

Protokoll zum
146. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 10.3.2017*

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Ruhr-Universität Bochum

Klaus Michalowski

Dipl. Finanzwirt - Finanzökonom (EBS)

Certified Financial Partner

Steuerberater

**„Die Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 4.11.
2016 - eine kritische Reflexion“**

*Lukas Schmidt, Wiss. Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A. Einleitung	3
B. Die verfassungsrechtliche Problematik der Erbschaftsteuer	3
I. Historie der verfassungsrechtlichen Problematik der Erbschaftsteuer	3
II. Fortdauernde Problematiken	4
C. Die Neuregelungen der Erbschaftsteuer aus der Sicht der Praxis	6
I. Einleitende Aspekte	6
1. "Blickwinkel" der Normen	6
2. Allgemeine Ausprägungen des Erbschaftsteuerrechts	6
II. §13b ErbStG - Begünstigtes Vermögen	8
1. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b I)	8
2. Bewertung des begünstigungsfähigen Vermögens (§13b II)	8
3. Das Verwaltungsvermögen (§ 13b IV)	9
4. Der Schuldentest (§ 13b VIII)	10
5. Der Brutto-Verwaltungsvermögenstest (§ 13b II 2)	11
6. Das unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b VI)	11
7. Der Freibetrag des Verwaltungsvermögens (§ 13b VII)	12
8. Die Investitionsklausel (§ 13b V)	12
9. Der Schuldentest (§ 13b VIII)	13
III. § 13a ErbStG - Steuerbefreiung für Betriebsvermögen	14
1. Der 85-prozentige Verschonungsabschlag (§ 13a I)	14
2. Der Verschonungsabschlag für familiengeführte Unternehmen (§ 13a IX)	14
3. Die Optionsverschonung (§ 13a X)	15
IV. § 13c ErbStG - Verschonungsabschlag bei Großerwerben	15
D. Danksagung und Schluss	16

A. Einleitung

Herr Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 146. Bochumer Steuerseminars und stellt *Herrn Klaus Michalowski* vor. Er erläutert daraufhin, dass sich der folgende Vortrag mit dem Erbschaftsteueränderungsgesetz vom 4.11.2016 befassen werde und als „Wechselspiel“ zwischen *Prof. Seer* und *Herrn Michalowski* geplant sei. *Prof. Seer* nennt direkt zu Beginn der Veranstaltung seine provokante These: „Die Erbschaftsteuer, ein verfassungsrechtliches Dauerproblem; vor wie nach der Reform vom 4.11.2016“; er erhoffe sich vom heutigen Vortrag insbesondere, dass dieser seine These stützen werde, welche er auf dem 14. Deutschen Finanzgerichtstag vorgestellt habe. Das „Wechselspiel“ des Vortrags ergebe sich daraus, dass *Prof. Seer* zunächst in die (historische) verfassungsrechtliche Problematik der Erbschaftsteuer einführen werde. Im Anschluss werde *Herr Michalowski* die neuen Regelungen aus der Sicht eines Praktikers darstellen und diese gemeinsam mit *Prof. Seer* kritisch reflektieren.

B. Die verfassungsrechtliche Problematik der Erbschaftsteuer (Prof. Seer)

Prof. Seer erklärt, dass die heutige Regelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein rechtsstaatliches Defizit inne habe, welches sich aus der unbeherrschbaren Komplexität der Verschonungsregeln ergebe. Dieses Problem habe *Prof. Seer* bereits vor 20 Jahren aufgezeigt, als er sich im Rahmen seiner Antrittsvorlesung mit der Verfassungsmäßigkeit der damaligen Erbschaft- und Schenkungsteuer befasst habe¹.

I. Historie der verfassungsrechtlichen Problematik der Erbschaftsteuer

Schon 1995 beurteilte das Bundesverfassungsgericht die Einheitsbewertung für die Erbschaftsteuer (und die Vermögensteuer) als gleichheits- und somit verfassungswidrig². Auch das Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996³ änderte hieran nichts. Erst im Jahre 2006 schloss sich der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts der Meinung *Seers* an und entschied, dass die Bewertungsregeln der Erbschaftsteuer gleichheitswidrig und somit nicht verfassungsgemäß seien⁴. Das Bundesverfassungsgericht rief in diesem Beschluss zu einer normenklaren Ausgestaltung der

¹ *Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *StuW* 1997, 283.

² BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

³ BGBl. I 1996, 2049.

⁴ BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

Verschonungstatbestände auf. Die Nachbesserungen seitens des Gesetzgebers im Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 24.12.2008⁵, die eine Verschonungssubvention noch erweiterten, waren von vornherein nicht haltbar; dies sei, so *Prof. Seer*, auf die Beratungsresistenz der Politik zurückzuführen.

Das Bundesverfassungsgericht erkannte die erneuten verfassungsrechtlichen Mängel und zeigte diese dem Gesetzgeber auch mit Urteil vom 17.12.2014 an⁶. Dem Gesetzgeber wurde seitens des BVerfG eine Frist bis zum 30.6.2016 gesetzt, die Gleichheitswidrigkeit der Erbschaftsteuer zu beseitigen; dies sei, auch von *Prof. Seer*, zunächst als „rote Karte“ des Bundesverfassungsgerichts gegenüber dem Gesetzgeber in Sachen Erbschaftsteuer zu verstehen gewesen. Allerdings entschärfte der Pressesprecher des Bundesverfassungsgerichts *Allmendinger* die Fristsetzung dahingehend, dass „das bisherige Erbschaftsteuergesetz auch über den 30.6.2016 hinaus gelte, sofern der Gesetzgeber die Neuregelungen nicht vorgenommen habe“. Nachdem der Bundesrat die Reformvorschläge blockierte und der Vermittlungsausschuss im Juli 2016 angerufen wurde erhöhte Ferdinand Kirchhof (Vorsitzender des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts) den Druck auf die Politiker, indem er diesen mitteilte, dass sich der (1.) Senat nochmals zusammensetzen und ein Normenkontrollverfahren überdenken werde, sollte eine entsprechende Reform der Erbschaftsteuer bis Ende September (2016) nicht erfolgt sein. Kurz vor der angedrohten Sitzung des 1. Senats einigten sich die Politiker auf das jetzt gültige Gesetz⁷, welches rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft getreten ist.

II. Fortdauernde Problematiken trotz Erbschaftsteuerreformgesetz v. 4.11.2016

Nach der soeben dargestellten Problematik erklärt *Prof. Seer* seine Zweifel an dieser praktizierten Rechtskultur. Seit mehr als zwei Jahrzehnten werde mit einem verfassungswidrigen Gesetz gearbeitet, ohne dass dieses vom Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt werde. Auch mit der neuesten Änderung vom 4.11.2016 wurden lediglich „minimalinvasive Änderungen“ vorgenommen, die jedoch nicht zu einer Vereinfachung oder gar einer Klarheit bei der Anwendung der Erbschaftsteuer führten. Daraus ergebe sich die Gefahr, dass der Steuerpflichtige als Erstentscheider die Erbschaftsteuererklärung auf eigenes Risiko hin abgebe. Dieser könne aufgrund der Unvorhersehbarkeit der ihn belastenden Steuer die Folgen seiner Erklärung nicht abschätzen, sei

⁵ BGBl. I 2008, 3018.

⁶ BVerfG v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

⁷ Beschluss des Deutschen Bundestages v. 29.9.2016, BR-Drucks. 555/16, mit Zustimmung des Bundesrats v. 14.10.2016, BR-Drucks. 555/16 (B).

jedoch zur Vornahme der Erklärung angehalten, da die Nichtabgabe einer Erbschaftsteuererklärung gem. §§ 370, 378 AO strafgeldbewährt sei.

Laut *Prof. Seer* habe das Bundesverfassungsgericht selbst die Kriterien der Bestimmtheit, Klarheit, Vorhersehbarkeit sowie Berechenbarkeit als wesentliche Merkmale eines (Erbschaft)Steuergesetzes abstrakt formuliert. Diese sehr strenge Ansicht des Bundesverfassungsgerichts teilt *Prof. Seer* nicht. Er fordert, dass ein Gesetz zumindest für jeden Steuerfachberater normenklar und vorhersehbar sein müsse. Dies sei allerdings auch nach der Änderung nicht der Fall. *Prof. Seer* stellt die These auf, dass die Berechnung der zu entrichtenden Steuer auch nach der Gesetzeslektüre durch einen Erbschaftsteuerfachberater aufgrund der Komplexität der jeweiligen Normen nicht möglich sei.

Das Bundesverfassungsgericht stelle laut *Prof. Seer* an Steuergesetze die Anforderung, dass die sich aus dem Gesetz ergebene steuerliche Belastung für den Bürger klar erkennbar sein müsse. Allerdings habe das Bundesverfassungsgericht noch nie ein Steuergesetz trotz dieser Anforderung wegen der Unbestimmtheit des Gesetzes für verfassungswidrig erklärt. So habe das Bundesverfassungsgericht sogar einen Vorlagebeschluss des 11. Senats des Bundesfinanzhofs⁸ als unzulässig abgewiesen, in welchem dieser die kumulierenden Voraussetzungen des damaligen § 2 III EStG für nicht anwendbar betrachtet hatte. In seiner Begründung erklärte das Bundesverfassungsgericht, dass der vorliegende Senat nicht hinreichend begründet habe, warum die Norm mit der juristischen Methodenlehre nicht auszulegen und folglich anzuwenden sei⁹. *Prof. Seer* stimmt dem Bundesverfassungsgericht zwar insofern zu, dass ein schlechtes Gesetz nicht automatisch ein verfassungswidriges Gesetz sei; allerdings führe das vorliegende „Vorschriftenkonglomerat“ zu einem normativen strukturellen Vollzugsdefizit der Erbschaftsteuer, da weder der Steuerpflichtige als Erstanwender noch die Finanzbehörde als Kontrollinstanz den konkreten Umfang des Verwaltungsvermögens und letztlich die zu zahlende Steuer bezeichnen könnte. Hier liege also „ein krasser Ausnahmefall“ vor, welcher eine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes begründe. Dies werde - so die Erwartungshaltung von *Prof. Seer* - der nachfolgende Vortrag des Praktikers *Michalowski* aufzeigen.

⁸ BFH v. 6.9.2006 - XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167.

⁹ BVerfG v. 12.10.2010 - 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335.

C. Die Neuregelungen der Erbschaftsteuer aus der Sicht der Praxis (Herr Michalowski)

Herr Michalowski bedankt sich bei *Prof. Seer* für die einleitenden Worte und begrüßt ebenfalls die Teilnehmer des heutigen Seminars. *Herr Michalowski* erklärt, dass er sich in seinem Vortrag mit der Handhabung der aktuellen Regelungen befassen werde. Hierzu werde er die durch das Erbschaftsteuerreformgesetz v. 4.11.2016 geänderten Normen vorstellen und diese auf ihre praktische Anwendbarkeit kritisch untersuchen (s. Folie 2 f.).

I. Einleitende Aspekte und erbschaftsteuerspezifische Blickwinkel (Folie 4 ff.)

Herr Michalowski stellt zu Beginn die Systematik der erbschaftsteuerlichen Regelungen dar, da diese grundlegenden Prinzipien seiner Meinung nach maßgeblich für ein besseres Verständnis der neu geschaffenen Normen der Erbschaftsteuer seien.

1. „Blickwinkel“ der Normen

Zunächst betrachtet er den sog. „Blickwinkel“ des § 13a ErbStG¹⁰; dieser solle das Produktivvermögen begünstigen, die Leitplanken des Bundesverfassungsgerichts berücksichtigen und sowohl die Wohlverhaltensregeln als auch die Malusfolgen definieren (s. Folie 6). Der § 13a habe somit eine zukunftsorientierte Sichtweise, da die o.g. Merkmale perspektivisch erfüllt werden müssen. § 13b hingegen habe zum Ziel, das begünstigungsfähige Vermögen und das Verwaltungsvermögen zu definieren, das Netto-Verwaltungsvermögen zu berechnen, das begünstigte Vermögen zu berechnen und Überprivilegierungen sowie Gestaltungen zu vermeiden (s. Folie 8). Diese im § 13b enthaltenen Ziele sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers eine mögliche Steuergestaltung von vornherein verhindern.

2. Allgemeine Ausprägungen des Erbschaftsteuerrechts

Herr Michalowski weist im Anschluss darauf hin, dass der § 13b ErbStG auf bilanziellen Überlegungen basiere; daher benötige man noch eine Transformation der Begrifflichkeiten aus dem Bereich des Ertragsteuerrechts in die Vermögensaufstellung nach dem Bewertungsgesetz (s. Folie 9). In beiden Bereichen gebe es verschiedene Wertansätze und eine unterschiedliche Begriffsstruktur; was allerdings gleich bleibe sei die Bilanzstruktur: Das Gesetz spreche zwar vom gemeinen Wert des Eigenkapitals, allerdings befassen sich die einschlägigen Normen an dieser Stelle mit Unternehmen und deren Bilanzen. Der Gesetzgeber nehme hier Bezug auf eine resi-

¹⁰ Alle folgenden Normen ohne Kennung sind solche des ErbStG.

duale Nettogröße, die er in einen Vergleich zu Bruttowerten stelle, was nach *Herrn Michalowski* einen fraglichen Ansatz darstelle. Anschließend stellt *Herr Michalowski* die Berechnung des begünstigten Vermögens dar (s. Folie 10 - 14), welches auf Basis eines Residualgrößen-Prinzips nach §13b ermittelt werde: Der Ausgangswert des begünstigten Vermögens, der gemeine Wert des Betriebsvermögens (= Wert des Eigenkapitals), ist eine rechnerische Residualgröße der Aktiva und Passiva. Nach der bilanziellen Aufteilung des Eigenkapitals (s. Folie 11) komme es vor allem auf die Bestimmung des Verwaltungsvermögens und die dazugehörigen abziehbaren Schulden an. Allerdings werde durch die vorgenommene Berechnung nicht das begünstigte Vermögen, sondern das nicht-begünstigte Vermögen ermittelt (sog. Malusberechnung). Das danach verbleibende Restvermögen sei demnach das begünstigte Vermögen, welches nach §13a ErbStG steuerbegünstigt ist. Darüber In diesem Zusammenhang sei hervorzuheben, dass ein geringer bzw. kein Ansatz der Schulden im Rahmen des Verwaltungsvermögens zu einer Erhöhung der Schulden des Produktivvermögens (als Residualgröße) führe, was wiederum zu einem geringeren begünstigten und einem höheren nicht-begünstigtem Vermögen führe (s. Folie 14).

Prof. Seer erläutert an dieser Stelle, dass seiner Ansicht nach Verbindlichkeiten eines Unternehmens nicht einem bestimmten Wirtschaftsgut zugeordnet werden können. Aus diesem Grund habe der große Senat des BFH in seiner Entscheidung die Anwendung des sog. Zwei-Kontenmodells vorgeschrieben.¹¹ Im Falle des Versuchs einer solchen Zuordnung müsste innerhalb eines Unternehmens immer gefragt werden, wofür genau diese (eine) Schuld aufgenommen werde; diese Frage sei jedoch nicht zu beantworten, da das Unternehmen an sich, nicht das Wirtschaftsgut finanziert werde. *Herr Michalowski* merkte an, dass Schulden qualitativ wie auch quantitativ vom Grunde zugeordnet werden können, stimmt *Prof. Seer* aber insoweit zu, dass eine qualitative Zuordnung der Schulden bei der erbschaftsteuerlichen Betrachtung im Einzelfall nur schwerlich möglich sei; der Grundsatz, dass die Schuld dem Wirtschaftsgut folge, finde im neuen §13b ErbStG ohnehin nur eine sehr eingeschränkte Anwendung. Der Gedanke des §13b ErbStG ist insoweit geprägt von der Denke, eine rein quantitative Zuordnung vorzunehmen. Danach werden Eigenkapital und Schulden z.B. nach dem Verhältnis von Verwaltungsvermögen zu Aktiva aufgeteilt.

Abschließend stellt *Herr Michalowski* das Paradoxon des § 13c heraus: Sofern der Steuerpflichtige begünstigtes Vermögen über 51 Millionen Euro habe und die Finanzverwaltung danach das Verwaltungsvermögen reduziere und zeitgleich das begünstigte Vermögen erhöhe, erhalte der Steuerpflichtige schlussendlich eine steuerlich schlechtere Lösung (s. Folie 92 ff).

¹¹ BFH v. 08.12.1997 – GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193.

II. § 13b ErbStG - Begünstigtes Vermögen (Folie 15 ff.)

Als nächstes widmet sich *Herr Michalowski* dem § 13b und stellt dessen Problematik (s. Folie 15) sowie dessen Aufgabenstellungen (s. Folie 16) vor. Die aufgezeigte Vielzahl der Anforderungen des § 13b erzeuge für die Praxis eine komplexe Anwendungssituation, die gerade für kleine und mittlere Kanzleien eine erhebliche Mehrbelastung bedeutet.

1. Begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b I

An der Berechnung des begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b I (s. Folie 19) habe sich auch durch die Neuregelung nichts geändert. *Prof. Seer* erläutert an dieser Stelle den dem § 13b I immanenten Gleichheitssatzverstoß. Seiner Ansicht nach sei es gleichheitswidrig, dass bei einer personalisierten GmbH (an der der Erblasser/Schenker einen Anteil < 25 % des Nennkapitals besitzt) eine Begünstigungsfähigkeit ausgeschlossen sei, während dem (Minderheits-)Kommanditisten als Mitunternehmer die Begünstigungsfähigkeit zugestanden werde. Gerade vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Folgen - Kommanditist: völlig steuerbefreit; Anteilseigner einer GmbH: komplett steuerpflichtig - sei diese Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen.

2. Bewertung des begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b II

Im Folgenden sei dann das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b II zu bewerten (s. Folie 20 ff.). Die Grundregel der Bewertung ergebe sich hier aus § 13b II 1 (s. Folie 22). Im Rahmen der Bewertung fügt *Herr Michalowski* einen Exkurs bzgl. der Bewertung von Betriebsvermögen (s. Folie 23 ff.) ein und stellt verschiedene Bewertungsmethoden vor: Es wird sowohl die Bewertung nach IDW S1 (s. Folie 24) als auch die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (s. Folie 25 ff.) und deren jeweiligen Schwächen vorgestellt.

Das Verfahren nach IDW S1 habe den Nachteil, dass dieses kapitalmarktorientiert sei und somit an seine Grenzen stoße, wenn es für mittelständische Unternehmen angewendet wird.

Die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren hingegen habe die Schwäche, dass der zukünftig erzielbare Ertrag auf der Basis von vergangenen Unternehmenserfolgen bestimmt werde. Dieser Ertrag werde dann mit einem starren Kapitalisierungsfaktor (für 2017: 13,75) multipliziert und ergebe dann den Ertragswert; dieser könne jedoch durch ein Gutachten widerlegt werden.

Prof. Seer fragt *Herrn Michalowski* in diesem Zusammenhang, ob und in welcher Höhe die Finanzverwaltung in der Praxis Abweichungen bei der Bewertung durch andere Verfahren als das

vereinfachte Ertragswertverfahren akzeptiere. *Herr Michalowski* erklärt, dass zunächst die Anerkennung der Bewertungsmethode durch die Finanzverwaltung entscheidend sei. Sofern die angewendete Bewertungsmethode finanzamtskonform sei¹², sei diese Methode als anwendbar anzusehen. Anschließend müsse man sich noch über den zukünftigen Ertrag als auch über die Risikozinssätze mit dem Finanzamt verständigen.; Wolle man dem finanzgerichtlichen Verfahren aus dem Wege gehen, sei bei einer etwaigen abweichenden Bewertung die konsensorientierte Kommunikation mit dem zuständigen Finanzamt zu empfehlen. Auf der Basis einer 85%igen oder 100%igen Steuerbefreiung sollten beiden Parteien eine Lösung möglich sein.

3. Das Verwaltungsvermögen gem. § 13b IV

Darauf folgt die Differenzierung innerhalb des Verwaltungsvermögens. *Herr Michalowski* stellt den Verwaltungsvermögenskatalog des § 13b IV vor (s. Folie 30 ff.). Die Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes habe die grundsätzlichen Behandlung der zur Nutzung an Dritte überlassene Grundstücke gem. § 13b IV Nr. 1 nichts geändert (s. Folie 32). Hervorzuheben sei hier die neu mit ins Gesetz aufgenommene Ausnahme der Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücke, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Zum Verwaltungsvermögen gehören weiterhin Anteile an Kapitalgesellschaften gem. § 13b IV Nr. 2, wenn die Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger betrage und sich dieses im Betriebsvermögen befinden (s. Folie 33). § 13b IV Nr. 3 enthalte die Gegenstände, welche typischerweise der privaten Lebensführung dienen (s. Folie 34) und § 13b IV Nr. 4 nenne Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (s. Folie 35).

§ 13b IV Nr. 5 beinhalte die Finanzmittel, welche zum Verwaltungsvermögen gehören (s. Folie 37 f.). Hier sei laut *Herrn Michalowski* neben dem Finanzmitteltest vorab auch der sog. Deckungsstocktest des § 13b III durchzuführen, was an sich ein „stereo-lesen“ des Normanwenders erforderlich mache. Von den Finanzmitteln ausgenommen seien die sog. jungen Finanzmittel (s. Folie 37), also der Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel der letzten zwei Jahre. Nach der Neufassung der Erbschaftsteuer seien die jungen Finanzmittel der Höhe nach nicht mehr auf die bestehenden Finanzmittel beschränkt; diese fehlende Begrenzung der jungen Finanzmittel der Höhe nach sei laut *Herrn Michalowski* durch den Gesetzgeber noch „redaktionell“ nachzuholen.

Nach diesen Ausführungen fragt *Prof. Seer*, was denn die Intention dieser Norm und vor allem die Berücksichtigung der jungen Finanzmittel sei. *Herr Michalowski* sagt, dass die Aufnahme

¹² Bayerisches Landesamt für Steuern v. 28.02.2013 - S 3224.1.1 – 1/6 St 34

der jungen Finanzmittel den Zweck habe, den fünfzehnprozentigen Freibetrag des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens nach § 13b IV Nr. 5 iVm. § 13b I möglichst gering zu halten und eine missbrauchende Gestaltung zu verhindern. *Prof. Seer* erwidert, dass der Gesetzgeber an dieser Stelle versuche, den von ihm selbst geschaffenen fünfzehnprozentigen Freibetrag durch die besondere Berücksichtigung der jungen Finanzmittel zu schützen. Dieser „Schutz“ (durch die jungen Finanzmittel) sei gar nicht erst notwendig, wenn es diesen Freibetrag gar nicht erst geben würde. Seiner Ansicht nach sei dies ein gutes Beispiel für die o.g. Polytelität der Erbschaftsteuer und sogar ein Seismograf für die Unmöglichkeit der normenklaren Anwendung.

Eine Stimme aus dem *Publikum* ergänzt die Diskussion zur Intention den § 13b IV Nr. 5 um den Aspekt der Vermeidung von Steuergestaltungen. In geplanten Schenkungsfällen könnte der Schenkende durch kurzfristige Einlagen möglichst viel Eigenkapital erzeugen, welches dann von einer Besteuerung verschont übergehen würde. Dies würden die jungen Finanzmittel verhindern. *Herr Michalowski* wendet hiergegen ein, dass nicht jede kurzfristige Einlage vor einem Übergang einen steuergestaltenden Missbrauch zum Hintergrund habe. Denkbar sei auch, dass der Schenkende seinem Nachfolger eine „saubere“ Bilanz übergeben wolle oder eine kurzfristige Erhöhung des Eigenkapitals von einem Dritten, bspw. einem Kreditinstitut, gefordert werde. Es sei das grundsätzliche Problem des § 13b, dass hinter jeder Maßnahme ein steuergestaltender Vorgang vermutet werde; ökonomisch (sinnvolle) Überlegungen werden an dieser Stelle - wenn überhaupt - nur rudimentär betrachtet. Es fehle eine „Escape-Klausel“, welche eine kurzfristige Einlage aus betriebswirtschaftlichen Gründen ermögliche. *Herr Michalowski* gesteht allerdings auch ein, dass das Gesetz dann an dieser Stelle weiter verkompliziert werden würde.

4. Von der Schuldenverrechnung bis hin zum Schuldentest gem. § 13b VIII

Nachfolgend wird der Schuldentest des § 13b VIII (s. Folie 39 f.) vorgestellt; hiernach werde eine Saldierung der Schulden nach § 13b VI für gewisse Fälle (s. Folie 40) wieder ausgeschlossen.

Im Anschluss hieran erfolgt die Ermittlung des Deckungsvermögens für die betrieblichen Altersvorsorgeverpflichtungen nach § 13b III (s. Folie 41 ff.). Die Vorschrift des § 13b III leite sich offensichtlich aus § 246 II 2 HGB ab; dies habe zur Folge, dass erbschaftsteuerrechtlich all das saldiert werden dürfe, was auch handelsrechtlich saldiert werden darf. Solange der Zweckzusammenhang zwischen Deckungsvermögen und Altersvorsorgeverpflichtung bestehe, entstehe beim Steuerpflichtigen auch kein Verwaltungsvermögen. Für den Schuldenabzug seien die Altersvorsorgeverpflichtungen insoweit verbraucht. Die Bestandteile des Deckungsvermögens, welche der betrieblichen Altersvorsorge dienen, müssten eigentlich im Vorfeld ermittelt werden,

um diese im Verwaltungsvermögen nicht zu berücksichtigen; auch die Schulden seien in diesem Zusammenhang anteilig zu kürzen.

5. Der Brutto-Verwaltungsvermögenstest gem. § 13b II 2

Hiernach widmet sich *Herr Michalowski* dem Brutto-Verwaltungsvermögenstest nach § 13b II 2 (s. Folie 44 ff.). Nach dem Willen des Gesetzgebers solle der Brutto-Verwaltungsvermögenstest die Entstehung sog. „Cash-GmbHs“ in Deutschland auch zukünftig verhindern. Nach § 13b II 2 sei das nach § 13b II 1 begünstigungsfähige Vermögen **vollständig nicht begünstigt**, sofern das Verwaltungsvermögen nach § 13b IV mindestens 90% des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens betrage. Es werde dabei aber lediglich eine Relation zwischen dem gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens und dem Verwaltungsvermögen hergestellt; eine Schuldenverrechnung und eine Anrechnung der Freibeträge nach § 13b IV Nr. 5 sowie § 13b VI, VII werde hier ausdrücklich nicht zugelassen. Dies führe dazu, dass der Brutto-Verwaltungsvermögenstest nach § 13b II 2 eine Bilanz als „schlecht“ deklariere und das zugehörige Unternehmen in voller Höhe der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliege (s. Folien 46 u. 47). *Prof. Seer* äußert an dieser Stelle seine Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit dieser Norm unter Berücksichtigung von Art. 3 I GG. Es sei nicht hinnehmbar, dass zwei nahezu identische Unternehmen erbschaftsteuerrechtlich komplett unterschiedlich behandelt werden, nur weil die Quote des Verwaltungsvermögens im Bezug zum gemeinen Wert nach § 13b I 1 marginal anders sei. *Prof. Seer* bildet ein Beispiel, in dem das Verwaltungsvermögens des einen Unternehmens knapp über 90 % des gemeinen Werts betrage und das Verwaltungsvermögen des anderen Unternehmens lediglich bei knapp unter 90 % liege, bspw. bei 85 %. Während dem ersten Unternehmen die Begünstigungsfähigkeit nach § 13b II 2 vollständig versagt werde, komme das zweite Unternehmen weiterhin in den Genuss des begünstigungsfähigen Vermögens. Dies sei unter gleichheitsrechtlichen Aspekten sehr bedenklich, vermutlich sogar nicht haltbar.

Eine Stimme aus dem *Publikum* fragt, welche steuerrechtlichen Gestaltungsmodelle denn durch den Brutto-Verwaltungsvermögenstest verhindern werden sollen. *Herr Michalowski* erläutert, dass der Gesetzgeber weiterhin die „Cash-GmbHs“ verhindern wolle und zeigt zur Ansicht die beispielhafte Bilanz einer solchen GmbH an (s. Folie 49).

6. Das unschädliche Verwaltungsvermögen und die quotale Schulden-Zuordnung gem. § 13b VI

Im Anschluss an die Diskussion zum Brutto-Verwaltungsvermögenstest folgt die Berechnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens sowie die quotale Schulden-Zuordnung (s. Folie 52

ff.). Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ergibt auf Grundlage der in § 13b VI normierten Berechnung (s. Folie 53). *Herr Michalowski* hebt in diesem Zusammenhang die Zuordnung der anteilig verbleibenden Schulden hervor. Diese werden zu dem sog. „Bestands“-Verwaltungsvermögen gem. § 13b VI zugeordnet, sofern diese nicht nach § 13b VIII mit den jungen Finanzmitteln (§ 13b IV Nr. 5 S. 2) oder dem jungen Verwaltungsvermögen (§ 13b VII S. 2) in Verbindung stünden. Die verbleibenden Schulden werden daraufhin quotale auf das erbschaftsteuerliche Produktivvermögen und das „Bestands“-Verwaltungsvermögen aufgeteilt (s. Folie 55). Die Berechnung der Quote erfolge aufgrund von § 13b VI 1, welcher laut *Herrn Michalowski* eine verbalakrobatische Formulierung einer einfachen Formel darstelle. Die vereinfachte (aber genauso korrekte) Formel laute:

$$\text{Quote} = (\text{„Bestands“-Verwaltungsvermögen} \times 100) / \text{Bilanzsumme (s. Folie 56)}$$

Eine Stimme aus dem Publikum merket in diesem Zusammenhang an, dass der Begriff „Bilanzsumme“ an dieser Stelle nicht passe; *Prof. Seer* stellte klar, dass es sich vielmehr um die Vermögensaufstellungssumme handele.

7. Der Freibetrag des Verwaltungsvermögens gem. § 13b VII

Nach der Berechnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens müsse nun der Freibetrag des Verwaltungsvermögens gem. § 13b VII ermittelt werden (s. Folie 58 ff.). Zunächst werde eine „Bilanzverkürzung“ durch die Anwendung des 13b III, IV und VI (s. Folie 59) erreicht. Der um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzte gemeine Wert des Betriebsvermögens nach § 13b VII sei nichts anderes als das erbschaftsteuerliche Produktivvermögen (s. Folie 61). Hierbei handele es sich laut *Herrn Michalowski* erneut um eine Form der Verbalakrobatik des Gesetzgebers. Von dem erbschaftsteuerlichen Produktivvermögen werden nun über die sog. Schmutzklausel 10 % als unschädliches Verwaltungsvermögen deklariert und erhöhen als Freibetrag das begünstigte Betriebsvermögen (s. Folie 61 f.).

8. Die Investitionsklausel gem. § 13b V

Anschließend erläutert *Herr Michalowski* kurz die Investitionsklausel des § 13b V (s. Folie 63). Er hebt hervor, dass diese nur beim Erwerb von Todes wegen Anwendung finde und nicht in Schenkungsfällen. Problematisch sei auch, in welcher Form und in welchem Maße zukünftig der vorgefasste Plan des Erblassers nachgewiesen werden müsse, aufgrund dessen die Investitionen des Erben vorgenommen werden müssen, um eine Zurechnung von Vermögensgegenständen

zum Verwaltungsvermögen zu vermeiden. Ob eine einfache handschriftliche Aktennotiz des Erblassers hierfür ausreichend sei, ist dem Gesetzestext ebenso wenig zu entnehmen wie die inhaltliche Qualität.

9. Der Schuldentest gem. § 13b VIII

Als nächstes wird der Schuldentest nach § 13b VIII vorgestellt (s. Folie 64 ff.). Dieser versage den Schuldenabzug für junge Finanzmittel (§ 13b IV Nr. 5 S. 2) sowie für junges Verwaltungsvermögen (§ 13b VII 2). Im Rahmen eines Beispiels (s. Folie 67) wirft Herr Michalowski die Frage auf, warum durch die Vermietung des Grundstücks an Dritte junges Verwaltungsvermögen entstehen könne. Nach § 13b VII 2 darf das Verwaltungsvermögen dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen sein. Sollte sich die bisherige Verwaltungsauffassung im Erbschaftsteuerrecht durchsetzen, würde das Grundstück allein durch die Umwidmung vom Produktivvermögen zum Verwaltungsvermögen zugehörig werden; dieses Verwaltungsvermögen wäre danach auch erst seit sechs Monaten als Verwaltungsvermögen zum Betrieb zugehörig und somit als junges Verwaltungsvermögen zu qualifizieren. Aufgrund der Zuordnung zum jungen Verwaltungsvermögen verhindere § 13b VIII nun den Schuldenabzug für das anteilig vermietete Grundstück, wodurch sich auch die Schuldenabzugsquote mindere (s. Folie 68). Nach der Gesetzesbegründung sei die Intention der Verhinderung des Schuldenabzugs für junges Verwaltungsvermögen gem. § 13b VIII die Vermeidung von steuergestaltendem Missbrauch in Form von kurzfristigen Einlagen und damit einer künstlich in die Höhe getriebenen Schuldenabzugsquote.

Prof. Seer merkt an, dass der Wortlaut des Gesetzes (§ 13b VII 2) nicht unbedingt so zu verstehen sein müsste, dass das Verwaltungsvermögen seit zwei Jahren als Verwaltungsvermögen dem Betrieb zugehörig sein müsste. Dieser könne auch so verstanden werden, dass der entsprechende Vermögensgegenstand lediglich mehr als zwei Jahre dem Betrieb im Allgemeinen zuzurechnen sei; erst wenn dies nicht der Fall wäre und eine Umwidmung wie in dem o.g. Beispiel vorgenommen werde, sei junges Verwaltungsvermögen entstanden. *Herr Michalowski* erwidert allerdings, dass die zweijährige Zurechnung zum Betrieb als Verwaltungsvermögen die Auffassung der Finanzverwaltung in der Praxis sei.

Eine Stimme aus dem *Publikum* regt hier an, dass in den Fällen, in denen keine gestaltende Einlage vorgenommen werde, aus methodischen Erwägungen eine teleologische Reduktion aufgrund der Gesetzesbegründung vorgenommen werde.

III. § 13a ErbStG - Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften (Folie 69 ff.)

Im Anschluss an § 13b stellt *Herr Michalowski* den „weniger komplexen“ § 13a und dessen Blickwinkel vor: Hinter § 13a stehe die grundsätzliche Intention, Produktivvermögen zu verschonen.

1. Der Verschonungsabschlag gem. § 13a I

Nach einem kurzen Überblick über die verschiedenen Absätze des § 13a (s. Folie 70) widmet sich *Herr Michalowski* dem in § 13a I normierten Verschonungsabschlag iHv. 85 % (s. Folie 71). Der Verschonungsabschlag nach § 13a I 1 erfordere zunächst die Berechnung des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b II (s.o.); außerdem müsse der Erwerbsfall einem sog. „Normalerwerb“ entsprechen, d.h. die Erwerbssumme dürfe 26 Millionen Euro nicht übersteigen. Es erfolge eine Zusammenrechnung aller Erwerbe einer Person der letzten zehn Jahre.

Prof. Seer weist an dieser Stelle auf die Problematik hin, dass bisher noch ungeklärt sei, ob die Erwerbe im Bereich der mittelständischen Betriebe der letzten zehn Jahre unternehmensbezogen oder subjektsbezogen (bzw. erwerberbezogen) zu betrachten sein. Nach *Prof. Seers* Auffassung sei einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu entnehmen, dass die Erwerbe unternehmensbezogen zu betrachten sein. Bei einer anderen Betrachtungsweise würde jeder Anteilseigner (dessen Anteil weniger als 26 Millionen Euro betrage) einer Kommanditgesellschaft in den „Genuss“ des Verschonungsabschlags des § 13a I 1 kommen, während der Inhaber einer Ein-Mann-GmbH keine erbschaftsteuerliche Verschonung erfahre, sobald der Wert der GmbH 26 Millionen überschreite. Der Verschonungsabschlag des § 13a I habe den Lenkungszweck, kleine und mittelständige Betriebe, welche nicht am Kapitalmarkt tätig seien, steuerlich zu verschonen und somit deren Bestand zu sichern. Es gehe hier somit nicht um die Begünstigung des Erwerbers, sondern um die Verschonung des Unternehmens.

Anschließend nennt *Herr Michalowski* den Abzugsbetrag des § 13a II (s. Folie 72) sowie die Lohnsummenregel des § 13a III (s. Folie 73). Auch die fünfjährigen Behaltensfristen der sog. Malus-Fälle nach § 13a VI (s. Folie 74) werden in Kürze vorgestellt.

2. Der Verschonungsabschlag für familiengeführte Unternehmen gem. § 13a IX

Im Nachgang zu den o.g. Absätzen wird die Steuerbefreiung für familiengeführte Unternehmen nach § 13a IX (s. Folie 75 ff.) erläutert. Besonders wird der sog. Satzungstest gem. § 13a IX 1 und dessen Vorraussetzungen von *Herrn Michalowski* herausgestellt (s. Folie 76). Auch hebt er

hervor, dass der Verschonungsabschlag nach § 13a I und der Vorab-Abschlag des § 13a IX kumulativ zusammenwirken, sodass sich die Prüfschwelle von 26 Millionen Euro rechnerisch auf rund 37,1 Millionen Euro erhöhe (s. Folie 77).

3. Die Optionsverschonung gem. § 13a X

Nach der Steuerbefreiung für familiengeführte Unternehmen stellt *Herr Michalowski* die Optionsverschonung gem. § 13a X (s. Folie 78 ff.) vor. Entscheidend für die Optionsverschonung sei der sog. „Zwanzig Prozent-Test“ nach § 13a X 2: Hiernach dürfe das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b I nicht zu mehr als zwanzig Prozent aus Verwaltungsvermögen nach § 13b III, IV bestehen, um die Steuerbefreiung nach § 13a X 1 zu erhalten. Die Verwaltungsvermögensquote iSd. § 13a X hänge stark vom ermittelten gemeinen Wert des Betriebsvermögens nach § 13b I ab, da sich hiernach der abzugsfähige Finanzmittel-Freibetrag des § 13b IV Nr. 5 richte. Nach diesen Regelungen sei es möglich, dass Unternehmen mit einem höheren gemeinen Wert nach § 13b I aufgrund eines höheren Finanzmittel-Freibetrags nach § 13b IV Nr. 5 eine Verwaltungsvermögensquote von unter zwanzig Prozent iSd. § 13a X 2 aufweisen als Unternehmen mit einem deutlich geringeren gemeinen Wert und somit die Möglichkeit der Optionsverschonung nach § 13a X 1 erhalten (s. hierzu die Beispiele auf den Folien 79 bis 81).

IV. § 13c - Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen (s. Folie 87 ff.)

Abschließend widmet sich *Herr Michalowski* dem „Paradoxon des (Verschonungsabschlags des) § 13c“ (s. Folie 87). Um dem Publikum das Abschmelzungsmodell des § 13c I zu erläutern, bildet *Herr Michalowski* ein Anschauungsbeispiel (s. Folie 88 f.). Sofern das unverschonte Betriebsvermögen nach § 13c zulasten des unverschonten Netto-Verwaltungsvermögen nach § 13b II erhöht werde ergebe sich die „paradoxe“ Situation, dass sich die Steuerlast des Steuerpflichtigen schlussendlich erhöhe (s. Folie 89). Dies ergebe sich daraus, dass sich der steuerfreie Anteil gem. § 13c I des Verschonungsabschlags nach § 13a I bzw. X verringere, wodurch somit auch das verschonte Betriebsvermögen nach § 13c I vermindert werde (s. Folie 90). Zur Veranschaulichung dieses „Danaergeschenks“ empfiehlt *Herr Michalowski* den Aufsatz von *Korezkij*¹³, welcher das Abschmelzungsmodell auch „mathematisch“ und graphisch aufgearbeitet

¹³ *Korezkij*, DStR 2017, S. 189 ff.

habe. Mit diesen Ausführungen beschließt *Herr Michalowski* seinen Vortrag und bedankt sich für die Aufmerksamkeit.

D. Danksagung und Schluss

Prof. Seer beendet das heutige Seminar, indem er sich bei *Herrn Michalowski* für dessen eindrucksvollen Vortrag bedankt. Die Darstellung der extrem komplexen Materie sei sehr gelungen gewesen und habe einen guten Überblick verschafft. Abschließend lädt *Prof. Seer* zum **147. Bochumer Steuerseminar** am 21. April 2017 ein, bei dem *Frau Dr. Franziska Peters* zu dem Thema „Die Schnittstelle zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren“ referieren werde.

Anmerkung: In Kürze wird ein Gemeinschaftsaufsatz von Prof. Seer und Herrn Michalowski zur Neuregelung der Erbschaftsteuer in der GmbH-Rundschau erscheinen.