

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Herrn Eduard Oswald
Vorsitzender
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwälte**

Rödl & Partner GbR
Äußere Sulzbacher Straße 100
D-90491 Nürnberg
Telefon +49 (9 11) 91 93-0
Telefax +49 (9 11) 91 93-1097
E-Mail info@roedl.de
Internet www.roedl.de

Ansprechpartner: **Tel.-Durchwahl:** **Fax-Durchwahl:** **E-Mail:**
Dr. Christian Rödl +49 (9 11) 91 93-1000 +49 (9 11) 91 93-7000 christian.roedl@roedl.de

Unser Zeichen
Rö / Ra

04.03.2008

Stellungnahme Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Bundestages am 05.03.2008

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, gegenüber dem Finanzausschuss eine Stellungnahme zur bevorstehenden Reform des Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts abgeben zu dürfen und möchten anliegend auf die aus unserer Sicht notwendigsten Korrekturen der vorliegenden Entwürfe hinweisen.

A. Urteil des Bundesverfassungsgerichts und Reform des Bewertungsgesetzes

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 dem Gesetzgeber aufgegeben, die Vermögensbewertung einheitlich für alle Vermögensarten am Verkehrswert zu orientieren. Die in den § 12 ErbStG (neu), § 11 und 109 BewG (neu) hierzu vorgegebenen und in der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung und der Grundvermögensbewertungsverordnung ausdifferenzierten Bewertungsregelungen entsprechen **im Grundsatz** diesen Anforderungen. Die Verfahren sind mit den für vereinfachte Massenverfahren notwendigen Pauschalierungen versehen. In wesentlichen Grundzügen sind sie abgeleitet aus den bereits im Geschäftsverkehr anerkannten Bewertungsmethoden für die jeweiligen Vermögensarten, denen sich auch Sachverständige (Wirtschaftsprüfer, Sachverständige für die Bewertung von Immobilien) bedienen.

I. Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Die Zurverfügungstellung eines vereinfachten Bewertungsverfahrens ist zu begrüßen. Das Verfahren orientiert sich im Wesentlichen an der im Geschäftsverkehr üblichen sog. Ertragswertmethode. Daher sollte grundsätzlich das Ziel erreichbar sein, auch in einem vereinfachten Verfahren eine an der Ermittlung des Verkehrswertes orientierte Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Massenverfahren sicherzustellen. Darüber hinaus sollte ein vereinfachtes Bewertungsverfahren der Begrenzung der mit der Bewertung verbundenen Kosten auf Seiten des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung dienen. Das Verfahren sollte schließlich geeignet sein, zur Streitvermeidung zwischen den Parteien beizutragen.

Um diese Ziel zu erreichen, sehen wir Änderungsbedarf in folgenden Bereichen (§§-Angaben im folgenden entstammen dem Entwurf einer Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung):

1. Anwendungsbereich

a) Öffnung für alle Unternehmen

Unseres Erachtens sollte das vereinfachte Verfahren **allen Steuerpflichtigen** offen stehen.

Nachdem § 3 Abs. 1 im Grundsatz auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag abstellt, besteht die Möglichkeit, bei größeren Unternehmen, bei denen diese Daten vorhanden sind, statt der Vergangenheitswerte auch die Plandaten in die Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Jahresertrages einzubeziehen. Offensichtlich unrichtige Bewertungsergebnisse können auch bei diesen Unternehmen nach § 1 Abs. 1 zu einer Ablehnung des vereinfachten Verfahrens im Einzelfall führen. Ein genereller Ausschluss ist daher nicht geboten. Wir sind der Auffassung, dass hierdurch eine wesentliche Vereinfachung und Entlastung auch in größeren Bewertungsfällen erreicht werden kann.

b) Großbetriebe

Auf jeden Fall sind unseres Erachtens die gezogenen Grenzen für die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens in § 1 Abs. 3 **zu eng gefasst**. Hier wird auf die Einordnung in die Größenklasse Großbetrieb G1 im Sinne des § 3 der Betriebsprüfungsordnung abgestellt. **Entgegen der Regierungsbegründung** wird dadurch **nicht** auf eine Umsatzgröße von 32 Mio. EUR Bezug genommen:

- Die Finanzverwaltung ordnet beispielsweise nach den derzeit geltenden Grenzen Handelsunternehmen ab **6,5 Mio Umsatz** und Produktionsunternehmen ab **3,7 Mio. EUR Umsatz** als Großbetrieb ein (BMF-Schreiben vom 21.09.2006, BStBl. 2006 I, S. 530).
- Zur Einordnung als Großbetrieb führt in gleicher Weise bereits ein steuerlicher Gewinn von **220.000 EUR** (Handelsbetrieb) oder von **250.000 EUR** (Fertigungsbetrieb) (BMF, a.a.O.).

Dies macht deutlich, dass ein ganz wesentlicher Teil des deutschen Mittelstandes und der Familienunternehmen von der Möglichkeit der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens **ohne gewichtigen Grund ausgeschlossen wird**.

Unseres Erachtens sollte, wenn das vereinfachte Verfahren nicht ohnehin für alle Steuerpflichtigen zugelassen wird, für eine Größengrenze auf die KMU-Kriterien zurückgegriffen werden, die sich in Deutschland und im EU-Raum bereits allgemein bewährt haben, insb. auf die Grenzen für große Gesellschaften in § 267 HGB. Nach unserer Erfahrung haben in der Regel nur Unternehmen, die als groß im Sinne des **§ 267 Absatz 3 Satz 2 HGB** gelten, die für eine Bewertung außerhalb des vereinfachten Ertragswertverfahrens zwingend notwendigen Daten vorliegen, insbesondere detaillierte Planungsdaten über 3 - 5 Jahre, so dass diese ohne übermäßige Kostenbelastung auch außerhalb eines vereinfachten Ertragswertverfahrens bewertet werden können.

c) Zulässigkeit anderer Bewertungsmethoden

§ 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 sieht vor, dass für Großbetriebe das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden ist. Nach § 1 Abs. 1 ist darüber hinaus das vereinfachte Ertragswertverfahren für andere Bewertungsfälle nicht zwingend vorgesehen.

Um Auseinandersetzungen über Anwendungsfälle weitgehend zu vermeiden, sollte klargestellt werden,

- dass ohne Nachweis eines besonderen Anhaltspunktes für eine abweichende höhere Bewertung das vereinfachte Ertragswertverfahren das Regelbewertungsverfahren darstellt; allein eine berechnete Wertabweichung darf keine Berechtigung für die Finanzverwaltung abgeben, die Anwendung des vereinfachten Bewertungsverfahrens abzulehnen.

- dass der Steuerpflichtige unabhängig von der Größenklasse immer das **Wahlrecht** hat, auf die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens **zu verzichten** und eine Bewertung nach einem im Geschäftsverkehr üblichen Verfahren vorzunehmen. Der Steuerpflichtige darf nicht auf die Anwendung des vereinfachten Verfahrens festgelegt werden, da in einer ganzen Reihe von Anwendungsfällen dieses Verfahren den individuellen Verhältnissen des Bewertungsobjektes nicht gerecht wird. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 im Zusammenhang mit der verkehrswertorientierten Vermögensbewertung jedoch gerade die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Bewertungsobjektes betont. Daher muss dem Steuerpflichtigen nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts **immer der Weg eröffnet** sein, einen niedrigeren Verkehrswert des Unternehmens bzw. der Beteiligung als der nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten aufgrund einer nach einem anerkannten Verfahren durchgeführten Unternehmensbewertung nachweisen zu können.
- dass zur Kostenentlastung der Wirtschaft ein Gutachten eines Sachverständigen (Wirtschaftsprüfer) für die grundsätzliche Anwendung des § 11 Abs. 2 S. 2 BewG nicht zwingend erforderlich ist, wenn eine sachkundige Eigenbewertung durch das Unternehmen vorgelegt wird. Umgekehrt sollte ein zur Ermittlung des Steuerwertes beauftragtes Gutachten eines sachverständigen Wirtschaftsprüfers als eine Art Schiedsgutachten auch von der Finanzverwaltung anzuerkennen sein.
- dass zumindest im Rahmen einer individuellen Unternehmensbewertung spezifische wertbeeinflussende Umstände des jeweiligen Unternehmens (z.B. extreme Abhängigkeit von der Tätigkeit des bisherigen Unternehmers) bzw. der letztlich zu bewertenden Beteiligung, die bisher z.B. in einem Minderheitsabschlag ihren Niederschlag fanden, trotz § 9 Absatz 3 BewG berücksichtigt werden können.

d) Entscheidung über Bewertungsmethoden

Die Regelungen im § 11 Abs. 2 S. 2 BewG, wonach statt des allgemein anerkannten Ertragswertverfahrens bei der Unternehmensbewertung andere, branchenbezogene Bewertungsverfahren vorrangig anzuwenden sind, kann zu erheblichem Streit zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen führen, zumal die Bewertungsstellen der Finanzverwaltung kaum über das notwendige Insiderwissen in allen Branchen verfügen werden. In diesen Fällen sollte klargestellt werden, dass über das anzuwendende Verfahren außerhalb des Ertragswertverfahrens auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Wirtschaftsprüfer in seiner Funktion als Sachverständiger abschließend zu entscheiden hat.

2. Bewertungsverfahren

a) Kapitalisierungszinssatz

Aus unserer Sicht unhaltbar ist § 5 Abs. 1 und Abs. 4 der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung. § 5 Abs. 1 legt die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes fest. Dabei wird auf einen variablen Basiszinssatz, der sich am Kapitalmarkt orientiert, ein fester Zuschlag von 4,5 % als „Risikozuschlag“ vorgesehen.

Es ist anzuerkennen, dass in einem vereinfachten Ertragswertverfahren die Pauschalierung des Kapitalisierungszinssatzes notwendig ist. Die gewählte Festlegung ist jedoch zu hoch. Auf der Basis der Formel einer lebenslangen Rente ergibt sich aus dem Kapitalisierungszinssatz im Kehrwert der sog. Kapitalisierungsfaktor. Bei einer aktuellen Marktrendite von 4,5 % leitet sich aus dem Kapitalisierungszinssatz ein Kapitalisierungsfaktor von 11 ab. Diese Bewertung geht nach unserer Erfahrung **an der aktuellen Marktlage deutlich vorbei**. Unternehmen werden erfahrungsgemäß aktuell mit einem Kapitalisierungsfaktor von 6 - 8 veräußert. Dies gilt insbesondere für kleinere Unternehmen, deren wirtschaftlicher Erfolg entscheidend von bisherigen Unternehmer abhängt. Gerade diesen Unternehmen soll das vereinfachte Ertragswertverfahren zugänglich gemacht werden.

§ 5 Abs. 1 der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung in der aktuellen Fassung führt zu einer **systematischen Überbewertung**, so dass das vereinfachte Ertragswertverfahren seinen Zweck der Vereinfachung nicht mehr erfüllen kann und selbst kleine Unternehmen zur Durchführung einer individuellen Unternehmensbewertung zwingt, um einer übermäßigen Erbschaftsteuerbelastung zu entgehen. Diese Unternehmen sind regelmäßig auf die Einschaltung eines Sachverständigen für die Durchführung einer Unternehmensbewertung angewiesen, so dass gerade für diese Unternehmen der Bewertungsaufwand ansteigt.

Daher muss aus unserer Sicht der „Risikozuschlag“ eindeutig erhöht werden, um der Vereinfachungs- und Streitschlichtungsfunktion des vereinfachten Ertragswertverfahrens gerecht zu werden.

b) Allgemeinverbindlichkeit des Kapitalisierungszinssatzes

§ 5 Abs. 4 der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung sieht schließlich vor, dass auch bei Durchführung einer den **üblichen Methoden** der Unternehmensbewertung entsprechenden Bewertung außerhalb des vereinfachten Ertragswertverfahrens der **Kapitalisierungszinssatz nach § 5 Abs. 1 zwingend** anzuwenden ist.

Dies beinhaltet schon einen Widerspruch in sich, da z.B. beim sog. Multiplikatorverfahren, das nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG ausdrücklich

in bestimmten Branchen vorrangig angewandt werden muss, gerade **variable Kapitalisierungsfaktoren** zur Anwendung gelangen.

Die Bewertung in einem marktüblichen Ertragswertverfahren soll den tatsächlichen Verkehrswert eines Unternehmens unter Berücksichtigung der unternehmensspezifischen Bedingungen ermitteln. Die Praxis der Unternehmensbewertung hat hierzu Ansätze zur Ermittlung unternehmensspezifischer Risikozuschläge entwickelt. Die Übertragung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatz würde dem Steuerpflichtigen den Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes verschließen. Vor dem Hintergrund, dass § 5 Abs. 1 eine systematische Überbewertung beinhaltet, wären hiermit die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts überdehnt. Auf § 5 Absatz 4 sollte vollständig verzichtet werden.

c) **Herausnahme nicht betriebsnotwendigen Vermögens**

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist vorgesehen, bestimmte Vermögensteile des Betriebsvermögens aus der Ertragsbewertung herauszunehmen und zusätzlich mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert anzusetzen. Auch wenn ein solches Vorgehen aus der Unternehmensbewertung grundsätzlich allgemein bekannt ist, entspricht eine Übertragung auf das vereinfachte Ertragswertverfahren weder den Grundsatz der Vereinfachung noch der Streitschlichtungsfunktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Insbesondere die Definition in § 2 Abs. 2 über die Aussonderung nicht betriebsnotwendigen Vermögens ist erheblich streitanfällig, da die Vorschrift nur aus unbestimmten Rechtsbegriffen besteht. So ist bereits fraglich was unter der „eigentlichen Unternehmenstätigkeit“ zu verstehen sein soll. Ungeklärt ist insbesondere die Behandlung von Mehrspartenunternehmen (Produktion, Immobilien) sowie die Kriterien für die Herauslösbarkeit von Wirtschaftsgütern. Dies wird z.B. deutlich bei der Beurteilung von für betriebliche Zwecke gestellten Sicherheiten, Liquiditätsreserven im Unternehmen für betriebliche Investitionen oder einzelnen Beteiligungen bei Beteiligungsunternehmen.

Die Regelung entstand - ausweislich der Gesetzesbegründung - offensichtlich in der Absicht, die willkürliche Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen zur Erlangung einer günstigeren Ertragsbewertung zu unterbinden. Diesem Vorhaben dient jedoch bereits die in § 13b des Erbschaftsteuergesetzes vorgesehene Definition von nicht begünstigtem **Verwaltungsvermögen**. Bei zutreffender Fassung dieser Definition (hierzu weiter unten) sollte damit der nicht notwendig zum Betriebsvermögen zählende Bereich abschließend definiert sein. Aus Gründen der Vereinfachung und Streitschlichtung empfehlen wir, die Bewertung mit dem gemeinen Wert nur in diesen klar abgegrenzten Fällen vorzusehen und nicht noch eine weitere, nicht deckungsgleiche Definition zu eröffnen. Alle anderen Vermögensgegenstände gelten als für die Betriebsvermögensbegünstigung

des § 13a ErbStG qualifiziert und sollten damit auch in der Ertragsbewertung des Unternehmens als notwendiges Betriebsvermögen mit erfasst sein. Dies dürfte auch bereits dadurch abgegolten sein, dass selbst das begünstigte Betriebsvermögen nur zu 85 % in die Verschonungsregelung eingeht. In Höhe der sofort zu versteuernden 15 % könnte sich sonst eine Doppelbelastung daraus ergeben, dass Betriebsvermögen zusätzlich zum Ertragswert mit dem gemeinen Wert hinzuaddiert wird und gleichzeitig nicht an einer Verschonungsregelung teilnimmt.

d) **Zwei-Jahres-Frist**

§ 2 Abs. 4 sieht neben der Absonderung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens darüber hinaus noch eine Absonderung innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegter Wirtschaftsgüter vor. Die damit offensichtlich verfolgte Missbrauchsbekämpfungabsicht ist unseres Erachtens schon durch § 2 Abs. 2 sowie § 13 b Abs. 2 S. 3 ErbStG mit abgedeckt. Nachdem § 2 Abs. 2 vorrangig ist, kann § 2 Abs. 4 nur Einlagen innerhalb der Zwei-Jahres-Frist erfassen, die sich auf **betrieblich notwendige** Wirtschaftsgüter erstrecken. Hier ist auch unter Missbrauchsvermeidungsaspekten ein Bedarf einer Sonderbewertung nicht zu sehen, im Gegenteil: durch die Regelung werden betrieblich notwendige Wirtschaftsgüter aus der Ertragsbewertung herausgenommen. Die sachwidrigen Auswirkungen der Regelung werden klar, wenn man sich die Übertragung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter, z.B. des zunächst außerhalb des Unternehmens gehaltenen betrieblich genutzten Grundstücks auf das Unternehmen vorstellt oder die Leistung von Geldeinlagen zur Verlustabdeckung, die nicht zu einer Verbesserung der Ertragslage führen. § 2 Absatz 4 sollte gestrichen werden.

e) **Korrekturen des Betriebsergebnisses**

§ 4 enthält pauschalisierte Korrekturen zur Ableitung des Betriebsergebnisses. Wir halten folgende Modifizierung für notwendig, um eine doppelte Erfassung im Rahmen der vereinfachten Ertragsbewertung auszuschließen:

- Klarstellung im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2, dass bei der Bewertung des Gesamthandsvermögens von Personengesellschaften Entgelte an Gesellschafter, die ertragsteuerlich Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters darstellen, als Aufwand auf Ebene des Gesamthandsvermögens zu behandeln sind.
- Keine Hinzurechnung von Teilwertabschreibungen / Kürzung von Teilwertzuschreibungen im Bereich des Vorratsvermögens, da es sich hierbei um **reale Wertminderungen** im Kerngeschäft des Unternehmens handelt. Regelmäßig erfolgt eine „Korrektur“ für Teilwertabschreibungen im Vorratsvermögen systemimmanent über die Umsätze des Folgejahres, die bei der vorgesehenen Durch-

schnittsbildung regelmäßig bereits berücksichtigt sind und die notwendige Nivellierung gewährleisten. Bei prognostischer Herleitung eines langfristigen Zukunftsertrags im Rahmen einer Unternehmensbewertung durch einen Sachverständigen, die von real geplanten Umsätzen und Wareneinsätzen ausgeht, ist die Nichtberücksichtigung möglicher Wertveränderungen im Vorratsvermögen zutreffend, nicht jedoch bei einer festgelegten Ableitung aus Ist-Umsätzen und dem Wareneinsatz der Vergangenheit.

f) Ertragsteueraufwand

§ 4 Abs. 3 sieht zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands einen einheitlichen Prozentsatz von 30 % vor. Dieses soll zu einer rechtsformneutralen Behandlung von Betriebsvermögen (Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften) einerseits und Anteilen an Kapitalgesellschaften andererseits führen. Zutreffend ist es dabei, in allen Bewertungsfällen von einer These der **Thesaurierung** des gesamten Gewinns auszugehen und damit die Ebene der Gewinnverwendung auszuklammern. Jedoch ist zu beachten, dass der Ertragsteueraufwand bei Vollthesaurierung bei Personen- und Kapitalgesellschaften auch nach Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform systemimmanent unterschiedlich behandelt wird. Kapitalgesellschaften können den Aufwand aus Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer aus ihrem mit dem Körperschaftsteuersatz von 15 % versteuerten Einkommen finanzieren, **ohne** hierfür an den Gesellschafter Ausschüttungen vornehmen zu müssen. Für Personenunternehmen bietet sich diese Möglichkeit hingegen nicht. Bei Personenunternehmen wird nämlich der Teil des steuerlichen Gewinns, der für die Finanzierung der **Gewerbesteuer** als nicht abziehbare Betriebsausgabe benötigt wird, von der Finanzverwaltung als nicht der Thesaurierungsbegünstigung bei der Einkommensteuer zugänglich angesehen. Darüber hinaus werden die Gewinnanteile der Gesellschafter, die diese zur Finanzierung der Einkommensteuer zu verwenden haben, zwingend als Entnahme behandelt und sind damit ebenfalls **nicht** der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes zugänglich. Daher rechnet sich in Abhängigkeit vom persönlichen Einkommensteuersatz für Personengesellschaften in der Regel eine deutlich höhere Ertragsteuerbelastung selbst bei mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Vollthesaurierung, nämlich ausschließlich durch Verwendung des Gewinns für Gewerbesteuer und Zahlung der persönlichen Ertragsteuer (Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer). Der sich bei Zugrundelegung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 ergebende Belastungssatz auf Ebene der Kapitalgesellschaft von **29,83 %** würde auf Ebene der Personengesellschaft bei Berücksichtigung der Gewerbesteuer als nichtthesaurierungsfähig lediglich **bei einem persönlichen Einkommensteuersatz von 28,65 % erzielt** werden. Allerdings ist dies bereits ein ESt-Satz, bei dem sich eine Thesaurierungsbesteuerung für Personenunternehmer ohnehin nicht lohnt. Ausgehend von einem ESt-Satz von **42 %** liegt der Belastungssatz auf Ebene der Personengesellschaft isoliert bereits bei **31,80 %** (bei Be-

rücksichtigung der Gewerbesteuer als nicht thesaurierungsfähig) bzw. bei **34,82 %** (bei Berücksichtigung der Gewerbesteuer und der nötigen ESt-Entnahme als nicht thesaurierungsfähig). Bei einem ESt-Satz von **45 %** ergeben sich Steuerbelastungen auf Ebene der Personengesellschaft von mindestens **32,25 %** bzw. **36,16 %**. Zur Herstellung der Belastungsgleichheit empfehlen wir daher, für Personenunternehmen den Ertragsteueraufwand auf **35 % heraufzusetzen** und dadurch die systemimmanente Ungleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften auszugleichen. Nur dann ist eine tatsächlich rechts-formunabhängige Besteuerung möglich.

g) Sonderbetriebsvermögen

§ 6 Abs. 2 sieht eine Sonderbewertung des Sonderbetriebsvermögens bei Mitunternehmerschaften mit dem gemeinen Wert vor. Damit wird die Bewertung von Personengesellschaften denen der Kapitalgesellschaft im Wesentlichen angeglichen. Zu beachten ist jedoch, dass damit eine **Ungleichbehandlung zwischen Einzelunternehmer und Mitunternehmer** eintritt. Das dem Unternehmen gewidmete Betriebsvermögen im Eigentum eines Mitunternehmers wird dabei grundsätzlich einer anderen Bewertung unterworfen als das vom Einzelunternehmer dem Unternehmen gewidmete Vermögen. Dies kann unseres Erachtens nur dann ausgeglichen werden, wenn zumindest für notwendige Betriebsvermögensbestandteile, die im Sonderbetriebsvermögen enthalten sind, ebenfalls eine Sonderbewertung im Ertragswertverfahren als Wahlrecht des Steuerpflichtigen zugelassen wird.

II. Grundvermögensbewertungsverordnung

Für die Neufassung hat sich der Gesetzgeber an der geltenden Wertermittlungsverordnung (WertV) orientiert, die bisher für die Verkehrswertermittlung nach dem Baugesetzbuch maßgeblich ist. Nach der neuen Grundvermögensbewertungsverordnung (GrBewV) sollen mit diesem Instrument der klassischen Verkehrswertermittlung nach dem Willen des Gesetzgebers nun auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer marktnahe Werte ermittelt werden.

Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich zu begrüßen. Aber durch die Aufnahme maßgeblicher Bestimmungen aus der WertV ist mit einem deutlich höheren Zeitaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung und einem erhöhten Kostenaufwand für den Steuerpflichtigen zu rechnen. Weiterhin könnte die nun geforderte Sachkunde das Streitpotential zwischen den Parteien eher mehr als mindern.

Aus unserer Sicht ergeben sich folgende Problematiken:

Die prominente Rolle, die den Gutachterausschüssen in der neuen Verordnung eingeräumt wird, können diese erfahrungsgemäß häufig nicht erfüllen. Entweder liegen entsprechende Vergleichsdaten nicht vor, oder sie sind nicht zeitnah zu erhalten. Auch der Kostenfaktor und die Frage der Auskunftsberechtigung dürfen für die Steuerpflichtigen nicht unterschätzt werden. Wenn der Gesetzgeber die Lage der Gutachterausschüsse nicht deutlich stärkt, ist zu befürchten, dass die sich bietenden Chancen der GrBewV von den Finanzbehörden nicht genutzt werden.

Die vom Gesetzgeber in § 182 Abs. 5 Bewertungsgesetz geforderte Typisierung und Vereinfachung zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung und zur Erleichterung der Bewertung wird damit voraussichtlich vorrangig zur Anwendung kommen.

Nach ersten beispielhaften Berechnungen zeichnen sich folgende Ergebnisse ab, die Indikatoren für hohe bis überhöhte Grundbesitzwerte sein könnten: Im Ertragswertverfahren liegen die Werte von Standardimmobilien (Mehrfamilienhäuser) regelmäßig dicht am Marktwert, in Einzelfällen aber auch darüber. Im Sachwertverfahren ergeben sich für typische Einfamilienhäuser ebenfalls Grundbesitzwerte, die um den Marktwert schwanken. Die höchsten Abweichungen zeigen sich erwartungsgemäß bei Produktionsgrundstücken, für die sich keine übliche Miete ermitteln lässt. Im Sachwertverfahren liegen die ermittelten Werte bis zu 30 % über dem tatsächlichen Marktwert.

Um Ungleichbehandlungen im Regelfall auszuschließen, sehen wir folgenden notwendigen Änderungsbedarf:

- a) Unseres Erachtens sollten weiterführende fachliche Bewertungsanweisungen und Berechnungsbeispiele in die Verordnung aufgenommen werden. Der Ermessensspielraum muss in vielen Fällen eingengt und konkretisiert werden (bspw. bei der Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer durch erfolgte bzw. unterlassene Sanierung).
- b) Der Anlagenteil sollte im Hinblick auf Marktmieten und Vergleichswerte (Miet- u. Preisspiegel) ausführlicher gestaltet werden.
- c) Die vorgegebenen Liegenschaftszinssätze in § 6 der Verordnung sind konkreter im Hinblick auf den Einzelfall zu gestalten. Es wird eine

Staffelung von bis zu 16 Liegenschaftszinssätzen vorgeschlagen, um eine größere Marktnähe zu erreichen.

- d) Im Sachwertverfahren sollten auch für Geschäfts- und Produktionsgrundstücke Marktanpassungsfaktoren (Wertzahlen) angegeben werden, um Wertüberhöhungen entgegenzuwirken.
- e) Im Sachwertverfahren sollte die Grenze der Alterswertminderung bei 60 % überdacht werden.

Die vorstehenden Änderungsvorschläge tragen aus unserer Sicht zur Streitvermeidung zwischen den Parteien bei.

B. Reform des Erbschaftsteuergesetzes

1. Verschonungsregelung §§ 13a und 13b ErbStG

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften sind wie keine andere Vermögensart mit Belastungen und Bindungen, insb. zugunsten des Gemeinwohls verbunden. Die mittelständischen Unternehmen und Familienunternehmen - und hier gerade auch diejenigen Unternehmen, die sich global aufgestellt auf Wachstumskurs befinden und daher einen hohen Ertragswert aufweisen - sind das Fundament für wirtschaftliches Wachstum, für Beschäftigung und damit finanzielle Absicherung weiter Teile der Bevölkerung, für betriebliche Ausbildung, für Innovation und die Zukunftsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und damit für die langfristige Prosperität unseres gesamten Gemeinwesens. Daher ist es gerechtfertigt, solches Vermögen, das den Erben bei Vermögensübergang nur eingeschränkt zur Verfügung steht, von einer Erbschaft- und Schenkungsteuer, die in seine wirtschaftliche Substanz eingreift, zu entlasten. Die Koalitionsparteien und die Bundesregierung haben dies frühzeitig erkannt und den Unternehmen eine Entlastung in Aussicht gestellt. Die endgültige Ausgestaltung der Verschonungsregelung in §§ 13a, b ErbStG darf diesem Versprechen nicht in derart eklatanter Weise zuwiderlaufen, wie es nach dem aktuellen Entwurf der Fall ist. Wichtige Leistungsträger, die auf die Ankündigung der Bundesregierung hin in Deutschland geblieben sind, in ihre Unternehmen investiert haben und eine neue Unternehmergeneration in Deutschland installieren wollen, dürfen nicht in ihrem Vertrauen enttäuscht werden. Aus unserer Beratungspraxis müssen wir zur Kenntnis nehmen, dass die geplante Fassung der Verschonungsregelung nicht als Erleichterung, sondern als so schwere Hypothek der Unternehmensnachfolge gesehen wird, dass aktuell nicht mehr Nachfolgeregelungen, sondern Aufgabe- und Veräußerungspläne diskutiert werden. Die Erbschaftsteuerreform droht zum Bumerang der Unternehmensnachfolge in den mittelständischen Unternehmen zu werden, wenn nicht an den Realitäten der deutschen mittelständischen Wirtschaft ausgerichtete Verschonungsregelungen in das Gesetz integriert werden. Der Bundesrat hat mit seinen Änderungswünschen hierzu vielfach in die richtige Richtung gewiesen. Da-

rüberhinaus unterstützen wir die hierzu vielfach vorgetragene grundsätzlichen Forderungen der Deutschen Wirtschaft und ihrer Verbände, die wir mit erarbeitet haben. Daher beschränken wir uns auf wesentliche Hinweise zum Änderungsbedarf:

a) 25 %-Grenze

Entschärfung der 25 %-Grenze für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch Senkung der Mindestbeteiligungsquote oder Zulassung eines Nachweises einer vergleichbar einem Mitunternehmer mit Mitwirkungsmöglichkeiten ausgestatteten Beteiligung unterhalb der 25 %-Grenze.

b) Zweigleisigkeit der Fortführungsvoraussetzungen

Durch die Anknüpfung an die Lohnsummen einerseits und die Betriebsfortführung andererseits stellt der Gesetzgeber auf zwei unterschiedliche Zielrichtungen ab. Bei der Lohnsummenregelung handelt es sich um ein rein **unternehmensbezogenes** Kriterium, bei der Betriebsfortführung sind sowohl **unternehmerbezogene** Kriterien als auch unternehmensbezogene Kriterien maßgeblich. Der Gesetzgeber sollte sich hierbei entscheiden, ob es aus Gemeinwohlgründen auf die Fortführung des **Unternehmens** durch Erhalt der Arbeitsplätze ankommen soll oder ob Grund für die Verschonung die Fortführung des Unternehmens durch **den betreffenden Unternehmer** sein soll. Regelmäßig wird die Verwirklichung eines schädlichen Tatbestandes auch die Verwirklichung der anderen Alternative zur Folge haben, so dass die berechnete Frage auftaucht, ob nicht auf eine der beiden Alternativen verzichtet werden kann. Die nicht mehr teleologisch erfassbare Vielzahl von Schädlichkeitstatbeständen wird zu einer Verkomplizierung der Rechtsanwendung, unkalkulierbarem Administrationsaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung und zu einer volkswirtschaftlich unsinnigen Einschränkung der unternehmerischen Handlungsfreiheit führen.

c) Vereinheitlichung Überwachungsfristen

Sofern nicht auf einen Schädlichkeitstatbestand gänzlich verzichtet werden kann, sollte wegen des hohen administrativen Aufwands unterschiedlicher Fristen und der wirklichkeitsfremd langen Beobachtungsdauer von 15 Jahren eine Reduzierung der Überwachungsfrist für die Betriebsfortführung entsprechend dem Lohnsummenkriterium einheitlich auf höchstens 10 Jahre vorgenommen werden.

d) Abschmelzungsregelung

Ebenso sollte eine zeitanteilige Abschmelzung des rückwirkend vom Verschonungsabschlag ausgenommenen Vermögens für jedes Jahr der Betriebsfortführung angeordnet werden. Andernfalls ergäbe sich kein Anreiz für den Unternehmer, seinen Betrieb auf längere Zeit fortzuführen, was jedoch ausweislich der Gesetzesbegründung aus volkswirtschaftlichen und arbeitsmarktpolitischen Gründen erwünscht ist. Es erscheint einem Unternehmer vor dem Gleichheitsgrundsatz nicht vermittelbar, warum dieser bei einer Aufgabe des geerbten Betriebs nach 14 Jahren und 364 Tage genauso behandelt wird, wie der Erbe, der den geerbten Betrieb bereits am ersten Tage aufgibt, während der Unternehmensnachfolger, der erst nach 15 Jahren Kasse macht“ die volle Begünstigung in Anspruch nehmen kann. Die „Alles- oder-Nichts- Regelung“ führt hier zu einer vollkommen willkürlichen Grenzziehung, die durch eine entsprechende Abschmelzungsregelung abgemildert werden kann. Eine solche Regelung würde auch der Festlegung der Regierungsparteien im Koalitionsvertrag genügen.

e) Einbeziehung Auslandsvermögen

Im Nicht-EU-Ausland belegene Vermögensteile und Beteiligungen müssen in die Vergünstigung einbezogen werden, unabhängig davon, ob es sich um Betriebsvermögen oder eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung handelt und unabhängig davon, ob sie im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten werden. Nur so kann der notwendigen internationalen Vernetzung der deutschen Wirtschaft Rechnung getragen werden.

f) Nachweis Verwaltungsvermögen

Es sollte eine Öffnungsklausel bei der Begrenzung des Verschonungsabschlages auf 85 % dahingehend geschaffen werden, dass dem Steuerpflichtigen der Nachweis eines tatsächlich niedrigeren Verwaltungsvermögens offen steht. Nur so kann u.E. der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Zielgenauigkeit der Verschonungsregelung wirksam Rechnung getragen werden.

g) Lohnsummen im Ausland

Wenn die Lohnsummenregelung beibehalten wird, sollte eine getrennte Berücksichtigung von Konzerngesellschaften, die im Ausland gelegen sind, vorgesehen werden, da eine Festschreibung der Entwicklung des deutschen Tarifniveaus an der Wirklichkeit vorbeigeht. Bei international tätigen Unternehmen könnte andernfalls angesichts der in Deutschland aktuell diskutierten Tarifsteigerungen innerhalb weniger Jahre die 70 %-Grenze unterschritten werden, ohne dass der Geschäftsbetrieb in Deutschland wesentlich beschränkt wird. Umgekehrt

könnte ein Abstellen ausschließlich auf die Entwicklung in Deutschland u.E. Bedenken hinsichtlich einer EU-Rechtswidrigkeit der Vorschrift wegen Hemmnissen für Investitionen im EU-Ausland, die steuerlich als weniger attraktiv als im Inland erscheinen, verschärfen. Als pragmatische Lösung würde sich anbieten, das gewichtete Mittel der Tarifentwicklung in den Staaten zugrunde zu legen, in denen das Unternehmen tätig ist.

h) Umwandlungen

Für die Betriebsfortführung wäre eine Gleichbehandlung aller Umwandlungsvorgänge angezeigt. So wäre eine Unschädlichkeit jeder Umwandlung bei Fortführung des übernehmenden Rechtsträgers innerhalb der Haltefrist nach den für diesen geltenden Regelungen wünschenswert. Es erscheint nicht nachvollziehbar, warum beispielsweise die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft schädlich ist, die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft jedoch unschädlich möglich sein soll.

i) Betriebsaufspaltungen

Die Entwurfsfassung führt zu einer schwerwiegenden Benachteiligung von Betriebsaufspaltungen bei der Anwendung der Verschonungsregelung des § 13a ErbStG. § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG soll zwar die Anwendung der Verschonungsregelung auch in Betriebsaufspaltungsfällen sicherstellen. Diese Regelung ist jedoch so eng gefasst, dass in zahlreichen Fallkonstellationen eine Begünstigung der Besitzgesellschaft mit den Betriebsgrundstücken nicht mehr möglich sein wird. Eine Begünstigung soll künftig nur noch dann erfolgen, wenn der Übergeber sich aufgrund seiner Stimmrechte sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Dem Wortlaut des Gesetzentwurfs kann außerdem entnommen werden, dass diese Position auch auf den Erwerber übergehen muss. Da diese Abgrenzung **nicht** mit der ertragsteuerlichen Systematik der Betriebsaufspaltung - insbesondere nicht mit der Personengruppentheorie - und auch nicht mit der eigentlichen Zielrichtung der Erleichterung der Unternehmensnachfolge übereinstimmt, fällt ein Großteil der Erscheinungsformen mittelständischer Familienunternehmen aus der Verschonungsregelung heraus:

- Beispiel 1:

An einer Familiengesellschaft in der Rechtsform der GmbH sind in der zweiten Generation drei Geschwister zu je ein Drittel beteiligt. Neben dieser operativ tätigen Gesellschaft gibt es eine Vermietungsgesellschaft als GmbH & Co. KG mit gleichen Beteiligungsverhältnissen, in der sich die betrieblich genutzten Grundstücke befinden. Diese werden an die operativ tätige GmbH überlassen. Die Anteile an der Vermietungsgesellschaft sind ertragsteuerliches Betriebsvermögen und nach derzeit noch geltender Rechtslage erb-

schaft- und schenkungsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen. Künftig sollen diese Anteile bei einer Schenkung oder im Erbfall wie Privatvermögen besteuert werden, da keiner der drei Geschwister eine Mehrheit der Anteile hat, die er übertragen könnte. Die anstehende Höherbewertung von Immobilien wird die anfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer für diese Anteile noch zusätzlich erhöhen.

- **Beispiel 2:**

Ein Vater möchte seinem im Unternehmen tätigen Sohn in einem ersten Schritt nur eine Minderheitsbeteiligung in seiner operativ tätigen Gesellschaft (auch > 25%) und auch in seiner Vermietungsgesellschaft einräumen. Nach derzeitiger Rechtslage wäre auch die Übertragung eines Minderheitsanteils an der Besitzgesellschaft begünstigt. Künftig soll auch hier eine Besteuerung ohne Begünstigung erfolgen.

- **Beispiel 3:**

Ein Vater möchte seine Anteile an seiner operativ tätigen Kapitalgesellschaft (100%iger Anteilseigner), aber auch an seiner Vermietungsgesellschaft seinen beiden Kindern je zur Hälfte zukommen lassen. Da keinem Kind eine Mehrheitsbeteiligung eingeräumt wird, kann dem Wortlaut des derzeit vorliegenden Gesetzentwurfs entnommen werden, dass keine Begünstigung der Anteile an der Vermietungsgesellschaft mehr erfolgt. Würde dagegen ein Kind 51 % der Anteile an beiden Gesellschaften erhalten, das andere Kind 49 %, wäre eine Begünstigung für das höher bedachte Kind möglich. Obwohl beide Kinder Anteile an derselben Gesellschaft erhalten, erhält nun das eine Kind begünstigtes Betriebsvermögen, das andere Kind hoch belastetes Privatvermögen.

Die Beispiele zeigen, dass die im Gesetzentwurf enthaltene Regelung für Betriebsaufspaltungen viel zu eng gefasst ist. Vor dem Hintergrund, dass Betriebsaufspaltungen bereits durch die Unternehmenssteuerreform 2008 durch eine doppelte Erfassung von Mietzahlungen mit einer höheren Gewerbesteuer belastet wurden, wird diese im Mittelstand weit verbreitete Gestaltung zunehmend unattraktiv. In der Praxis wird dies viele Unternehmen zu wirtschaftlich unsinnigem Verhalten zwingen, um der drohenden Steuerlast zu entgehen.

j) Betriebsverpachtung

Eine Ausdehnung der Begünstigung auf verpachtete Gewerbebetriebe sollte erwogen werden, da dies eine häufige Zwischenstufe im Lebenszyklus eines Unternehmens ist und gerade diese Vorgehensweise die Generationennachfolge besonders unterstützt (insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft).

k) Überlassung von Wirtschaftsgütern im Konzern

Die Überlassung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Grundstücken und Kapital im Konzern, darf nicht zur Nichtanwendung der Verschonungsregelung führen. Durch Festlegung der 50 %-Grenze für Verwaltungsvermögen auf jeder einzelnen Beteiligungsebene im Konzern kann durch eine zufällig ungünstige Verteilung wünschenswert zu begünstigendes Vermögen aus der Verschonungsregelung herausfallen, obwohl die Widmung für betriebliche „produktive“ Zwecke des Unternehmens unzweifelhaft ist.

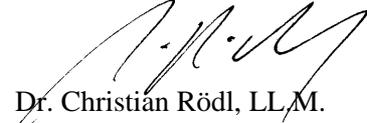
l) Benachteiligung der Immobilienbranche

Das Ziel des Gesetzgebers, durch die Ausnahme des fremdvermieteten Grundbesitzes missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden, geht zu Lasten der gesamten Immobilienbranche. Hier sind Unternehmen betroffen, die zum Teil seit Jahrzehnten im Familienbesitz als Unternehmen Wohn- und Gewerberaum dem Markt zur Verfügung stellen. Diese Unternehmen unterliegen denselben sozialen und steuerlichen Bindungen wie andere Unternehmen, auch diese Unternehmen schaffen Arbeitsplätze. Daher verstößt ihre grundsätzliche Nichtberücksichtigung unseres Erachtens eklatant gegen die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts für eine zielgerichtete und am Gleichheitsgrundsatz ausgerichtete Verschonungsregelung. Wir halten es für zwingend erforderlich, für solche Unternehmen, ebenso wie für Beteiligungsunternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und andere Finanzdienstleister, eine Öffnungsklausel einzufügen, die dem Steuerpflichtigen den Nachweis offen stellt, dass fremdgenutzte Immobilien kein schädliches Verwaltungsvermögen darstellen bzw. es sich nicht um willkürlich begründetes Betriebsvermögen handelt.

2. Doppelbelastung Einkommensteuer / Erbschaftsteuer

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme die Problematik einer doppelten steuerlichen Belastung derselben stillen Reserven zutreffend dargelegt. Hier müssen wir zusätzlich darauf hinweisen, dass Doppelbelastungen nicht nur im Unternehmensbereich auftreten könnten, sondern aufgrund der Einführung der Abgeltungssteuer auch im Bereich der Kapitalanlagen und im Hinblick auf § 23 EStG latente Ertragsteuerbelastungen auch beim Grundvermögen innerhalb der Behaltefristen real existieren. Bei einer erbschaftsteuerlichen Belastung aller Vermögensarten ausgehend vom gemeinen Wert wird damit der latenten Ertragsteuerbelastung auf alle nicht in Geld bestehenden Nachlasswerte nicht ausreichend Rechnung getragen. Unseres Erachtens wäre es daher die gebotene Regelung, die latente Steuerbelastung im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Bewertung **allgemein** zu berücksichtigen. Zur Ermittlung der latenten Steuerbelastung gibt es im Rahmen der Unternehmensbewertung anerkannte Verfahren, auf die zurückgegriffen werden kann. Durch Einführung der Neuregelungen der handelsrechtlichen Bilanzierung nach BilMoG werden diese Verfahren in absehbarer Zeit auch Eingang in die handelsrechtliche Rechnungslegung finden. Als Alternative kann auch über die Möglichkeit eines Abzugs der latenten Ertragsteuern wie eine Nachlassverbindlichkeit bzw. Belastung des Übertragenen nachgedacht werden oder an einen steuerfreien Step-up im Rahmen der Ertragsteuern bei allen mit Erbschaftsteuer belasteten übertragenen oder vererbten Vermögensgegenständen. Andernfalls ist hierbei der nächste Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorprogrammiert.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Christian Rödl, LL.M.

- Rechtsanwalt -
- Steuerberater -