

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
11016 Berlin

**E-Mail: IVD4@bmf.bund.de**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr  
Tel.: +49 30 240087-64  
Fax: +49 30 240087-99

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

25. Juni 2015

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und  
Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

**GZ: IV D 4 - S 3730/15/10001 :002**

**DOK: 2015/0460135**

Sehr geehrter Herr Sell,

wir bedanken uns für die Übersendung des o. g. Entwurfs und nehmen die Gelegenheit zur  
Stellungnahme gern wahr.

Steuerberatung bei Vermögensübertragungen ist ein komplexer Vorgang. Ganz besonders  
bei der Nachfolgeplanung mittelständischer Unternehmen treten eine Reihe von steuerrechtli-  
chen, betriebswirtschaftlichen und emotionalen Aspekten auf. Um einen Vermögensübergang  
rechtssicher und besonnen zu gestalten, bedarf es einer langfristigen, sorgfältigen und wohl-  
überlegten Planung, die alle wesentlichen Eventualitäten einbezieht. Da sich die Erbschaft-  
und Schenkungsteuer aber seit Jahren in einem Schwebezustand befindet, unterliegt die  
Nachfolgeplanung einem großen Risiko.

Wir setzen uns vor diesem Hintergrund dafür ein, dass das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz  
verfassungsgemäß und praktikabel ist. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt aus-  
drücklich, dass im Referentenentwurf keine rückwirkenden Regelungen enthalten sind.

Wir geben zu bedenken, dass die geplanten Anpassungen, die Komplexität des Erbschaft-  
steuergesetzes um ein Vielfaches erhöhen. Bei den Regelungen zur Ermittlung des begünstig-  
ten und des nicht begünstigten Vermögens besteht dringender Vereinfachungs- und Nach-  
besserungsbedarf. Diese Regelungen betreffen große wie kleine Unternehmen und sollten  
nach unserer Auffassung handhabbar sein. Unsere Ausführungen im Einzelnen finden Sie  
anliegend.

Mit freundlichen Grüßen  
i. A.

Claudia-Kalina-Kerschbaum  
Leiterin Steuerrecht und Rechnungslegung

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum Referentenentwurf eines Gesetzes**  
**zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und**  
**Schenkungssteuergesetzes an die**  
**Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

25. Juni 2015

## A. Grundsätzliche Anmerkungen zum Referentenentwurf

Ausgehend vom Koalitionsvertrag hat man sich politisch darauf geeinigt, das Urteil des Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nur minimalinvasiv umzusetzen. Das BVerfG hat im Grunde die erbschaftsteuerliche Verschonung von unternehmerischem Vermögen sowie wesentliche Inhalte der Verschonungsregeln bestätigt. Aufgrund der steuerpolitischen Ausgangslage wird derzeit eine grundlegende Erbschaftsteuerreform nicht in Betracht gezogen. Der vorgelegte Referentenentwurf entspricht in seinen Grundzügen dem Eckwertepapier des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Erbschaftsteuer.

Die Bundessteuerberaterkammer stellt fest, dass die Systemgerechtigkeit und Praktikabilität des Steuerrechts in den letzten Jahren immer mehr verloren gegangen ist. Das Erbschaftsteuergesetz ist dafür ein gutes Beispiel. Darüber hinaus wurde die Erbschaftsteuer immer wieder vom BVerfG als nicht verfassungsgemäß eingestuft. Eine Hauptursache ist die Hektik in der Steuergesetzgebung und die Intensität mit der die Erbschaftsteuerdebatte in Deutschland geführt wird. Die Gemengelage zwischen Bundesregierung, Bundestag, Bundesrat und Interessenvertreter führt dazu, dass es nicht immer einfach ist, die unterschiedlichen Interessenlagen zu vereinen und eine Kompromisslösung für alle Beteiligten zu finden.

Vor diesem Hintergrund appellieren wir an den Gesetzgeber, nun im vierten Anlauf endlich ein verfassungskonformes Gesetz zu schaffen. Der Gesetzgeber sollte sich alle Wege offen halten, um dieses Ziel am Ende zu erreichen. Wenn die „minimalinvasive“ Lösung am Ende dazu führt, dass ein Erbschaftsteuergesetz verabschiedet wird, welches schlichtweg so komplex ist, dass der Verwaltungs- und Bürokratieaufwand nicht im Verhältnis zum Erbschaftsteueraufkommen steht und eine Verfassungswidrigkeit droht, sollte man sich auch einer grundlegenden Reform nicht verschließen. Steuerpflichtige und Steuerberater benötigen Planungssicherheit. Nur wenn Planungssicherheit gegeben ist, können Arbeitsplätze in den Unternehmen langfristig erhalten bleiben.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt, dass

- **die Bundesregierung keine rückwirkenden Änderungen der Erbschaftsteuer plant.**  
Obwohl das BVerfG eine Rückwirkung unter bestimmten Rahmenbedingungen zugelassen hatte, soll das Gesetz erst am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. Die Neuregelungen wären erstmals für Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes entsteht. Bis dahin gilt das aktuelle Erbschaftsteuergesetz weiter. Das garantiert Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen und führt zu keinen rückwirkenden Belastungen.
- **der Referentenentwurf zeitnah veröffentlicht wurde und der Beginn des Gesetzgebungsverfahrens zeitnah anvisiert wurde.**  
Steuerpflichtige benötigen möglichst schnell Rechtssicherheit. Der Istzustand ist sehr unbefriedigend. Deshalb wäre es wünschenswert, wenn das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz so bald wie möglich verabschiedet wird.

- **eine bundeseinheitliche Regelung für die Erbschaftsteuer getroffen wurde und eine föderale Ausrichtung der Erbschaftsteuer nicht in Betracht gezogen wird.** Bei einer Regionalisierung der Erbschaftsteuer drohen Rechtszersplitterungen mit schwerwiegenden Folgen, die zusätzliche Vereinbarungen zwischen den Bundesländern erfordern (innerstaatliche DBA) würden. Die Komplexität des Erbschaftsteuergesetzes würde massiv zunehmen. Zudem wäre die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraumes Deutschlands geschwächt, da unterschiedliche Erbschaftsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen würden. Einheitliche rechtliche Rahmenbedingungen sind Grundvoraussetzungen für ein administrierbares und handhabbares Erbschaftsteuergesetz.

Die Bundessteuerberaterkammer achtet in ihrer Stellungnahme vor allem auf die Ausgewogenheit zwischen beabsichtigter Wirkung und praktischer Umsetzbarkeit der geplanten gesetzlichen Neuregelungen zur Erbschaftsteuer. Im vorgelegten Referentenentwurf muss nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer noch erheblich nachgebessert werden.

Daher fordern wir, dass folgende Anpassungen vorgenommen werden:

- **Abkehr von der Neudefinition des begünstigten Vermögens und Rückkehr zur Definition des begünstigten Betriebsvermögens über eine Abgrenzung des bereits bekannten Verwaltungsvermögensbegriffs**  
Der Berufsstand der Steuerberater begrüßt das Bestreben des BMF, Veränderungen am Erbschaftsteuergesetz vorzunehmen, weil man sich hiervon eine gewisse Dynamik in der materiellen Beurteilung und in bestimmten Maßen Verbesserungen verspricht. Vor dem Hintergrund, dass die Summe der Einzelmaßnahmen das Erbschaftsteuergesetz deutlich „überfrachtet“, sprechen wir uns gegen die geplanten Anpassungen zur Ermittlung des begünstigten Betriebsvermögens aus.

Die Definition und der Umfang des Verwaltungsvermögens wurden vom BVerfG nicht beanstandet. In der praktischen Arbeit der Steuerberater, Unternehmen und der Finanzverwaltung haben sich die Regelungen zum Verwaltungsvermögen bereits „eingespielt“. Der Referentenentwurf sieht die Einführung eines neuen unbestimmten Rechtsbegriffs „betriebsnotwendiges Vermögen“ vor. Es besteht bei diesem Begriff keine Deckungsgleichheit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff. Dem stehen wir sehr kritisch gegenüber, da das bestehende funktionierende Verwaltungsvermögenskonzept gegen einen unbestimmten Rechtsbegriff eingetauscht wird. Nach Inkrafttreten dieser Regelung werden viele neue Fragen entstehen, die in der Übergangszeit die Rechtsunsicherheit deutlich erhöhen. Allein die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zu mehr als 50 % einer gewerblichen Tätigkeit dient, bietet großes Streitpotential.

- **Maßvolle Erhöhung der Arbeitnehmerzahl als Kriterium für die Befreiung vom Lohnsummennachweis**  
Wir begrüßen es ausdrücklich, dass das BMF für die Befreiung vom Lohnsummennachweis weiterhin an die Beschäftigtenzahl anknüpft und nicht an den Unternehmenswert.

Ebenfalls positiv, ist die geplante Einführung einer verringerten Mindestlohnsumme für Betriebe mit 4 bis 10 Beschäftigten. Die im Referentenentwurf vorgesehene Beschäftigtenzahl von 3 Arbeitnehmern für die Befreiung von der aufwändigen Lohnsummenregelung, sollte auf 5 Arbeitnehmer erhöht werden. Auch die Arbeitnehmergrenze für die Anwendung der verringerten Mindestlohnsumme sollte maßvoll angehoben werden, wenn dies unter verfassungsrechtlichen Maßstäben umsetzbar ist. Kleine Unternehmen sollten möglichst vor den bürokratischen Hürden geschützt werden. Es muss berücksichtigt werden, dass diese Unternehmen viel stärker durch konjunkturelle Schwankungen belastet werden als große Unternehmen.

- **Entschärfung der Komplexität und Gestaltungsanfälligkeit erforderlich**  
Durch die geplanten Anpassungen erhöht sich die Komplexität um ein Vielfaches. Der Entwurf steigert die ohnehin schon erhebliche Anzahl von Fristen, Anträgen, Wertgrenzen und Anzeigepflichten im Zusammenhang mit der Begünstigung des Betriebsvermögens erheblich. Dies führt zu erhöhtem Aufwand innerhalb der Finanzbehörden und auf Seiten der Rechtsanwender. Das relativ geringe Erbschaftsteueraufkommen rechtfertigt diesen Mehraufwand nicht.

Der Bewertung von Betriebsvermögen kommt zukünftig eine weitaus wichtigere Bedeutung zu als bisher. Auch einzelne Wirtschaftsgüter, Immobilien usw. müssen in viel größeren Ausmaßen mit ihren gemeinen Werten bewertet werden. Das erhöht zwangsläufig die Streit anfälligkeit dieses Gesetzes. Mit der Komplexität einer Regelung steigt auch deren Gestaltungsanfälligkeit. Die Neuregelungen laden dazu ein, sich so zu verhalten, dass die Erbschaftsteuerfestsetzung maximal reduziert wird.

- **Reduzierung des überdimensionalen Überwachungszeitraums für die 40 Mio. €-Schwelle bei den Sonderregelungen für große Unternehmen**  
Um Gestaltungen zu verhindern, wurde die 40 Mio. €-Grenze mit einem Überwachungszeitraum von 40 Jahren belegt. Nachvollziehbar ist, dass unter Umsetzung der Vorgaben des BVerfG Gestaltungsspielräume und Missbrauch verhindert werden sollen. Angesichts der rasanten technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen, ist der lange Überwachungszeitraum für Steuerberater, Finanzverwaltung und Steuerpflichtige schlichtweg nicht administrierbar.
- **Überarbeitung der Bewertungsvorschriften**  
Wir plädieren ausdrücklich dafür, dass Bewertungsvorschriften im Zuge der Reform der Erbschaftsteuer „angepackt“ werden. Die Bewertung wird nach der Überarbeitung des Erbschaftsteuergesetzes an Bedeutung gewinnen, da der Anteil des nicht begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens künftig bei großen und kleinen Unternehmen grundsätzlich direkt mit Erbschaftsteuer belastet wird.

## **B. Stellungnahme zum Referentenentwurf des BMF zur Erbschaftsteuer**

Zu den einzelnen Maßnahmen möchten wir im Detail wie folgt Stellung nehmen:

### **1. Neudefinition des begünstigten Vermögens**

- **Aktuelle Rechtslage**

Nach aktueller Rechtslage wird das begünstigte Betriebsvermögen in der Form ermittelt, dass zunächst eine Abgrenzung des Verwaltungsvermögens vorgenommen wird. Was Verwaltungsvermögen ist, wird in § 13b Abs. 2 ErbStG geregelt. In einem zweiten Schritt wird der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert bestimmt. Hier wird das Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs gebildet. Liegt die in der Weise ermittelte Quote unter 50 % bzw. 10 % kann die Regelverschonung (85 %) bzw. die Optionsverschonung (100 %) unter Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfristen in Anspruch genommen werden. Die tatsächliche Verschonung wird auf Basis des gemeinen Unternehmenswertes ermittelt.

- **Geplante Neuregelung; § 13b ErbStG-E**

Hier ist ein Systemwechsel für die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen vorgesehen. Der Katalog des Verwaltungsvermögens, der das nichtbegünstigte Vermögen definiert hat, soll abgeschafft werden. Stattdessen ist eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vorgesehen. Hiernach gehören zum begünstigten Vermögen alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Künftig sollen sich die Regel- (85 %) und die Optionsverschonung (100 %) nur auf das begünstigte Vermögen beschränken. Der Anteil des nichtbegünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens/Anteils unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer.

Wie bisher sollen Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) typisierend zum begünstigten Vermögen gehören, soweit ihr gemeiner Wert (nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden) 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.

Soweit die zum Betrieb gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge nicht bereits bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel berücksichtigt worden sind, sind sie anteilig dem Wert des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zuzuordnen und von dessen gemeinen Wert abzuziehen (Nettowert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens).

Ein Teil des Nettowerts des nicht begünstigten Vermögens soll typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden. Der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens soll wie begünstigtes Vermögen behandelt werden, soweit er 10 % des Nettowerts des begünstigten Vermögens nicht übersteigt.

Grundlage für die Ermittlung der Höhe des begünstigten Vermögens sollen zunächst die auf Grundlage des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG ermittelten gemeinen Werte des Betriebsvermögens sein. Der sich daraus ergebende Nettowert des begünstigten Vermögens ist zu dem Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ins Verhältnis zu setzen. Anhand dieser Begünstigungsquote soll dann der für den Betrieb ermittelte gemeine Wert aufgeteilt werden.

Auf das begünstigte Vermögen kann dann unter Erfüllung aller Bedingungen die Regel- (85 %) oder die Optionsverschonung (100 %) angewendet werden. Der Anteil des nichtbegünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer.

#### Konsolidierte Betrachtung: zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E

Bei mehrstufigen Konzernen erfolgt die Aufteilung der Aktiva einer jeden Konzerngesellschaft in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen auf Ebene der jeweiligen Gesellschaft. Anschließend werden die als begünstigt bzw. nicht begünstigt eingestufteten Wirtschaftsgüter einer jeden Konzerngesellschaft – entsprechend der jeweils gehaltenen (mittelbaren) Beteiligungsquote – in die einheitliche „Verbundvermögensaufstellung“ auf Ebene der Konzernspitze übernommen. Auch der Finanzmitteltest, die Saldierung mit Schulden und alle anderen Rechenschritte erfolgen einheitlich auf dieser Ebene. Lediglich Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu 25 %, soweit sie nicht begünstigtes Vermögen darstellen, werden als nicht begünstigtes Vermögen in die Verbundvermögensaufstellung übernommen, ohne dass es auf die durch diese Gesellschaften gehaltenen Wirtschaftsgüter ankommt.

#### • **Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer**

Nach dem Urteil des BVerfG sollte Vermögen, welches nicht verschonungswürdig ist, grundsätzlich besteuert werden. Eine Verschonung des gesamten Betriebsvermögens, obwohl 50 % nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellen, ist nach Ansicht des Gerichts unverhältnismäßig.

Die Regelung im Referentenentwurf ist u. E. grundsätzlich geeignet, diese Vorgaben umzusetzen. Zu beachten ist aber, dass mit diesem Vorhaben eine bestehende Regelung durch ein neues System ersetzt werden soll, obwohl dies so weitreichend nicht vom BVerfG gefordert wurde. Dem stehen wir sehr kritisch gegenüber, da das bestehende funktionierende Verwaltungsvermögenskonzept gegen einen unbestimmten Rechtsbegriff eingetauscht wird. Die Bundessteuerberaterkammer kann nicht erkennen, inwiefern das neue System „besser“ ist, als der ursprüngliche Verwaltungsvermögenstest. Dies führen wir nachfolgend aus:



### Definition des begünstigten Vermögens; zu §13b Abs. 3 ErbStG-E

Der Referentenentwurf des BMF sieht die Einführung eines neuen unbestimmten Rechtsbegriffs „betriebsnotwendiges Vermögen“ vor. Es besteht bei diesem Begriff keine Deckungsgleichheit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff. Nach dem Referentenentwurf soll jedes einzelne Wirtschaftsgut des übertragenen Betriebs abstrakt daraufhin untersucht werden, ob es überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen bzw. freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dient.

Danach sind zwei gesonderte Prüfungen vorzunehmen:

Der Betrieb muss originär gewerbliche Tätigkeiten als Hauptzweck haben, wobei eine oder auch mehrere gewerbliche Tätigkeiten die etwaigen vermögensverwaltenden Tätigkeiten überwiegen müssen. Nach welchen Kriterien diese Prüfung erfolgt und welche Grenzen dabei gelten, bleibt unklar.

Kann man von einem gewerblichen Hauptzweck ausgehen, muss in einem zweiten Schritt jedes einzelne Wirtschaftsgut abstrakt daraufhin überprüft werden, ob es diesem originär gewerblichen Hauptzweck überwiegend dient. Dabei soll es darauf ankommen, welchen Beitrag das jeweilige Wirtschaftsgut zur gewerblichen Tätigkeit leistet. Nicht dem Hauptzweck dienen, sollen die Wirtschaftsgüter, die, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Es besteht die Gefahr, dass das gewählte Kriterium in einer vielfältigen Unternehmerlandschaft mit verschiedenen Geschäftsmodellen überhaupt nicht praktikabel ist. Es erfordert vom Finanzbeamten tiefe Kenntnisse des Produktionsprozesses und der internen Betriebsabläufe, um einschätzen zu können, ob ein Wirtschaftsgut betriebsnotwendig ist oder nicht.

Die Regelung ist überdies gestaltungsanfällig. Allein die Frage, ob ein Wirtschaftsgut überwiegend einer gewerblichen Tätigkeit dient, bietet großes Gestaltungs- und Streitpotential. Wie sollen Wirtschaftsgüter, die auch privat genutzt werden, eindeutig dem Haupt- oder Nebenzweck zugeordnet werden? Die bisherige betriebliche Nutzung zu mehr als 50 % wird vom Steuerpflichtigen stets unterstellt werden. Der Finanzbeamte wird stets versuchen, dies zu widerlegen. Dies zeigt die Rechtsunsicherheiten bei dieser Regelung auf. Es gibt in der aktuellen Diskussion genügend Beispiele, die aufzeigen, dass eine exakte Einordnung nicht möglich ist.

Nach Inkrafttreten dieser Regelung werden viele neue Fragen entstehen, die in der Übergangszeit die Rechtsunsicherheit deutlich erhöhen. Detailfragen können erst im Rahmen der Erbschaftsteuerrichtlinien geklärt werden. Die Rechtssicherheit ist nicht gewährleistet, da diese Neudefinition viel Spielraum für Erlasse und BMF-Schreiben bringt.



### Ermittlung des Anteils des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs; zu § 13b Abs. 8 ErbStG-E

Wenn die Einteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen erfolgt ist, gilt es eine zweite nicht zu verachtende Hürde für die Steuerpflichtigen und deren Berater zu überwinden.

Nach den Plänen im Referentenentwurf ist eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter vorzunehmen. Damit wird der praktische Aufwand für die Bearbeitung von Erbschaft- und Schenkungsteuer-Fällen deutlich erhöht werden. Die Werte beeinflussen am Ende die Erbschaftsteuer, da auf deren Basis die Begünstigungsquote ermittelt wird.

Dieses Berechnungsschema erhöht die Gestaltungs- und Streit anfälligkeit der Regelung. Gestaltungen sind in der Form vorprogrammiert, dass das begünstigte Vermögen mit dem Maximalansatz und das nicht begünstigte Vermögen mit dem Minimalansatz bewertet werden könnten. Die quotale Aufteilung der Schulden nach § 13b Abs. 5 ErbStG-E erhöht diesen Effekt.

Im aktuell geltenden Erbschaftsteuergesetz, muss im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung faktisch nur eine Einzelbewertung des Verwaltungsvermögens vorgenommen werden, um zu ermitteln, ob die Verwaltungsvermögensquote von 50 % überschritten wurde. Das begünstigte Vermögen (welches im Regelfall den größten Anteil darstellt) muss nach heutiger Rechtslage nicht exakt bewertet werden. Eine Bewertung dieses Vermögens muss zwar bei der Ermittlung des Substanzwertes erfolgen. Im Regelfall erfolgt in der Praxis nur eine überschlägige Ermittlung des Substanzwertes, der stets den Mindestwert darstellt.

### Systemwechsel bedeutet Steuermehreinnahmen und Belastungen auch für kleine und mittlere Unternehmen

Diese Neuregelung betrifft nicht nur Erwerber von Großunternehmen, sondern auch alle Erwerber von kleinen und mittleren Unternehmen. Im Vergleich zur geltenden Rechtslage werden diese durch diese Regelung einen erhöhten Ermittlungs- und Bewertungsaufwand bei der Erbschaftsteuer haben, da hier eine exakte Einteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen erfolgen muss. In einem zweiten Schritt sollen die gemeinen Werte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ermittelt werden. Hier erhöht sich der Wertermittlungsaufwand im Vergleich zu der derzeitigen Praxis erheblich. Diese Einteilung und die gemeinen Werte sind Grundlage für die Ermittlung der Erbschaftsteuer.

Insgesamt sind Steuermehrbelastungen und erhöhter Verwaltungs- und Ermittlungsaufwand für alle Unternehmen vorprogrammiert.

### Konsolidierte Betrachtung; zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E

Gehören zum Betriebsvermögen unmittelbar Beteiligungen an Mitunternehmerschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 %), dann muss eine Verbundvermögensaufstellung durchgeführt werden. Diese Regelung ist grundsätzlich geeignet und zielführend, um die vom BVerfG kritisierten Gestaltungen, insbesondere den Kaskadeneffekt, zu beseitigen.

Problematisch ist an dieser Stelle, dass auch hier der Steuerpflichtige die gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Tochterunternehmens ermitteln muss. In der Praxis wird es aufwendig sein, diese Daten vom jeweiligen Unternehmen zu erhalten, um den gemeinen Wert korrekt zu bestimmen. Der Steuerpflichtige ist auf die genauen Daten angewiesen, um seine Erbschaftsteuer korrekt ermitteln zu können.

### Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer für eine Abgrenzung über das Verwaltungsvermögen

In der praktischen Arbeit der Steuerberater, Unternehmen und der Finanzverwaltung haben sich die Regelungen zum Verwaltungsvermögen bereits „eingespielt“.

Wir sind der Auffassung, dass man das begünstigte Betriebsvermögen weiterhin über eine Negativabgrenzung des bereits bekannten Verwaltungsvermögensbegriffs vornehmen sollte.

Das eigentliche Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, kann u. E. mit der Begrenzung der Verschonung auf den jeweils festgestellten Anteil am Verwaltungsvermögen erreicht werden. Dabei ist das Verwaltungsvermögen konkret zu identifizieren, so wie es derzeit schon zur Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote geboten ist.

Unseres Erachtens wäre es sachgerecht, den Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebes zu ermitteln und nur eine quotale Verschonung zu gewähren. Das Verwaltungsvermögen ist dann mit seinen gemeinen Werten ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens zu setzen. Daraus ergibt sich die Verwaltungsvermögensquote.

Die anteilige Verschonung wird je nach Verwaltungsvermögensquote reduziert. Zur Veranschaulichung soll die quotale Verschonung beispielhaft wie folgt aufgezeigt werden:

- Verwaltungsvermögensquote ab 30 % führt zu einer Verschonung von 70 %,
- Verwaltungsvermögensquote ab 40 % führt zu einer Verschonung von 60 %.

Die Verwaltungsvermögensquote von unter 10 % stellt eine Geringfügigkeitsgrenze dar, für die die Vollverschonung zu gewähren ist. Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen sollte eine Konzernbetrachtung durchgeführt werden, um den Kaskadeneffekt zu verhindern.

Eine derartige Regelung hätte folgende Vorteile:

- die bestehende Zweiteilung von Regel- und Vollverschonung fällt weg,
- die Regelungen über das junge Verwaltungsvermögen sind nicht mehr erforderlich,
- der Bewertungsaufwand ist deutlich geringer, da nur die gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens zu ermitteln sind. Die gemeinen Werte des begünstigten Vermögens sind nicht zu ermitteln.

Die mit dem Verwaltungsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden sollten vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens abgezogen werden. Da Schulden in der Praxis oftmals nicht eindeutig zuzuordnen sind, ist dieses Vorgehen nur mit übermäßigem Aufwand umzusetzen.

Sachgerecht wäre daher eine quotale Aufteilung der Verbindlichkeiten nach begünstigtem und nicht begünstigtem Betriebsvermögen vorzunehmen. Da auch diese Vorgehensweise aufwendig ist, kann aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auch der Abzug aller Verbindlichkeiten erwogen werden. Entscheidend für die Berücksichtigung der Verbindlichkeiten ist die Frage: Wie können die Regelungen von den Steuerpflichtigen und von Seiten der Finanzverwaltung praktikabel administriert werden?

Die nach diesem Modell ermittelte quotale Verschonung kann dazu führen, dass große wie kleine Unternehmen, die auch einen gewissen Bestand an Verwaltungsvermögen haben, mit einer Erhöhung der erbschaftsteuerlichen Belastung zu rechnen haben. Hier sollte jedem Erwerber, eine unbürokratische Stundung der Steuer ermöglicht werden. Dabei ist zu beachten, dass der derzeitige Zinssatz von 6 % im Vergleich zu den am Markt erzielbaren Zinsen viel zu hoch bemessen ist.

## **2. Verschonungskonzept für große Unternehmen**

Das Verschonungskonzept für große Unternehmen ist auf den ersten Blick systematisch aufgebaut. Überträgt man dieses Konstrukt jedoch in die Praxis, kann man schnell erkennen, dass hier ein äußerst komplexes System geschaffen wurde. Bei mehreren Erwerben innerhalb der Zehnjahresfrist, wird es äußerst kompliziert sein, einen Überblick über die möglichen Optionen, die damit verbundenen, teils widerruflichen, teils unwiderruflichen Antragsmöglichkeiten und -fristen, Nachversteuerungstatbeständen sowie Lohnsummen- und Behaltensfristen und entsprechenden Anzeigepflichten zu behalten. Die Rechts- und Planungssicherheit ist bei diesen Regelungen nicht gewährleistet. Sowohl beim Erlassmodell als auch beim Abschmelzmodell können Nacherwerbe vom gleichen Schenker zu nachträglicher teilweiser deutlicher Erhöhung der Steuerlast für den Vorerwerb führen.

- **20 Mio. €-Grenze; zu § 13b Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E**

Entsprechend den Vorgaben des BVerfG hat das BMF eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. € festgelegt. Es ist davon auszugehen, dass die derzeit anvisierte Grenze einen Großteil der Unternehmensübertragungen in Deutschland von der Bedürfnisprüfung ausnimmt. Es ist Aufgabe der Politik, präzise und handhabbare Kriterien zur Bestimmung von Großunternehmen oder großen Betriebsvermögen vorzunehmen.

- **40 Mio. €-Grenze; zu § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E**

In Ausnahmefällen ist eine Grenze von 40 Mio. € zur Abgrenzung von großen Unternehmen vorgesehen. Die pauschale Erhöhung der Grenze um 20 Mio. € soll dem erhöhten Verschonungsbedürfnis bei Vorliegen von Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen nachkommen.

Wir begrüßen, dass diese in der Praxis vorherrschenden Beschränkungen berücksichtigt wurden, sind aber der Auffassung, dass es sachgerechter wäre, Verfügungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen müssen die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen. Für Finanzverwaltung sowie Steuerberater und ihre Mandanten ist eine derart lange Zeitspanne schlicht nicht administrierbar. Betriebliche Rahmenbedingungen ändern sich fortlaufend, daher ist diese überzogene Frist nicht mit der betrieblichen Praxis vereinbar. Erwerber, die ihre Beteiligungen nach der Behaltensfrist veräußern, sollen noch weitere 23 Jahre mit der Rechtsunsicherheit leben, dass der Käufer die entsprechenden Klauseln im Gesellschaftsvertrag ändert. Bei dieser Regelung besteht dringender Nachbesserungsbedarf.

- **Erlass nach Verschonungsbedarfsprüfung; zu § 28a ErbStG-E**

Die Verschonungsbedarfsprüfung an sich ist extrem aufwendig und verlangt vom Erwerber, dass er seine persönlichen Eigentumsverhältnisse offenlegt. Auch hier ist ein erheblicher Bewertungs- und Ermittlungsaufwand zu betreiben, um die Bedarfsprüfung durchzuführen. Die getroffenen Regelungen sind zudem gestaltungsanfällig, da hier keine entsprechenden Klauseln enthalten sind.

- **Stundungsregelung; zu § 28a Abs. 3 ErbStG-E**

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollte die in § 28a Abs. 3 ErbStG-E getroffene Stundungsregelung erweitert werden. Die Frist von 6 Monaten ist u. E. zu gering bemessen, wenn der Erwerber in diesem Zeitraum nicht fungibles Vermögen veräußern soll. Zudem muss man bedenken, dass in dieser kurzen Zeitspanne Grundstücke im Regelfall nur unter dem Verkehrswert veräußert werden können. Hier sollte eine Frist von mindestens 12 Monaten vorgesehen werden. Grundsätzlich sollte bei der Ausgestaltung der Stundungsregelung darauf geachtet werden, dass Stundungen bürokratiearm beantragt werden können. Dabei ist zu beachten, dass der derzeitige Zinssatz von 6 % im Vergleich zu den am Markt erzielbaren Zinsen viel zu hoch bemessen ist.

- **Abschmelzmodell; zu § 13c ErbStG-E**

Wir begrüßen, dass das BMF neben der Verschonungsbedarfsprüfung ein Abschmelzmodell und somit einen verringerten Verschonungsabschlag vorgesehen hat. Entscheidet der Erwerber sich gegen die Verschonungsbedarfsprüfung, kann er sich grundsätzlich für das Abschmelzmodell entscheiden und erhält dann einen verringerten Verschonungsabschlag.

### **3. Freistellung von Kleinbetrieben von der Lohnsummenregelung; zu § 13a Abs. 3 ErbStG-E**

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass das BMF für die Befreiung vom Lohnsummennachweis weiterhin an die Beschäftigtenzahl anknüpft. Dieses Kriterium ist praktikabel, da es von Anfang an eindeutig zu bestimmen ist. Damit ist der streitanfällige und unpraktikable Unternehmenswert als Kriterium in dieser Frage nicht mehr relevant. Ebenfalls positiv, ist die geplante Einführung einer verringerten Mindestlohnsumme für Betriebe mit 4 bis 10 Beschäftigten.

Wir appellieren jedoch an den Gesetzgeber im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine maßvolle Erhöhung der Arbeitnehmerzahl zu prüfen. Anhand der Erwägungen des BVerfG gehen wir davon aus, dass die Befreiung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit 5 Beschäftigten ebenfalls verfassungsgemäß sein kann. Hier sollten die statistischen Sonderauswertungen nochmal näher in Betracht gezogen werden. Insbesondere sollten die Betriebe herausgerechnet werden, die keine Beschäftigten haben.

Auch für Kleinbetriebe mit 5 Arbeitnehmern ist das Bedürfnis für eine Freistellung von der Lohnsummenregelung sehr groß. Kleine Betriebe sind mit erhöhten bürokratischen Anforderungen stärker belastet als größere Unternehmen. Dies muss bei der Festlegung der Arbeitnehmerzahl berücksichtigt werden. Auch die Arbeitnehmergrenze für die Anwendung der verringerten Mindestlohnsumme sollte maßvoll angehoben werden, wenn dies unter verfassungsrechtlichen Maßstäben umsetzbar ist.

Des Weiteren bitten wir zu prüfen, ob die Methode zur Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten ggf. angepasst werden könnte. Nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung, ist auf die Anzahl der Arbeitnehmer, ohne Saison- und Leiharbeiter, abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind.

Wir setzen uns dafür ein, dass bei der Feststellung der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer nur anteilig in Analogie zu § 23 Abs. 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz berücksichtigt werden sollen. Hiernach werden Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 berücksichtigt. Diese Vorgehensweise bei der Ermittlung der Arbeitnehmerzahl würde der betrieblichen Realität bei Kleinstunternehmen entgegenkommen.

### **4. Überarbeitung der Bewertungsregelungen dringend erforderlich**

- **Anpassung des vereinfachten Ertragswertverfahrens; zu § 199 ff. § 203 BewG**

Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 199 BewG ist eines der vom Bewertungsgesetz anerkannten Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Werts. Es ist das gängigste Verfahren zur steuerlichen Bewertung, da es die Möglichkeit bietet, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter, einen objektivierten Anteils- bzw. Unternehmenswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten zu ermitteln.

Der gemeine Wert des Unternehmens wird künftig noch an Bedeutung gewinnen, wenn das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz in Kraft tritt.

Bei diesem Verfahren setzt sich der Kalkulationszinssatz, mit dem der nachhaltig erzielbare Jahresertrag zu kapitalisieren ist, aus den beiden Komponenten „Basiszins“ und „Zuschlag“ zusammen. Der Risikozuschlag wurde an der unteren Grenze der empfohlenen Bandbreite festgesetzt. Das derzeit extrem niedrige Zinsniveau führt zu einer weiteren deutlichen Erhöhung des steuerlichen Werts. Derartige Unternehmenswerte lassen sich bei einem Verkauf des Unternehmens jedoch kaum realisieren, so dass bei der Anwendung des gesetzlich vorgesehenen vereinfachten Ertragswertverfahrens überhöhte Unternehmenswerte die Folge sind. Das Problem wird sich Anfang des nächsten Jahres wahrscheinlich noch potenzieren, wenn das BMF den Basiszins für das Jahr 2016 bekannt gibt.

Daher sollte der Gesetzgeber nach unserer Auffassung jetzt reagieren, da das jetzige extrem niedrige Zinsniveau politische Ursachen hat und daher nicht allein für die Bemessung des Basiszinses herangezogen werden kann. Die Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors, der sich aus dem Kehrwert der Summe des Basiszins und des Risikozuschlags von derzeit 4,5 % zusammensetzt, sollte überarbeitet werden.

- **Erarbeitete Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Unternehmensbewertung**

Die Bundessteuerberaterkammer hat zusammen mit dem IDW die „Hinweise zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ (siehe [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de); unter Presse, Publikationen, Steuerrecht und Rechnungslegung) herausgegeben. Diese Hinweise beziehen sich auf den IDW S 1 i. d. F. 2008, der ein anerkanntes Bewertungsverfahren darstellt. Die Hinweise konkretisieren auf Basis des IDW S 1 i. d. F. 2008 Besonderheiten, die bei der Bewertung von KMU auftreten können und berücksichtigen bestimmte Faktoren, die bei eigentümergeführten Unternehmen eine große Rolle spielen. Künftig sollte die Finanzverwaltung diese Hinweise beachten, wenn diese bei der Bewertung angewendet werden.

- **Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im Rahmen der Bewertung;  
§ 9 Abs. 3 BewG**

In bestimmten Unternehmen sind die Gesellschafter durch Verfügungsbeschränkungen an der Veräußerung ihrer Anteile unter bestimmten Bedingungen gehindert. Zudem existieren Entnahmebeschränkungen für Gewinne.

Wir sind der Auffassung, dass Verfügungsbeschränkungen und Entnahmebeschränkungen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Anteils oder Unternehmens berücksichtigt werden sollten. Deshalb sollte geprüft werden, ob § 9 Abs. 3 BewG, der eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im bisherigen Bewertungsrecht festlegt, gestrichen oder modifiziert werden kann. Es ist sachgerechter Verfügungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene zu berücksichtigen. Damit wäre die 40 Mio. €-Grenze für die Verschonungsbedarfsprüfung entbehrlich.