

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 20. März 2009*

Prof. Dr. Wilfried Schulte, RA/StB/WP
(KPMG Essen)

-

Prof. Dr. Roman Seer
(Ruhr-Universität Bochum)

**„Die neue Erbschaftsteuer im System der Besteuerung
nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. Historischer Ablauf	4
2. Anwendbarkeit und Wahlrecht.....	5
3. Steuertarif, Steuerklassen und Freibeträge.....	5
4. Grundvermögen.....	7
4.1 Bewertung	7
4.2 Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	8
4.3 Begünstigung für selbstgenutztes Wohneigentum	8
5. Betriebsvermögen.....	9
5.1 Begünstigtes Betriebsvermögen.....	10
5.2 Verschonungsmodelle	11
5.3 Nachversteuerung.....	12
5.4 Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer	14
5.5 Anrechnung nach § 35 b EStG-E	14
5.6 Buchwertklauseln	15
Literaturhinweise.....	15

Einführung

Zu Beginn des Vortrags stellt *Prof. Seer* das Spannungsverhältnis zwischen der Eigentümerfreiheit des Erblassers und der Gleichheit innerhalb der Nachfolgeneration dar. Die Eigentümerfreiheit beinhaltet, dass das Eigentum im Erbfall in der Familie erhalten bleiben soll. Dies ist verfassungsrechtlich i. S. v. Art. 14 GG geschützt. Zwischen diesem Anspruch besteht ein Zielkonflikt zur Gleichheit innerhalb der Nachfolgeneration, für deren Herstellung ein Ausgleich zugunsten der Nichterben via Steuer stattfinden müsste. Dies lässt sich aus dem Sozialstaatsprinzip herleiten. Es müsse nämlich keine Selbstverständlichkeit sein, dass die unterschiedlichen Startbedingungen zwischen denen, die erben und denen, die nicht erben, ohne Eingriff durch den Staat toleriert werden.

Prof. Seer stellt dann Argumente für und gegen die Erbschaftsteuer dar. Als Argument pro Erbschaftsteuer kann angeführt werden, dass es sich aus der Perspektive des Erben um eine mühelose Vermögensmehrung handelt, die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steigert. Aufgrund dieser Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müsse die Erbschaft mit dem Arbeitseinkommen gleichgestellt werden müsse. Zudem könne die Aussicht auf ein großes Erbe für Nachfolgenerationen negative Leistungsanreize setzen. Hier wird vom „*Buddenbrooks-Effekt*“ gesprochen, wonach die Aussicht auf eine bedeutende Erbschaft gerade zur Entmutigung des eigenen Erwerbstrebens bei der Nachfolgeneration führen könne. Ein weiteres Argument für eine Erbschaftsteuer ist, dass das Erbe die Vermögensakkumulation in der Hand weniger reicher Familien fördert und dadurch die Gefahr einer Aristokratie der

Wohlhabenden bestehe. Auf diese Gefahr hätte z. B. auch *Bill Gates* hingewiesen. Des Weiteren ginge ohne eine Erbschaftsteuer der Anreiz, Vermögen in gemeinnützige (steuerbefreite) Projekte, wie dies z. B. durch die Gründung gemeinnütziger Stiftungen geschieht, verloren.

Als Argument gegen die Erbschaftsteuer sei zu nennen, dass es sich aus Sicht des Erblassers um erarbeitetes Vermögen handelt, so dass bereits versteuertes Vermögen erneut versteuert werde. Die Aussicht auf den Verlust des Erbes für die Familie im Erbfall setze zudem negative Leistungsanreize für den Erblasser. Unternehmer- und Grundbesitzerfamilien würden i. d. R. den Ethos besitzen, das Familienerbe zu pflegen. Es gelte das Motto: „Was Du ererbst von Deinen Vätern“. Hier könne ein Zusammenhang zu Art. 14 GG gebildet werden. Es müsse zudem bedacht werden, dass die Erbschaftsteuer zu einer Schmälerung der Eigenkapitalbasis von Familienunternehmen führen könne. Bei einer nicht maßvoll ausgestalteten Erbschaftsteuer könne dies volkswirtschaftlich problematisch sein, weil dem Unternehmen Liquidität entzogen würde. Es sei ferner zu bedenken, dass das Erbe die Unabhängigkeit von staatlicher Wohlfahrt sichere. Die Gesellschaft würde nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht in Anspruch genommen.

Nach Auffassung von *Prof. Seer* ist die Erbschaftsteuer grundsätzlich weiterhin gerechtfertigt, sie dürfe aber nicht willkürlich oder übermäßig sein. Stattdessen solle sie breit und niedrig ausgestaltet sein. Eine Erbanfallsteuer ließe sich wie schon von Georg Schanz (FinArch. a. F. Bd. 17 (1900), 553, 672) dadurch rechtfertigen, dass das Erbe einen Mittelwerb darstelle, der zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erben führt. Sie sei deshalb eine Bereicherungssteuer. Durch die Reinvermögenszugangsmehrung sei die ErbSt gerechtfertigt. Sie stelle eine aperiodische Einkommensbesteuerung dar. Zudem berücksichtige die Erbanfallsteuer unterschiedliche Steuersubjekte, weil der Erblasser nicht dem Erben entspricht. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des Familienvermögens sei keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung im streng juristischen Sinne. Die Schenkungsteuer als vorweggenommene Erbschaftsteuer sei ebenfalls eine Bereicherungssteuer.

Prof. Seer weist darauf hin, dass im angelsächsischen Rechtskreis alternativ eine Nachlasssteuer angewandt würde. Hier findet ein letzter Zugriff auf das Vermögen des Erblassers statt. Diese Nachlasssteuer ließe sich wie folgt rechtfertigen. Es erfolgte keine Ansehung der Verhältnisse des Erben. Die Steuer hat Objektsteuercharakter. Sie ist keine Bereicherungssteuer, sondern eine letzte Vermögensteuer des Erblassers. Eine Rechtfertigung neben der ESt sei jedoch schwierig. Die Nachholfunktion der Nachlasssteuer beschränke sich auf bisher einkommensteuerlich beim Erblasser noch nicht erfasste Vermögensbestandteile. Die Nachlass-

steuer sei nur mittelbar als Bereicherungssteuer begreifbar. Die Erben als Gesamtrechtsnachfolger sind die Steuerträger im wirtschaftlichen Sinne.

Prof. Seer gibt nachfolgend einen Überblick, in welchen Staaten es keine ErbSt gibt. Dies sind:

- EU: Estland, Gibraltar, Lettland, Malta, Portugal, Österreich, Schweden, Slowakei, Zypern
- Schweiz: abhängig von Kantonen u. Verwandtschaftsgrad
- Australien, Kanada: stattdessen Wertzuwachssteuer (10-45%)
- Neuseeland: nur Schenkungsteuer (max. 25%)
- Russland: Schenkungen unterliegen der ESt (13%)
- China, Indien, Israel, Kasachstan

In Italien wurde die ErbSt 2007 wieder eingeführt. Interessant sei im Vergleich mit Österreich, dass sich der Gesetzgeber hier nach Erklärung der Verfassungswidrigkeit schnell zu einer Abschaffung der ErbSt entschieden hat, wohingegen in Deutschland fast zeitgleich stattdessen eine Gesetzesreform verabschiedet wurde. Trotz der aufwendigen Steuerflucht könne der Steuerwettbewerb bei in an Österreich angrenzenden Bundesländern ein Problem darstellen. *Prof. Seer* weist dann noch auf die Besonderheiten des US-amerikanischen Steuerrechts hin, wo 2001 durch den *tax-cut-reform-act* der Bush-Regierung die ErbSt und SchenkungSt sukzessive abgebaut wurde, so dass nur die SchenkungSt übrig geblieben wäre. In den USA gilt jedoch für haushaltswirksame Gesetze, deren Wirkung über 10 Jahre hinausgeht, dass die ursprüngliche Regelung wieder wirksam wird, wenn die Regelung nicht erneut bestätigt wird. Man spricht hier von „*sunset-provision*“. Dies hat zur Folge, dass wenn 2010 jemand stirbt, die Erben keine *estate tax* zahlen und wenn jemand am 1.1.2011 stirbt, der *estate-tax-act* von 2001 wieder wirksam wird. Präsident Bush wollte daher 2007 die Befreiung von der *estate tax* noch einmal erneuern, was er aber nicht durchsetzen konnte.

Nach diesen einleitenden Ausführungen zur ErbSt übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Prof. Schulte*.

1. Historischer Ablauf

Zu Beginn seines Vortrags stellt *Prof. Schulte* den historischen Ablauf bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts dar. Dieser verläuft wie folgt:

- 11.11.2005 Koalitionsvereinbarung: Steuerbefreiung für produktives Unternehmensvermögen
- 03.11.2006 Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge (RegEnt)
- 07.11.2006 Beschluss des I. Senats des BVerfG
- 11.12.2007 Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG)
- 15.02.2008 1. Lesung im Bundestag / Stellungnahme Bundesrat
- 06.11.2008 Änderungsvorschlag Koalitionsausschuss
- 27.11.2008 2/3 Lesung im Bundestag
- 05.12.2008 Verabschiedung der Reform im Bundesrat
- 24.12.2008 Unterzeichnung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten
- 01.01.2009 Inkrafttreten der Reform

2. Anwendbarkeit und Wahlrecht

Das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) tritt zum 1. Januar 2009 in Kraft. *Prof. Schulte* stellt heraus, dass ein Wahlrecht für Erwerbe von Todes wegen existiert, die nach dem 31.12.2006 und vor Inkrafttreten des Gesetzes erfolgt sind und zwar grds. bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung, spätestens jedoch innerhalb von sechs Monaten nach Inkrafttreten des ErbStRG (Art. 3i. V. m. Art. 6 ErbStRG). Auch bei der Option zum neuen Recht gelten weiterhin die alten persönlichen Freibeträge. *Prof. Schulte* weist darauf hin, dass dies bei Unternehmensvermögen relevant sein könne.

3. Steuertarif, Steuerklassen und Freibeträge

Prof. Schulte gibt dann eine Übersicht über die Änderungen bei Steuersatz und Steuerklasse nach altem und neuem Recht:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich		Steuersatz in %					
Alt	Neu	Steuerklasse I		Steuerklasse II		Steuerklasse III	
		Alt	Neu	Alt	Neu	Alt	Neu
52.000 €	75.000 €	7	7	12	30	17	30
256.000 €	300.000 €	11	11	17	30	23	30
512.000 €	600.000 €	15	15	22	30	29	30
5.113.000 €	6.000.000 €	19	19	27	30	35	30
12.783.000 €	13.000.000 €	23	23	32	50	41	50
25.565.000 €	26.000.000 €	27	27	37	50	47	50
> 25.565.000 €	> 26.000.000 €	30	30	40	50	50	50

Dabei sind die Steuerklassen unverändert. Zur Steuerklasse I zählen Ehegatten, Kinder und Stiefkinder, Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder und Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen. Zu Steuerklasse II gehören Eltern und Voreltern bei Schenkungen, Geschwister und deren Abkömmlinge ersten Grades, Stiefeltern, Schwiegerkinder und Schwiegereltern und geschiedene Ehegatten. Unter die Steuerklasse III fallen alle übrigen Erwerber und Zweckzuwendungen.

Prof. Schulte zeigt auf, dass unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Steuerklasse II abgeschafft wurde. Bis auf den in der Steuerklasse III gekennzeichneten Bereich würden alle Steuersätze ansteigen.

Prof. Seer weist darauf hin, dass sich der Gesetzgeber darauf berufen könne, dass er zwischen Verwandtschaft gerader Linie plus Ehegatten und sonstigen unterscheidet, was von der Rechtsprechung als Möglichkeit vorgesehen wurde. Jedoch ergebe sich aus dem Tarif ein Folgerichtigkeitsproblem. Es handele sich um einen schlichten 2-Stufen-Tarif. Dieser Vollmengenstaffeltarif sei im internationalen Vergleich völlig unüblich. Stattdessen würden Teilmengenstaffeltarife angewandt. Auch die Tarifstruktur sei verfassungsrechtlich wertbar.

Bezüglich der Freibeträge nach altem und neuem Recht präsentiert *Prof. Schulte* folgende Gegenüberstellung:

Begünstigte	Bisher	Neu
Ehegatten	307.000 €	500.000 €
Lebenspartner	5.200 €	500.000 €
Kinder/Enkel (bei verstorb. Kindern)	205.000 €	400.000 €
übrige Enkel	51.200 €	200.000 €
Eltern/Erwerb von Todes wegen	51.200 €	100.000 €
Übrige Personen	10.300 € bzw. 5.200 €	20.000 €

Prof. Schulte weist darauf hin, dass die Lebenspartner nicht entsprechend auch in der Steuerklasse berücksichtigt würden, was inkonsequent sei.

4. Grundvermögen

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Prof. Schulte* auf die Bewertung von Grundvermögen ein.

4.1 Bewertung

In Abhängigkeit von der Grundstücksart seien verschiedene Bewertungsverfahren anzuwenden. Es habe hier eine Ausrichtung an der Wertermittlungsverordnung stattgefunden.

Der Wert von Wohnungseigentum, Teileigentum und Ein- und Zweifamilienhäusern ist nach dem sog. *Vergleichswertverfahren* zu ermitteln. Für die Wertermittlung von Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, wenn auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermittelbar ist, ist das Ertragswertverfahren anzuwenden. Wenn bei Wohnungseigentum, Einfamilienhäusern usw. kein Vergleichswert vorhanden ist und wenn bei Geschäftsgrundstücken etc. keine übliche Miete ermittelbar ist, so-

wie bei sonstigen bebauten Grundstücken ist auf das Sachwertverfahren abzustellen. Dies sei zwar ein mühsamer Prozess, aber alles sei normiert. Es werde hier auf die Regelherstellkosten, die in entsprechenden Anlagen festgelegt sind, abgestellt. Bei unbebauten Grundstücken richte sich der Wert nach Bodenrichtwerten. *Prof. Schulte* weist darauf hin, dass diese vier Wertermittlungsmethoden allgemein weitgehend typisiert seien. Wenn der Steuerpflichtige der Ansicht ist, dass diese Verfahren zu einem zu hohen Wert gelangen, könne er immer z. B. durch ein Gutachterverfahren, den gemeinen Wert ermitteln lassen.

Prof. Seer ergänzt, dass der Regelfall die Ermittlung nach den an der Wertermittlungsverordnung ausgerichteten Regelbewertungsmethoden sei. Da bei der Bewertung aber immer Unsicherheitsspielräume bestünden, habe der Gesetzgeber gut daran getan, die Ermittlung des gemeinen Werts als Gegenbeweis zuzulassen. Die Bewertungsstellen würden aber auf die Regelbewertungsmethoden abstellen. Dadurch, dass der Gesetzgeber den 20%-igen Bewertungsabschlag herausgenommen hat, würden viele Erben zu einem Gegengutachten gezwungen.

4.2 Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

Prof. Schulte stellt heraus, dass ein 10%-iger Wertabschlag für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die

1. zu Wohnzwecken vermietet werden
2. im Inland oder in einem EU/EWR-Mitgliedstaat belegen sind und
3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehören, vorgesehen ist.

Ausnahmen hiervon sind die Verpflichtung des Erwerbers zur Weiterübertragung aufgrund einer Verfügung des Erblassers/Schenkers und die Übertragung im Rahmen der Nachlassenteilung auf einen Dritten.

Zusätzlich besteht eine Stundungsmöglichkeit bis zu 10 Jahren, wenn die Erbschaftsteuer nur durch Veräußerung aufgebracht werden könnte. Man soll ein Grundstück also nicht wegen des Anfalls von Erbschaftsteuer verkaufen müssen.

4.3 Begünstigung für selbstgenutztes Wohneigentum

Eine weitere Begünstigung ist für selbstgenutztes Wohneigentum vorgesehen. Steuerfreiheit der bebauten Grundstücke in einem EU/EWR-Staat ist bei Schenkungen an den Ehegatten bereits jetzt gegeben, zukünftig auch bei Schenkungen an den Lebenspartner. Die Steuerfrei-

heit gilt dann auch bei Erwerb von Todes wegen des Ehegatten/Lebenspartners und bei Kindern und Kindern verstorbener Kinder bei einer Wohnfläche bis zu 200 m² (ansonsten anteilig). Die Voraussetzungen für die Begünstigung bei Erwerb von Todes wegen sind:

- Nutzung zu eigenen Wohnungszwecken durch den Erblasser bzw. Hinderung hieran durch zwingende Gründe (Pflegebedürftigkeit)
- unmittelbare Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Erben innerhalb der nächsten 10 Jahre (bei Verstoß: rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung)
- ggf. Stundung bei Aufgabe der Selbstnutzung ohne Verkauf nach § 28 ErbStRG

5. Betriebsvermögen

Zu Beginn seiner Ausführungen zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens stellt *Prof. Schulte* in einem Überblick die sich durch die Erbschaftsteuerreform 2009 ergebende Systemänderung dar:

<u>Bisher:</u>	<u>Künftig:</u>
<p style="text-align: center;">Bewertung nach Rechtsform</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personengesellschaft: <ul style="list-style-type: none"> – Substanzwert – Steuerbilanzwert (mit Ausnahmen) – niedrigste Bewertung • nichtnotierte Kapitalgesellschaft <ul style="list-style-type: none"> – Vergleichsverkauf oder Stuttgarter Verfahren – niedrigere Bewertung • notierte Kapitalgesellschaft <ul style="list-style-type: none"> – Börsenwert, höchste Bewertung 	<p style="text-align: center;">Rechtsformneutrale Bewertung</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle Rechtsformen nach gleichen Bewertungsregeln (Vergleichsverkauf/gemeiner Wert) • vereinfachtes Ertragswertverfahren optional anwendbar • nur noch Unterscheidung bei KapGes <ul style="list-style-type: none"> – börsennotiert – nicht börsennotiert
<p>Einzelbewertung alle Aktiva und Passiva</p>	<p>Gesamtbewertung einzige Kennzahl, typischerweise Ertrag, Schulden keine Relevanz</p>

Das vereinfachte Ertragswertverfahren hat nach Meinung von *Prof. Schulte* drei Mängel. Es arbeite zum einen mit alten Erträgen, nämlich denen der letzten drei Jahre, es werde zum anderen ein einheitlicher Kapitalisierungsfaktor vorgegeben und außerdem stelle es auf Werte der Steuerbilanz und nicht der Handelsbilanz ab. Alternativ könne jedoch auch IDW S 1 angewandt, also ein Gutachten erstellt werden. *Herr Dr. Weckerle* weist darauf hin, dass man bei Anwendung des neuen IDW S 1 zu überhöhten Werten kommen werde, die so am Markt

nicht gezahlt würden, weil der Zins zu niedrig sei. Zudem sei es ein Unding, dass in dem Standard die kleinen und mittleren Unternehmen kaum Beachtung fänden, obwohl sie gesamtwirtschaftlich gesehen eine bedeutende Rolle spielten. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass, wenn man sich auf die Unternehmensbewertung einlasse, dies konsequent und folgerichtig geschehen müsse. So sei die Unternehmensbewertung verfassungswidrig. Anscheinend sei das Anschauungsmaterial der Praxis weder in den Verbänden noch im Finanzausschuss angekommen. Nach einer Auffassung aus dem *Publikum* habe die Bewertung aus Sicht des Gesetzgebers nur einen reinen Inlandsbezug. Auf Seiten des Steuerpflichtigen würden in Zukunft viele Kosten entstehen. *Prof. Schulte* ergänzt, dass die Bewertung im Finanzausschuss keine große Rolle gespielt habe. Das Auslandsvermögen sei mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für die hier genannten Probleme habe dort keiner ein offenes Ohr gehabt.

5.1 Begünstigtes Betriebsvermögen

Zum begünstigten Betriebsvermögen gehören inländische Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Teile davon sowie entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum dient. Im begünstigten Betriebsvermögen können auch Anteile an Kapitalgesellschaften enthalten sein (auch Drittstaatenbeteiligung von über 25 %). Hier gilt die Begünstigung dann, wenn Sitz oder Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im EU/EWR-Raum liegen und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt ist.

Prof. Schulte stellt für die Fälle, dass die Beteiligung unter 25 % liegt, folgende Handlungsoptionen zur Erlangung der Begünstigung vor:

- Stimmpoolung, d. h. einheitliches Verfügen
- stimmrechtslose Anteile i. S. eines Verzichts auf Stimmrechte
- Formwechsel in eine Personengesellschaft
- einseitige Kapitalerhöhung.

Er weist jedoch darauf hin, dass man bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft fragen müsse, ob die Freiheit der Rechtsform wichtiger sei als die Höhe der ErbSt. Bei der einseitigen Kapitalerhöhung seien als eventuelle negative Folgen § 8c KStG, § 4h EStG und GrESt zu beachten. Bei dem Abschluss eines Poolvertrags müsse bedacht werden, dass man hier nicht herauskomme, ohne ErbSt auszulösen.

Prof. Seer fordert in diesem Zusammenhang, dass das Steuerrecht das Gesellschaftsrecht möglichst wenig beeinflussen und beschädigen solle, was hier aber wieder nicht der Fall sei.

5.2 Verschonungsmodelle

Wenn die o. g. Voraussetzungen für eine Verschonung vorliegen, greifen die folgenden zwei Verschonungsmodelle:

	OPTION A	OPTION B
Begünstigtes Vermögen	85%	100%
Fortführung des Betriebs	7 Jahre	10 Jahre
Keine Senkung der Lohnsumme unter ¹ :	650% des Ausgangswertes ²	1000% des Ausgangswertes ²
Verwaltungsvermögen	≤ 50%	≤ 10%
Entnahmen/vGA	≤ 150.000 Euro, abzgl. Einlagen und Gewinn	≤ 150.000 Euro, abzgl. Einlagen und Gewinn

¹ Keine Anwendung auf Betriebe ohne Arbeitnehmer (Lohnsumme 0) und Kleinbetriebe (max. 10 Beschäftigte); Leiharbeiter, u.U. Teilzeitbeschäftigte nicht relevant

² Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre

Die Abrechnung bezüglich der Lohnsumme und der Entnahmen/vGA hat am Ende der Laufzeit zu erfolgen. *Prof. Schulte* weist hier auf die Haftungsproblematik für die Steuerberater hin. Über 7 bzw. 10 Jahre müssten richtige Aufzeichnungen gemacht und nachvollzogen werden können. Nach Auffassung von *Prof. Seer* entspricht die Verschonungssubvention nicht den Anforderungen des 117. Bandes des BVerfG und er geht daher davon aus, dass diese Norm kippen wird. NRW sollte eine abstrakte Normenkontrolle stellen. Die ex-nunc-Entscheidungen des BVerfG müssten aufhören. Die Bürger dürften nicht mehr mit einem derartig ausgestalteten Gesetz zu einer Steuer herangezogen werden.

Prof. Schulte stellt klar, dass unter das Verwaltungsvermögen kein produktives Vermögen fällt. Verwaltungsvermögen sei insbesondere Dritten zur Nutzung überlassenes Grundvermögen. Ausnahmen seien u. a.:

- „Betriebsaufspaltungen“
- „Sonderbetriebsvermögen“
- Verpachtung des ganzen Betriebes
- wenn der überlassende und der nutzende Betrieb zu einem Konzern i. S. d. § 4h EStG gehören

- Wohnimmobilien, deren Überlassung im Rahmen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten, d. h. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt, wobei die Vermietung den Hauptzweck des Betriebes darstellt.

Durch diese Regelung seien diejenigen, die Gewerbeimmobilien überlassen, schlechter gestellt. Ferner zählen zum Verwaltungsvermögen:

- Anteile an Kapitalgesellschaften bis 25 % ohne Stimmenpool unabhängig von Sitz/Geschäftsleitung (auch Drittstaaten), Ausnahme: Bei Finanzdienstleistern/Versicherungsunternehmen
- Beteiligungen an anderen Gesellschaften mit mehr als 50 % Verwaltungsvermögen
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, Ausnahme: Finanzdienstleister/Versicherungsunternehmen
- Kunstgegenstände und –sammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine

Hierbei sei entscheidend, dass sich das Verwaltungsvermögen länger als zwei Jahre im Betrieb befunden hat.

5.3 Nachversteuerung

Wenn eines der Verschonungsmodelle in Anspruch genommen wurde, aber gegen eine der Bedingungen des Modells verstoßen wurde, kommt es zur Nachversteuerung.

Nachversteuerung bei Verstoß gegen:	OPTION A	OPTION B
Lohnsummenregelung	Anteiliger Verschonungsabschlagswegfall	
Behaltensfristen	Anteilige Nachversteuerung im Übrigen Ausn: Reinvestition innerhalb von 6 Monaten (erweiterte Reinvestitionsklausel)	
Überentnahmen bzw. vGA	Anteilige Besteuerung soweit Überentnahmen bzw. vGA \geq 150.000 Euro abzgl. Einlagen und Gewinne	

Für die Nachversteuerung aufgrund der Lohnsummenregelung führt *Prof. Schulte* folgendes Beispiel an:

Gemeiner Wert eines Betriebs im Besteuerungszeitpunkt 10 Mio. €

Lohnsumme	Jahr 1	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 2	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 3	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 4	nach Besteuerungszeitpunkt	60%
Lohnsumme	Jahr 5	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 6	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 7	nach Besteuerungszeitpunkt	<u>25%</u>
			585% (= 90%)

Lohnsumme	Jahr 8	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 9	nach Besteuerungszeitpunkt	100%
Lohnsumme	Jahr 10	nach Besteuerungszeitpunkt	<u>100%</u>
			885% (=88,5%)

	Option A	Option B
zunächst steuerfrei	8,5 Mio. €	10 Mio. €
zunächst zu versteuern	1,5 Mio. €	-
Auslösung der Nachversteuerung	Ausgangssumme von 650% unterschritten, dann Lohnsumme (Jahr 1-7) = 585%	Ausgangssumme von 1000% unterschritten, dann Lohnsumme (Jahr 1-10) = 885%
Anteiliger Wegfall der Verschonung	10 %	11,5 %
steuerfrei	7,65 Mio. €	8,85 Mio. €
zu versteuern	2,35 Mio. €	1,15 Mio. €

In diesem Beispiel lässt *Prof. Schulte* Freibeträge unberücksichtigt. Er weist darauf hin, dass die einmal getroffene Wahl hinsichtlich Option A oder B unwiderruflich ist. *Prof. Seer* kritisiert, dass das Gesetz für die Fälle einer schädlichen Veräußerung und einer gleichzeitigen Unterschreitung der Lohnsummenregelung keine Ausführungen über das Verhältnis beider Nachversteuerungstatbestände zueinander macht. Eine schädliche Veräußerung von begünstigtem Vermögen habe eine quotal-vertikale Wirkung, wohingegen eine Unterschreitung der Lohnsumme eine quotal-horizontale Wirkung habe. Soweit sich die Nachversteuerungen überschneiden würden, dürfe eine Nachversteuerung aber nur einmal stattfinden.

5.4 Zusammentreffen von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer

Prof. Schulte macht des Weiteren deutlich, dass Fälle denkbar sind, in denen Erbschaftsteuer und Einkommensteuer zusammentreffen. Er bildet folgenden Fall:

Fall: Der 30-jährige A erbt einen KG-Anteil von seinem Onkel (Verkehrswert: 100 Mio. €, Steuerbilanzwert 20 Mio. €). Der Anteil ist begünstigungsfähig.

Die ErbSt ermittelt sich wie folgt:

Erwerb	100.000.000 €
./. Wertabschlag (85%)	85.000.000 €
./. Freibetrag	./. 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	14.980.000 €
ErbSt (Stkl I, 27 %)	3.980.000 €

Nach 10 Monaten ist A gezwungen, den KG-Anteil zu veräußern, was zu folgender steuerlicher Situation führt:

Erwerb	100.000.000 €
./. Freibetrag	./. 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	99.980.000 €
ErbSt (Stkl II, 50 %)	49.990.000 €

Bei Unterstellung eines Steuersatzes von 45 % und Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags würde sich für A zusätzlich eine Einkommensteuerschuld von 37.980.000 € ergeben. Ohne Anrechnung der ErbSt auf die ESt würde die Steuerlast insgesamt 88 % betragen.

5.5 Anrechnung nach § 35 b EStG-E

Eine derartige Doppelbelastung soll durch „Anrechnung“ der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer durch Wiedereinführung des § 35 EStG a. F. verhindert werden. § 35b EStG-E sieht eine derartige Anrechnung bei Erbfällen vor und nur wenn stille Reserven innerhalb einer Frist von bis zu fünf Jahren nach dem Erbfall aufgedeckt werden. Die Ermäßigung der Einkommensteuer erfolgt in dem Verhältnis, in dem die festgesetzte ErbSt zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem erbschaftsteuerpflichtigen Betrag die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 ErbStG und der steuerfreie Betrag nach § 5 ErbStG hinzugerechnet werden.

Nach *Prof. Seers* Ansicht sei die Grundidee einer Anrechnung nicht falsch, wenn die ErbSt als Reinvermögenszugangssteuer begründet werde. Eine Anrechnung greife aber zu kurz,

wenn der alte § 35 b EStG herausgenommen wird und dann auf fünf Jahre beschränkt wird. Dies sei prognostisch, weil man nicht wisse, ob und wann sich die Einkommensteuer realisiert. Vielmehr müsse § 35b EStG vernünftig überarbeitet werden. Die derzeit gefundene Lösung zeige, welche Achtung der Gesetzgeber vor den Gesetzen habe. Diese „Experimentiergesetze“ seien eine Zumutung. Richtig glücklich könne doch auch die Beraterschaft mit einem derartigen Beratungsbedarf nicht sein. Dem stimmt *Prof. Schulte* zu.

5.6 Buchwertklauseln

Zum Ende seines Vortrags weist *Prof. Schulte* darauf hin, dass sich Probleme auch durch in den Gesellschaftsverträgen befindlichen Buchwertklauseln ergeben können. Nimmt man z. B. an, dass A, B und C zu gleichen Teilen an der ABC-OHG beteiligt sind und im Gesellschaftsvertrag für austretende Gesellschafter nur eine Abfindung zum Buchwert vorgesehen ist. Nun scheidet A aus der Gesellschaft aus. Aufgrund der Regelungen im Gesellschaftsvertrag wächst der Anteil des A den übrigen Gesellschaftern zu. Es handele sich um eine Schenkung des A an B und C, soweit der Steuerwert des Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt. Bei Unterstellung eines Steuerbilanzwertes von 20 und eines Verkehrswerts von 100 würde sich nach altem Recht eine Schenkung von 0 und nach neuem Recht eine Schenkung von 80 ergeben. Es seien aber die Verschonungsregeln anwendbar. *Prof. Seer* stellt klar, dass hier das Steuerrecht nicht unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts sei. Da B und C materiell bereichert sind, sei die Regelung folgerichtig.

Literaturhinweise

Hübner, Heinrich: Erbschaftsteuerreform 2009, München 2009;

Rohde, Andreas/Gemeinhardt, Gereon: Bewertung von Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform 2009, in: *StuB* 2009, S. 167-173;

Seer, Roman: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – Zugleich kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes v. 24.12.2008, in: *GmbHRundschau* 2009, S. 225-237