

Berlin, im Mai 2008  
Stellungnahme Nr. 26/08  
abrufbar unter [www.anwaltverein.de](http://www.anwaltverein.de)

**Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins**  
**durch die Ausschüsse Steuerrecht und Erbrecht**  
  
**zum Entwurf eines Gesetzes**  
**zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts**  
**(Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG)**

Mitglieder des Steuerrechtsausschusses:

Rechtsanwalt Dr. Klaus Olbing (Vorsitzender)  
Rechtsanwalt Dr. Stephan Eilers  
Rechtsanwalt Dr. Dietrich von Elsner  
Rechtsanwalt Prof. Dr. Gerrit Frotscher  
Rechtsanwalt Robert Hörtnagl  
Rechtsanwalt Dr. Stephan Schauhoff  
Rechtsanwalt Dr. Egon Schlütter  
Rechtsanwalt Dr. Matthias Söffing  
Rechtsanwalt Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht

zuständiger DAV-Geschäftsführer:

Rechtsanwalt Jens Wagener

Mitglieder des Erbrechtsausschusses:

Rechtsanwalt Dr. Andreas Frieser (Vorsitzender)  
Rechtsanwältin Dr. Stephanie Herzog  
Rechtsanwalt beim Bundesgerichtshof Richard Lindner  
Rechtsanwalt und Notar Dr. Hubertus Rohlfing  
Rechtsanwalt Dr. Christian von Oertzen  
Rechtsanwalt Dr. Stephan Scherer

zuständige DAV-Geschäftsführerin:

Rechtsanwältin Angelika Rüstow

Verteiler:

Bundesministerium der Justiz  
Bundesministerium der Finanzen  
Vorsitzender des Rechtsausschusses des Bundestages  
Rechtsausschuss des Deutschen Bundesrates  
Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend des Deutschen Bundestages  
SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag  
CDU/CSU-Fraktion des Deutschen Bundestages, Arbeitsgruppe Recht  
Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag  
FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag  
Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins  
Landesgruppen und -verbände des DAV  
Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des DAV  
Vorsitzende des FORUM Junge Anwaltschaft  
Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV  
Steuerrechtsausschuss des DAV  
Erbrechtsausschuss des DAV  
Geschäftsführender Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Familienrecht im Deutschen Anwaltverein  
Geschäftsführender Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Erbrecht im Deutschen Anwaltverein  
Bundesrechtsanwaltskammer  
Bundesnotarkammer  
Deutscher Notarverein  
Institut der Wirtschaftsprüfer  
Deutscher Richterbund  
Deutscher Juristinnenbund  
Bundesgerichtshof, Bibliothek  
Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht  
Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)  
Deutscher Steuerberaterverband  
Deutscher Familiengerichtstag e.V.  
Deutsches Forum für Erbrecht e.V.  
Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)  
Bundesverband der Freien Berufe  
Verband Deutscher Anwaltsnotare e.V.  
ver.di  
Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)  
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft  
Bundesverband Deutscher Banken  
Wissenschaftliche Vereinigung für Familienrecht  
Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -  
Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“  
NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht  
WM Wertpapiermitteilungen  
ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht  
Börsenzeitung  
Handelsblatt  
Frankfurter Allgemeine Zeitung  
NJW  
Redaktion FamRZ  
Redaktion FuR  
Redaktion Familie  
Redaktion Partnerschaft und Recht  
Financial Times Deutschland  
Kommission der Europäischen Gemeinschaften

*Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 65.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.*

## **I. Allgemeines**

Eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe (sog. Koch/Steinbrück Arbeitsgruppe) legte am 5.11.2007 ein Eckpunktepapier betreffend die Reform des Erbschaftsteuergesetzes vor. Hierauf baute der am 20.11.2007 veröffentlichte Referentenentwurf auf, der wiederum Grundlage des Regierungsentwurfs vom 11.12.2007 war. Dieser Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) lag zwischenzeitlich dem Bundesrat zur Stellungnahme vor, die ihren Niederschlag im Beschluss vom 15.2.2008 (BR-Drs. 4/08) gefunden hat.

Das ErbStRG ist in erster Linie die gesetzgeberische Antwort auf den Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 (1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1). Mit dieser Entscheidung hatte das BVerfG das ErbStG als nicht mit dem Grundgesetz im Einklang stehend bezeichnet und den Gesetzgeber aufgefordert, bis zum 31.12.2008 für ein verfassungskonformes ErbStG Sorge zu tragen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber die Gelegenheit genutzt, um eine Vielzahl von redaktionellen Änderungen vorzunehmen und Regelungen, die vereinzelte Besteuerungslücken schließen sollen (z.B. § 3 Abs. 2 Nrn. 4 und 7 und § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStRG) einzuführen.

## **II. Einzelpunkte**

1. Mit dem ErbStRG finden auch die **Lebenspartner** einer eingetragenen Lebenspartnerschaft die erbschaft- und schenkungsteuerliche Anerkennung. Dies war überfällig. Spätestens nachdem der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Überarbeitung des Lebenspartnerschaftsrechts vom 15.12.2004 (BGBl. I 2005, 203) ähnliche bzw. gleiche güterrechtliche Regelungen wie für Ehegatten geschaffen hat. Auch wenn Lebenspartner nunmehr in den Genuss eines persönlichen Freibetrages von € 500.000 kommen und damit den Ehegatten gleichgestellt werden, hat der Gesetzgeber im Rahmen der Steuerklassen die Gleichstellung nicht vollzogen. Die Lebenspartner fallen weiterhin unter die Steuerklasse III. Dies stellt eine gewisse Inkonsequenz dar.

2. Das BVerfG begründete die Unvereinbarkeit des ErbStG mit dem Grundgesetz im Wesentlichen damit, dass die Erbschaftsteuer sich zwar nach einheitlichen Steuersätzen berechnet, jedoch die Bemessungsgrundlagen je nach Vermögensart (die sog. Steuerwerte) erheblich voneinander abwichen. Dies stelle einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Vor diesem Hintergrund hätte man eigentlich wesentliche Aussagen zu einer verfassungskonformen **Bewertung** in dem ErbStRG erwarten können. Die für die Bewertung zentrale Vorschrift des § 12 ErbStRG begnügt sich jedoch mit der Verweisung auf Art. 2 § 151 ErbStRG, der auf weitere Spezialnormen des Bewertungsrechts verweist. Diese wiederum enthalten zum Teil den Vorbehalt einer noch durch die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates zu erlassende Rechtsverordnung (Art. 2 § 11 Abs. 2 und § 182 Abs. 5 ErbStRG). Ob damit dem Verfassungsprinzip des Vorbehalts des Gesetzes ausreichend Genüge getan wird, erscheint höchst bedenklich. Denn nach dem ErbStRG begnügt sich der Gesetzgeber allein mit dem Hinweis, dass das Vermögen mit dem Verkehrswert zu bewerten ist, ohne im Einzelnen Grundregeln für die Ermittlung des Verkehrswertes gesetzlich festzuschreiben.

Nicht hinnehmbar ist in diesem Zusammenhang auch ein zeitliches Auseinanderklaffen zwischen dem Gesetzgebungsverfahren des ErbStRG und des Verfahrens des Erlasses der Rechtsverordnungen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der zeitlichen Anwendung des neuen ErbStG, das teilweise auch ein Optionsrecht für Altfälle bezüglich der Anwendung des neuen Rechts vorsieht (s. hierzu unten 11). Dieses Optionsrecht kann nur sinnvoll ausgeübt werden, wenn die Steuerbelastung nach neuem Recht genau ausgerechnet werden kann.

*Gesetz- und Verordnungsgeber sollten daher zwingend für eine zeitliche Kongruenz sorgen.*

3. Die Erhöhung der **Freibeträge** begleitet von einer Anhebung der **Tarifsprünge** ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch darf nicht vergessen werden, dass die Bemessungsgrundlagen durch eine am Verkehrswert orientierte Bewertung nicht unerheblich nach oben gehen werden. Ob das Ziel des Gesetzgebers, kleinere Vermögenserwerbe völlig von der Steuer zu befreien, erreicht wird, mag zweifelhaft sein. Auch darf nicht übersehen werden, dass die Steuerklasse II, also z.B. die unentgeltliche Vermögensübertragung auf Nichten und Neffen oder auf Geschwister, in Bezug auf die **Steuersätze** der Steuerklasse III gleichgestellt werden soll. Dies bedeutet für die Steuerklasse II teilweise eine exorbitante Erhöhung der Steuersätze; denn § 19 Abs. 1 ErbStRG sieht für die Steuerklasse II und III einheitlich nur noch einen 30 %igen und einen 50%igen Steuersatz vor. Ein Grund für die steuersatzmäßige Gleichbehandlung der Steuerklasse II und III ist nicht ersichtlich. Daher stellt sich die

Frage, ob hierin nicht ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG und ein ungerechtfertigter Eingriff in den durch Art. 6 Abs. 1 GG gewährten Schutz von Ehe und Familien gegeben ist.

*Es wird angeregt eine Differenzierung der steuerlichen Belastung zwischen den Erwerbern der Steuerklassen II und III zu schaffen.*

4. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu EUR 5.200 steuerfrei, wenn der Erwerb einer Person anfällt, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt hat, soweit die Zuwendung als angemessenes Entgelt anzusehen ist. Diese Vorschrift bleibt von der geplanten Erbschaftsteuerreform unberührt. Derzeit gibt es von der Bundesregierung einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts, der auch zum Inhalt hat, private Pflegeleistungen zu stärken. Dies soll insbesondere durch die Neueinführung des § 2057b BGB erfolgen. Danach soll ein gesetzlicher Erbe, der den Erblasser während längerer Zeit gepflegt hat, bei der Auseinandersetzung die Ausgleichung dieser Leistung verlangen können. Als Folge dieser Privilegierungsvorschrift im Zivilrecht sollte entsprechend der Freibetrag in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG auch deutlich erhöht werden, damit eine etwaige Ausgleichung für die Pflegeleistungen bis zu einem gewissen Höchstbetrag nicht der Erbschaftsteuer unterliegt. Damit ergibt sich ein geschlossenes System des Erb- und Erbschaftsteuerrechts, überobligatorische Pflege im Rahmen eines Testaments oder Erbvertrages zu honorieren. Dies wird mit dem Gesetzesentwurf zum Erb- und Verjährungsrecht zivilrechtlich verankert und sollte im Rahmen der Erbschaftsteuerreform auch steuerrechtlich durch einen höheren Freibetrag abgesichert werden.
5. Das ErbStRG will durch die Einfügung eines neuen 4. Satzes in § 14 Abs. 1 eine **erbschaftsteuerliche Mindestbesteuerung** einführen. Nach § 14 ErbStG sollen alle Erwerbe innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums zusammengerechnet und wie ein Vermögenserwerb behandelt werden. Hierdurch soll im Wesentlichen verhindert werden, dass durch die Zerlegung einer Vermögensübertragung in mehrere Vermögensübertragungen die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs umgangen wird. In besonderen Fallgestaltungen kann sich die Zusammenrechnung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, mit der Folge, dass der Letzterwerb keiner Besteuerung unterliegt. Durch § 14 Abs. 1 Satz 4 ErbStRG wird nun bestimmt, dass die Steuer, die sich nach den geltenden Vorschriften für den Letzterwerb ohne Zusammenrechnung ergibt, auf jeden Fall anfällt.

Auch diese Regelung kann nicht ohne Kritik bleiben, da sie das Gesetz verkompliziert und einen Systembruch ausschließlich zu Lasten des Steuerpflichtigen darstellt. Das Erbschaftsteuerrecht baut auf dem Stichtagsprinzip auf. Durch die Zusammenrechnung aller Erwerbe innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums wird mithin das Stichtagsprinzip durchbrochen. Diese Durchbrechung kann aber nur akzeptiert werden, wenn sie sich sowohl zu Ungunsten als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Eine Durchbrechung des Stichtagsprinzips nur zu Lasten des Steuerpflichtigen erscheint bedenklich.

*Die erbschaftsteuerliche Mindestbesteuerung sollte ersatzlos gestrichen werden.*

6. Schenkungen unter Nutzungsaufgabe, z.B. die Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, werden erbschaftsteuerlich als Einheit gesehen. Der Wert der Bereicherung ergibt sich dabei aus dem Saldo des Bruttowerts des Geschenks und des Werts der vom Beschenkten zu tragenden Nutzungseinschränkung. Diese volle Abzugsfähigkeit untersagt § 25 ErbStG jedoch für den Fall, in dem die Nutzungsaufgabe zugunsten des Schenkers oder des Ehegatten des Erblassers bzw. des Schenkers besteht. Nunmehr soll der **§ 25 ErbStG ersatzlos gestrichen** werden, so dass die Nutzungsaufgabe wieder in jedem Fall voll abzugsfähig ist. Der Wert der Nutzungsaufgabe, der vom Wert des Zuwendungsgegenstandes abzuziehen ist, wird durch § 16 BewG begrenzt. Danach darf bei der Ermittlung des Kapitalwerts von Nutzungen der Jahreswert der Nutzung höchstens den Wert betragen, der sich ergibt, wenn der für das genutzte Wirtschaftsgut maßgebliche Steuerwert durch den Faktor 18,6 geteilt wird. Hintergrund dieser Deckelung war der Ansatz bestimmter Wirtschaftsgüter mit ihrem sehr niedrigen Steuerwert. Wäre von diesem Steuerwert die Nutzungsaufgabe mit ihrem ungedeckelten Wert abzuziehen, so hätten sich negative Werte ergeben können. Mit dem nunmehr angestrebten Ansatz aller Vermögensgegenstände mit ihrem Verkehrswert ist die Rechtfertigung des § 16 BewG entfallen. Gleichwohl sieht das ErbStRG eine ersatzlose Streichung dieser Vorschrift nicht vor.

*Es wird daher die ersatzlose Aufhebung des § 16 BewG angeregt.*

7. Kernstück des ErbStRG ist die **Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie unternehmerischen Vermögens** (Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn eine bestimmte Mindestbeteiligungsquote erfüllt ist) vor der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Verschonung erfolgt mittels Gewährung eines sog. Verschonungsabschlags (§ 13a Abs. 1 ErbStRG) und eines sog. Abzugsbetrages (§ 13a Abs. 2 ErbStRG). Die Verschonung greift nur, wenn zum einen begünstigtes Vermögen i.S. des § 13b ErbStRG gegeben ist und zum

a. In § 13a Abs. 1 ErbStRG wird der **Verschonungsabschlag** legal wie folgt definiert: „der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag)“. Aufgrund des Wortes „insgesamt“ geht man beim ersten Hinsehen davon aus, dass das in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStRG genannte Vermögen in vollem Umfange und nicht nur zum Teil von der Steuer frei gestellt werden soll. Auch die Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf legt dieses Verständnis nahe. Dort heißt es auf Seite 56: „Das in § 13b ErbStG umschriebene Vermögen wird mit einem Abschlag von 100 Prozent berücksichtigt, bleibt im Ergebnis also außer Ansatz.“ Analysiert man den Gesetzestext genau und folgt der in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStRG erwähnten Verweisung auf § 13b Abs. 4 ErbStRG, so ist festzustellen, dass nicht 100 % des Vermögens, sondern nur 85% begünstigt werden.

*Es wird angeregt, um Missverständnissen vorzubeugen, sollte aus Gründen der Rechtssicherheit § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStRG redaktionell klarer gefasst werden.*

b. Der **Abzugsbetrag** soll gem. § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStRG bei der Besteuerung außer Ansatz bleiben. Es handelt sich um eine Praktikabilitätsregelung; denn hierdurch soll eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstfällen erspart bleiben. Diese Regelung ist zu begrüßen. Sie ist jedoch redaktionell unglücklich gefasst. Verringert sich der Abzugsbetrag von € 150.000 bereits dann, wenn ein Vermögen von € 150.001 und mehr übertragen wird oder wenn ein Vermögen von mehr als € 1 Mio. übertragen wird.

*Es wird angeregt, dass der Gesetzgeber die Regelung redaktionell überarbeitet und somit Klarheit schafft.*

c. Begünstigtes Vermögen ist u.a. das Betriebsvermögen. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStRG ist **Betriebsvermögen** gegeben, wenn ein ganzer Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteile nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG übertragen werden. Damit verdeutlicht das ErbStRG, dass es auf ertragsteuerliche Begriffe abstellt. Damit bietet sich auch weiterhin die Möglichkeit, durch Strukturierungsmaßnahmen (z.B. Begründung einer GmbH & Co. KG) Privatvermögen in ertragsteuerliches Betriebsvermögen umzuwandeln. Das ErbStRG will aber das Privatvermögen nicht begünstigen. Aus diesem Grunde führt das ErbStRG den Begriff des **Verwaltungsvermögens** ein und bestimmt, dass dieses Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht begünstigt werden soll (§ 13b Abs. 2 ErbStRG). Was

alles zum Verwaltungsvermögen gehört, wird enumerativ aufgezählt. Insbesondere fallen hierunter Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke. In diesem Zusammenhang ist die Regelung in § 13b Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStRG von besonderer Bedeutung, wonach an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke dann nicht zum Verwaltungsvermögen gehören, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb seinen Willen durchsetzen kann. Für diese Regelung stand offensichtlich die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung Pate, jedoch mit der ganz erheblichen Einschränkung, dass die sog. Personengruppentheorie im Erbschaftsteuerrecht keine Anwendung findet. Hier setzt die Kritik an. Stellt das Gesetz auf ertragsteuerliche Begrifflichkeiten ab, so sind diese auch konsequent im Erbschaftsteuerrecht umzusetzen.

*Der Gesetzgeber sollte daher § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStRG an den ertragsteuerlichen Begriff der Betriebsaufspaltung redaktionell anpassen.*

**d.** Die 85%ige Steuerverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStRG verlangt, dass 10 Jahre nach dem Erwerb die jährliche Lohnsumme ununterbrochen mindestens 70% der durchschnittlichen jährlichen Lohnsumme der letzten fünf abgeschlossenen Jahre vor dem Erwerb beträgt (Ausgangslohnsumme). Diese **Lohnsummenklausel** soll dann nicht gelten, wenn die Ausgangslohnsumme Null beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 10 Beschäftigte hat. Auch wenn die Lohnsummenklausel als ein Ärgernis empfunden werden dürfte, erscheint sie jedoch vor dem Hintergrund einer notwendigen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung (Erhalt von Arbeitsplätzen) der Begünstigung unternehmerischen Vermögens als akzeptable Regelung. Jedoch sollten die Ausnahmen zur Lohnsummenklausel etwas großzügiger formuliert werden. Dies insbesondere deshalb, weil die Ausnahme, dass die Ausgangslohnsumme, also die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre, Null Euro beträgt, so gut wie nie in Betracht kommen wird. Es besteht daher die Gefahr, dass das Lohnsummenerfordernis für Klein- und Kleinstbetriebe zu einem unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand führt.

*Die vom Bundesrat vorgeschlagene Ergänzung des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStRG dahingehend, dass die Lohnsummenklausel dann nicht zur Anwendung kommt, „wenn die Ausgangslohnsumme nicht mehr als 100.000 Euro beträgt“ findet volle Unterstützung.*

Wie die Lohnsumme im Einzelnen zu berechnen ist, schreibt § 13a Abs. 4 ErbStRG vor. Von erheblicher Relevanz sind die Fallgestaltungen, bei denen zum Vermögen eines Betriebs Beteiligungen an anderen Unternehmen gehören. Unabhängig davon, ob es sich um mittelbare oder unmittelbare Beteiligungen handelt, sind die

Lohnsummen dieser Gesellschaften bei der Ermittlung der Lohnsumme zu berücksichtigen, sofern die Gesellschaften Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder im EU- oder im EWR-Raum haben. Werden mithin Arbeitsplätze außerhalb des vorstehend beschriebenen Wirtschaftsraums, z.B. nach Indien verlagert, so geht dies zu Lasten der maßgeblichen Lohnsumme und erleichtert mithin die Unternehmensnachfolge. Ein derartiger Effekt ist nach diesseitiger Ansicht nicht hinnehmbar, da er insbesondere den mittelständischen Unternehmer benachteiligt, der nicht in der Lage ist, Betriebseinheiten in EU-fremde Länder auszugliedern. Ferner erscheint diese Regelung auch volkswirtschaftlich bedenklich, da diese gerade dem gesteckten Ziel der Arbeitsplatzsicherung zuwiderläuft.

e. Die weitere Voraussetzung, um in die Steuerverschonung zu gelangen, ist die sog. **Behaltensfrist**. Nach § 13a Abs. 5 ErbStRG fällt sowohl der Verschonungsabschlag als auch der Abzugsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit sich der Erwerber innerhalb von 15 Jahren steuerschädlich verhält. Wann das der Fall ist, wird in § 13a Abs. 5 Nrn. 1 bis 5 ErbStRG näher beschrieben.

Zu Recht wird im Schrifttum die **15-Jahres-Frist** in ihrer Länge kritisiert. Selbst die vom Bundesrat in der Stellungnahme vom 15.02.2008 vorgeschlagene 10-Jahres-Frist dürfte im heutigen schnelllebigen Wirtschaftsleben noch unverhältnismäßig lang sein,

*so dass eine 5-Jahres-Frist, wie man sie aus § 13a Abs. 5 ErbStG her kennt, vernünftig erscheint.*

Es darf nicht vergessen werden, dass der Unternehmer sehr häufig auf von außen vorgegebene veränderte Verhältnisse zu reagieren hat. Die Einhaltung der vom ErbStRG vorgesehenen Behaltensfrist liegt zu einem großen Teil nicht in der Sphäre des Erwerbers. Je länger mithin die Behaltensfrist ist, desto größer ist die Gefahr, dass gegen sie aus nicht vom Erwerber zu vertretenden Umständen verstoßen wird.

Von höchst gravierender Bedeutung ist die in § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStRG niedergelegte, als **Fallbeileffekt** beschriebene Rechtsfolge bei Verstoß gegen die Behaltensfrist. Nach der im Entwurf vorgesehenen Regelung führt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung insoweit zu einem vollumfänglichen Wegfall der Vergünstigung. Die Vergünstigung fällt also nicht erst ab dem Zeitpunkt des Verstoßes, sondern rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Erwerbs weg. Erfolgt das steuerschädliche Verhalten erst im 15. Jahr, so verliert der Erwerber insoweit die Vergünstigung des Verschonungsabschlages und des Abzugsbetrages gänzlich.

*Der Bitte des Bundesrates (BR-Drucks. 4/08 Seite 5 Nr. 6) eine zeitanteilige Sanktionierung aufzunehmen, ist in vollem Umfange beizutreten.*

f. Es ist im Regierungsentwurf vorgesehen, dass es zu einer Nachversteuerung kommt, wenn binnen des 15-Jahreszeitraums Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen des Erben und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als EUR 150.000 übersteigen (Überentnahme). Für den Entnahmetatbestand ist es auch nach derzeit geltendem Recht unerheblich, ob mit dieser Überentnahme Erbschaftsteuern bezahlt wurden (R 65 Abs. 1 Satz 2 ErbStR). Dies soll auch im Rahmen des neuen Rechts so bleiben.

Der Nachsteuertatbestand ist allerdings nicht mit dem seit der Unternehmensteuerreform 2008 geltenden § 34a EStG (Thesaurierungsbegünstigung bei Personengesellschaften) abgestimmt. Danach hat ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft das Recht, Erbschaftsteuer mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz anzusparen, indem er Gewinne in der Personengesellschaft thesauriert. Die Entnahme wird dann mit einem Steuersatz von 25% nachversteuert. Dies gilt aber nicht, wenn es sich um Beträge handelt, die für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen werden (§ 34a Abs. 4 Satz 3 EStG). Der nach § 34a EStG mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz angesparte Erbschaftsteuerbetrag wird nicht der ertragsteuerlichen Nachversteuerung von 25 % Einkommensteuer unterworfen, sondern bei der Ermittlung des Nachsteuerungsbetrages abgezogen werden. Damit wird die Entnahme zur Zahlung von Erbschaftsteuern ausdrücklich vom Gesetzgeber ertragsteuerlich privilegiert. Diese Wertentscheidung des Gesetzgebers sollte sich auch in den Nachsteuertatbeständen der Erbschaftsteuer widerspiegeln, um somit ein in sich geschlossenes System darzustellen. Das in der Einkommensteuer gesetzte Incentive, die Erbschaftsteuern im Betrieb anzusparen, sollte auch in die Erbschaftsteuer transportiert werden. Nur dann ergibt sich für den Mittelstand ein in sich geschlossenes Begünstigungssystem für die Einkommen- und Erbschaftsteuer.

Wir regen deswegen an, § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG-E wie folgt zu ergänzen:

*„Verluste, Entnahmen zur Finanzierung der Erbschaftsteuern auf dem begünstigten Betriebsvermögen sowie Entnahmen zur Finanzierung von mit dem begünstigten Betriebsvermögen im Zusammenhang stehender Einkommensteuern des Erblassers bzw. Rechtsvorgängers nebst Nebenleistungen bleiben unberücksichtigt.“*

8. Unerfreulich ist auch die in vielen Fällen auftretende **steuerliche Doppelbelastung** eines Geschäftsvorganges mit Erbschaft- und Ertragsteuer. Veräußert beispielsweise der Erbe den ererbten Betrieb innerhalb der 15-Jahres-Frist, so unterliegt dieser Vorgang einerseits der Erbschaftsteuer und andererseits der Ertragsteuer. Die hierdurch auftretende steuerliche Doppelbelastung kann sehr schnell weit über 50% liegen.

*Es kann der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drucks. 8/08 Seite 9 Nr. 9) beigepflichtet werden, den Gesetzgeber aufzufordern, eine Regelung zu schaffen, die diese Doppelbelastung beseitigt.*

9. Im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Nachfolgeklauseln ist insbesondere nach wie vor die Fortsetzungsklausel, soweit sie nicht sowieso durch das Gesetz vorgegeben wird, häufig anzutreffen. Der ausscheidende Gesellschafter erhält einen Abfindungsanspruch, der üblicherweise sehr niedrig bemessen wird, um die Liquidität der Gesellschaft nicht allzu stark zu belasten. Die den verbleibenden Gesellschaftern anwachsenden Gesellschaftsanteile stellen in Höhe der Differenz zwischen Steuerwert der Anteile und dem Abfindungsanspruch eine Bereicherung dar. Da nach neuer Rechtslage der Steuerwert dem Verkehrswert entsprechen soll, können die Bereicherungen und damit die Erbschaftsteuerbelastungen von nicht unerheblichem Umfang sein.

*Es wäre daher zu begrüßen, wenn auch der **Anwachsungserwerb** i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG und § 7 Abs. 7 ErbStG unter das begünstigte Vermögen nach § 13b ErbStRG fallen würde.*

10. Ausgenommen vom steuerschädlichen Verwaltungsvermögen werden u.a. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, wenn in Grundzügen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen. Eine Ausnahmeregelung bezüglich einer **Betriebsverpachtung** gibt es hingegen nicht. Bei einer Betriebsverpachtung für die keine Betriebsaufgabe erklärt worden ist, kann der Betrieb jederzeit wieder reaktiviert werden. Damit ist der Grundgedanke der erbschaftsteuerlichen Förderung erfüllt, nämlich die Betriebsfortführung.

*Es ist daher wünschenswert, wenn die in § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStRG enthaltenen Ausnahmetatbestände um die Betriebsverpachtung, für die keine Betriebsaufgabe erklärt worden ist, ergänzt wird.*

11. Begünstigtes Vermögen bilden auch **Anteile an Kapitalgesellschaften**, wenn die Beteiligungsquote mehr als 25% darstellt. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist die Beteiligungsgrenze von 25% ein Indiz dafür, dass der Anteilseigner unternehme-

risch in die Gesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt. Nach diesseitiger Auffassung ist die 25%-Beteiligungsgrenze willkürlich und widerspricht dem Grundsatz einer Rechtsform unabhängigen Besteuerung. Auch ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb nur unmittelbare Beteiligungen Berücksichtigung finden sollen und nicht auch - wie sonst üblich - mittelbare Beteiligungen zu beachten sind. Als Beispiel aus der Praxis können die vermögensverwaltenden Personengesellschaften genannt werden. Hält beispielsweise eine GbR, an der zwei Gesellschafter zu je 50% beteiligt sind, ausschließlich eine 80%ige Beteiligung an einer im Bereich der Maschinenherstellung tätigen GmbH, so ist die unentgeltliche Übertragung eines GbR-Anteils gleichwohl nicht begünstigt.

*Es wird deshalb angeregt, die Beteiligungsgrenze drastisch abzusenken und bei der Berechnung derselbigen auch mittelbare Beteiligungsverhältnisse berücksichtigen zu lassen.*

12. Die Poolung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E ist im Hinblick auf die Verpfändung von Kapitalgesellschaftsanteilen problematisch. Die Poolungsklausel gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E sollte daher umformuliert werden. Problematisch ist, ob das Tatbestandsmerkmal „einheitlich zu verfügen“ erfüllt ist, wenn gepoolte Gesellschaftsanteile an eine Bank zur Kreditfinanzierung des Unternehmens verpfändet werden. Eine Verpfändung kann schon einen Verstoß gegen das Tatbestandsmerkmal der „einheitlichen Verfügung“ begründen. Nach meiner Auffassung darf aber die Verpfändung von Kapitalgesellschaftsanteilen keine steuerschädliche Auswirkung auf die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung des § 13b ErbStG-E haben. Eine Verfügung liegt erst dann vor, wenn Pfandreife eintritt, weil damit auch ein Verlust des Eigentums an den Kapitalgesellschaftsanteilen einhergeht. Solange allerdings nur ein beschränkt dingliches Recht an den Kapitalgesellschaftsanteilen durch die Verpfändung eingeräumt wird, verbleibt das über den Erbfall oder die Schenkung erworbene Eigentum weiterhin dem Erben/Beschenkten. Nur der Verlust von Eigentum an den Kapitalgesellschaftsanteilen soll eine schädliche Verfügung i. S. d. Vorschrift sein. Schließlich wird auch der Eigentumsübergang bei einer Schenkung/Erbschaft besteuert. Eine teleologische Reduktion des Tatbestandsmerkmals „einheitlich zu verfügen“ ist auch aus wirtschaftlichen Gründen geboten, weil die Verpfändung von Kapitalgesellschaftsanteilen zur Unternehmensfinanzierung unentbehrlich ist. Die Poolungsvoraussetzung der „einheitlichen Verfügung“ wäre in der unternehmerischen Realität kaum noch erfüllbar, würde man eine Verpfändung als schädliche Verfügung werten. Damit würde die Begünstigungsmöglichkeit des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG-E in vielen Fällen leerlaufen. Daher darf die Verpfändung keine schäd-

liche Verfügung i. S. d. Poolungsklausel sein. Sofern die Poolungsvoraussetzungen im Übrigen gegeben sind, darf der Anteilseigner, der 25% oder weniger als 25 % der Anteile hält, nicht durch ein Verpfändungsverbot schlechter gestellt werden, um die Begünstigung zu erlangen.

Der Großanteilseigner, der mit mehr als 25 % originär an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist und damit auch ohne Poolung eine Begünstigung erlangt, kann selbstverständlich während der Nachsteuerperiode seine Anteile an eine Bank verpfänden. Denn die Verpfändung als solches ist noch nicht Veräußerung i. S. d. § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG-E (Nachsteuertatbestand). Durch die Poolungsklausel sollte der Kleinanteilseigner unter bestimmten Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung einem Großanteilseigner gleichgestellt werden. Dann muss ihm auch eine Verpfändung der Anteile zugestanden werden. Daher werden folgende Ergänzungen angeregt:

§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E (Änderungen jeweils fett gedruckt): „*Ob der Erblasser oder der Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder dem 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...*“

§ 13b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E: „*Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über **das Eigentum an den Anteilen** nur einheitlich zu verfügen...*“

§ 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG-E: „*Im Falle des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E die Verfügungsbeschränkung **über das Eigentum** oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.*“

13. Abschließend soll noch kurz auf die **Anwendungsregeln des ErbStRG** hingewiesen werden. Hier sieht Art. 3 Abs. 1 ErbStRG eine Rückwirkung vor, die im Belieben des Erwerbers steht (Antragsrecht). Danach kann ein Erwerber bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung beantragen, dass die durch das ErbStRG geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes auf Erwerbe von Todes wegen anzuwenden sind. Nicht nachvollziehbar ist, dass dieses Optionsrecht nicht auch für Schenkungen unter Lebenden gelten soll. Die Systematik des Erbschaftsteuerrechts geht grundsätzlich von einer

Gleichschaltung beider Erwerbstatbestände aus (s. § 1 Abs. 2 ErbStG). Eine unterschiedliche Behandlung von Erwerben von Todes wegen und freigebigen Zuwendungen unter Lebenden ist nur bei Vorliegen entsprechender Sachgründe gerechtfertigt. Derartige Sachgründe sind nicht ersichtlich und können auch nicht darin gesehen werden, dass nur bei Erbfällen nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden könne.

*Es wird daher angeregt, die antragsbedingte rückwirkende Anwendung des ErbStRG auch für freigebige Zuwendungen unter Lebenden aufzunehmen.*