



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

**Stellungnahme**  
der Bundesrechtsanwaltskammer  
zum  
**Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts**

erarbeitet durch den

**Ausschuss Steuerrecht**  
der Bundesrechtsanwaltskammer

**Mitglieder:**

RAuN Wolfgang **Arens**

RA Dr. Joachim **Borggräfe**

RA Peter **Buhmann**

RA Dr. Uwe **Clausen**

RAin Alexandra **Mack**

RA Dr. Klaus **Otto**

RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

und den

**Ausschuss Erbrecht**  
der Bundesrechtsanwaltskammer

**Mitglieder:**

RA Armin **Abele**

RA Hans Christian **Blum**

RAuN Hartmut **Böker**

RAuN Andreas **Kühnelt**

RA Erik **Pauly**

RAin Gerhild **Telloke**

RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

---

Februar 2008

**BRAK-Stellungnahme-Nr. 7/2008**

Im Internet unter [www.brak.de](http://www.brak.de)

**Verteiler:**

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages  
Bundesministerium der Finanzen  
Finanzminister/Senatoren der Länder  
Bundesministerium der Justiz  
Landesjustizminister/Justizsenatoren der Länder  
Präsident des Bundesfinanzhofs  
Bundesnotarkammer  
Bundessteuerberaterkammer  
Bundesverband der Freien Berufe  
Deutscher Richterbund  
Rechtsanwaltskammern  
Deutscher Anwaltverein  
Steuerberaterverband  
Wirtschaftsprüferkammer  
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter  
Deutsche Steuer-Gewerkschaft

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) macht zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts folgende Anmerkungen:

**Art. 1 Nr. 2 b) aa) - § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E**

§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG soll durch den Regierungsentwurf wie folgt neu gefasst werden:

„was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruches oder eines Vermächnisses oder für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter oder an Stelle eines anderen in Absatz 1 genannten Erwerbs gewährt wird;“

Durch die Neuregelung sollen alle Abfindungen als steuerbar behandelt werden. Neu eingefügt wird, dass auch die Abfindung, welche ein Dritter aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall bei der Zurückweisung des aus dem Vertrag erworbenen Rechts erhält, steuerbar ist.

Soweit bei dem ursprünglich Begünstigten, der auf seine Begünstigung zugunsten des Erben oder des Bezugsberechtigten verzichtet und hierfür eine Abfindung erhält, diese Abfindung steuerbar ist, muss diese von dem Erben bzw. Bezugsberechtigten gezahlte Abfindung bei dessen Erwerb abzugsfähig sein. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG bestimmt in der derzeitigen Fassung, dass „Kosten zur Erlangung des Erwerbs“ abzugsfähig sind. Sowohl der BFH (BFH v. 18.03.1981, Az.: II R 89/79, BStBl. 1981 II, 473) als auch die Literatur (Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rn. 231) sind der Auffassung, dass unter den Begriff „Kosten zur Erlangung des Erwerbs“ auch Abfindungen im Sinne des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG zu verstehen sind.

Die BRAK empfiehlt Folgendes:

- a) Der Wortlaut in § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E „aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter“ sollte geändert werden. Der Terminus „Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter“ ist im Zivilrecht nicht vorhanden. Der Regierungsentwurf nimmt auf den „Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall“, der in § 331 BGB geregelt ist, Bezug. Der Wortlaut sollte daher an den zivilrechtlichen Terminus „Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall“ angepasst werden.
- b) Aufgrund der Erweiterung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG hinsichtlich der Abfindungen für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall ist § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ebenfalls zu ändern.

§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG bezieht sich auf den Nachlass. Der Anspruch aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall fällt jedoch grundsätzlich nicht in

den Nachlass. Die Abfindungen für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall unterfällt somit nicht § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Sofern eine Abfindung für die Zurückweisung eines Rechts aus dem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall unter § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG subsumiert werden soll, bedürfte es einer Klarstellung.

Darüber hinaus entspricht der Tatbestand „*Abfindungen*“ nicht der Systematik des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Im Rahmen der aktuellen Gesetzeslage war ein Urteil des BFH für das Subsumieren der „*Abfindungen*“ unter die Ziffer Nr. 3 notwendig. Daher sollte bei der Änderung des Gesetzes die Abzugsfähigkeit „*geleisteter Abfindungen*“ durch das Einfügen einer eigenständigen Ziffer geregelt werden:

§ 10 Abs. 5 ErbStG

„Nr. 4 geleistete Abfindungen im Sinne des § 3 Abs. 2 Nr. 4.“

#### **Art. 1 Nr. 12 - § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E**

§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E begünstigt Anteile an Kapitalgesellschaften, an dessen Nennkapital der Erblasser oder Schenker „zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt war“. Die Begünstigung tritt nur dann ein, wenn der Erblasser oder Schenker selbst Gesellschafter war. Ausgeschlossen ist damit jede Begünstigung für eine mittelbare Beteiligung. Eine mittelbare Beteiligung ist in vielen rechtlichen Konstruktionen denkbar. In der Praxis sind Treuhandverhältnisse häufig über Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, insbesondere Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu finden. Der Treugeber, dem wirtschaftlich die Unternehmensbeteiligung zugerechnet wird, ist über das Treuhandverhältnis nur „mittelbar“ an der Gesellschaft beteiligt. Die Treuhandverhältnisse werden vielfach derart ausgestaltet, dass zwar formal der Treuhänder die Rechtsposition inne hat, wirtschaftlich jedoch sämtliche Vorteile an der Beteiligung dem Treugeber zufließen. Treuhandverträge werden in der Regel auch den Finanzbehörden zugeleitet, damit die steuerlichen Folgen der Beteiligung unmittelbar den Treugeber treffen.

Eine solche mittelbare Beteiligung durch einen Treuhandvertrag sollte ebenfalls unter das begünstigte Vermögen fallen. Es ist nicht erkennbar, warum eine solche mittelbare Beteiligung schlechter gestellt wird als die unmittelbare Beteiligung.

Dies muss insbesondere dann gelten, wenn infolge des Todes des Erblassers oder unmittelbar in Verbindung mit einer Schenkung der Treuhänder verpflichtet ist, die Beteiligung an den Treugeber bzw. dessen Erben zu übertragen. In diesen Fällen erwirbt der Erbe/Vermächtnisnehmer oder der Beschenkte dieselbe Rechtsposition, die sich auch aus einer unmittelbaren Beteiligung ergibt. Entsprechend sollte zu dem begünstigten Vermögen auch die mittelbare Beteiligung in Form des Treuhandverhältnisses zählen.

### **Art. 1 Nr. 12 - § 13c Abs. 2 ErbStG-E**

§ 13c Abs. 2 ErbStG-E regelt diejenigen Fälle, in denen ein Erwerber die teilweise Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 nicht in Anspruch nehmen kann. Dies gilt dann, wenn der Erwerber den Grundbesitz aufgrund einer letztwilligen Verfügung oder einer vertraglichen Regelung mit dem Schenker auf einen Dritten übertragen muss. Nach der amtlichen Begründung (Seite 61) ergibt sich für den Erwerber hierdurch kein Nachteil, weil er die Übertragungsverpflichtung vom steuerpflichtigen Erwerb abziehen kann.

Diese Regelung ergibt sich bereits aus § 10 Abs. 5 EStG. Insoweit ist die Regelung in § 13c Abs. 2 nicht erforderlich, sofern nicht beabsichtigt ist, klarzustellen, dass der Abzug nach § 10 Abs. 5 in voller Höhe des Wertes des Grundstückes erfolgen kann, nicht dagegen nur zu dem verminderten Wert nach § 13c Abs. 1. Dann sollte § 13c Abs. 2 S. 1 jedoch insoweit klarstellend wie folgt gefasst werden:

*„Für einen Erwerber, der erworbene Grundstücke aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss, gilt Absatz 1 nicht.“*

Bei § 13c Abs. 2 S. 2 ist nicht hinreichend deutlich geregelt, ob die Übertragung auf einen Miterben in jedem Fall nicht begünstigt ist, oder nur dann, wenn die Übertragung auf den Miterben aufgrund einer freiwilligen Entscheidung der Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung erfolgt. Wenn nämlich der Erblasser eine Teilungsanordnung getroffen hat, die zu einer Übertragungsverpflichtung führt, gilt bereits § 13c Abs. 2 S. 1.

Außerhalb einer Teilungsanordnung wird ein Erbe, der im Rahmen der Erbauseinandersetzung freiwillig den Grundbesitz auf einen der Miterben überträgt, durch die vorgesehene Regelung schlechter gestellt, als derjenige Erbe, der nach Erbanfall den Immobilienbesitz auf einen Dritten überträgt. In diesem Falle bleibt dem Erben die Vergünstigung nach § 13c Abs. 1.

Insoweit ist allenfalls klarstellend in Satz 2 aufzunehmen, dass die Übertragung im Rahmen einer angeordneten Teilung des Nachlasses erfolgen muss. Die Formulierung könnte wie folgt lauten:

*„Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der vom Erblasser angeordneten Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des Abs. 3 auf einen Miterben überträgt.“*

**Art. 1 Nr. 9 - § 12 ErbStG-E**

**Art. 2 Nr. 2 - § 11 BewG-E**

**Art. 2 Nr. 8 - § 109 BewG-E**

1. Für die Erbschaftsbesteuerung ist künftig der gemeine Wert maßgebend (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 109 BewG, § 11 BewG). Dieser gemeine Wert gilt auch für eine Rechtsanwaltskanzlei, die von einem einzigen Inhaber geführt wird, für Sozietätsanteile an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer Partnerschaftsgesellschaft sowie für Geschäftsanteile an Rechtsanwalts-GmbHs.

Nach § 11 Abs. 2 BewG (Art. 2 Nr. 2) ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln, wenn sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurück liegen. Dabei ist gemäß §11 Abs. 2 Satz 2 2. Hs. BewG-E die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde. Beim Verkauf von Anwaltskanzleien wird üblicherweise die Umsatzmethode angewandt. Diese hat sich in der Praxis bewährt, da sie die Besonderheiten der durch die Person des Freiberuflers geprägten Kanzlei berücksichtigt. Die Richtlinien zur Bewertung von Anwaltskanzleien werden durch die Bundesrechtsanwaltskammer regelmäßig fortgeschrieben (zuletzt BRAK-Mitt. 2007, S. 112 ff.). Die Bundesrechtsanwaltskammer betont, dass jedenfalls für Anwaltskanzleien nicht ein Ertragswertverfahren der Bewertung zugrunde gelegt werden muss. Dieser Gesichtspunkt müsste bei der noch zu erlassenden Rechtsverordnung berücksichtigt werden.

2. Zu ermitteln ist der gemeine Wert auf den Bewertungsstichtag, also auf den Tag des Todes eines Rechtsanwaltes bzw. auf den Tag der Schenkung seiner Rechtsanwaltskanzlei oder seines Gesellschaftsanteils. Der gemeine Wert ist aber erst dann der Besteuerung zu unterwerfen, wenn der ererbte oder geschenkte Anteil veräußert oder aufgegeben wird.

Es wird in Abänderung zu § 187 BewG vorgeschlagen, dass der Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert als der gemeine Wert zum Stichtag gilt, wenn er unter dem bisher ermittelten gemeinen Wert liegt.

Beispiele:

Pauschalierter gemittelter gemeiner Wert	100
Veräußerungspreis im Verschonungszeitraum	60

oder

Pauschalierter gemittelter gemeiner Wert	100
Veräußerungserlös wegen Insolvenz	0

In den Beispielfällen wäre also der gemeine Wert mit 60 bzw. mit 0 anzusetzen.

Bei diesem Gesetzesvorschlag werden Auseinandersetzungen darüber vermieden, ob eine Wertminderung schon am Bewertungsstichtag bestand oder erst im Verschonungszeitraum aufgrund der Entwicklung der Verhältnisse eingetreten ist. Darüber hinaus wird die Erbschaftsteuer nur von dem Wert erhoben, der im Veräußerungszeitpunkt noch vorhanden ist. Die Besteuerung eines höheren gemeinen Wertes kann zu Steuerlasten führen, die schlechthin nicht mehr aufbringbar sind.

3. Wenn der Veräußerungsfall eintritt und damit die Erbschaftsteuer anfällt, sollte die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer, also der gemeine Wert des veräußerten Unternehmens bzw. Unternehmensteiles, um die konkret anfallenden Ertragsteuern aus der Veräußerung gekürzt werden. Dadurch wird eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vermieden, die bei hohen Werten zur Existenzvernichtung führen kann.

#### **Art. 1 Nr. 11 - § 13a ErbStG-E**

1. Die in Art. 1 Nr. 11 (§ 13a Abs. 1 ErbStG-E) des Gesetzentwurfs enthaltene Kleinbetriebsgrenze sollte durch eine Bezugnahme auf die Kleinbetriebsregelung in § 23 Abs. 1 S. 3 und 4 KSchG konkretisiert werden. Dadurch würde Rechtsklarheit geschaffen. Darüber hinaus würden ansonsten kleine Betriebe, wie insbesondere Freiberuflerpraxen, benachteiligt, die regelmäßig Auszubildende beschäftigen bzw. in denen im Interesse der Vereinbarkeit von Familie und Beruf regelmäßig in Teilzeitarbeit von Beschäftigten eingewilligt wird.
2. Es sollte klargestellt werden, dass die Einbringung einer Einzelkanzlei in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder Partnerschaftsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kein Veräußerungsfall im Sinne von § 13 a Abs. 5 ErbStG ist. Dies muss jedenfalls dann gelten, wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten keine Zuzahlungen oder Darlehen erhält (hierzu OFD Karlsruhe, Verfügung vom 08.10.2007 S 1978/20 – ST 111 DStR 2007, 2326).
3. Gestrichen oder zumindest klargestellt werden sollte die Zinsregelung in § 13a Abs. 7 Satz 2 und 3 im Entwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes.  
Nach § 13a Abs. 7 Satz 2 der Entwurfsfassung soll „die Steuer... bis zur Festsetzung der Fälligkeit für jeden vollen Monat mit 0,5 % zu verzinsen“ sein. Der Zinslauf beginne „in den Fällen des Abs. 1 Satz 7“ sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Damit installiert der Gesetzesentwurf Zinsen, die über den Bereich des § 233a AO hinausgehen, indem sie auch Erbschaft- und Schenkungsteuer erfassen. Eine Begründung dafür gibt es nicht. Es wird angeregt, die Sonderregelung aufzuheben.

In der Begründung heißt es, ein „Hinauszögern der Feststellung“ solle nicht zu Zinsvorteilen führen. Der Entwurf enthält konsequenterweise eine Anlaufsperrung für die Verzinsung. Diese Anlaufsperrung bezieht sich nach ihrem Wortlaut allerdings nur auf die Fälle des § 13a Abs. 1 Satz 7, d. h. auf die Fälle der Meldung einer Unterschreitung der Lohnsumme. Keine Anlaufsperrung gibt es für Zinsen nach einer Anzeige des Verkaufs etc. nach § 13a Abs. 5. Das hieße: Nach dem Wortlaut wären von der Zinspflicht auch Steuernachzahlungen erfasst, die nach einer Unternehmensaufgabe etc. im 15-Jahres-Zeitraum nach § 13a Abs. 5 anfielen. Das System des § 233a AO (Nichteinbeziehung der Erbschaft- und Schenkungsteuer) wäre aufgehoben. Aufgehoben wäre damit auch die Sonderregelung des § 233a Abs. 2 AO, die den Zinslauf in Fällen des § 175 AO sinnvoll erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, beginnen lässt.

Nach dem Wortlaut der aktuellen Fassung wäre damit z. B. in Fällen, in denen der Gewerbebetrieb nach 13 Jahren veräußert wird, die ausgelöste Erbschaftsteuer rückwirkend für 13 Jahre zu verzinsen. Dieses Ergebnis ist nicht zweckmäßig und kann auch nicht gewollt sein.

\*\*\*