

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 02. Oktober 2009*

Podiumsdiskussion

„Erbchaftsteuerreform und Unternehmensentscheidungen“

Diskutanten:

Dr. Ullrich Fechner

(Geschäftsführer der Profunda Verwaltungs-GmbH)

Gerda Hofmann

(Regierungsdirektorin Bundesministerium der Finanzen)

Prof. Dr. Roman Seer

(Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum)

Hermann-Ulrich Viskorf

(Vizepräsident des Bundesfinanzhofs)

Moderation:

Prof. Dr. Wilfried Schulte

(Steuerpartner KMPG Essen)

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, beide Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung	2
1. Überprüfung der Einhaltung der Vorgaben des BVerfG.....	2
2. Besteuerung der Unternehmensnachfolge.....	7
2.1 Bewertung	7
2.2 Steuerverschonungen	14
2.3. Gesellschaftsrechtliche Vorgänge	21
2.4. Verhältnis zur Einkommensteuer	22
2.5. Reaktionen und Ausweichstrategien	23
3. Ausblick: Reform der Reform.....	24
Literaturhinweise.....	25

Die Aussagen der Diskutanten sind nicht nach dem exakten Wortlaut, sondern sinngemäß wiedergegeben.

Einleitung

Die Podiumsdiskussion „Erbschaftsteuerreform und Unternehmensentscheidungen“ des Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden war zugleich eine Veranstaltung des Gesprächskreis Rhein-Ruhr Internationales Steuerrecht e.V. Nach der Begrüßung durch *Herrn Robert Risse* (Vorsitzender des Gesprächskreises Rhein-Ruhr Internationales Steuerrecht e.V.) und *Prof. Seer* übernahm *Prof. Schulte* die Diskussionsleitung. Dabei skizzierte er jeweils ein besonderes Problemfeld der Erbschaftsteuerreform und stellte dieses anschließend den Teilnehmern und dem Publikum zur Diskussion.

1. Überprüfung der Einhaltung der Vorgaben des BVerfG

Die Diskussion beginnt mit der Prüfung, ob durch die mit der Erbschaftsteuerreform verbundenen Änderungen den Vorgaben des BVerfG (Beschluss v. 7.11.2006, BStBl. II 2007, 192) genügen. Hierzu geht *Prof. Schulte* insbesondere auf die Kernaussagen des BVerfG, die Leitlinien der Erbschaftsteuerreform 2009 und den faktischen „Wegfall“ der Steuerklasse II ein. Im Beschluss vom 7.11.2006 unterscheidet das BVerfG zwischen der Bewertungs- und der Verschonungsebene. Danach muss die Bewertung aller Vermögensgegenstände einheitlich am gemeinen Wert ausgerichtet sein. Der gemeine Wert stelle aber einen Annäherungswert dar. Beim Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe ist es dem Gesetzgeber gestattet, mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände – ggf. auch sehr weitgehend – zu begünstigen. Die Lenkungsziele müssen dabei im Sinne einer ausreichenden Zielgenauigkeit von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen, der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt und die Lenkungsziele gleichheitsgerecht ausge-

staltet sein. Zur Beantwortung der Frage, ob dies gelungen sei, weist *Prof. Schulte* auf der Bewertungsebene für Unternehmensvermögen auf die Regelverschonung mit 85 % begünstigtem Betriebsvermögen und auf die Optionsverschonung mit 100 % begünstigtem Betriebsvermögen, den gleitenden Abzugsbetrag, die Tarifverschonung und die Stundung des Betriebsvermögens, die bisher ein „stumpfes Schwert“ sei, hin. Für Grundvermögen sei der Abschlag für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke von 10 % zu beachten. Bei den Steuerklassen stelle sich die Frage, ob der faktische „Wegfall“ der Steuerklasse II den Vorgaben des BVerfG genüge. Zur Beantwortung dieser Frage stellt *Prof. Schulte* zunächst die Steuerklassen und dann die Steuertarife dar. 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. Zur Verdeutlichung, warum Steuerklasse II faktisch weggefallen sei, präsentiert *Prof. Schulte* die folgenden Übersichten:

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 €

Bis auf den in der Steuerklasse III gekennzeichneten Bereich würden alle Steuersätze ansteigen:

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

Nach dieser Darstellung bittet *Prof. Schulte* die anwesenden Diskutanten um ihre verfassungsrechtliche Einschätzung der dargestellten Änderungen.

Diskussion

Seer: Das BVerfG hat richtig zwei Ebenen unterschieden, nämlich die Bewertungsebene und die Verschonungsebene. Auf Ebene der Bewertung wurde zutreffender Weise das Prinzip der realitätsgerechten Wertrelation weiter ausgearbeitet. Mit dem Verkehrswert i. S. d. Einzelveräußerungspreises wurde ein richtiger Maßstab vorgegeben. Die Messfunktion der Bemessungsgrundlage muss aber von der Belastungsfunktion des Tarifs unterschieden werden. Der Gesetzgeber hat sich in der Ausrichtung bemüht, auf der Ebene der Bewertung den verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung zu tragen. Für die Grundstücksbewertung ist die WertermittlungsVO sehr stark in den Mittelpunkt gerückt. Dadurch, dass der Gesetzgeber den 20%-igen Ungewissheitsabschlag herausgenommen hat, werden viele Erben in den Gegenbeweis getrieben. Beim Unternehmensvermögen hat das BVerfG immer nur von Annäherungsgleichheit gesprochen. Der hier vom Gesetzgeber gewählte Ansatz der Durchführung einer Unternehmensbewertung, wenn der Wert nicht vom Kapitalmarkt ableitbar ist, ist verfassungskonform. Beim vereinfachten Ertragswertverfahren fangen allerdings die Unschärfen an. Die feste Orientierung an einem bestimmten Kapitalmarktzins beeinflusst die Werte

und kann zurzeit zu einer Überbewertung führen. Der Erbe muss in Form einer teuren Unternehmensbewertung Gegenbeweise liefern. Der Gesetzgeber konnte dies aber wohl nicht besser lösen. Diese Regelung ist verfassungskonform. Es ist richtig, dass das Ertragswertverfahren nicht immer als richtig angesehen wird, sondern auch ein Verfahren, das außersteuerlich üblich ist, Anwendung finden kann. Bei Land- und Forstwirten ist der Beschluss des BVerfG bewusst vollumfänglich berücksichtigt worden. Kritischer ist die zweite Stufe der Verschonung, weil das BVerfG hier orakelhaft geblieben ist. Hier gibt es unterschiedliche Auffassungen. Die, dass der Gesetzgeber Befreiungen aussprechen kann und die, dass die Verschonung zielgenau und normenklar sein muss und man den Lenkungszweck erkennen muss. Dabei bedeutet zielgenau, dass das Verschonungsziel genau und mit angemessenen Mitteln verfolgt wird. Der Ausgleich der Ungleichbehandlung muss angemessen zum verfolgten Ziel stehen. In der Gesamtheit ist §§ 13 a und b ErbStG verfassungswidrig. Die Steuerklasse II ist unschön, aber durch das BVerfG aufgrund des Urteils zum Pflichtteilsrecht gedeckt. Es widerspricht nicht dem BVerfG, wenn die Steuerklassen II und III miteinander verschmolzen werden.

Schulte: *Frau Hofmann*, was ist der Grund für die Unterscheidung von Steuerklasse II und III?

Hofmann: Die Steuerklasseneinteilung war im Gesetzgebungsverfahren nicht unumstritten. Zum einen fußt die Differenzierung zwischen den angeglichenen Steuerklassen II und III im Verhältnis zu Steuerklasse I, die nach neuem Recht deutlich höhere Freibeträge vorsieht, auf haushalterischen Überlegungen. Wegen der erhöhten Familienbegünstigung in Steuerklasse I schwebte das „Damoklesschwert“ einer Finanzierungslücke von 4 Mrd. € über der Erbschaftsteuerreform. Die Rechtfertigung der Steuerklassen II und III liegt also in der Gegenfinanzierung der Familienbegünstigung. Zum anderen rechtfertigt sich die Differenzierung aber in der Besteuerung von Partnern einer Lebenspartnerschaft nach dem LPartG. Diese gehören zwar der Steuerklasse III an, erhalten aber abweichend von den übrigen Personen der Steuerklasse II und III (Freibetrag 20.000 € § 16 I Nr. 5 und 7 ErbStG) den gleichen Freibetrag wie Ehegatten (§ 16 I Nr. 1 und 6 ErbStG). Es erfolgte bewusst keine Gleichstellung von Patchworkfamilien und nicht ehelichen Lebensgemein-

schaften mit eingetragenen Lebenspartnerschaften, die sich bewusst vertraglich gebunden haben.

Seer: Dürfte dann, wenn der als Liquidationswert ermittelte Unternehmenswert unter dem Substanzwert liegt, de lege lata der Liquidationswert gewählt werden? Oder muss man auch in einer derartigen Situation am Substanzwert festhalten?

Hofmann: Dem Substanzwert liegt der für die Begünstigung maßgebliche Fortführungsgedanke zugrunde. Der Liquidationswert ist schon deshalb nicht anwendbar, weil sich der Fortführungsgedanke darin nicht wiederfindet, sondern er auf Beendigung des Unternehmens gerichtet ist. Trotz der Diskussionen im Finanzausschuss (Bundesrat und Bundestag) während des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Einigung erzielt, dass stets der Substanzwert (als Mindestwert), nicht der Liquidationswert angesetzt werden kann.

Publikum: Wie soll die Wertermittlung beispielsweise im Falle MÄRKLIN erfolgen? Aufgrund des Insolvenzverfahrens liegen realistische Unternehmenswerte vor. Wird das Finanzamt eine Steuererklärung mit diesem Wert und ohne Substanzwert akzeptieren? Wird der Substanzwert andernfalls durch das Finanzamt ermittelt?

Hofmann: Bei der Wertermittlung wird kein Bezug auf Entwicklungen tatsächlicher oder rechtlicher Art genommen. Das war auch nicht so bei dem Ereignis vom 11.9.2001. Es geht letztlich um eine Frage der Verhältnismäßigkeit. Viele Unternehmen haben Plandaten und Werte vorrätig. Im Gesetzgebungsverfahren wurde auch diskutiert, wer die Kosten der Unternehmensbewertung trägt. Hier gilt der Grundsatz der objektiven Feststellungslast. Wer sich auf den Wert eines Gutachtens beruft, muss die Kosten der Wertermittlung tragen, ggf. auch die Finanzverwaltung für ein Gegengutachten. Die Finanzverwaltung hat aber auch selbst Sachverstand, z.B. in Person der Konzernbetriebsprüfer, die solche Werte ermitteln können.

Publikum: Problematisch ist, dass der Substanzwert alle Wirtschaftsgüter, auch die nicht bilanzierten erfasst. Angenommen ARAL wäre in Familienbesitz. Dann ist zu fragen, was der Substanzwert dieser Marke ist. Es könnten die Marketingkosten kapitalisiert werden. Weil es sich hier nicht um ein Familienunternehmen handelt, gibt es kein Problem. Aber wenn das Familienunternehmen JÄGERMEISTER seine Marke mit dem gemeinen Wert zu bewerten hat, ist

dieser Wertansatz problematisch. Immaterielle Wirtschaftsgüter stützen weltweit den Ertragswert.

Fechner: Das strenge Stichtagsprinzip wird sehr hoch gehalten. Dessen Durchbrechung erfolgt jedoch bei Wertableitungen, z.B. vom Wert eines Verkaufs an fremde Dritte ein Jahr vor dem Stichtag. Im Falle MÄRKLIN gab es einen solchen Verkauf (vorher) nicht. Es kann auch richtigerweise keine analoge Anwendung des Grundsatzes der Wertableitung auf Zeitpunkte nach dem Tod erfolgen. Allerdings müsste dann Raum für Billigkeitsmaßnahmen sein.

Hofmann: Der Substanzwert erfasst grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, auch selbst geschaffene. Unabhängig davon, ob derivativ oder originär ist der Firmenwert laut Erlassen nicht beim Substanzwert zu erfassen. Denn dem Substanzwert liegt der Fortführungsgedanke zugrunde. Mit diesem ist der Ansatz des Firmenwertes nicht vereinbar, da ein Verkauf des Firmenwertes nicht möglich ist.

Am Stichtagsprinzip ist festzuhalten. Zum Ausgleich von Härtefällen wurden bereits bzgl. Folgen des Ereignisses vom 11.9.2001 Billigkeitsmaßnahmen nach der Abgabenordnung ergriffen (nicht über die Festsetzung, sondern im Rahmen der Erhebung geregelt). Die Ergreifung solcher Billigkeitsmaßnahmen liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Ob im Falle MÄRKLIN Billigkeitsmaßnahmen getroffen werden, entzieht sich meiner Kenntnis.

2. Besteuerung der Unternehmensnachfolge

Prof. Schulte geht anschließend auf die Besteuerung der Unternehmensnachfolge ein. Hierbei gibt er zunächst im Überblick über die Bewertungsvorschriften.

2.1 Bewertung

Anteile an börsennotierten Unternehmen sind mit dem niedrigsten an der deutschen Börse erzielten Stichtagskurs zu bewerten. Bei Anteilen an nicht börsennotierten Unternehmen richtet sich der Wert vorrangig nach dem unter fremden Dritten erzielten Verkaufswert, der weniger als ein Jahr zurückliegt. Nachrangig, wenn kein Verkaufswert vorhanden ist, erfolgt die Bewertung:

- nach einem betriebswirtschaftlich anerkannten Ertragswertverfahren, z. B. IDW S 1 oder
- der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für eine Branche üblichen Methode (z. B. dem Umsatzverfahren bei Freiberuflern).

Als Ertragswertverfahren kann auch das vereinfachte Verfahren i. S. d. §§ 199-203 BewG gewählt werden. Die Bewertung hat mindestens mit dem Substanzwert zu erfolgen. Ggf. erfolgt die Bewertung zuzüglich eines Paketzuschlags, jedoch i. d. R. nicht im vereinfachten Ertragswertverfahren. *Prof. Schulte* zeigt dann einige Problemfelder bei der Bewertung nach dem betriebswirtschaftlichen Ertragswertverfahren oder den anderen üblichen Methoden auf. Im Zweifel sei die Sicht des Erwerbers anzuwenden. Der Erwerber wolle den geringsten Preis zahlen. Es stelle sich aber z. B. die Frage, wie Markenwerte erfasst werden sollen. Zudem gebe es administrative Probleme durch die Komplexität der Verfahren, bei der Beschaffung und Aufbereitung von Plandaten und beim Zugriff auf Daten von ausländischen Tochtergesellschaften. Außerdem sei unklar, wie Verfügungsbeschränkungen bei der Bewertung zu berücksichtigen seien. Im betriebswirtschaftlichen Verfahren seien sie zu beachten. Nach § 9 Abs. 3 BewG gelten Verfügungsbeschränkungen aber als „persönliche Verhältnisse“, die bei der Ermittlung des gemeinen Wert gemäß § 9 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigen sind. Aber wie steht die Finanzverwaltung dazu? Auch bei der Kostentragung gebe es noch Unklarheiten.

Diskussion

Fechner: Ich bin Vertreter des pharmazeutischen Unternehmens Boehringer Ingelheim, dessen Obergesellschaft eine KG ist, die zu 100% in Familienbesitz ist. Es gibt keine außenstehenden Gesellschafter. Anfang des Jahres 2009 ereignete sich ein Erbfall nach Tod eines Gesellschafters. Für Erbfälle nach dem 31.12.2008, also auch für diesen Erbfall, gilt das Wahlrecht zwischen altem und neuem ErbStG nicht mehr, das noch 2007 und 2008 bestand.

Zur Verdeutlichung eines Problems soll jedoch angenommen werden, der beschriebene Erbfall habe sich noch in 2008 ereignet und das Wahlrecht habe gegolten. Dann würde die Wahl bestehen zwischen der Bewertung des Unternehmensanteils nach altem Recht („Stuttgarter Verfahren“ für die Kapitalgesellschaften und Ansatz der Steuerbilanzwerte für die Personengesellschaft) oder nach neuem Recht. Zur Ausübung des Wahlrechts wären dann

zwei Bewertungen durchzuführen gewesen. Die Erlasse der Verwaltung zur Bewertung von Unternehmen nach neuem Recht sind erst am 25. Juni 2009 ergangen. Die Ausübung des Wahlrechts konnte jedoch nur bis zum 30. Juni 2009 erfolgen. Auch unserem Anliegen, die Antragsfrist bis zum Jahresende zu verlängern, wurde nicht nachgekommen. Dies ist mir unverständlich. Hintergrund war auch nicht eine Steuerersparnis, o.ä.. Es wäre also ein Gebot der Fairness gewesen, nach den Erlassen eine angemessene Zeit zur Ausübung des Wahlrechts zur Verfügung zu stellen. Im geschilderten Ausgangsfall ist jedoch dieses Wahlrecht nicht anwendbar, sondern zwingend das neue Recht. Es handelt sich um ein Unternehmen mit über 10 Milliarden Euro Jahresumsatz, über 40.000 Mitarbeitern und etwa 150 verbundenen Gesellschaften im In- und Ausland. Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist hier anwendbar, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Werten führt. Der Versuch, an Daten für das vereinfachte Ertragswertverfahren zu kommen, stieß jedoch auf Probleme dergestalt, dass die Erträge der letzten drei Jahre für alle 153 (auch ausländischen) verbundenen Gesellschaften nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln gewesen wären. Daher erwies sich das „vereinfachte“ Verfahren in diesem Fall als zu kompliziert. Vielmehr wurde eine „klassische“ Bewertung durchgeführt. Der Anteil vorliegenden Verwaltungsvermögens, der für die Ermittlung begünstigten Vermögens maßgeblich ist, musste jedoch auf der Ebene jeder Beteiligungsgesellschaft ermittelt und der Test durchgeführt werden, ob begünstigtes Vermögen vorliegt. Es war nicht möglich, etwa den Ertragswert zu ermitteln und ihn auf Ebene der Konzernbilanz ins Verhältnis zum Verwaltungsvermögen insgesamt zu setzen. Der Ertragswert musste mühsam auf die 153 Gesellschaftsbeteiligungen herunter gebrochen werden. Dort war jeweils anhand der Bilanzwerte zu prüfen, ob für jede Gesellschaft Verwaltungsvermögen vorliegt, bzw. begünstigtes Vermögen. Anhand des Kostenstellenplans muss definiert werden, was Verwaltungsvermögen ist und was nicht. Wir haben hierfür ein eigenes Verfahren entwickelt. Wir sind optimistisch nun in die 85%-ige Begünstigung zu kommen. Die notwendige umfassende und kostenintensive Bewertung des gesamten Konzernvermögens erscheint insbesondere unter dem Gesichtspunkt grotesk, dass die Erblasserin nur einen „Zwergenanteil“ von weit unter 1% hielt. Aber es gibt keinen anderen Weg, den Erbschaftsteuerwert des

Zwergenanteils zu ermitteln, als den gesamten Konzern zu bewerten. Wir haben uns im Vorfeld stark gemacht für das Vergünstigungsmodell, es ist jedoch in der Praxis ein riesiger Aufwand.

Zwar ist die Obergesellschaft eine Personengesellschaft. Aus haftungsrechtlichen Gründen (insb. in den USA) sind die verbundenen Auslandsgesellschaften als Kapitalgesellschaften aufgestellt. Innerhalb der Beteiligungsketten im Konzern kommt es teilweise zu Anteilen von unter 25%, obwohl die Beteiligungen im Konzern insg. 100% war. Da hilft grundsätzlich die Poolvereinbarung weiter. Aber die Poolvereinbarung hilft nicht für die Ermittlung des Verwaltungsvermögens. Beteiligungen die unter 25% liegen sind per definitionem nicht begünstigtes Vermögen. Das ist schwer verständlich vor dem Hintergrund, dass im Konzern insg. 100% der Anteile gehalten werden. Die Beteiligungsverhältnisse sind künftig umzustricken, damit die gesamte Gesellschaft begünstigt wird. Derzeit erfolgt bei einem Verwaltungsvermögen bis 50% ein 85%-iger Begünstigungsabschlag, ab 51% jedoch eine 100%-Besteuerung. Diese sehr starren Grenzen können sehr hart sein.

Ärgerlich ist zudem, dass die Finanzverwaltung zeitnah nach dem Erbfall am Jahresanfang zur Abgabe der Erbschaftsteuererklärung aufforderte, es jedoch noch mehrere Monate dauerte, bis die amtlichen Vordrucke für die Erbschaftsteuererklärung 2009 verfügbar waren.

Hofmann: Mittlerweile sind die Formulare erhältlich. Auch Angaben zum Substanzwert können dort getätigt werden.

Publikum: Angenommen den realistischen Fall, dass bei einem Unternehmen neun Patente zur Anwendung kommen, aus denen in den nächsten drei bis vier Jahren 20 neue Produkte resultieren. Hier ist zu fragen, wie hoch die Wiederbeschaffungskosten für ein Patent sind. Wenn man bei jeder Steuererklärung den Substanzwert fordert, überfordert dies alle. Man kommt dann in keinem Erbfall mehr ohne eine Unternehmensbewertung aus.

Hofmann: Dennoch bleibt die Forderung nach der Substanzwertermittlung.

Viskorf: Dies ist eine absurde Situation. Es gibt Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige an hohen Werten interessiert ist, um den Vermögensverwaltungstest zu bestehen. Das ist eine Katastrophe. Fraglich ist, was die Finanzverwaltung in derartigen Fällen machen wird. Wird sie Betriebsprüfer schicken,

die prüfen, ob der Wert niedriger sein muss? Was für den Steuerpflichtigen günstiger ist, kann man dem Wert nicht ansehen.

Schulte: Zu kritisieren ist zum einen, dass die Steuerwerte Vergangenheitswerte sind und zum anderen, dass nicht-betriebsnotwendiges Vermögen ausgeklammert wird. Es kommt auch im Gesamtbewertungsverfahren zu einer Kaskadenbewertung. Das Beispiel von *Herrn Dr. Fechner* zeigt, zu welchen Schwierigkeiten dies führt. Der Vorschlag hat die Unschärfe der Typisierung.

Publikum: Wer trägt bei einer Unternehmensbewertung die Kosten des WP-Gutachtens?

Hofmann: Der, der sich darauf beruft. So muss beispielsweise der Steuerpflichtige die Kosten für das Gutachten tragen, das in die Steuererklärung einfließt. Im Falle eines Gegengutachtens durch die Finanzverwaltung trägt diese die Kosten desselben.

Publikum: Und innerhalb des Unternehmens? An alle Daten kann der Gesellschafter nur mit Hilfe der Gesellschaft kommen. Ein Gutachten kann teurer sein als der Wert des Erbes. Im vielgliedrigen Konzern kann der Gesellschafter das gar nicht leisten. Insbesondere im Fall eines von Herrn Fechner beschriebenen „Zwergenanteils“ kann die Kostenübernahme durch den Gesellschafter zu einem unverhältnismäßigen Ergebnis führen.

Hofmann: Zwar wurde im Gesetzgebungsverfahren diskutiert, wer die Kosten für Wertermittlungsgutachten übernehmen soll. Man einigte sich jedoch im Ergebnis auf das Prinzip der objektiven Feststellungslast. Auch eine Kapitalgesellschaft darf zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert werden. Die Kosten muss jedoch der Erwerber tragen.

Publikum: Bei der Gewinnfeststellung kann es zu Streit kommen. Die Kosten hierfür können nicht durch die Gesellschaft getragen werden. Die Kosten für die Gewinnfeststellungserklärung muss der Gesellschafter bezahlen. Wie sieht dies nun bei der ErbSt aus? Trägt der Gesellschafter die Kosten für die Erklärung und die Kosten für die Bewertung trägt die Gesellschaft?

Hofmann: Wenn es gesellschaftsrechtlich möglich ist, dass der Gesellschafter die Kosten trägt, ist dies zutreffend.

Schulte: Werden die Kosten von der Gesellschaft oder vom Gesellschafter getragen? Für den Gesellschafter kann es sich dann zum Teil gar nicht lohnen, die Erbschaft anzunehmen. Grundsätzlich ist die Gesellschaft für die Werte der Kapitalgesellschaft erklärungs-pflichtig. Es gibt aber die Auffassung, dass der

Gesellschafter die Kosten tragen muss. Dann läge ggf. eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Viskorf: Die Gutachtensituation bestand bereits nach altem Recht. Der Wert des Grundvermögens ermittelte sich durch ein regelbewehrtes Verfahren und betrug 80 % der Bodenrichtwerte. Hier wurde eine Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit angenommen. Wenn der Steuerpflichtige dachte, dass dies weniger wert sei, musste er auch hier zwischen den Kosten des Gutachtens und der Steuerersparnis abwägen. Jede Bewertung ist eine Schätzung und muss mit Ungenauigkeiten leben. Es ist aber nicht so dramatisch wie dargestellt. Die Kosten für das Gutachten müssen mit der erwarteten Steuerersparnis abgewogen werden. Es gibt keinen richtigen Unternehmenswert, so dass es in manchen Situationen zu Schätzungsungenauigkeiten im dreistelligen Millionenwert kommen kann.

Fechner: Hier geht es um eine grundsätzliche Frage. Auch im vereinfachten Verfahren kann der Unternehmenswert nur mit Hilfe des Unternehmens ermittelt werden. Kein Gutachterausschuss kann diese Werte geben. Klar ist also, dass Kosten für Gutachten anfallen. Die Frage lautet demnach, wer die Kosten tragen muss, der Gesellschafter oder die Gesellschaft.

Viskorf: Das ist zunächst eine zivil- oder handelsrechtliche Frage und keine steuerrechtliche.

Publikum: Der IDW S1 als Grundlage für die Unternehmensbewertung ist ein „Kuckucksei“. IDW S 1 bezieht sich nicht auf kleine und mittlere Unternehmen, für die ein anderer Wert gelten kann. Damit gilt IDW S 1 vielleicht für 5 % der Unternehmen. Die Finanzverwaltung hat sich aber immer an IDW S 1 angepasst. IDW S1 ist aber zu stark auf Großunternehmen zugeschnitten. Der Substanzwert ist realitätsgerecht, sofern eine Fortführung stattfindet. Gilt jedoch das Stichtagsprinzip, so ist der Insolvenzwert dem Unternehmen bereits am Stichtag immanent, wenn es im Laufe des Jahres zur Insolvenz kommt. Der Liquidationswert ist dann der richtigere Wert.

Seer: Die Ertragsbewertung wird in der Steuererklärung angegeben. Wer trägt nun aber die Mehrkosten bei Nachfragen? Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, dass der Untersuchungsgrundsatz gilt, das Finanzamt die nötigen Daten bekommt und dann damit selbst operieren muss. Außerdem ergibt sich die Verfassungsfrage wegen Ansetzens zu hoher Werte in Fällen, in denen

aufgrund des Stichtagsprinzips der Substanzwert im Nachhinein zu hoch ist und eigentlich der Liquidationswert hätte angesetzt werden müssen.

Hofmann: Das Stichtagsprinzip ist gesetzlich vorgesehen. Es ist jedoch zu beachten, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führen soll. Gem. § 9 BewG ist die Erwerbersicht maßgeblich. Ein Erwerber würde im geschilderten Fall nicht zu dem vereinfacht ermittelten Wert kaufen. Auch war das vereinfachte Ertragswertverfahren von Anfang an nicht für große Unternehmen angedacht. Insbesondere, weil es dort zu unzutreffenden Ergebnissen kommt, entspricht dies nicht dem Willen des Gesetzgebers.

Schulte: Wo ist die Grenzziehung zwischen Großunternehmen und komplexen Strukturen?

Hofmann: Die Frage ist bereits beantwortet. § 9 BewG ist der „gemeinste aller gemeinen Werte“ im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, wo es keine vereinfachten Ertragswerte gibt.

Publikum: Es gibt ein Spannungsverhältnis zwischen Unternehmen und Unternehmer. So sind Fälle denkbar, in denen die Liquidität alleine in der GmbH ist und die Frage aufkommt, ob man sich verschulden muss, um Dividenden zur Zahlung der ErbSt auszuschütten.

Hofmann: Das Problem hat sich sowohl nach altem als auch nach neuem Recht ergeben, hat jedoch mit der Unternehmensbewertung nichts zu tun.

Viskorf: Verfügungsbeschränkungen können normalerweise nicht bei der Unternehmensbewertung berücksichtigt werden. Ich fürchte, dass Gutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts, die Verfügungsbeschränkungen berücksichtigen, zurückgewiesen werden.

Hofmann: Es ist zutreffend, dass Gutachten mit Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen wegen § 9 III BewG von der Finanzverwaltung zurückgewiesen werden.

Schulte: Da Gutachter die Verfügungsbeschränkungen einsetzen werden, werden diese Fälle schnell vor Gericht kommen.

2.2 Steuerverschonungen

Weiterer Diskussionspunkt sind die Steuerverschonungen. Zu diskutieren sind hier vor allem die Regelungen zum begünstigten Vermögen, zu Poolvereinbarungen, die Schonungsvoraussetzungen und die Nachversteuerung, hier insbesondere der Lohnsummenverstoß, der Verstoß gegen die Behaltensfrist und Mehrfachverstöße. Es wird mit einer Diskussion zur Poolvereinbarung begonnen.

Diskussion

- Schulte:** Der entsprechende Erlass geht sehr weit. Alle Gesellschafter können sich in einem Pool-Vertrag binden. Der Erlass klärt aber nicht, was unter „einheitlich verfügen“ zu verstehen ist, so dass es hier zu Verständnisschwierigkeiten bezüglich des Wortlauts kommen kann.
- Hofmann:** Die Möglichkeit der Poolvereinbarung wollte der Gesetzgeber schon mit dem Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzesentwurf 2007 einführen, welcher noch die unwiderrufliche Stimmbindung enthielt. Das Problem liegt darin, das erforderliche Quantum von 25 % zu erreichen. Die 25 % rechtfertigen sich aus der zivilrechtliche Sperrminorität, die als Grenze für die zivilrechtlich unternehmerische Tätigkeit gilt. Die Idee des Gesetzgebers war dabei, dass klassische Familiengesellschaften kein Problem damit haben nicht gleichzeitig, aber einheitlich, im Sinne sachlicher Kriterien, zu verfügen. Allerdings ist es laut Erlass so, dass, auch wenn alle durch die Poolvereinbarung gebunden sind neu Eintretende Restriktionen unterworfen sind. Die Formulierung „oder...verfügen“ lässt Raum für Interpretationen und ist ggf. nicht sehr gelungen. Eine Klarstellung kann ggf. durch die ErbStR erfolgen.
- Publikum:** Es stellen sich drei Fragen: 1) Wie soll die Poolvereinbarung aussehen?, 2) Kommt man durch eine Poolvereinbarung in § 8 c KStG?, 3) Ist bei der Verfügungsbeschränkung im GmbH-Vertrag, dass man nur an Familienangehörige verkaufen darf, eine extra Stimmbindung im Pool-Vertrag nötig?
- Hofmann:** Bezüglich der Poolvereinbarung ist der Gesetzestext unklar. Sie kann als Satzung oder Vertrag ausgestaltet werden, muss jedenfalls schriftlich erfolgen (wg. Nachweispflicht). Die Gefahr des § 8 c KStG wurde wohl übersehen, denn Ziel war es, Familienkapitalgesellschaften zu helfen. Die Formulierung heißt richtigerweise nicht „oder“, sondern „und“. Sie brauchen zwei

Komponenten, Verfügung und Stimmrechtsbindung. Folgendes Beispiel: Es existiert eine Poolvereinbarung zwischen A, B, C die je 20% Anteile haben. A hat darüber hinaus weitere 10%. A hat insg. mehr als 25%, so dass die Anteile des A stets begünstigt sind. Anders folgender Fall: A hat nur 10% in der Poolvereinbarung und außerhalb weitere 5%. A, B und C haben zusammen mehr als 25%. In Aufsätzen habe ich gelesen, dass die 5% des A durch die Poolvereinbarung „infiziert“ werden und dadurch zu begünstigtem Vermögen werden. Dies trifft nicht zu. Nur das, was in der Poolvereinbarung ist, wird begünstigt, es sei denn, das Poolmitglied hat so oder so mehr als 25%.

Schulte: § 8 c KStG ist nicht angewendet, weil hier kein Übertragungsvorgang vorliegt. *Frau Hofmann*, werden sie ein Schreiben zur Poolvereinbarung aufsetzen? Für die Berater besteht ein Risiko bezüglich der Frage, wann man poolen muss und Klarstellungen seitens der Verwaltung hierzu durch ein Schreiben wären hilfreich.

Hofmann: Ich möchte klarstellen, dass die Verwaltungs- und Ertragskompetenz der ErbSt den Ländern obliegt, so dass kein BMF-Schreiben erlassen wird. Das BMF hat nur eine Rechtsaufsicht. Alle Erlasse sollten am 1. Juni 2009 in Kraft treten. Problematisch ist jedoch, dass eine Einigung zwischen den Ländern erst auf der Finanzministerkonferenz erzielt werden konnte. Bei 16 Stimmen kann das Resultat immer nur ein Kompromiss sein.

Prof. Schulte gibt folgende Übersicht über die 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

Nach Ansicht von *Prof. Schulte* stellt sich die Frage, ob die 10 % Verwaltungsvermögen nur bei der Obergesellschaft oder auch bei der Untergesellschaft gemessen würden und ob nur die Obergesellschaften für die Lohnsummenbemessung relevant sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung müssten auch nachgeordnete Gesellschaften einbezogen werden.

Diskussion

Hofmann: Entsprechend dem Willen des Gesetzgebers ist für eine 100 %-ige Verschonung bei allen Gesellschaften jeder Ebene (Ober- und Untergesellschaften) nur jeweils 10% Verwaltungsvermögen erlaubt. Das Gesetz ist insoweit unklar, eine Klärung erfolgt aber durch den Erlass. Die Zukunft der Erbschaftsteuer ist aufgrund der neuen Bundesregierung jedoch unklar.

Fechner: Folgendes Beispiel zum Verwaltungsvermögenstest zur Klärung eines Verständnisproblems: Eine Tochtergesellschaft hat 25% Verwaltungsvermögen. Nach meiner Auffassung sagt der Gesetzestext eindeutig, dass, weil das Verwaltungsvermögen von 25% unter 50% liegt, diese Beteiligung auf der nächsten Ebene zu 100% begünstigt ist. Es ist mir unverständlich, wieso für diese Tochtergesellschaft die 10%-ige Verwaltungsvermögensgrenze gelten soll, damit sie bei der Muttergesellschaft begünstigtes Vermögen darstellt. Bei der Prüfung leuchtet dies ein, bei der Zuordnung gilt aber doch die 50% Grenze. Sofern das Verwaltungsvermögen unter 50% liegt, haben wir eine zu 100% begünstigte Beteiligung, sofern es über 50% liegt, eine komplette Nichtbegünstigung. Es gibt auch keine 85% Begünstigung.

Hofmann: Die 100% Verschonung ist nur zu gewähren, sofern auf Ebene der Obergesellschaft und der Untergesellschaft jeweils nur 10% Verwaltungsvermögen existieren. Insgesamt gilt die 10%-Grenze für das Verwaltungsvermögen des Konzerns. Es ist vermutlich eine klarstellende Gesetzesänderung nötig.

Viskorf: Der Gesetzgeber akzeptiert erkennbar einen Bodensatz an nicht-betriebsnotwendigem Vermögen. Es kann prognostiziert werden, dass die Rechtsprechung im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung sehr restriktiv sein muss und wird. Das Gesetz ist in diesem Punkt auslegungsbedürftig und nicht ohne Lücken.

Seer: Letztlich schließe ich mich dem Wortlaut von *Herrn Fechner* an. Es gibt zwei Möglichkeiten: Es ist hier Auslegungssache. Wenn die Grenzen der Auslegung überschritten werden, ist es verfassungswidrig.

- Publikum:** Wie ist Abschnitt 31 Abs. 1 und 2 des Erlasses zu verstehen?
- Schulte:** Eigentlich dürfte es keinen Rechtsstreit geben, weil der Erlass eindeutig ist.
- Hofmann:** Die Erlasse der Finanzminister sind nach langer Diskussion entstanden. Es ist zu beachten, dass es sich bei ihnen um keine Fachmänner, sondern um Politiker handelt. Die 10%-Regelung entspricht dem Willen des Gesetzgebers (sowohl des Bundestages als auch des Bundesrates). Es ist jedoch ggf. eine klarstellende gesetzliche Regelung erforderlich.

Im Weiteren geht *Prof. Schulte* auf das Verwaltungsvermögen ein. Zum Verwaltungsvermögen zählen:

- an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke, mit Ausnahme von
 - Betriebsaufspaltungen
 - Sonderbetriebsvermögen
 - Betriebsverpachtungen im Ganzen
 - Nutzungsüberlassungen an andere Konzerngesellschaften
- Kapitalgesellschaftsanteile unterhalb der Mindestbeteiligung ($\leq 25\%$)
- Beteiligungen an Gesellschaften mit Verwaltungsvermögen $> 50\%$
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- Kunst- und wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine.

Bezüglich der Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen stelle sich die Frage nach der Behandlung von „Geldgesellschaften“. Es ist zu beachten, dass Verwaltungsvermögen nur begünstigt ist, wenn es seit mindestens zwei Jahren dem Betrieb zuzurechnen ist. *Prof. Schulte* weist darauf hin, dass es in der Praxis Gesellschaften gebe, die nur über als nicht schädlich anzusehende Mittel verfügen. Für sog. „junges Verwaltungsvermögen“ stellt sich die Frage, wie mit Umschichtungen umzugehen ist. So könnte z. B. mit Geld ein Kunstgegenstand erworben werden oder Kunstgegenstände innerhalb von 2 Jahren vorher veräußert und dann Aktien gekauft werden. Sodann führt *Prof. Schulte* folgende Beispiele an:

1) Ein zu übertragendes, produzierendes Unternehmen hat ein Aktivvermögen im Wert von 24 Mio. €. Davon entfallen 6 Mio. € auf verpachtete Grundstücke. Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft betragen 20 Mio. €, davon entfallen 5 Mio. € auf die Finanzierung der Grundstücke. Der Ertragswert des Unternehmens wurde mit 10 Mio. € ermittelt.

- am gesamten Aktivvermögen (24 Mio. €) hat das Grundstück (6 Mio. €) und damit das Verwaltungsvermögen zwar nur einen Anteil von 1/4

- für steuerliche Zwecke kommt es allerdings auf die Relation des Verwaltungsvermögens zum Ertragswert an
- wobei Verbindlichkeiten der Gesellschaft, selbst wenn sie auf das Verwaltungsvermögen entfallen, nicht berücksichtigt werden
- im Beispielsfall beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens in Relation zum Ertragswert $6/10$ und damit mehr als die maximal zulässigen 50 %; die Übertragung ist nicht begünstigt.

2) Der Wert eines Unternehmens beträgt zum Übertragungstichtag 10 Mio. €. Davon sind 4 Mio. € operatives und 6 Mio. € Verwaltungsvermögen. Das Unternehmen wäre mit 60 % Verwaltungsvermögen insgesamt nicht begünstigt. Gibt es eine Gestaltungsmöglichkeit?

- Gründung einer Tochtergesellschaft und Übertragung des begünstigten operativen Vermögens (4 Mio. €) sowie der Hälfte des Verwaltungsvermögens ($6 \text{ Mio. €} * \frac{1}{2} = 3 \text{ Mio. €}$) auf die Tochter
- das Verwaltungsvermögen der Tochter hat einen Anteil von $3/7$ und damit weniger als 50 %; die Beteiligung an T (Wert 7 Mio. €) zählt damit insgesamt nicht zum Verwaltungsvermögen der Mutter
- der Wert der Muttergesellschaft besteht zu 7 Mio. € (Beteiligung an der Tochter) aus begünstigtem und zu 3 Mio. € (verbliebenes Verwaltungsvermögen) aus nicht begünstigtem Vermögen; da das Verwaltungsvermögen der Mutter mit $3/10$ die 50%-Grenze unterschreitet, ist die Übertragung insgesamt begünstigt.

Diskussion

Seer: Die Detailbeispiele zeigen, dass sich der Gesetzgeber aufgrund der politischen Vorgaben „verheddern“ muss. In der Zukunft ist das nicht haltbar. Es herrscht hier eher der Zustand einer „Begünstigungslotterie“. Es darf beim Verwaltungsvermögen aber keine Lotterie sein. Willkürfreiheit, Systemkonsequenz und Leistungsfähigkeitsprinzip werden hier verletzt. Nach den Regelungen fällt ein Geldsack unter produktives Vermögen, was nicht gewollt ist und vom Telos auch nicht darunter fallen dürfte, aber es handelt sich hier nicht um Wertpapiere. Eine verfassungskonforme Auslegung ist hier nicht möglich. Es stellt sich auch die Frage, ob Tagesgeld eine wertpapierähnliche Forderung ist. Die Unterscheidung ist willkürlich. Das gilt auch für junges Verwaltungsvermögen. Das Verwaltungsvermögenssurrogat muss irrelevant sein.

Viskorf: Die Regelung zum jungen Verwaltungsvermögen ist eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Im Ergebnis teile ich die Auffassung von *Prof. Seer*.

Folgend geht *Prof. Schulte* auf Nachversteuerungsfälle ein. Diese bestehen, wenn der Betrieb nicht 7 bzw. 10 Jahre fortgeführt wird oder die erforderliche Lohnsumme nicht erreicht wird. Nach Auffassung der Verwaltung sei bei mehreren Verstößen der schwerwiegendste Fall relevant.

Prof. Schulte führt folgendes Beispiel zum Verstoß gegen die Lohnsummenregelung an:

Der gemeine Wert eines Unternehmens soll zum Besteuerungstichtag 10 Mio. € betragen. Nach den eigenen Unternehmensplanungen wird nach sieben Jahren voraussichtlich eine Lohnsumme von 585% und nach zehn Jahren von 885 % erreicht.

	Option A	Option B
zunächst steuerfrei	8,5 Mio. €	10 Mio. €
zunächst zu versteuern	1,5 Mio. €	0,0 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	10 Mio. € - 7,65 Mio. € = 2,35 Mio. €	10 Mio. € - 8,85 Mio. € = 1,15 Mio. €

Welche Option bietet sich an? Oder soll man aus Sicherheit die Regelverschonung wählen, weil die Lohnsumme vielleicht nicht erreicht wird?

Diskussion

Schulte: Geht man bei einem Doppelverstoß von verkürzten Lohnsummen aus oder nicht? Zudem existiert keine Klausel, wie Krisensituationen zu berücksichtigen sind. Nach dem Gesetzeswortlaut hat derjenige, der in eine Krise kommt, gravierende Nachteile.

Hofmann: Die Lohnsummenregelung soll zum Erhalt von Arbeitsplätzen beitragen. Das ist die einzige Rechtfertigung für die Verschonung des Unternehmensvermö-

gens. Dies soll auch in der Krise so bleiben. Es erfolgt keine krisenbedingte Verkürzung der Lohnsummen. Es handelt sich bereits um eine schwache Summe. Zudem sind Lohnentwicklungen in sieben Jahren durchaus möglich.

Fechner: Die Vorschrift hat bereits eine Entwicklung im Gesetzgebungsverfahren durchlaufen. Zunächst war eine Betrachtung jedes Jahres vorgesehen. Zu beachten ist, dass die Lohnsummenklausel keine Inflation berücksichtigt. Es stellt sich allerdings die Frage nach dem Willen des Gesetzgebers: Soll die Lohnsumme (inkl. Sonderzahlungen, Einmalzahlungen, Gratifikationen, Boni) oder die Zahl der Arbeitsplätze erhalten werden. Einem Arbeitnehmer ist wohl sein Arbeitsplatz wichtiger, als der Erhalt von Boni etc. Es ist gängig, den Arbeitnehmern unternehmensgewinnabhängige Vergütungen als variablen Teil des Arbeitslohns zu zahlen. Arbeitsplätze werden auch bei Verzicht auf diesen variablen Teil des Arbeitslohns erhalten, die Lohnsumme sinkt dann jedoch. Dabei stellt sich die Frage nach dem Gesetzestelos. Offensichtlich hat der Gesetzgeber den Fall der Krise nicht bedacht.

Seer: Bezüglich des Lenkungszwecks ist das was *Frau Hofmann* gesagt hat zutreffend. Die Kritik lautet jedoch, dass es sich um eine zurückgewandte statische Klausel handelt, Unternehmen aber dynamisch sind. Es handelt sich aufgrund der Nichtberücksichtigung der Möglichkeit einer Krise um „Schönwettersteuerrecht“. Es stellt sich die Frage, ob die Regelung geeignet ist, Arbeitsplätze zu sichern, denn die Reallohnsumme kann viel geringer sein. Es besteht ein Anreiz, nicht unternehmerisch zu reagieren und Arbeitsplätze gerade nicht zu sichern. Außerdem ist die Regelung gleichheitswidrig. Wenn man z. B. 1 Mio. € Geldvermögen vom Onkel (Steuerklasse II/III) erbt und damit einen Betrieb gründet und so 100 neue Arbeitsplätze schafft, passt die Idee, die dahinter steckt, nicht. Es stellt sich die Frage, ob diese 100%-igen Besteuerung gegenüber einer 85%-igen Begünstigung eines fortgeführten Unternehmens verhältnismäßig ist.

Publikum: Die zielgenaue Steuerung ist letztlich ein Problem der Verhältnismäßigkeit. Warum wird die Verschonung nicht als „pro-Kopf“-Klausel von der Anzahl der Arbeitnehmer abhängig gemacht? Das Verwaltungsrecht schafft dies doch im Subventionsrecht auch (siehe NOKIA).

Hofmann: Die Politik wollte eine „Pro-Kopf-Klausel“ nicht, weil diese zu starr sei. Die Lohnsummenklausel ist mittlerweile allerdings sogar zum Exportschlager geworden (siehe Sanierungsgewinne).

2.3. Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

Prof. Schulte leitet auf die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge über. Diskussionsbedürftig seien die Nachfolgeklauseln und inkongruente Leistungen, wie verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen. Er gestaltet zum Thema Nachfolgeklauseln insbesondere Fortsetzungsklausel folgendes Beispiel: A, B und C sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der X-oHG (Verwaltungsvermögen 30 %); sie sind nicht miteinander verwandt. Im Gesellschaftsvertrag der X-oHG ist vereinbart, dass beim Tode eines Gesellschafters dessen Erben zum Buchwert abgefunden werden. A stirbt; Erbe ist sein 30-jähriger Sohn S. Das Kapitalkonto des A beträgt 1.000.000 €, der gemeine Wert des Gesellschaftsanteils beträgt 4.000.000 €. Wie hoch ist die Steuer für S, B und C?

Viskorf: Bezüglich der Fortsetzungsklausel sind zwei Fälle zu unterscheiden. 1) Bei den verbleibenden Gesellschaftern wächst der Anteil zu. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform. 2) Der Erbe rückt aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Regelung zunächst als Gesellschafter ein und wird dann zur Übertragung auf die anderen Gesellschafter verpflichtet. Was der Erbe dann erhält ist eine Abfindung. Die anderen Gesellschafter erhalten den Wert des erworbenen Anteils. Dies ist eine sachgerechte Regelung.

Prof. Schulte stellt nun folgende Gestaltungsüberlegungen bezüglich der Abfindungsklauseln dar:

- Überprüfung bestehender gesellschaftsvertraglicher Regelungen, insbesondere von Abfindungsregelungen auf Kompatibilität mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht
 - Erhöhung des Abfindungsbetrags?
 - Verlängerung der Zahlungsfrist gegenüber ausgeschiedenen Gesellschaftern bzw. deren Nachfolger?
- Bei Personengesellschaften:
 - Aufhebung bestehender Fortsetzungsklauseln?
 - Bei qualifizierten Abfindungsklauseln Berücksichtigung im Unternehmens Testament, dass weichende Erben keine Steuerverschonungen mehr erhalten?
- Bei Kapitalgesellschaften:

- Ersetzung der Einbeziehungsklausel durch Abtretungsklausel (an Gesellschafter)?

Im Hinblick auf folgendes Beispiel fragt *Prof. Schulte*, ob der Vorgang der Schenkungsteuer unterliegt: An der A-GmbH ist V zu 51 % und sein Sohn S zu 49 % beteiligt. Zur Finanzierung einer Akquisition wird ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von 10 Mio. € beschlossen, der allein von V getragen wird. Die Beteiligungsverhältnisse bleiben unverändert.

Viskorf: Zur Beantwortung der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage vorliegt, schaut man nicht durch die GmbH durch. Probleme kann es geben, wenn Nicht-Gesellschafter verdeckt einlegen oder eine verdeckte Gewinnausschüttung bekommen. Hier sind z. B. Zuwendungen an nahestehende Personen einschlägig, wenn beispielsweise erhöhte Bezüge an den Gesellschafter-Ehegatten gezahlt werden. Nach Ansicht der Verwaltung handelt es sich hier unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG um eine Schenkung des Gesellschafters an seine Ehefrau. Der BFH hat hier (vgl. BStBl. II 2008, 258) keine Zuwendung an die nahe stehende Person ggf. aber eine Schenkung der Gesellschaft an den Dritten gesehen. Der Grundsatz ist auch hier, dass man nicht durch die GmbH durchschaut, sondern dass nur das Vertragsverhältnis zwischen den Ehegatten interessiert. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind mit Vorsicht anzuwenden, weil u. U. Einkommen- und Schenkungsteuer anfallen.

2.4. Verhältnis zur Einkommensteuer

Prof. Schulte geht dann auf das schon angesprochene Verhältnis zur ESt und das Verbot steuerlicher Doppelbelastungen ein. Es gebe einen gemeinsamen Steuergegenstand, den Vermögenszuwachs. Der entgeltliche Erwerb unterfalle der ESt, ein unentgeltlicher der ErbSt. Es gebe keine steuersystematische Doppelbelastung, insoweit als einkommensversteuertes Einkommen der Erbschaftsteuer unterliegt. Es gebe dagegen eine steuersystematische Doppelbelastung, wenn bei demselben Steuersubjekt das erbschaftsversteuerte Vermögen (später) der Einkommensteuer unterliegt. Hier liege eine doppelte Besteuerung stiller Reserven vor. Als Lösungsansätze kämen in Frage:

- Abzug latenter Einkommensteuer von der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage
- Berücksichtigung tatsächlich angefallener Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer (nachträgliche Korrektur)

- Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer.

Prof. Schulte weist darauf hin, dass §§ 35 b EStG Lücken habe.

2.5. Reaktionen und Ausweichstrategien

Als Ausweichstrategien stellt *Prof. Schulte*

- die gezielte Planung von Übertragungen (unter Lebenden) und Kontrolle der Verschönerungspartner durch Anpassung der Gesellschaftsverträge, den Abschluss von Pool-Verträgen, die Steuerung der Verwaltungsvermögensquote und die Einschätzung der Lohnsumme,
- den Wegzug ins Ausland und
- die Übertragung des Unternehmensvermögens auf eine Stiftung vor.

Das ErbSt-Recht führe dazu, dass man schenken müsse. Die ErbSt als Anlass Deutschland zu verlassen sei heute wohl nicht mehr relevant, denn es gäbe die folgenden Hürden bei einem Wegzug:

- Unbeschränkte Steuerpflicht (Weltvermögen)
 - Erblasser oder Erwerber Inländer (hier stelle sich die Frage nach einem Systembruch)
- Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht
 - Erweiterung der Steuerpflicht für deutsche Staatsangehörige um 5 Jahre (hier stelle sich die Frage nach der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit)
- Beschränkte Steuerpflicht (qualifiziertes Inlandsvermögen)
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (erfasst gesamtes Inlandsvermögen)
 - Erweiterte beschränkte Steuerpflicht für 10 Jahre ab Wegzug in einen sog. „Niedrigsteuerstaat“
- Regelungen zur Vermeidung der Doppelbelastung
 - es gibt nur wenige DBAen oder die Steueranrechnung ist lückenhaft.

Wenn dennoch an einen Wegzug ins Ausland gedacht werde, müsse das Inlandsvermögen folgendermaßen aufgegeben werden:

- bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften:
 - hier existiert Inlandsvermögen i. S. d. § 121 Nr. 3 BewG
 - ein möglicher erster Schritt ist nun die Umwandlung in eine GmbH, wobei sich als ertragsteuerliches Problem der Anteilseigner im Ausland ergibt.

- bei Kapitalgesellschaft:
 - hier existiert Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 4 BewG bei einer Beteiligungsquote $\geq 10\%$
 - bei einem persönlichen Wegzug in das Ausland ist § 6 AStG zu beachten
 - Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland folgt § 12 KStG
 - Neugründung eines Unternehmens im Ausland mit Übertragung inländischen Vermögens und Aufbau eines neuen Unternehmenszweigs im Ausland.

Seer: Es ist ein internationales Phänomen. Es ist systematisch stringent, sich nur auf den Erben zu konzentrieren. Aber der Staat, wo sich das Vermögen gebildet hat, will am Vermögen partizipieren. Hauptkritikpunkt ist, dass die Staatsangehörigkeit ein isolierter Bereich ist. Es gibt innerhalb der EU keinen Staat, der die ESt an die Staatsangehörigkeit knüpft. Der Bereich der Doppelbesteuerung ist ein großes Problem, weil es nur wenige DBAen für die ErbSt gibt und die unilaterale Anrechnung der ausländischen Steuer nicht immer greift. Man muss erkennen, dass man nicht im rein nationalen Umfeld lebt.

Hofmann: Angesichts der anstehenden Koalitionsverhandlungen in der Folgezeit bleibt die Zukunft der ErbSt vorerst offen.

3. Ausblick: Reform der Reform

Zum Abschluss der Diskussion stellt *Prof. Schulte* die Frage, wie das Erbschaftsteuersystem in der Zukunft ausgestaltet sein sollte. Ihn interessiert, ob nach Ansicht der Diskutanten Korrekturmaßnahmen ausreichen oder ob ein komplett anderes System wie z. B. ein Niedrigsteuermodell für erforderlich erachtet wird. Momentan können man an der ErbSt die hohen Freibeträge und den hohen Verwaltungsaufwand kritisieren. Hinzu trete die Komplexität der Bewertung.

Diskussion

Fechner: Ich schließe mich *Prof. Schulte* an. Aufwand und Ertrag der ErbSt stehen in einem krassen Missverhältnis. Es handelt sich um eine extrem komplexe Steuer, sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung. Der Vorschlag lautet: Abschaffung der ErbSt und Auffangen des Steuerausfalls

über die ESt, da es im Ergebnis die Gleichen trifft. Es kann auch die Gesetzgebungskompetenz für die ErbSt an die Länder übergeben werden, um den Wettbewerb zu steigern. Dann könnten ggf. Länder an der Grenze zu Österreich aus Wettbewerbsgründen Vorreiter für die Abschaffung der ErbSt werden. Thüringen hat z. B. gegen eine Abschaffung der ErbSt gestimmt, partizipiert aber durch den Länderfinanzausgleich am ErbSt-Aufkommen. Dieser Ausgleich sollte unterbleiben, indem man die Länder selbst über die Erbschaftbesteuerung entscheiden lässt und diese dann das Aufkommen behalten können.

Viskorf: Das Innehaben und Erwerben von Vermögen schafft Leistungsfähigkeit. Deshalb besteht auch in konservativen Kreisen die Forderung nach der Erbschaftsteuer. In dieser Form hat sie jedoch keine Zukunft. Wünschenswert wäre eine Ausgestaltung mit einem niedrigen Steuersatz und einer breiten Bemessungsgrundlage. Es stellt sich die Frage, warum nicht in vereinfachter Form das Stuttgarter Verfahren übernommen wurde.

Hofmann: Bitte akzeptieren Sie, dass ich mich hierzu nicht äußern werde. Nur ein Hinweis sei erlaubt. 16 verschiedene nationale ErbSt-Systeme und 16 verschiedene DBAen – das ist mein persönliches Grauen. Im Übrigen sind die Koalitionsverhandlungen abzuwarten. Vielleicht kommt ja eine „Flat Tax“.

Seer: Ich teile die Meinung von *Herrn Viskorf* und halte ebenfalls ein Ausgestaltung der Steuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Steuersatz für erstrebenswert. Bei einem Länderwettbewerb zwischen den einzelnen Bundesländern bin ich skeptisch. Dies würde das Chaos zwischen den Bundesländern verstärken. Die ErbSt ist aber gerechtfertigt. Aus der Abschaffung der ErbSt könnte eine Erhöhung der ESt resultieren. Die hohen Freibeträge in den Familien halte ich für verfassungswidrig. Es ist nicht ersichtlich, warum jeder eine halbe Million steuerfrei erben können muss.

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