

Vortragsbericht

„Die Reform der Erbschaftsteuer – mehr Schein als Sein?“

Referent: Dr. Roland Jüptner, RiBFH

**28. Oktober 2008, 18 Uhr,
Kettelerscher Hof
Münster**

Die Auftaktveranstaltung der Vortragsreihe des Westfälischen Steuerkreis e.V. im Herbst/Winter 2008/2009 stand im Zeichen der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts.

Zwei Monate vor dem Auslaufen der Frist, die das BVerfG 2006 im Urteil zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht dem Gesetzgeber zur Neuregelung gewährt hat, begrüßte *Herr Prof. Dr. Dieter Birk*, Leiter des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und Vorstandsvorsitzender des Westfälischen Steuerkreis e.V., als Referenten *Herrn Dr. Roland Jüptner*, Mitglied des u.a. für erbschaftsteuerliche Streitigkeiten zuständigen II. Senats des Bundesfinanzhofs in München.

Dr. Jüptner erinnerte an die Vorgaben des BVerfG zur Neugestaltung, stellte die durch den Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vorgeschlagenen Änderungen vor und untersuchte diese unter der Fragestellung: „*Die Reform der Erbschaftsteuer – mehr Schein als Sein?*“. Besondere Aufmerksamkeit schenkte Dr. Jüptner der Bewertung der verschiedenen Vermögensarten – deren bisherige Ausgestaltung zur Verfassungswidrigkeit des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts geführt hat.

I. Vortrag

1. Einleitung

„Wenn es nur eine Wahrheit gebe, könnte man nicht hundert Bilder über dasselbe Thema malen“ – diese Aussage von Pablo Picasso kann auch für die Erbschaftsteuer und das zentrale Problem des Verkehrswertes als Bewertungsmaßstab gelten, eröffnete Dr. Jüptner.

Obwohl sich die Regierungsparteien bereits vor einem Jahr auf den vorliegenden Entwurf zur Neugestaltung des Erbschaftsteuerrechts verständigt haben, werden wenige Wochen vor dem Auslaufen der Erbschaftsteuer zum 31.12.2008 noch Forderungen nach grundlegenden Nachbesserungen des Entwurfs gestellt. Die Verhandlungen der Koalitionspartner wurden jüngst ergebnislos vertagt. Dennoch: Ein Scheitern der Reform hielt Dr. Jüptner nicht für wahrscheinlich. Insbesondere die immer größer werdenden Löcher in den öffentlichen Kassen sprechen für die Erhaltung der Erbschaftsteuer. Er stellte aber klar, dass er eine Interpretation der BVerfG-Entscheidung dahingehend, dass das bisherige Erbschaftsteuerrecht über den 31.12.2008 hinaus weitergilt, ebenso wie die Möglichkeit einer rückwirkenden Geltung der Neuregelung ausschloss.

2. Die Entscheidung des BVerfG

Entscheidender Ausgangspunkt für die Reform des Erbschaftsteuerrechts war die Entscheidung des BVerfG aus dem Jahre 2006¹, in dem die Verfassungsrichter in der unterschiedlichen Bewertung verschiedener Vermögensarten einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG sahen, das geltenden Erbschaftsteuerrecht daher für als mit der Verfassung unvereinbar erklärten und den Gesetzgeber – unter Weitergeltung des bisherigen Rechts bis zum 31.12.2008 – zu einer Reform verpflichtet haben.

2.1 Bewertung, Verschonung und Verkehrswert

Hauptkritikpunkt des BVerfG war die unterschiedliche Bewertung der verschiedenen Vermögensarten. Die Neuregelung muss sich nun an den Vorgaben des BVerfG orientieren:

Das BVerfG unterscheidet zwei Ebenen – der Ebene der Bewertung und der Ebene der Verschonung. Auf der Ebene der Bewertung muss für alle Vermögensarten der Verkehrswert das maßgebliche Bewertungskriterium sein. Auf der zweiten Ebene – der Ebene der Verschonung – kann eine Begünstigung einzelner Vermögensarten durch Lenkungsnormen vor-

¹ Beschluss vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, S. 192ff.; BVerfGE 117, 1.

genommen werden. Für die Begünstigung müssen ausreichende Gemeinwohlgründe vorliegen.

Auch wenn sich Gemeinwohlgründe dem Verständnis des Verkehrswertes nach grundsätzlich bereits auf der ersten Ebene niederschlagen können, das Bedürfnis einer Begünstigung aus Gemeinwohlgründen bei Betriebs- und Grundvermögen ist „unabweisbar“. Während für Grundvermögen „praktisch keine Verschonung“ gewährt wird, tastet sich der Gesetzgeber bei Betriebsvermögen an die verfassungsrechtlichen Grenzen einer Verschonungsmöglichkeit heran. Dem Gesetzgeber ist jedoch eine Einschätzungsprärogative zuzugestehen, so dass die Verschonungsvorschläge letztlich verfassungsrechtlich „belastbar“ sind. Die Frage, ob sie auch wirtschaftspolitisch sinnvoll sind, ist aber eine andere.

2.2 Der Verkehrswert zwischen Marktpreis, Fiktion und Utopie

Nur der Verkehrswert als Bewertungsmaßstab für alle Vermögensarten entspricht einer folgerichtigen Umsetzung der, durch den Gesetzgeber getroffenen Belastungsgrundentscheidung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die eine am Gleichheitsgebot orientierte Besteuerung gewährleisten soll. Zwingende Voraussetzung dafür ist die zutreffende Ermittlung „des Verkehrswertes“.

Die Ermittlung des Verkehrswertes wird zunächst ermöglicht durch einen funktionstüchtigen Markt. Im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens lehnte Dr. Jüptner das Bestehen eines Marktes mangels Vergleichbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ab. An der Vergleichbarkeit fehlt es grundsätzlich auch bei betrieblichem Vermögen. Anders als bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen stehen für Betriebsvermögen aber wissenschaftliche Methoden zur Wertermittlung zur Verfügung. Die Voraussetzung eines funktionstüchtigen Marktes liegt „am ehesten“ bei Grundvermögen vor. Wissenschaftliche Methoden unterstützen hier die Wertermittlung. Dennoch verhindert dies nicht das Auftreten von Variabilitäten.

Angesichts dieser Ermittlungsverfahren erscheint der Verkehrswert als das Ergebnis einer Rechenmethode. Ihn als Utopie zu bezeichnen, hielt Dr. Jüptner jedoch für „überzogen“. Der Methode darf nicht vorgeworfen werden, dass sie nicht zu *dem* Verkehrswert führt. Sie führt immerhin zu einer „Vergrobung“, die sich dem Verkehrswert annähert. Erst die wissenschaftliche Methode ermöglicht überhaupt eine Wertermittlung im Bereich des Verkehrswertes.

Steht – wie für land- und forstwirtschaftliches Vermögen – weder ein Markt noch eine wissenschaftliche Wertermittlungsmethode zur Verfügung, ist der „Verkehrswert“ jedoch eine

Fiktion. Eine Überprüfung dieser Fiktion mit der Realität gelingt aber – das wird oft übersehen – durch den Nachversteuerungstatbestand.

Insgesamt vermittelt die Neuausrichtung der Bewertung den „Schein“ der Besteuerung mit dem Verkehrswert. Dem „Sein“ nach kann die Neuregelung dem Bewertungsziel „nicht uneingeschränkt gerecht werden“, aber der ermittelte Verkehrswert „ist auch keine Utopie“ – zumal das BVerfG lediglich eine Annäherung an den Verkehrswert verlangt und die vom Gesetzgeber gewählten Wertermittlungsmethoden diese ermöglichen.

3. Sechs Kernelemente

3.1 Beförderung der Chancengerechtigkeit: Umverteilung

Angesichts eines Erbschaftsteueraufkommens von ca. 4 Milliarden Euro bei einem Gesamtsteueraufkommen von ca. 540 Milliarden Euro erscheint die Erbschaftsteuer, der als wesentliche Funktion die Umverteilung zugeschrieben wird, als „steuerethisches Postulat“. Der Staat zeigt mit der Erhebung, dass ihm an der Umverteilung gelegen ist, erreicht wird sie aber nicht. Daher ist die Erbschaftsteuer vor dem Hintergrund der Förderung der Chancengerechtigkeit „mehr Schein als Sein“.

3.2 Verstärkung des Familienprinzips

Der Gesetzentwurf gewährt für enge Familienmitglieder „gewaltige“ Freibeträge. Dies stärkt das Familienprinzip. Schon in der Steuerklasse II, der entferntere Verwandte zugeordnet sind, steigen die Steuersätze aber „dramatisch“ – mit der Folge einer „satten Steuererhöhung“. Dr. Jüptner erklärte dies mit dem politischen Bestreben, das Erbschaftsteueraufkommen konstant halten zu wollen. Ein teilweiser Verzicht auf das Steueraufkommen wäre die bessere Wahl gegenüber einem Unterlaufen des Familienprinzips gewesen, urteile Dr. Jüptner. Die Verstärkung des Familienprinzips ist daher „mehr Schein als Sein“.

3.3 Steuerliche Anerkennung der Lebenspartnerschaften

Lebenspartner und Ehegatten werden bei den Freibeträgen gleichgestellt. Dr. Jüptner bedauerte, dass nicht auch die Steuersätze angeglichen wurden. Dennoch: die erreichte Angleichung ist eine „gewaltige Verbesserung“ und daher „Sein“, nicht „Schein“.

3.4 Die Bewertung der Vermögensarten nach dem Verkehrswert

Die Frage nach „Sein“ oder „Schein“ stellte Dr. Jüptner auch für das zentrale Problem der Bewertung der verschiedenen Vermögensarten.

3.4.1 Das Prinzip: Außersteuerliche Verfahren

Zur Bestimmung des Verkehrswertes vertraut der Gesetzentwurf grundsätzlich auf den Markt und nichtsteuerliche Verfahren zur Wertermittlung.

Auf große Akzeptanz bei der Verkehrswertermittlung von Grundvermögen stößt die WertermittlungsVO zum BauGB. Ihr Anwendungsbereich sind jedoch Einzelverfahren. Die Anwendung im Erbschaftsteuerrecht bedeutet einen Einsatz im Massenverfahren. Diesen Besonderheiten trägt die GrBewV-E Rechnung. Im Regelfall soll der Verkehrswert von Grundvermögen nach der GrBewV-E bestimmt werden. Sollte der Wert des Grundvermögens geringer sein, kann der Steuerpflichtige den Gegenbeweis mithilfe eines Gutachtens erbringen. Bedenken äußerte Dr. Jüptner vor allem in formeller Hinsicht. Mit der GrBewV-E wird die Wertermittlung von der Exekutive geregelt. Die Wertermittlung dient jedoch der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die die wesentliche Grundlage für die Bestimmung der Erbschaftsteuer ist. Sie muss vom Gesetzgeber selbst geregelt werden. Die Ermächtigungsgrundlage reicht bisher nicht aus. Die GrBewV-E leidet daher unter einem „demokratischen Defizit“.

Auch bei der Verkehrswertermittlung für Betriebsvermögen wird auf außersteuerliche Verfahren zurückgegriffen. Der Verkehrswert kann ermittelt werden nach dem (vereinfachten) Ertragswertverfahren oder „unter Berücksichtigung ... einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode“ (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG-E). Ohne nähere Erläuterungen verweist der Gesetzentwurf auf betriebswirtschaftliche Wertermittlungsverfahren. Zur Anpassung des nichtsteuerlichen Ertragswertverfahrens an die steuerlichen Besonderheiten soll die AntBVBewV-E dienen, die aber am gleichen „demokratischen Defizit“ leidet wie die GrBewV-E.

3.4.2 Einzelheiten: Wertermittlung bei Grundvermögen

Die steuerlichen Modifikationen am Verfahren zur Wertermittlung bei Grundvermögen führen auch nach der Neuregelung zu einem Einheitswert. Zwar findet eine „Parallelverschiebung nach oben“ statt, letztlich ergibt sich aber wieder ein Steuerwert. Die Divergenz zwischen steuerlichem und außersteuerlichem Wert bleibt damit auch in Zukunft bestehen. „Die Ungleichheit wird weniger ungleich“, formulierte Dr. Jüptner.

Berechnungen führen zu dem Ergebnis, dass in 2/3 aller Fälle ein Wert ermittelt wird, der sich in einem Korridor von 20% um den tatsächlichen Wert des Grundvermögens befindet. Diese Annäherung ist aus verfassungsrechtlicher Sicht ausreichend. Bedenklich ist aber, dass in einem Drittel der Fälle ein zu hoher Wert errechnet wird. Dass der Steuerpflichtige zwar den Gegenbeweis erbringen kann, für das Gutachten aber die Kosten tragen muss, obwohl es der Ermittlung des Bewertungsmaßstabs dient, kritisierte Dr. Jüptner. Er sprach

sich für die Gewährung eines Bewertungsabschlags zur Vermeidung eines solch aufwendigen Verfahrens aus.

3.4.3 Ende des Steuerwerts, Ende von Rechtsinstituten?

Die Annäherung des Steuerwertes an den Verkehrswert lässt vermuten, dass es der, von der Rechtsprechung angesichts des bisherigen Dualismus von Steuer- und Verkehrswert entwickelten Rechtsinstitute (z.B. bei der gemischten Schenkung) nicht mehr bedarf. Die Annäherung führt zu einem Bedeutungsverlust, das Ende der Rechtsinstitute bedeutet dies aber wohl nur bei Betriebsvermögen, widersprach Dr. Jüptner.

3.4.4 Einzelheiten: Wertermittlung bei Betriebsvermögen

Eine „sklavische Orientierung“ an den Vorgaben des BVerfG stellte Dr. Jüptner für die Ermittlung des Verkehrswertes von Betriebsvermögen fest. Wesentliche Elemente der neuen Betriebsvermögensbewertung sind die Rechtsformneutralität und die Gesamtbewertung.

Künftig wird nur noch nach Börsennotierung, nicht aber nach Rechtsform unterschieden. Bei einer Börsennotierung ist der Kurswert zur Verkehrswertermittlung maßgebend. Bei nichtbörsennotierten Unternehmen ist der Wert aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten. Im Regelfall wird ein Kaufpreis als Anknüpfungspunkt aber nicht zur Verfügung stehen, so dass die Ertragsaussichten oder andere anerkannte nichtsteuerliche Methoden zur Verkehrswertermittlung heranzuziehen sind. Die untere Grenze bildet der Substanzwert.

Für die Anwendung der Verkehrswertermittlungsmethode soll – entgegen bisheriger Reformüberlegungen – keine Differenzierung zwischen Klein- und Großunternehmen erfolgen. Auch der Kapitalisierungszinssatz der AntBewV-E soll nur für die Wertermittlung nach der Verordnung gelten.

Das in der AntBewV-E geregelte vereinfachte Ertragswertverfahren ist angelehnt an das nichtsteuerliche Ertragswertverfahren (IDW S 1²). Der Ertragswert ist zu ermitteln durch eine Multiplikation des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags des betriebsnotwendigen Betriebsvermögens und dem Kapitalisierungszinssatz. Ein erhebliches Streitpotential befürchtete Dr. Jüptner in der Praxis vor allem bei der Ermittlung des nachhaltigen Jahresertrags und den dafür erforderlichen Hinzurechnungen und Kürzungen.

² Dargestellt im Wirtschaftsprüferhandbuch 2008, Bd. II, S. 1 und aus Sicht der Finanzverwaltung dargestellt im Leitfaden zur Bewertung von Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke der OFD Münster und Rheinland.

Den Beweis eines niedrigeren Wertes kann der Steuerpflichtige – anders als bei Grundvermögen – für das Betriebsvermögen nicht erbringen. Ihm bleibt nur die Möglichkeit, eine andere Bewertungsmethode zu wählen. Diese Wahlmöglichkeit wird allerdings auch dem Finanzamt eingeräumt, unklar ist aber noch, ob das Finanzamt eine andere Methode wählen darf, wenn diese zu einem höheren Wert führt.

Sowohl die AntBewV-E als auch die „anderen anerkannten Methoden“ führen im Ergebnis zu einer Annäherung an den Verkehrswert. „Schein und Sein liegen nahe beieinander“, urteilte Dr. Jüptner.

3.5 Die Verschonung einzelner Vermögensarten

3.5.1 Verschonung von Betriebsvermögen – Konzept

Bei der Entwicklung des Konzepts zur Verschonung von Betriebsvermögen unterstellte Dr. Jüptner dem Gesetzentwurf eine gewisse „Böswilligkeit“: Erben von Betriebsvermögen verspricht das Gesetz zunächst, dass das Vermögen „insgesamt außer Ansatz bleibt“. Erst dreieinhalb Seiten später stellt das Gesetz klar, dass nur 85% des Vermögens außer Ansatz bleiben.

Zur Erreichung der Verschonung muss der Steuerpflichtige zu dem eine „Achterbahnfahrt“ mit mehreren „Loopings“ überstehen.

Der *erste Looping* besteht darin, dass nicht mehr als 50% des Vermögens Verwaltungsvermögen sein darf. Die Abgrenzung zwischen Verwaltungsvermögen und übrigen Vermögen gestaltet sich schwierig, dennoch ist die Absicht des Gesetzgebers „ehrenwert“ und sein Einschätzungsspielraum gewahrt.

Der *zweite Looping* besteht in der Erfüllung des Lohnsummenkriteriums. Dr. Jüptner hoffte, dass dieses Kriterium nicht jedes Jahr überprüft werden soll, sondern am Ende eines bestimmten Zeitraums eine Durchschnittslohnsumme ermittelt wird und diese als Vergleichsmaßstab gilt. Zudem soll der Beobachtungszeitraum entgegen des gegenwärtigen Entwurfs noch gekürzt werden.

Mit der Behaltensfrist von 15 Jahren hat der Steuerpflichtige schließlich den *dritten Looping* zu überstehen. Als besonders „unangenehm“ charakterisierte Dr. Jüptner, dass die vorzeitige Veräußerung des Betriebsvermögens die volle Besteuerung auslöst (Fallbeileffekt). Gegen-

wärtig diskutiert die Koalition aber eine Verkürzung der Behaltensfrist und eine zeitanteilige Abschmelzung der Steuer.

Insgesamt bescheinigte Dr. Jüptner dem Verschonungskonzept Verfassungsmäßigkeit.

3.5.2 Doppelbesteuerung: Latente Ertragsteuer

Zur Verdeutlichung der im Gesetzentwurf bisher nicht gelösten Problematik der latenten Ertragsbesteuerung zitierte Dr. Jüptner ein Beispiel von Prof. Dr. Piltz³: „E ist Alleingesellschafter einer GmbH & Co.KG, die gewerblich genutzte Immobilien (Supermärkte und Bürohäuser) vermietet. Erbschaftsteuerwert 100 Mio. Euro, Steuerbilanzwert 30 Mio. Euro. E wird von seiner Schwester S beerbt.“ In diesem Beispiel greift die Verschonungsregelungen wegen eines zu hohen Verwaltungsvermögensanteils nicht ein. Als Schwester zahlt S auf den Erwerb von 100 Mio. Euro eine Erbschaftsteuer von ca. 50 Mio. Euro. Um diese Steuer bezahlen zu können, verkauft sie alle Anteile an der KG für 100 Mio. Euro. Der Veräußerungsgewinn iHv 70 Mio. Euro führt zu einer Einkommensteuer von ca. 33 Mio. Euro. Bei einer Gesamtsteuerbelastung von 83 Mio. Euro verbleiben S demnach 17 Mio. Euro von 100 Mio. Euro Gesamtwert des Erbes. Zur Abmilderung dieser Doppelbesteuerung prophezeite Dr. Jüptner die Wiedereinführung des § 35 EStG.

3.5.3 Verschonung des Grundvermögens

Eine Verschonung des Grundvermögens ist „praktisch nicht vorgesehen“.

3.4 Anpassung an das Europarecht

Neben den Bemühungen um eine verfassungsgemäße Neuregelung strebt der Gesetzentwurf auch eine Konformität mit europarechtlichen Vorgaben an. Die Europarechtmäßigkeit wird aber nur dem „Schein“ nach erreicht. Ein „Sein“ kann nur auf zwei Wegen erreicht werden: durch eine Ausdehnung oder eine völlige Abschaffung der Begünstigung. Eine Ausdehnung ist zu teuer, die Abschaffung nicht gewollt. Daher geht der Gesetzgeber das Risiko der Europarechtswidrigkeit ein.

4. Schluss

Abschließend gab Dr. Jüptner zu, er könne ohne die Neuregelung „besser leben“ und gab zu bedenken, dass das Erbe in der Hand des Erben mehr bewirken kann, als in der Hand des Staates.

³ Piltz, Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DStR 2008, 745, 753.

II. Diskussion

Im Anschluss fand eine Diskussion mit Beiträgen aus dem Zuhörerkreis statt. Im Mittelpunkt des Interesses standen vor allem die Alternativen zu der geplanten Erbschaftsteuerreform, die Auswirkungen der Neuregelung auf das Steueraufkommen und die Abgrenzung zwischen Verwaltungsvermögen und begünstigtem Betriebsvermögen.

Münster, den 28. Oktober 2008

Jessica Tonius
Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht
Westfälische Wilhelms-Universität Münster