

Tagungsbericht III. ErbR-Tagung, 09.10.2009, München

von Dr. Susanne Sachs, Rechtsanwältin, Bonn

Auf der III. ErbR-Tagung der AG Erbrecht im Deutschen Anwaltverein stand »Die neue Erbschaftsteuer – Verfassung – Verwaltung – Verschonung« auf dem Programm

Einleitend trug *Professor Dr. Roman Seer* von der Ruhr-Universität Bochum zum Thema »Erbschaftsteuer contra Verfassung – Auswirkungen« vor.

Zunächst umriss er die verfassungsrechtliche Problematik der Erbschaftsteuer ganz allgemein. Der Gesetzgeber beuge sich im Hinblick auf die Erbschaftsteuer stets im Spannungsverhältnis zwischen der Eigentümerfreiheit des Erblassers (Erhaltung des Eigentums im Erbfall zugunsten der Familie) und der Gleichheit innerhalb der Nachfolgeneration (Ausgleich zugunsten der Nichterben via Steuer).

Im Folgenden stellte er konkret die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur neuen Erbschaftsteuer vor: Zunächst müsse jeder Steuertatbestand einen Lenkungszweck erkennen lassen. Dieser müsse zielgenau verfolgt werden. Die durch die Steuer Geförderten müssten nach sachgerechten Kriterien von den nicht Begünstigten abgegrenzt werden (Gebot der Außengerechtigkeit). Innerhalb der begünstigten Gruppe müssten alle gleich behandelt werden (Gebot der Binnengerechtigkeit). Zudem müsse das Ausmaß der Steuervergünstigung (= Ungleichbehandlung) durch den Lenkungszweck gerechtfertigt sein (Verhältnismäßigkeit).

Anhand dieser Vorgaben überprüfte *Seer* die Neuregelungen des Erbschaftsteuergesetzes auf ihre Verfassungsmäßigkeit, wobei insbesondere bei der Neuregelung zur Besteuerung von Betriebsvermögen verfassungswidrige Normen ausgemacht wurden. Als besonders eklatanten Verfassungsverstoß wertete *Seer* die Regelung zur 50 %-Verwaltungsvermögensgrenze. Das Alles-oder-Nichts-Prinzip der Besteuerung sei verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen, zumal das Verwaltungsvermögen durch geschickte steuerliche Gestaltung in erheblichem Ausmaß reduziert werden könne (Auslagerung von Verwaltungsvermögen auf getrennte Gesellschaften, Festgeld statt Wertpapiere und vergleichbare Forderungen). Die Höhe der Steuer sei also nach wie vor nicht das Ergebnis einer gerechten und gleichmäßigen Bewertung des ererbten Vermögens, sondern dasjenige einer mehr oder weniger geschickten Steuergestaltung. Des Weiteren sei das Ausmaß der Verschonungssubvention für Betriebsver-

mögen gegenüber der Besteuerung von Privatvermögen unverhältnismäßig hoch. Jedenfalls solche Privatleute, die vorhätten mit dem ererbten Vermögen neue Arbeitsplätze zu schaffen und nicht nur zu erhalten, müssten wenigstens ebenso begünstigt werden. Zudem sei die Verschonungssubvention schwer kalkulierbar, da selbst die Insolvenz zu ihrem Wegfall führe. Die 10-jährige Wohlverhaltensfrist könne die Betriebsnachfolger von wirtschaftlich eigentlich gebotenen Entscheidungen abhalten und verfehle in diesen Fällen vollständig ihren Zweck.

Abschließend schlug der Referent eine alternative – (seines Erachtens) verfassungsmäßige – Steuergesetzgebung vor. Er sprach sich für einen flachen Einheitssteuertarif oder einen flach-progressiven Teilmengenstaffeltarif ohne Verschonungssubvention aus, die Steuersätze sollten nicht wesentlich über 10 % liegen, die Bemessungsgrundlage solle durch niedrigere Freibeträge verbreitert werden, die Steuerklassen sollten abgeschafft werden.

Im Anschluss referierte *Dr. Ullrich Fechner*, Rechtsanwalt und Geschäftsführer der Profunda Verwaltungs-GmbH über die Besteuerung von Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform im Einzelnen.

Zunächst stellte er das neue Bewertungssystem des BewG für Betriebsvermögen vor. Dabei wies er darauf hin, dass die Erbschaftsteuerreform keineswegs – wie vielfach behauptet – wesentliche Erleichterungen für Betriebe mit sich bringe. Vielmehr sei durch die neue Bewertungsmethode – meist Ertragswertmethode – insbesondere in Familienunternehmen mit einem derart hohen Steuerwert (Verkehrswert) zu rechnen, dass die 85 %ige Verschonung von Betriebsvermögen dies nur knapp ausgleichen könne. Eine zusätzliche Erschwernis für die Betriebe stellten die langjährigen Behaltensfristen dar.

Zu ungerechten Ergebnissen könnten u. a. § 11 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 BewG führen. Nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG ist der Verkehrswert von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nicht an der Börse gehandelt werden, aus Verkäufen abzuleiten, die weniger als 1 Jahr zurück liegen. Dabei werden plötzliche erhebliche Wertverluste – wie diejenigen während der Finanzkrise – nicht berücksichtigt. Auch die Regelung des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG, der als Untergrenze des zu besteuernenden Wertes den Wert der zum Betriebsvermögen gehörenden einzelnen Wirtschaftsgüter vorsieht, könne zu untragbaren Ergebnissen führen, wenn beispielsweise ein sehr wertvolles Betriebs-

grundstück, welches schon seit Jahrhunderten in Familienbesitz ist, ins Betriebsvermögen fällt, das Unternehmen jedoch nur verhältnismäßig geringe Erträge erwirtschaftet. Zur Lösung beider Fälle schlägt *Fechner* vor, das Ergebnis über die Billigkeitsklausel des § 163 AO zu korrigieren.

Im Anschluss ging *Fechner* auf die Regelungen zur Besteuerung von nichtbetriebsnotwendigem Verwaltungsvermögen ein. Dabei monierte er insbesondere den Kaskadeneffekt, der durch die Regelung des § 13 b Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 13 b Abs. 2 ErbStG ausgelöst werden kann. Jede Tochtergesellschaft einer Kapitalgesellschaft ist danach steuerlich einzeln zu betrachten. Besteht das Vermögen der Tochtergesellschaft zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen, so ist sie steuerlich nicht begünstigt und damit insgesamt als Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft zu betrachten. So wird die Muttergesellschaft u. U. »infiziert«, obwohl das Verwaltungsvermögen insgesamt weit weniger als 50 % beträgt. Bei mehrstufigen Unternehmen kann sich dies im schlimmsten Fall bis in die oberste Muttergesellschaft fortsetzen und so zu dem grotesken Ergebnis führen, dass ein mehrstufiges Unternehmen, welches beispielsweise insgesamt ein Betriebsvermögen von etwa 100 Mio € hält, insgesamt nicht steuerbegünstigt übertragen werden kann, weil eine der Tochtergesellschaften ein Verwaltungsvermögen von 10 Mio € hält. Gerade für internationale und weit verzweigte Unternehmen bedeutet diese Regelung einen enormen Aufwand, weil jedes einzelne Tochterunternehmen auf Verwaltungsvermögen überprüft werden muss.

Fechner wies des Weiteren darauf hin, dass Betriebsgrundstücke gemäß § 13 b Abs. 2 Nr. 1 d ErbStG dann nicht als Verwaltungsvermögen zu betrachten sind, wenn der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Dies führt dazu, dass Unternehmen, die in Besitz einer Vielzahl von Grundstücken sind, eine viel größere Chance haben, in den Genuss der Steuerbefreiung zu gelangen als kleinere Familienunternehmen, die nur ein oder zwei Grundstücke ihr eigen nennen. Er empfahl jedem Unternehmer, die Erforderlichkeit eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dadurch zu dokumentieren, dass er eine Hausmeisterei und eine Hausverwaltung einrichtet.

Zur Problematik der Behaltensfristen, insbesondere der Lohnsummenklauseln und des rückwirkenden Wegfalls der Steuervergünstigung, verwies der Referent aus Zeitgründen auf den Vortrag des Vorgängers und sein umfangreiches Skript.

Zur Neuregelung der Besteuerung von Privatvermögen trug *Herrmann-Ulrich Viskorf*, Vizepräsident des BFH vor. *Viskorf* bot dabei einen umfassenden Überblick.

Zunächst ging er auf die Änderungen bei der Bewertung des Grundvermögens ein und erläuterte Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren. Er wies darauf hin, dass es dem Steuerpflichtigen immer offen steht, durch ein eigenes Sachverständigengutachten einen geringeren Wert nachzuweisen. Des Weiteren erläuterte er die Neuregelungen zur steuerbegünstigten Übertragung von Familienheimen an den Ehegatten und an die Kinder anhand von Beispielen. Schließlich ging er auf weitere Einzeländerungen bzgl. der Besteuerung von Privatvermögen ein. So wies er unter anderem darauf hin, dass Lebensversicherungen seit der Reform stets mit dem Rückkaufwert anzusetzen sind (§ 12 Abs. 4 BewG), dass Nießbrauch und sonstige Belastungen eines Grundstücks nach der Reform vom Grundstückswert auch für Steuerzwecke abzuziehen sind (Wegfall des § 25 ErbStG) sowie darauf, dass Abfindungen für den Verzicht auf ein Recht (bspw. aus Vertrag zugunsten Dritter) nach der neuen Rechtslage besteuert werden (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG) und somit ein Steuerschlupfloch geschlossen wurde.

Abschließend trug Rechtsanwalt, Notar und Steuerberater *Dr. Reinhard Geck* zu den gesellschaftsrechtlichen und ertragssteuerrechtlichen Auswirkungen der neuen Erbschaftsteuer vor.

Geck wies darauf hin, dass nicht nur Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen im eigentlichen Sinne der Erbschaftsteuer unterfallen, sondern auch die Anwachsung von Gesellschaftsanteilen gegen Abfindung in Höhe der Wertdifferenz. Sieht ein Gesellschaftsvertrag etwa vor, dass der ausscheidende Gesellschafter für seinen Anteil nur eine Abfindung in Höhe von 80 % ihres Verkehrswertes erhält, so ist die Wertdifferenz von 20 % nach dem ErbStG zu versteuern. Nach der alten Rechtslage war hierbei umstritten, ob der Erwerb von Vermögen durch Anwachsung dem Begünstigungstatbestand des § 13 a ErbStG unterfiel. Diese Unsicherheit wurde mit dem neuen ErbStG ausgeräumt, da hiernach jeder erbschaftsteuerliche Sachverhalt der Begünstigung unterfällt, wenn die sonstigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Geck überprüfte im Folgenden typische gesellschaftsvertragliche Klauseln im Hinblick auf die Erbschaftsteuerreform.

Er riet davon ab, die sogenannte Buchwertklausel, die die Liquidität der Gesellschaft schonen soll, ohne Weiteres zu verwerfen. Zwar werde durch eine Abfindung zum Buchwert des Gesellschaftsanteils regelmäßig ein Erbschaftsteueratbestand ausgelöst, die verbleibenden Gesellschafter hätten aber häufig die Möglichkeit, Betriebsvermögensbegünstigungen und Verschonungsabschläge in Anspruch zu nehmen. Nur in den Fällen, in denen das nicht möglich sei – klassischerweise bei zu hohem Verwal-

tungsvermögen – sollte die Streichung der Klausel ernsthaft in Betracht gezogen werden.

Auf das Stuttgarter Verfahren sollte in Gesellschaftsverträgen seines Erachtens allerdings generell nicht mehr verwiesen werden. Angesichts neuer maßgeblicher Bewertungsmethoden werde das Stuttgarter Verfahren in Vergessenheit geraten. Für den Fall, dass die Gesellschafter dennoch am Stuttgarter Verfahren festhalten wollten, empfahl er, wenigstens den Hinweis aufzunehmen, dass das Stuttgarter Verfahren in der Form anzuwenden ist, wie es am 31.12.2008 galt. Anderenfalls bestehe die Gefahr, dass ein Gericht zu der Auffassung gelange, die Gesellschafter hätten das Stuttgarter Verfahren nur so lange anwenden wollen, wie es auch steuerlich maßgeblich gewesen sei.

Alternativ das Ertragswertverfahren zur Anwendung zu bringen, bietet sich seines Erachtens nicht an, da dieses in vielen Fällen zu überhöhten Ergebnissen gelange. Er schlägt stattdessen die Buchwertklausel vor, die – je nach den Bedürfnissen der Gesellschafter – abgewandelt werden kann.


Für die sinnvollsten gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklauseln hält er solche, die für den Wert eines Gesellschaftsanteils auf branchenspezifische Bewertungsverfahren abstellen.

Des Weiteren stellte *Geck* die Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuerrechts auf gesellschaftsrechtliche Nachfolgeklauseln dar. Insbesondere wies er darauf hin, dass die Steuervergünstigung für den Übergang von Betriebsvermögen nach einer qualifizierten Nachfolgeklausel aufgrund der Regelungen der §§ 13 a Abs. 3, 13 b Abs. 3

ErbStG nicht mehr bei dem Erben des Gesellschaftsanteils verbleibt, sondern vielmehr auf den Erwerber des Gesellschaftsanteils übergeht. So wird nach der neuen Rechtslage sichergestellt, dass tatsächlich derjenige begünstigt wird, der auch die Unternehmensführung übernimmt.

Für Kapitalgesellschaften, insbesondere die mittelständische GmbH, erläuterte *Geck*, wie die Steuervergünstigungen beim Übergang von Gesellschaftsanteilen durch geschickte Gestaltung gesichert werden können.

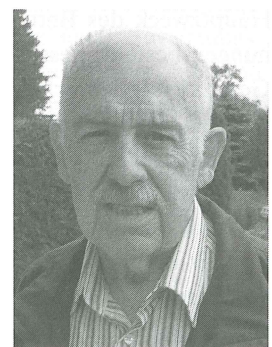
Abschließend gab *Geck* Hinweise, wie der Ertragswert als Bemessungsgrundlage gemindert werden kann und ging im Einzelnen auf steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten ein, die die Abschaffung des § 25 ErbStG a.F. eröffnet (Nießbrauch und andere Lasten sind nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz vom Wert des Übertragungsgegenstandes abziehbar).

Nach der auch für Praktiker interessanten verfassungsrechtlichen Betrachtung des Eröffnungsredners, welche zugleich eine gute Übersicht über die verschiedenen maßgeblichen Änderungen der Erbschaftsteuerreform ermöglichte, gingen die Folgeredner auf ihren jeweiligen Spezialgebieten in die Tiefe und erläuterten anhand einer Vielzahl von Beispielen anschaulich, welche Konsequenzen die Erbschaftsteuerreform in der Praxis mit sich bringt und zeigten Möglichkeiten auf, wie mit den neu aufgetretenen Schwierigkeiten umgegangen werden kann. Insgesamt eine sowohl für steuer- als auch für erbrechtlich spezialisierte Praktiker eine hilf- und aufschlussreiche Veranstaltung. 

Aufsätze

Ist das sog. Berliner Testament wirklich »out«?

von Dr. Helmut Schuhmann, Rechtsanwalt und Steuerberater, München



I. Einführung

Früher hatte §§ 2269 BGB in der Überschrift den Begriff »Berliner Testament« verwandt. Jetzt heißt es »Gegenseitige Einsetzung«.

In der Kommentierung¹ wird zum »Berliner Testament« u. a. ausgeführt, dass es die beliebte Einheitslösung sei,

wenn es darum gehe, sich gegenseitig zu bedenken und gleichzeitig die Erbfolge nach dem Versterben beider Partner zu regeln. Vereint bleibe das gemeinschaftliche Vermögen der Ehegatten, denn sie setzten sich gegenseitig zu Alleinerben ein, so dass erst nach dem Tod des Längerlebenden der beiderseitige Nachlass an einen gemeinsam bestimmten Schlusserben falle. Der Schlusserbe sei in diesem Sinne Ersatzerbe eines jeden Ehegatten, weil er den Längerlebenden unmittelbar beerben solle. Es erbe

¹ Vgl. M. Schmidt in Erman BGB. 12. Aufl. § 2269 Rz. 1.