

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 3. März 2008

26. Berliner Steuergespräch

„Reform der Erbschaftsteuer“

- Tagungsbericht -

Von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling¹*

Der Gesetzesentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts und die Entwürfe zu den Bewertungsverordnungen liegen vor. Nach der ersten Lesung im Bundestag und zwei Tage vor der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages befasste sich das 26. Berliner Steuergespräch unter der Moderation von Herrn *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff²* mit dem aktuellen Stand der Reform.

Mellinshoff begrüßte in seiner Einleitung die Referenten sowie die Podiumsgäste. Neben den Referenten Herrn *Dr. Ullrich Fechner³* und Herrn *Prof. Dr. Wilfried Schulte⁴* erörterten die Finanzpolitiker *Otto Bernhardt⁵*, *Carl-Ludwig Thiele⁶*, *Florian Pronold⁷* und *Dr. Gerhard Schick⁸* die Vor- und Nachteile sowie die notwendigen Änderungen der Reform der Erbschaftsteuer.

A. Der Gesetzesentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

Fechner zeigte in seinem einleitenden Vortrag zunächst den bisherigen Verlauf der Reform der Erbschaftsteuer auf.

I. Zeitplan der Reform

Dabei nannte *Fechner* als Ausgangspunkt den Jobgipfel vom März 2005. Dort hätte man den Gesetzesentwurf zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge beschlossen. Im September 2005 sei es vorzeitig zur Bundestagswahl gekommen, woraufhin die Änderung des Erbschaftsteuerrechts aufgeschoben wurde. Nun laute der Koalitionsvertrag der Regierungsparteien in Tz. B II 2.5: „Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung soll zum Erhalt der Arbeitsplätze die auf das übertragene Unternehmen entfallende Erbschaftsteuerschuld reduziert werden. Sie entfällt ganz, wenn das Unternehmen mindestens zehn Jahre nach Übergabe fortgeführt wird.“ *Fechner* wies daraufhin, dass im Koalitionsvertrag also festgehalten sei, dass die Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen ganz entfallen solle, wenn der Betrieb zehn Jahre, und nicht etwa fünfzehn Jahre oder länger, fortgeführt werde. Auch sei im Koalitionsvertrag nicht das Festhalten am Mindestauf-

kommen von 4 Mrd. Euro beschlossen worden. Dies sei im Verlauf der Diskussion ins Hintertreffen geraten.

Am 31. Januar 2007 sei der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer veröffentlicht worden. Im November 2007 hätte sich dann die durch die Unternehmenssteuerreform bekannte Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe der Erbschaftsteuerreform gewidmet. Nun liege der Regierungsentwurf vom 11. Dezember 2007 vor. Dazu habe zeitgleich am 15. Februar 2008 die erste Lesung im Bundestag und im Bundesrat stattgefunden. Der Termin dieser Berliner Steuergespräche sei besonders günstig, da zwei Tage später, am 5. März 2008, die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages stattfinden werde. Die zweite und dritte Lesung sei für den 14. März 2008 geplant worden, sodass dann ein Inkrafttreten zum 1. Juli 2008 möglich wäre.

II. Anwendungsregelung

Für Schenkungen sei kein Wahlrecht bezüglich der Anwendung von altem oder neuem Recht vorgesehen. Für Schenkungen vor Inkrafttreten des neuen Rechtes gelte das alte Recht, für Schenkung nach Inkrafttreten des neuen Rechtes gelte dementsprechend dann das neue Recht. Für die Berater sei daher extrem wichtig, bis zum Inkrafttreten zu prüfen, ob das alte oder das neue Recht „besseres“ Recht sei. Bei Übertragungen von Todes wegen solle es aber ein Wahlrecht geben, allerdings nur für Erbfälle ab 1. Januar 2007. Man habe hier allerdings die persönlichen Freibeträge nicht rückwirkend erhöht, d.h. wenn man optiere, nach altem Recht besteuert zu werden, bedeute das auch „alte Freibeträge“, neues Recht rückwirkend bedeute auch „alte Freibeträge“.

III. Steuerklassen und Tarife

Bewertungsmaßstab sei nun für alle Fälle der gemeine Wert. Deshalb würden die persönlichen Freibeträge erhöht. Die Tarife in Steuerklasse I blieben unverändert, in Steuerklassen II und III werde es eine Anhebung geben. Dazu käme die politische Vorgabe, dass das bisherige Aufkommen möglichst beibehalten werden solle. Man habe sich dann auf 4 Mrd. Euro Aufkommen pro Jahr geeinigt. *Fechner* warf dann einen Blick auf die persönlichen Freibeträge. Dabei werde man den Freibetrag der Ehegatten von derzeit 307.000 Euro auf 500.000 Euro erhöhen. Dieser Freibetrag solle nun auch für eingetragene Lebenspartnerschaften gelten, im Übrigen werde die Besteuerung der Lebenspartner aber weiterhin nach Steuerklasse III erfolgen.

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt und Partner bei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Abteilung Steuern und Finanzpolitik des BDI e.V. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinger* ist Richter des Bundesverfassungsgerichts.

³ *Dr. Ullrich Fechner* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Steuern bei Boehringer Ingelheim.

⁴ *Prof. Dr. Wilfried Schulte* ist Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Partner bei KPMG in Essen.

⁵ *Otto Bernhardt* ist Mitglied des Deutschen Bundestages, finanzpolitischer Sprecher der CDU/CSU-Bundestagsfraktion und Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.

⁶ *Carl-Ludwig Thiele* ist Mitglied des Deutschen Bundestages, stellvertretender Vorsitzender der FDP-Bundestagsfraktion und Mitglied des Finanzausschusses sowie des Vermittlungsausschusses des Deutschen Bundestages.

⁷ *Florian Pronold* ist Mitglied des Deutschen Bundestages, stellvertretender finanzpolitischer Sprecher der SPD-Bundestagsfraktion und Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.

⁸ *Dr. Gerhard Schick* ist finanzpolitischer Sprecher der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen und Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.

Für Kinder sei eine Verdoppelung, für Enkel und Urenkel eine Vervielfachung der Freibeträge geplant. Die sachlichen Freibeträge blieben unverändert.

Bezüglich der Steuersätze stellte *Fechner* fest, dass die Beträge nach oben gerundet worden seien, im Grunde also keine Veränderung erfolge. In Steuerklasse I bleibe der Eingangssteuersatz bei 7 %, der Spitzensteuersatz bei 30 %. Massive Veränderungen stellte er bei den Steuerklassen II und III fest. Dort solle es zukünftig überhaupt nur noch zwei Steuersätze geben, nämlich 30 % bei einem Nachlasswert bis 6 Mio. Euro und 50 % bei einem Nachlasswert über 6 Mio. Euro. Dies sei lediglich eine Verbesserung für die Erwerbe zwischen 600.000 und 6 Mio. Euro in der Steuerklasse III, denn dort falle der Satz von 35 % auf 30 %. Für alle anderen Erwerbe der Steuerklassen II und III werde die neue Regelung ungünstiger.

IV. Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen

Im Rahmen der Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen ging *Fechner* zunächst auf die Unternehmensbewertung ein. Dabei sei wichtig, dass künftig alle Rechtsformen einheitlich zu Verkehrswerten bewerten werden müssten. Geplant sei, Einzelheiten der Bewertung in einer Rechtsverordnung zu regeln. Dazu gehöre auch der anzuwendende Kapitalisierungszinssatz, der sich aus Basiszinssatz und Risikozuschlag zusammensetze. Diese Verordnung liege inzwischen vor.

Die Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen werde geändert. So werde der derzeitige § 13a ErbStG entfallen. Das bedeute auch, dass der Bewertungsabschlag von 35 % entfalle. Neu eingeführt werde ein Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 Euro. Weiterhin sei ein „modifiziertes Abschmelzmodell“ vorgesehen, bei dem allerdings nicht tatsächlich etwas abgeschmolzen werde. Es beinhalte einen 85 %-igen Bewertungsabschlag von der Bemessungsgrundlage auf das Betriebsvermögen, wohingegen 15 % des Betriebsvermögens immer sofort zu besteuern seien. Positiv und erfreulich sei, dass § 19a ErbStG erhalten bleibe. Danach werde die Übertragung von Betriebsvermögen auch nach neuem Recht unabhängig vom Verwandtschaftsgrad nach Steuerklasse I besteuert. Dies sei sehr wichtig im Hinblick auf die neuen Tarife in den Steuerklassen II und III in Höhe von 30 % oder 50 %. Nicht eindeutig geklärt sei die Frage, inwieweit das außereuropäische Betriebsvermögen in die Begünstigung einbezogen werde.

Fechner zeigte dann auf, dass nach wie vor nur „produktives Vermögen“ begünstigt werde. Zur Diskussion standen zuvor Begriffe wie „produktiv“ und „nicht-produktiv“, jetzt werde von „Verwaltungsvermögen“ gesprochen. Die Begünstigungsregelung sei nur anwendbar, wenn das Verwaltungsvermögen weniger als 50 % des gesamten Betriebsvermögens betrage. Außerdem werde eine Lohnsummenklausel eingeführt, nach der die Lohnsumme nach einem Übertragungsfall in keinem der darauf folgenden zehn Jahre geringer als 70 % der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor der Übertragung sein dürfe. Die Lohnsumme werde jährlich indiziert. Falls die Lohnsumme nicht eingehalten werde, komme es zur Nachversteuerung. Dazu zeigte *Fechner* ein Beispiel, bei dem die Lohnsumme bei Übertragung 100 % betrage. Die ersten vier Jahre sinke die Lohnsumme bis auf 70 %. Dort passiere steuerlich noch nichts. Im Jahr fünf falle die Lohnsumme dann aber unter den Index auf 69 % ab. Für dieses Jahr würden dann 10 % des 85-prozentigen Verschonungsabschlages nachversteuert. Wenn anschließend die Lohnsumme wieder wachse, bleibe es dennoch bei der vorherigen Nachversteuerung. Man könne die Nachversteuerung also nicht durch nachträglichen Wiederaufbau der Lohnsumme verhindern. Diese Regelung sei auch in der Anwendung

problematisch, weil sie auf die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor Übertragung abstelle. Unternehmen, die in den letzten fünf Jahren in der Lage waren, Personal aufzubauen, hätten eine relativ hohe Startgröße. Andere Unternehmen, die schon in den letzten fünf Jahren Personal abbauen mussten, hätten eine relative geringe Startgröße.

Dann skizzierte *Fechner* ein Prüfungsschema für die Frage, wann begünstigtes Vermögen vorliege. Im ersten Schritt müsse man feststellen, ob dem Grunde nach begünstigtes Vermögen übertragen werde. Bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 20 % könne man z.B. schon mit der Prüfung aufhören, da diese Anteile nicht begünstigt seien. Sofern aber dem Grunde nach begünstigtes Vermögen vorliege, müsse geprüft werden, in welchem Verhältnis das Verwaltungsvermögen zum sonstigen Betriebsvermögen stehe. Nur wenn die Verwaltungsvermögensquote nicht höher als 50 % sei, komme die Begünstigung in Betracht. Liege die Verwaltungsvermögensquote höher als 50 %, sei für das gesamte Unternehmensvermögen die Begünstigung ausgeschlossen, so dass dieses dann sofort und unmittelbar zu 100 % der Besteuerung unterliege.

Kompliziert werde es bei mehrstufigen Verhältnissen. Dazu zeigte *Fechner* eine typische Bilanz eines operativen Unternehmens. Im Beispiel habe man nur 200.000 Euro Verwaltungsvermögen. Der Wert des Betriebsvermögens, weil das Unternehmen relativ ertragsschwach sei, liege nach dem vereinfachten Verfahren bei 385.000 Euro. Hier werde auf einen einzelnen Wert abgestellt, nämlich den gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens, also einer Bruttonposition, die dann ins Verhältnis zum Ertragswert, einer Nettoposition, gesetzt werde. Hier sei man überrascht, da ein Verwaltungsvermögensanteil in Höhe von 52 % vorliege. Nach der Bilanz sei diese operativ tätige Einheit relativ gering mit Eigenkapital ausgestattet. Anders als in früheren Entwürfen spiele der Grad der Verschuldung nur noch für den Ertragswert, also den Unternehmenswert eine Rolle. Nach dem Regierungsentwurf spiele die Verschuldung hingegen keine Rolle mehr bei der Bewertung des Verwaltungsvermögens. Man könne sich vorstellen, dass bei einem Verwaltungsvermögenswert von 500.000 Euro und gleichzeitig einem Ertragswert von 100.000 Euro ein Verwaltungsvermögensanteil von 500 % vorliegen würde.

Fechner verdeutlichte an einem weiteren Beispiel Probleme bei Konzernstrukturen. In seinem Beispiel hielt eine Kapitalgesellschaft in Deutschland (K) weitere Kapitalgesellschaften im EU-Ausland. Diese Auslandsgesellschaften hätten weniger als 50 % Verwaltungsvermögen, seien also begünstigt. Außerdem halte man außereuropäische Kapitalgesellschaften oder solche, bei denen das Verwaltungsvermögen über 50 % liege. Die K sei eine reine Holdinggesellschaft mit einem Gesamtwert von 9.000, wovon 3.000 begünstigtes Vermögen und 6.000 Verwaltungsvermögen sei, so dass K insgesamt nicht begünstigt wäre. Über dieser Kapitalgesellschaft hänge eine weitere inländische Kapitalgesellschaft (MK), die eigenes operatives Geschäft mit einem Wert von 6.000 habe und alle Anteile an der K halte, die ihrerseits die Auslandsgesellschaften halte. Die MK habe also einen Wert von 15.000. Da das begünstigte Vermögen der MK nur 6.000 betrage, sei der Verwaltungsvermögensanteil größer als 50 %, so dass der gesamte Wert der Kette MK-K-Ausländische Gesellschaften einen Verwaltungsvermögensanteil von mehr als 50 % vorweise, also nicht begünstigt sei. Ganz oben in der Konzernstruktur sei eine Personengesellschaft als Muttergesellschaft (MG), die das operative Deutschlandgeschäft betreibe und ein begünstigtes Vermögen in Höhe von 5.000 habe. Die MG müsse sich nun das gesamte Verwaltungsvermögen in Höhe von 15.000 zu rechnen lassen. Als überraschendes Ergebnis sei der gesamte Konzern nicht begünstigt.

tigt. Dies könne man als Kaskadeneffekt bezeichnen. Wenn man die Werte genau prüfe, sei lediglich auf der Stufe der K Verwaltungsvermögen in Höhe von 6.000 vorhanden, weil entweder eine nicht-EU-Kapitalgesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft mit zu viel Verwaltungsvermögen vorliege. Diese Infektionswirkung führe dazu, dass das gesamte Betriebsvermögen des Konzerns nicht in die Begünstigung der Erbschaftsteuer komme.

V. Belastungswirkungen

Dann ging *Fechner* auf die Belastungswirkung der Erbschaftsteuer ein. Heute würde man nach dem Bewertungsabschlag von 35 % die übrigen 65 % Betriebsvermögen sofort versteuern, was bei einem Spitzensteuersatz von 30 % eine Belastung von 19,5 % ergebe. Wenn sich aufgrund des neuen Bewertungsrechts der Unternehmenswert um 335 % erhöhen würde, was nicht so außergewöhnlich sei, habe man einen Unternehmenswert von 435. Wenn nun 85 % davon in die Begünstigung kommen würden, also alle Voraussetzungen eingehalten werden könnten, dürfe man 370 von 435 abziehen, sodass ein zu versteuernder Unternehmenswert von 65 bleibe. Bei gleichem Steuertarif von 30 % bleibe es daher bei der gleichen Belastung von 19,5 %. Das sei der Grund, warum viele Unternehmer nicht von der Erbschaftsteuerreform begeistert seien. Die Politiker seien wiederum enttäuscht, da in ihren Augen viel für die Unternehmer getan worden sei und diese dennoch unzufrieden seien. Grund der Enttäuschung der Unternehmer sei unter anderem, dass man sich diese gleiche Erbschaftsteuerbelastung mit einer fünfzehnjährigen Wohlbehaltensfrist fürs Betriebsvermögen und einer zehnjährigen Frist für die Lohnsumme erkaufe.

VI. Änderungsforderungen

Fechner regte zum Abschluss seines Vortrages umfangreiche Änderungen an. Zunächst sei das Problem der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer zu beheben. Adäquate Lösungen seien dabei nur im Bereich der Erbschaftsteuer, und nicht im Bereich der Einkommensteuer denkbar. Dabei könnten entweder die erbschaftsteuerlichen Verkehrswerte um die stillen Reserven gekürzt oder die latenten Ertragssteuern von den erbschaftsteuerlichen Verkehrswerten abgezogen werden. Wünschenswert sei eine entsprechende Regelung im laufenden Gesetzgebungsverfahren und nicht, wie angekündigt, in einem nachlaufenden Jahressteuergesetz.

Außerdem müsse man gesellschaftsvertragliche Regelungen, die eine Anteilsveräußerung am Markt ausschließen oder erschweren, bei der Bewertung berücksichtigen. In einem typischen Beispiel halte ein Gesellschafter einen Anteil mit einem Buchwert von 100, der Verkehrswert dieses Anteiles solle 500 sein. Für diesen Verkehrswert werde unterstellt, dass das Unternehmen in seiner Gesamtheit am Markt veräußert werde und der Gesellschafter anteilig daran beteiligt werde. Dies sei der Ansatzpunkt bei der Ertragssteuer. Fraglich sei, ob dies auch bei der Erbschaftsteuer funktionieren könne. Hieran problematisch sei, dass der Gesellschaftsvertrag in der Regel vorsehe, dass ein ausscheidender Gesellschafter den Buchwert plus 50 % ausgezahlt bekomme. Der ausscheidende Gesellschafter erhalte demnach nicht die ermittelten 500, sondern 100 plus 50. Der Gesetzgeber nehme aber auf diese Verfügungsbeschränkung des Gesellschaftsvertrages keine Rücksicht und setze für die Erbschaftsteuer einen Wert von 500 an. Der ausscheidende Gesellschafter habe dann, bei einem Steuersatz von 30 %, Erbschaftsteuer in Höhe von 150 zu zahlen. Tatsächlich bekomme er aber nur 150 aus der Abfindung, welche auch der Ertragsbesteuerung unterläge. Da der Buchwert nur 100 sei, müsse er zusätzlich auf den Gewinn in Höhe von 50 Ertragssteuer in Höhe von ca.

40 % zahlen. Der ausscheidende Gesellschafter unterliege demnach einer Ertragssteuerbelastung von 20, einer Erbschaftsteuerbelastung von 150, insgesamt also einer Steuerbelastung von 170. Dem stehe die tatsächliche Abfindung von 150 gegenüber. Grund dieser Verfügungsbeschränkungen sei die Tatsache, dass eine Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters zum Verkehrswert zum Auseinanderbrechen des Unternehmens führe. Man müsse deshalb bei der Erbschaftsteuer genau prüfen, um was der einzelne Erbe bereichert sei. Bereichert sei der Erbe eben nicht um das, was am Markt theoretisch erzielt werden könne, sondern um das, was er tatsächlich bekomme, wenn er ausscheide.

Fechner forderte außerdem, dass ein wirkliches Abschmelzmodell eingeführt werde, also ein Modell, bei dem nicht im Jahr 14 durch Verkauf ein Rückfall auf das Jahr 1 erfolge. Zudem müssten die Behaltensfristen deutlich verkürzt werden, wobei die heutige Frist von fünf Jahren ausreiche und eine Zehnjahresfrist das Maximum darstellen würde. Es sollte auch das außereuropäische Betriebsvermögen in die Begünstigung mit einbezogen werden. Zudem sei die Verwaltungsvermögensquote zu ändern, denn die geplante Quote führe zu kuriosen Ergebnissen. Die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer sollte beseitigt werden und Verfügungsbeschränkungen müssten berücksichtigt werden. Abschließend forderte *Fechner*, dass die Bewertungsregeln nicht in einer Rechtsverordnung, sondern in einem Gesetz geregelt werden. Zudem sei zu bedenken, dass das Aufkommen der Erbschaftsteuer im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen niedrig sei. Sollte man nicht auf das Aufkommen der Erbschaftsteuer verzichten wollen, sei es sinnvoller, den Spitzensteuersatz bei der Ertragssteuer um ca. 1 % oder mehr anzuheben.

B. Wirkungen der Reform der Erbschaftsteuer und des Bewertungsrechts

Nach dem Vortrag von *Fechner* setzte sich *Schulte* in seinem Vortrag mit den Wirkungen der Erbschaftsteuer und dem geplanten Bewertungsrecht auseinander.

I. Wirkungen der Erbschaftsteuer

Schulte legte einen Schwerpunkt seines Vortrages auf die Wirkungen der Erbschaftsteuerreform in Bezug auf Betriebsvermögen. Es komme zu einer deutlichen Erhöhung der Werte des Unternehmensvermögen. Diese Erhöhung, insbesondere bei ertragsstarken Personengesellschaften, bei denen bislang der Buchwert maßgebend sei, werde sich im Durchschnitt auf das Vier- bis Sechsfache des heutigen Wertes belaufen. Außerdem sehe der Regierungsentwurf bisher keine Berücksichtigung der latenten Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer vor. Aufgrund der erhöhten Werte sei der Steuerpflichtige dann einer doppelten Belastung ausgesetzt. Wenn weiterhin die Erwerber nicht der Steuerklasse I angehören würden, wenn das Vermögen also auf Neffen, Nichten, Geschwister oder andere überginge, habe man zwar das Steuerklassenprivileg des § 19a ErbStG erhalten. Fraglich sei aber, was im Veräußerungsfall gelte. Auch der Wertabschlag von 85 % gelte nur für den Fall, dass die erschwerten, teilweise unsystematischen Bedingungen eingehalten werden könnten.

1. Doppelbelastung nach Verkauf des geerbten Unternehmens

Man könne diese Probleme gut an Fällen darstellen. Gehe man davon aus, dass der Verkehrswert eines Unternehmens nun das Fünffache des heutigen Wertes sei, komme man bei einem Buchwert von 20 Mio. Euro auf einen Verkehrswert von 100 Mio. Euro.

Bei einem Tarif von 30 % in der Steuerklasse I käme man zu einer Erbschaftsteuerbelastung von 30 Mio. Euro, in der Steuerklasse II bei einem Tarif von 50 % auf 50 Mio. Euro - für den Fall, dass die Bedingungen über den genannten Zeitraum von 15 Jahren, was fast einer Generation entsprechen würde, nicht eingehalten werden könnten. Hinzu komme für den Verkaufsfall auch die Einkommensteuer, die in diesem Fall mit dem Höchststeuersatz anzusetzen wäre. Danach werde zusätzlich zur Erbschaftsteuer 47,5 % Einkommensteuer auf den Gewinn in Höhe von 80 Mio. Euro, also 38 Mio. Euro fällig. Dann wäre man im Falle der Veräußerung des Betriebsvermögens in Steuerklasse I bei einer Gesamtsteuerschuld von 68 Mio. Euro und in Steuerklasse II bei einer Gesamtsteuerschuld von 88 Mio. Euro, also einer Steuerbelastung in Höhe von 68 % bzw. 88 %. So müssten auch die Vertreter der Finanzverwaltung der Auffassung sein, dass in Steuerklasse II bei einem Verkauf des Betriebsunternehmens das Steuerklassenprivileg des § 19a ErbStG wegfallen müsste. Wenn es bei der Umstellung von Buchwert auf Verkehrswert zu einem dreifachen Unternehmenswertes kommen würde, müsse man im Ergebnis in Steuerklasse I eine Steuerbelastung von mehr als 60 %, in Steuerklasse II eine Belastung von über 80 % tragen. Dies löse zwangsläufig die Frage aus, ob die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG noch gewahrt sei.

In einem Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006⁹ sei festgestellt worden, dass der Halbteilungsgrundsatz für die Erbschaftsteuer nicht gelte. Man müsse aber das Verhältnismäßigkeitsprinzip beachten. Diese Prüfung, so *Schulte*, sei schwieriger, da sich dort keine zahlenmäßige Obergrenze finde. Bei *Di Fabio*¹⁰ könne man lesen, dass dieser erhebliche Zweifel habe, ob die Eigentumsgarantie gewahrt sei, wenn 70 % des Einkommens an den Staat abzuführen sei. Diese Aussage betreffe zwar das Verhältnis Einkommensteuer und Gewerbesteuer, nicht wie hier das Verhältnis Einkommensteuer und Erbschaftsteuer. Allerdings müsse man dieses Verhältnis gleich behandeln, weil man auch hier die Verfassungsmäßigkeit nicht nur an der Höhe des Spitzensteuersatzes für die Erbschaftsteuer messen könne. Man habe jetzt mit der Veräußerung neben der erhöhten Erbschaftsteuer zugleich den Anfall der Einkommensteuer, sodass beide Steuerarten zusammen gesehen werden müssten. Denn für Gleichmaß und Übermaß der staatlich ausgeübten Besteuerung sei letztlich die Gesamtbelastung der den Einzelnen treffenden Steuern maßgebend.

In Steuerklasse I liege man bei einer Gesamtbelastung von 68 % oder etwas darunter, je nach Wertentwicklung, im Grenzbereich der Verfassungswidrigkeit. Diese Grenze sei deutlich in Steuerklasse II überschritten. Hier würde auch das Abschmelzmodell nur sehr wenig helfen. Denn wer im ersten Jahr veräußere, gleich nachdem er das Erbe angenommen habe, weil er sage, er sei nicht zur Unternehmensführung befähigt, den würden die gerade beschriebenen Folgen auch mit dem Abschmelzmodell treffen. Denn für das Abschmelzmodell müsse der Erwerber zehn oder sogar 15 Jahre das Unternehmen fortführen.

2. Insolvenz des geerbten Unternehmens

Noch schwieriger sei allerdings der Insolvenzfall, der nach der BFH-Rechtsprechung¹¹ als Aufgabe des Unternehmens gelte. Wenn der Steuerpflichtige also das Unternehmen nicht 15 Jahre fortführen könne, weil das Unternehmen in Insolvenz gerate, müsse der Erbe in dem Beispielsfall 30 Mio. Euro oder gar 50 Mio. Euro Erbschaftsteuer zahlen,

⁹ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191.

¹⁰ Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio ist Richter des Bundesverfassungsgerichts: *Di Fabio*, JZ 2007, 749.

¹¹ BFH v. 21.03.2007 – II R 19/06, DStRE 2007, 761.

unabhängig davon, ob er noch vermögend sei. Hier könne man zwar zu einer Billigkeitsregelung nach der Abgabenordnung kommen, allerdings sei das Steuersystem selbst zu beurteilen: Nach diesem System komme man zu einer Besteuerung, ohne dass Vermögen vorliege.

3. Steuerbelastung bei Einhaltung der Begünstigungsvoraussetzungen

Bei einer Analyse der geplanten Steuerreform müsse man auch prüfen, wie besteuert werde, wenn die Bedingungen der Begünstigung eingehalten werden könnten. Dann komme man in dem 100 Mio. Euro Beispielsfall zu einer Erbschaftsteuerbelastung von 4 Mio. Euro, also 4 %, unabhängig davon, ob nun Steuerklasse I, II oder III einschlägig sei. Wenn im gleichen Umfang, also in Höhe von 100 Mio. Euro, Kapitalvermögen übertragen werde, komme man je nach Steuerklasse zu einer Erbschaftsteuerbelastung von 30 % oder 50 %. Der Erwerb von Kapitalvermögen löse also ein vielfaches an Steuern aus, weshalb sich zwangsläufig die Frage stelle, wie dies mit Blick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu beurteilen sei. Dazu zitierte *Schulte* den Beschluss des Ersten Senates des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006, der bei dem heutigen Abschlag von 35 % im Zusammenhang mit den heutigen Werten von einer angemessenen Relation gesprochen habe. *Schulte* bezweifle, ob eine solche angemessene Relation auch bei einem Bewertungsabschlag von 85 % im Zusammenhang mit den Verkehrswerten vorliege. Hiergegen ließe sich auch nicht das Argument einwenden, dass die Einkommensteuer nicht angerechnet werde, unabhängig davon, dass hier Verschonung und Bewertung durchmischt seien, was nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006 nicht möglich sei. Dieses Argument, so *Schulte*, treffe nicht bei Unternehmen ohne stille Reserven zu, da keine weitere Einkommensteuer ausstehe. Wenn also ein Erbe ein Unternehmen mit einem Buchwert von 20 Mio. Euro und einem Verkehrswert von ebenfalls 20 Mio. Euro erbe, müsse er nur 3 Mio. Euro versteuern, wohingegen der Erbe von Kapitalvermögen 20 Mio. Euro versteuern müsse. So werde derjenige, der Kapitalvermögen erbe und damit ein Unternehmen anschaffe und die (fiktiven) Bedingungen des Erbschaftsteuerrechts einhalte, nicht von der Begünstigung für Betriebsvermögen profitieren. Auch darüber müsse man nachdenken. So habe dieses Thema eine erhebliche verfassungsrechtliche Komponente.

II. Bewertungsrecht

In einem zweiten Teil setzte sich *Schulte* mit dem neuen Bewertungsrecht, also der Bewertung anhand von Ertragsaussichten, auseinander. Diese Bewertung sei die Vorgabe aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006, welche im Rahmen der Reform umgesetzt worden sei.

1. Maßgebliche Kriterien für die Bewertung

Schulte führte aus, dass der Unternehmenswert künftig durch die zu erwartenden Erträge bestimmt werde. Vergangenheitserträge seien hingegen nicht maßgebend. Bei der Bewertung müsse man nicht die einzelnen Wirtschaftsgüter bewerten und gegebenenfalls aufwerten, sondern verlangt werde, alle Vermögensgegenstände in ihrer Gesamtheit zu analysieren. Der Unternehmenswert berücksichtige nicht den einzelnen Vermögensgegenstand. Entscheidend sei also die Prognose. Dazu müsse man Informationen beschaffen, welche zunächst vergangenheitsbezogen, dann aber auch stichtagsbezogen und zukunftsbezogen sein müssten. Dies müsse mit Plausibilitätserwägungen noch einmal auf Angemessenheit und Widerspruchsfreiheit geprüft werden. Daraus entstehe

ein erhebliches verfahrensmäßiges und verwaltungstechnisches Problem. Die Vergangenheit könne nur der Ausgangspunkt sein. Wenn man z.B. Wachstumsunternehmen, die sich dynamisch entwickelten, bewerten würde, nutze der Vergangenheitswert aber nichts. Diesbezüglich sei sich die betriebswirtschaftliche Lehre einig. Auf der anderen Seite bedeute gerade bei kleineren und mittleren Unternehmen das Ausscheiden des Unternehmers einen erheblichen Verlust für das Unternehmen, was sich im Unternehmenswert widerspiegeln müsse. Dies dürfe man nicht ausblenden. Ein Unternehmen könne stark von einer Unternehmerpersönlichkeit abhängig sein. Wenn dieses Unternehmen nun übertragen werde, z.B. durch Verkauf auf einen Dritten, würde dieser Dritte einen erheblichen Abschlag machen, denn er müsse sich die Kontakte wieder neu aufbauen, so wie dies ein Erbe im Zweifel auch tun müsste.

Zur Unternehmensbewertung gebe es eine interessante Rechtsprechung des Ersten Senates des BFH¹², die eigentlich eine Teilwertabschreibung zum Gegenstand habe. Darin habe der BFH festgestellt, dass eine Prüfung und Analyse des Unternehmenswertes von Kapitalgesellschaften z.B. anhand der Kriterien, die das Institut der Wirtschaftsprüfer im IDW Fachgutachten Nr. 1 aufgestellt habe, sowohl die Finanzverwaltung als auch den steuerlichen Berater überfordern würde. *Schulte* wies auch auf eine Aussage des Nationalen Normenkontrollrates hin, nach der ein Preis von 20.000 bis 40.000 Euro für eine Unternehmensbewertung ein sinnvoller Betrag sei. Als Praktiker könne *Schulte* sagen, dass die Kosten für die Bewertung großer Familienunternehmen mit umfangreichem Beteiligungsbesitz deutlich höher liegen würden.

2. Einheitlicher Kapitalisierungszinssatz

Die Bundesregierung wolle die Bewertung nun anstatt in einem Gesetz in einer Rechtsverordnung regeln. *Schulte* merkte an, dass er an dieser Stelle nicht darauf eingehen wolle, ob dies verfassungsrechtlich zulässig sei. Die Verordnung schreibe einen einheitlichen Kapitalisierungszinssatz für alle Unternehmen fest. Wer sich bereits mit Unternehmensbewertungen befasst habe, müsse feststellen, dass es keinen einheitlichen Kapitalisierungsfaktor gebe. Bei der Bewertung müsse man Standortqualitäten, Brancheneinflüsse, Umwelteinflüsse, Kapitalstruktur, Kundenabhängigkeit, Produktionsprogramm und anderes berücksichtigen. Außerdem müsse geprüft werden, wie die Marktentwicklung und die Stellung des Unternehmers im Unternehmen sei. Diese Prüfung lasse sich nicht vereinheitlichen. Eine einheitliche Bewertung für kleine und mittlere Unternehmen könne man sich nur schwer vorstellen, bei großen Unternehmen sei dies unmöglich. Diese Bewertungsmethode führe nicht zu dem Verkehrswert. Zwar verlange das Bundesverfassungsgericht nicht ausdrücklich den Verkehrswert, sondern lasse einen Annäherungswert zu. Bei dieser einheitlichen Bewertung werde man aber nicht zu einem solchen Annäherungswert kommen.

Der Diskussionsentwurf der Bewertungsverordnung sehe für kleine und mittlere Unternehmen, also für Unternehmen mit einem Umsatz von bis zu 32 Mio. Euro, einen einheitlichen Risikozuschlag von 4,5 % vor. Außerdem knüpfe man an den einkommenssteuerlichen Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG an, letztlich also an den einkommensteuerlichen Gewinn. Das könne dazu führen, dass ein Unternehmen, welches Pensionsrückstellungen mit 6 % nach § 6a EStG verzinse, Aufwand habe, welcher nicht zu berücksichtigen sei. Gleiches gelte für Verluste aus schwebenden Geschäften. Nach der einheitlichen betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Meinung seien diese

¹² BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, DStR 2008, 187 (188).

aber effektive Verluste und könnten nicht einfach ausgenommen werden, weil für die erbschaftsteuerliche Unternehmensbewertung der Verkehrswert ermittelt werden müsste.

3. Unternehmensbewertung als Quadratur des Kreises

Nun erlebe überraschenderweise das Stuttgarter Verfahren eine Renaissance. Im Gespräch sei auch eine Kombination aus Substanz- und Ertragswertverfahren. Wenn man den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts umsetzen wolle, könne man aber nur auf die zukünftigen Einnahmeüberschüsse oder Erträge abstellen. Seine Ausführungen hätten, so *Schulte*, zumindest andeutungsweise gezeigt, dass die Unternehmensbewertung eine sehr schwierige und komplexe Aufgabe sei. Man könne aber auch noch einen Schritt weiter gehen und sagen, dass auch die besten betriebswirtschaftlichen Bewertungsverfahren nicht auf einen richtigen Wert kommen würden. Dieser richtige Verkehrswert zeige sich erst, wenn das Unternehmen verkauft werde. Allerdings, so *Schulte*, werde es in vielen Fällen gar keinen Käufer geben. Unter Umständen finde sich nicht einmal ein Interessent, der bereit sei, den betriebswirtschaftlich ermittelten Wert überhaupt zu diskutieren. Es könne also auch nicht verwundern, dass der Gesetzgeber bei der Bewertung der Land- und Forstwirtschaft diesem Punkt Rechnung tragen wolle. Dort sage man, dass in vielen Fällen die Betriebe nicht veräußert werden. Dies treffe auch auf die Mehrzahl der rund drei Millionen Unternehmen in Deutschland zu.

Bezüglich der gesellschaftsrechtlichen Verfügungsbeschränkungen schloss sich *Schulte* den Ausführungen von *Fechner* an. Wenn man nicht mehr als einen bestimmten Wert bekomme, könne man auch nicht mehr versteuern. Hinsichtlich der Verschonungsregeln für Betriebsvermögen sei schon viel zum Begriff des Verwaltungsvermögens und der Lohnsummenregelung gesagt worden. Bei der Betrachtung des Verwaltungsvermögens dürfe man die Passivseite aber nicht ausblenden, denn dies führe zu den kuriosen Ergebnissen, die *Fechner* bereits aufgezeigt habe. 15 oder auch 10 Jahre Planungshorizont sei nach Ansicht von *Schulte* zu lang. Richtig sei die vielfach gemachte Aussage, dass die Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen nicht oder zumindest sehr schlecht geeignet sei, Arbeitsplätze zu sichern. Denn gerade der Übergang von Unternehmen führe zu Umstrukturierungen, wobei dann sehr schnell die Begünstigung und so die Arbeitsplätze verloren gingen.

III. Fazit

Die geplante Erbschaftsteuerreform überzeuge sowohl aus ökonomischer als auch steuersystematischer Sicht nicht. Anstatt umfangreicher Steuervergünstigungen, die zu einer starken Durchlöcherung der Bemessungsgrundlage führten, wäre die bessere Alternative, lediglich die Steuertarife abzusenken. Würde jeder Erbfall, so *Schulte*, in vollem Umfang besteuert, würde nach den Berechnungen von *Kirchhof*¹³ ein einheitlicher Erbschaftsteuertarif von 4,5 % ausreichen, um das vorgegebene Volumen von rund 4 Mrd. Euro zu erreichen. Eine solche radikale Reform würde dem Gesetzgeber allerdings jeglichen Spielraum rauben. Daher könne man die Steuersätze etwas höher ansetzen und durch andere Maßnahmen entgegenwirken. Hinsichtlich des Unternehmensvermögens sei die Vermeidung der Doppelbelastung geboten. Richtig sei, die latente Einkommensteuer von der Erbschaftsteuer abzuziehen sei. Abschließend könne man festhalten, dass die Reform der Erbschaftsteuer nicht zu einer Vereinfachung des Steuer-

¹³ Prof. Dr. Dr. h.c. Paul Kirchhof ist Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D. und Direktor des Institutes für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg.

rechts führe. Auch wenn die geplante Begünstigung des Betriebsvermögens verfassungskonform sei, würde ein maßvoller Verschonungsabschlag mit überschaubaren und nachvollziehbaren Bindungen den Unternehmern mehr Planungssicherheit geben. Aber auch ein Niedrigsteuermodell, u.U. in Verbindung mit einer Zinslösung, also der Stundung der Erbschaftsteuer auf das Betriebsvermögen über zehn Jahre und der Möglichkeit der jederzeitigen Ablösung zum Barwert, komme nicht umhin, einem Unternehmen einen Verkehrswert beizumessen. Betrachte man das sehr geringe Gesamtaufkommen von 4 Mrd. Euro und bedenke, dass die Erbschaftsteuer nur ein Zwölftel der Bevölkerung treffe, müsse man verfassungsrechtliche Probleme feststellen. Hinzu komme, dass der Verwaltungsaufwand der Erbschaftsteuer der Größte von allen Steuerarten sei und sich mit der Reform noch steigern werde. Außerdem weise der Steuervollzug erhebliche Defizite auf, insbesondere bei Übertragungen innerhalb der Familie. Auch der internationale Trend zeige in eine andere Richtung, wie etwa in Österreich, wo die Erbschaftsteuer Mitte dieses Jahres auslaufe. Die beste Lösung wäre, ab 2009 in Deutschland keine Erbschaftsteuer mehr zu erheben.

C. Podiumsdiskussion

Nach den Vorträgen der Referenten bat *Mellinghoff* die Podiumsgäste, die alle Mitglieder des Finanzausschusses sind, über den aktuellen Reformstand zu berichten.

I. Sicht der Unionsfraktion

Bernhardt erläuterte zunächst die zwei wesentlichen Beweggründe für eine umfassende Erbschaftsteuerreform. Zum einen bestehe der politische Wille, den Übergang eines Unternehmens steuerlich günstiger zu gestalten als bisher. Zum anderen erfordere die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur Erbschaftsteuer sowie zum Bewertungsrecht¹⁴ eine gesetzliche Neuregelung. Nach Ansicht von *Bernhardt* werde es bei der Erbschaftsteuerreform eine Vielzahl an Änderungen geben. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer sei nicht geplant. Dafür gebe es nicht nur keine Mehrheit im Deutschen Bundestag, sondern auch die Erklärung aller 16 Länderfinanzminister, nicht bereit zu sein, auf das Erbschaftsteueraufkommen in Höhe von 4 Mrd. Euro zu verzichten. Zudem werde es keine Übertragung der Gesetzgebung auf die Länder geben, da die Länderfinanzminister sich für eine bundeseinheitliche erbschaftsteuerliche Regelung entschieden hätten. Schließlich finde auch die Reformalternative, die Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren, derzeit in den Fraktionen des Deutschen Bundestag keine Mehrheit.

Diskussions- und Änderungsbedarf sah *Bernhardt* in Bezug auf fünf wesentliche Punkte:

(1) Verkürzung der Behaltefristen

Über eine Verkürzung der Behaltensfristen werde zu diskutieren sein; zwar finde eine Verkürzung auf fünf Jahre, wie von einigen Wirtschaftsorganisationen gefordert, keine Mehrheit im Bundestag. Denn wenn ein Verschonungsabschlag von 85 % gewährt werden solle, würde eine Behaltensfrist von fünf Jahren nicht ausreichen, um das Steueraufkommen zu sichern. Zur Diskussion stehe aber eine Behaltensfrist von zehn Jahren.

¹⁴ BVerfG, *Beschluss* vom 7. 11. 2006 - 1 BvL 10/02.

(2) Mangelnde Abschmelzregelung

Die Fortführungsklausel müsse um eine pro rata temporis-Regelung erweitert werden. Wenn man zum Ende der Behaltensfristen Teile oder das ganze Unternehmen verkaufen müsse, dann dürfe dies nicht mit dem sofortigen Verkauf nach dem erbschaftsteuerlichen Stichtag gleichgestellt werden.

(3) Dynamisierung der Lohnsummenklausel

Um der Verfassung gerecht zu werden, müsse die Verschonung des Betriebsvermögens an den Erhalt der Arbeitsplätze im Unternehmen geknüpft werden. Die Lohnsumme könne als Maßstab dienen, allerdings sei die geplante Dynamisierung zu bürokratisch.

(4) Doppelbelastung mit Ertragssteuern und Erbschaftsteuer

Derzeit werde an Lösungen gearbeitet, die Doppelbelastung mit Ertragssteuern und Erbschaftsteuer zu vermeiden. Zwei Grundmodelle stünden sich gegenüber. Eine Lösung im Erbschaftsteuerrecht auf der einen und eine im Einkommensteuerrecht auf der anderen Seite. Eine Lösung im Rahmen der Einkommensteuer müsste von Bund und Länder sowie zu einem geringeren Teil auch von den Gemeinden gemeinsam getragen werden und werde derzeit favorisiert.

(5) Steuerklassen II und III

Diskutiert werde, ob es sinnvoll sei die Steuerklassen II und III mit gleich hohen Steuersätzen zu versehen. *Bernhardt* äußerte seine Überzeugung, dass am Ende der Eingangssteuersatz in der Steuerklasse II unter 30 % und der Spitzensteuersatz unter 50 % liegen werden.

Bernhardt ging davon aus, dass die parlamentarischen Beratungen noch vor der Sommerpause abgeschlossen werden könnten. Man habe sich aber auch noch nicht geeinigt, wann das Gesetz in Kraft treten werde. Die Union strebe einen Zeitraum von zwei oder drei Monaten zwischen Verabschiedung und Inkrafttreten des Gesetzes an, sodass z.B. bei Verabschiedung Ende Juni ein Inkrafttreten zum 1. September oder 1. Oktober denkbar wäre.

II. Sicht der FDP-Fraktion

Thiele bemerkte eingangs, dass man von einem zustimmungsfähigen Gesetzesentwurf noch weit entfernt sei. Maßgabe für die Koalition sei ein erbschaftsteuerliches Aufkommen von 4 Mrd. Euro. Dazu müsse man feststellen, dass das Durchschnittsaufkommen der Erbschaftsteuer der letzten zehn Jahre 3,2 Mrd. Euro betragen habe. Hier werde also eine erhebliche Steuererhöhung beabsichtigt. Kritik äußerte *Thiele* daran, dass das Bewertungsrecht nunmehr in einer Rechtsverordnung und nicht im Bewertungsgesetz geregelt werden solle. Das Bewertungsrecht spiele eine zentrale Rolle bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer, sodass dieser fundamentale Reformbaustein dem Verordnungsgeber nicht überlassen werden könne. In Deutschland wirke die Erbschaftsteuer überwiegend zu Lasten von mittelständischen Betrieben. Wenn hingegen Anteile eines am Kapitalmarkt notierten Unternehmens vererbt würden, könnten Anteile am Kapitalmarkt veräußert werden, um die Erbschaftsteuer zu bestreiten. Dabei verliere das Unternehmen kein Kapital. Dagegen habe man eine andere Situation in der deutschen mittelständischen Wirtschaft. Hinzu kämen starke gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen, wie Abfindungsklauseln und Thesaurierungsverpflichtungen. Diesen Problemstellungen werden bei der Erbschaftsteuerreform nicht ausreichend Rechnung getragen. *Thiele*

sieht in der Verlängerung der Behaltensfrist von zehn auf 15 Jahre einen Bruch der Koalitionsvereinbarung und befürchtet, dass der Mittelstand durch die Reform unangemessen getroffen werde.

III. Sicht der SPD-Fraktion

Pronold führte aus, dass in der Koch/Steinbrück Arbeitsgruppe die meisten der vorgeannten Probleme ausführlich diskutiert worden seien. Man habe diese dort aus verschiedenen Blickwinkeln erörtert. Danach habe man gemeinsam ein Ergebnis vorgelegt. Man könne auch über alles noch einmal reden. Trotzdem werde aus verfassungsrechtlichen Gründen beim Lockern einer Schraube das Festziehen einer anderen Schraube notwendig. Man habe damals ein Abschmelzmodell vorgelegt, welches von der Wirtschaft gefordert worden sei. Dieses Modell hätte eine sehr starke Abgrenzung zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen beinhaltet. Die Steuer auf das produktive Vermögen wäre nach zehn Jahren zu 100 % abgeschmolzen worden. Daraufhin habe es massive Proteste gegen die Unterscheidung von produktivem und unproduktivem Vermögen gegeben. Deswegen wolle man nun pauschal 15 % des Betriebsvermögens besteuern, um dieser harten Abgrenzungsfrage entgegenzuwirken. Fraglich sei, warum Betriebsvermögen anders als Kapitalvermögen behandelt werde. So könne ein Erbe, der 10 Mio. Euro Kapitalvermögen erbe, dieses Vermögen zur Unternehmensgründung investieren und damit Arbeitsplätze schaffen. Das könnte produktiver und volkswirtschaftlich sinnvoller sein, als ein anderes Unternehmen fortzuführen. Man habe jedes Jahr etwa 70.000 Betriebsübergänge. Wenn man die geplanten Freibeträge unterstellen würde, fielen aufgrund der Umsatzgrößen 66.000 bis 68.000 Betriebe aus der Erbschaftbesteuerung heraus. Von den anderen 4.000 Betrieben würden nicht alle im Rahmen eines Erbfalls übertragen, sodass man zu einer niedrigeren Zahl komme. Der Gesetzentwurf sehe eine Verschonung von 85 % des Betriebsvermögens vor, was aufgrund der Verfassung an Bedingungen geknüpft werden müsse. Wenn dann das Betriebsvermögen innerhalb der nächsten 15 Jahre veräußert werde, gebe es für die Verschonung keinen Grund mehr. Umstrukturierungen müsse man selbstverständlich berücksichtigen. Für die Entnahme sehe man eine Reinvestitionsklausel vor. Ein rationelles Abschmelzen sei über den Erhalt der 70-Prozent-Lohnsummenklausel erreichbar.

IV. Sicht der Fraktion der Bündnis 90/Die Grünen

Schick sah in der Erbschaftsteuerreform die anspruchsvolle Aufgabenstellung der Balance zwischen der Be- bzw. Entlastung des Erben und der gesellschaftspolitischen Herausforderung, allen gleiche Startchancen zu geben. Insbesondere die gesellschaftspolitische Diskussion werde in Zukunft weiter zunehmen mit der Folge, dass die Gesellschaft auf ein steigendes Erbschaftsteueraufkommen setzen werde. Gleiche Startchance könnten sicherlich nicht nur mit mehr Geld gewährleistet werden, dazu brauche man auch eine Reihe von Reformen, z. B. im Bildungssystem. Es werde aber auch nicht ohne ein steuerliches Mehraufkommen gehen. Fraglich sei, ob die Erbschaftsteuer den verschiedenen Entwicklungen der heutigen Gesellschaft gerecht werde, also modern genug sei. Beim Blick auf die Steuerklasse I und den praktisch zu einer Steuerklasse verschmolzenen Steuerklassen II und III werde ein großer Sprung der Tarife deutlich. Dabei müsse man bedenken, dass heutzutage kein statisches Familienbild mehr vorherrschend sei. Vereinfachungspotenzial habe dabei der Wechsel zu einer einheitlichen Steuerklasse. Außerdem nehme man nach Ansicht von *Schick* derzeit die Vereinfachung der Steuergesetzgebung, die auch mit Hilfe des Normenkontrollrates vorangetrieben werden sollte, noch nicht ernst genug. Man müsse in jedem Gesetzgebungsver-

fahren den Mut haben, den fertigen Entwurf noch einmal in seinem Gesamtkonstrukt zu prüfen. *Schick* betonte, dass eine Verschonung, die eine Sonderregelung sei, besondere Bedingungen erfüllen müsse. Fraglich sei allerdings, ob die Verschonung mit Hilfe eines Abzinsmodell nicht einfacher und unkomplizierter sei. Für kleine und kleinste Betriebe könne man einen größeren Freibetrag einfügen. Dies sei ein wichtiger Beitrag zur Vereinfachung, weil so viele Betriebe aus dem Besteuerungsverfahren gehalten werden könnten. Hier sei es sinnvoll, etwas mutiger heranzugehen und bei anderer Stelle etwas mehr Steuern zu erheben. Festzustellen sei, dass die persönlichen Freibeträge bei nahen Verwandten sehr großzügig geplant seien.

D. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Alfons Kühn*¹⁵ fragte, ob weiterhin die Zahl der Steuerpflichtigen auf etwa die Hälfte reduziert werden solle und wie dies aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beurteilen sei. Weiterhin fragte *Kühn*, ob bei der Verschonungsregelung daran gedacht worden sei, dass jedes Jahr mindestens 2.000 bis 3.000 Unternehmer in die Überwachungsphase eintreten würden und dass dies spätestens nach zehn Jahren zu 30.000 Überwachungsfällen führen würde. Das würde sich weiter aufbauen, sodass man 45.000 Überwachungsfälle nach 15 Jahren habe. Diese Kaskade ende fast nie, da die Unternehmen dann schon wieder vererbt werden würden.

*Dr. Bernd Wehberg*¹⁶ führte aus, dass bei der Unternehmensbewertung als unterster Wert der Substanzwert angesetzt werden solle, wobei der Substanzwert nicht definiert sei. Fraglich sei nun, ob es bekannt sei, dass die Ertragswerte oft unterhalb des Substanzwertes liegen könnten.

*Frank Scheider*¹⁷ fragte, ob man bereits die Bürokratiekosten bewertet habe, die mit der Kaskade der Überwachung entstehen würden.

Schulte antwortete hierauf, ihm sei nicht bekannt, dass die Summe der Steuerpflichtigen halbiert werden solle. Derzeit liege die Zahl der Steuerpflichtigen bei 10 %. Aus der Erhöhung der Freibeträge für Steuerklasse I ergebe sich, dass die Zahl der Steuerpflichtigen sinke und bei ca. 8 % liegen werde. An diesem Punkt würden sich verfassungsrechtliche Probleme ergeben.

Pronold ging zunächst auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit ein. Es sei schwierig zu bewerten, ab wann eine Allgemeinheit betroffen sei und ab welchem Punkt ein Staat diktieren könne, wer von der Besteuerung ausgenommen sei. Tatsächlich sei nun ein gewisser Überwachungsaufwand mit der Verschonungsregelung verbunden. Wer sich aber die Praxis der bisherigen Erbschaftbesteuerung anschau, stelle fest, dass bestimmte Voraussetzungen wie die Fortführung des Unternehmens, die Berechnung der Lohnsumme u.a. sich im Regelfall aus der Bilanz ergeben würden. Ob zusätzliche Bürokratie im enormen Maße entstehe, sei zu bezweifeln.

Fechner stellte fest, dass bei der Diskussion um die Erbschaftsteuer viele Emotionen mitspielen würden. Die Politik könne zwar unterstellen, dass die Unternehmenswerte bei 200 % bis 300 % der jetzigen Werte liegen werden. In der Wirtschaft habe man aber

¹⁵ *Alfons Kühn* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Steuern und Finanzen beim Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK).

¹⁶ *Dr. Bernd Wehberg* ist Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater in Hagen.

¹⁷ *Frank Scheider* ist Rechtsanwalt in Berlin.

versucht, nach den derzeitigen bekannten Plänen zum Bewertungsrecht zu bewerten, wobei man zu deutlich höheren Ergebnissen gekommen sei. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass vor drei Jahren die Hoffnung geweckt wurde, dass die Erbschaftsteuer für Übertragungen von Betriebsvermögen bei Fortführung des Betriebes ganz entfallen könne.

Schick bezweifelte die Richtigkeit der vom Normenkontrollrat geschätzten Bürokratiekosten in Höhe von 3,5 Mio. Euro. Diese dürften höher sein. Außerdem müsse man prüfen, welche Kosten auf Seiten der Verwaltung entstünden, denn der genannte Schätzwert gelte nur für die Kosten der Erbschaftbesteuerung bei den Unternehmen. Auch wenn die Erbschaftsteuer eine sehr verwaltungsaufwendige Steuer sei, komme man nach einer Kosten-Nutzen-Bewertung nicht dazu, dass die Erbschaftsteuer überflüssig sei.

Thiele führte aus, dass erst seit der Veröffentlichung des Entwurfes der Wertermittlungsverordnung konkrete Berechnungen für die Unternehmen erfolgen könnten, was nun folgen werde. *Thiele* beurteilte es als verfassungsrechtlich problematisch, dass sich die Zahl der Steuerpflichtigen durch höhere Freibeträge voraussichtlich reduzieren werde. Die Erbschaftsteuer dürfe außerdem nicht den deutschen Mittelstand benachteiligen.

E. Schlussworte

Schick stellte als wichtigsten Punkt die Bürokratielasten in den Mittelpunkt. Außerdem müsse nach der Modernität des Erbschaftsteuerrechts gefragt und geprüft werden, ob die geplante Verschonungsregel in der derzeitigen Form wirklich sinnvoll sei. Man müsse auch mit Blick auf die Freibeträge fragen, ob die unterschiedliche Belastung der Betriebe und der Privatvermögen so richtig sei.

Pronold merkte zunächst an, dass er und andere unwahrscheinlich viele Änderungswünsche und -vorschläge hätten. Diesen stünden aber die Verabredungen der großen Koalition entgegen. Die Ziele, wozu auch die Erleichterung der Betriebsnachfolge zähle, werde man nur auf einem verfassungsgemäßen Weg umsetzen können. Bei der Lohnsumme müsse man u.a. das Thema Leiharbeit prüfen. Zum Themenkomplex der gesellschaftspolitischen Balance führte *Pronold* aus, dass bessere Bildung einen größeren finanziellen Spielraum benötige. Da würden noch alle zustimmen, nur bezahlen wolle es keiner.

Fechner nannte die Einführung eines wirklichen Abschmelzmodells als einen zentralen Punkt, wobei dieses Modell auf einen Zeitraum von maximal zehn Jahren angelegt sein dürfte. Ferner sei wichtig, Verfügungsbeschränkungen der Gesellschaftsverträge zu berücksichtigen. Schließlich müsse die Doppelbelastung durch Erbschaftsteuer und Ertragssteuern vermieden werden.

Schulte betonte ebenfalls, dass die Doppelbelastung durch Erbschaftsteuer und Einkommensteuer unbedingt zu vermeiden sei. Vornehmlich müsse aus systematischen Gründen die latente Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer abziehbar sein. Zur Grenze des Verwaltungsvermögens fügte *Schulte* an, dass man steuersystematisch nicht zwischen guten und schlechten Vermögensarten abgrenzen könne. Zum Bewertungsrecht merkte er an, dass der Substanzwert angesetzt werden müsse, wenn bei der Unternehmensbewertung der Ertragswert unter dem Substanzwert liege. Allerdings sei

bei der Bewertung nicht auf jeden einzelnen Vermögensgegenstand einzugehen, sondern auf den Gesamtwert, sodass dann der Liquidationswert anzusetzen sei. Dies sehe das geplante Bewertungsrecht nicht vor. Nach Ansicht von *Schulte* sollte auch über die Bewertungssystematik nachgedacht werden. So müssten auch die kleinsten Betriebe bewertet werden, selbst wenn aufgrund des Freibetrages keine Erbschaftsteuer anfiel.

Thiele hielt es für unabdingbar, das Bewertungsrecht im Gesetz und nicht in einer Verordnung zu regeln. Den Tarifverlauf und die Eingangssteuersätze der Steuerklassen II und III müsse man für enteignungsgleich halten, insbesondere im Zusammenspiel mit den ertragsteuerlichen Belastungen. Außerdem müsse das Abschmelzmodell grundsätzlich überarbeitet werden. Dabei müssten die Fristen verkürzt und die Lohnsummenklausel geändert werden.

F. 27. Berliner Steuergespräch

Das 27. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Steuerliche Anreize für gemeinwohlorientiertes Engagement Privater“ findet am 23. Juni 2008 um 17:30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt (siehe www.steuergespraech.de).