säumniszuschlägen sollte der Vorschlag des Bundesrates ebenfalls umgesetzt werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

3. Anzeigepflichten, § 3 ErbStDV

Es wäre dem Bürokratieabbau dienlich, wenn der Gesetzgeber im Hinblick auf die neuen Freibeträge auch die Grenzen für die Anzeigepflichten anheben würde. Die Auszahlung von Kapitalleistungen an Nichtversicherungsnehmer müssen Versicherer z. B. bereits bei einem Betrag von mehr als 1.200 Euro, dem Erbschaftsteuerfinanzamt melden; für die Auszahlung von Renten gibt es gegenwärtig keine Meldegrenze.

Petition:

Wir regen an, die Meldegrenze auf 5.000 Euro anzuheben.

VI. Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Ertragsteuern

1. Allgemein

Die künftige Besteuerung auf Basis des Verkehrswertes führt in mehrfacher Hinsicht zu einer Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Ertragsteuern: So unterliegt der aus der künftigen Ertragskraft des Unternehmens ermittelte Verkehrswerte sowohl (1) im Todesfall der Erbschaftsteuer als auch (2) bei der späteren, tatsächlichen Erwirtschaftung der Erträge der Ertragsbesteuerung.

Hierzu ein Beispiel eines Unternehmen, dass die Verschonungsregeln nicht nutzen kann: Bei einem Unternehmenswert von 500 und einem Buchwert von 100 würden sich die zukünftigen Erträge in der Differenz von 400 niederschlagen. Erbschaftsteuerlich würde das Unternehmen auf Basis des Verkehrswertes mit (angenommen) 20 Prozent von 500 = 100 belastet. Bei der späteren Erwirtschaftung der Erträge in Höhe von 400 kommt es zu einer zusätzlichen Ertragsteuerbelastung in der Spitze von knapp 200 (Belastung gerundet auf rund 50 Prozent). Damit beläuft sich die gerundete Gesamtbelastung auf 300 (100 Erbschaftsteuer + 200 Ertragsteuer). Die gerundete Gesamtbelastung liegt dann bei 300 von 500 = 60 Prozent. Ist ein höherer Erbschaftsteuersatz, z. B. 30 Prozent, anzusetzen, liegt die Gesamtbelastung sogar bei 150 + 200 = 350 und damit bei rund 70 Prozent.

Gleiches gilt im Fall einer Veräußerung eines Unternehmens oder Unternehmensteils nach erfolgtem Erbgang. Im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung werden die stillen Reserven aufgedeckt, ohne dass eine Realisierung dieser stillen Reserven erfolgt wäre. Werden diese jedoch später im Wege einer Veräußerung gehoben, kommt es zur ertragsteuerlichen Belastung. Mithin wird ein und derselbe Vermögensgegenstand doppelt besteuert.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Die verkehrswertorientierte Bewertung von Betriebsvermögen verschärft diese Problematik erheblich. Steuersystematisch ist diese Doppelbelastung verfehlt, da eine Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbs und des durch Veräußerung am Markt erzielten Vermögenserwerbs ein und denselben Vermögenserwerb zweimal belastet. Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist die doppelte Belastung ein und desselben Erwerbs deshalb bedenklich, weil der Gleichheitsgrundsatz eine leistungsfähigkeitsbezogene Gleichheit der Steuerbelastung erfordert und die Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit des Steuersystems verletzt wird.

Auch der Bundesrat ist sich der Gefahr der Doppelbelastung durch Erbschaft- und Ertragsteuern bewusst. In seiner Stellungnahme (Tz. 9, Seite 9) fordert er die Bundesregierung auf, eine Regelung in das Gesetz aufzunehmen, die die Doppelbelastung beseitigt.

Petition:

Latente Ertragsteuern müssen bei der Bemessung der Erbschaftsteuer wertmindernd berücksichtigt werden, sofern diese nicht bereits Eingang in die Wertfindung gefunden haben.

2. Speziell bei Kapitalvermögen

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird sich die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 nochmals verschärfen. Wird das Vermögen dann nach dem Erbfall veräußert, muss der Erbe zusätzlich zur bereits gezahlten Erbschaftsteuer auf den erzielten Veräußerungserlös Einkommensteuer zahlen.

Beispiel (Veräußerungsgewinn nach neuem Recht):

Der Erblasser erwirbt im Jahre 2009 ein Aktienpaket zu Anschaffungskosten von 100. Er verstirbt in 2012. Zu diesem Zeitpunkt haben die Aktien einen Wert von 500. Kurze Zeit später veräußert der Erbe die Aktien ebenfalls zum Wert von 500. Die Aktien gehören mit dem Wert von 500 zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb, gehen in die Bemessungsgrundlage ein und der Vermögenszuwachs unterliegt der Erbschaftsteuer. Der Veräußerungserlös unterliegt zusätzlich (anders als nach derzeit geltendem Recht) zeitlich unbegrenzt der Abgeltungsteuer. Zu versteuern ist die Differenz zwischen dem vom Erben erzielten Veräußerungspreis (500) und den Anschaffungskosten des Erblassers (100), also 400. Der Vermögenszuwachs wird innerhalb kurzer Zeit zweifach beim Erben besteuert.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Petitur:

Es muss eine Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Kapitalerträge durch Einkommensteuer/Abgeltungsteuer und Erbschaftsteuer getroffen werden. Es bestehen grundsätzlich folgende denkbare Lösungsmöglichkeiten:

- Latente Ertragsteuern werden bereits bei der Erbschaftsteuer wertmindernd berücksichtigt.
- Soweit dies nicht möglich sein sollte, muss die gezahlte Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer/Abgeltungsteuer berücksichtigt werden, z. B. durch die Einführung einer dem früher geltenden § 35 EStG entsprechenden Regel und dadurch quotale Ermäßigung der Einkommensteuer.

3. Speziell bei Lebensversicherungen, § 12 Abs. 4 BewG-E

Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen sollen künftig nicht mehr mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien bewertet werden können, sondern nur noch mit dem Rückkaufswert. Begründet wird die Änderung damit, dass die bisherige Regelung zu ungerechtfertigten Bewertungs- und damit Steuervorteilen führe und der nunmehr ausschließlich vorgesehene Rückkaufswert dem vom Bundesverfassungsgericht geforderten gemeinen Wert entspreche.

Bei dieser Argumentation wird außer Acht gelassen, dass bei Ansatz des Rückkaufswertes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer die Erträge einer kapitalbildenden Lebensversicherung künftig teilweise zweifach mit Steuern belastet werden würden. Zum einen würden die beim Wechsel der Versicherungsnehmereigenschaft infolge Erbfalls oder Schenkung im Rückkaufswert enthaltenen Erträge der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterworfen. Zum anderen würden diese Erträge zusätzlich einkommensteuerpflichtig und zwar in dem Fall, in dem der Erlebensfall (= Ende Versicherungslaufzeit) eintritt und die Versicherungsleistung an den Steuerpflichtigen ausgezahlt wird.

Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, erwies sich der Ansatz von zwei Dritteln der eingezahlten Beiträge bislang als geeignetes und – für Versicherungsnehmer und Finanzverwaltung – einfach nachzuvollziehendes Instrument.

Petitur:

An der bisherigen Bewertung der Ansprüche mit zwei Dritteln der eingezahlten Beiträge sollte festgehalten werden.

GEMEINSAME EINGABE AN DEN FINANZAUSSCHUSS DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES
vom 29. Februar 2008

Zumindest ist eine Regel zur Vermeidung der Doppelbelastung der Erträge mit Erbschaft-/Schenkungssteuer bzw. Einkommensteuer erforderlich. Hierzu sind zwei Varianten denkbar:

- Die später fällige (= latente) Einkommensteuer wird bereits im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungssteuer berücksichtigt. Dies könnte in Form einer von der Erbschaft- und Schenkungssteuer abzusetzenden (später fällig werdenden) Verbindlichkeit bzw. in Form eines Abschlages bei der Bewertung der noch nicht fälligen Ansprüche der Lebensversicherung im Zeitpunkt der Übertragung durch Schenkung bzw. Erbfall erfolgen.
- Die auf die Lebensversicherung gezahlte Erbschaftsteuer wird bei der (später fällig werdenden) Einkommensteuer berücksichtigt. Dies könnte nach dem Vorbild des alten § 35 EStG erfolgen. Diese Regelung sah vor, dass bei Einkünften, die als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterliegen haben, sich auf Antrag die hierauf entfallende Einkommensteuer ermäßigt.

Da sich diese Ermäßigung im Hinblick auf die Einführung der Abgeltungssteuer ab 2009 voraussichtlich als sehr komplex herausstellen dürfte, ist die erste Variante vorzuziehen.

Artikel 3 – Rückwirkende Anwendung des durch dieses Gesetz geänderten Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

Im Koalitionsvertrag vom 11. November 2005 wurde den Unternehmen angekündigt, dass die Verschonungsregeln des neuen Erbschaftsteuerrechts spätestens zum 1. Januar 2007 umgesetzt werden sollten. Auch der Regierungsentwurf vom 25. Oktober 2006 sah vor, dass ab dem 1. Januar 2007 für alle Erwerbe ein Wahlrecht zwischen altem und neuem Recht eingeräumt wird. Erwerb im erbschaftsteuerlichen Sinn ist dabei sowohl der Vermögensübergang infolge Erbfalls als auch infolge Schenkung. Die nunmehr vorgesehene Einschränkung des Wahlrechts ausschließlich auf Erbschaften widerspricht der politischen Ankündigung, ist nicht sachgerecht und nicht durch ausreichende Gründe gerechtfertigt. Letztlich bedeutet sie eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung.

Petitum:

Das Wahlrecht muss auch für Schenkungen ab dem 1. Januar 2007 bis zum Inkrafttreten des Gesetzes gelten.

**Berücksichtigung von eingeschränkten Verfügungsrechten und
Thesaurierungszwängen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung**

Wissenschaftliches Privatgutachten

von

Professor Dr. Christoph Watrin

Steuerberater

Westfälische Wilhelms – Universität Münster

Berücksichtigung von eingeschränkten Verfügungsrechten und Thesaurierungszwängen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung

Von Prof. Dr. Christoph Watrin, Universität Münster

Executive Summary

- **Verfassungsrechtlich ist im Rahmen der Erbschaftbesteuerung eine Bewertung aller Vermögensarten mit dem gemeinen Wert, d. h. mit dem unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Verkaufspreis geboten.**
- **Bei mittelständischen Familienunternehmen sind die Gesellschafter in aller Regel durch Verfügungsbeschränkungen an der Veräußerung ihrer Anteile an Familienfremde gehindert. Zudem können Gewinne aufgrund betriebswirtschaftlicher und / oder rechtlicher Erfordernisse in der Regel nicht vollständig entnommen werden.**
- **Verfügungsbeschränkungen, Abfindungsklauseln und Thesaurierungszwänge müssen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung mit dem gemeinen Wert berücksichtigt werden. Eine Bewertung mit einem fiktiven, im Einzelfall gar nicht erzielbaren Veräußerungspreis entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG. Deshalb ist § 9 Abs. 3 BewG, der eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im bisherigen Erbschaftsteuerrecht festlegt, zu streichen. Der Gesetzgeber ist aufgerufen, die Beachtung von Thesaurierungszwängen sowie Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsklauseln bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung gesetzlich zu verankern.**
- **Einem möglichen Gestaltungsmissbrauch von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen ist in Anlehnung an die Verschonungsregeln für unternehmerisches Vermögen dadurch zu begegnen, dass innerhalb bestimmter Fristen eine Neubewertung von Vermögensübertragungen erfolgt, wenn die Verfügungsbeschränkung oder der Thesaurierungszwang nach dem Vermögensübergang wegfällt.**

**Berücksichtigung von eingeschränkten Verfügungsrechten und
Thesaurierungszwängen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung**

Wissenschaftliches Privatgutachten

von

Professor Dr. Christoph Watrin

Steuerberater

Westfälische Wilhelms – Universität Münster

A. Vorbemerkungen

In seiner Entscheidung vom 7. November 2006, die am 31. Januar 2007 veröffentlicht wurde,¹ hat das Bundesverfassungsgericht das geltende Erbschaftsteuerrecht als verfassungswidrig verworfen und den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen. Die Bundesregierung hat am 20. November 2007 einen Gesetzesentwurf zur Neuregelung der Erbschaftsteuer (ErbStRG) vorgelegt, der vorsieht, dass die kritische Frage der Bewertung von Vermögen weitgehend in einer Rechtsverordnung geklärt werden soll. Hierzu ist bisher kein Entwurf veröffentlicht.

Nach dem ErbStRG soll eine bisher geltende Vorschrift, § 9 Abs. 3 BewG, die eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen bei der Bewertung von Anteilen an Unternehmen verlangt, fortbestehen. Verfügungsbeschränkungen finden sich vor allem bei Familienunternehmen, bei denen eine Veräußerung von Anteilen auf dem freien Markt im Regelfall rechtlich ausgeschlossen ist, um den Familiencharakter zu wahren. Dieser Umstand kann für deutsche Familienunternehmen als geradezu typische Eigenschaft angesehen werden. Die Nichtberücksichtigung solcher Beschränkungen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung stellt für die betroffenen Steuerpflichtigen einen großen Nachteil dar. Das hier vorgelegte Gutachten beschäftigt sich mit der Frage, ob eine Fortgeltung des § 9 Abs. 3 BewG unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben an eine Neuordnung der Erbschaftsteuer zulässig ist. Zudem wird erörtert, wie Thesaurierungszwänge im Rahmen der künftigen erbschaftsteuerlichen Bewertung zu berücksichtigen sind.

¹ BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 ff (= DStR 2007, 235 ff).

B. Verfassungsrechtlicher Rahmen der erbschaftsteuerlichen Bewertung

I. Garantie des Erbrechts

Das Erbrecht ist sowohl als Rechtsinstitut als auch als Individualgrundrecht verfassungsrechtlich garantiert (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG). Durch das Erbrecht erlangt das Privateigentum Beständigkeit in der Generationenfolge. Die Gewährleistung des Erbrechts schließt eine Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensübertragungen nicht aus (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG). Ausgestaltung und Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer müssen aber den grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie wahren.

Zur Erbrechtsgarantie gehört zum einen das Prinzip des Verwandtenerbrechts, welches bei der Steuerbelastung berücksichtigt werden muss.² Verfassungsrechtlich geboten ist zudem, dass die Erben nicht übermäßig belastet werden und die den Nachfolgern zugewiesenen Vermögenswerte nicht grundlegend beeinträchtigt werden. Die Erbschaftsteuer darf den Sinn und die Funktion des Erbrechts nicht zunichte oder wertlos machen; das Erbrecht muss im Kern erhalten bleiben.³ Der Gleichheitsgrundsatz gebietet schließlich, Gleiches grundsätzlich gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig umzusetzen und die Steuerpflichtigen sind gleichmäßig zu belasten, soweit nicht Differenzierungen verfassungsrechtlich zulässig sind.⁴

II. Entscheidung von 1995

In zwei Urteilen vom 22. Juni 1995 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Bestimmungen des Vermögensteuer- und Erbschaftsteuerrechts, die Grundvermögen mit

² Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, BStBl II 1995, 671, 673; Wilms, ErbStG, Art. 14 GG Rn. 105.

³ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, BStBl II 1995, 655, 660.

⁴ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, BStBl II 1995, 671, 673.

Einheitswerten bewerteten und damit steuerlich erheblich gegenüber anderen Vermögenswerten begünstigten, mit dem Gleichheitssatz unvereinbar waren. Die Entscheidungen führten zur Aufhebung der Vermögensteuer und der Neubewertung des Grundvermögens für erbschaftsteuerliche Zwecke mit den sog. Bedarfswerten. In dem Urteil zur Erbschaftsteuer hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt, dass namentlich mittelständische Unternehmen durch die Erbschaftsteuer gefährdet werden können. Derartige Betriebe seien in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet. Sie unterlägen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Dies habe zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspreche. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter sei beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.⁵

Bei der Neuregelung der Erbschaftsteuer zum 1.1.1996 wurden diese Aussagen des Gerichts vom Gesetzgeber durch einen besonderen Freibetrag und Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (ab 25 v. H.) sowie durch die Anwendung von Steuerklasse I auf Unternehmensübergänge umgesetzt (§§ 13a, 19a ErbStG). Diese Begünstigung des unternehmerischen Vermögens hat zur erneuten Vorlage der erbschaftsteuerlichen Bewertung durch den Bundesfinanzhof im Jahre 2002 geführt.⁶

III. Entscheidung von 2006

In der Entscheidung vom 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die erbschaftsteuerliche Bewertung weiter präzisiert. Das Gericht

⁵ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, DStR 1995, S. 1350.

⁶ Vgl. BFH v. 22.05.2002 II R 61/99, DStR 2002, 1438 ff.

hat zwei Schritte einer verfassungskonformen Bewertung unterschieden. In einem ersten Schritt seien alle Vermögensgruppen mit realitätsnahen Verkehrswerten zu bewerten. Eine dem Gleichheitsgebot genügende Erbschaft- und Schenkungbesteuerung sei nur dann gegeben, wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 BewG orientiere. Denn die durch den Vermögenszuwachs beim Erwerber entstandene finanzielle Leistungsfähigkeit bestehe darin, dass er aufgrund des Vermögenstransfers über Geld oder Wirtschaftsgüter mit einem Geldwert verfügt. Letzterer könne durch den Verkauf des Wirtschaftsguts realisiert werden. Die durch den Erwerb eines nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgutes vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit sei durch den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, den gemeinen Wert, bemessen.⁷ Der gemeine Wert von Betriebsvermögen könne nach verschiedenen Methoden ermittelt werden. Besonders erwähnt wird vom Bundesverfassungsgericht die Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des Substanzwertes für nicht betriebsnotwendiges Vermögen.⁸ Aber auch das Discounted Cash Flow – Verfahren wird als mögliches Bewertungsverfahren genannt.⁹

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts kann der Gesetzgeber in einem sich an die Bewertung anschließenden zweiten Schritt bei der Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage Lenkungsziele, etwa in Form von steuerlichen Verschonungsnormen, zielgenau und normenklar ausgestalten. Eine Verschonung muss durch Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sein. Die zweite Stufe der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist nach Auffassung des Gerichts streng von der ersten zu trennen. Deshalb sah sich der Senat nicht veranlasst, zu möglichen Verschonungsregeln explizit Stellung zu nehmen.¹⁰

⁷ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 104.

⁸ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 115.

⁹ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 116.

¹⁰ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 106.

IV. Gesetzesmaterialien

Der Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Bewertungsgesetzes vom Juli 2007 schlägt vor, bei der Vermögensbewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke soweit als möglich auf außersteuerlich anerkannte Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes zurückzugreifen. Grundsätzlich sei bei der Bewertung von Unternehmensanteilen vom Ertragswertverfahren auszugehen, welche durch den Substanzwert als Untergrenze für die Bewertung zu flankieren sei. Dem Erwerber solle die Möglichkeit eingeräumt werden, statt des Ertragswertverfahrens eine andere Bewertungsmethode zu wählen, wenn diese in seinem Fall geeigneter sei. Für manche Unternehmen bzw. für Betriebe mancher Branchen sei das Ertragswertverfahren nicht das weithin übliche Verfahren, hier solle auf andere Verfahren, z. B. Multiplikatorenverfahren, zurückgegriffen werden.¹¹

Auch der Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 20.11.2007 sieht eine Bewertung aller Vermögensgruppen mit dem gemeinen Wert vor. Die anzuwendenden Bewertungsmethoden sollen aber erst in einer Rechtsverordnung festgelegt werden. Der gemeine Wert ist vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abzuleiten (§ 11 Abs. 2, § 109 Abs. 1 BewG n.F.). Liegen solche Verkäufe nicht vor, sind Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens zu bewerten. Alternativ kann eine andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methode angewendet werden; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde (§ 11 Abs. 2, § 109 Abs. 1 BewG n.F.). Untergrenze der Bewertung ist stets der Substanzwert als Mindestwert, den ein Steuerpflichtiger am Markt erzielen könnte. Steht fest, dass die Gesellschaft nicht weiter betrieben werden soll, ist der Liquidationswert als besondere

¹¹ Vgl. Politische Arbeitsgruppe „Reform des Bewertungsgesetzes: Umsetzung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006“, Abschlussbericht, S. 6 f.

Ausprägung des Substanzwerts die Untergrenze. Die Definition des Substanzwerts entspricht inhaltlich den Grundsätzen der bisherigen §§ 98a und 103 BewG. Durch Rechtsverordnung kann auch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren geregelt werden, dass von den Beteiligten anstelle der auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methoden angewendet werden kann, wenn dieses im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt. Damit soll eine verlässliche und angemessene Bewertung ermöglicht werden.

C. Rechtliche und ökonomische Einschränkung des Eigentums an Unternehmen

Einschränkungen des Eigentums an Unternehmen können sich aus Gesetz und Vertrag ergeben. Wichtige Einschränkungen sind Beschränkungen bei der Veräußerung von Unternehmensanteilen und Thesaurierungserfordernisse.

I. Gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen

In den Gesellschaftsverträgen vieler Familienunternehmen finden sich Klauseln, welche einen Erhalt des Familiencharakters und einen Schutz vor der Zerstörung gewachsener Gesellschafterstrukturen sichern sollen. Anzutreffen sind Vorkaufsrechte zugunsten der Gesellschaft oder von Gesellschaftern oder die Pflicht, den Gesellschaftsanteil den Mitgesellschaftern anzudienen. Häufig erfordert die Abtretung von Gesellschaftsanteilen auch die Zustimmung der Mitgesellschafter, zumeist durch Gesellschafterbeschluss, gelegentlich daneben oder stattdessen die Zustimmung einzelner oder aller Gesellschafter oder Dritter (Vorkaufs- oder Vorerwerbsberechtigter) oder der Gesellschaft (Geschäftsführung, Aufsichtsrat oder Beirat).¹²

¹² Vgl. Roth/Altmeppen, GmbHG, 3. Aufl. 2005, § 15 Rz. 109.

Häufig sehen Gesellschaftsverträge auch vor, dass die Anteile ausscheidender Gesellschafter von der Gesellschaft eingezogen werden. Der Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters ist dann vielfach auf den Buchwert, d. h. die Höhe des Kapitalkontos auf der Grundlage der Handels- oder Steuerbilanz beschränkt. Solche Buchwertklauseln sind grundsätzlich rechtlich zulässig.¹³

II. Gesetzliche Verfügungsbeschränkungen

Von diesen gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen zu unterscheiden sind spezielle gesetzliche Veräußerungsbeschränkungen, z. B. das Zustimmungserfordernis von Ehegatten (§ 1365 Abs. 1 BGB), von gesetzlichen Vertretern bei Minderjährigen und beschränkt Geschäftsfähigen sowie von Nacherben; die Mitwirkung von Testamentsvollstreckern, vormundschaftliche Genehmigungen und sonstige zu behebende Veräußerungs- und Übertragungshindernisse. Auch aus kartellrechtlichen Gründen kann die Veräußerung von Unternehmensanteilen an gewisse Erwerber rechtlich nicht möglich sein.

III. Thesaurierungserfordernisse

Grundsätzlich haben die Anteilseigner eines Unternehmens die Möglichkeit, den Bilanzgewinn zu entnehmen bzw. auszuschütten.¹⁴ Häufig ergibt sich jedoch eine Thesaurierungsnotwendigkeit aus betriebswirtschaftlichen Gründen.

Die Thesaurierung von Gewinnen und damit die Bildung von weiterem Eigenkapital ist häufig eine Voraussetzung für die Sicherung des Unternehmens und die Durchführung von weiteren Investitionen. Ohne (weiteres) Eigenkapital ist ein Unternehmen

¹³ Vgl. Staudinger-Habermeier, BGB, § 738 Rz. 32 f.; Lorz in: Ebenroth/Boujong/Joost/Stohn, HGB, § 131 Rz. 116 f.

¹⁴ Vgl. z.B. § 29 GmbHG.

nicht kreditwürdig und kann sein Wachstum nicht finanzieren. Gewinne können deshalb regelmäßig aufgrund betriebswirtschaftlicher Zwänge nicht vollständig von den Anteilseignern entnommen werden.

Thesaurierungsnotwendigkeiten können sich auch durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag ergeben. Vielfach sehen Gesellschaftsverträge zwingend die Thesaurierung eines Teils des Gewinns vor. Die Gesellschafterversammlung kann auch die Einstellung von Gewinnen in die Rücklagen oder den Vortrag von Gewinnen beschließen (z. B. § 29 Abs. 1, 2 GmbHG). Dabei kann ein einzelner Minderheitsgesellschafter auch überstimmt werden.

D. Behandlung besonderer Umstände im geltenden Recht

I. § 9 Abs. 3 BewG

Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei der Bewertung mit dem gemeinen Wert nicht zu berücksichtigen. Als persönliche Verhältnisse sind nach § 9 Abs. 3 auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Dies gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen (§ 9 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Nach § 9 Abs. 3 BewG ist es unerheblich, ob sich eine Verfügungsbeschränkung für ein Wirtschaftsgut mindernd auf dessen Wert auswirkt. Dies gilt sowohl für vertragliche als auch für gesetzliche Verfügungsbeschränkungen. Absolute und relative Verfügungsbeschränkungen bleiben außer Betracht. Absolute Verfügungsbeschränkungen sind solche, die gegenüber jedermann wirken. So kann z. B. der Erbe über einen der Verwaltung des Testamentsvollstreckers unterliegenden Nachlassgegenstand nicht verfügen (§ 2211 Abs. 1 BGB). Bei relativen Verfügungsbeschränkungen ist der Erbe nur gegenüber einer Person oder

mehreren Personen gehindert, wirksam zu verfügen. Derartige Verfügungsbeschränkungen können sich aus einer Vorerbschaft (§ 2113 BGB) oder einer Nachlassverwaltung (§ 2205 BGB) ergeben oder auf vertraglichen Bindungen beruhen.¹⁵

Die Nichtberücksichtigung von vertraglichen Verfügungsbeschränkungen wird damit begründet, dass die Gesellschafter diese in eigenem und gegenseitigem Interesse eingegangen sind, und sie diese vereinbarten Beschränkungen jederzeit wieder beseitigen können. Vertragliche Verfügungsbeschränkungen dienen dem Schutz der Gesellschaft gegen das Eindringen Dritter und damit mittelbar auch den Interessen der Gesellschafter. Sie seien deshalb gerade nicht geeignet, den Wert der Anteilsrechte der Gesellschafter zu beeinträchtigen.¹⁶

In der Literatur wird mit Hinweis auf eine Entscheidung des Reichsfinanzhofes die Auffassung vertreten, dass eine Anwendung des § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG entfällt, wenn bezüglich gleicher Wirtschaftsgüter die Beschränkung für alle Verfügungsberechtigten besteht.¹⁷ Dies ist bei Gesellschaftsanteilen regelmäßig der Fall. Die Rechtsprechung des BFH, die bei Verfügungsbeschränkungen über Gesellschaftsanteile regelmäßig § 9 Abs. 3 BewG anwendet,¹⁸ folgt dieser Meinung nicht.

II. R 100 ErbStR

Der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist für Zwecke der Erbschaftsteuer nach noch geltendem Recht regelmäßig unter Berücksichtigung des Vermögenswertes und des Ertragshundertsatzes zu bewerten (sog. Stuttgarter Verfahren, R 96 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Als gemeiner Wert ist der Betrag anzusetzen, den ein Käufer für den Erwerb der Anteile zahlen würde (R 100 Abs.

¹⁵ Vgl. Rössler/Troll, BewG, § 9 Rz. 11; Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz.103; Troll/Jülicher, ErbStG, § 12 Rz.72.

¹⁶ Vgl. BFH v. 17.06.1998 – II R 46/96, DStRE 1998, S. 884.

¹⁷ Vgl. Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz.103.

¹⁸ Vgl. nur BFH v. 28.11.1980 – III R 86/78, BStBl. II 1981, 353; BFH v. 10.12.1971 III R 43/70, BStBl. II 1972, 313; BFH v. 11.07.1967 – III 21/64, BStBl. III, 1967, 666.

1 Satz 1 ErbStR). Dabei können besondere Umstände durch Zu- oder Abschläge zum Ertragshundertsatz berücksichtigt werden (R 100 Abs. 3 Satz 1 ErbStR). Grundsätzlich müssen dennoch Umstände, die auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter beruhen, nach den Richtlinien bei der Bewertung außer Acht bleiben. Gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen rechtfertigen nach R 100 Abs. 4 Satz 3 ErbStR keinen Abschlag.

Etwas anderes soll hingegen gelten, wenn außer Gründungsgesellschaftern auch andere Anteilseigner an der Gesellschaft beteiligt sind. Dann kommt nach R 100 Abs. 4 Satz 4 ein Abschlag bei den Anteilen der später eingetretenen Gesellschafter in Betracht. Für die Bewertung der Anteile von Gründungsgesellschaftern soll ein Bewertungsabschlag möglich sein, wenn die Gesellschafter einzeln oder gemeinsam die für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages erforderliche Mehrheit nicht haben.

Ein Abschlag soll allerdings dann wiederum nicht gerechtfertigt sein, wenn Verkäufe zwar nicht an Außenstehende, jedoch an Gesellschafter und an die Gesellschaft mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung zulässig sind (R 100 Abs. 4 Satz 7 ErbStR).

Die in den Richtlinien vorgenommenen Differenzierungen sind nicht überzeugend, denn alle Gesellschafter (auch Gründungsgesellschafter), die nicht an beliebige Dritte veräußern können, werden im Zweifel nicht den vollen Wert ihrer Anteile realisieren können. Nicht einsichtig ist auch, warum ein Abschlag nur bei der Vererbung oder Verschenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in Betracht kommen soll, also rechtsformabhängig ist. Die Probleme stellen sich in gleicher Weise bei Personengesellschaften. R 100 Abs. 4 ErbStR kann nur so verstanden werden, dass die Finanzverwaltung zwar grundsätzlich einsieht, dass Verfügungsbeschränkungen wertmindernd sein

können, aber Gestaltungsspielräume fürchtet und deshalb nur in einigen Spezialfällen einen Abschlag gewähren will.

III. Verfügung der OFD Düsseldorf und Münster

In einer Verfügung beschäftigen sich die OFD Düsseldorf und Münster mit der ertragsteuerlichen Bewertung von Anteilen.¹⁹ Die Aussagen lehnen sich an R 100 Abs. 4 ErbStR an:

Die schwere Verkäuflichkeit der Anteile und die Zusammenfassung aller oder mehrerer Anteile in einer Hand begründen nach der Verfügung nicht ohne weiteres einen Zu- oder Abschlag. Dies gelte auch für Verfügungsbeschränkungen, die sich die Gesellschafter selbst auferlegen. Es käme jedoch ein Abschlag bis zu 5 v. H. in Betracht, wenn neu in die Gesellschaft eingetretene Gesellschafter oder aber auch die verbleibenden Gründungsgesellschafter nicht (mehr) in der Lage sind, die Verfügungsbeschränkungen zu beseitigen. Ein Abschlag sei nicht gerechtfertigt, wenn Verkäufe – mit Zustimmung der Gesellschaft – an andere Gesellschafter oder die Gesellschaft zulässig sind.

IV. Zwischenergebnis

Die Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen bei steuerlichen Bewertungen ist nicht einheitlich. Grundsätzlich werden solche Verfügungsbeschränkungen nicht in Betracht gezogen. Allerdings akzeptiert die Finanzverwaltung in Einzelfällen eine Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen, wenn sie keine Gestaltungsmöglichkeit annimmt. Mithin wird rein fiskalisch argumentiert; es fehlt an einer Steuersystematik. Die Finanzverwaltung akzeptiert aber, dass Verfügungsbeschränkungen grundsätzlich einen mindernden Einfluss auf den gemeinen Wert haben.

¹⁹ Vgl. http://www.gmbhr.de/heft/12_07/leitfaden_2005_Bewertung.pdf. Hierzu Schleithoff, Die Unternehmensbewertung im Steuerrecht, Dissertation Universität Münster, Köln 2006.

E. Gemeiner Wert und eingeschränkte Verfügungsrechte

I. IDW S 1

Der IDW-Standard S 1²⁰ legt die Grundsätze dar, nach denen der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer Unternehmen bewertet. Da außersteuerlich anerkannte Bewertungsverfahren bei der Ermittlung des gemeinen Wertes für erbschaftsteuerliche Zwecke berücksichtigt werden sollen, kommt dem Standard erhebliche Bedeutung zu. Dies gilt umso mehr, als der Standard sich auch mit einem objektivierten, von den individuellen Wertvorstellungen der Parteien unabhängigen Unternehmenswert befasst, den der Wirtschaftsprüfer ermittelt, wenn er als neutraler Gutachter tätig wird und der auch der Ermittlung des gemeinen Wertes zugrunde zu legen ist.²¹

Ausgangspunkt des IDW-Standards ist eine Bewertung der Unternehmen aus Sicht der Anteilseigner. Der Wert eines Unternehmens bestimmt sich durch den Barwert der mit dem Eigentum an dem Unternehmen verbundenen Nettozuflüsse an die Unternehmenseigner. Zur Ermittlung dieses Barwertes wird ein Kapitalisierungszinssatz verwendet, der sich aus der Verzinsung einer Alternativanlage ableitet. Der Wert des Unternehmens wird demnach allein aus der Eigenschaft abgeleitet, finanzielle Überschüsse für die Unternehmenseigner zu ermitteln.²²

Die Bewertung von Unternehmen mit den Nettozuflüssen an die Anteilseigner hat zwei Konsequenzen: zum einen müssen neben den Steuern auf Unternehmensebene auch die von den Gesellschaftern zu zahlenden Ertragsteuern auf die Nettozuflüsse bei der Unternehmensbewertung berücksichtigt werden.²³ Zum anderen

²⁰ IDW S 1, WPg 2005, 1303. Zum Entwurf eines neuen IDW-Standards zur Unternehmensbewertung vgl. IDW Fachnachrichten Nr. 10/2007, S. 508 ff. Die Neuerungen sind für das hier erörterte Thema nicht von Belang. Der Entwurf wird deshalb im Folgenden nicht zusätzlich zitiert.

²¹ Vgl. Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 2.

²² IDW S 1, Rz. 4.

²³ IDW S 1, Rz. 37 ff.

muss der Unternehmensbewertung eine Annahme über das Ausschüttungsverhalten zugrunde liegen.²⁴

Grundsätzlich ist von der Vollausschüttung der finanziellen Überschüsse auszugehen. Dabei sind jedoch das Unternehmenskonzept und rechtliche Restriktionen (z. B. Bilanzgewinn, handelsrechtlicher Jahresüberschuss) zu berücksichtigen.²⁵ Aus dem Unternehmenskonzept können sich Ausschüttungsrestriktionen ergeben, wenn ein künftiger Finanzbedarf besteht.²⁶ Darüber hinaus kann es im Einzelfall aus Sicht der Unternehmenseigner sachgerecht sein, weitere Überschüsse zu thesaurieren. Voraussetzung für eine Berücksichtigung solcher Thesaurierungen ist jedoch das Vorliegen konkreter Anhaltspunkte.²⁷

Bei der Ermittlung der Nettozuflüsse der Anteilseigner wird zwischen zwei Phasen unterschieden: für einen kurzen Zeitraum (Detailplanungszeitraum von drei bis fünf Jahren) werden die Nettozuflüsse auf der Grundlage von Planungsrechnungen genau ermittelt. Für die fernere zweite Phase werden in der Regel die Werte des Detailplanungszeitraums auf der Grundlage von Trendentwicklungen weitergeschrieben.²⁸

Der Unternehmenswert ergibt sich dann durch Diskontierung der künftigen finanziellen Überschüsse. Grundsätzlich ist dabei von der unbeschränkten Lebensdauer des Unternehmens auszugehen. Es kann aber auch sachgerecht sein, eine begrenzte Lebensdauer anzunehmen. In Abhängigkeit von der angenommenen Lebensdauer bestimmt sich der Unternehmenswert nach einer der folgenden Formeln:

- (1) Bei unbegrenzter Lebensdauer entspricht der Unternehmenswert dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse aus dem betriebsnotwendigen Vermögen zuzüglich des Barwertes der künftigen finanziellen Überschüsse aus dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen.

²⁴ IDW S 1, Rz. 45 ff.

²⁵ IDW S 1 Rz. 45.

²⁶ IDW S 1 Rz.28.

²⁷ IDW S 1 Rz. 46.

²⁸ IDW S 1 Rz. 85 f.

(2) Bei begrenzter Lebensdauer des zu bewertenden Unternehmens ist der Unternehmenswert zu berechnen als Summe aus dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse aus dem betriebsnotwendigen und dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen (bis zur Aufgabe des Unternehmens) und dem Barwert des Liquidationserlöses.²⁹

Zur Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im Rahmen einer Unternehmensbewertung nimmt der IDW S 1 keine Stellung.

II. Steuerliches Schrifttum

Das Verbot der Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen in § 9 Abs. 3 BewG wird in der Kommentarliteratur kritisiert. So bezeichnet *Knittel* § 9 Abs. 3 BewG als „nicht unproblematische Gesetzesaussage“.³⁰ *Kreuziger* stellt fest, dass die Vorschrift „in einem gewissen Widerspruch zur Definition des gemeinen Werts“³¹ in § 9 Abs. 2 BewG stehe, nach der alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen seien. Er führt aus: „Selbstverständlich beeinflussen Verfügungsbeschränkungen den Preis, unabhängig davon, durch wen diese Beschränkungen begründet worden sind.“³²

Rössler/Troll fordern im Hinblick auf Kapitalgesellschaftsanteile danach zu differenzieren, ob die Anteile dem Gesellschafter, in dessen Besitz sie sich finden, einen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren oder nicht. Ein Gesellschafter, der diesen Einfluss habe, besitze nämlich auch die Möglichkeit, solche Verfügungsbeschränkungen und Bindungen jederzeit wieder aufzuheben. Nur in einem solchen Fall sollte dann die Berücksichtigung der Verfügungsbeschränkung durch § 9 Abs. 3 BewG ausgeschlossen sein.³³

²⁹ Vgl. IDW S 1 Rz. 93-95.

³⁰ Vgl. Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 103.

³¹ Kreuziger/Lindber/Schaffner, BewG, § 9 Rz.18.

³² Kreuziger/Lindber/Schaffner, BewG, § 9 Rz.18.

³³ Rössler/Troll, BewG, § 11 Rz. 78.

Troll/Gebel/Jülicher führen schließlich aus: „Die Unbeachtlichkeit von Verfügungsbeschränkungen erweist sich als äußerst problematisch, wenn der Erwerber keine Möglichkeit hat, die Verfügungsbeschränkungen zu beseitigen. Für seinen Erwerb wird ein Wert zugrunde gelegt, den er bei Weiterveräußerung nicht erzielen kann.“³⁴

III. Stellungnahme

Seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 ist allgemein anerkannt, dass Unternehmen und andere Vermögenswerte für Zwecke der Erbschaftsteuer mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Die anstehende Reform des Erbschaftsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes dienen dem Zweck, den gemeinen Wert als zentralen Maßstab für die erbschaftsteuerliche Bewertung festzulegen.

Der gemeine Wert ist nach der Begriffsbestimmung in § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände erzielbare Verkaufspreis, wobei ungewöhnliche und persönliche Umstände nicht zu berücksichtigen sind. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes ist von einem am freien Markt erzielbaren Veräußerungspreis auszugehen. Maßgebend ist der Preis, der sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, also aus Angebot und Nachfrage auf einem Markt ergibt, auf dem jeder Vertragspartner freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen handelt. Neben der Beschaffenheit sind alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen. Zu ermitteln ist ein objektivierter Unternehmenswert, der ungewöhnliche Verhältnisse (z. B. den Erwerb im Zwangsversteigerungsverfahren)

³⁴ Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12 Rz. 73.

und subjektive Werteinschätzungen von Marktparteien außer Acht lässt.³⁵

Bei dem gemeinen Wert handelt es sich um einen auf einem Markt zu erzielenden Verkaufspreis. Entscheidend ist also die Bewertung durch Verkäufer und Käufer, mithin durch den bisherigen und den potentiellen Anteilseigner. In Übereinstimmung mit dem IDW S 1 Standard ist also von einer Anteilseignerperspektive auszugehen. Nach dem IDW S 1 bedeutet dies vor allem, dass nicht nur die Steuern auf der Unternehmensebene, sondern auch auf Gesellschafterebene in die Bewertung einzubeziehen sind.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des gemeinen Wertes müssen die Nettoüberschüsse sein, welche die Anteilseigner aus dem Unternehmen erwarten können. Dabei sind Thesaurierungsverpflichtungen rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Art zu berücksichtigen, wie es auch der IDW S 1 vorsieht.

In einem zweiten Schritt ist zu überlegen, welcher Veräußerungspreis bei einem Verkauf der Unternehmensbeteiligung, d. h. der Nettoüberschüsse, erzielt werden kann. Dies hängt neben den Nettoüberschüssen des Unternehmens vom relevanten Markt für die Unternehmensanteile ab. Folgende Fallkonstellationen sind zu unterscheiden:

- (1) Die Unternehmensbeteiligung kann an einem organisierten (Börse) oder nicht organisierten Kapitalmarkt an jeden interessierten Dritten veräußert werden. Dann entspricht der gemeine Wert dem diskontierten Wert der zu erwartenden künftigen Nettoüberschüsse.
- (2) Die Unternehmensbeteiligung kann aufgrund rechtlicher Schranken nur an einen eingeschränkten Kreis von Erwerbern veräußert werden. Dann ist der relevante Markt nicht mehr der allgemeine Markt, sondern der eingeschränkte Kreis potentieller

³⁵ Vgl. Kreuziger/Lindberg/Schaffner, BewG, § 9 Rz. 11-15; Gürsching/Stenger, BewG, § 9 Rz. 42; Rössler/Troll, BewG, § 9 Rz. 3.

Erwerber. Da auf solchen engen Märkten Verkäufer und Käufer die Verfügungsbeschränkung kennen, wird ein Verkäufer regelmäßig einen Abschlag akzeptieren müssen und der Erwerber einen Abschlag durchsetzen.

Bei den Verfügungsbeschränkungen muss differenziert werden, ob sie zu einer Begrenzung des relevanten Marktes führen oder nicht.

- (1) Bei Verfügungsbeschränkungen, die in erster Linie den Schutz bestimmter Personen bezwecken, z. B. von Minderjährigen, ist zu erwarten, dass ein Vormundschaftsgericht die Zustimmung zu einer Veräußerung am allgemeinen Markt zum Verkehrswert geben würde. Ein Bewertungsabschlag ist in diesen Fällen nicht gerechtfertigt. Ähnlich gelagert können Fälle sein, in denen ein Ehegatte oder ein Nacherbe die Zustimmung erteilen muss, es sei denn, es gibt konkrete Anhaltspunkte, dass eine Zustimmung nicht zu erlangen ist oder dass eine Zustimmung nur bei einer Veräußerung an eine bestimmte Person erteilt wird.
- (2) Ist eine Veräußerung nur an Mitgesellschafter möglich, oder müssen andere Anteilseigner bzw. die Gesellschaft einer Veräußerung zustimmen, so ist der auf diesem eingeschränkten Markt erzielbare Preis der Bewertung zugrunde zu legen. Etwas anderes kann nur gelten, wenn z. B. die Gesellschafter oder die Gesellschaft der Veräußerung von Anteilen an fremde Dritte regelmäßig zugestimmt hat, oder andere konkrete Anhaltspunkte bestehen, dass eine Veräußerung am allgemeinen Markt möglich ist. Die Höhe des Bewertungsabschlages gegenüber dem am allgemeinen Markt erzielbaren Preis ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei sind vertragliche Buchwertklauseln und ähnliches zu berücksichtigen.

Eine Nichtberücksichtigung der Wertminderung durch den eingeschränkten Markt, auf dem veräußert werden kann, würde zu einer Bewertung oberhalb des tatsächlich möglichen Verkaufspreises und damit oberhalb des gemeinen Wertes führen. Dies widerspricht der verfassungsrechtlichen Forderung nach Bewertung aller

Vermögenswerte mit dem bei „einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis“³⁶.

Die Erbschaftsteuer belastet die „Bereicherung des Erwerbers“ (§ 10 Abs.1 Satz 1 ErbStG). Eine Bereicherung liegt aber nur in Höhe des potentiellen Verkaufserlöses einer Unternehmensbeteiligung vor. Der Erwerber ist nur insoweit bereichert als er unter Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsklauseln einen Vermögenszuwachs hat. Würden diese Einschränkungen bei der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt, würden Unternehmensnachfolger gleichheitswidrig (Art. 3 Abs.1 GG) zu einer über die Bereicherung hinausgehenden Erbschaftsteuer herangezogen.

Für eine Berücksichtigung eines eingeschränkten Veräußerungsmarktes und damit von Verfügungsbeschränkungen spricht auch, dass bei anderen Vermögenswerten wertmindernde Beschränkungen ebenfalls in die Bewertung einfließen. So beeinflussen Nutzungsbeschränkungen den gemeinen Wert von Grundstücken.³⁷

Bei Unternehmensanteilen fließt nach geltendem Recht in die Bewertung ein, dass Minderheitsanteile keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren (R 101 ErbStR). Solche Anteile haben für potentielle Erwerber einen geringeren Wert, weil weder die Unternehmenspolitik noch die Ausschüttungspolitik mitbestimmt werden kann. Minderheitenanteile und Verfügungsbeschränkungen sind nicht dasselbe, doch liegen beide Fallkonstellationen nahe beieinander. Bei großen Familienunternehmen sind häufig alle Gesellschafter nur mit sehr kleinen Anteilen beteiligt; keiner hat eine Mehrheit. Um einen Aufkauf durch Dritte zu verhindern, finden sich in solchen Unternehmen aber vielfach Beschränkungen hinsichtlich eines Verkaufs von Anteilen an Außenstehende. Ebenso wie der mangelnde Einfluss auf die Geschäftsleitung muss auch eine Verfügungsbeschränkung berücksichtigt werden. Denn durch die

³⁶ BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 104.

³⁷ Vgl. Rössler/Troll, BewG, § 72 Rz. 66.

eingeschränkte Veräußerbarkeit der Beteiligung sinkt ihr Wert ebenfalls.

Es ist auch nicht so, dass Verfügungsbeschränkungen nur in die Bewertung durch den Verkäufer und nicht auch in die Bewertung durch den Käufer einfließen. Der Käufer wird vielfach berücksichtigen, dass er bei einem späteren Verkauf evtl. auch wieder einer Verfügungsbeschränkung unterliegt. Gerade wenn der Käufer ein Mitgesellschafter ist, wird er häufig bei einer späteren Veräußerung denselben Beschränkungen wie der erste Verkäufer unterliegen und ebenfalls nur einen geringeren Preis erzielen können. Für Veräußerungsgewinnsteuern ist empirisch nachgewiesen, dass der künftige Steuerbetrag Vermögenspreise reduziert, weil Erwerber die künftige Steuerbelastung diskontieren.³⁸ Ebenso wie eine capital gains tax wird der Erwerber bereits zum Kaufzeitpunkt eine künftige Verfügungsbeschränkung für die neu erworbenen Anteile diskontieren. Dies gilt nur dann nicht, wenn er – anders als der erste Verkäufer – der Verfügungsbeschränkung nicht unterliegt, weil er beispielsweise ein Familienfremder ist, der Anteile an einem Familienunternehmen mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter erwirbt.

Durch die Anpassung der erbschaftsteuerlichen Bewertung an die Verkehrswerte wird die Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungserfordernissen wichtiger als dies im bisherigen Recht der Fall ist. Bisher werden Personenunternehmen mit Steuerbilanzwerten bewertet. Betriebsvermögen und wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften werden zudem durch einen Bewertungsabschlages von 35 v. H. (§ 13a ErbStG) begünstigt. Beides trägt dazu bei, dass die erbschaftsteuerlichen Werte regelmäßig unter den Verkehrswerten liegen. Dadurch wird im bisherigen Recht schon eine gewisse Vorsorge dagegen getroffen, dass Unternehmensanteile nicht zu dem fiktiven Wert auf einem allgemeinen Markt veräußert werden können. Die

³⁸ Vgl. Watrin/Benhof, DB 2007, S. 233, 237 f. m.w.N.

erbschaftsteuerlichen Bewertungsbegünstigungen bauen einen gewissen Puffer ein, der Wertminderungen aufgrund von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen im Einzelfall abfedern kann.

Im geltenden Recht werden Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge in einem gewissen Umfang berücksichtigt, wenn Unternehmensanteile zu einem Wert bewertet werden, der näher am gemeinen Wert ist. Dies gilt beim Stuttgarter Verfahren, welches auch die Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft in die Bewertung einbezieht, und bei der ertragsteuerlichen Bewertung nach den Grundsätzen der OFD Düsseldorf und Münster. Mithin erkennt auch die Finanzverwaltung die Notwendigkeit an, Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge zu berücksichtigen, sobald eine marktnähere Bewertung für Steuerzwecke vorgenommen wird.

Durch die Anpassung der erbschaftsteuerlichen Bewertung an den gemeinen Wert wird die Erbschaftsteuerbelastung zunächst einmal erhöht. Verbesserte Freibeträge und Verschonungsregeln können dies im Einzelfall abfangen; es wird aber in Zukunft viele Fälle geben, in denen dies nicht der Fall ist. So wirken sich Freibeträge auf höhere Erwerbe wenig aus; Verschonungsregeln können häufig aus vielfältigen Gründen nicht in Anspruch genommen werden.

Vermögen, welches der Erbschaftsteuer unterliegt, ist versteuertes Vermögen, d. h. das Einkommen aus dem Vermögen gebildet wurde, unterlag ebenfalls der Besteuerung. Die Doppelerfassung von Einkommen, welches zur Vermögensbildung verwendet wird, mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer wird noch verschärft, wenn die erbschaftsteuerliche Bewertung an Werte anknüpft, die bei einer Veräußerung nicht erzielt werden können.³⁹ Volkswirtschaftlich ist die Bildung von Kapital für Wirtschaftswachstum und Wohlstand unabdingbar. Die Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer ist deshalb gesamtwirtschaftlich kritisch. Sie sollte

³⁹ Vgl. Huber/Reimer, DStR 2007, S. 2042-2048; Crezelius, BB 2007, Beilage BB-Special, S. 1-20.

nicht noch dadurch verschärft werden, dass die Erbschaftsteuer an Werte anknüpft, die realistisch bei einer Veräußerung nicht erzielt werden können. Eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung führt zu negativen Anreizen im Hinblick auf die gesamtwirtschaftlich wünschenswerte Kapitalbildung in mittelständischen Unternehmen. Solange Einkommen- und Erbschaftsteuer nebeneinander bestehen, sollte die erbschaftsteuerliche Bewertung nicht auf der Grundlage unrealistischer Veräußerungspreise erfolgen, d. h. Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge berücksichtigen.

Wegen der volkswirtschaftlichen Bedeutung von mittelständischen Familienunternehmen für den Arbeitsmarkt soll die Reform der Erbschaftsteuer die Fortführung solcher Unternehmen im bisherigen Gesellschafterkreis über den Generationenwechsel hinweg ermöglichen. Sehen sich Erben aber mit einer Erbschaftsteuer konfrontiert, die auf Bewertungen basiert, die deutlich höher sind als der nach den Abfindungsklauseln erzielbare Veräußerungserlös, wird dies Diskussionen im Gesellschafterkreis über den Gesellschaftsvertrag hervorrufen. Dadurch wird das Vertrauen in den Fortbestand von Gesellschaftsverträgen erschüttert und ein Zusammenwirken der Gesellschafter zum Wohle des Unternehmens gefährdet. Die Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsklauseln wirkt so dem gesetzgeberischen Ziel einer Ermöglichung der Fortführung von Familienunternehmen über den Generationswechsel hinaus entgegen.

Gegen die hier vorgetragene Analyse kann nicht eingewendet werden, dass eine Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen Steuergestaltungsspielräume eröffnet. In einem ersten Schritt muss mit dem Bundesverfassungsgericht eine Bewertung von Unternehmensanteilen zum gemeinen Wert, d. h. zum erzielbaren Veräußerungspreis, erfolgen. Erst in einem zweiten Schritt kann überlegt werden, wie mit dem Risiko von Gestaltungsmissbräuchen umzugehen ist.

F. Rechtfertigung eines Eingriffs in die verfassungsrechtlich gebotene Bewertung

I. Gestaltungsmissbrauch als Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung von eingeschränkten Eigentumsrechten

Die Nichtberücksichtigung von eingeschränkten Verfügungsrechten im geltenden Steuerrecht hängt damit zusammen, dass Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgeber steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten einschränken wollen. Dies kommt zum Beispiel zum Ausdruck, wenn der BFH formuliert:

„Würde man eine Abwertung der GmbH-Anteile aus den von den Gesellschaftern seinerzeit im Gesellschaftsvertrag selbst vereinbarten Beschränkungen zulassen, dann hätten es die Beteiligten in der Hand, ... den steuerlichen Wert ihrer Anteile zu beeinflussen, ohne gehindert zu sein, zu anderer Zeit die Beschränkung nach ihrem Belieben fallen zu lassen. Es ist bei den engen verwandtschaftlichen Beziehungen einer echten Familiengesellschaft nicht einmal auszuschließen, dass von vornherein derartige Abreden getroffen oder vorgesehen sind.“⁴⁰

Da das verfassungsrechtliche Gebot besteht, bei der Erbschaftsteuer alle Vermögenswerte zum gemeinen Wert zu bewerten, bedarf die Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungsnotwendigkeiten einer speziellen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Diese könnte darin liegen, dass das Steuerrecht als Massenverwaltung gewisse Typisierungen erforderlich macht.

⁴⁰ BFH v. 11.07.1967 – III 21/64, BStBl III 1967, 668.

II. Typisierung im Steuerrecht

1. Grundsatz

Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist es dem Gesetzgeber gestattet zu typisieren und dabei in einem gewissen Rahmen die Besonderheiten des einzelnen Anwendungsfalles zu vernachlässigen. Deshalb könnte eine Vernachlässigung gewisser Besonderheiten von vorwiegend mittelständischen Unternehmen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung gerechtfertigt sein.

Bei der Typisierung müssen gewisse Härten und Ungerechtigkeiten hingenommen werden. Der Gesetzgeber darf bei der Fassung des Steuertatbestandes verallgemeinern und vergrößern. Bei der Regelung von Massenerscheinungen darf der Gesetzgeber aufgrund der ihm vorliegenden Erfahrungen von einem idealen Gesamtbild ausgehen, mit dem er alle relevanten Sachverhalte – ungeachtet damit verbundener Härten im Einzelfall – berücksichtigt.

Allerdings ist die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers begrenzt. Typisierungen sind im Steuerrecht zulässig, wenn die durch sie verursachten Ungleichheiten in der Höhe oder in der Anzahl der Fälle als geringfügig zu erachten sind. Eine steuerliche Typisierung wird hingenommen, wenn sie nur geringfügig ist oder nur in besonderen Fällen zu einer sachlichen Ungleichbehandlung führt. Handelt es sich dagegen nicht lediglich um seltene Randfälle, sondern werden ganze Gruppen von Steuerpflichtigen empfindlich ungleich belastet, dann ist der Gleichheitssatz verletzt.⁴¹ Die Vorteile der Typisierung müssen dabei im rechten Verhältnis zu den mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheiten stehen. Die Praktikabilität und der maßvoll zu haltende

⁴¹ Vgl. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, NJW 1962, S. 436; BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, NJW 1984, S. 788; Palm, DStR 2002, S. 156; Wendt, NVwZ 1988, S. 784; Arndt, NVwZ 1988, S. 790.

Verwaltungsaufwand müssen eine Orientierung am Regelfall und eine Vernachlässigung der Besonderheiten des Einzelfalles rechtfertigen.⁴²

2. Anwendung auf die Erbschaftsteuer

1. Kein Masseverfahren

Anders als die Einkommensteuer ist die Erbschaftsteuer kein Bereich der Massenverwaltung. Die meisten Erbfälle und Schenkungen werden nämlich steuerlich gar nicht erfasst. So wurden von 841.686 Todesfällen im Jahr 2002 nur 56.784 der Besteuerung unterzogen. Mehr als 90 v. H. der Nachlässe werden von der Erbschaftsteuer ausgenommen.⁴³ Unentgeltliche Erwerbe mit einem steuerpflichtigen Erwerb über € 5 Mio. machen 2002 nur 0,44 v. H. aller Fälle aus, trugen aber 18,5 v. H. zum Steueraufkommen bei. Nur in zehn Prozent der Fälle betrug der steuerpflichtige Erwerb € 200.000 oder mehr. Aus diesem Zehntel der Fälle wurde aber knapp 75 v. H. des Steueraufkommens finanziert.⁴⁴

Bei der geplanten Neuregelung der Erbschaftsteuer werden die persönlichen Freibeträge deutlich angehoben. Ein durchschnittliches Einfamilienhaus soll auch künftig erbschaftsteuerfrei bleiben.⁴⁵ Damit wird sichergestellt, dass auch künftig eine relativ geringe Zahl von unentgeltlichen Vermögensübertragungen das Steueraufkommen schultern muss.

Anders als bei der Einkommensteuer können bei der Erbschaftsteuer Typisierungen also nicht mit den Notwendigkeiten von Masseverfahren begründet werden.

⁴² Vgl. Selmer, DÖV 1972, S. 554.

⁴³ Vgl. BDI/vbw/Deloitte, Erbschaftsteuerreform, S. 9.

⁴⁴ Vgl. Scheffler/Wigger, BB 2006, S. 2443.

⁴⁵ Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG), Begründung, Allgemeiner Teil, S. 1.

2. Geringfügige Ungleichbehandlung oder Randfälle

Typisierungen sind nur zulässig, soweit die Ungleichbehandlungen nicht wesentlich ins Gewicht fallen und nur Ausnahmefälle betreffen.

Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge können im Einzelfall den Wert einer Unternehmensbeteiligung erheblich schmälern. Werden sie bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung nicht angemessen berücksichtigt, kann es zu einer Steuerbelastung kommen, die weit über der vergleichbarer Vermögenserwerbe liegt. Eine Steuerbelastung, die höher ist als der realisierbare Veräußerungspreis, kann nicht ausgeschlossen werden.

Bei Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen handelt es sich nicht nur um vereinzelte Randfälle. Wie die jahrzehntelange, umfangreiche Rechtsprechung zu Buchwertklauseln zeigt, sind Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge in mittelständischen Unternehmen weit verbreitet, wenn nicht sogar die Regel.

Im Ergebnis ist eine typisierte Betrachtung von Unternehmen, welche die Besonderheiten von Familienunternehmen unberücksichtigt lässt, somit verfassungsrechtlich nicht zulässig.

3. Keine Verwaltungsparsnis

Eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung kann auch nicht mit einer Verwaltungsparsnis gerechtfertigt werden. Die Erbschaftsteuer ist seit jeher eine Steuer, die mit im

Verhältnis zum Steueraufkommen sehr hohem Verwaltungsaufwand verbunden ist. Dieser Aufwand wird künftig durch die schwieriger werdende Bestimmung der Bemessungsgrundlage noch steigen.

Die geplanten Verschonungsregeln für unternehmerisches Vermögen lassen den Verwaltungsaufwand weiter zunehmen. Es wird künftig erforderlich sein, unentgeltliche Unternehmensübertragungen 15 Jahre zu überwachen. Im Rahmen dieser Überwachungsfristen und den Mitteilungspflichten, die den Steuerpflichtigen durch die Erbschaftsteuerreform auferlegt werden, würde es auch keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand erfordern, wenn man einen Bewertungsabschlag für Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwänge davon abhängig machen würde, dass die Einschränkung der Eigentumsrechte über einen Zeitraum von 15 Jahren erhalten bleibt.

Selbst wenn man der Ansicht ist, dass die Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen in § 9 Abs. 3 BewG in der Vergangenheit zur Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen notwendig war, gilt dies sicher nicht mehr im Rahmen des künftigen Rechts. Durch die langen Überwachungsfristen im Zuge der Einführung der Verschonungsregeln ist es keine Schwierigkeit, die Fortgeltung von Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen zu kontrollieren und dadurch deren missbräuchliche Ausnutzung zu verhindern. Eine Fortgeltung des § 9 Abs. 3 BewG ist unverhältnismäßig.

G. Fazit

In mittelständischen Familienunternehmen finden sich häufig Beschränkungen, welche die Gesellschafter an einem Verkauf an Dritte hindern. Weiterhin unterliegen solche Unternehmen häufig Thesaurierungszwängen. Diese beiden Phänomene müssen bei einer verfassungsrechtlich gebotenen Bewertung aller Vermögenswerte mit dem gemeinen Wert, d. h. dem erzielbaren Veräußerungspreis berücksichtigt werden. Unternehmensanteile dürfen also nur zu dem Wert bewertet werden, der auf dem relevanten Markt erzielbar ist; Thesaurierungszwänge sind dabei zu beachten. Eine Bewertung zu einem fiktiven, auf einem allgemeinen Markt nur theoretisch erreichbarem Wert ist verfassungsrechtlich unzulässig. § 9 Abs. 3 BewG ist in der geltenden Fassung verfassungswidrig. Er sollte deshalb im Rahmen der anstehenden Erbschaftsteuerreform gestrichen werden. Der Gesetzgeber sollte zudem explizit festschreiben, dass Thesaurierungszwänge in die Unternehmenswertermittlung einzubeziehen sind. Um Gestaltungsmissbräuche zu verhindern, könnte der Gesetzgeber in Anlehnung an die Verschonungsregeln für unternehmerisches Vermögen festlegen, dass eine nachträgliche Neubewertung von Unternehmensanteilen erfolgt, wenn Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungszwängen innerhalb bestimmter Fristen wegfallen.

Münster, den 15. Januar 2008

