

Protokoll zum
191. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 14. Juni 2024¹

„Unkalkulierbarkeit der Begünstigungsvorschriften für Unternehmerfamilien im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“

Sara Lütkestratkötter

Steuerberaterin bei Flick Gocke Schaumburg und externe Doktorandin am Lehrstuhl
für Steuerrecht

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	2
II.	Erster Teil: Die Verschonungssubventionen für Betriebsvermögen in der ErbSt	3
III.	Zweiter Teil: Die Anwendbarkeit und Vollziehbarkeit der Verschonungssubventionen für Betriebsvermögen	8
	1. Anforderungen der Rechtsanwendungsgleichheit an die Anwendbarkeit der Verschonungsvorschriften.....	8
	2. Prüfung struktureller Vollzugsdefizite in der Unternehmenserbschaftsteuer	10
	3. Ergebnis und Schluss	14

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 191. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Unkalkulierbarkeit der Begünstigungsvorschriften für Unternehmerfamilien im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“. Sodann stellt er die heutige Referentin, *Frau Sara Lütkestratkötter*, vor. Frau Lütkestratkötter sei externe Doktorandin an seinem Lehrstuhl, Steuerberaterin bei FGS und im Bereich der Nachfolge Private Clients / Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) tätig. Sie stelle heute einen Werkstattbericht ihres Dissertationsprojekts vor. Dieses beruhe auf dem abermaligen (bis dato letzten) Versuch des Gesetzgebers, das ErbStG verfassungskonform auszugestalten. Dabei seien die vorher schon komplizierten Befreiungsvorschriften noch einmal komplexer geworden. Aus der Praxis habe *Prof. Seer* zum Zeitpunkt der Änderung vernommen, dass die Kalkulierbarkeit des Rechts bzw. die Planung und Rechtssicherheit hinsichtlich der anfallenden ErbSt nicht leistbar sei. Es würden allenfalls Bandbreiten bei unterstellten Szenarien formuliert werden können. *Prof. Seer* habe so bereits früh festgestellt, dass bezüglich der Befreiungsvorschriften eine polyle Hyperlexie vorliege. Die Vorschriften würden mit ihren überaus komplizierten Absätzen divergierende Zwecke verfolgen. Neben der fehlenden Bestimmtheit des Gesetzes liege ein strukturelles Vollzugsdefizit auf der Hand, wenn der Normbefehl faktisch nicht in den Griff zu bekommen sei, die Finanzverwaltung diesen ex ante ebenfalls nicht erklären könne und die Steuerbelastung letztlich faktisch vom Zufall abhängen. Er habe sich gefreut, dass Frau Lütkestratkötter sich dazu bereit erklärt habe,

sich dieser Thematik anzunehmen und die rechtlichen Auswirkungen herauszuarbeiten und einzuordnen. Damit übergibt er ihr das Wort.

Frau Lütkestratkötter bedankt sich für die Vorstellung sowie die Möglichkeit, ihr Dissertationsprojekt in diesem Rahmen vorzustellen zu können. Sie interessiere sich primär für die Anwendbarkeit und die Vollziehbarkeit der §§ 13a-c, 28a ErbStG, also im Wesentlichen der „betrieblichen“ Erbschaft- und Schenkungsteuer. Einleitend stellt sie zunächst die (gesellschafts-)politische Bedeutung und Aktualität der ErbSt heraus. Zwar sei die ErbSt fiskalisch eher unbedeutend. Faktisch gehe aber viel Vermögen über, weswegen die ErbSt immer wieder breit diskutiert werde. Prominent sei insbesondere (wieder) die bereits recht alte Forderung nach einer sog. Flat Tax. Dies liege nach *Frau Lütkestratkötter* auch an der Komplexität der Vorschriften der Befreiungsvorschriften. Wie Prof. Seer schon herausgestellt habe, sei diese Komplexität der Ausgangspunkt ihres Dissertationsprojektes.

Ihren heutigen Werkstattbericht richte sie an der Gliederung ihrer Arbeit aus. Zu unterscheiden seien im Wesentlichen zwei Hauptteile: Zunächst seien die einzelnen Verschonungsvorschriften für Betriebsvermögen in der ErbSt deskriptiv darzustellen, um die Funktionsweise und das Zusammenspiel verständlich zu machen. Im Anschluss gehe es dann um die Anwendbarkeit und Vollziehbarkeit der Verschonungssubventionen für Betriebsvermögen im Rahmen der Rechtsanwendungsgleichheit. Letzterem lägen zwei wesentliche Fragestellungen zugrunde: 1. Verfehlen die Verschonungssubventionen ihren Lenkungszweck, weil die Verschonungssubventionen (oder Teile davon) so komplex ausgestaltet sind, dass sie nicht mehr rechtssicher angewendet und vollzogen werden können? Und 2. Stellen die zu komplexen Regelungen der Verschonungssubvention einen Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit dar, und wenn ja, in welcher Qualität?

II. Erster Teil: Die Verschonungssubventionen für Betriebsvermögen in der ErbSt

Zur Systematik der ErbSt hält *Frau Lütkestratkötter* zunächst fest, dass der unentgeltliche Erwerb, also die Bereicherung besteuert werde. Es handele sich bei der aktuellen Ausgestaltung der ErbSt in Deutschland um eine Erbanfallsteuer und keine Nachlasssteuer. Dann wendet sie sich den Prinzipien/Grundentscheidungen des Gesetzgebers bei der ErbSt zu, um später Abweichungen davon feststellen zu können. So stellt sie beispielsweise das Bereicherungs- (§ 10 ErbStG) und Stichtagsprinzip (§ 11, 9

ErbStG) vor. Der Steuerwert sei der gemeine Wert, wobei Schulden berücksichtigt würden. Insofern werde das objektive Nettoprinzip verwirklicht. Grundsätzlich verfolge die ErbStG einen Fiskalzweck, jedoch im Bereich der betrieblichen ErbSt eben auch Lenkungszwecke.

Frau Lütkestratkötter beschäftige sich in ihrer Arbeit mit den Kategorien von Vermögen, die in die Begünstigungsvorschriften einfließen können, dem sog. begünstigungsfähigen Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG). Hierbei beschränke sie sich auf die aus Unternehmenssicht praktisch relevanten Anteile an einer Kapitalgesellschaft im relevanten Umfang sowie Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG). Bei der Anwendung der Begünstigungsvorschriften müsse aus dem Kreis des potenziell begünstigungsfähigen Vermögens im nächsten Schritt das begünstigte Vermögen „herausgeschält“ werden. Diesem Schritt sind Abgrenzungsprobleme inhärent, weil Vermögen eurogenau eingeordnet werden müsse; vereinfacht, ob es als „produktiv“ bzw. „betriebsnotwendig“ gelten könne. Hinsichtlich des begünstigten Vermögens stünden dann einige Vergünstigungen zur Verfügung. Die würden die sog. Säulen der Unternehmenserbschaftsteuer ausmachen:

Als erstes nennt *Frau Lütkestratkötter* den Familienvorwegabschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG und erläutert diesen. Zu kritisieren sei im Lichte der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, dass es sich hierbei eigentlich um eine Bewertungs- und nicht um eine Verschonungsnorm handele; die Lenkung somit auf der falschen Ebene verortet sei. In der Praxis habe diese Vorschrift zumindest nach dem Kenntnisstand von *Frau Lütkestratkötter* jedoch ohnehin keine Relevanz, da (u.a.) mit einer Anwendung des Familienvorwegabschlages viel zu lange zeitliche Nachbehaltensfristen für die Begünstigten einhergehen würden.

Relevant sei dagegen der Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs 1, 10 ErbStG. Es handele sich hierbei um eine Art „Freigrenze“ für begünstigtes Vermögen bis zu 26 Mio. Euro. Danach seien 85 oder 100 % des begünstigten Vermögens steuerfrei, wenn eine 5-7 jährige Behaltensfrist sowie eine Mindestlohnsummenfrist eingehalten werde. Lenkungszweck der Befreiung sei es, Arbeitsplätze und die Mittelstandsstruktur zu erhalten und das Familienunternehmen in seiner Struktur zu perpetuieren.

Prof. Seer wies darauf hin, dass es sehr wichtig sei, den Lenkungszweck präzise benennen zu können; oftmals käme dies bei Lenkungsvorschriften zu kurz.

Ab einem Erwerb über 26 Mio. Euro gäbe es die Möglichkeit, das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG (bis 90 Mio. Euro) oder die Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG (ohne Erwerbsschwelle) anzuwenden. Das Abschmelzmodell funktioniere ähnlich wie der Verschonungsabschlag. Es würden nur Teile der Verschonung entgehen, je höher der Erwerb über der Wertgrenze von 26 Mio. Euro bis 90 Mio. Euro liege.

Die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) sei ein Sonderfall, da es sich um eine Verschonung im Erhebungssystem handele und damit auch formell andere Vorschriften (mit-)wirkten. Der Steuerpflichtige könne (stark vereinfacht) geltend machen, dass er nicht genug Mittel habe, um die Steuer zu begleichen. Die Folge sei dann ein (Teil-)Erlass der ErbSt, die auf das begünstigte Vermögen entfalle.

Anschließend gibt *Frau Lütkestratkötter* einen Überblick über die Entwicklung des Verschonungskonzepts für Betriebsvermögen. Die Entwicklung und vor allem die damit einhergehende „Verkomplizierung“ des Verschonungskonzepts in den vergangenen 3 Jahrzehnten sei im Wesentlichen geprägt durch die Rechtsprechung des BVerfG und daraufhin notwendige Anpassungen durch den Gesetzgeber. Dabei erläutert und analysiert sie die drei Grundsatzentscheidungen des BVerfG: Die sog. „Einheitswertbeschlüsse“ vom 22.06.1995 zur Vermögenssteuer (2 BvL 37/91) und zur ErbSt (2 BvR 552/91), den Beschluss vom 7.11.2006 (1 BvL 10/02) und das Urteil vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12). Jedes Mal sei die ErbSt insbesondere am Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG gescheitert, wenngleich das BVerfG jedoch die Verschonung an sich gebilligt bzw. im ersten Beschluss sogar für notwendig erachtet habe. In der Folge habe der Gesetzgeber das System des ErbStG fortläufig anpassen müssen – mit unmittelbarer oder mittelbarer Auswirkung auf das Verschonungssystem. Zuletzt sei dies zum 30.06.2016 geschehen. Als Fazit hält sie fest, dass die zahlreichen, oftmals kleinteiligen Änderungen das Verschonungssystem sehr komplex gemacht hätten.

Die Kritik an der Ausgestaltung reiße allerdings auch nach der Reform im Jahr 2016 nicht ab. Aktuell sei etwa ein weiteres Verfahren aus 2022 (1 BvR 804/22) zum Verschonungsbedarf und der Ausgestaltung der Verschonungsvorschriften anhängig. Die Kritik ließe sich dabei in drei Kategorien einordnen: Systematische Kritikpunkte hinsichtlich der Grundentscheidungen innerhalb des Verschonungssystems, Kritikpunkte in Bezug auf die aktuelle Ausgestaltung einzelner Regelungen und die Kritik hinsicht-

lich der „Hyperkomplexität“ der Verschonungsvorschriften. *Frau Lütkestratkötter* interessiert sich vor allem für letzteres. Zu nennende Aspekte seien hierhingehend insbesondere der Verwaltungsvermögenstest, der Familienvorwegabschlag und die Verbundvermögensaufstellung. Auch der BFH habe in seinem Urteil zur sogenannten Erbschaftsteuerpause erstmals die potenzielle „Hyperkomplexität“ erwähnt (BFH, Urt. v. 06.05.2021 – II R 1/19, BStBl. II 2022, 77, BFHE 273, 547, Rz. 34). In der Literatur gebe es namhafte Stimmen, die hieraus ein strukturelles Vollzugsdefizit ableiten würden (Seer, StuW 2021, 111, 129).

Frau Lütkestratkötter führt weiter aus, dass die Verschonungsvorschriften Lenkungsnormen seien, die auf den Unternehmens- und Arbeitsplatzerschutz gerichtet seien. Nach den Vorgaben des BVerfG müssen diese folgerichtig ausgestaltet sein. Es dürften also nicht willkürlich Personen hiervon ausgeschlossen oder einbezogen werden. Die Vorschriften müssten daneben zielgenau, hinreichend klar und systematisch sein. Eine Gestaltungsanfälligkeit (Stichwort Cash-GmbH) müsse vermieden werden.

Als Zwischenergebnis hält *Frau Lütkestratkötter* fest, dass es sich bei den Verschonungsvorschriften derzeit um ein äußerst komplexes Regelungssystem handle, die sich unorganisch in das bestehende ErbSt-System einfügen würden. Auch eine Subvention dürfe sich schließlich nicht als „Falle“ erweisen, die den Begünstigten (bzw. Steuerpflichtigen) die Rechtssicherheit raube. Sie müsse mithin „klar“ geregelt sein. Sie wirft die Frage auf, ob die komplizierte Anwendung somit letztlich dem gesetzten Lenkungszweck zuwider laufe und sich hieraus auch Rückschlüsse auf strukturelle (explizit nicht: tatsächliche) Vollzugsprobleme ziehen ließen.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Das BVerfG habe Anforderungen an die tatbestandlich Ausgestaltung aufgestellt. Es könne nicht willkürlich von der folgerichtigen Ausgestaltung des Belastungsgrundes abgewichen werden. Es bedürfe hierfür gewisser Gründe, die ihrerseits einem gewissen Maßstab unterlägen. Der Gesetzgeber habe insofern den Verschonungszweck konkret zu formulieren. Dieser müsse aus den Gesetzesmotiven und dem Gesetzeswortlaut erkennbar werden (Transparenzgebot) und dann folgerichtig ausgestaltet sein. Bei den Verschonungsvorschriften des ErbStG sei daher in einem ersten Schritt zu fragen, was der Verschonungszweck sei.

Frau Lütkestratkötter antwortet, dass der Verschonungszweck der Erhalt der Arbeitsplätze und des Mittelstands bzw. dessen Struktur als familiengeführte Unternehmen sei.

Ein Teilnehmer merkt an, dass die Verschonungsvorschriften seines Erachtens nach auch Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips seien, da dem Begünstigten regelmäßig liquide Mittel zur Steuerzahlung fehlen würden.

Frau Lütkestratkötter stimmt ihm insofern zu, als dass liquide Mittel zur Steuerzahlung fehlen könnten, wenn die Mittel im unternehmerischen Vermögen gebunden seien und wenig oder kein Privatvermögen bestünde. Sie geht dann auf die Kritik an diesem Argument ein. Die Leistungsfähigkeit sei faktisch trotz der fehlenden liquiden Mittel erhöht, da der Erwerber um das erworbene Unternehmen bereichert sei. Es fehle jedoch an einer Zahlungsfähigkeit. Dies könne statt der Verschonungsvorschriften ggf. aber ebenso über eine Steuerstundung mit anschließender Bedarfsprüfung gelöst werden.

Nach *Prof. Seer* sei der Verschonungszweck entscheidend. Prinzipiell solle das Unternehmen und die Arbeitsplätze vor einem Eingriff aufgrund der ErbSt bewahrt werden. Dies bedinge aus seiner Sicht, dass man sich auf die Fälle beschränke, bei denen die Gefahr eines Zugriffs auf das Betriebsvermögen bestünde, um die ErbSt bezahlen zu können. Bei Publikumsgesellschaften bestünde ein solches Risiko nicht. Die Anwendbarkeit der Verschonungsvorschriften auf jede Form von Kapitalgesellschaftsbeteiligung, auch wenn sie nur durch eine Poolabrede zu einer wesentlichen Beteiligung würde, gehe zu weit. Dies widerspreche einer Binnengerechtigkeit. Er sehe dafür keinen Rechtfertigungsgrund. Daneben zeige sich die Leistungsfähigkeit im Wertzuwachs des Vermögens. Der Erbe verliere bei der ErbSt nichts, er gewinne nur weniger. Die ErbSt sei aus Sicht von *Prof. Seer* eine abgewandelte Einkommensteuer im Sinne einer Vermögenszugangssteuer. Eine Doppelbesteuerung folge hieraus nicht, weil auf die Leistungsfähigkeit jeden Individuums abzustellen sei. Nach einem dynastischen Gedanken könne man höchstens Bewertungsabschläge auf den Vermögenserwerb vornehmen, etwa weil Kapitalanteile vinkuliert seien. Dies sei aber wohl sowieso vorzunehmen. Kern der Arbeit von *Frau Lütkestratkötter* müsse sein, herauszuarbeiten, was im Hinblick auf den konkreten Verschonungszweck noch tolerabel sei, weil ein Zugriff auf das Betriebsvermögen drohe, und was nicht mehr tolerabel sei.

III. Zweiter Teil: Die Anwendbarkeit und Vollziehbarkeit der Verschonungs- subventionen für Betriebsvermögen

1. Anforderungen der Rechtsanwendungsgleichheit an die Anwendbarkeit der Verschonungsvorschriften

Ausgehend hiervon leitet *Frau Lütkestratkötter* zu ihrem zweiten Teil über – der Anwendbarkeit und Vollziehbarkeit der Verschonungssubventionen für Betriebsvermögen. Anhand des „Zinsurteils“ aus 1991 und des „Spekulationsurteils“ aus 2004 stellt sie zunächst die Anforderungen des BVerfG an die Rechtsanwendungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG bzw. an ein strukturelles Vollzugsdefizit dar. Mit vielen Stimmen in der Literatur (z.B. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 6 ; Seer, DStJG 31, 2008, 7, 8; Seer, StuW 2021, 111, 129) formuliert sie dabei die These, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht nur aus der Erhebungsnorm, sondern ebenso aus der materiellen Norm selbst resultieren könne.

Prof. Seer merkt zum Hauptgedanken des BVerfG an, dass es an sich um die Folgerichtigkeit gehe. Der Gesetzgeber müsse beim Erlass eines Gesetzes dieses hinsichtlich dessen Vollziehbarkeit zu Ende denken. Anderenfalls handele es sich nur um ein symbolisches Recht, ein sog. Papiertiger. Wie *Frau Lütkestratkötter* richtigerweise herausgestellt habe, könne sich ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht nur aus Erhebungshindernissen ergeben. Die Hyperkomplexität der materiellen Norm könne bereits ein solches bedingen, wenn das Gesetz weder für die Finanzverwaltung noch für den Steuerpflichtigen anwendbar sei. Aus dem Gesetz müsse eine Steuer zumindest abgeschätzt werden können. Dies gehöre für ihn zum Vollzug hinzu. Das BVerfG habe vor allem in älteren Entscheidungen zum einen ausgeführt, dass das Steuerrecht im Diktum des Gesetzgebers liege. Zum anderen führe es aber aus, dass sich die Steuerlast aus dem Gesetz ergeben müsse. Selbst wenn man letzteres nicht wörtlich nehme, bedeute dies aus seiner Sicht, dass aus dem Gesetz zumindest eine relativ enge Bandbreite hervorgehen müsse. Dies sei ein Problem der Vollziehbarkeit. Es müsse eine Verbindung hergestellt werden zwischen der Normenbestimmtheit und der Vollziehbarkeit. Dies sei aus seiner Sicht für die Arbeit von *Frau Lütkestratkötter* entscheidend. Für ihn sei die Normenbestimmtheit ein Element der Vollziehbarkeit.

Frau Lütkestratkötter stimmt ihm zu. Dies entspreche ihrem Grundgedanken. Sie arbeite die Anforderungen der Rechtsanwendungsgleichheit an die Ausgestaltung des

materiellen Steuergesetzes und seines „normativen Umfelds“ einschließlich des (besonderen) Verfahrensrechts heraus. Zu den Anforderungen an die materielle Norm gehöre die Systemkonsequenz, Widerspruchsfreiheit und Steuervereinfachung. Zu den Anforderungen an das Erhebungsverfahren würden angemessene Mitwirkungsbeiträge des Stpfl., die Möglichkeit der Überprüfung der Angaben der Stpfl. durch die Vollzugsbehörden sowie eine Erfolgskontrolle gehören. Daraus leitet sie das folgende Prüfungsschema für eine tatsächliche Belastungsungleichheit in der Unternehmenserbschaftsteuer ab:

1. Strukturelle Anlage des Vollzugsmangels in der materiellen Norm?

a. Ausgestaltung der Steuertatbestände

i. Systembrüche, Widersprüche, Polytelie – Kann sich der Rechtsanwender an einem System orientieren?

ii. (Zu) hoher Grad an Ausdifferenzierung – Sind so viele Entscheidungen zu treffen bzw. Optionen möglich, dass die Steuerbelastung nicht kalkulierbar sei? Führt der hohe Grad an Ausdifferenzierung selbst zu unterschiedlichen Ergebnissen?

b. Fehlende oder nicht hinreichende Erhebungsregelungen? („normatives Umfeld“)

i. Eigene Durchsetzbarkeit der materiellen Norm

ii. Mangelnde Abstimmung zwischen materiellem Normbefehl und Vollzug

c. Mangelnde Beständigkeit („normatives Umfeld im Zeitablauf“) – häufige gesetzgeberische Änderungen einer Norm würden ebenfalls zu einer fehlenden Anwendbarkeit führen.

2. Verifikationsmöglichkeiten im Besteuerungsverfahren

a. Die Anwendung der materiellen Steuernorm auf Ebene der Steuerpflichtigen als erste Stufe des Besteuerungsverfahrens („Mitwirkungsbeiträge“)

i. Ebene der Sachverhaltsermittlung / Hoher Ermittlungsaufwand aufseiten des Steuerpflichtigen – Sei es überhaupt möglich, alle notwendigen Daten zusammen zu tragen? Notwendig sei ein Überblick/Bewertung über das gesamte Vermögen, um die richtigen Entscheidungen und Abgrenzungen treffen zu können.

ii. Unsicherheiten in Rechtsfragen, zeitliche Komponente – hier sei auf die Vielzahl von Urteilen sowie teilweise ausufernde Verwaltungsanweisen wie z.B. den Leitfeststellungsfaden aus Bayern. Die zeitliche Komponente der Informationsgewinnung sei ebenfalls wichtig. Nicht selten würden Steuererklärungen erst Jahre nach dem Erbfall eingereicht werden können.

b. Die Verifikation der Angaben vonseiten der Finanzverwaltung als zweite Stufe des Besteuerungsverfahrens („Ermittlungsaufwand“)

i. Besondere Kontrollmechanismen – Wie sei das Veranlagungsverfahren ausgestaltet?

ii. Informationsgehalt der Steuererklärungsvordrucke – Komprimierte Zahlen seien ggf. im Hinblick auf notwendige Kontrollmechanismen zu wenig.

iii. Wahrscheinlichkeit von Außenprüfungen – Bei großen Erbfällen werde nahezu immer eine Bp eingeleitet. Für die letzte Reform würden jetzt langsam die ersten Bp beginnen.

3. Erfolgskontrolle – Es werde zwar immer wieder eine Erfolgskontrolle gefordert, gerade von Seiten des BVerfG und des Bundesrechnungshofs. Bislang sei eine solche aber noch nicht durchgeführt worden.

4. Zurechnung

5. Rechtfertigung

Das Ergebnis dieser Prüfung solle sein, in welcher Qualität eine Vollzugsproblematik vorliege. Die Prüfung sei auf jeweils auf der Normebene vorzunehmen, also bezüglich des Verwaltungsvermögenstests, des Familienvorwegabschlags, der Verschonungsbedarfsprüfung und des Abschmelzmodells.

2. Prüfung struktureller Vollzugsdefizite in der Unternehmenserbschaftsteuer

a) Verwaltungsvermögenstest

Dieser Prüfung wendet sich *Frau Lütkestratkötter* sodann zu. Sie beginnt mit dem Verwaltungsvermögenstest und der strukturellen Anlage des Vollzugsmangels in § 13b Abs. 2–9 ErbStG. Als Problempunkt macht sie etwa den 90 %-Test aus, der eine Alles-

oder-nichts-Hürde sei. Das große Problem sei, dass im Rahmen des Verwaltungsvermögenstest keine Schulden abgezogen würden, aber ein Verhältnis mit dem Wert des Betriebsvermögens gebildet würde. Es würden Äpfel mit Birnen verglichen, da beim Wert des Betriebsvermögens die Schulden berücksichtigt würden. Dies führe zu absurden Verwaltungsvermögensquoten, teils von 550 %. Gerade hoch fremdkapitalfinanzierte Unternehmen mit hohen Forderungsbeständen würden somit den Test möglicherweise allein aufgrund ihrer Bilanzstruktur verfehlen, obgleich sie vom Lenkungszweck grundsätzlich erfasst sein sollten. Der BFH habe kürzlich dazu festgestellt, dass der 90%-Test einer teleologischen Reduktion bedürfe. Leider habe der BFH den Fall aber nicht dem BVerfG vorgelegt. In der Folge sei auf jeder Ebene ein Hauptzwecktest durchzuführen, was die Norm nicht weniger problematisch mache. Die Praxis warte gespannt auf die Reaktion der Finanzverwaltung.

Problematisch seien ferner konzerninterne Einlagen. Hintergrund sei, dass man nicht zwei Jahre vor Schenkung sein gesamtes Privatvermögen bzw. Barvermögen einlegen sollen könne und dieses dann als begünstigtes Vermögen überginge. Wenngleich sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergebe, gingen Finanzverwaltung und BFH davon aus, dass auch konzerninterne Einlagen als junge Finanzmittel gelten. Dadurch käme es jedoch mitunter zu Doppelzählungen, wenn Einlagen entlang der Beteiligungskette erfolgen würden.

Prof. Seer stimmt Frau Lütkestratkötter zu. Er stellt fest, dass es sich bei solchen Regelungen um typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschriften handele. Dies liege erst einmal noch im Duktus des Ausgangszwecks und sei noch nicht polytel. Die Umsetzung dagegen habe damit nichts mehr zu tun. Beim 90 %-Test sei dies evident. Dies gelte ebenso für die Unstimmigkeiten beim jungen Verwaltungsvermögen hinsichtlich der Verbundvermögenstestregelung im Konzern. Für den Gesetzgeber sei es erkennbar gewesen, dass er mit seiner Missbrauchsvermeidungsvorschrift über das Ziel hinaus schieße. Die Typisierung sei wohl nicht mehr mit der Typisierungsrechtsprechung des BVerfG vereinbar.

Frau Lütkestratkötter fährt fort, dass Systembrüche ebenso aus Verweisen auf das EStG bzw. einkommensteuerlichen Begriffen folgen würden, die so im ErbStG nicht bekannt seien. Als Beispiel nennt sie § 4h EStG. Dieser sei im Rahmen des Verwaltungsvermögenskatalog für Konzernausnahmen bei überlassenen Grundstücken relevant. Der Gesetzgeber ändere nun aber den Konzernbegriff des § 4h EStG. Unklar sei

bislang, welche Auswirkungen dies auf die ErbStG habe. Dies erschwere die Gesetzesanwendung.

Des Weiteren sei die gesetzlich nur spärliche geregelte Verbundvermögensaufstellung und der Stichtag problematisch. Der Erbfall erfolge regelmäßig nicht auf den 31.12. eines Jahres – eine Schenkung könne hingegen dahingehend erfolgen. Dadurch sei man angehalten, sämtliche Daten auf einen (vom typischen Stichtag der Jahresabschlüsse abweichenden) Stichtag zu sammeln. Man könne dann aber nicht die handelsrechtlichen Zahlen nehmen. Oft sei das jeweilige Jahr noch nicht „durchgebucht“. Gleiches gelte für die erbschaftsteuerliche Verrechnung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten. Diese würden nicht dem Handelsrecht folgen.

Prof. Seer hält fest, dass es mehr als fragwürdig sei, dass die Verbundvermögensaufstellung als ein Kernproblem der ErbSt nur rudimentär im Gesetz normiert sei. Es könne nicht sein, dass eine solche nur mithilfe der finanzbehördlichen Richtlinien erfolgen könne. Der Regelfall von „Betriebsvermögen“ seien schließlich Unternehmensgruppen mit mehreren Ebenen und nicht eine Ein-Mann-GmbH. Es handele sich hierbei schließlich um einen praktischen Regelfall. *Frau Lütkestratkötter* solle ruhig deutlich herausarbeiten, was in der Praxis bei einer solchen Aufstellung verlangt würde.

Frau Lütkestratkötter leitet zu den fehlenden oder nicht hinreichenden Erhebungsregelungen über. Bei der ErbSt erfolge die Veranlagung im Verbund durch ein gestuftes Verfahren mit zahlreichen involvierten Finanzämtern. Dies führe regelmäßig zu sehr langen Verfahren. Auch sei zum Teil unklar, auf welcher Ebene die Vorschriften geprüft würden. Dies führe zu Friktionen bei der Gesetzesanwendung.

Auch an einer hinreichenden Beständigkeit der Verschonungsvorschriften würde es fehlen. In diesem Zusammenhang führt sie die zahlreichen Gesetzes- und Richtlinienänderungen an. Zudem seien die Normen streitanfällig, weswegen die Rechtsprechung vielfach involviert sei. Beispielsweise sei an den 90 %-Test in der Rechtsprechung zu denken.

Anschließend spricht sie die Verifikationsmöglichkeiten im Besteuerungsverfahren und zunächst die Mitwirkungsbeiträge des Steuerpflichtigen an. Aus Sicht des Steuerpflichtigen sei besonders die Sachverhaltsermittlung problematisch. Zu denken sei etwa an die Datenbeschaffung für den Verwaltungsvermögenstest. Exemplarisch nennt sie

Minderheitsbeteiligungen und ausländische Gesellschaften, bei denen der Steuerpflichtige oftmals nicht so einfach auf die erforderlichen Daten zugreifen könne, um überhaupt eine Bewertung vornehmen zu können. Hinzu kämen Unsicherheiten in Rechts- und Auslegungsfragen.

Prof. Seer merkt an, dass dies ein Aspekt sei, den der Gesetzgeber völlig unterschätzt habe. In verzweigten Familienstämmen seien hoch komplexe Folgebewertungen notwendig.

Auf Seiten der Finanzverwaltung müssen die Angaben des Steuerpflichtigen verifiziert werden. *Frau Lütkestratkötter* stellt fest, dass die Finanzverwaltung in der Regel ebenfalls keine besseren Daten bekomme. Besonders belastend sei es in der Praxis, dass die Erklärung für die ErbSt (in einigen Bundesländern) immer noch nicht gänzlich digital möglich sei. In der Folge würden massenhaft Papierordner an das Finanzamt geschickt werden. Wegen des gestuften Feststellungsverfahrens gebe es einen enormen Abstimmungs- und Ermittlungsaufwand. Positiv zu bemerken sei, dass es zur Bündelung Sonderzuständigkeiten gebe. Üblich sei daneben eine anschließende Betriebsprüfung. Zum neuen ErbStG kämen jetzt die ersten Prüfungen. Hier stelle sich natürlich die Frage, inwiefern die Umstände nach einer solch langen Zeit im Einzelnen noch geprüft werden können. Das gestufte Feststellungsverfahren bei einer Verbundvermögensaufstellung stellt *Frau Lütkestratkötter* dann anhand eines Praxisfalls einschließlich der notwendigen Angaben in einer Feststellungserklärung dar. In ihrem Beispiel resultierte das Verfahren in einem Feststellungsbescheid, welcher aus elf Einzel-VAs bestünde, die jeweils selbstständig anfechtbar seien. Das dafür erforderliche Monitoring sei enorm aufwendig, da jeder Einzel-VA wiederum Auswirkungen auf die Gesamtprüfung haben könne.

b) Familienvorwegabschlag

Sie fährt mit dem Familienvorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG fort. Hierbei handle es sich eigentlich um eine Bewertungs- und keine Verschonungsvorschrift. Hier frage sie sich, ob es überhaupt einen Verschonungsbedarf gebe. Die Norm beziehe sich nur auf Personen, die nicht § 28a ErbStG, sondern nur §§ 13a und c ErbStG in Anspruch nehmen wollen. Nur da sei wichtig, wie hoch der Unternehmenswert sei. Dafür müsse der Steuerpflichtige den Gesellschaftsvertrag allerdings für 20 Jahre re-

gelrecht „zementieren“. Die Norm sei viel zu unflexibel und die Nachbehaltensfrist absurd lang. Hier ginge der Lenkungszweck fehl. Die Regelung leide unter einem strukturellen Anwendungsmangel.

Prof. Seer gibt Frau Lütkestratkötter Recht. Das Kernproblem der Norm liege darin, dass sie keine Lenkungsnorm sei. Eigentlich sei sie eine Fiskalzwecknorm und ein Fall des § 9 Abs. 3 ErbStG. Die Norm müsse generell gelten und nicht nur für die Zwecke des § 13a ErbStG. Die 20 Jahre seien wiederum nichts anderes als eine inzidente Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Er frage sich, wie in der Praxis mit einer solchen, 20-jährigen (faktischen) Vinkulierung aus Bewertungssicht umgegangen werde. Eigentlich müsse deswegen ein Abschlag vorgenommen werden.

c) **Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG**

Zu § 28a ErbStG stellt *Frau Lütkestratkötter* fest, dass es konzeptionelle Fehler gebe. Eklatanter sei aus ihrer Sicht aber die Sachverhaltsermittlung, da ebenfalls das Privatvermögen und nicht festgestelltes Auslandsvermögen einzubeziehen sei. Zudem würden die Verfahren sehr lange dauern. Problematisch sei dies, weil es sich um eine Verschonung im Erhebungsverfahren handle. Der Erlass komme oftmals erst nach Jahren. Dies könne Zahlungsschwierigkeiten auslösen, was gewissermaßen widersprüchlich sei. Dieser Umstand sei nicht im Sinne der Lenkungsnorm.

3. **Ergebnis und Schluss**

Sie resümiert, dass sie sich jedenfalls hinsichtlich § 13a Abs. 9 ErbStG dazu entschieden habe, aufgrund der Komplexität, die insbesondere auch die lange Nachbehaltensfrist mit sich bringe, von einem strukturellen Vollzugsdefizit auszugehen. Bei den übrigen Normen sei sie sich noch nicht sicher, ob im Gesamten ein strukturelles Vollzugsdefizit oder „nur“ ein allgemeiner Befolgungs- und Vollzugsmangel vorliege.

Prof. Seer merkt an, dass der Wert der Arbeit von Frau Lütkestratkötter nicht erst in der Beantwortung der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit mit ja oder nein liege, sondern schon in der Darstellung des mit den Verschonungsvorschriften verbundenen enormen Vollzugsaufwandes. Soweit man an die Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 2004 anknüpfe, also einen Rechtsvollzug mit zumutbarem Aufwand auf Seiten der Verwaltung und des Steuerpflichtigen fordere, müsse man bilanzieren, dass dies eklatant verfehlt würde. In der Folge müsse das Ergebnis sein, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit im § 13a ErbStG gegeben sei. Die Arbeit sei im Hinblick hierauf auch

ein Beitrag zur guten Gesetzgebung. Damit bedankt sich *Prof. Seer* bei Frau Lütkestratkötter für ihren interessanten Vortrag. Beim nächsten Seminar werde Frau Melina Konstantinou zum Thema „Prozessvergleich und beiderseitige Erledigungserklärung im Steuerprozess“ referieren. Damit beendet er das heutige Bochumer Steuerseminar.