

## **Erbschaftsteuerrecht – Aktuelle Problemfelder**

Protokoll zum Vortrag von RFG Ingo Lutter am 15. Juni 2010 beim  
Westfälischen Steuerkreis e.V. in Münster

In seinem Vortrag zu aktuellen Fragen im Erbschaftsteuerrecht gab Ingo Lutter, Richter am Finanzgericht Münster, zunächst einen Überblick über die Änderungen durch das zum 1.1.2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRefG) sowie das ein Jahr später in Kraft getretene Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WaBschlG). Schwerpunktmäßig befasste er sich dabei mit den Verschonungsregeln für Betriebsvermögen und mit den Vorschriften zu dessen Bewertung und ging auf einzelne, praktisch relevante Zweifelsfragen näher ein.

Gem. § 13b ErbStG ist ein dreistufiger Test durchzuführen: Zunächst ist zu prüfen, ob dem Grunde nach begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG vorliegt. Sofern dies der Fall ist, hat nach § 13b Abs. 2 ErbStG ein Verwaltungsvermögenstest zu erfolgen. Dabei darf der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen nur 50 % betragen. Die Optionsverschonung in Höhe von 100 % setzt gem. § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG einen Verwaltungsvermögensanteil von höchstens 10 % voraus. In einem dritten Schritt ist schließlich zu prüfen, ob junges Verwaltungsvermögen vorliegt, das von der Begünstigung ausgenommen ist.

Als eine Art begünstigten Vermögens (Stufe 1) sprach Lutter zunächst die Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften an. Hier müssen grundsätzlich mehr als 25 % der Anteile gehalten werden, um in den Genuss der Begünstigung zu kommen. Seit der Erbschaftsteuerreform sind jedoch auch Poolungsvereinbarungen möglich. Diese müssen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG zunächst eine Verfügungsbeschränkung enthalten, d.h. über die Anteile darf nur entweder einheitlich verfügt werden oder die Anteile auf andere Poolmitglieder übertragen werden. Uneinigkeit herrscht dabei hinsichtlich der Auslegung des Merkmals der Einheitlichkeit. Der Wortlaut legt nahe, dass nur „einvernehmlich“ zur gleichen Zeit auf den gleichen Erwerber übertragen werden darf. Diese enge Auslegung steht jedoch im Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers, dem es um die Abgrenzung zwischen Familien- und Publikumsgesellschaften ging. In der aktuellen Diskussion wird daher mehrheitlich davon

ausgegangen, dass eine Übertragung nach einheitlichen Grundsätzen genügt. Eine Übertragung auf andere Poolmitglieder liegt vor, wenn der neue Gesellschafter zum Zeitpunkt der Übertragung der Poolvereinbarung beitrifft. Neben der Verfügungsbeschränkung muss die Poolvereinbarung auch eine Stimmrechtsbindung vorsehen.

Auch im Hinblick auf die als Verwaltungsvermögen zu qualifizierenden Vermögensteile i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG sind noch zahlreiche Fragen ungeklärt. So stellt Dritten zur Nutzung überlassener Grundbesitz prinzipiell Verwaltungsvermögen dar. Eine Ausnahme gilt aber beispielsweise für die Wohnungswirtschaft, wenn der fragliche Grundbesitz zum gesamthänderisch gebundenen Vermögen des Wohnungsunternehmens gehört, die Vermietung von Wohnungen den Hauptzweck des Betriebs ausmacht und die Erfüllung dieses Zwecks einen wirtschaftlich eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderlich macht, § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG. Zweifelhaft ist insbesondere, wann die Wohnungsvermietung den Hauptzweck des Betriebs bildet. Es ist wohl auf die Gesamtprägung des Unternehmens abzustellen und danach zu fragen, in welchem Ausmaß unterschiedliche Zwecke über die Zeit zum betrieblichen Erfolg beitragen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist entscheidend, ob die Wohnungsvermietung „den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht“. Maßstab hierfür sei das Verhältnis der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken gegenüber den nicht zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken.

Viel diskutiert ist überdies das im Verwaltungsvermögenstest manifestierte „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Lutter warf in diesem Zusammenhang auch die Frage nach fremdfinanziertem Verwaltungsvermögen auf: Die Tatsache, dass Verbindlichkeiten bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nicht in Abzug zu bringen sind, hat dem Gesetzgeber vielfältige Kritik eingetragen. Es erscheint wenig folgerichtig, den Bruttowert des Verwaltungsvermögens mit dem Nettowert der gesamten Unternehmenseinheit ins Verhältnis zu setzen.

Mehrere Zweifelsfragen ergeben sich schließlich auch in Hinsicht auf Lohnsummenkontrolle und Behaltensregelungen. Wie etwa ist die Lohnsumme bei mehreren Betrieben zu ermitteln? Während das Gesetz von der Lohnsumme „des Betriebs“ spricht und daher eine isolierte Betrachtung jeder wirtschaftlichen Einheit nahelegt, fordert die Finanzverwaltung im Anwendungserlass eine Gesamtbetrachtung. Und

wie ist Kurzarbeitergeld einzuordnen? Zwar handelt es sich dabei um eine Vergütung zur Überbrückung von Lohnausfall, die ohne Gegenleistung gewährt wird. Dennoch ist sie laut Finanzverwaltung in die Berechnung der Lohnsumme einzubeziehen. Die Nachversteuerungstatbestände des § 13a Abs. 5 ErbStG umfassen neben der Veräußerung des Betriebs auch Überentnahmen. Wie es zu ihrer Verwirklichung kam, ist unerheblich. Auch wenn die Überentnahmen zur Entrichtung der Erbschaftsteuer notwendig geworden sind, greift die Rechtsfolge der Nachversteuerung. Und der BFH hat jüngst zum neuen Recht bestätigt, dass eine Betriebsaufgabe oder Veräußerung auch dann zur Nachversteuerung führt, wenn sie durch eine Insolvenz ausgelöst wurde. Zwar wurde hier von Seiten der Zuhörer eingeworfen, dass diese Auslegung dem Sinn und Zweck des Gesetzes, die Fortführung von Betrieben zu ermöglichen und zu fördern, vollkommen zuwiderlaufe. Insofern sei eine neue Auslegung des auch nach der Reform beibehaltenen Wortlauts nicht fernliegend. Nach Lutter lässt der Wortlaut der Vorschrift jedoch keine andere Interpretation zu.

Auch das Bewertungsrecht hat im Zuge der Erbschaftsteuerreform eine umfassende Neuregelung erfahren, die sich unter anderem auf die Vorschriften zur Unternehmensbewertung beziehen. In seiner Ausrichtung am gemeinen Wert, der nach § 9 Abs. 2 BewG wiederum den Veräußerungspreis eines Wirtschaftsgutes repräsentiert, erklärt das BewG in § 11 den Börsenkurs oder den bei weniger als ein Jahr zurückliegenden Verkäufen erzielten Preis für maßgebend. Liegen derlei realisierte Werte als Anhaltspunkte nicht vor, ist der theoretisch erzielbare Veräußerungspreis im Wege eines Ertragswertverfahrens, eines nicht ertragsorientierten branchentypischen Bewertungsverfahrens oder des Substanzwertverfahrens zu ermitteln. Neu geregelt wurde zu diesem Zweck in den §§ 199 ff. BewG ein vereinfachtes Ertragswertverfahren. Danach ist der Wert eines Unternehmens im Wege der Multiplikation des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags mit einem Kapitalisierungsfaktor zu ermitteln, wobei bestimmte Wirtschaftsgüter isoliert zu bewerten sind. Aufgrund der starken Pauschalisierung, die in der Herleitung des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags aus Vergangenheitswerten und dem unternehmensübergreifenden Risikozuschlag von 4,5 % als Element des Kapitalisierungszinssatzes zu sehen ist, hat auch diese Neuregelung viel Kritik heraufbeschworen. Lutter wies darauf hin, dass das Verhältnis der Bewertungsmethoden noch umstritten sei. Teilweise wird vertreten, das vereinfachte Ertragswertverfahren sei als Regelverfahren vorgesehen, von dem abzuweichen ohne

weiteres nicht möglich sei. Die überwiegende Ansicht in der Literatur sowie die Finanzverwaltung gehen hingegen davon aus, dass in Fällen, in denen das klassische Ertragswertverfahren zulässig ist, ein Wahlrecht zwischen diesem und dem vereinfachten Verfahren gegeben sei. Der sich auf den vom vereinfachten Ertragswertverfahren abweichenden Wert Berufende trägt dann jeweils die Feststellungslast, muss also ein Fachgutachten vorlegen. Ist ein Multiplikator- oder sonstiges Verfahren in der Branche gängig, ist zwingend dieses anzuwenden. Als Mindestwert geht der Substanzwert sowohl dem Ertragswert- als auch den anderen branchentypischen Verfahren vor. Und bei vorgesehener Liquidation ist der Liquidationswert wiederum vorrangig vor Substanz-, Multiplikator- oder Ertragswert anzusetzen.

Schließlich wies Lutter noch auf die anhängigen Verfassungsbeschwerden zum Erbschaftsteuerreformgesetz und auf die Sprungklage beim Finanzgericht München zu den Tarifvorschriften hin. Die Verfassungsbeschwerden rügen in formeller Hinsicht die fehlende Gesetzgebungskompetenz des Bundes und die nicht ordnungsgemäße Zustimmung des Bundesrates. Materiell wird ein mehrfacher Verstoß gegen Art. 3 Grundgesetz geltend gemacht: Die Steuerbefreiungen für das selbstgenutzte Familienheim und in diesem Zusammenhang die Benachteiligung sonstiger Lebensgemeinschaften (verwandtschaftlicher Einstandsgemeinschaften) seien gleichheitswidrig.

In der abschließenden Bewertung bedauerte Lutter, dass das Erbschaftsteuergesetz nach der Reform an vielen Stellen auslegungsbedürftig sei. Auch die Finanzverwaltung habe in den Anwendungserlassen zahlreiche Probleme offen gelassen. Hinzu kämen die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes. Daraus resultierten Unsicherheit und Unzufriedenheit der Rechtsanwender.

*Leila Saleh, wiss. Hilfskraft  
Institut für Steuerrecht der Universität Münster*