

**Stellungnahme zu Art. 6 des Entwurfs eines Gesetzes  
zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums  
(Wachstumsbeschleunigungsgesetz)  
der Fraktionen der CDU/CSU und FDP  
(BT-DS 17/15 vom 09.11.2009)**

## 1. Ermittlung der Ausgangslohnsumme

Nach dem bisher unveränderten § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG ist die Ausgangslohnsumme die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Aus der so ermittelten Ausgangslohnsumme ergibt sich nach Anwendung des Prozentsatzes von heute 650 % geplant 400 % die Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG), die über einen Zeitraum von heute 7, im Entwurf vorgesehenen 5 Jahren nicht unterschritten werden darf. Wird diese Mindestlohnsumme nicht eingehalten, kommt es zur Nachversteuerung.

Zielsetzung des Entwurfs ist die gesetzgeberische Reaktion auf die durch die Finanz- und Wirtschaftskrise geänderten ökonomischen Rahmenbedingungen, die zur Verkürzung der unternehmerischen Entscheidungszeiträume geführt haben (BT-DS 17/15 S. 20). Vor diesem Hintergrund erweist sich der Zeitraum von 5 Jahren zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme auch unter Berücksichtigung der Herabsetzung der für die Mindestlohnsummen maßgeblichen Prozentsätze als erheblich zu lang. Denn in die Ausgangslohnsumme werden auch Lohnsummen aus den Boomjahren 2005 – 2007 mit der Folge eingerechnet, dass wegen Lohnsummenreduzierungen als Reaktionen der Unternehmen auf die Krise die Mindestlohnsumme bereits im Übertragungstichtag nicht gehalten werden kann und es zur Nachversteuerung kommen muss.

**Beispiel:**

Eine Unternehmensnachfolge findet unter Geltung des geplanten Rechts am 01.01.2010 statt. Das Unternehmen wies in den Jahren 2005 bis 2007 Lohnsummen von jeweils 1000 aus. In Folge der Krise verringerte sich die Lohnsumme in 2008 auf 900 und 2009 auf 600. Die Ausgangslohnsumme beträgt demzufolge 900 (4.500 : 5). Nach Art. 6 Nr. 1, a), aa) des Entwurfs müssen über 5 Jahre 400 % der Ausgangslohnsumme, das heißt durchschnittlich 80 % pro Jahr gehalten werden. 80 % von 900 ergibt 720 mit der Konsequenz, dass das Unternehmen bereits zum Übertragungstichtag die Mindestlohnsumme verfehlt.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Entwurfs wäre es sachgerecht, den Zeitraum zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme – möglicherweise auch auf den prognostizierten Zeitraum der Krise befristet – auf 2 Jahre zu verkürzen. In dem Beispiel würde diese Maßnahme zu einer Ausgangslohnsumme von 750 und unter Anwendung der 80 % pro Jahr Regelung dazu führen, dass die im Übertragungszeitpunkt erreichte Lohnsumme von 600 zwar nicht weiter reduziert werden darf, aber auch nicht erhöht werden muss, um die Nachsteuer zu vermeiden.

**Petiturum:**

In § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG wird das Wort „fünf“ durch das Wort „zwei“ ersetzt. Gegebenenfalls erfolgt diese Änderung befristet.

**2. Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Nachsteuertatbestand**

Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG – Aufgabe des Gewerbebetriebs – und § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG – Auflösung der Kapitalgesellschaft – stellt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens jeweils einen Nachsteuertatbestand dar. Dies entspricht auch der Verwaltungsauffassung (Abschnitt 10 Abs. 1 Satz 2 gleich lautende Erlasse zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.06.2009, BStBl. I 2009, 713, 723).

Einerseits widerspricht der Wegfall der Begünstigungen (Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag) wegen einer krisenbedingt eintretenden Insolvenz des Unternehmens – und der daraus möglicherweise resultierenden privaten Insolvenz – sowohl allgemeinen Gerechtigkeitserwägungen als auch der ratio legis von § 13a Abs. 5 ErbStG die Nachversteuerung auf die Fälle zu beschränken, in denen der Erwerber nach dem begünstigten Erwerb einen Vermögensvorteil erhält.

Andererseits ist die Intention des Gesetzgebers anzuerkennen, dass die – missbräuchliche, bewusst herbeigeführte – Insolvenz keine Vermeidungsmöglichkeit der Nachversteuerung bieten darf.

Dieser Konflikt ließe sich dadurch lösen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens dann keinen Nachsteuerungsstatbestand darstellt, wenn sich aus dem Bericht des Insolvenzverwalters (§ 29 Abs. 1 Nr. 1, § 156 InsO) ergibt, dass die Insolvenz konjunkturbedingt eingetreten ist.

#### **Petitum:**

§ 13a Abs. 5 ErbStG wird dahingehend ergänzt, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens keinen Nachsteuertatbestand darstellt, wenn sich aus dem Bericht des Insolvenzverwalters ergibt, dass die Insolvenz konjunkturbedingt eingetreten ist.

### **3. Tarifverlauf in Steuerklasse II**

In Art. 6 Nr. 2 trägt der Entwurf dem Prinzip des Verwandtenerbrechts sowie dem Familienprinzip (BVerfGE 93, 165, 174) durch die Differenzierung des Tarifverlaufs in Steuerklasse II und III mit Ausnahme von Erwerben zwischen € 600.000 und € 6 Millionen Rechnung. **Wahrscheinlich ist übersehen worden**, dass in diesem Bereich in beiden Steuerklassen ein Tarif von 30 % gilt. Um das in der Begründung formulierte Gesetzesziel – niedrigere Steuersätze für Angehörige der Steuerklasse II als für solche der Steuerklasse III (BT-DS 17/15 S. 21) – zu erreichen, sollte insoweit eine Absenkung in der Steuerklasse II erfolgen. Wegen des vergleichsweise geringen Steueraufkommens in dieser Klasse (vgl. Lehmann/Treptow, Wirtschaft und Statistik 2006, 952, 957) dürften die fiskalischen Folgen marginal sein.

**Petitur:**

In Art. 6 Nr. 2 des Entwurfs wird in der Steuerklasse II, 4. Spalte von oben, die Zahl „30“ durch die Zahl „28“ ersetzt.

**4. Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuer**

Zum Zwecke der als notwendig erkannten Vermeidung der Doppelbelastung hatte sich der Gesetzgeber des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 auf die Wiedereinführung von § 35 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 anzuwendenden Fassung beschränkt. § 35b EStG n.F. bezieht sich nur auf Einkünfte in einem mit den erbschaftsteuerlichen Fristen nicht abgestimmten Zeitraum, führt zu einer unzureichenden Vermeidung der Doppelbelastung und lässt die Abstimmung mit geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen vermissen. Vor allem aus diesen Gründen ist die Vorschrift in der Literatur kritisiert worden (vgl. nur Herzog/Joisten/Vossel, DB 2009, 584; Seifried, ZEV 2009, 285; Beck, PersG-HB/Landsittel, 3. Auflage, § 8 Rz. 313).

Die jetzt anstehende Reform sollte die Gelegenheit nutzen, die Anregungen aufzugreifen, die im Gesetzgebungsverfahren der Erbschaftsteuerreform gegeben wurden. Auf die dortigen Ausführungen darf verwiesen werden (Finanzausschuss, Protokoll Nr. 16/87, S. 426 =

[http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoerungen/087/stellungnahmen/39-60-Prof\\_Landsittel\\_u\\_ZentUma.pdf](http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoerungen/087/stellungnahmen/39-60-Prof_Landsittel_u_ZentUma.pdf), S. 9 ff).

**Petitur:**

Unter entsprechender Änderung von § 12 Nr. 3 EStG wird vorgesehen, dass die anteilig auf das einkommensteuerrechtlich verstrickte Wirtschaftsgut gezahlte Erbschaft- oder Schenkungsteuer in Form der durch den Erwerb ausgelösten sowie durch eventuelle Nachsteuern gezahlten oder zu zahlenden Steuer auf Antrag als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Veräußerung des entsprechenden Wirtschaftsgutes anzusetzen ist.

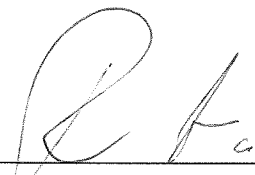
## **5. Inkrafttreten**

Das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 ist zum 01.01.2009 mit der Möglichkeit des Antrags auf rückwirkende Anwendung bis zum 30.06.2009 nach Art. 3 dieses Gesetzes in Kraft getreten. Die Möglichkeit einen solchen Antrag zu stellen, sollte dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Rechtslage vor dem 01.01.2009 und derjenigen danach eröffnen, die beide sowohl ent- als auch belastende Regelungen vorsehen. Art. 6 des Entwurfs des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes enthält demgegenüber ausschließlich den Steuerpflichtigen im Vergleich zur geltenden Rechtslage entlastende Regelungen. Damit bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine rückwirkende Geltung. Zur Vermeidung unterschiedlicher Rechtslagen ab dem 01.01.2009 sollte Art. 6 des Entwurfs ab dem 01.01.2009 in Kraft treten. Eine solche Rückwirkung würde sowohl der zeitnahen Umsetzung der Ziele von Art. 6 des Entwurfs entsprechen, als auch dessen Akzeptanz in der Bevölkerung fördern.

### **Petitum:**

In Art. 6 Nr. 4 des Entwurfs werden die Wörter „nach dem 31. Dezember 2009 entsteht“ durch die Wörter „nach dem 31.12.2008 entsteht“ ersetzt.

Mannheim, den 26.11.2009



---

RA Prof. Dr. Ralph Landsittel