

Berlin, im April 2010
Stellungnahme Nr. 21/2010
abrufbar unter www.anwaltverein.de

Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins
durch die Ausschüsse Steuerrecht und Erbrecht
zum
Referentenentwurf der Bundesregierung für ein
Jahressteuergesetz 2010
(Stand: 29.03.2010)

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht:

RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)
RA Dr. Stephan Eilers, Köln
RA Dr. Dietrich von Elsner, Hannover
RA Prof. Dr. Gerrit Frotscher, Hamburg
RA Robert Hörtnagl, München
RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn (Berichterstatter)
RA Dr. Egon Schlütter, Köln
RA Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf
RA Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht, Freiburg

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RA Jens Wagener, Berlin

Mitglieder des Ausschusses Erbrecht:

RA Dr. Andreas Frieser, Bonn (Vorsitzender)
RAin Dr. Stephanie Herzog, Würselen
RA beim Bundesgerichtshof Richard Lindner, Karlsruhe
RA Dr. Christian von Oertzen, Frankfurt am Main (Berichterstatter)
RA und Notar Dr. Hubertus Rohlfing, Hamm
RA Dr. Stephan Scherer, Mannheim (Berichterstatter)

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RAin Christine Martin, Berlin

Verteiler:

- Bundesministerium der Justiz
- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesrat - Rechtsausschuss
- Bundesrat - Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag - Vorsitzender des Rechtsausschusses
- Deutscher Bundestag - Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag - Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- CDU/CSU-Fraktion des Deutschen Bundestages, Arbeitsgruppe Recht
- Fraktionen Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag
- FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)
- Bundesgerichtshof, Bibliothek
- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer
- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Arbeitsgemeinschaft Klimatagung
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Familiengerichtstag e.V.
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Juristinnenbund
- Deutscher Steuerberaterverband
- Deutsches Forum für Erbrecht e.V.
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung - ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bundesfachgruppe Justiz
- Verband Deutscher Anwaltsnotare e.V.
- Wissenschaftliche Vereinigung für Familienrecht
- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende des FORUM Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Erbrechtausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Steuerrechtausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Erbrecht
- Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Familienrecht
- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Familie Partnerschaft und Recht / FPR
- Redaktion Familie und Recht / FuR
- Redaktion Financial Times Deutschland / FTD
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ
- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion JUVE Verlag für juristische Information GmbH
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für das Gesamte Familienrecht / FamRZ;
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 67.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Teil A: Art. 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes

I. Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 g) EStG

Der Gesetzgeber möchte zusätzlich als Tatbestand die beschränkte Steuerpflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 g) EStG für Einkünfte einführen, die von einem Steuerausländer

aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen vertraglich zu verpflichten; dies gilt nur, soweit die Gesamteinnahmen je verschaffter Gelegenheit EUR 10.000 übersteigen.

Die gesetzliche Regelung soll rückwirkend im Grundsatz für alle noch offenen Veranlagungszeiträume eingeführt werden. Der DAV wendet sich gegen diese geplante Neuregelung insbesondere aus dem Grund, weil die Neuregelung exemplarisch aufzeigt, wieso das Steuerrecht einerseits immer komplizierter und auf den Einzelfall bezogen wird, andererseits aber auch die Grundsätze, in welchen Fällen die Bundesrepublik Deutschland Anspruch auf die Steuererhebung für von Steuerausländern erzielte Einkünfte erhebt, zunehmend unklar werden. Hinzu kommt, dass die geplante gesetzliche Neuregelung auch noch mit Rückwirkung eingeführt werden soll, offenkundig, weil das Bundesfinanzministerium einen Rechtszustand nun im Gesetz verankern möchte, welchen es ohne Erfolg vor dem Bundesfinanzhof vertreten hat (s. Gesetzesbegründung). Die geplante Neuregelung begegnet insbesondere den folgenden Bedenken:

- Sämtliche bisher in § 49 Abs. 1 EStG niedergelegten Tatbestände weisen einen Inlandsbezug auf, aus dem sich ergibt, wodurch die beschränkte Steuerpflicht begründet ist. Der neue § 49 Abs. 1 Nr. 2 g) EStG erwähnt dagegen nicht, in welchen Fällen ein derartiger Inlandsbezug gegeben sein soll. Immer dann, wenn Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen vertraglich zu verpflichten, soll die beschränkte Steuerpflicht greifen. Der Einkünfteerzieler muss per definitionem im Ausland ansässig sein, ansonsten würde es keinen Sinn machen, einen Tatbestand im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu regeln. Offen bleibt, wo der Berufssportler tätig werden soll. Offen bleibt insbesondere auch, ob wenigstens derjenige, der den Berufssportler verpflichtet, im Inland ansässig sein muss.
- Gänzlich unklar bleibt, warum die Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler zu verpflichten, zu steuerbaren Einkünften im Inland führen soll, nicht aber die Verschaffung der Gelegenheit, beispielsweise einen Künstler zu verpflichten. Die Gelegenheit verschaffen, einen Vertrag mit einer im Inland ansässigen Person abzuschließen, machen auch Personalvermittler, Makler von Immobilien oder Maschinen. Bislang sind Einkünfte, die aus der Vermittlung von Dienstleistungen oder Sachen von im Ausland ansässigen Personen erzielt werden, nur dann im Inland beschränkt steuerpflichtig, wenn der ausländische Vermittler der Einkünfte im Inland eine Betriebsstätte unterhält. Wieso allein für die Vermittlung von Berufssportlern dafür auf einmal andere Grundsätze gelten sollen, als wenn Künstler oder Arbeitnehmer oder andere Personen oder Sachen vermittelt werden, erschließt sich nicht. Aus Sicht des

DAV führt diese Sonderregelung zu einem verfassungsrechtlich sehr bedenklichen Besteuerungstatbestand für Sonderfälle. Eine Rechtfertigung für die Besteuerung dieser Sonderfälle lässt sich aus der Gesetzesbegründung auch nicht ansatzweise entnehmen.

II. Änderung des § 50 a) Abs. 1 Nr. 3 EStG

Künftig sollen dem Quellensteuerabzug auch Einkünfte unterliegen, die „aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen zeitlich befristet vertraglich zu verpflichten“. Damit unterscheidet der Gesetzgeber noch feinsinniger, indem der Quellensteuerabzug auf den Tatbestand der zeitlich befristeten Verpflichtung eines Berufssportlers reduziert wird, während die beschränkte Steuerpflicht und damit die Pflicht für den Steuerausländer, eine Steuererklärung abzugeben dann eingreift, wenn zeitlich unbefristet vertragliche Verpflichtungen eingegangen werden. Die Abgrenzung des Tatbestandes des § 50 a) Abs. 1 Nr. 3 EStG zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 g) EStG ist unklar. Gemeint ist nach der Gesetzesbegründung, dass der Berufssportler selbst zwar zeitlich befristet verpflichtet werden kann, der Einkünfteerzieler nach Auslaufen der Befristung aber keine Rechte in Bezug auf den Berufssportler mehr innehaben darf. Typischerweise werden Berufssportler zeitlich befristet beschäftigt. Nach der Gesetzesbegründung sollen allein Tatbestände der sog. Spielerleihe erfasst werden. Der Gesetzeswortlaut erfasst allerdings jeglichen Vertrag, den der Berufssportler mit seinem Arbeitgeber oder Veranstalter in Bezug auf eine zeitlich befristete Tätigkeit abschließt. Von daher lässt sich die in der Gesetzesbegründung aufgeführte Differenzierung dem Tatbestand selbst nicht entnehmen. Es wäre auch fragwürdig, Steuerausländer für die einmalige Vermittlung von Berufssportlern in das Inland mit einer inländischen Steuer mittels Erklärungspflicht des Vermittlers zu belegen, da von Steuerausländern nicht erwartet werden kann, diese international singuläre Steuer zu kennen und daher ihrer Erklärungspflicht zu genügen.

III. Änderung des § 52 Abs. 57 b) und Abs. 58 a) Satz 3 und 4 EStG

Der Gesetzgeber möchte die vorgenannten Neuregelungen rückwirkend für lange bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume einführen. Aus Sicht des DAV handelt es sich um Fälle der verfassungswidrigen Rückwirkung. Die angeordnete Rückwirkung wird damit begründet, es solle der bisher praktizierte Rechtszustand bei der Besteuerung von Sportlertransfers wieder hergestellt werden. Der bisher praktizierte Rechtszustand wurde aber allein von der Verwaltung praktiziert und von dem Bundesfinanzhof, wie in der Gesetzesbegründung selbst ausgeführt wird, durch Urteil vom 27. Mai 2009 (I R 86/07) als mit dem geltenden Recht nicht in Einklang stehend festgestellt. Nur weil die Verwaltung eine bestimmte Rechtsauffassung praktiziert, diese aber dann von der Rechtsprechung als rechtswidrig anerkannt wird, ist keine Legitimation für die Einführung einer rückwirkenden Steuerpflicht gegeben. Nur dann, wenn eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung und finanzbehördliche Praxis zu einer bestimmten Steuerrechtsfrage besteht, kann der Steuerpflichtige gegenüber der rückwirkenden gesetzlichen Festschreibung diese Rechtsanwendungspraxis grundsätzlich kein schutzwürdiges Vertrauen für sich reklamieren. Wenn dagegen eine Rechtslage seit längerer Zeit zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung umstritten ist, gibt es keine gefestigte Rechtsprechung und einheitliche Rechtspraxis, die den Entzug des Vertrauensschutzes für den Steuerpflichtigen mit Rückwirkung erlauben würde. Im Übrigen belegt die Gesetzesbegründung selbst, dass der Gesetzgeber nicht berechtigt ist, rückwirkend das Gesetz zu ändern. Einerseits heißt es in der Gesetzesbegründung, der bisher praktizierte Rechtszustand solle wiederhergestellt werden. Andererseits wird aber ausgeführt, die Steuerbarkeit solle künftig nicht mehr an die Übertragung eines Rechts bzw. den Fortbestand eines Rechts anknüpfen, sondern jetzt wird auf die Verschaffung der Gelegenheit abgestellt, einen Berufssportler als solchen vertraglich

zu verpflichten. Somit ergibt sich aus der Gesetzesbegründung selbst, dass von einer Fortführung des bislang praktizierten Rechtszustandes keine Rede sein kann, vielmehr eine konstitutive Neuregelung angestrebt und im Tatbestand auch niedergelegt wird.

IV. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber sollte auf die Einführung der geplanten Neuregelung verzichten, da diese

- zu einem verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigenden Sondersteuertatbestand für die Vermittlung von Berufssportlern gegenüber der Vermittlung von Künstlern, Sachen, Arbeitnehmern etc. führt;
- der Inlandsbezug für den Tatbestand fehlt;
- eine tatbestandliche Abgrenzung zwischen der „Leihe“ und dem „Transfer“ von Berufssportlern bislang nicht ansatzweise im Gesetzesentwurf ihren Niederschlag gefunden hat;
- die Einführung einer rückwirkenden Steuerpflicht unzulässig ist, wenn damit nur eine vor dem Bundesfinanzhof gescheiterte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung gesetzlich festgeschrieben werden soll;
- die Neuregelung vermutlich deswegen, weil zahlreiche Fälle auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin im Ergebnis in Deutschland nicht der Besteuerung unterliegen, zu keinem spürbaren fiskalischen Mehraufkommen führen wird;
- die rechtlichen Zweifelsfragen, die mit dem unklaren Tatbestand geschaffen werden, das gesetzgeberische Ziel nicht rechtfertigen;
- das Steuerrecht im Sinne der notwendigen Vereinfachung nicht erneut um weitere Sondertatbestände erweitert werden sollte, nur weil die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung zu einer bestimmten Fallgruppe gerichtlich nicht durchsetzen konnte.

Teil B: Art. 14 Änderung des Erbschaftsteuergesetzes**I. Änderung des § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG**

Nach dem Vorschlag in Ziffer 1. in Art. 14 sollen bei Wahl des sog. „Optionsmodells“ für die sog. „100 %-Verschonung“ nunmehr auch Unterbeteiligungen lediglich oder höchstens eine Vermögensverwaltungsquote von 10 % haben. Dies stellt eine erhebliche Änderung dar, da auch die Erlasse bislang davon ausgegangen sind, dass für Unterbeteiligungen auch im Rahmen der Optionsverschonung die Vermögensverwaltungsquote bei 50 % verbleibt (vgl. gleichlautender Ländererlass vom 25. Juni 2009, A 17 Abs. 4). Sollte der Referentenentwurf Gesetz werden, ist das Optionsmodell keine echte Alternative mehr. In der Gesetzesbegründung wird angeführt, eine höhere Grenze für das Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen von Beteiligungen/Tochtergesellschaften gegenüber den Verwaltungsvermögen im diese haltenden Betriebsvermögen sei nicht zu rechtfertigen. Mit der geplanten Neuregelung würde allerdings eine niedrigere Grenze für das Verwaltungsvermögen, welches über Beteiligungen gehalten wird, als sie für das Betriebsvermögen selbst gilt, eingeführt werden. Da jede Beteiligung, die den 10 %-Test nicht besteht, im Betriebsvermögen der haltenden Kapitalgesellschaft zum Verwaltungsvermögen zählt, bleibt unberücksichtigt, welches Verwaltungsvermögen die zu qualifizierende Gesellschaft insgesamt bei einer konsolidierten Betrachtung enthält. Es ist ohne Weiteres vorstellbar, dass die Verwaltungsvermögensquote bei einer konsolidierten Betrachtung insgesamt unter 10 % liegt, bei einer Wertung jeder Beteiligungsgesellschaft, die über 10 % Verwaltungsvermögen besitzt, aber wegen dieses Effektes des Umschlagens der Beteiligung auf Ebene der Muttergesellschaft letztlich die erforderliche Quote nicht erreicht wird. Nimmt der Gesetzgeber den von ihm in der Begründung angeführten Folgerichtigkeitsgrundsatz ernst, muss er für Konzerne eine konsolidierte Betrachtung einführen, so dass der Vermögensverwaltungstest nur für den Gesamtkonzern unter Ignorierung zwischengeschalteter Beteiligungsgesellschaften vorgenommen wird. Zumindest sollte die Möglichkeit gegeben werden, den Nachweis zu führen, dass bei einer Konzernbetrachtung der 10 %-Verwaltungsvermögenstest bestanden wird. Der Änderungsvorschlag überrascht im Übrigen, hatte doch die Koalition noch vor Kurzem mit dem Jahressteuergesetz 2009 die 100 %-Verschonung für Unternehmen durch Verkürzung der Nachsteuerperiode attraktiver gestaltet. Mit dem jetzigen Vorschlag kommt es zu einer deutlichen Steuerverschärfung. Dies verwundert auch vor dem Hintergrund der gleichlautenden Ländererlasse vom 25.06.2009, in denen klargestellt wurde, dass die bisherige Regelung gerade kein Redaktionsversehen darstellte.

II. Änderung des § 13b ErbStG

1. Schwer wiegt auch der zweite Änderungsvorschlag im Rahmen des Art. 14. Dort soll der Regelungsgehalt des § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG an das Ende von § 13b Abs. 2 ErbStG verschoben werden. In der Begründung zum Referentenentwurf, dort S. 139, wird diese Änderung lediglich als die Berichtigung einer unzutreffenden Verweisung bezeichnet. Die Verschiebung hätte im Sinnkontext jedoch zur Folge, dass bei Kapitalgesellschaften Verwaltungsvermögen in allen Fällen anteilig aus dem begünstigten Erwerb herauszurechnen ist. Sollte diese Regelung tatsächlich Gesetz werden, wäre es nicht mehr möglich, Teile von Verwaltungsvermögen (bis maximal 50 %) steuerbegünstigt mitzuübertragen. Aufgrund der relativen Willkür der Abgrenzung zwischen Verwaltungsvermögen und begünstigtem Vermögen macht diese Regelung jedoch wenig Sinn, zumal nicht einzusehen ist, warum die Beschränkung dann nur für Kapitalgesellschaften und nicht für Personengesellschaften gelten sollte.

Diese Regelung zerstört die derzeit existierende Gesetzessystematik beim sog. „Verwaltungsvermögenstest“. Der Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 ErbStG beruht auf einem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Dieses bedeutet: Sofern eine Gesellschaft Verwaltungsvermögen von 50 % oder weniger aufweist, soll sie insgesamt begünstigt sein. Eine Ausnahme gilt nur im Fall des sog. „jungen Verwaltungsvermögens“, § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Würde der genannte Vorschlag Gesetz, käme es zu einer Art Transparenz der Kapitalgesellschaft für Zwecke des Verwaltungsvermögenstests. Dies würde zu einem völlig sinnwidrigen und die Systematik der Begünstigungstatbestände zerstörenden Ergebnis führen. Das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ würde für Kapitalgesellschaftsbeteiligungen vom Kopf auf die Füße gestellt. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass diese Regelung ihren historischen Ursprung in dem - dem neuen Erbschaftsteuergesetz vorausgegangenem - Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25.10.2006 (BR-Drs. 778/06 v. 03.11.2006) hat. Dort waren aber die Begünstigungsregelungen für unternehmerisches Vermögen noch in einem § 28a geregelt. § 28a Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E hatte dabei folgenden Wortlaut:

„Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach Nr. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Zwecke des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.“

Die Parallele zu der Formulierung in § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG bzw. des Neuvorschlags sind offenkundig. Der Gesetzesentwurf aus dem Jahre 2006 sah aber beim Verwaltungsvermögenstest gerade kein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ vor. Vielmehr wurde das Verwaltungsvermögen, das in einem dem Grunde nach begünstigungsfähigen Vermögen vorhanden war, generell aus der Begünstigung ausgeschlossen.

Die Regelungssystematik des Verwaltungsvermögens, welche nunmehr im Erbschaftsteuergesetz verankert wurde, ist genau eine andere: Gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG wird die Begünstigung gewährt, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Unternehmenswerts der begünstigungsfähigen Einheit überschreitet. Diese Grundsatzanordnung in § 13b Abs. 1 ErbStG würde mit der geplanten Neuregelung wieder aufgehoben werden - und dies auch noch rechtssystematisch fragwürdig nur für Kapitalgesellschaften. Dieser Änderungsvorschlag ist deswegen entschieden abzulehnen.

2. Dem dritten Änderungsvorschlag im Rahmen des Art. 14 ist hingegen zuzustimmen. Der Regelungsgehalt des § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG sollte in dieser Vorschrift gestrichen werden. Diese Regelung ist aus den unter II. genannten Gründen (vgl. auch *Hannes/Steger/Stalleiken*, DStR 2009, 2029 ff.) aufzuheben, weil sie in § 13b Abs. 3 ErbStG systemwidrig ist.

III. Sprachliche Korrektur des § 13a Abs. 5 ErbStG

Im Rahmen dieser kurzen Anmerkung ist kein Raum für eine umfassende "Wunschliste", was im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz alles hätte geregelt und verbessert werden sollen.

In jedem Fall aber sollte der Gesetzgeber das Jahressteuergesetz 2010 nutzen, um den grammatikalisch verunglückten § 13a Abs. 5 ErbStG sprachlich (und damit auch im Sinngehalt) richtig zu stellen. Derzeit liest sich die Norm wie folgt: *"Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen ... weg, soweit der Erwerber ... (Ziffer 5) im Falle des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird."*

Grammatikalisch richtig...

- muss es entweder heißen, dass der Erwerber die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufhebt,
- oder – was indes einen anderen Sinngehalt hätte – es müsste der Eingangssatz so geändert werden, dass es beispielsweise lediglich heißt: *"Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen weg, soweit (...) im Falle des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird."*

Teil C: Art. 13 Änderung des Bewertungsgesetzes

Gemäß Ziffer 2. des Art. 13 wird klargestellt, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nur bei der Wertermittlung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen ist. In diesem Zusammenhang wäre – auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des Vizepräsidenten des BFH *Hermann-Ulrich Viskorf* in ZEV 2009 S. 591 – wünschenswert, der Gesetzgeber würde klarstellen, ob es ein Wahlrecht zwischen dem vereinfachten Ertragswertverfahren einerseits und der Möglichkeit der Vorlage eines Bewertungsgutachtens andererseits gibt oder ob das vereinfachte Ertragswertverfahren – so wie dies von *Viskorf*, a.a.O., gesehen wird – als Regelverfahren grundsätzlich zu nutzen ist, es sei denn, es führt zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen. Nur dann sollen nach *Viskorf* der Steuerpflichtige oder die Finanzverwaltung berechtigt sein, die Ergebnisse eines Unternehmensbewertungsgutachtens anstelle der Ergebnisse des vereinfachten Ertragswerts zu setzen. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass es schon im seinerzeitigen Eckpunktepapier der *Koch-Steinbrück-Gruppe* hieß:

"Ergänzend zum FMK-Vorschlag sollen Einzelheiten in einer Rechtsverordnung geregelt werden. Darin soll auch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren angeboten werden, das dem Verfahren eine verlässliche und angemessene Bewertung ermöglicht. Andere übliche Bewertungsverfahren können angewendet werden, wenn sie zu vergleichbaren Ergebnissen führen."

Die Problematik liegt im Wortlaut des § 199 BewG begründet, denn dort ist unscharf geregelt, dass bei der Bewertung das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden *"kann"*.

Eine Klarstellung, dass der Steuerpflichtige berechtigt ist, stets statt des vereinfachten Ertragswertverfahrens ein eigenes Gutachten zu erstellen, wäre wünschenswert. Auch bei der Bewertung des Grundvermögens kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der gemeine Wert niedriger als der nach dem Bewertungsgesetz ermittelte Wert ist ("Escape-Klausel").