

Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG

Caroline Diandra Lederer

**Die erbschaftsteuerliche Verschonung von
familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den
Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von: Caroline Diandra Lederer
aus: Moers

Erstgutachter: Prof. Dr. Marcel Krumm
Zweitgutachter: Prof. Dr. Sebastian Benz
Tag der Prüfung: 27.10.2020

Caroline Diandra Lederer

**Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten
(Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach
§ 13a Abs. 9 ErbStG**



Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

Reihe III

Band 47

Caroline Diandra Lederer

**Die erbschaftsteuerliche Verschonung von
familiengeführten (Groß-)Unternehmen
durch den Vorab-Abschlag nach
§ 13a Abs. 9 ErbStG**

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

herausgegeben von der Universitäts- und Landesbibliothek Münster

<http://www.ulb.uni-muenster.de>



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <https://www.dnb.de> abrufbar.

Dieses Buch steht gleichzeitig in einer elektronischen Version über den Publikations- und Archivierungsserver der WWU Münster zur Verfügung.

<https://www.ulb.uni-muenster.de/wissenschaftliche-schriften>

Caroline Diandra Lederer

„Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG“

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster, Reihe III, Band 47

Verlag readbox unipress in der readbox publishing GmbH, Dortmund

www.readbox.net/unipress

Zugl.: Diss. Universität Münster, 2020

Dieses Werk ist unter der Creative-Commons-Lizenz vom Typ 'CC BY-NC-ND 4.0 International' lizenziert: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.de>

Von dieser Lizenz ausgenommen sind Abbildungen, welche sich nicht im Besitz der Autorin oder der ULB Münster befinden.



ISBN 978-3-8405-0251-4

(Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:hbz:6-49029526251

(elektronische Version)

direkt zur Online-Version:

© 2021 Caroline Diandra Lederer

Satz: Caroline Diandra Lederer

Umschlag: ULB Münster



Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster im Wintersemester 2020/2021 als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht bei Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm. Das öffentlich-rechtliche Kolloquium fand am 27.10.2020 statt. Rechtsprechung und Literatur sind soweit möglich bis April 2020 berücksichtigt worden.

Für die umfassende Betreuung und die Erstellung des Erstgutachtens danke ich meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm. Die anregenden Diskussionen sowie die wertvollen Ratschläge haben diese Arbeit maßgeblich gefördert. Herrn Prof. Dr. Sebastian Benz danke ich vielmals für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

An dieser Stelle möchte ich mich auch bei meiner Familie und meinen Freunden, insbesondere bei meinen Eltern, Andrea Seefeldt-Lederer und Prof. Dr. M.-Maximilian Lederer sowie bei meinem Lebensgefährten, Jakob Müllmann, für die stetige Unterstützung und Ermutigungen in dieser überaus ereignisreichen Zeit bedanken. Sie haben mich immer darin bestärkt, meine Ziele zu verfolgen. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Mein ausdrücklicher Dank gilt dabei auch dem Institut für Steuerrecht. Die kollegiale Atmosphäre hat mit zum Entstehen dieser Arbeit beigetragen.

Düsseldorf, 31.01.2021

Caroline Diandra Lederer

Inhaltsverzeichnis

EINFÜHRUNG IN DIE UNTERSUCHUNG.....	1
ERSTER TEIL: GRUNDLAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER BEURTEILUNG DER NOTWENDIGKEIT DER ERBSCHAFTSTEUERLICHEN VERSCHONUNG VON FAMILIENUNTERNEHMEN	5
A. Das Erbschaftsteuerrecht – Grundprinzipien und innere Systematik	5
I. Erbanfall- und Bereicherungsprinzip.....	5
II. Erbschaftsteuerliche Systematik von Bewertung und Verschonung	11
1. Allgemeine Aspekte der Steuersystematik	11
2. Bewertung unternehmerischer Einheiten	12
a) Rückblick: Das vormalige Bewertungsrecht von 1992 bis 2008	12
b) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07. November 2006.....	16
c) Das seit 2008 geltende, reformierte Bewertungsrecht	25
3. Verschonung unternehmerischer Einheiten	30
a) Rückblick: Das vormalige Verschonungsrecht vor 2008	30
b) Neuregelungen aufgrund der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung von 2006	35
c) Verfassungsrechtliche Maßstäbe unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus 2014	42
aa) Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Auswahl verschonungswürdiger Tatbestände	42
bb) Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Steuerverschonungen	44
cc) Anwendung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe auf das Verschonungsrecht vor 2014.....	49
d) Das geltende Verschonungsrecht.....	54
4. Zusammenfassung: Strikte Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene	57

B. Das Familienunternehmen – Begriffskonkretisierung.....	58
I. Die Ausgangssituation.....	58
II. Der Familienbegriff als steuersystematischer Einordnungsversuch	60
III. Die strukturelle Abgrenzung zu Nicht-Familienunternehmen	62
1. Ausgangsfragen in Bezug auf die typische Familienunternehmensstruktur	62
2. Die herrschenden Definitionsansätze in der Literatur	63
a) Der „components of involvement“-Ansatz	63
b) Der „essence-based“-Ansatz	66
3. Das kontinuierliche Begriffsverständnis	68
4. Der Mittelstand als Ansatz zur Begriffskonkretisierung	70
5. Zusammenfassung: Typusbestimmende Merkmale von qualifizierten „Familienunternehmen“ – ein typologisches Begriffsverständnis der Unternehmensstruktur.....	73
 C. Gründe für die erbschaftsteuerliche Verschonung von Familienunternehmen – strukturbedingte Besonderheiten	 79
I. Rechtspolitische Verschonungsaspekte: Das vom Gesetzgeber definierte Gemeinwohlinteresse	79
1. Ausgangslage der Verschonungsrechtfertigung.....	79
2. Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Erwerbern eines Familienunternehmens anhand des Gemeinwohlprinzips	81
a) Das öffentliche Interesse an der allgemeinen Förderung umsatzstarker Familienunternehmen	81
b) Das öffentliche Interesse am Bestand von umsatzstarken Familienunternehmen.....	86
aa) Die abstrakte Gefährdungslage von Familienunternehmen aufgrund des negativen Liquiditätseffekts der Erbschaftsteuerpflicht des Erwerbers	86
(1) Erhöhte Bestandsgefährdung aufgrund strukturbedingter Besonderheiten	86
(2) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch ein Darlehen	91
(a) Konstellation: Der Erwerber als Darlehensnehmer und die Bank als Darlehensgeber	91
(b) Konstellation: Das Unternehmen als Darlehensnehmer (Aufnahme von Fremdkapital)	92

(c) Konstellation: Das Unternehmen als Darlehensgeber	93
(3) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch eine Lebensversicherung, abgeschlossen durch den Erblasser	94
(4) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch den Anteils-/ Beteiligungsverkauf	96
bb) Zwischenergebnis.....	97
c) Das öffentliche Interesse an der Schaffung/Sicherung von Arbeitsplätzen.....	98
3. Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Verschonung anhand der Gemeinwohlbindung und -verpflichtung des übertragenen Familienunternehmens	99
4. Zwischenergebnis	102
II. Verfassungsimmanente Verschonungsaspekte	102
1. Abgrenzung	102
2. Familienprinzip (Art. 6 Abs. 1 GG).....	103
3. Substanzbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG)	106
III. Bewertungsrechtsimmanente Verschonungsaspekte	108
1. Nichtberücksichtigung bewertungsrelevanter Verfügungsbeschränkungen	108
a) Bedeutung des § 9 Abs. 3 BewG und seine (bisherige) Auslegung durch den Bundesfinanzhof.....	108
aa) Normative Ausgangslage	108
bb) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 9 Abs. 3 BewG vor der Erbschaftsteuerreform 2009	111
b) Keine Veränderung der normativen Ausgangslage durch § 11 BewG (kein Vorrang des § 11 BewG vor § 9 BewG).....	113
c) Kritische Würdigung der Auslegung des Bundesfinanzhofs (bezogen auf die Rechtslage bis zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2016)	120
aa) Bewertungsrechtliche Aspekte	120
bb) Verfassungsrechtliche Aspekte	124
d) Erbschaftsteuerreformgesetz 2016: Nunmehr einfach-rechtliche (und konstitutive) Absicherung der Rechtsprechung durch § 13a Abs. 9 ErbStG?.....	126
2. Bewertungsmangel als tragfähiger Rechtfertigungsgrund?	128
D. Zusammenfassung des ersten Teils	129

2. TEIL: DIE UMSETZUNG DER VERSCHONUNGSBEDÜRFTIGKEIT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN 133

A. Systematik des neuen Verschonungssystems für unternehmerisch genutztes Vermögen im Erbschaftsteuerrecht..... 133

- I. Veranschaulichung der neuen Systematik des erbschaftsteuerlichen Verschonungssystems anhand des zentralen Begriffs des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG 133
 - 1. Die Ermittlung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG..... 133
 - a) Die Berechnungsgrundlage für das begünstigte Vermögen.....133
 - b) Das Nettoverwaltungsvermögen und seine Berechnung135
 - aa) Die Berechnungsgrundlage für das Nettoverwaltungsvermögen 135
 - bb) Das privilegierte Vermögen zur Erfüllung der Altersversorgungsverpflichtung 136
 - cc) Der Finanzmitteltest und der daraus resultierende Umfang „schädlicher“ Finanzmittel 139
 - dd) Die anteilige Schuldenverrechnung..... 143
 - c) Der zu kürzende Wert des Nettoverwaltungsvermögens145
 - 2. Die Problematik des übermäßigen Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG 148
- II. Überblick über die Verschonungsmöglichkeiten des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens – § 13a Abs. 1, Abs. 10, § 13c, § 28a und § 28 ErbStG..... 152
 - 1. Verschonungsmöglichkeit des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens mit einem Wert von unter 26 Millionen Euro..... 152
 - 2. Verschonungsmöglichkeit des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens mit einem Wert von über 26 Millionen Euro 154

B. Einbettung des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG in diese neue erbschaftsteuerrechtliche (Verschonungs-)Systematik..... 156

- I. Genese des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG 156
- II. Systematische Einordnung des Vorab-Abschlages 159
 - 1. Einordnung in die erbschaftsteuerrechtliche Systematik 159
 - 2. Einordnung in die verschonungsrechtliche Systematik..... 161

C. Der Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG und seine Auslegung.....	165
I. Vorüberlegungen zur Auslegung des Vorab-Abschlages.....	165
1. Überblick über die Auslegungsgrundsätze	165
a) Herkömmliche Auslegungsmethoden.....	165
b) Erbschaftsteuerbedingte Auslegungsbesonderheiten	169
2. Verfolgte Zwecksetzung des Gesetzgebers in Bezug auf § 13a Abs. 9 ErbStG unter historisch teleologischen Gesichtspunkten.....	171
II. Zugrundelegung des Typus Familienunternehmen und die Verwendung von Typusbegriffen in Abgrenzung zur Verwendung von Typisierungen	176
III. Tatbestandliche Voraussetzungen des Vorab-Abschlags gem. § 13a Abs. 9 ErbStG und deren Auslegung	182
1. Zugangsvoraussetzung für den Vorab-Abschlag	182
a) Zugang im Allgemeinen.....	182
b) Sonderfall: „Anwachsungserwerb“ bei Einziehung der GmbH-Anteile	186
2. Beschränkungen durch gesellschaftsvertragliche/satzungsrechtliche Regelungen.....	188
3. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG.....	192
a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung	192
b) Die Begrenzung der Ausschüttung und Entnahme auf 37,5 % des „steuerrechtlichen Gewinns“	194
aa) Die Bemessungsgrundlage des „steuerrechtlichen Gewinns“ – ein Interpretationsversuch	194
bb) Der Umfang des „steuerrechtlichen Gewinns“ bei Mitunternehmerschaften	200
c) Kürzungsbetrag von „Steuern vom Einkommen“	202
aa) Ermittlung der konkreten Höhe der Entnahmebeschränkung bei Personengesellschaften	202
(1) Konkret individuelle Ermittlung des Kürzungsbetrages.....	202
(2) Solidaritätszuschlag als „Steuer vom Einkommen“	205
(3) Sonderfall: Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen	206
(4) Berechnungsbeispiel der „Steuer vom Einkommen“	206

bb) Ermittlung der konkreten Höhe der Ausschüttungsbegrenzung bei Kapitalgesellschaften	209
(1) Begriffsumfang der in Abzug zu bringenden „Steuern vom Einkommen“	209
(2) Bezugsgröße für die Berechnung der zu kürzenden „Steuern vom Einkommen“	210
cc) Mehrstufige Unternehmenskonstellation – Konzernfälle	218
d) Verstoß gegen § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG.....	220
aa) Zeitraum-Betrachtung für Entnahmen und Ausschüttungen	220
(1) Einzelfallbetrachtung des jeweiligen Wirtschaftsjahres	220
(2) Saldierte Betrachtungsweise der Wirtschaftsjahre	222
(3) Modifizierte Einzelfallbetrachtung der Wirtschaftsjahre.....	224
(4) Zusammenfassung.....	225
bb) Entnahmen/Ausschüttungen im Sinne des Vorab-Abschlages.....	226
(1) Beschränkungsrelevante Entnahmen bei Mitunternehmerschaften	226
(2) Beschränkungsrelevante Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften	227
(3) Ausschüttungen und Entnahme aus nicht begünstigtem Vermögen.....	230
(4) Entnahmen und Ausschüttungen in Höhe der jeweiligen Erbschaftsteuer	230
cc) Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG.....	232
4. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Verfügungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG	233
a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Verfügungsbeschränkung.....	233
b) Der Begriff der <i>Verfügung</i> im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG.....	233
aa) Erbschaftsteuerspezifische Auslegung des Verfügungsbegriffs.....	233
bb) Modifizierte Maßgeblichkeit der freien Übertragungsmöglichkeit	237
cc) Sonderfall: Sonderbetriebsvermögen.....	239
dd) Sonderfall: Verfügungen unter Zustimmungsvorbehalt	240
ee) Zusammenfassung	241
c) Der Begriff des <i>Mitgesellschafters</i> im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG	242
d) Der Begriff der <i>Angehörigen</i> im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG	244
e) Der Begriff der <i>Familienstiftung</i> im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG	245

f) Übertragungsmöglichkeit auf eine vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft.....	247
5. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG	250
a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkung	250
b) Der Begriff des <i>Ausscheidens aus der Gesellschaft</i> im Zusammenhang mit der zu zahlenden <i>Abfindung</i>	252
aa) Zivilrechtliche Grundlagen	252
bb) Erbschaftsteuerspezifische Auslegung.....	255
(1) Anlassunabhängigkeit des Ausscheidens	255
(2) Maßgeblichkeit der Anwachsung/Übertragung des Gesellschaftsanteils	256
(3) Nicht unter die Abfindungsbeschränkung zu fassende Sonderfälle	258
c) Der Begriff des „gemeinen Werts“ im Vergleich zum „Verkehrswert“ des Anteils.....	259
d) Grenzen der Zulässigkeit von Beschränkungen der Abfindungshöhe	261
e) Problematik der fiktiven Bereicherung gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 beziehungsweise § 7 Abs. 7 ErbStG	263
6. Tatsächlichen Verhältnissen entsprechen – § 13a Abs. 9 S. 1 a.E. ErbStG ...	266
a) Funktion und Wirkweise des Tatbestandsmerkmals des tatsächlichen Entsprechens	266
b) Offene Auslegungsfragen	267
7. Zeitliche Anwendungsvoraussetzungen gem. § 13a Abs. 9 S. 4 und 5 ErbStG.....	271
a) Wirkweise der Vor- und Nachlauffrist.....	271
b) Umfang der Vor- und Nachlauffrist	272
aa) Überprüfungsumfang einer Vor- und Nachlauffrist.....	272
bb) Vertretbarkeit einer Vor- und Nachlauffrist von 22 Jahren	274
c) Auslegungsproblematik in Bezug auf die Vorlauffrist	277
8. Partielle Anwendung des § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG	279
IV. Die Rechtsfolge des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG.....	281
1. Allgemeine Ausführungen zur Rechtsfolge	281
2. Die Problematik der Verknüpfung der Höhe des Abfindungsanspruches mit der Höhe des zu gewährenden Vorab-Abschlages	283

3. Die Problematik der unterschiedlichen Höhe bei unterschiedlichen Ausscheidensgründen	284
4. Die Höhe der Korrektur des bereits gewährten Vorab-Abschlages	287
V. Anzeigepflichten und Festsetzungsverjährung gem. § 13a Abs. 9 S. 6 ErbStG	289
D. Zusammenfassung und Ausblick	292
I. Zusammenfassung des zweiten Teils	292
II. Ausblick	299
LITERATURVERZEICHNIS	303

Abkürzungsverzeichnis

Bezüglich der verwendeten Abkürzungen wird auf *Kirchner, Hildebert/Böttcher, Eike*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtsprache, 9. Auflage 2018, verwiesen.

Ergänzend sind noch folgende Abkürzungshinweise angezeigt:

BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
ET&P	Entrepreneurship Theory and Practice
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie
ifM	Institut für Mittelstandsforschung
ZEW	Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung
VStR	Vermögenssteuerrichtlinie

Einführung in die Untersuchung

„*Es enim difficilis cura rerum alienarum [...] quia magis ea percipimus atque sentimus, quae ceteris, quae quasi longo intervallo interiecto videmus, aliter de illis ac de nobis iudicamus.*“¹ Die angemessene Behandlung fremder Dinge ist eine schwierige Angelegenheit, denn wir haben mehr Sinn und Gefühl für das Gute oder Schlimme, das uns selbst widerfährt, als für das Wohle oder Wehe anderer. Weil wir dieses nur wie aus weiter Ferne sehen, urteilen wir darüber anders, als über das, was uns angeht.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer² ist seit ihrer einheitlichen Einführung in Deutschland am 01. Juli 1906 regelmäßig Gegenstand von bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidungen und anschließenden Reformen. Insbesondere die Umsetzung des schon seit 1992³ bestehenden Willens des Gesetzgebers, die unentgeltliche Übertragung von unternehmerisch genutztem Vermögen von der Steuerpflicht nahezu vollumfänglich zu befreien, bleibt weiterhin Kernelement und zugleich Kernproblematik der Erbschaftsteuer.

Der Gesetzgeber hat mehrmals innerhalb seiner jeweiligen Gesetzesbegründungen zur Erbschaftsteuer angemerkt, dass kleine und mittelständische Unternehmen sowie familienbezogene Betriebe den Charakter der deutschen Wirtschaft prägen⁴. Sie seien maßgeblicher Faktor des bestehenden, stabilen Wirtschaftswachstums mit hohem Beschäftigungsstand in Deutschland⁵. Dass die Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbers einer solchen unternehmerischen Einheit jedoch zu einer Existenzbedrohung dieser gemeinwohlfördernden Unternehmen führt und aufgrund dessen eine Verschonung dieser gerechtfertigt ist, wird nicht von jedem geteilt. Ganz allgemein fehlt des Öfteren das grundsätzliche Verständnis und die Akzeptanz u.a. bei Erblassern und Erben von Geldvermögen dafür, dass die Übertragung von unternehmerisch genutztem Vermögen nahezu beziehungsweise vollständig steuerfrei möglich sein soll, wohingegen die eigene Übertragung von Geld bis zu 50 % der Steuer unterliegen kann. Auch

¹ Cicero, De officiis I, S. 34.

² Im Folgenden: Erbschaftsteuer.

³ Vgl. BT-Drs. 12/1108, S. 37.

⁴ Hierzu zuletzt: BT-Drs. 18/5923, S. 21; BT-Drs. 16/7918, S. 23.

⁵ BT-Drs. 18/5923, S. 21.

konkret bezogen auf die Argumente des Gesetzgebers führen Gegner der Unternehmensverschonung aus, dass die vorgenommene Verschonung ein Ausmaß angenommen habe, welches der gleichheitsgerechten Besteuerung widerspreche und darüber hinaus die Investitions- und Innovativbereitschaft der jeweiligen Unternehmen sogar einschränke⁶.

Mit der letzten Entscheidung vom 17. Dezember 2014 hat sich das Bundesverfassungsgericht in Teilen der Kritik der Öffentlichkeit an der erbschaftsteuerlichen Unternehmensverschonung angeschlossen. Zwar akzeptierte das Bundesverfassungsgericht die vom Gesetzgeber angeführten Gemeinwohlaspekte bzgl. der Legitimität des Verschonungsziels, allerdings führte es im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung aus, dass die mit der Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen einhergehende Ungleichbehandlung bei Großunternehmen ein derartiges Ausmaß angenommen habe, dass von einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung nur noch dann ausgegangen werden könne, wenn eine individuelle Bedürfnisprüfung erfolge⁷. Das Bundesverfassungsgericht knüpft mit dieser Aussage an die vom Gesetzgeber aufgestellte Gefährdungsvermutung für Unternehmen bedingt durch die Erbschaftsteuer an und beschränkt diese dem Grunde nach nun auf „den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen“⁸. Dabei lässt es offen, was es unter kleinen und mittleren Unternehmen versteht. Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts lassen jedoch darauf schließen, dass es eine Grenzziehung gemessen an quantitativen Aspekten bevorzugt⁹. Die geforderte Bedürfnisprüfung mit der gesetzgeberischen Annahme der verfassungsrechtlichen Schutzwürdigkeit von familiengeführten Betrieben, welche sich vor allem durch qualitative Merkmale wie die familiäre prägende Verbindung zum Unternehmen kennzeichnen, in Einklang zu bringen, war Aufgabe des Gesetzgebers im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuerreform 2016. Der Gesetzgeber war mithin aufgrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben der Rechtsprechung erstmalig in der Historie der Verschonung unternehmerischer Einheiten dazu angehalten, einzelne Unternehmensstrukturen nach ihrer Verschonungswürdigkeit zu beurteilen und zu verschonen.

⁶ So zuletzt vor allem das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen von 2012.

⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (202 f.).

⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (197).

⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (205).

Das mit der Steuerreform verabschiedete neue Erbschaftsteuergesetz ist geprägt von einem vollumfänglichen Systemwechsel bzgl. der sachlichen Steuerbefreiungsnormen für unternehmerisch genutztes Vermögen. Neben einer unerwarteten Beschränkung der Verschonungsgewährung auf einen Teil des begünstigungsfähigen Vermögens, der erwarteten Einführung eines Schwellenwerts sowie der Schaffung von weiteren Befreiungsnormen für Vermögensübertragung über diese Wertgrenze hinaus, hat der Gesetzgeber ebenfalls eine besondere rechtsform- und wertunabhängige Abschlagsgewährung im Rahmen des § 13a Abs. 9 ErbStG geschaffen. Diese Abschlagsgewährung wird in weiten Teilen als Vorab-Abschlag bezeichnet und soll erstmalig die besondere Verschonungsbedürftigkeit für Familienunternehmen im Besonderen berücksichtigen.

Die vorliegende Arbeit versucht sich der besonderen Problematik der Besteuerung von Erbschaften in Bezug auf die Familienunternehmensnachfolge zunächst durch einen kurzen Einblick in die Grundprinzipien der Erbschaftsteuer sowie anhand der Darstellung der Bewertung und Verschonung von unternehmerischen Einheiten in der Vergangenheit und der Gegenwart anzunähern. Insbesondere diese Erläuterungen zu den vergangen Bewertungs- und Verschonungssystemen und der darauf beruhenden höchstrichterlichen Rechtsprechung bedarf es zum Verständnis des heutigen erbschaftsteuerlichen Verschonungsumfangs und dessen herausragender Bedeutung. Auf diesen Ausführungen aufbauend, soll das Begriffsverständnis und die strukturellen Besonderheiten von Familienunternehmen erläutert werden. Der darauffolgende Abschnitt beschäftigt sich mit den Rechtfertigungsgründen für die erbschaftsteuerliche Verschonung. Dabei ist zu ermitteln, ob die vom Gesetzgeber angebrachten Verschonungsgründe plausibel und vertretbar sind sowie ob aus der weitergehenden steuerlichen Besonderheit, mit der sich der Erwerber familienunternehmerischen Vermögens konfrontiert sieht, tragfähige Rechtfertigungsgründe ableiten lassen können. Innerhalb eines zweiten Teils erfolgt die Auseinandersetzung mit der konkreten Umsetzung der Verschonungsbedürftigkeit für Familienunternehmen im Rahmen des § 13a Abs. 9 ErbStG. Ein besonderer Fokus liegt bei dieser Untersuchung auf der Auslegung des Vorab-Abschlages. Grund für die Notwendigkeit der „Auseinanderlegung“¹⁰ des Gesetzestextes ist – in diesem Zusammenhang wie auch grundsätzlich – die

¹⁰ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 313.

„mehreren Sinnmöglichkeiten“¹¹ des offenen und ergänzungsbedürftigen Systems der Rechtsordnung¹². Ziel der Auslegung wird die Ermittlung des gesetzgeberisch verfolgten Sinns bei der Fassung der Rechtsnorm sein, um anhand dieser Feststellungen über den Umfang des Vorab-Abschlages zu treffen. In einem abschließenden Ausblick soll Stellung dazu bezogen werden, ob mit dem Vorab-Abschlag der Gesetzgeber sein Förderungsziel in Bezug auf Familienunternehmen erreicht beziehungsweise erreichen könnte.

¹¹ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 312.

¹² *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.204 (Stand: Mai 2015).

Erster Teil: Grundlagen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Notwendigkeit der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Familienunternehmen

A. Das Erbschaftsteuerrecht – Grundprinzipien und innere Systematik

I. Erbanfall- und Bereicherungsprinzip

Die Erbschaftsteuer fußt in einer Art systematischer Geschlossenheit bei den Subjektsteuern auf dem „Fundamentalprinzip“¹³ der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit als „Konkretisierung des geltenden Verfassungsrechts“¹⁴ im Allgemeinen und im Besonderen von Art. 3 Abs. 1 GG¹⁵. Aufbauend auf der Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips als Belastungsgrundentscheidung und seiner entsprechenden, notwendigen bereichsspezifischen Konkretisierung¹⁶

¹³ Die allgemeine Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht ist nicht unumstritten. Insbesondere *Kruse* sieht keinen natürlichen „Zusammenhang zwischen Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung“: *StuW* 1990, 322 (327); vgl. auch: *Kruse*, *DStJG* 5 (1982), 71 (77); ebenso: *Leisner*, *StuW* 1983, 97 (101); *Loritz*, *StuW* 1986, 9 (14 f.); *Bareis*, *StuW* 2000, 81 (85); *Gassner/Lang*, *ÖStZ* 2000, 643; *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 3 Rn.50 (Stand: Januar 2017). Das BVerfG und der Gesetzgeber sehen die Orientierung an dem Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch weiterhin als geboten an: Gesetzgeber: *BT-Drs.* 7/1470, S. 211 f.; *BT-Drs.* 10/2884, S. 96; *BT-Drs.* 14/2683, S. 93 f., 115; *BVerfG*: Ableitung aus Art. 3 Abs. 1 GG: *BVerfG* v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 –, *BVerfGE* 61, 319; v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80 –, *BVerfGE* 66, 214; *BFH*: *BFH* v. 06.07.1973 – VI R 253/69 –, *BStBl.* II 1973, 754; v. 21.11.1983 – GrS 2/82 –, *BStBl.* II 1984, 160; v. 21.10.1986 – VIII R1/85 –, *BStBl.* II 1987, 212; ebenfalls so herrschende Teile der Literatur: Bezeichnung als Fundamentalprinzip u.a.: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S. 6 ff.; *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, S. 97 ff.; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 321 ff., S. 469 ff.; *Kirchhof*, *FS Lang*, 451 f.; *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn.40.

¹⁴ *Waldhoff*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 116 Rn.100 f.

¹⁵ Das BVerfG nahm in seiner Entscheidung vom 27.06.1991 auf diesen Artikel Bezug und forderte ebenfalls eine gleich belastende Besteuerung mithilfe des Art. 3 Abs. 1 GG – *BVerfG* v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 –, *BVerfGE* 84, 239 (270); Für eine Inkorporation in Art. 3 Abs. 1 GG: *Frilau*, *StuW* 1985, 308 (313); *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S. 155 ff., 171; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 481 f.; *Schmehl*, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, S. 104; *Heun*, in: *Dreier*, *GG-Kommentar*, Bd. I, Art. 3 Rn.75.

¹⁶ So u.a. auch: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S. 54 ff.; *Lang*, *FS Kruse*, 313 (326); *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 287 ff.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn.41.

bestehen bzgl. des Konzepts der Erbschaftsteuer mehrere denkbare Ansätze: Zum einen das der Nachlasssteuer (auch Tote-Hand-Steuer genannt¹⁷) und zum anderen das Erbanfallsteuersystem¹⁸. Im Rahmen des Systems der Nachlasssteuer¹⁹ ist eine Erbschaftsteuer als Abschlusssteuer auf das Vermögen des Erblassers konzipiert²⁰. Steuerobjekt ist der ungeteilte Nachlass des Erblassers. Etwaige Verwandtschaftsverhältnisse der Erben zum Erblasser sind unbeachtlich. Entsprechende Systemausgestaltungen finden sich u.a. bei der britischen „Inheritance Tax“²¹. Einen anderen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung wählt hingegen die Erbanfallsteuer. Ausschlaggebend für die Besteuerung ist die Vermögensübertragung des Erblassers auf den Erben – gleiches gilt bei der unentgeltlichen Übertragung durch den Schenker auf den Erwerber –, soweit diese Vermögensübertragung zu einem Vermögenszuwachs beim Erben führt. Der Vermögenszuwachs beim Erben ist äquivalent mit der erhöhten steuerlichen Leistungsfähigkeit.

Diesem steuerrechtstheoretischen Modell der Erbanfallsteuer hat sich auch der gegenwärtige Erbschaftsteuergesetzgeber angeschlossen. Folgend dem hier dargestellten Systemmodell wird das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Gesetzgeber dementsprechend dahingehend weiter konkretisiert, dass alleiniger Indikator der Leistungsfähigkeit der erfolgte Vermögens-(Substanz-)Zugang/Zuwachs ist, welcher auf einem unentgeltlichen Übertragungsakt beruht. Ob dieser Vermögenszugang zu Lebzeiten oder von Todes wegen erfolgt, ist unerheblich. Vielmehr muss entsprechend einer folgerichtigen Umsetzung eines gleichheitsgerechten Steuersystems sowohl der unentgeltliche „Vermögensanfall“ von Todes wegen als auch der zu Lebzeiten erfasst werden.

Die Bemessungsgrundlage der Steuer ist demnach der alleinige erhöhte Vermögenszuwachs beim unentgeltlichen Erwerber²². Erbschaftsteuerschuldner ist

¹⁷ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 15 Rn.2.

¹⁸ Hierzu grundlegend: *Crezelius*, FS *Tipke*, 391 (404 f.); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 873 f.

¹⁹ Ergänzend zur Erbanfallsteuer wurde in Deutschland von 1919 bis 1922 auch die Nachlasssteuer erlassen, siehe hierzu: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (1993), S. 752. Zur Problematik: *Crezelius*, FS *Tipke*, 403 (408).

²⁰ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (1993), S. 752.

²¹ Näheres zur Ausgestaltung der britische „Inheritance Tax“, vgl. *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 21 ErbStG Rn.102 (Stand: Dezember 2019).

²² Erwerber des Vermögenszugangs kann sowohl eine natürliche wie auch (nach wohl h.M.: BVerfG v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (198); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07 –, BVerfGE 127, 224; v. 23.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BVerfGE 145, 106; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (16 ff.); *Birk*, StuW 2000, 328; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 1163 ff.; *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (398); *Schmitt*, StuW 2018, 147 (147 f.)

bei dem Erwerb von Todes wegen gem. § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG der dingliche Rechtsnachfolger, der Erbe des Vermögens, wohingegen bei der Schenkung neben dem Erwerber auch der Schenker Steuerschuldner sein kann. Die mit dem Vermögenszuwachs beim Erwerber implizierte erhöhte finanzielle Leistungsfähigkeit wird erbschaftsteuerrechtlich im Sinne des § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG als „Bereicherung“ bezeichnet. Was als erbschaftsteuerrelevante Bereicherung verstanden wird, bestimmt sich wiederum nach § 3 und § 7 ErbStG. Von einer erbschaftsteuerrelevanten Bereicherung kann man in diesem Zusammenhang jedoch nur dann sprechen, wenn der Erwerber nach Saldierung des allgemeinen Vermögenszuwachses mit Steuerbefreiungen gem. §§ 13 ff. ErbStG, abzugsfähiger Aufwendungen, gesetzlich gewährten persönlichen Freiträge gem. § 16 ErbStG, Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG und ggf. dem steuerfreien Zugewinnausgleich gem. § 5 Abs. 1 ErbStG noch über einen tatsächlichen Vermögenszuwachs verfügt.

Die Bereicherung des Erwerbers als Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist der zentrale Begriff des Erbschaftsteuergesetzes. Nicht selten wird deswegen auch vom tragenden „Bereicherungsprinzip“ der Erbschaftsteuer gesprochen²³. Das Bereicherungsprinzip beruht auf dem Schanz'schen Reinvermögensbegriff²⁴. Die Anknüpfung der Erbschaftsteuer durch das Bereicherungsprinzip an einen Vermögensbestand, welcher im Rahmen eines Transfers auf eine andere Person übertragen worden ist, lässt sowohl eine Qualifizierung der Erbschaftsteuer als Verkehr²⁵ wie auch als Substanzsteuer beziehungsweise eine Steuer mit einem

m.w.N.; Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.51) eine juristische Person sein. Ausschlaggebend ist, dass der Erwerber Träger von Rechten und Pflichten sein kann, sodass das erworbene Vermögen dieser Person unmittelbar zugeordnet und diese als vermögensmäßig bereichert angesehen werden kann (Gottschalk, in: T/G/J/G, § 3 ErbStG Rn.11 (Stand: Juni 2017). Inwiefern diese Sichtweise richtungsweisend für den unentgeltlichen Erwerb einer Gesamthandsgemeinschaft ist wurde u.a. vom BFH beurteilt: BFH v. 14.09.1994 – II R 95/92 –, BStBl. II 1995, 81. Der BFH kehrte mit dieser Rechtsprechung zu seiner ursprünglichen Ansicht zurück, nachdem dieser in seinem Urteil vom 07.12.1988 (– II R 150/85 –, BStBl. II 1989, 237) Personengesellschaften als Vermögensträger anerkannt hatte.

²³ Siehe hierzu u.a.: BFH v. 25.02.1981 – II R 114/78 –, BStBl. II 1981, 411; v. 28.11.1990 – II S 10/90 –, BFH/NV 1991, 243; v. 01.07.2008 – II R 38/07 –, BStBl. II 2008, 867; v. 04.07.2012 – II R 15/11 –, BStBl. II 2012, 790; v. 28.10.2015 – II R 46/13 –, BStBl. II 2016, 477 (478).

²⁴ Von Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 13. Jg. (1896), 1 (7); Vgl. hierzu ebenfalls: Krumm, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 106 f.

²⁵ So der BFH u.a.: v. 22.09.1982 – II R 61/80 –, BStBl. II 1983, 179 (180); v. 25.01.2001 – II R 39/98 –, BFH/NV 2001, 908; v. 07.11.2007 – II R 28/06 –, BStBl. II 2008, 258 (259);

Vermögenssubstanzsteuereffekt²⁶ als nachvollziehbar erscheinen. Die alleinige Festlegung auf die eine oder andere Steuerart wird der zweiteiligen Belastungsorientierung der Erbschaftsteuer jedoch nicht gerecht²⁷. Die Erbschaftsteuer knüpft zwar an einen Transfer- beziehungsweise Verkehrsakt an, anhand der unentgeltlichen Vermögensübertragung allein lässt sich jedoch eine erhöhte finanzielle Leistungsfähigkeit nicht präzise feststellen²⁸. Die Besteuerung von Erbschaften zieht ihre Rechtfertigung aus dem Vermögenzuwachs beim Erwerber. Darüber hinaus wird dem Erwerber eines unentgeltlichen Vermögenszugangs, durch die Zugrundelegung des Reinvermögensbegriffs, zugemutet, die Steuer auch aus dem erhalten Vermögen zu bezahlen, was mit nicht unerheblichen Liquiditätsproblemen einhergehen kann. Daneben wird jedoch nicht – wie bei einer klassischen Substanzsteuer – an das ruhende Vermögen angeknüpft, sondern an das transferierte. Im Rahmen der konkreten Ermittlung der Rechtsnatur der Erbschaftsteuer wird aufgrund dessen auch in Teilen von einer Vermögenssubstanztransfersteuer gesprochen²⁹.

v. 09.07.2009 – II R 47/07 –, BStBl. II 2010, 74 (75); 09.12.2009 – II R 22/08 –, BStBl. II 2010, 363; jedoch ist diese Rechtsprechung nicht konsequent. In Teilen wird auch darauf verwiesen, dass es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Bereicherungssteuer und keine Verkehrsteuer handelt. Vgl. hierzu u.a.: BFH v. 09.08.1983 – VIII R 35/80 –, BStBl. II 1984, 27 (28) m.w.N.

²⁶ Vgl. hierzu u.a.: BVerfG v. 10.02.1976 – 1 BvL 8/73 –, BVerfGE 41, 269 (281); nochmals bestätigend: BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (34). Sowie in der Literatur: *Oberhauser*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, S. 487 (488); *Meincke*, DStR 1996, 1305 (1308 f.); *Seer*, StuW 1997, 283 (287); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 887. *Oberhauser* verdeutlichte in diesem Zusammenhang schon 1980, dass „steuersystematisch [...] die Erbschaftsteuer als eine Vermögenssubstanzsteuer angesehen werden [kann], da sie einen Teil des Vermögensüberganges zugunsten des Staates abschöpft und im Allgemeinen aus der Vermögenssubstanz getragen werden muß. [...] Im Gegensatz zu den Vermögensertragsteuern ist also bei der Erbschaftsteuer die Vermögenssubstanz nicht nur Bemessungsgrundlage, sondern auch [...] Steuerquelle“ (*Oberhauser*, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, S. 487 (488)).

²⁷ *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, Einführung Rn.1 spricht in diesem Zusammenhang von dem „Doppelgesicht“ der Erbschaftsteuer.

²⁸ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 876 f. Dieser verweist zudem darauf, dass die Bezeichnung als Verkehrsteuer jedoch nur insoweit gelten kann, als dass man an die „formale Ausgestaltung“ der Besteuerung, nämlich die Anknüpfung an den Vermögenstransfer, Bezug nimmt. Ein solcher formalere Vorgang könne die Steuer jedoch an sich nicht rechtfertigen. Darüber hinaus verweist *Tipke* (Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (1993), S. 751) auf *Crezelius* (Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht (1979), S. 23), welcher ebenfalls zu Recht anmerkt, dass die Schuldenabzugsmöglichkeit, der progressive Tarif sowie die Berücksichtigung des Verwandtschaftsgrades mit einer Verkehrssteuer nicht in Einklang zu bringen sind.

²⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 887 m.w.N.

Eine weitergehende Konkretisierung erfährt das erbschaftsteuerliche Bereicherungsprinzip – gleich dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Einkommensteuer – durch das objektive Nettoprinzip³⁰. Ausschlaggebend für die Ermittlung der tatsächlichen Bereicherung des Erwerbers ist nicht der Brutto-, sondern der Netto-Vermögenszuwachs – die sog. Ist-Leistungsfähigkeit. Aufwendungen, die untrennbar mit dem Erwerb verbunden sind, sind abzugsfähig, soweit eine wirtschaftliche Belastung vorliegt³¹. Eine einfachgesetzliche Normierung findet sich im § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG. Dieser listet auf, welche Verbindlichkeiten der Erwerber beim Erwerb von Todes wegen gem. § 3 ErbStG geltend machen kann³². § 10 ErbStG ist trotz fehlender ausdrücklicher Nennung (ggf. über § 1 Abs. 2 ErbStG) auch entsprechend für Schenkungen anwendbar³³. Abzugsfähig vom Brutto-Vermögenszuwachs beim Erwerber sind mithin u.a. etwaige Schulden des Erblassers³⁴, Erbfallschulden gem. § 1967 Abs. 2, 2. HS BGB i.V.m. § 10

³⁰ Grundlegend zum objektiven Nettoprinzip u.a.: BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82 –, BStBl. II 1984, 160; BVerfG v. 23.01.1990 – 1 BvL 4/87 –, BVerfGE 81, 228; *Söhn*, DStJG 3 (1980), 13 (18); *Schön*, FR 2001, 381 (382); *Lang*, StuW 2007, 3; *Tipke*, JZ 2009, 533; *Schmitt*, StuW 2018, 147 (148) m.w.N.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 762 ff.; Ob dieses Prinzip Verfassungsrang hat ist weiterhin vom BVerfG nicht abschließend beurteilt: vgl. insbesondere BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07 –, BVerfGE 127, 224 m.w.N.

³¹ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 15 Rn.124; wirtschaftlich belastet ist der Erbe nach Ansicht des BFH dann, wenn er „in seiner Einkommens- oder Vermögenssphäre belastet ist“ (BFH v. 05.05.1999 – XI R 1/97 –, BStBl. II 1999, 653 (655)).

³² Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschließend. Folgend dem Nettoprinzip müssen alle den Vermögenszugang schmälernde Verbindlichkeiten zum Abzug zugelassen werden. Vgl. hierzu: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 10 Rn.39.

³³ Hierzu u.a.: BFH v. 08.10.2003 – II R 46/01 –, BStBl. II 2004, 234 (236).

³⁴ *Gebel*, in: *T/G/J/G*, § 10 ErbStG Rn.118 (Stand: April 2014); ob diese Vererblichkeit von Verlusten möglich sein soll und als Ausdruck des objektiven Nettoprinzips beim Erblassers und durch die einkommensteuerrechtliche Fortsetzung durch den Erben geboten ist, ist umstritten. Der 1. Senat des BFH (BFH v. 16.05.2001 – I R 76/99 –, BStBl. II 2002, 487) sprach sich für eine Verlustverrechnungsmöglichkeit beim Erben aus. Grund für diese Möglichkeit sei, dass die erfolgte Übersteuerung beim Erblasser ansonsten dem objektiven Nettoprinzip und dem damit einhergehenden Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen würde. Der 11. Senat des BFH (BFH v. 10.04.2004 – XI 54/99 –, BStBl. II 2004, 400 (402)) lehnt hingegen eine Verlustverrechnungsmethode beim Erben ab. Der Senat führt aus, dass „das Nettoprinzip [...] sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen für die Dauer seiner Einkommensteuerpflicht [bezieht]. Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften in Form von Verlusten erfüllt ausschließlich der Erblasser. Die Berücksichtigung eines von ihm nicht ausgeschöpften Verlustabzugs beim Erben durchbricht die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit.“ Ausführliche Untersuchung der Problematik: *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, S. 54 ff.

Abs. 5 S. 1 Nr. 2 ErbStG, die den Erben „als solchen“ betreffen, sowie möglicherweise bestehende Kosten der Bestattung, der Grabpflege und der Nachlassabwicklung. Ergibt die Saldierung des Vermögenszuwachses mit den anfallenden Aufwendungen – im Einzelfall auch mit vorab abziehbaren Befreiungen gem. §§ 13 ErbStG³⁵ –, dass kein Netto-Vermögenszuwachs erfolgt ist, so liegt auch keine Bereicherung nach der Erbschaftsteuer vor. Ein etwaiger negativer Erwerb kann auch nicht mit einem früher oder später erfolgten Erwerb verrechnet werden – es sei denn es liegt ein einheitlicher Schenkungsvertrag vor³⁶ –, § 14 Abs. 1 S. 5 ErbStG.

Die mit der Beurteilung des konkreten Nettovermögenszugangs zu ermittelnden Werte sind gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG mit ihrem Verkehrswert³⁷ zu bewerten. Dieser variiert typischerweise mit dem Zeitpunkt seiner Ermittlung. Den verfassungsrechtlichen Anforderungen aufgrund der anfänglichen Orientierung der Erbschaftsteuer am Leistungs-fähigkeitsprinzip³⁸ ist jedoch nur dann entsprochen, wenn die Feststellung des konkreten Werts der Bereicherung von einem bestimmten, für alle Vermögenszugänge gleichen Zeitpunkt abhängig ist³⁹. Das erbschaftsteuerliche Bereicherungsprinzip wird aufgrund dessen durch das Stichtagsprinzip ergänzt⁴⁰. Die Wertermittlung der Bereicherung gem. § 11 ErbStG, die Beurteilung der persönlichen Merkmale gem. § 2 ErbStG, die Festlegung der Steuerklasse gem. § 15 ErbStG sowie die Überprüfung der Erfüllung von Steuerbefreiung⁴¹ erfolgt – dem Stichtagsprinzip folgend – aus der Sicht des Zeitpunkts der Entstehung der

³⁵ § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG verweist auf den steuerpflichtigen Erwerb „soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt“. Vgl. bzgl. der Einzelheiten der Rechnungswege: *Gebel*, in: T/G/J/G, § 10 ErbStG Rn.15 (Stand: Januar 2012).

³⁶ BFH v. 18.03.1981 – II R 11/79 –, BStBl. II 1981, 532.

³⁷ So auch: *Seer*, in: Tipke/Lang, § 15 Rn.3; Zur systematisch notwendigen Bewertung nach dem Verkehrswert vgl. ausführlich A. II. 2. b).

³⁸ Zu den konkreten Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG an die Bewertung siehe A. II. 2. b).

³⁹ So auch die Ausführungen von: *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, S. 126.

⁴⁰ Ob es sich bei dem Stichtagsprinzip um ein fundamentales Prinzip handelt, wird unterschiedlich vertreten: Zum Stichtagsprinzip als tragender Grundsatz des Erbschaftsteuerrechts: *Gottschalk*, in: T/G/J/G, § 11 ErbStG Rn.2 (Stand: Mai 2018); kritischer hingegen bzgl. der Bezeichnung als fundamentales Prinzip u.a.: *Kapp*, BB 1983, 1048; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 9 Rn.4. Im Endeffekt ist diese Unterscheidung hier jedoch ohne Belang, da es sich bei dem Stichtagsprinzip unstreitig um einen Grundsatz handelt, der das Bereicherungsprinzip ergänzt/begrenzt.

⁴¹ Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Vgl. hierzu ausführlich u.a.: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 9 Rn.5.

konkreten Steuerschuld anhand einer Momentaufnahme („Stichtag“). Die Entstehung der Steuerschuld ist gem. § 9 ErbStG dem Grunde nach⁴² beim Erwerb von Todes wegen der Tod des Erblassers – § 9 Abs. 1 Nr. 1 1. HS ErbStG – und bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung – § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Das Stichtagsprinzip ist in seiner Wirkungsweise „statisch“⁴³. Diese Starrheit kann sich beim Steuerpflichtigen auf der einen Seite vorteilhaft, auf der anderen Seite auch nachteilig auswirken, indem sowohl Vermögensgewinne als auch -verluste nach dem Zeitmoment der Entstehung der Steuerschuld unberücksichtigt bleiben⁴⁴.

Inwieweit sich diese Steuerprinzipien in der Vergangenheit geformt und weiterentwickelt haben und auf welcher inneren Systematik das Erbschaftsteuerrecht aufgrund dessen, hier unter alleiniger Bezugnahme auf unternehmerische Einheiten, beruht, soll im Folgenden ausführlich dargestellt werden.

II. Erbschaftsteuerliche Systematik von Bewertung und Verschonung

1. Allgemeine Aspekte der Steuersystematik

Das Erbschaftsteuerrecht ist aufgrund seiner – oben bereits dargestellten – Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip, seiner Ausprägung als Erbanfallsteuer und der dementsprechenden Anknüpfung an den reinen Vermögenszugang beim Empfänger geprägt durch eine Bewertung dieser Bereicherung und einer eventuellen, in allen Bereichen des Steuerrechts bekannten, steuerbedingten Verschonung bestimmter Vermögensarten.

⁴² § 9 ErbStG beschreibt neben diesen Regelfallkonstellationen auch noch etwaige Ausnahmen. Weitere nachträgliche Ereignisse, welche, vom Grundsatz abweichend, eine Auswirkung auf die Wertermittlung haben, sind bspw. die Nacherbschaft gem. § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG (bei Schenkungen: i.V.m. § 7 Abs. 2 ErbStG) sowie die Notwendigkeit der Zusammenrechnung mit früheren Erwerbem gem. § 14 ErbStG.

⁴³ *Geck*, FR 2007, 631 (632).

⁴⁴ BFH v. 06.12.1989 – II B 70/89 –, BFH/NV 1990, 643 (644). Ausgenommen sind hiervon sog. Billigkeitserlasse, welche bei einer besonderen Härte des Einzelfalls gewährt werden. Solche Billigkeitsmaßnahmen erfolgen entsprechend der restriktiven Auslegung des Stichtagsprinzips der Rechtsprechung des BVerfG nur sehr selten. Vgl. hierzu: BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165. Wesentlich weniger restriktiv ist hingegen die Auslegung des BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung: vgl. hierzu BFH v. 22.10.2014 – II R 4/14 –, BStBl. II 2015, 237 (238) sowie nochmals bestätigend BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15 –, BStBl. II 2017, 393 (401 f.).

Inwiefern das Erbschaftsteuerrecht dieser Bewertungs- und möglicherweise bestehenden Verschonungsnotwendigkeit in Bezug auf die hier relevanten unternehmerischen Einheiten in der Vergangenheit und in der Gegenwart nachgekommen ist und nachkommt, soll im Folgenden untersucht werden. Welche innere erbschaftsteuerbedingte Systematik sich dadurch im Laufe der Zeit insbesondere aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung entwickelt hat, steht dabei im Fokus und soll das Verständnis für die heutige Behandlung mit unentgeltlich erworbenen Anteilen/Beteiligungen an Familienunternehmen verbessern.

2. Bewertung unternehmerischer Einheiten

a) Rückblick: Das vormalige Bewertungsrecht von 1992 bis 2008

Die Historie des Bewertungsrechts – vor allem die Bewertung von Vermögenszugängen in der Zeit von 1993 bis 2008 – ist bzgl. der heutigen inneren Systematik des Erbschaftsteuerrechts von besonderer Bedeutung. Im Folgenden soll aufgrund dessen ein kurzer Einblick in das damalige Bewertungsverfahrensrecht gewährt werden:

Aufgabe des Bewertungsrechts im Rahmen der hier zu thematisierenden Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer ist die Quantifizierung des unentgeltlichen Vermögenszuwachses als Anknüpfungspunkt für die Bereicherung nach Geldwerten. Dreh- und Angelpunkt des erbschaftsteuerlichen Bewertungsziels ist sowohl heutzutage als auch damals sowohl für Anteile an Kapitalgesellschaften als auch für Beteiligungen an Personengesellschaften gem. § 9 Abs. 1 BewG die Erfassung des „gemeinen Werts“ als Unterbegriff des Verkehrswerts: „Oberster Wertmaßstab ist grundsätzlich der gemeine Wert (§ 9 BewG), d.h. der erzielbare Verkaufspreis an einem bestimmten Stichtag“⁴⁵. Insbesondere die heute damit einhergehende rechtsformunabhängige Bewertung unternehmerischer Einheiten stellt in diesem Zusammenhang jedoch einen grundlegenden Unterschied zu dem vor 2008 geltenden Bewertungsrecht dar.

Entsprechend dem ab dem 01. Januar 1993 geltenden Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1992⁴⁶ – StÄndG 1992 – und dem darauffolgenden Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1997⁴⁷, welches mit Rückwirkung (gem. § 37 Abs. 1 ErbStG a.F.) auf den 01. Januar 1996 in Kraft trat, erfolgte die Bewertung

⁴⁵ BT-Drs. 13/4839, S. 62.

⁴⁶ BGBl. I 1992, 297.

⁴⁷ BGBl. I 1996, 2049.

von Personengesellschaften⁴⁸ (anstelle der bis 1993 erfolgten Bewertung durch den Ansatz des jeweiligen Teilwerts der Wirtschaftsgüter) dem Grunde nach durch Übernahme der Steuerbilanzwerte⁴⁹. Die Ausgestaltung der Wertbemessung als Einzelbewertung zielte dabei auf eine reine Substanzwerterfassung ab, sodass die Erträge der Gesellschaft vollkommen unbeachtlich waren. Kapitalgesellschaften im Gegensatz dazu wurden abhängig von ihrer Börsennotierung entweder nach ihrem Börsenkurs – § 11 Abs. 1 BewG a.F. – oder bei nichtnotierten Kapitalgesellschaften entsprechend des Kaufpreises, soweit ein stichtagsnaher Verkauf erfolgte oder bei fehlenden Kaufpreisinformationen beispielsweise nach dem von der Rechtsprechung⁵⁰ anerkannten Stuttgarter Verfahrenswert⁵¹ schätzend bewertet – § 11 Abs. 2 S. 2 BewG a.F. –, wenn das Verfahren nicht im Einzelfall zu unrichtigen Ergebnissen führte⁵². Folge dieser unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe war eine abgestufte, rechtsformabhängige Bewertung, wonach Personengesellschaften am niedrigsten, nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften höher und börsennotierte Kapitalgesellschaften grundsätzlich am höchsten bewertet wurden⁵³. Grund des damaligen abgestuften Bewertungsverfahrens war die gesetzgeberisch beabsichtigte „Entlastung des Betriebsvermögens von ertragsunabhängigen Steuern“⁵⁴, wodurch wiederum, „neben der Vereinfachung des Steuerrechts“⁵⁵, die Bestandsicherung gewährleistet sowie die Investitionsbereitschaft und Wettbewerbsfähigkeit des Mittelstandes gefördert werden sollte⁵⁶. Diesen Zweck der Wertermittlung hat das Steueränderungsgesetz im Ergebnis auch nicht verfehlt. Die reine Substanzbewertung des Betriebsvermögens ermöglichte es bilanzierenden Steuerpflichtigen beispielsweise, stille

⁴⁸ Die Änderungen, die das Bewertungsgesetz durch das Steueränderungsgesetz von 1997 erfuhr, beschränkten sich größtenteils auf die Grundstücksbewertung. Da hier im Fokus jedoch die Bewertung von unternehmerischen Einheiten steht, wird im Folgenden nur das geltende Recht von 1996 dargestellt, welches dem Grunde nach dem Recht von 1993 entspricht.

⁴⁹ Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn allein anhand einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelten, wurde anstatt der Steuerbilanzwerte der ertragsteuerliche Wert angesetzt – § 109 Abs. 2 BewG a.F.

⁵⁰ BFH v. 25.10.2007 – VIII B 109/06 –, BFH/NV 2008, 528 m.w.N.

⁵¹ BT-Drs. 12/1108, S. 46.

⁵² BFH v. 21.01.1993 – XI R 33/92 –, BFH/NV 1994, 129.

⁵³ Piltz, DStR 2008, 745.

⁵⁴ BT-Drs. 12/1108, S. 72; durch das Steueränderungsgesetz von 1997 wird dieses Entlastungsziel anerkannt und noch versucht zu erweitern: BT-DRs 13/4839, S. 1.

⁵⁵ BT-Drs. 12/1108, S. 72.

⁵⁶ BT-Drs. 12/1108, S. 35.

Reserven nicht zu berücksichtigen sowie in der Bilanz ausgewiesene passive Wertberichtigungsposten, welche das Eigenkapital als solches nicht schmälerten, angesichts der dem Grunde nach damals geltenden „Bestandsidentität zwischen der Steuerbilanz auf den Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs und der Vermögensaufstellung“⁵⁷ im Rahmen der erbschaftsteuerbedingten Bewertung mindernd geltend zu machen⁵⁸. Die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz und die daraus indirekt resultierende Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (sog. verlängerte Maßgeblichkeit) führten dazu, dass die Höhe des festzusetzenden Werts einer Personengesellschaft nicht selten allein von bilanzpolitischen Maßnahmen und nicht vom aktuellen Wert des Unternehmens, insbesondere aufgrund der fehlenden Berücksichtigungsmöglichkeit des Firmen- oder Geschäftswerts⁵⁹, abhängig war⁶⁰.

Im Ergebnis bewirkte die Übernahme der Steuerbilanzwerte der Aktiv- und Passivposten bei Personengesellschaften in der Regel eine nicht unwesentliche Herabsetzung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer⁶¹. Im Vergleich zum tatsächlichen Verkehrswert der Gesellschaft konnte dies bei einer ertragsstarken Gesellschaft beispielweise mit einem großen Rückstellungspotential⁶² eine Reduzierung des Wertansatzes um bis zu zwei Drittel auslösen⁶³. Mithin hatte eine Personengesellschaft mit einem Verkehrswert von 10 Millionen DM entsprechend der dargelegten Wertermittlung einen Vermögenswert von ungefähr 3 Millionen DM, welcher der Erbschaftsteuerbelastung zugrunde zu legen war.

Die Reichweite der beabsichtigten vereinfachten Steuerermittlung und -entlastung von Betriebsvermögen umfasste zu einem bestimmten Umfang auch die Wertermittlung von nichtnotierten Kapitalgesellschaften, deren Wertschätzung gem. § 12 Abs. 2 ErbStG a.F. i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 BewG a.F. u.a. mithilfe des sog. Stuttgarter Verfahrens erfolgte. Auch im Rahmen dieser Wertermittlung hatten die Steuerbilanzwerte gem. § 12 Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 5 S. 2

⁵⁷ R 114 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2003.

⁵⁸ *Meincke*, ErbStG (14. Auflage), § 12 Rn.; vgl. hierzu mit weiteren Beispielen zu den Vorteilen zudem: *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 81 ff., 86.

⁵⁹ Die fehlende Berücksichtigungsmöglichkeit resultierte aus dem Aktivierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter gem. § 5 Abs. 1 und Abs. 2 EStG i.V.m. § 248 Abs. 2 HGB. *Seer*, GmbHR 1999, 64 (65) m.w.N.

⁶⁰ *Meincke*, ErbStG (14. Auflage), § 12 Rn.131 f.

⁶² *Rödter*, DB 1993, 2137 (2139).

⁶³ *Meincke*, DStR 1996, 1305 (1309).

ErbStG a.F. i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG a.F. eine zentrale Bedeutung. Im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens wurde der Wert eines Unternehmens beispielsweise anhand des Verhältnisses des Anteils zum Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zzgl. eines zu berechnenden Zuschlages ermittelt⁶⁴. Innerhalb dieses Zuschlages wurden Vermögenswerte und Ertragsaussichten des Unternehmens berücksichtigt. Im Konkreten bedeutete dies, dass der Vermögenswert des Unternehmens durch eine Verhältnisrechnung des Steuerwerts des Gesellschaftsvermögens⁶⁵ (abgeleitet aus der Steuerbilanz zum Besteuerungszeitpunkt⁶⁶) zum Grund- oder Stammkapital berechnet wurde⁶⁷. Der sich hieraus individuell ergebene Vermögenswert wurde wiederum anhand einer sog. „Übergewinnmethode“ um die Ertragsaussichten des Unternehmens korrigiert, indem ein konkret zu ermittelnder Ertragshundertsatz mit der üblichen Kapitalverzinsung verglichen worden ist. Fiel innerhalb dieses Vergleichs der Ertragshundertsatz niedriger aus, so war der Vermögenswert entsprechend zu kürzen beziehungsweise im umgekehrten Fall zu erhöhen. Der Ansatz der Steuerbilanzwerte für den Vermögenswert hatte – wie oben schon bei den Personengesellschaften verdeutlicht – den Effekt der Herabsetzung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Durch die Korrektur des Vermögenswerts um die Ertragsaussichten des Unternehmens führte die Steuerbilanzwertübernahme zwar nicht zu einer Wertansetzung von nur einem Drittel, doch auch hier umfasste der „gemeine Wert“ von nichtnotierten Kapitalgesellschaften regelmäßig nur 65 % des Verkehrswerts⁶⁸.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das damalige Bewertungsrecht geprägt war von vereinfachten Rechenschritten, mithilfe derer bestimmte Vermögensarten wie das Betriebsvermögen beabsichtigt (in der Regel) nicht entsprechend des Verkehrswerts bewertet worden sind. Für einen besonders niedrigen Wertansatz und demgemäß eine niedrige erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage war es

⁶⁴ Abschnitt 4 Abs. 2 S. 1 i.V.m. Abschnitt 5 Abs. 1 und 2 VStR 1995.

⁶⁵ Ausnahmen galten u.a. bzgl. des Grundbesitzes und Wertpapiere und Aktien – Art. 98 Abs. 2 ErbStR 2003; vgl. bzgl. der Ermittlungsmethode u.a.: *Christoffel*, GmbHR 1993, 205 (208 f.) sowie bzgl. etwaiger sonstiger Hinzurechnungen und Abrechnungen: Art. 98 Abs. 3 ErbStR 2003; *Eisele/Halaczinsky/Wiegand*, in: Rössler/Troll, Stuttgarter Verfahren, Rn.51 ff. (Stand: Januar 2005).

⁶⁶ Art. 98 Abs. 1 und 2 ErbStR 2003.

⁶⁷ *Meinke*, ErbStG (14. Auflage), § 12 Rn.48 f.; *Eisele/Halaczinsky/Wiegand*, in: Rössler/Troll, Stuttgarter Verfahren, Rn.55 (Stand: Januar 2005).

⁶⁸ *Eisele/Halaczinsky/Wiegand*, in: Rössler/Troll, Stuttgarter Verfahren, Rn.41 (Stand: Oktober 2007).

vor allem von Bedeutung, welche Vermögensart übertragen worden ist (Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft) und ob es sich entweder um einen bilanzierenden oder nicht bilanzierenden Steuerpflichtigen beziehungsweise um einen notierten oder nicht notierten Anteil handelte. Entsprechend der Abhängigkeit der Wertermittlung von der Rechtsform wurden demzufolge Unternehmen, welche wirtschaftlich an sich identisch waren, zufällig entweder konsequent niedriger oder konsequent höher bewertet. Mithin waren vor allem derartige Unternehmen Profiteure dieser Wertermittlung, die vor der Übertragung dazu fähig waren, ihre bilanziellen Wahlrechte auszuüben⁶⁹, somit insbesondere „Unternehmen mit großem Rückstellungspotential“⁷⁰ und ertragsstarken Personengesellschaften⁷¹.

b) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07. November 2006

Die Bundesverfassungsgerichtsentscheidung vom 07. November 2006 ist eine der erbschaftsteuerlichen Grundlagenentscheidungen und soll im Folgenden als Anknüpfungspunkt für die Darstellung der zu beachtenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe innerhalb des Erbschaftsteuerrechts dienen, um darauf aufbauend einen Bogen hin zum neuen Bewertungsrecht zu spannen.

Das Bundesverfassungsgericht führte im Rahmen des Urteils – folgend seiner ständigen Rechtsprechung – aus, dass der Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit⁷² als besondere Ausprägung des allgemeinen Gleich-

⁶⁹ So das BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (15).

⁷⁰ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (40).

⁷¹ *Bach/Maiterth/Broeckelschen*, DStR 2006, 1961 (1966) mit Verweis auf *Weinmann* (in: Moench, § 13a ErbStG Rn.5 (Erg.-Lfg. 2005), welcher davon ausging, dass durch die Verwendung von Steuerbilanzwerten durchschnittlich nur 45 % des tatsächlichen Substanzwerts angesetzt wurden. Auf diese These verwies auch das BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (41); vgl. hierzu ebenso das Beispiel von: *Piltz*, FS Schaumburg, 1057 (1059).

⁷² In Bezug auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Allgemeinen und dessen Bedeutung: BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (70 f.); v. 03.12.1958 – 1 BvR 488/57 –, BVerfGE 9, 3 (9, 146); v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57 –, BVerfGE 9, 237 (243 ff.); v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58 –, BVerfGE 13, 331; v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75 –, BVerfGE 43, 108 (118 ff.); v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78 –, BVerfGE 61, 319 (342 ff.); v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80 –, BVerfGE 66, 214 (222 ff.); v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 –, BVerfGE 82, 60 (83 ff.); v. 14.06.1994 – 1 BvR 1022/88 –, BVerfGE 91, 93 (108 f.); *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 24 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 156 ff.; *Kirchhof*, StuW 1984, 297;

heitssatzes „Gleiches gleich, Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln“⁷³ gebunden sei⁷⁴. In der Auswahl derjenigen Sachverhalte, welche gleichbehandelt werden sollen, – so das Bundesverfassungsgericht – habe der Gesetzgeber einen umfangreichen Gestaltungsspielraum⁷⁵. Trotz des gesetzgeberischen Freiraums bedürfe es jedoch einer Ausgestaltung der Steuer in der Form, dass sich das „gebotene Gleichmaß [...] in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim Einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt“⁷⁶, verwirkliche. Das „gebotene Gleichmaß“ verlange dementsprechend nicht „einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten“⁷⁷. Im Hinblick auf die Eigenart des Steuerrechts erkannte das Bundesverfassungsgericht vielmehr auch in dieser Entscheidung das wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip als einen derartigen gleichheitsgerechten Differenzierungsmaßstab an⁷⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verdeutlicht jedoch als solches aufgrund seines hohen Abstraktionsgrades nicht, was genau Leistungsfähigkeit ist und wie diese zu messen ist⁷⁹. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist kein bestimmtes, aber wohl ein bestimmbares Prinzip⁸⁰. Um das Prinzip fassbarer zu machen, muss der Gesetzgeber es demnach weitergehenden bereichsspezifisch⁸¹

Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 261 ff.; *Di Fabio*, JZ 2007, 749; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/2, S. 1573 ff.; *Nußberger*, in: Sachs, GG-Kommentar, Art. 3 Rn.134.

⁷³ BVerfG v. 24.03.1976 – 2 BvR 804/75 –, BVerfGE 42, 64 (72).

⁷⁴ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (30 f.).

⁷⁵ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (30).

⁷⁶ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (30 f.).

⁷⁷ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31); ein derartiges System wäre bspw. die Kopfsteuer. Vgl. zu diesem System: *Waldhoff*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, § 116 Rn.105 mit dem weitergehenden Verweis auf: *Vogel*, Diskussionsbeitrag (zu: *Müller*, VVDStRL 47 (1989), 38), VVDStRL 47 (1989), 66.

⁷⁸ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (30 f.) m.w.N.; Übereinstimmt diese Sichtweise mit der schon 1974 getätigten Gesetzesbegründung zur Erbschaftsteuer: „Die auf den Vermögensanfall des einzelnen Erwerbers ausgerichtete Besteuerung bedeutet im Grundsatz, daß hier der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die der Erwerber erfährt, Ziel und Rechtfertigung der Besteuerung ist“: Erbschaftsteuerrechtfertigung von 1974 BR-Drs. 140/72, S. 59.

⁷⁹ Hierzu ausführlich: *Lang*, FS Kruse, 313 (326 ff.).

⁸⁰ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 492 ff.

⁸¹ So u.a. auch: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 54 ff.; *Lang*, FS Kruse, 313 (326); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 287 ff.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn.41.

durch weitere verfassungsrechtliche Wertentscheidungen konkretisieren⁸². Dieser Konkretisierungspflicht, so das Bundesverfassungsgericht, sei der Gesetzgeber durch die Ausformung der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer nachgekommen:

„Die Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer; sie besteuert damit nicht den Nachlass als solchen, sondern die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung [...]. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung das Ziel, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (die durch Erbfall oder Schenkung vermittelte Bereicherung) des Erwerbers – wenn auch in unterschiedlichen Steuersätzen nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und dem Wert des Erwerbs – zu besteuern.“⁸³

Entsprechend dieser Ausführung umfasst nach Ansicht der Rechtsprechung die Belastungsgrundentscheidung der Erbschaftsteuer die einmalige Erfassung der erhöhten finanziellen Leistungsfähigkeit beim Erwerber aufgrund von unentgeltlichen, aperiodischen Vermögenszugängen. Die hieraus resultierende verfassungsrechtliche Strenge milderte das Bundesverfassungsgericht in den darauffolgenden Ausführungen dahingehend ab, in dem es dem Steuergesetzgeber aufgrund der Erfassung von Massenvorgängen im Wirtschaftsleben eine gewisse Typisierungsbefugnis zugestand. Mithin könne der Gesetzgeber an bestimmte Sachverhalte, trotz ihrer Unterschiedlichkeit, gleiche steuerlichen Folgen knüpfen, soweit „die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen“ und kein atypischer Fall als Leitbild gewählt worden ist⁸⁴.

Die vorangestellten Erläuterungen umfassen allein die Auswahl eines gleichheitsgerechten Differenzierungsmaßstabes. Das Bundesverfassungsgericht verdeutlichte in seiner Entscheidung von 2006 jedoch erneut, dass dies nur ein Teilaspekt in Bezug auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit sei. Damit eine Steuer den verfassungsrechtlichen Maßstäben des Art. 3 Abs. 1 GG genüge, müsse die

⁸² Am Beispiel der Einkommensteuer: *Krichhof*, *StuW* 1985, 319 (327); ebenfalls dahingehend: *Bach*, *StuW* 1991, 116 (119); *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, S. 29, 161 ff.; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 288 f. (insbesondere in Bezug auf die Freiheitsgrundrechte); *Waldhoff*, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 116 Rn.107.

⁸³ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (33).

⁸⁴ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31).

gleichheitsgerechte Belastungsentscheidung durch die Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip vielmehr darüber hinaus um die damit eng verbundene Leitlinie der Folgerichtigkeit ergänzt werden⁸⁵. Mit der Forderung nach der Folgerichtigkeit – dem sog. Folgerichtigkeitsgebot⁸⁶ – verlangt das Bundesverfassungsgericht – entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung –, dass die einmal getroffene systemtragende Belastungsentscheidung konsequent und widerspruchsfrei bei der Ausgestaltung der einzelnen Steuertatbestände weiterzuführen sei⁸⁷. Es bedürfe folglich einer bereichsspezifischen, stringenten und „gleichmäßigen“ Ausgestaltung der Belastung im Rahmen der Rechtssetzung⁸⁸. Das Bundesverfassungsgericht spricht in diesem Zusammenhang in anderen Entscheidungen auch davon, „der gesetzgeberischen Freiheit [...] ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit“⁸⁹ abzuverlangen. Der Gesetzgeber wird mit anderen Worten durch das Folgerichtigkeitsgebot „zur Selbstdisziplin gezwungen“⁹⁰. Trotzdem führt die Gebundenheit an den Folgerichtigkeitsgrundsatz nicht zur völligen Erstarrung des Rechts. So erläuterte auch das Bundesver-

⁸⁵ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (30).

⁸⁶ Ob das Folgerichtigkeitsgebot als ein rein formelles Gebot zu verstehen ist, wird unterschiedlich gesehen. Ablehnend u.a.: *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.118; zustimmend u.a.: *Drüen*, FS Spindler, 29 (43 f.); (nochmals bestätigend: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 Rn.46 (Stand: Januar 2017)); *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 347; *Tipke*, StuW 2014, 273 (278) (hierzu auch schon: *Tipke*, StuW 2007, 201); allgemein kritisch zum Folgerichtigkeitsgebot: *Lepsius*, JZ 2009, 260 (262 ff.), welcher davon spricht, dass mit dem Gebot der Folgerichtigkeit einfaches Recht zu Verfassungsrecht fusioniert werden würde und dass dieses als „formelles Metaprinzip zur Aushöhlung der mittels anderer Prinzipien gewährten materiellen Differenzierungsmöglichkeiten führt“; weitergehend übt ebenfalls Kritik: *Schwarz*, FS Isensee, 949 (964); *Ratschow*, in: Blümich, § 2 EStG Rn.15 ff. (Stand: Juli 2019); ausführliche Übersicht über die Kritik am Folgerichtigkeitsgebot bietet: *Kirchhof*, in: H/H/R, Einführung zum EStG Rn.268 (Stand: August 2014).

⁸⁷ St. Rspr.: BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91 –, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 –, BVerfGE 99, 280 (296); v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (112 f.); v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (180 f.); v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 –, NJW 2009, 48 (49).

⁸⁸ Aufgrund der Anknüpfung an die systemtragende Belastungsentscheidung und der mit der folgerichtigen Ausgestaltung verbunden inneren Beständigkeit dieses Systems, wird des Öfteren das Folgerichtigkeitsgebot als Synonym für die Systemgerechtigkeit verwendet. Vgl. hierzu: *Drüen*, FS Spindler, 29 (39 f.) m.w.N.

⁸⁹ Hierzu vor allem das BVerfG in seinem Beschluss zur Jubiläumsrückstellung: BVerfG v. 12.05.2009 – 2 BvL 1/00 –, BVerfGE 123, 111 (123).

⁹⁰ *Schön*, Beihefter zu DStR 17 2008, 10 (14).

fassungsgericht an dieser Stelle, dass Durchbrechungen anhand besonderer sachlicher Gründe⁹¹ weiterhin möglich seien. Dennoch – und dies ist die Quintessenz der Entscheidung – müsse das Erbschaftsteuerrecht, um dem Verfassungsrecht zu entsprechen und demgemäß einen gleichheitsgerechten Belastungserfolg zu schaffen, zunächst eine Bemessungsgrundlage finden, innerhalb derer die Belastungsgrundentscheidung gleichheitsgerecht abgebildet wird⁹². An einer solchen gleichheitsgerechten Wiedergabe der Belastungsgrundentscheidung innerhalb der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage fehle es insbesondere dann, wenn im Rahmen der Bewertung als erster Schritt „für die einzelnen zu einer Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter“ keine Bemessungsgrundlage gefunden würde, „die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht“ abbilde⁹³. Welcher Quantifizierungswert als ein derart entsprechender gleichheitsgerechter Wert eingestuft werden kann, bestimmt sich nach den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts wiederum nach der Systematik der Steuer an sich⁹⁴. Da es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Erbanfallsteuer handelt, deren Anknüpfungspunkt das transferierte Vermögen ist, ihr somit ein gewisser Substanzsteuereffekt⁹⁵ zugrunde liegt, schlussfolgerte dieses – mit Übereinstimmung der herrschenden Literatur⁹⁶ –, dass allein der Verkehrswert ausschlaggebender Quantifizierungswert der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage sein könne⁹⁷:

⁹¹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31). Ein vollumfänglicher, auf neuen sachgerechten Prinzipien beruhender, Systemwechsel ist ebenfalls nicht ausgeschlossen: BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 –, BVerfGE 122, 210.

⁹² BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (33 ff.).

⁹³ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (33); eine realitätsgerechte Wertrelation wurde auch schon 1995 gefordert, wobei jedoch kein ausdrücklicher einheitlicher Bewertungsmaßstab gefordert worden war: BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (173) m.w.N.; kritisch bzgl. der Umsetzung des BVerfG-Entschlusses von 1995: *Moench*, DStR 1996, 725 (726 ff.).

⁹⁴ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (33 f.); Das BVerfG machte in seiner Entscheidung von 1995 hierzu keine Ausführungen.

⁹⁵ Vgl. hierzu bereits: Erster Teil A. I.

⁹⁶ Vgl. unter vielen: *Krüger/Kalbfleisch/Köhler*, DStR 1995, 1452 (1456); *Seer*, StuW 1997, 283 (287 f.); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 887. *Lang* (*Lang*, StuW 2008, 189 (193 f.)) beschreibt den Ansatz der realitätsgerechten Bewertung von allen Vermögensklassen als eine „Utopie“. Es sei wegen der „höchst unterschiedlichen Unsicherheitsfaktoren bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern [...] unmöglich ruhendes Vermögen einheitlich zu bewerten.“ Eine Bewertung des Vermögens sei vor der Realisation dieser Wirtschaftsgüter nicht möglich; Die Bewertung von ruhendem Vermögen sei vielmehr „ein permanenter Quell der Ungleichbehandlung“: *Lang*, DStJG 22 (1999), 1 (5).

⁹⁷ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (35).

„Selbst bei Wirtschaftsgütern, deren Wert typischerweise durch ihren regelmäßig anfallenden Ertrag realisiert wird, ist nicht notwendig der Ertragswert der einzig "wahre" Wert zur Bestimmung des Vermögenszuwachses, weil auch bei ihnen die Realisierung des Verkehrswerts durch Veräußerung nicht ausgeschlossen ist. Daher bedarf es in dem generell am Substanzzuwinn orientierten System der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch bei solchen Wirtschaftsgütern zur Vergewisserung einer belastungsgleichen Besteuerung des Rückgriffs auf den Verkehrswert“⁹⁸.

Das Bundesverfassungsgericht konkretisierte diese Ausführungen weiter dahingehend, dass allein der gemeine Wert nach § 9 Abs. 1 BewG maßgebliches Bewertungsziel sei:

„Eine diesem Gebot genügende Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ist wegen der beschriebenen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nur dann gewährleistet, wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientiert. Denn die durch den Vermögenszuwachs beim Erwerber entstandene finanzielle Leistungsfähigkeit besteht darin, dass er aufgrund des Vermögenstransfers über Geld oder Wirtschaftsgüter mit einem Geldwert verfügt. Letzterer kann durch den Verkauf des Wirtschaftsguts realisiert werden. Die durch den Erwerb eines nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsguts vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit wird daher durch den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, mithin durch den gemeinen Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 BewG, bemessen. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung.“⁹⁹

Das Bundesverfassungsgericht legte folglich fest, dass es an einer folgerichtigen, stringenten und gleichmäßigen Ausgestaltung der Belastungsgrundentscheidung immer dann im Erbschaftsteuerrecht fehle, wenn Regel- und oberster Wertmaßstab nicht der gemeine Wert im Sinne des § 9 Abs. 1 BewG sei¹⁰⁰.

⁹⁸ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (34).

⁹⁹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (34).

¹⁰⁰ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (36).

Einen gewissen Gestaltungsspielraum überließ das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber dennoch im Hinblick auf die vermögensartabhängigen Wertermittlungsmethoden¹⁰¹, wobei es auch in diesem Zusammenhang klarstellte, dass „die Methodik der Bewertung im Erbschaftsteuerrecht [...] allerdings dann den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerecht [wird], wenn sie dazu führt, dass nicht alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden“¹⁰², denn auch in diesem Zusammenhang müsse der Gesetzgeber „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen und die Steuerpflichtigen – ungeachtet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen – gleichmäßig belasten“¹⁰³. Beispielhaft nannte das Bundesverfassungsgericht u.a. die aus seiner Sicht gleichheitsgerechte Wertermittlungsmethode nach dem Ertragswert oder das sog. Discounted Cash Flow-Verfahren¹⁰⁴.

Erst wenn ein derartiger gleichheitsgerechter Wert festgestellt worden ist, so das Bundesverfassungsgericht, könne der Gesetzgeber innerhalb eines zweiten Schrittes „bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage steuerliche Lenkungsziele [...] mittels Belastungs- und Verschonungsregelungen“¹⁰⁵ verwirklichen. Der Gesetzgeber sei insbesondere in Bezug auf die Ausgestaltung bzgl. dieser Zwecke und Ziele frei. Eine Einschränkung sah das Bundesverfassungsgericht jedoch dahingehend vor, dass die aus der Verfolgung dieser Zwecke resultierende Ungleichbehandlung ihrerseits innerhalb des Kreises der Begünstigten folgerichtig und gleichmäßig unter Beachtung des Art. 3 Abs. 1 GG ausgestaltet werden müsse¹⁰⁶. Insbesondere aufgrund dieser notwendigen zielgenauen und normklaren Ausgestaltung einer etwaigen Verschonung führe eine vermögensartabhängige Entlastung innerhalb der Bewertung zu einer Loslösung von der Belastungsgrundentscheidung und darüber hinaus zu strukturellen Brüchen und Wertungswidersprüchen in Bezug auf das gesamte Regelungssystem¹⁰⁷. Mit den

¹⁰¹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (36 f.).

¹⁰² BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (36); Das Ausreichenlassen eines Annäherungswerts wird dabei der Tatsache gerecht, dass der tatsächliche Verkehrswert eines Sachvermögens sich erst nach erfolgter Veräußerung mit absoluter Sicherheit bestimmen lässt: Bzgl. der „Bandbreite“ von möglichen Verkehrswerten: *Krumm*, FR 2015, 481 (482 f.); sowie weitergehend: *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 150 ff., 345 ff.

¹⁰³ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (36).

¹⁰⁴ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (38).

¹⁰⁵ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (37).

¹⁰⁶ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (32).

¹⁰⁷ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (35).

konkreten Worten der Rechtsprechung: „Die Bewertungsebene ist daher aus verfassungsrechtlichen Gründen [hinsichtlich steuerlicher Entlastungsgewährungen] bereits vom Ansatz her ungeeignet“¹⁰⁸. Im Ergebnis forderte das Bundesverfassungsgericht – verdeutlicht anhand der Darstellung eines ersten und zweiten Schrittes – eine konzeptionelle Trennung in eine Bewertungs- und eine Verschonungsebene¹⁰⁹. Einher geht diese Sichtweise mit der schon früher geäußerten Literaturansicht, wonach der Bemessungsgrundlage zunächst allein eine gewisse „Meßfunktion“ – mithilfe eines wertneutralen Bewertungsmaßstabes¹¹⁰ – obliegt, welche von der tatsächlichen „Belastungsfunktion“ zu trennen ist¹¹¹.

Wendet man die vom Bundesverfassungsgericht herausgearbeiteten verfassungsrechtlichen Maßstäbe auf das oben dargestellte, bis 2008 geltende Bewertungsrecht an, so wird deutlich, dass aufgrund der Übernahme der Steuerbilanzwerte die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage auf keinem gleichheitsgerechten Wert fußte. Zwar war Bewertungsziel auch innerhalb des damalig geltenden Bewertungsrechts der gemeine Wert gem. § 9 Abs. 1 BewG, die bestehenden Wertermittlungsmethoden waren jedoch ungeeignet, diesen Wert auch tatsächlich zu erfassen. Das Bundesverfassungsgericht führte dementsprechend auch innerhalb des Urteils bzgl. der Betriebsvermögensbewertung aus: „So fehlt es beim Betriebsvermögen an einer folgerichtigen Umsetzung der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung auf der Bewertungsebene. Die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert strukturell eine Annäherung an den gemeinen Wert“¹¹². Steuerbilanzwerte „sind ertragsteuerliche Rechengrößen, die lediglich der Abgrenzung verschiedener Rechnungsperioden voneinander dienen, nicht aber eine geeignete Grundlage zur Ermittlung stichtagsbezogener Substanzwerte [...]. Durch den Steuerbilanzwertansatz ist die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Erblasser oder Schenker bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hatte. [...] Die Rege-

¹⁰⁸ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (35).

¹⁰⁹ Vgl. so auch: *Seer*, ZEV 2007, 101; *Wachter*, DNotZ 2007, 173 (174); *Viskorf*, FR 2007, 624 (625 f.); *Crezelius*, DStR 2007, 2277.

¹¹⁰ Hierzu ausführlich *Lang* bzgl. der Einkommensteuerbemessungsgrundlage: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S.168 ff.; in Bezug auf die Erbschaftsteuer: *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (195); *Birk*, StuW 2005, 346 (348).

¹¹¹ *Tipke*, GmbHR 1996, 8 (10).

¹¹² BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (38).

lung kommt den Erwerbern von Betriebsvermögen folglich in ganz unterschiedlichem Umfang zugute“¹¹³. „Die durch den Steuerbilanzwertansatz erzielte Begünstigungswirkung bewirkt keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung, sondern tritt völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein, und führt damit zu [...] Besteuerungsergebnissen“¹¹⁴, die nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar seien.

Gleiches gelte auch für die oben dargestellte Bewertung von nicht börsennotierten Kapitalgesellschaftsanteilen, deren Wert schätzend zu ermitteln war: „Auch die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften entspreche wegen der dort ebenfalls angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte nicht der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers“¹¹⁵. Darüber hinaus sah das Bundesverfassungsgericht bzgl. der unterschiedlichen Wertermittlungsergebnisse innerhalb der Vermögensart Kapitalgesellschaft ein darüberhinausgehendes gleichheitsrechtliches Problem:

„Im Übrigen bestehen die durch den Steuerbilanzwertansatz verursachten Unterschiede nicht nur innerhalb der Gruppe der nicht börsennotierten Gesellschaftsanteile, deren gemeiner Wert durch Schätzung ermittelt werden muss. Vielmehr führt die für sie angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte auch zu einer großen Kluft gegenüber den übrigen Anteilen an Kapitalgesellschaften [...], deren Bewertung anhand des Kurswerts beziehungsweise aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet erfolgt und nach übereinstimmender Einschätzung im Schrifttum darum im Regelfall zu deutlich höheren Werten führt.“¹¹⁶

Als Kernelement der Grundlagenentscheidung in Bezug auf das Bewertungsrecht ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Gesetzgeber dazu angehalten war, eine in sich abgeschlossene, von jeglichen Steuerentlastungen befreite *Ebene* – die vermögensartunabhängige, erbschaftsteuerrechtliche Bewertungsebene – zu schaffen, deren Bewertungsziel – entsprechend einer realitätsgerechten Werterelation – die Erfassung des gemeinen Werts gem. § 9 Abs. 1 BewG ist. Der gemeine Wert gem. § 9 Abs. 1 BewG ist dabei als Synonym für den Verkehrswert zu verstehen. Die alleinige Festlegung des gemeinen Werts als

¹¹³ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (43).

¹¹⁴ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (42).

¹¹⁵ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (16).

¹¹⁶ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (61).

obersten Bewertungsmaßstab reichte allerdings für sich genommen noch nicht aus, vielmehr musste auch im Rahmen der Wertermittlung eine Methode angewendet werden, mithilfe derer sich ein an den Verkehrswert angenäherter Wert für die jeweilige Vermögensart tatsächlich finden ließ.

c) Das seit 2008 geltende, reformierte Bewertungsrecht

Als Reaktion auf die Grundlagenentscheidung im Erbschaftsteuerrecht verabschiedete der Gesetzgeber am 24. Dezember 2008¹¹⁷ das Reformgesetz zur Erbschaftsteuer, welches die oben dargestellten verfassungsrechtlichen Maßstäbe umsetzen sollte. Im Überblick sieht das umgestaltete, bis heute geltende Bewertungsrecht¹¹⁸, welches grundlegend auf diesem Reformgesetz beruht, derart aus:

Der Gesetzgeber folgte der geforderten konzeptionellen Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene, sodass nun in Bezug auf unternehmerische Einheiten eine rechtsformunabhängige, dem Grunde nach realitätsgerechte Bewertung eintritt. Sowohl für Betriebsvermögen als auch für Anteile an Kapitalgesellschaften gilt gem. § 12 Abs. 2, Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG als primärer Bewertungsmaßstab der gemeine Wert beziehungsweise der dem gemeinen Wert angenäherte Wert gem. §§ 11 bis 16 BewG. Der Wortlaut von § 9 BewG hat sich durch das Reformgesetz nicht geändert, sodass es sich bei dem gemeinen Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG auch weiterhin um den Preis handelt, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“. Der gemeine Wert spiegelt dementsprechend wie bisher den Verkehrswert eines Gegenstandes mithilfe eines hypothetischen Marktverhaltens wider. Einschränkend hierzu statuiert der Gesetzgeber darüber hinaus weiterhin im Satz 3 des Absatzes 2 sowie in Absatz 3, dass „ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse“ im Rahmen der Wertermittlung nicht berücksichtigt werden dürfen.

Der Gesetzgeber sieht innerhalb des Bewertungsrechts – wie auch schon zuvor in Bezug auf die Wertermittlung von Kapitalgesellschaftsanteilen – verschiedene Bewertungsmethoden vor. Welches Bewertungsverfahren zur Ermittlung des gemeinen Werts wiederum Anwendung findet, bestimmt sich nach einer feststehenden Methodenhierarchie: Primär anzuwendendes Bewertungsverfahren ist

¹¹⁷ ErbStG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

¹¹⁸ Die Darstellung des Bewertungsrechts dient auch hier nur dem Überblick. Zu etwaigen Einzelproblemen des geltenden Bewertungsrecht, insbesondere in Bezug auf die Bewertung von Familienunternehmen, siehe die Ausführungen: Erster Teil C. III. 1. a) aa).

für börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften die Ableitung des gemeinen Werts aus dem Börsenkurs – § 11 Abs. 1 S. 1 BewG. Handelt es sich um einen nichtnotierten Anteil oder um eine Personengesellschaft, so ist der gemeine Wert (soweit möglich) primär aus Verkäufen zwischen fremden Dritten, die nicht weniger als ein Jahr zurückliegen, abzuleiten – § 11 Abs. 2 S. 2 BewG¹¹⁹. Sowohl der Kurswert als auch der zeitnahe Verkaufspreis stellen nach Ansicht des Gesetzgebers den Marktwert zum Bewertungsstichtag zutreffend dar¹²⁰. Liegt weder ein Kurswert noch ein zeitnahe Veräußerungspreis vor, so ist der gemeine Wert „unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde“ – § 11 Abs. 2 S. 2 2. HS BewG. Der Verweis des Gesetzgebers auf die „Ertragsaussichten“ deutet sowohl auf eine nun maßgebliche Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit als auch auf eine grundsätzlich am Ertrag orientierte Bewertung hin. Diese Annahmen werden durch die Gesetzesbegründung bestätigt, in der es heißt: Bei der Wertermittlung ist von der „Frage aus[zugehen], welches Kapital ein gedachter Investor einsetzen würde, um aus seinem Investment eine angemessene Rendite zu erzielen. [...] Die Feststellungslast, ob eine [alternative] Methode anstelle der Ertragswertmethode anwendbar ist, trägt der sich jeweils darauf Berufende“¹²¹. Die anzuwendende Bewertungsmethode hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheit richtet sich somit primär nach etwaigen Ertragswertverfahren, wobei jedoch einzelfallabhängig nach dem für die Gesellschaft maßgeblichen Wirtschaftskreis auch ein anderes Verfahren akzeptiert wird¹²². Alternative Verfahren sind in diesem Zusammenhang beispielsweise vergleichsorientierte Methoden oder Multiplikationsmethoden¹²³.

Einschränkend in Bezug auf die Schätzungsmethoden im Allgemeinen hat der Gesetzgeber im Satz 3 des § 11 BewG weitergehend festgelegt, dass die Summe

¹¹⁹ § 11 Abs. 2 BewG wurde in diesem Zusammenhang durch das Reformgesetz vom 24.12.2008 neugefasst; für Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben im Sinne des § 95 BewG und Betriebsvermögen von freiberuflich Tätigen im Sinne des § 96 BewG findet die Vorschrift des § 11 Abs. 2 BewG über § 109 Abs. 1 BewG bzw. für den Anteil am Betriebsvermögen einer in § 97 BewG genannten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gem. § 109 Abs. 2 BewG Anwendung.

¹²⁰ BT-Drs. 16/7918, S. 38.

¹²¹ BT-Drs. 16/7918, S. 38.

¹²² BT-Drs. 16/7918, S. 38.

¹²³ BT-Drs. 16/7918, S. 38.

der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstige aktive Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft nicht unterschritten werden darf – sog. „Mindestwert“¹²⁴.

Als eine im Rahmen des § 11 Abs. 2 S. 2 2. HS BewG „anerkannte“ und „gewöhnliche“ Schätzungsmethode¹²⁵ gilt u.a. das gesetzlich „neu“ geregelte, vereinfachte Ertragswertverfahren gem. §§ 199 bis 203 BewG, auf das auch § 11 Abs. 2 S. 4 BewG verweist. Das vereinfachte Ertragswertverfahren soll – entsprechend der Redensart „nomen est omen“ – eine „vereinfachte“ aber auch eine kostengünstigere Methode darstellen, mit der der objektivierte Unternehmenswert für erbschaftsteuerliche Zwecke erfasst werden kann¹²⁶. Die Methode ist aufgrund ihrer Einfachheit geprägt von Typisierungen. Gegebenheiten des Einzelfalls – wie beispielsweise geminderter Fungibilität oder latente Ertragsteuerlasten – führen nicht zu individuellen Anpassungen. Vielmehr sind die Modalitäten der Bewertung abschließend in §§ 199 - 203 BewG geregelt¹²⁷. Das vereinfachte Ertragswertverfahren findet gem. § 199 Abs. 1 a.E. BewG keine Anwendung, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Von einem derartigen offensichtlich unzutreffenden Ergebnis ist beispielsweise dann auszugehen, wenn Erbauseinandersetzungen aufgrund der Verteilung der Erbmasse Rückschlüsse auf einen anderen gemeinen Wert zulassen¹²⁸. Darüber hinaus findet das vereinfachte Ertragswertverfahren – neben den bereits ausgeführten Anwendungsausschlüssen¹²⁹ – keine

¹²⁴ BT-Drs. 16/7018, S. 38; Steht fest, dass die Gesellschaft nicht weitergeführt werden soll, tritt an die Stelle des Substanzwerts der Liquidationswert als besondere Ausprägung des Substanzwerts: BT-Drs. 16/7018, S. 38.

¹²⁵ Ob mit den verschiedenen Schätzungsmethoden ein Methodenwahlrecht einhergeht oder ob auch innerhalb der Schätzungsmethoden eine Methodenhierarchie herrscht, wird an dieser Stelle aufgrund des alleinigen Überblicks über das geltenden Bewertungsrecht nicht untersucht. Bzgl. dieser Fragestellung vgl.: Erster Teil C. III. 1. b).

¹²⁶ Vgl. hierzu u.a.: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 199 BewG Rn.1; *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 199 BewG Rn.3 ff. (Stand: August 2019).

¹²⁷ Vgl. *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 199 BewG Rn.20 mit Verweis auf den gleich lautenden Ländererlass v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 882, Tz. 1.4.

¹²⁸ R B 199.1 Abs. 5 Nr. 3 ErbStR 2019. Weitere Beispiele lassen sich in diesem Zusammenhang in den Nummern 1 und 2 des Absatzes 5 sowie in Absatz 6 finden.

¹²⁹ Anwendungsausschlussreihenfolge ist: 1. Kurswert oder zeitnaher Verkaufserlös liegt vor, 2. der Substanzwert als Mindestwert überschreitet den Ertragswert, 3. die Liquidation des Unternehmens ist beabsichtigt (Soweit das Unternehmen veräußert werden soll, so kann man nicht mehr von einem wirtschaftlich tätigen Unternehmen ausgehen, das einen zukünftigen Jahresertrag erzielt: *Kreutziger*, in: *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, § 199 Rn.1 m.w.N.).

Anwendung, wenn es nicht die für den Geschäftskreis maßgebliche Methode darstellt¹³⁰.

Die Berechnungsformel des gemeinen Werts des Betriebsvermögens oder einer Kapitalgesellschaft, die dem vereinfachten Ertragswertverfahren zugrunde liegt, sieht wie folgt aus: Der bereinigte Ertrag des Unternehmens – §§ 201, 202 BewG – ist mit einem Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 13,75 zu multiplizieren – § 203 BewG. Dieser ermittelte zukünftige Jahresertrag ist wiederum mit den gesondert zu ermittelnden Werten des nicht betriebsnotwendigen Vermögens – § 200 Abs. 2 BewG –, Werte der Beteiligung an einer anderen Gesellschaft – § 200 Abs. 3 BewG – und des „jungen“ Betriebsvermögens – § 200 Abs. 4 BewG – zu addieren¹³¹. Der im Rahmen der Multiplikation zu ermittelnde, „zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag“ (§ 201 Abs. 1 S. 1 BewG) basiert auf einem „in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Durchschnittsertrag“ (§ 201 Abs. 1 S. 2 BewG), wobei der Durchschnittsertrag sich wiederum aus dem Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (ausgenommen der Ergebnisse aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen sowie korrigiert durch etwaige Hinzu- und Abrechnungen gem. § 202 Abs. 1 BewG) der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre herleitet – § 201 Abs. 1 BewG. Der im Zusammenhang mit der Multiplikation maßgebliche Multiplikator, der Kapitalisierungsfaktor, ist in Höhe von 13,75 fest¹³². Im Vergleich zu der in der Vergangenheit geltenden, sehr hoch angesetzten Kapitalisierungsfaktoren von 18,21 (2015) beziehungsweise 17,85 (2016)¹³³ führt die Bewertung nach dem heutigen vereinfachten Ertragswertverfahren nicht mehr zu grundsätzlichen Überbewertungen der Unternehmen¹³⁴. Dass die Wertermittlungsmethode auch in Zukunft dem Bewertungsziel der gemeinen Werterfassung entspricht, soll darüber hinaus durch den gesetzlich festgelegten Rückausschluss, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren keine Anwendung finden kann, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen, sichergestellt werden.

¹³⁰ R B 199.1 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.

¹³¹ Besonders kritisch hierzu: *Koschmieder/Herrmann*, FS Spindler, 661 (671 f.).

¹³² Eine Anpassung des Kapitalisierungsfaktors kann jedoch unter den Voraussetzungen des § 203 Abs. 2 BewG an die Entwicklung der Zinsstruktur erfolgen.

¹³³ Vor der Gesetzesänderung 2016 setzte sich der Kapitalisierungsfaktor aus dem variablen Basiszins und einem Risikozuschlag i.H.v. 4,5 % zusammen. Kritisch hierzu und im Allgemeinen zum vereinfachten Ertragswertverfahren: *Wollny*, DStR 2012, 1356.

¹³⁴ Vgl. hierzu: *Kappenberg*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 163 ff.

Neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren ist die in Praxis sehr häufig anzutreffende, ebenfalls an die Ertragsaussichten ausgerichtete, Bewertungsmethode des IDW S1¹³⁵ (Standard S 1 des Instituts der Wirtschaftsprüfer) von hoher Bedeutung. Mithilfe des IDW S1 kann der objektivierte Unternehmenswert der übertragenen Gesellschaft unter Bezugnahme auf eine durchzuführende Vergangenheitsanalyse der den Unternehmenseigner nachhaltig zugeflossenen Einnahmen, korrigiert um zukünftige Unternehmensaspekte und einer anschließenden Kapitalisierung dieses Ergebnisses, ermittelt werden¹³⁶. Mithin ist zwar auch innerhalb dieser Ertragswertmethode der Vergangenheitswert Ausgangspunkt für die Bestimmung des zukünftigen Ertragswerts, anhand dessen man Rückschlüsse auf den Unternehmenswert zieht, allerdings fußt die Wertermittlung der wirtschaftlichen Unternehmenseinheit nach dem IDW S1 nicht allein auf der Vergangenheit. Kernstück und gleichzeitig Kernproblem dieser Bewertungsart ist vielmehr die Prognose der zukünftigen Überschüsse basierend auf Planungsrechnungen des Unternehmens¹³⁷. Wiederum gleich dem vereinfachten Ertragswertverfahren umfasst auch eine derartige Wertermittlung nur das betriebsnotwendige Vermögen, wohingegen das nicht betriebsnotwendige Vermögen innerhalb einer isolierten Bewertung ermittelt und anschließend hinzuaddiert werden muss¹³⁸. Im Gegensatz zum vereinfachten Ertragswertverfahren beschäftigt sich die Bewertungsmethode nach dem IDW S1 mit den konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls. Ziel des Verfahrens ist es, die konkret übertragbare Ertragskraft zu ermitteln¹³⁹. So bestimmt sich der Unternehmenswert aufgrund der ausschlaggebenden Netto-Vermögenszuflüsse u.a. nach den individuellen Aufwendungen bzgl. der Substanzerhaltung für den Fortbestand des Unternehmens¹⁴⁰ sowie

¹³⁵ Auch hier dient die Darstellung des IDW S1 allein dem Überblick. Vgl. für eine detaillierte Darstellung die Ausführungen von: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Anhang zu § 11 Abs. 2 BewG Rn.104 ff. Bei den späteren Ausführungen wird zudem auf die Verlautbarung des IDW S1 i.d.F. 2008: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, FN-IDW 2008, S. 271-292 (soweit nicht anders darauf hingewiesen wird) Bezug genommen.

¹³⁶ IDW S1, Tz.4 ff., 24 ff. sog. Zuflussprinzip.

¹³⁷ Vgl. hierzu: *Koschmieder/Herrmann*, FS Spindler, 661 (664).

¹³⁸ IDW S1, Tz.60; *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Anhang zu § 11 Abs. 2 BewG Rn.120 f.

¹³⁹ *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Anhang zu § 11 Abs. 2 BewG Rn.120 ff.

¹⁴⁰ *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, Anhang zu § 11 Abs. 2 BewG Rn.125 f. mit Verweis auf: IDW Stellungnahme HFA 2/1983, WPg 1983, 468 ff., 474.

nach den konkreten individuellen Steuerbelastungen¹⁴¹ als auch nach dem individuellen Unternehmenskonzept¹⁴².

Veranschaulicht durch die dargestellten Ertragswertverfahren (IDW S1 und vereinfachtes Ertragswertverfahren) wird deutlich, dass sich der Gesetzgeber bemüht, mit dem reformierten Bewertungsrecht eine strikte, in Teilen aufwendige Wertermittlung entsprechend des Bewertungsziels „Verkehrswert“ zu verfolgen. Insbesondere die vom Bundesverfassungsgericht geforderte realitätsgerechte Werterelation wird durch die rechtsformübergreifende Bindung an die am gemeinen Wert ausgerichteten Wertermittlungsverfahren dem Grunde nach gewährleistet. Aus dieser nun existierenden, realitätsgerechten Bewertung der Vermögenszugänge nach ihrem Verkehrswert folgt die grundsätzlich zunächst bestehende Erhöhung der Erbschaftsteuerpflicht. Eine erhöhte Erbschaftsteuerpflicht beinhaltet insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen von unternehmerischen Einheiten die Gefahr, dass die Zahlung der Steuerpflicht durch den Erwerber zur Zerschlagung der erhaltenen, wirtschaftlichen Einheit führt. Dieser Risikoaspekt prägt insbesondere die im Folgenden darzulegende, heutige Verschonung unternehmerischer Einheiten.

3. Verschonung unternehmerischer Einheiten

a) Rückblick: Das vormalige Verschonungsrecht vor 2008

Um das erbschaftsteuerliche Verschonungsrecht in seiner Fülle zu verstehen, bedarf es neben der Darstellung der heutigen Regelungen, auch hier einer Erläuterung des damaligen Verschonungsrecht, welches parallel zu der oben ausgeführten Bewertung bis 2008 galt:

Das umfangreiche Verschonungsrecht von unternehmerischen Einheiten findet 1992 seinen Ursprung. Mit dem Gesetzentwurf der CDU/CSU und der FDP zur „Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätzen“ (StÄndG 1992)¹⁴³ zur Änderung des Erbschaftsteuerrechts von 1991¹⁴⁴ förderte der Bundestag ausdrücklich das Ziel, Unternehmen (damals: mittelständische Personengesellschaften¹⁴⁵) zur Liquiditäts-

¹⁴¹ Wobei Typisierungen zur Vereinfachung des Bewertungsverfahrens zulässig sind; IDW S1, Tz.29.

¹⁴² IDW S1, Tz.36.

¹⁴³ BGBl. I. 1992, S. 297.

¹⁴⁴ BGBl. I 1991, S. 468.

¹⁴⁵ Die besondere Verschonungsbedürftigkeit von mittelständischen Personenunternehmen folgte wohl der auch schon damaligen politischen Meinung, insbesondere den Mittelstand

und Bestandssicherung von der Erbschaftsteuer als ertragsunabhängige Steuer zu entlasten¹⁴⁶. Diese gewünschte Entlastung von mittelständischen Personengesellschaften sollte¹⁴⁷ zunächst durch die Ermöglichung einer zinslosen Stundung gewährleistet werden. Gemäß § 28 ErbStG a.F. (1992) bestand für den Erwerber von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder von Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinne¹⁴⁸ die Möglichkeit der Stundung der Erbschaftsteuer von bis zu sieben Jahren. Abhängig war diese Stundungsmöglichkeit von der Notwendigkeit der Inanspruchnahme zum Erhalt des Betriebes¹⁴⁹. An einem Nachbesteuerungsvorbehalt fehlte es jedoch.

Bekräftigt wurde die gesetzgeberische Zielsetzung des Bestandsschutzes von Personengesellschaften mittels Verschonungsregelungen nochmals innerhalb des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 05. März 1993 zur „Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt“¹⁵⁰. Anhand dieses Gesetzes wurde die bis dahin bestehende Verschonung durch den zum 01. Januar 1994 in Kraft getretenen § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. (1994) ergänzt, welcher dem Erwerber von Betriebsvermögen (gem. § 12 Abs. 5 ErbStG) einen Freibetrag in Höhe von 500.000 DM gewährte, soweit das Unternehmen fünf Jahre nach dem Besteue-

zu entlasten. Die Minimierung der Steuerbelastung sollte folglich die „mittelständische Wirtschaft“ mit ihren „zukunftsorientierten Impulsen“ schützen (so schon der Bundestag 1983: BT-Drs. 10/336, S. 13). Warum in diesem Zusammenhang gerade Kapitalgesellschaften ausgenommen worden sind, ist nicht ersichtlich.

¹⁴⁶ BT-Drs. 12/1108, S. 37, 72. Die Erhaltung des Betriebes schien schon damals als Äquivalent mit dem Halten des Betriebes im familiären Besitz benutzt worden zu sein.

¹⁴⁷ Unabhängig von der oben schon dargestellten Entlastung durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte.

¹⁴⁸ Hiermit war die Stundungsmöglichkeit, soweit Betriebsvermögen im Rahmen einer Kapitalgesellschaft organisiert war, ausgeschlossen. Die Möglichkeit der Stundung wurde erstmals mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17.04.1974 (BGBl. I 1974, S. 933) eingeführt.

¹⁴⁹ Die Möglichkeit der Stundung der Steuer bei dem Erwerb von Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen wurde bereits 1974 mit dem Zweck der Liquiditätssicherung zum Erhalt des Unternehmens eingeführt. Wann eine Gefährdung durch die Erbschaftsteuer bei der Übertragung eines Unternehmens angenommen werden konnte, sodass § 28 ErbStG a.F. (1974) einschlägig war, wurde streng ausgelegt, vgl. dazu: BFH v. 11.05.1988 – II B 28/88 –, BStBl. II 1988, 730. Praktisch hatte die Stundungsmöglichkeit deswegen keine Bedeutung.

¹⁵⁰ BT-Drs 12/4487, S. 25; BGBl. I 1993, S. 1569.

rungszeitpunkt noch Bestand hatte (Einführung des Nachbesteuerungsvorbehalts)¹⁵¹. Als sachlicher Grund für die weitergehende Entlastung von Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinne führte der Gesetzgeber die erhöhte Sozialverpflichtung von Unternehmen und die geringere Fungibilität wegen des notwendigen Erhalts von Arbeitsplätzen an¹⁵².

Einer verfassungsrechtlichen Kontrolle unterlag das damalige Verschonungssystem erstmalig 1995. Mit der ersten Grundlagenentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juli 1995 in Bezug auf die Erbschaftsteuer pflichtete die Rechtsprechung den vom Gesetzgeber angeführten Gründen und dem darauf beruhenden Verschonungsumfang¹⁵³ vollumfänglich bei. Das Bundesverfassungsgericht hielt fest, dass es zur Bestandssicherung von mittelständischen Unternehmen, welche in der Absicht der Weiterführung durch den Erben übertragen wurden, notwendig sei, Verschonungsregelungen zu schaffen.¹⁵⁴ Eine für diese Annahme notwendige Existenzgefährdung resultiere daraus, dass „derartige Betriebe [...] in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“¹⁵⁵ seien, sodass die von der „Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit [...] nicht [dem durch den Erwerb] erworbenen Vermögenzuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen“¹⁵⁶. Der Grundbelastungsentscheidung des Gesetzgebers der gleichheitsgerechten Lastenverteilung durch die Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Erbschaftsteuer gerecht zu werden, führe im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von unternehmerisch genutzten Vermögens dazu, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch die Berücksichtigung der verminderten Leistungsfähigkeit fordere¹⁵⁷. Mithin stand das damalige Erbschaftsteuerrecht mit seinen geltenden Verschonungen (auch auf der Bewertungsebene (s.o.)) nach

¹⁵¹ Aufgrund des damaligen Verweises im § 13 Abs. 2a ErbStG auf die inländischen Betriebsvermögensregelungen im § 12 Abs. 5 ErbStG a.F. wurde auch der Freibetrag weiterhin nicht für Betriebsvermögen gewährt, welches in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften organisiert war. Anders war dies nur, wenn die Anteile der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder einem Einzelunternehmen gehalten wurden.

¹⁵² BT-Drs. 12/4487, S. 24.

¹⁵³ An dieser Stelle muss man sich erneut vergegenwärtigen, dass eine zusätzliche Entlastung durch die damalige Bewertung erteilt wurde.

¹⁵⁴ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175 ff.).

¹⁵⁵ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175).

¹⁵⁶ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (176).

¹⁵⁷ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175 f.).

Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht nur mit der Verfassung im Einklang, sondern das Verfassungsrecht fordere vielmehr derartige Regelungen¹⁵⁸.

Unabhängig von der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung und dennoch zeitlich nach diesem Urteil beschloss der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz (JStG) von 1996¹⁵⁹ die Erweiterung des sachlichen Geltungsbereichs von § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. Der Freibetrag wurde ab dato nicht nur für Betriebsvermögen an sich gewährt, sondern auch für Betriebsvermögen, das in einer „familienbezogenen“ Kapitalgesellschaft eingegliedert war¹⁶⁰. Die Regelung umfasste jedoch einschränkend nur Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung zum Zeitpunkt der Steuerentstehung im Inland, an deren Nennkapital der Erblasser oder der Schenker eine unmittelbare Beteiligung von 25 % hielt¹⁶¹.

Neben der Inanspruchnahmefähigkeit des Freibetrages führte der Gesetzgeber in Satz 2 des § 13 Abs. 2a ErbStG rechtsformübergreifend einen darüberhinausgehenden Bewertungsabschlag von 25 % für das nach Anwendung des Freibetrages noch bestehende Vermögen ein. Die Stundungsmöglichkeit beim Erwerb von Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichem Vermögen wurde zudem auf 10 Jahre verlängert. Als Grund für diese zusätzliche Verschonung erklärte der Gesetzgeber, neben der Bestandssicherung, die Förderung der Attraktivität des Standortes Deutschland. Die durch die Verschonung ermöglichte zusätzliche Liquidität sollte den Unternehmen die Möglichkeit bieten, den

¹⁵⁸ Nennenswerter Anhänger dieser Annahme war u.a. *Tipke*, welcher ebenfalls 1993 erläuterte, dass zwar der Erbe ein Unternehmen erwerbe, dieses Unternehmen jedoch an sich nicht leistungsfähiger werden würde. Der Erbe sei daher nach dem System der Erbschaftsteuer nicht in Höhe des Werts des zugewendeten Vermögens bereichert und müsse, um eine Übermaßbesteuerung zu verhindern, verschont werden (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (1993), S. 765). Im Übrigen war das Urteil des BVerfG von 1995 zur Erbschaftsteuer in der Literatur jedoch vermehrt Kritik ausgesetzt. Vgl. hierzu u.a.: *Bareis*, DB 1996, 1153 (1157 f.); *Seer*, StuW 1997, 283 (294); *Meinke*, DStJG 22 (1999), 39 (47); *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (211 ff.); *Hübner*, DStR 2007, 1013 (1014). Auch *Tipke* gab seine zunächst vertretene Meinung ausdrücklich nachträglich auf und erklärte, dass die Verschonung von Betriebsvermögen nicht anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen sei: „Das Vermögen des Erben vermehrt sich [...] und darauf kommt es an.“ (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 900).

¹⁵⁹ JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250; das Gesetz wurde zwar erst nach dem BVerfG-Urteil vom 22. Juni 1995 erlassen, allerdings war zum Zeitpunkt des Urteils schon der Referentenentwurf bekannt.

¹⁶⁰ Vgl. BT-Drs. 13/901, S. 157.

¹⁶¹ § 13 Abs. 2a S. 1 ErbStG a.F. (1996).

Erhalt von Arbeitsplätzen zu gewährleisten und notwendige Investitionen vorzunehmen¹⁶².

Von besonderer Bedeutung für die erbschaftsteuerliche Unternehmensverschönerung war das Jahressteuergesetz (JStG) 1997¹⁶³, welches als konkrete Reaktion auf den Verschönerungsauftrag des Bundesverfassungsgerichts im Rahmen seines Urteils vom 22. Juni 1995¹⁶⁴ erlassen wurde. Das Gesetz trat rückwirkend für diejenigen Vermögenserwerbe in Kraft, bei denen die Steuer nach dem 31. Dezember 1995 entstanden war – § 37 Abs. 1 ErbStG a.F. (1997). Mithilfe dieses Gesetzes wurden die Verschönerungsvorschriften erstmalig im Rahmen der noch heute geltenden sachlichen Steuerbefreiungen der §§ 13a ff. ErbStG geregelt. Im Einzelnen brachte das JStG 1997 folgende Veränderungen mit sich: § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. (1996) wurde aufgehoben. Der schon damals gewährte Freibetrag von 500.000 DM wurde weiterhin gem. § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. (1997) zzgl. des endgültigen Bewertungsabschlags von nun 40 % auf den verbleibenden Wert gewährt – § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. (1997). Der Kreis des begünstigten Vermögens erweiterte sich und umfasste nun neben dem Betriebsvermögen und den Anteilen an „familienbezogenen“ Kapitalgesellschaften auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wobei die Verschönerung auch hier nur unter dem 1994 eingeführten Nachbesteuerungsvorbehalt galt. Die Aufrechterhaltung des Nachbesteuerungsvorbehalts brachte mit sich, dass die Verschönerung weiterhin mit Wirkung für die Vergangenheit entfiel, wenn das Unternehmen nicht fünf Jahre gehalten wurde. Darüber hinaus wurde gem. § 19a ErbStG (1997) eine Tarifbegünstigung durch einen Entlastungsbetrag beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Rahmen der Steuerklasse II oder III gewährt.

Fasst man die dargelegte umfangreiche Verschönerung und die bereits erläuterte Entlastung durch das damals geltende Bewertungsrecht zusammen, so führte dies zu einer im Vergleich zu der Übertragung von anderen Vermögensgütern äußerst umfangreichen Besserstellung von unternehmerischem Vermögen¹⁶⁵. So lag der steuerpflichtige Erwerb für eine Personengesellschaft mit einem Wert von beispielsweise 12 Millionen DM aufgrund des Niedrigwertansatzes, dem

¹⁶² BT-Drs. 13/901, S. 158.

¹⁶³ JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 1523.

¹⁶⁴ Vgl. BT-Drs 13/5952, S. 5.

¹⁶⁵ U.a. deswegen wurden der Freibetrag und der Bewertungsabschlag durch das Haushaltsbegleitgesetz vom 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3072) verringert. Der Freibetrag betrug ab 2004 nur noch 228.000 Euro und der Bewertungsabschlag nur noch 35 %.

Bewertungsabschlag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. (1997) und der Gewährung des Freibetrages gem. § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. (1997) bei 4,5 Millionen DM¹⁶⁶. Infolgedessen war für die Ermittlung der Steuerbelastung nur ca. 37,5 % des eigentlichen Wertes des Unternehmens ausschlaggebend. Personengesellschaften mit einem (Sach-)Wert von bis zu ca. 1,1 Millionen DM konnten folglich ohne steuerliche Belastung übertragen werden¹⁶⁷.

b) Neuregelungen aufgrund der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung von 2006

Die Ausführungen zur Gesetzeslage von 2006 haben gezeigt, dass die Regelungen für unentgeltliche Übertragungen von Betriebsvermögen, Anteilen an – familienbezogenen – Kapitalgesellschaften sowie auch land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von umfänglichen und aufgrund der Bewertungsebene oft zufälligen, somit nicht klar strukturierten Entlastungen geprägt waren.

Das Bundesverfassungsgericht konkretisierte in seiner bereits oben näher erläuterten, zweiten Grundlagenentscheidung am 07. November 2006 die Bindungswirkung ausgehend von der Belastungsgrundentscheidung gem. Art. 3 Abs. 1 GG für den Erbschaftsteuergesetzgeber im Rahmen der Wertermittlung durch das Folgerichtigkeitsgebot¹⁶⁸. Gleichzeitig verdeutlichte es jedoch weitergehend, dass Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips beziehungsweise Ausnahmen von diesem aus besonderen sachlichen Gründen dem gesetzgeberischen Ermessensspielraum zuzuordnen seien, soweit sie *allein* innerhalb eines zweiten Schritts, in einer von der Bewertungsebene unabhängigen Ebene, erfolgen¹⁶⁹: „Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. [Einen solchen Grund stellt die Verfolgung] außerfiskalische[r] Förderungs- und Lenkungsziele [dar]. [Der Gesetzgeber] darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen“¹⁷⁰. Eingeschränkt sei dieser weite Ermessensspielraum durch die ihrerseits zielgenaue, folgerichtige und gleichmäßig zu erfolgende Ausgestaltung¹⁷¹.

¹⁶⁶ So: *Meincke*, DStR 1996, 1305 (1309), wobei dieser von einem Bewertungsabschlag von 50 % ausging und somit von einer Bemessungsgrundlage von 3,75 Mio. DM sprach.

¹⁶⁷ BFH v. 22.05.2002 – II R 61/99 –, BStBl. II 2002, 598 (601).

¹⁶⁸ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31).

¹⁶⁹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (35).

¹⁷⁰ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31).

¹⁷¹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (35).

Die auf derartige Zwecke der Förderung und Lenkung beruhenden Normen werden systematisch als Sozialzweck- beziehungsweise Lenkungsnormen qualifiziert¹⁷². Maßgeblicher Unterschied zu den vorherrschenden Fiskalzwecknormen ist, dass sie nicht die gleichmäßige Besteuerung, sondern allein die wirtschaftliche Lenkung bezwecken – § 3 Abs. 1 2. HS AO¹⁷³. Dementsprechend beruhen Lenkungsnormen nicht „auf einem steuerartbegründenden Prinzip“¹⁷⁴ wie dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, sachlich sind sie vielmehr – abhängig von der Zielwirkung der Norm – dem Gebiet der Wirtschafts- oder Sozialpolitik zuzuordnen¹⁷⁵. Sie beinhalten infolgedessen auch keine Steuerwürdigkeitsentscheidung¹⁷⁶. Der inneren Sachgerechtigkeit des Steuerrechts folgend

¹⁷² Die Bezeichnung als Sozialzwecknorm wird in der Literatur nicht einheitlich gehandhabt: *Birk* spricht in diesem Zusammenhang nur von Lenkungssteuern: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 82 ff, 153 ff. 194 ff. Wohingegen *Tipke* den Oberbegriff der Lenkungsnorm, welche sich wiederum in Sozialzwecknormen, Interventionsnormen und extrafiskalische oder steuerexterne Normen unterteilt, wählt: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 77 ff., 337. *Hey* fasst im Gegensatz dazu unter den Oberbegriff der Sozialzwecknorm, Lenkungsnormen und von diesen abzugrenzende Umverteilungsnormen: *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn.21. Unabhängig von der übergeordneten Unterteilung, handelt es sich bei Normen, welche sich auf die mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft durch Steuerentlastung oder -belastung auswirken, um Lenkungsnormen. Im Folgenden wird aufgrund dessen nur noch von Lenkungsnormen gesprochen. Die Gesetzgebungskompetenz für Lenkungsnormen ergibt sich nach Ansicht des BVerfG aus der Steuergesetzgebungskompetenz: BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95 –, BVerfGE 98, 106 m.w.N.

¹⁷³ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 77 ff.

¹⁷⁴ *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 78. Dabei bezieht sich *Lang* auf die „subventiven Steuervergünstigungen“ vgl. hierzu: S. 124 ff.

¹⁷⁵ *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 67 f. m.w.N.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, S. 77 m.w.N.; Sowohl *Friauf* als auch *Hey* bezeichnen Lenkungsnormen bzw. im Allgemeinen Steuervergünstigungen aufgrund dessen als „Fremdkörper“ des Steuerrechts (vgl. *Friauf*, DStJG 21 (1998), 85 (90); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 19 Rn.76). Andere Schlüsse konnte man in diesem Zusammenhang noch aus der BVerfG-Entscheidung von 1995 ziehen (BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175 f.)).

¹⁷⁶ Derartige Steuerverschonungen sowie die Fiskalzwecknormen (wie die im Rahmen der Wertermittlung) werden in der Erbschaftsteuer nicht voneinander systematisch getrennt. Die der Fiskalzwecknorm und die der Steuerverschonung zugrundeliegende klare Zweckunterscheidung machen eine methodische Trennung jedoch unumgänglich (Bzgl. des bestehenden Konflikts der Ziele der Wirtschaftslenkung und der gleichheitsgerechten Steuerverteilung: *Pohmer*, DStZ 1993, 577 (581 ff.)).

müssen jedoch auch diese Lenkungsnormen auf einem sachgerechten Prinzip beruhen¹⁷⁷. Als ein derartiges sachgerechtes Prinzip ist nach dem Bundesverfassungsgericht das Gemeinwohlprinzip anerkannt¹⁷⁸: „Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen *aus Gründen des Gemeinwohls* fördern oder lenken will [...]. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.“¹⁷⁹ Die Begründungsnotwendigkeit anhand des Gemeinwohlprinzips¹⁸⁰ erscheint nur konsequent, soweit man sich vergegenwärtigt, dass es sich bei Steuern um die gleichheitsgerechte Verteilung der Gemeinwohlverantwortung handelt¹⁸¹. Wendet man die Anforderungen der Rechtsprechung auf die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen an, so dienen diese nur dann dem Gemeinwohl, wenn ein gesamtgesellschaftlicher Nutzen gewährleistet wird¹⁸². Lässt die Regelung, entgegen der gesetzgeberischen Ent-

¹⁷⁷ Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 124 ff.; Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 61 ff.; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 248; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 329; Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, S. 51 ff.; Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3 AO, Rn.50 a (Stand: Januar 2017); Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.133.

¹⁷⁸ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (182) m.w.N. Dem folgt wohl auch die herrschende Literatur, welche das Gemeinwohlprinzip u.a. als das „Generalprinzip“ anerkennt: Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.133; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 331 (wobei dieser veranschaulicht, dass damit auch die Prinzipien des Bedürfnisses und des Verdiensts darunter zu fassen sind: S. 340 ff., 530); keine direkte Nennung als Generalprinzip, jedoch auch hier u.a. als wesentlicher Aspekt bei der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips genannt: Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 245 ff.; Lang, FS Kruse, 313 (320 ff.); Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 204 f.; Seer, Ubg 2012, 376 (379 f.); Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn.50a (Stand: Januar 2017); Bergkemper, in: H/H/R, § 3 EStG Rn.9 (Stand: April 2019).

¹⁷⁹ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (32).

¹⁸⁰ Hey verweist hierbei darauf, dass mit dem Gemeinwohlprinzip auch das Sozialstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 1 GG zusammenhänge: Hey, in: Tipke/Lang, § 19 Rn.75.

¹⁸¹ Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.133 mit Verweis auf: Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, S. 51 ff.

¹⁸² Hierzu ausführlich Tipke, insbesondere im Hinblick auf die schwierige praktische Umsetzung: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 340 ff.

scheidung, hingegen Gestaltungen zu, welche nicht anhand von Gemeinwohlgründen zu rechtfertigen sind, so handelt es sich bei diesen nicht um Steuervergünstigungen, sondern um unzulässige Steuerprivilegien¹⁸³.

Die Bestätigung der Rechtsprechung, dass eine Steuerverschonung grundsätzlich vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann, prägte die Ausgestaltung einer derartigen Verschonungsebene für unternehmerische Einheiten innerhalb des Reformgesetzes vom 24. Dezember 2008¹⁸⁴ in einem ähnlichen Umfang wie die schon zuvor dargestellte Bewertungsebene. Neben den elementaren Änderungen bzgl. des ersten Schrittes der Wertermittlung bedeutete das Reformgesetz auch die Einführung eines vollkommen neu konzipierten Verschonungssystems im Rahmen der §§ 13a ff. ErbStG a.F. (2009). Aufgabe dieses Systems war es, die aufgrund der realitätsgerechten Bewertung erfolgten Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in Bezug auf Vermögen, welches sowohl aus Sicht des Gesetzgebers außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken dient als auch Gemeinwohlaspekte aufweist¹⁸⁵, von der Steuerbelastung in einem gewissen Umfang zu verschonen¹⁸⁶. Als ein derartiges verschonungsbedürftiges Vermögen stufte der Gesetzgeber – wie in der Vergangenheit – das unternehmerische ein:

„In vielen Betrieben ist beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden. Die im Erbfall trotz Begünstigung anfallende Erbschaftsteuer ist oft nicht aus liquidem Vermögen oder aus laufenden Erträgen zu begleichen. Um den Erhalt von Arbeitsplätzen nicht zu gefährden, müssen Betriebe vor solch kurzfristigen hohen Belastungen geschützt werden. Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit sollen durch staatliche Ansprüche nicht erschöpft werden. Gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird allen Betrieben eine Ver-

¹⁸³ Hierzu: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 78 mit Verweis auf *Loritz*, *StuW* 1986, 9 (13 f.).

¹⁸⁴ ErbStG v. 24.12.2008, *BGBI. I* 2008, 3018.

¹⁸⁵ So auch die Einschränkung des BVerfG: BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, *BVerfGE* 117, 1 (35).

¹⁸⁶ *BT-Drs.* 16/7918, S. 23.

schonung angeboten, die ihre Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert und so Arbeitsplätze sichert. Die Erbschaftsteuerbelastung wird dadurch planbar und verkraftbar.“¹⁸⁷

Entsprechend dem gesetzgeberischen Willen sollten von diesem Verschonungssystem aus Gründen des Arbeitsplatzerhalts und der Beibehaltung der bestehenden Investitionskraft, kleine- und mittelständische Unternehmen sowie regional vernetzte Familienbetriebe profitieren¹⁸⁸. Die ab 2009 geltende Ausgestaltung der Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen sah im Einzelnen wie folgt aus:

Der Gesetzgeber erklärte gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG a.F. (2009), dass es sich bei inländischen Betriebsvermögen¹⁸⁹ sowie bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt war¹⁹⁰, um begünstigtes Vermögen handelt. Das begünstigte Vermögen, so die damals weitergehende Annahme des Gesetzgebers, war in der Regel in Höhe von 85 % verschonungsbedürftig – § 13a Abs. 4 ErbStG a.F. (2009). Demgemäß konnte der Erwerber begünstigten Vermögens regelmäßig einen 85%igen Verschonungsabschlag geltend machen. Gleichzeitig bot der Gesetzgeber den Erwerbern von begünstigtem Vermögen daneben noch die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer darüber hinaus gehenden 100%igen Verschonung des übertragenen Vermögens – § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. (2009). Notwendig für die Inanspruchnahme der Abschlagsgewährung war allerdings als Voraussetzung, dass u.a. der Verwaltungsvermögensanteil (was das Verwaltungsvermögen genau beinhaltete war dabei in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. (2009) legal definiert) nicht über 50 % (bei der Optionsverschonung 10 %) lag. Dieser sog. Verwaltungsvermögenstest gem. § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. (2009) sollte

¹⁸⁷ BT-Drs. 16/7918, S. 33.

¹⁸⁸ BT-Drs. 16/7918, S. 33.

¹⁸⁹ „Inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.“ – § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F.

¹⁹⁰ Darüber hinaus musste die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Steuerentstehung Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR gehabt haben – § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

dazu beitragen, dass keine Unternehmen mit überwiegend unproduktivem Vermögen begünstigt übertragen werden konnte. Eine generelle Trennung bei der Verschonung des Vermögens nach begünstigt und nicht begünstigt erfolgte zum Zeitpunkt der Gesetzeslage von 2009 nicht. Lediglich junges Verwaltungsvermögen, d.h. Verwaltungsvermögen, welches kürzer als zwei Jahre dem Betrieb zuzuordnen ist, war von der Inanspruchnahme der Begünstigung ausgeschlossen. Für Vermögen, welches nicht gem. § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. (2009) pauschal der Begünstigung unterlag, wurde ein Abzugsbetrag eingeführt, sodass 150.000 Euro dieses Vermögens trotzdem steuerfrei übertragen werden konnten, vgl. § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. (2009). Wurde der Wert von 150.000 Euro überschritten, reduzierte sich der Abzugsbetrag um 50 % des übersteigenden Betrags. Der Abzugsbetrag war bei der vorherigen Inanspruchnahme der Optionsverschonung ohne Belang.

Die Begünstigung von kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie bedeutenden Familienunternehmen war nicht unmittelbar abhängig von einer unternehmenswertabhängigen Grenze. Vielmehr konzentrierte sich der Gesetzgeber in der Ausformulierung auf die Sicherstellung des gemeinwohlfördernden Erhalts von Arbeitsplätzen sowie des Bestandes der Unternehmen an sich. Als geeigneten „Indikator für die Unternehmensfortführung“ erschien ihm zum einen die Lohnsummenkontrolle¹⁹¹. Mithilfe dieser konnte überprüft werden, ob das Unternehmen innerhalb von fünf Jahren¹⁹² nach dem Besteuerungszeitpunkt (§ 9 ErbStG) die Mindestlohnsumme eingehalten hatte. Dies war dann der Fall, wenn der Unternehmer 400 %¹⁹³ der Ausgangslohnsumme am Ende des fünften Jahres erreichte. Mit der Inanspruchnahme der Optionsverschonung verlängerte sich der Überprüfungszeitraum auf sieben Jahre und es verschärfte sich die Mindestlohnsumme auf 700 % der Ausgangslohnsumme – § 13a Abs. 8 Nr.1 ErbStG a.F. Wurde die jeweilige Mindestlohnsumme unterschritten, wurde der Verschonungsabschlag ebenfalls in der Höhe der prozentualen Unterschreitung gekürzt (§ 13a Abs. 1 S. 2 und 4 ErbStG a.F. (2009)). Ausgenommen von dieser Lohnsummenkontrolle waren allein Betriebe die nicht mehr als 20 Beschäftigte hatten

¹⁹¹ Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 28.01.2008, BT-Drs. 16/7918, S. 24.

¹⁹² Fünf/sieben Jahresfrist wurde am 01.01.2010 eingeführt (Wachstumsbeschleunigungsgesetz: BGBl. I S. 3950) mit rückwirkender Inkraftsetzung zum 01.01.2009, bis dahin galt noch eine sieben/zehn Jahresfrist.

¹⁹³ 400 %-/700% Grenze wurde am 01.01.2010 eingeführt (Wachstumsbeschleunigungsgesetz: BGBl. I S. 3950) mit rückwirkender Inkraftsetzung zum 01.01.2009, bis dahin galt noch eine 650 %-/1000%- Grenze.

oder eine Ausgangslohnsumme von 0 Euro betragen – § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG a.F. Zum anderen wurde ein Nachbesteuerungstatbestand erfüllt, wenn das Unternehmen – wie auch bisher – nicht länger als fünf Jahre gehalten wurde. Dies war neben der Betriebsveräußerung beziehungsweise -aufgabe u.a. auch dann der Fall, wenn der Unternehmer die wesentliche Betriebsgrundlage veräußerte beziehungsweise entnahm oder eine Überentnahme vornahm¹⁹⁴ (§ 13 a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a.F.). Neben der dargelegten, neuen Verschonungsabschlagsgewährung bestand auch weiterhin die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Tarifentlastung gem. § 19a ErbStG a.F. für Erwerber der Steuerklasse II oder III.

Die dem damaligen System zugrunde liegende, einfachrechtliche Problematik war u.a., dass durch Holdingstrukturen die sowieso schon sehr hohen Pauschbeträge vom unproduktiven, aber trotzdem zu begünstigenden Verwaltungsvermögen noch weiter erhöht werden konnten (Kaskadeneffekt)¹⁹⁵. Missbrauchsanfällig war die Erbschaftsteuer von 2009 insbesondere deswegen auch im Hinblick auf sog. „Cash-GmbHs“. Mithilfe des Strukturmodells der „Cash-GmbH“ bestand die Möglichkeit, jegliches Privatvermögen in eine solche GmbH einzubringen und dadurch in erbschaftsteuerlich begünstigtes, unternehmerisch genutztes Vermögen umzuwandeln, da § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. (2009) keine Geldforderungen, Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, etc. als Verwaltungsvermögen qualifizierte. Dieser Missbrauchsanfälligkeit wurde allerdings schon nach dem Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs¹⁹⁶ durch die Neueinführung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a.F. (2014) entgegengewirkt, wonach Forderungen, soweit sie „20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebes oder der Gesellschaft übersteigen“¹⁹⁷, als schädliches Verwaltungsvermögen anzusetzen waren.

¹⁹⁴ Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 28.01.2008, BT-Drs. 16/7918, S. 24.

¹⁹⁵ BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11 –, BStBl. II 2012, 899.

¹⁹⁶ BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11 –, BStBl. II 2012, 899; vgl. hierzu: *Seer, GmbHHR* 2002, 873.

¹⁹⁷ AmtshilfeRLUmsG v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

c) Verfassungsrechtliche Maßstäbe unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus 2014

aa) Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Auswahl verschonungswürdiger Tatbestände

Die Hauptproblemfelder der erbschaftsteuerlichen Verschonung unternehmerisch genutzten Vermögens, mit welchen sich der Gesetzgeber grundsätzlich konfrontiert sieht, sind zum einen der hohe Verwaltungsaufwand, der mit einer einzelfallabhängigen Überprüfung der Verschonungsbedürftigkeit verbunden wäre und zum anderen die Einordnung des unternehmerisch genutzten Vermögens in begünstigte und nicht begünstigte Vermögensteile, deren Notwendigkeit sich wiederum aus der im Einkommensteuerrecht eröffneten Möglichkeit, Vermögensgegenstände zu gewillkürten Betriebsvermögen zu erklären, ergibt¹⁹⁸. Das hieraus vielleicht sogar resultierende „Muss“ an Pauschalierungen war jedoch nicht direkt das verfassungsrechtliche Kernproblem, mit welchem sich das Bundesverfassungsgericht in seiner dritten Grundlagenentscheidung am 14. Dezember 2014 beschäftigte. Vielmehr betrafen die Kernaussagen des Bundesverfassungsgerichts das Ausmaß der Unternehmensverschonung sowohl in Bezug auf das nicht verschonungswürdige Vermögen innerhalb eines Unternehmens selbst als auch grundlegend bzgl. der Einbeziehung von Großunternehmen. Es ging somit innerhalb dieses Urteils um die Frage, ob der Gesetzgeber das nach der Verfassung geforderte „Mindestmaß, an zweckgerechter [und nicht willkürlicher] Ausgestaltung“¹⁹⁹ der Begünstigung beziehungsweise Verschonung eingehalten hatte – sog. Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestandes²⁰⁰. War das Folgerichtigkeitsgebot bis dato noch hauptsächlich bzgl. der Ausprägung der folgerichtigen Umsetzung der anfänglichen Belastungsentscheidung relevant, stellte sich innerhalb der letzten Bundesverfassungsgerichtsentscheidung nun vielmehr die Frage der konkreten Durchbrechungsmöglichkeit des folgerichtig, gleichheitsgerecht ausgestalteten Leistungsfähigkeitsprinzips:

Das Bundesverfassungsgericht verwies in der Entscheidung von 2014 auf seine ständige Rechtsprechung, nach der „Abweichungen von mit der Wahl des Steu-

¹⁹⁸ Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 28.01.2008, BT.-Drs. 16/7918, S. 36.

¹⁹⁹ BVerfG v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (113).

²⁰⁰ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N.

ergegenstandes einmal getroffenen Belastungsgrundentscheidung [...] eines besonderen sachlichen Grundes“²⁰¹ bedürfen. Ein derartiger, besonderer sachlicher Grund stelle wiederum u.a. der Wille des Gesetzgebers dar, dass „Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls [zu] fördern oder [zu] lenken“²⁰². Dieses Förderungs- und Lenkungsziel könne jedoch nur dann als verfolgter Zweck der Durchbrechung angebracht werden, so die weitergehende Annahme des Gerichts, wenn der Gesetzgeber diesen Zweck auch tatsächlich und erkennbar verfolgt habe²⁰³. Das Bundesverfassungsgericht führte hierzu schon innerhalb seiner ersten erbschaftsteuerlichen Grundlagenentscheidung aus: „Für die Steuerintervention muss der Gesetzgeber deshalb gesondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will. Deshalb ist es ausgeschlossen, eine [...] steuerliche Ungleichbehandlung damit zu rechtfertigen, daß der tatsächlich erreichte, vom Gesetzgeber aber so nicht beschlossene Belastungsunterschied legitime Lenkungsziele erreichen könnte“²⁰⁴. An einem solchen erkennbaren gesetzgeberischen Akt fehlt es dann, wenn die Lenkungsziele nachträglich angebracht werden.

Die Entscheidung darüber, „welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen“ – so das Bundesverfassungsgericht auch weiterhin –, obliege dem Gesetzgeber²⁰⁵. Dieser sei in der Beurteilung, welche Steuerbelastungen unerwünscht und „dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte“ mit sich bringen, weitestgehend frei²⁰⁶. Eingeschränkt sei diese Einschätzungsprärogative aufgrund der Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG nur in dem Umfang, dass die Entscheidung auf sachlichen Gesichtspunkten beruhen, sich demnach „nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechenden Würdigung der jeweiligen

²⁰¹ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N.

²⁰² BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N. Die Beschränkung der Rechtsprechung auf außerfiskalische Zwecke ist dem Umstand geschuldet, dass Fiskalzwecke, d.h. das alleinige Ziel, höhere Steuereinnahmen zu generieren, grundsätzlich ein willkürliches Handeln implizieren: BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (80); v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 –, BVerfGE 82, 60 (89); v. 05.02.2002 – 2 BvR 305/93 –, BVerfGE 105, 17 (45); v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (182); 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, u.a. –, BVerfGE 122, 210 (233); v. 06.06.2010 – 2 BvL 13/09 –, BVerfGE 126, 268 (281).

²⁰³ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181 f.) mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung: BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (147); v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00 –, BVerfGE 110, 274 (292).

²⁰⁴ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (147 f.).

²⁰⁵ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181) m.w.N.

²⁰⁶ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181).

Umstände²⁰⁷ stützen dürfe und den Kreis der Begünstigten sachgerecht abgrenzen müsse²⁰⁸. Somit sei der Gesetzgeber hinsichtlich des „Ob“ der steuerlichen Lenkung nach Ansicht der Rechtsprechung lediglich an die sog. Willkür-Formel gebunden.

bb) Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Steuerverschonungen

Kontrovers diskutiert wird in diesem Zusammenhang darüber hinaus, welche konkreten Anforderungen an Steuerverschonungen als Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und die damit verbundene Leitlinie der Folgerichtigkeit zu stellen sind.

Im Rahmen der allgemeinen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Durchbrechungen des Gleichheitssatzes von Art. 3 Abs. 1 GG unterscheidet das Bundesverfassungsgericht zwischen der allgemeinen Willkür-Formel und der sog. neuen Formel. Reicht bei der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nach der Willkür-Formel nur ein „vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung“²⁰⁹, so bedarf es bei der sog. neuen Formel einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse²¹⁰. Wann welcher Maßstab Anwendung findet stellt das Bundesverfassungsgericht u.a. in seiner Entscheidung zur Geschlechtsumwandlung 1993 dar:

„Diese Bindung ist um so enger, je mehr sich die personenbezogenen Merkmale den in Art. 3 Abs. 3 GG genannten annähern und je größer deshalb die Gefahr ist, daß eine an sie anknüpfende Ungleichbehandlung zur Diskriminierung einer Minderheit führt. Die engere Bindung ist jedoch nicht auf personenbezogene Differenzierungen beschränkt. Sie gilt vielmehr auch, wenn eine Ungleichbehandlung von Sachverhalten mittelbar eine Ungleichbehandlung von Personengruppen bewirkt. Bei lediglich verhaltensbezogenen Unterscheidungen hängt das Maß der Bindung davon ab, inwieweit die Betroffenen in der Lage sind, durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird“²¹¹.

²⁰⁷ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181).

²⁰⁸ BVerfG v. 14.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (181 f.) m.w.N.

²⁰⁹ BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51 –, BVerfGE 1, 14 (52).

²¹⁰ Grundlegend hierzu: BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92 –, BVerfGE 88, 87.

²¹¹ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92 –, BVerfGE 88, 87 (96).

Mithin hält das Bundesverfassungsgericht Fälle, welche direkt oder mittelbar zu einer unterschiedlichen Behandlung von Personengruppen führen oder bei Verhaltensregelungen mit mangelnder Verhaltensbeeinflussung der Betroffenen, für erhöht rechtfertigungsbedürftig. Darüber hinaus tendiert das Bundesverfassungsgericht zu einer umso strengen Überprüfung der Ungleichbehandlung, „je stärker sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann“²¹². Es ist demnach im Rahmen der allgemeinen verfassungsrechtlichen Beurteilung am jeweiligen Einzelfall zu überprüfen, welcher Maßstab an eine Verletzung des Gleichheitssatzes zu stellen sind²¹³.

In der Regel zeichnen sich steuerliche Lenkungsnormen dadurch aus, dass der Steuerpflichtige sein Verhalten nach dem gewünschten Verhalten des Gesetzgebers ausrichten kann²¹⁴. Es handelt sich demnach dem Grunde nach um sachbezogene Differenzierungen. Entsprechend der – oben ausgeführten – Abgrenzung von Willkür-Formel und neuer Formel könnte die alleinige Anwendung der Willkür-Formel zunächst konsequent erscheinen. Im Falle der hier zu untersuchenden erbschaftsteuerlichen Verschonungen unternehmerisch genutzten Vermögens, kann jedoch nicht jeder Steuerpflichtige den Eintritt einer weitergehenden Entlastungswirkung durch ein bestimmtes, vom Gesetzgeber gewünschtes Verhalten beeinflussen. Die vom Erbschaftsteuergesetzgeber geschaffenen und im Rahmen der dritten Grundlagenentscheidung zu beurteilenden Steuerverschonungen knüpfen die gewährte Verschonung zunächst allein an die jeweilige übertragene Vermögensart. Welche Vermögensart auf den Erwerber übertragen wird, liegt jedoch allein in der Verfügungsbefugnis des Erblassers/Schenkers²¹⁵. Die Möglichkeit eines jeden Steuerpflichtigen, das Verhalten der Entlastung entsprechend auszurichten, besteht folglich grundsätzlich nicht. Darüber hinaus wird in Teilen der Literatur darauf hingewiesen, dass eine alleinige Rechtfertigungsmöglichkeit

²¹² Vgl. hierzu ausdrücklich: BVerfG v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98 –, BVerfGE 107, 27 (46) m.w.N.

²¹³ St. Rspr.: BVerfG v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (111); v. 04.12.2002 – 1 BvR 400/98 –, BVerfGE 107, 27 (45 f.); v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00 –, BVerfGE 112, 268 (279); v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (180 f.); v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31); v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 –, BVerfGE 122, 210 (231); v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02 –, BVerfGE 127, 11 (28); v. 21.07.2010 – 1 BvR 611/07 –, BVerfGE 126, 400 (417).

²¹⁴ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 219.

²¹⁵ *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (214) sowie nochmals bestätigend: *Seer*, GmbHR 2007, 281 (287); ebenso: *Birk*, ZEV 2002, 165 (169).

im Rahmen der Willkür-Formel mithilfe eines (wohl stets zu findenden) sachlichen Grundes den zuvor dargestellten Vergleichsmaßstab des Gleichheitssatzes von Art. 3 Abs. 1 GG, das Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeit, und die damit verbundene Leitlinie der Folgerichtigkeit völlig unterlaufen würde²¹⁶. Richtigerweise wird aufgrund dessen in der Literatur ein schonender Ausgleich zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Lenkungszweck angestrebt, durch welchen beide Werte weiterhin möglichst optimal zur Geltung kommen sollen²¹⁷. Der Steuergerechtigkeit sei bei einem solchen Ausgleich ein gewisses „Schwellengewicht“ zuzumessen, welches „nicht vollständig durch Differenzierungen, die der Verfolgung externer Zwecke dienen, überspielt werden“²¹⁸ dürfe. Ein solcher einzelfallabhängiger Ausgleich nähert sich dabei der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne einer allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprüfung an. Für die Notwendigkeit einer strengeren Überprüfung von Durchbrechungen des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht durch Lenkungsnormen spricht zudem, dass jegliche Vergünstigung einer Vermögensart zugleich einen potentiellen Grundrechtseingriff in das Individualgrundrecht der Eigentums- und Erbrechtsgarantie gem. Art. 14 Abs. 1 GG der „ausgeschlossenen“ Personengruppe mit der nicht entsprechenden Vermögensart bedeuten kann²¹⁹. Folgend dem allgemeinen Ansatz des Bundesverfassungsgerichts steigert ein Eingriff in etwaige Freiheitsgrundrechte die Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung, sodass auch hiernach ein Maßstab der Verhältnismäßigkeitsüberprüfung sinnvoll erscheint.

Ähnlich der in Teilen vertretenen Literaturansicht verlangte auch das Bundesverfassungsgericht innerhalb seiner dritten Grundlagenentscheidung in Bezug auf die Anforderungshöhe an die Rechtfertigung bei Ungleichbehandlungen

²¹⁶ U.a. so: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 239 ff.; *Huster*, Rechte und Ziele, S. 372 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 221 ff.; *Schön*, FS Spindler, 189 (198 f.); *Seer*, Ubg 2012, 376 (380); *Hey*, in: Tipke/Lang, § 19 Rn.76; i.E. so auch: *Friauf*, DStJG 21 (1998), 85 (96).

²¹⁷ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 240; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 297 mit Verweise auf: *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Rn.317 ff.; *Hey*, DStR 2009, 2561 (2566 ff.); *Englisch*, FS Lang, 167 (200); *Schön*, FS Spindler, 189 (199 ff.); *Seer*, Ubg 2012, 376 (380).

²¹⁸ *Schön*, FS Spindler, 189 (200) mit Bezug auf die Äußerung von *Huster*, Rechte und Ziele, S. 372.

²¹⁹ *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (214) sowie nochmals bestätigend: *Seer*, GmbHR 2007, 281 (287); ebenso: *Krichhof*, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Art. 3 Rn.270 (Stand: September 2015).

durch Steuerverschonungen ausdrücklich, dass die jeweilige Ausgestaltung der Steuervergünstigung einzelfallabhängig an umso strengeren Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten zu messen ist, je größer das Ausmaß der Abweichung ausfällt²²⁰.

Die einzelnen durch das Bundesverfassungsgericht in seinem letzten Urteil herausgearbeiteten Anforderungen an den Gesetzgeber umfassen folgende Aspekte, die sich auch schon in anderen Bundesverfassungsgerichtsurteilen in Bezug auf die Verhältnismäßigkeit im Allgemeinen herausbilden haben:

Der Gemeinwohlbelang, auf dem die Steuerverschonung beruht, müsse zunächst dazu geeignet sein, das verfolgte Ziel zu fördern²²¹. Die bloße Möglichkeit der Zweckerreichung sei dabei dem Grunde nach allgemein ausreichend²²². Mithin wäre die Geeignetheit der erbschaftsteuerlichen Verschonung – mit der ständigen Rechtsprechung – nur dann ausgeschlossen, wenn es abwegig beziehungsweise nicht plausibel erscheinen würde, dass der mit der Steuervergünstigung verfolgte Gemeinwohlbelang erreicht werden könnte, es sich folglich um ein „schlechthin“ ungeeignetes Mittel handle²²³. Bezugnehmend auf diese Aussagen könnte der Eindruck gewonnen werden, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen sehr weitläufigen Ermessensspielraum überlasse. In der letzteren Rechtsprechung, auf die sich das Bundesverfassungsgericht auch hier bezieht, lassen sich jedoch weitergehende Kriterien ablesen, die zu einer darüber hinaus gehenden Beschränkung des Ermessensspielraums des Gesetzgebers im Rahmen von Steuervergünstigungen führen. So fordert das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung die folgerichtige, mithin zweckgerichtete „Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestandes“²²⁴. In diesem Zusammenhang wirkt sich das Folgerichtigkeitsgebot derart aus, dass der Gesetzgeber

²²⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (183 f.); Vgl. bzgl. der Rechtsprechung des BVerfG bis Ende der Neunziger die Ausarbeitung von *Englisch*, FS Lang, 167 (197 f.).

²²¹ Vgl. hierzu u.a.: BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (189) m.w.N.

²²² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (189) m.w.N.

²²³ St. Rspr.: BVerfG v. 11.06.1958 – 1 BvR 596/56 –, BVerfGE 7, 377 (412); v. 03.11.1982 – 1 BvL 4/78 –, BVerfGE 61, 291 (313 f.) m.w.N.; v. 04.10.1983 – 1 BvR 1633/82, u.a. –, BVerfGE 65, 116 (26); v. 01.07.1986 – 1 BvL 26/83 –, BVerfGE 73, 301 (317) m.w.N.; v. 23.01.1990 – 1 BvL 44/86 u.a. –, BVerfGE 81, 156 (193).

²²⁴ St. Rspr.: BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (148); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 –, BVerfGE 99, 280 (296); v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (113); v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31). Bei der Einordnung dieser Forderung in die Ebene der Geeignetheit wird hier *Wernsmann* gefolgt: *Wernsmann*, Ver-

an den mit der Durchbrechung verfolgten Gemeinwohlbelang bei der Ausgestaltung der Steuervergünstigung – dem „Wie“²²⁵ – vollumfänglich gebunden ist. Vergleichsmaßstab ist dementsprechend nicht mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip an sich, sondern der individuell verfolgte Zweck der Steuervergünstigung. Alle Regelungen im Rahmen der Steuervergünstigung müssen somit ihre Rechtfertigung aus dem – zuvor gewählten – Gemeinwohlbelang als neuen Vergleichsmaßstab ziehen²²⁶.

Neben dem Kriterium der Geeignetheit der Steuervergünstigung zur Zweckerreichung verlangte das Bundesverfassungsgericht noch die Erforderlichkeit der Steuervergünstigung in ihrer konkreten Ausgestaltung²²⁷. Von einer derartigen Erforderlichkeit wiederum könne man nur dann ausgehen, wenn „kein anderes Mittel zur Verfügung steht, mit dem der Gesetzgeber unter Bewirkung geringerer Ungleichheiten das angestrebte Regelungsziel gleich wirksam erreichen oder fördern kann“²²⁸. Dem Gesetzgeber wird auch in Bezug auf die Geeignetheit dem Grunde nach ein weitreichender Entscheidungsspielraum durch das Bundesverfassungsgericht gewährt²²⁹. Insbesondere sei von einem derartigen weiten Ermessensspielraum auszugehen, wenn es sich um eine „nicht eindeutig [geklärte]

haltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 245 f.; vgl. hierzu ebenfalls die Ausführungen von: *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, S. 58 ff.

²²⁵ Unterteilung in das „Ob“ und „Wie“ der Steuervergünstigung: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 244.

²²⁶ Vgl. hierzu auch die Ausführungen von: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 245.

²²⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (189). Eine derartige Erforderlichkeitsprüfung verlangen u.a. auch: *Wendt*, NVwZ 1988, 778 (785); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 343; *Birk*, StuW 2005, 346 (349); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 19 Rn.76; i.E. auch: *Kirchhof*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 118 Rn.25, 57 ff.; *Bergkemper*, in: *H/H/R*, § 3 EStG Rn.15 (Stand: Mai 2019); Kritisch bzgl. der Prüfung des Prüfungspunktes Erforderlichkeit der Steuervergünstigung: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 247 ff. Daneben ebenfalls kritisch: *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 215 f.; *Nußberger*, in: *Sachs*, GG-Kommentar, Art. 3 Rn.21, welcher darauf verweist, dass die Gleichheit an sich kein Maßstab für die Erforderlichkeit ist. Die Prüfung des schonendsten Mittels setze nämlich immer schon eine positive Bewertung der betroffenen Rechte als schonungsbedürftig voraus. An dieser positiven Bewertung fehle es jedoch beim relativen Gebot verhältnismäßiger Gleich- oder Ungleichbehandlung.

²²⁸ BVerfGE v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190) m.w.N.

²²⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190); vgl. ebenso: BVerfG v. 12.12.2006 – 1 BvR 2576/04 –, BVerfGE 117, 163 (189); v. 26.02.2008 – 2 BvR 392/07 –, BVerfGE 120, 224 (240); v. 30.07.2008 – 1 BvR 3262/07 –, BVerfGE 121, 317 (354);

und auch nicht ohne Weiteres [aufklärbaren] Sachlage“ handle²³⁰. Die gesetzgeberischen Erwägungen müssten sich jedoch auch hier – nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts – auf entsprechenden Würdigungen der jeweiligen Lebenssachverhalte stützen können²³¹.

Abschließend – so das Bundesverfassungsgericht – sei innerhalb einer Angemessenheitsprüfung zu beurteilen, ob die Sachgründe der Differenzierung „von solcher Art und solchem Gewicht“ sind, dass sie dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind²³² – Verhältnismäßigkeit i.e.S. Die Rechtsprechung verlangt demgemäß – wie auch die Literatur – eine Abwägung der kollidierenden Rechtsgüter, indem die Gründe und Ziele der gesetzlichen Differenzierung und die mit diesen Gründen und Zielen einhergehende Wirkung auf die Betroffenen bewertet und gewichtet werden²³³. Hieraus ergibt sich, dass aus Sicht der Rechtsprechung nicht jeglicher Zweck als ausreichend erachtet werden kann, die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen.

cc) Anwendung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe auf das Verschonungsrecht vor 2014

Innerhalb der letzten Entscheidung vom 14. Dezember 2014 erläuterte das Bundesverfassungsgericht zunächst, dass Verschonungsregelungen von unternehmerischen Einheiten dem Grunde nach dem Verfassungsrecht entsprechen würden. Die Ansicht des Gesetzgebers, dass kleine und mittelständische Unternehmen sowie insbesondere Familienunternehmen als Garant für „wirtschaftliches Wachstum und damit für die Schaffung wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze in Deutschland“²³⁴ im besonderen Maße vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen zu verschonen sind, ihr Erhalt dementsprechend förderungswürdig ist, stelle nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ein legitimes Ziel von

sowie: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 343; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 212 ff. (allerdings hier als Prüfungspunkt der Geeignetheit).

²³⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190).

²³¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190).

²³² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (198). *Tipke* verweist in diesem Zusammenhang nochmals auf den hohen Wert des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, woraus gefolgert werden könne, dass eine Abwägung nur dann zugunsten der Steuervergünstigung ausfalle, wenn diese „zu einem größeren gesamtgesellschaftlichen Nutzen führt“, sodass man von einer puren Besteuerung „entsprechend dem Gleichheitssatz“ sprechen kann. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 346.

²³³ BVerfGE v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (197 ff.); vgl. hierzu auch: *Nußberger*, in: Sachs, GG-Kommentar, Art. 3 Abs. 1 Rn.22.

²³⁴ BT-Drs. 16/7918, S. 33.

erheblichem Gewicht dar²³⁵. Darüber hinaus seien die vom Gesetzgeber geschaffenen Verschonungsregelungen in §§ 13a und 13b ErbStG dem Grunde nach auch dazu geeignet, das Ziel der Vermeidung von steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen innerhalb der Unternehmen zu fördern²³⁶. Auch von einer Erforderlichkeit der gesetzlich geregelten Verschonungen für unternehmerische Einheiten sei daher auszugehen: „Die Verschonungsregelung ist im Grundsatz auch erforderlich. Der Gesetzgeber durfte von andernfalls drohenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Unternehmen ausgehen. Sieht man von den Einzelheiten der Ausgestaltung der Verschonungsregelung ab, ist kein Weg erkennbar, auf dem die Schonung der Liquidität ererbter oder unentgeltlich übertragener Unternehmen oder Unternehmensteile und damit der Erhalt der Arbeitsplätze gleich wirksam, zugleich aber unter geringerer Benachteiligung der Erwerber nicht begünstigten Vermögens erreicht werden könnte.“²³⁷ Insbesondere – so das Bundesverfassungsgericht klarstellend – sei es „im Hinblick auf diese gesetzgeberische Einschätzungsprärogative [...] ausreichend, dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen vertretbar und plausibel diagnostiziert hat. Es bedarf [...] aus verfassungsrechtlicher Sicht keines empirischen Nachweises, dass von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht nur in Ausnahmefällen Schwierigkeiten für die Fortführung von Unternehmen bis hin zur Bedrohung ihrer Existenz und des Verlusts von Arbeitsplätzen ausgeht.“²³⁸ Die Vertretbarkeit der Gefährdungsvermutung resultiere schon allein daraus, dass „nach der im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht geäußerten Einschätzung des Bundesministeriums der Finanzen [...] die höhere Bewertung des Betriebsvermögens in etwa zu einer Verdoppelung des Steuerwerts geführt [hat]. Die Annahme, dass ein Erbe oder Beschenkter auch bei geringeren Steuersätzen entsprechende Steuerforderungen nicht aus dem eigenen Vermögen wird begleichen können, sondern hierzu auf das erworbene Betriebsvermögen zugreifen muss und das Unternehmen bei diesen Größenordnungen unter Umständen auch wird verkaufen müssen, ist [aufgrund dessen] plausibel.“²³⁹ Daneben stellte das Bundesverfassungsgericht klar, dass die darüber hinausgehende Möglichkeit der

²³⁵ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (188 f.).

²³⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (189).

²³⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (189).

²³⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190 f.).

²³⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (193).

Stundung gem. § 28 ErbStG kein gleich effektives Mittel im Vergleich zur Steuerbefreiung darstelle²⁴⁰.

In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG führte das Bundesverfassungsgericht zudem aus, dass auch die daraus resultierende Ungleichbehandlung gegenüber nichtbetrieblichem Vermögen sich als im Grundsatz verhältnismäßig erweise²⁴¹. Mithin ist auch die damals geltende, nahezu vollumfängliche Steuerbefreiung anhand der Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts vor dem Gleichheitssatz als gerechtfertigt anzusehen.

Eine Rückausnahme von diesem grundlegenden Anerkenntnis der erbschaftsteuerlichen Verschonung machte das Bundesverfassungsgericht jedoch vor allem in Bezug auf die Verschonung, welche „über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen“²⁴².

Die dritte Grundlagenentscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist geprägt von Ausführungen dazu, dass die Häufung von pauschalen Bezugsgrößen ohne jegliche Bedürfnisprüfung oder Wertgrenze zu einer nicht zu rechtfertigenden Besserstellung von Großunternehmen führe²⁴³. Die erbschaftsteuerliche Verschonungsbedürftigkeit von Großunternehmen sei zwar dem Grunde nach nicht ausgeschlossen, man könne sie jedoch nicht wie bei kleinen und mittelständischen Unternehmen beziehungsweise Familienunternehmen, grundsätzlich annehmen: „Der die Ungleichbehandlung rechtfertigende Gemeinwohlgrund liegt [...] allein im Schutz der übertragenen Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze. Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu

²⁴⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (196).

²⁴¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (197).

²⁴² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (197).

²⁴³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

bringen ist.“²⁴⁴ Hinzu komme, so das Bundesverfassungsgericht, dass der Gesetzgeber seine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung u.a. aus dem Erhalt der Unternehmensstruktur von kleinen und mittelständischen Betrieben und deren Erhalt ziehe²⁴⁵. Der Wegfall dieses Gemeinwohlziels bei Großerwerben schwäche ihr Rechtfertigungspotenzial²⁴⁶. Dass die Erbschaftsteuerverschonung im Einzelfall auch bei Großunternehmen notwendig sei, um mithilfe der Liquiditätserhaltung den Bestand des Unternehmens und der damit einhergehenden Arbeitsplätze zu sichern, verneint das Bundesverfassungsgericht in diesem Zusammenhang jedoch nicht umfassend, es fordert vielmehr eine notwendige, individuelle Überprüfung in einer solchen Konstellation²⁴⁷. Wo genau die Grenze zwischen kleinen und mittelständischen Unternehmen einerseits und Großunternehmen andererseits zu ziehen ist, überließ das Bundesverfassungsgericht weiterhin dem Gesetzgeber²⁴⁸. Der Verweis auf die Empfehlung der Kommission vom 06. Mai 2003²⁴⁹ lässt jedoch darauf schließen, dass das Bundesverfassungsgericht eine quantitative Grenzziehung bevorzugen würde.

Neben der Einschränkung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Verschonung von unternehmerischen Einheiten auf kleine und mittelständische sowie familiengeführte Unternehmen erklärte das Bundesverfassungsgericht 2014 darüber hinaus, dass die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG „sowohl im Hinblick auf die Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigter Vermögensarten als auch wegen nicht zu rechtfertigender Ungleichbehandlungen im Binnenvergleich der Erwerber begünstigter Vermögensarten“ gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen würde²⁵⁰. Im Konkreten kritisierte das Bundesverfassungsgericht zum einen die Befreiung von der Lohnsummenfrist für Unternehmen mit weniger als 20 Beschäftigten – § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG a.F., zum anderen die Ausgestaltung bzgl. des Verwaltungsvermögens hinsichtlich der 50 %-Regelung gem. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a.F.

In Bezug auf die Befreiung von der Lohnsummenfrist führte das Bundesverfassungsgericht aus, dass es für die „rechtliche Absicherung zur Erreichung des

²⁴⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (203 f.).

²⁴⁵ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

²⁴⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

²⁴⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

²⁴⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

²⁴⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (204).

²⁵⁰ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (205).

Ziels der Arbeitsplatzerhaltung“ notwendig sei, die Unternehmen an die ausgestaltete Lohnsummenfrist zu binden²⁵¹. „Hinreichend tragfähige Gründe, die es rechtfertigen könnten, von der Lohnsummenregel in einem solchen Ausmaß abzusehen“²⁵², seien nicht ersichtlich. Insbesondere würden in diesem Zusammenhang keine Typisierungsgründe greifen, da „die typisierende Vereinfachungsregelung [hier zu dem unzulässigen Ergebnis] führt, dass die vom Gesetzgeber getroffene Entlastungsentscheidung in ihrem Regel-Ausnahme-Verhältnis in ihr Gegenteil verkehrt wird“²⁵³.

Darüber hinaus sei es nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts bzgl. des Verwaltungsvermögens nicht verfassungsrechtlich zu rechtfertigen, dass der Gesetzgeber auf der einen Seite davon ausgehe, dass das erworbene unternehmerisch genutzte Vermögen grundsätzlich 85 % begünstigtes Vermögen beinhalten würde, demnach folgerichtig die Annahme zugrunde gelegt wurde, dass lediglich 15 % schädliches Vermögen vorliege. Auf der anderen Seite der Gesetzgeber jedoch eine weitere Pauschalierung aufstellt, wonach 50 % schädliches Verwaltungsvermögen unschädlich für die Inanspruchnahme der Regelverschonung von 85 % übertragen werden könne: „Die Regelung über das Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie bei Vorliegen der übrigen Förderbedingungen die Erwerber von begünstigtem Vermögen selbst dann insgesamt in den Genuss des Verschonungsabschlags gelangen lässt, wenn es bis zu 50 % aus vom Gesetz als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehenem Verwaltungsvermögen besteht, ohne dass hierfür ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund erkennbar ist.“²⁵⁴ Diese Regelung über das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG führe aufgrund dessen „zum einen zu einer Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern von begünstigtem Vermögen, das bis zu 50 % aus eigentlich nicht begünstigungswürdigem Verwaltungsvermögen besteht und gleichwohl mit einem vollen Verschonungsabschlag bedacht wird, und den Erwerbern begünstigten Vermögens, das zu über 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht und überhaupt nicht begünstigt wird.“²⁵⁵ Zum anderen verschärfe „die Regelung über das Verwaltungsvermögen die hin-

²⁵¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (223).

²⁵² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (223).

²⁵³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (225).

²⁵⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (227 f.).

²⁵⁵ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (228).

ter der Verschonung stehende Grundunterscheidung zwischen begünstigtem betrieblichen und nicht begünstigtem nichtbetrieblichen Vermögen dadurch, dass beim Übergang grundsätzlich begünstigten (Betriebs-)Vermögens in erheblichem Umfang nach dieser Grundentscheidung eigentlich nicht begünstigungsfähiges Vermögen wie betriebliches gefördert wird.“²⁵⁶

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Bundesverfassungsgericht in seiner bisher letzten Entscheidung zur Erbschaftsteuer erneut den Gesetzgeber in seiner Einschätzung dahingehend bestätigte, dass Unternehmen vor dem steuerlich bedingten Liquiditätsentzug, welcher die Gefahr des Abbaus von Arbeitsplätzen sowie der Liquiditätskraftminimierung in sich birgt, zu schützen seien. Auch der vom Gesetzgeber ausgestaltete Umfang der erbschaftsteuerlichen Verschonung ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts dem Grunde nach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit bei Großerwerben eine individuelle Überprüfung des Bedürfnisses erfolge. Abgesehen von dem bis dato geltenden Lohnsummenfristausschluss und den Verwaltungsvermögensregelungen hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber, insbesondere auch im Hinblick auf die Ausgestaltung einer individuellen Überprüfung des Bedürfnisses, weiterhin einen umfangreichen Gestaltungsspielraum überlassen. Dennoch hat dieses dem Gesetzgeber zugleich auch klare Leitlinien in Bezug auf die einfachrechtliche Ausgestaltung der Verschonungsregelungen auferlegt, sodass der Gesetzgeber auch bei neuer Ausgestaltung des Verschonungssystems diesen grundlegenden Einschränkungen weiterhin unterliegt.

d) Das geltende Verschonungsrecht

Mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04. November 2016²⁵⁷ wurde das Verschonungsrecht reformiert:

Der Gesetzgeber hielt an seinem schon zuvor geäußerten und die Rechtsprechung erneut bestätigten Förderungs- und Lenkungsziel bzgl. unternehmerisch genutzten Vermögens fest. Die Erläuterungen bezogen sich nun auch ausführlich neben kleinen und mittelständischen Unternehmen auch auf familiengeführte Betriebe. Bzgl. der verfassungsrechtlich notwendigen Rechtfertigung führte er die zum Teil schon in der Vergangenheit angebrachten Gemeinwohlaspekte an. So erläuterte der Gesetzgeber innerhalb der Gesetzesbegründung u.a. erneut,

²⁵⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (228).

²⁵⁷ BGBl. I 2016, S. 2464.

dass bei unternehmerisch genutztem Vermögen im Allgemeinen und nun auch bei familiengeführten Unternehmen im Besonderen beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden sei, sodass sich eine steuerliche Belastung negativ auf die Investitionsfähigkeit und Liquiditätsreserven des Unternehmens auswirken würde²⁵⁸. Die hieraus resultierende Gefährdung des Unternehmens habe darüber hinaus sowohl für den Arbeitsplatzerhalt, der durch derartige Unternehmen sichergestellt sei, als auch für die deutsche Wirtschaft und ihre Unternehmenslandschaft sowie auf den internationalen Wettbewerb Deutschlands im Allgemeinen negative Folgen²⁵⁹.

Wie der Gesetzgeber das Verschonungssystem konzeptionell ausgestaltet hat, soll im Folgenden durch Erläuterungen der wesentlichen Veränderungen dargestellt werden²⁶⁰: Auf den ersten Blick ähnelt das neue Erbschaftsteuersystem dem alten System in Bezug auf die Handhabung der unentgeltlichen Übertragung von unternehmerisch genutztem Vermögen. Die Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften sind weiterhin in den §§ 13a ff. ErbStG geregelt. Darüber hinaus wird gleich der Gesetzeslage 2009 ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % beziehungsweise eine Optionsverschonung in Höhe von 100 % gewährt, wobei dessen Inanspruchnahme immer noch von bestimmten, in Teilen jedoch modifizierten Lohnsummen- und Behaltensfristen – § 13a Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG – abhängig ist. Daneben wird bei Inanspruchnahme der Regelverschonung auch jetzt ein gleitender Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 Euro gewährt, welcher sich bei Überschreitung des Vermögenswerts von 150.000 Euro ebenfalls um 50 % des übersteigenden Betrags reduziert – § 13a Abs. 2 ErbStG.

Bei einer näheren Betrachtung des neuen Systems wird die grundlegende Veränderung der Erbschaftsteuersystematik jedoch deutlich²⁶¹. Wurde zuvor die erbschaftsteuerliche Befreiung auf das übertragene, begünstigungsfähige Vermögen gewährt, so beschränkt sich die Steuerbefreiung mit der Erbschaftsteuerreform

²⁵⁸ BT-Drs. 18/5923, S. 21, 24.

²⁵⁹ BT-Drs. 18/5923, S. 21, 24.

²⁶⁰ Eine detaillierte Auseinandersetzung erfolgt vielmehr hier: Zweiter Teil A.

²⁶¹ Vgl. in Bezug auf eine kritische, ausführliche Auseinandersetzung mit dem derzeitigen komplizierten Verschonungsrecht, u.a.: *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609.

von 2016 nun allein auf das *begünstigte Vermögen* als Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens²⁶². Vermögen, welches nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht als nicht begünstigtes Vermögen qualifiziert wird, ist der Erbschaftsteuerbefreiung unzugänglich, es unterliegt vielmehr der vollumfänglichen Besteuerungspflicht. Der Gesetzgeber greift mit dieser strikten Trennung die zuvor dargestellte gleichheitsrechtliche Problematik bzgl. des Verwaltungsvermögens auf und gewährt dem Grunde nach nur noch dem begünstigungswürdigen Vermögen eine Verschonung.

Das begünstigte Vermögen ist infolgedessen *das Kernelement* im Rahmen der Unternehmensverschonungsvorschriften des heutigen Erbschaftsteuerrechtssystems.

Welches Vermögen einer unternehmerischen Einheit aus gesetzgeberischer Sicht als begünstigtes Vermögen zu qualifizieren ist, ist wiederum Ergebnis einer umfangreichen Berechnungsmethode²⁶³. Bricht man diese Ermittlungsmethode auf ihren Kerngehalt herunter, so ist das begünstigte Vermögen die Teilmenge aus begünstigungsfähigem Vermögen gem. § 13b Abs. 1 ErbStG abzüglich nicht begünstigtem Vermögen. Das nicht begünstigte Vermögen umfasst wiederum dem Grunde nach den steuerpflichtigen Teil des Verwaltungsvermögens – § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG.

Neben der Beschränkung der Verschonungsgewährung auf das begünstigte Vermögen hat der Gesetzgeber darüber hinaus die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages in Höhe von 85 % beziehungsweise der Optionsverschonung in Höhe von 100 % vom Wert des erworbenen begünstigten Vermögens abhängig gemacht. Gemäß des neu eingeführten § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG liegt dieser Wert bei 26 Millionen Euro. Dementsprechend kann der Erwerber von begünstigtem Vermögen den Verschonungsabschlag sowie die Optionsverschonung nur dann geltend machen, wenn er innerhalb von zehn Jahren von derselben Person kein begünstigtes Vermögen in einer entsprechenden Höhe erhalten hat. Mit der Überschreitung dieses Schwellenwerts entfällt sowohl die Möglichkeit der Inanspruchnahme der 85/100%igen Abschlagsgewährung als auch die bereits erteilte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.

²⁶² Eine Trennung zwischen begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen im Zusammenhang mit der Einführung einer Obergrenze der Verschonungsgewährung war erstmalig 2005 Teil eines Regierungsentwurfes in Bezug auf ein Gesetz zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.03.2005 (BT-Drs. 15/5555, S. 10).

²⁶³ Vgl. hierzu die Ausführungen: Zweiter Teil A.

Zusätzlich zu diesen umfassenden Erneuerungen innerhalb des Verschonungssystems hat der Gesetzgeber durch § 13a Abs. 9 ErbStG einen vollkommen neuen Verschonungsabschlag in Höhe von maximal 30 % eingeführt. Die Inanspruchnahme dieses Abschlags ist sowohl unabhängig von der Regel- oder Optionsverschonung als auch von dem zuvor dargestellten Schwellenwert in Höhe von 26 Millionen Euro. Er wird vielmehr bei Inanspruchnahme „vorab“ auf das begünstigte Vermögen gewährt. Im Gegensatz zur Regel- und Optionsverschonung ist der Erwerber bei dessen Gewährung nicht an die etwaige Lohnsummen- und Behaltensfristen gebunden. Allerdings enthält der in Absatz 9 geregelte Abschlag eigenständige Voraussetzungen, die der Erwerber zu erfüllen hat.

Ebenfalls neu eingeführt wurde zum einen der Steuerlass bei Bedürftigkeit des Erwerbers gem. § 28a ErbStG und zum anderen die unwiderrufliche Beantragung der Reduzierung der Steuerlast mithilfe des Verschonungsabschlages gem. § 13c ErbStG. Beide Verschonungsmodelle stehen dem Erwerber von begünstigten Vermögen mit einem Wert von über 26 Millionen Euro zur Verfügung. Daneben besteht weiterhin die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Steuerstundung nach § 28 ErbStG.

Die umfangreichen konzeptionellen Änderungen im Verschonungssystem bringen dem Grunde nach für jegliche Vermögenserwerber von unternehmerischen Einheiten sowohl eine Reduzierung des Verschonungsumfanges als auch einen erhöhten Verwaltungs- und Kostenaufwand mit sich. Dennoch spielen die Verschonungsregelungen aufgrund der weiterhin bestehenden realitätsgerechten und dementsprechend hohen Vermögensbewertung eine außerordentliche Rolle im Erbschaftsteuerrecht. Ob sie dem Förderungs- und Lenkungsziel jedoch auch weiterhin insbesondere im Hinblick auf Familienunternehmen entsprechen können, bleibt abzuwarten.

4. Zusammenfassung: Strikte Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene

Die vom Bundesverfassungsgericht in den letzten beiden Grundlagenentscheidungen herausgearbeiteten, verfassungsrechtlichen Vorgaben von Art. 3 Abs. 1 GG an den Gesetzgeber zeigen die Notwendigkeit einer systematischen, strikten Trennung der Bewertungs- und der Verschonungsebene im Rahmen der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Nur bei einer Trennung besteht die Möglichkeit der Überprüfung, ob einzelne Steuerverschonungen verfassungsrechtlich

zu rechtfertigen sind und demgemäß die Steuer an sich noch dem Gebot einer gleichheitsgerechten Lastenzuteilung entspricht.

Ein Rückschluss derart, dass die Ebenen der Bewertung und Verschonung deswegen grundsätzlich vollkommen „beziehungslos“ zu beurteilen sind²⁶⁴, ist jedoch zu weitgehend. Soweit die Bewertungsebene ihren Anforderungen an einen realitätsgerechten Wert gerecht wird, so federt die Verschonungsebene eine sich daraus resultierende eventuelle Härte hinsichtlich der Steuerpflicht ab. Umso höher die Steuersätze, umso bedeutsamer wird infolgedessen das Verschonungsregime. Das spiegelt sich insbesondere in dem geltenden Erbschaftsteuerrecht mit seinen teils sehr hohen Steuersätzen wider²⁶⁵.

Wird daneben indes auf der Bewertungsebene der realitätsgerechte Wert nicht wiedergegeben, was einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gleichsteht, so schlägt diese Ungleichbehandlung ebenfalls auf die darauf aufbauende Verschonungsebene durch. So kann zwar die Wirkung einer fehlerhaften, erhöhten Bewertung durch eine Verschonung kompensiert werden, sie löst das verfassungsrechtliche Grundproblem jedoch nicht. Die zuvor geforderte verfassungsrechtliche Trennung der beiden Ebenen führt demgemäß dazu, dass die Problematik einer nicht realitätsgerechten Bewertung aufgrund der fehlenden *tatsächlichen* Kompensationsmöglichkeit auf der Verschonungsebene fortwirkt²⁶⁶. Die Ungleichbehandlung bleibt demzufolge bestehen. Inwiefern dies ein Kernproblem im Zusammenhang mit der erbschaftsteuerlichen Behandlung von Familienunternehmen darstellt, wird im Fokus der nachfolgenden Ausführungen stehen.

B. Das Familienunternehmen – Begriffskonkretisierung

I. Die Ausgangssituation

Mit der Einführung des Vorab-Abschlages²⁶⁷ durch die Erbschaftsteuerreform 2016 hat der Gesetzgeber erstmalig eine Regelung geschaffen, die seiner Ansicht

²⁶⁴ *Seer*, ZEV 2007, 101 (106), wobei dieser die Beziehung der beiden Ebenen wohl eher allein dahingehend versteht, dass die strikte Einhaltung der gleichheitsgerechten Lastenverteilung im Rahmen der Bewertungsebene nicht übereinstimmen kann mit einem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Verschonungsebene.

²⁶⁵ Kritisch hinsichtlich der geltenden hohen Steuersätze und der daraus resultierenden Verschonungsnotwendigkeit: *Piltz*, ZEV 2018, 170; *Viskorf*, ZEV 2018, 563.

²⁶⁶ Vgl. hierzu auch: *Krumm*, FR 2015 481 (493).

²⁶⁷ BGBl. I 2016, 2464 (2466 f.).

nach insbesondere die „Unternehmensfortführung von familiengeführten Unternehmen“²⁶⁸ erleichtern soll. Grund für eine solche zusätzliche Verschonung war u.a. die vermeintlichen wirtschaftlichen Besonderheiten von derartigen Unternehmen sowie der Einfluss dieser auf die Wirtschaft selbst:

„Familiengeführte Unternehmen weisen innerhalb der deutschen Unternehmensstruktur regelmäßig die Besonderheit auf, dass eine vergleichsweise starke Kapitalbindung der Gesellschafter in den Unternehmen erfolgt. Dies führt auch zu einer stärkeren Unabhängigkeit der Unternehmen vom Kapitalmarkt. Insgesamt ist die Eigenkapitalquote von Familienunternehmen tendenziell höher, was zu einer größeren Stabilität dieser Unternehmen in Krisenzeiten beiträgt. Bei eigentümergeführten Unternehmen hat der Gesellschafterkreis somit typischerweise eine wichtige Funktion als Kapitalgeber im Rahmen der Innenfinanzierung und ist wirtschaftlicher Ankerpunkt für die nachhaltige Unternehmensfortführung und zu Sicherung von Beschäftigung. Dies ist aus internationaler Sicht für größere Unternehmen unüblich und zeichnet die deutsche Unternehmenskultur aus“.²⁶⁹

Mit diesem gesetzgeberischen Interesse, „familiengeführte Unternehmen“ – kurz: Familienunternehmen – besonders zu verschonen, stellen sich jedoch die allgemeinen Fragen: Was sind Familienunternehmen? Inwiefern unterscheiden sie sich zu „normalen/typischen“ Unternehmen? Was ist das Besondere an dieser Unternehmensstruktur?

Es wird an dieser Stelle schnell deutlich, dass es an einer einheitlichen Definition dieser Unternehmensstruktur in der Literatur und Rechtsprechung fehlt²⁷⁰. Die Literatur (vor allem die Betriebswissenschaft) bietet vielmehr ein breites Spektrum an Definitionsmöglichkeiten, welche von sehr engen bis zu sehr weiten und umfangreichen Auslegungen reichen.

Die folgende Ausarbeitung zu dem Begriff des „Familienunternehmens“ soll keine exakte, allgemeingültige Definition entwickeln, sondern vielmehr einen

²⁶⁸ BT-Drs 18/8911, S. 38; bzgl. der konkreten erbschaftsteuerlichen Verschonung von mittelständischen Familienunternehmen gab es zudem 2005, basierend auf dem Vorschlag Bayerns, einen Regierungsentwurf zur Sicherung der Unternehmensnachfolge (vgl. 30.05.2005 BT-Drs. 15/5555).

²⁶⁹ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

²⁷⁰ Erstmals hat wohl *Lansberg/Perrow/Rogolski* 1988 die Definitionsproblematik in der ersten Ausgabe der *FAMILY BUSINESS REVIEW* aufgeworfen (*Lansberg/Perrow/Rogolski*, *FAMILY BUSINESS REVIEW* (1988), 1).

Teil der einzelnen Definitionsansätze und die Besonderheit des Familienunternehmens gegenüber andern Unternehmen und ihre allgemeinen charakteristischen und rechtlichen Strukturen darstellen²⁷¹. Diese Vorgehensweise soll den Kreis der Familienunternehmen abgrenzen, einen Referenzcharakter für die folgenden Ausarbeitungen bilden und verdeutlichen, auf welche Unternehmen sich der Gesetzgeber bei der Fassung des § 13a Abs. 9 ErbStG zu beziehen versucht.

II. Der Familienbegriff als steuersystematischer Einordnungsversuch

Augenscheinlich prägend für ein „Familienunternehmen“ ist die Verknüpfung der beiden Begriffe: „Familie“ und „Unternehmen“, wobei insbesondere der Einfluss der „Familie“ durch die personale Verantwortung ein prägendes Element des Wesens dieser Unternehmensstruktur zu sein scheint. *Wimmer/Domayer/Oswald* sprechen in diesem Zusammenhang auch von der strukturprägenden „engen Koevolution [...] von Unternehmen und Familie“²⁷².

Im Rahmen der Begriffskonkretisierung könnte demgemäß ein Ansatz der sein, sich über das normative Verständnis von „Familie“ dem weitergehenden Begriff Familienunternehmen anzunähern. Diesem Ansatz läge die Annahme zugrunde, dass nur ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss dieser „Familien“-Mitglieder ein „Familienunternehmen“ formieren können.

Ein derartiger Begriffskonkretisierungsansatz bringt jedoch mehrere Probleme mit sich: Das normative Verständnis von „Familie“ ist u.a. abhängig von dem jeweiligen Rechtsbereich unterschiedlich. So umfasst beispielsweise der Begriff „Familie“ gem. Art. 6 Abs. 1 GG nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts „die umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern“²⁷³, wobei der Schutz nicht nur auf ehebasierte Familien, welche rechtlich miteinander verwandt sind, beschränkt ist. Umfasst von dem verfassungsrechtlichen Familienbegriff sind

²⁷¹ Allein die von der Europäischen Kommission eingesetzte Expertengruppe zu Familienunternehmen in der EU identifiziert 2009 90 Definitionsansätze (vgl. Final Report of the Expert Group, Overview of Family-business-relevant Issues: Research, Networks, Policy measures and existing studies, Ref. Ares(2015)2102740 - 20/05/2015, S. 9). Eine detaillierte Darstellung dieser würde den Umfang dieser Ausarbeitung übersteigen. Vielmehr soll die Gegenüberstellung eines Teils der Ansätze die mit der Definition einhergehenden Probleme und Lösungen verdeutlichen.

²⁷² *Wimmer/Domayer/Oswald/Vater*, Familienunternehmen – Auslaufmodell oder Erfolgstyp?, S.18 f.

²⁷³ BVerfG v. 29.07.1959 – 1 BvR 205, 332,333, u.a. –, BVerfGE 10, 59 (66). Der Schutz bezieht sich vor allem auf die „Lebens- und Erziehungsgemeinschaft“ vgl. BVerfG v. 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84 –, BVerfGE 80, 81 (90).

vielmehr auch unverheiratete Paare mit Kindern, soweit ihre familiäre Bindung tatsächlich besteht²⁷⁴. Ausschlaggebendes Kriterium für eine „Familie“ nach dem Verfassungsrecht ist demnach die „besondere Zuneigung und Nähe, familiäre Verantwortlichkeit füreinander, Rücksichtnahme- und Beistandsbereitschaft“²⁷⁵. Um eine „Familie“ handelt es sich demgemäß u.a. bei den volljährigen Kindern und ihre Eltern²⁷⁶, bei den übrigen Familienmitgliedern nach dem Tod beispielsweise eines Ehegatten²⁷⁷ oder auch bei elternlosen Geschwistern²⁷⁸.

Im Gegensatz zu dem verfassungsrechtlichen „Familien“-Verständnisses, ist der Begriff der „Familie“ im Zusammenhang mit dem bürgerlichen Recht enger. Um eine „Familie“ formieren zu können, bedarf es prinzipiell einer ehelichen Verbindung²⁷⁹. Ansonsten ist über den Begriff der „Familie“ im bürgerlichen Recht jegliche durch Vormundschaft, Pflegschaft, Betreuung oder eben Ehe und Verwandtschaft verbundenen Personen erfasst²⁸⁰.

Im Sinne des Sozialgesetzbuches, genauer im Sinne des § 16 SGB XII, ist im Gegensatz dazu wiederum, aufgrund des allgemeinen Zwecks der Fürsorge, ein weiterer Familienbegriff zugrunde zu legen. Familienmitglieder sind demnach Verwandte, Schwäger, Verlobte, Pflegeeltern, -kinder und Adoptiveltern beziehungsweise -kinder, folglich jeder, der sich untereinander verbunden fühlt²⁸¹.

²⁷⁴ BVerfG v. 29.10.2002 – 1 BvL 16/95 –, BVerfGE 106, 166. Zuletzt verdeutlichte das BVerfG zusätzlich, dass vom Familienbegriff im Zusammenhang mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht nur das Verhältnis zwischen Eltern und Kind umfasst ist, sondern auch das Verhältnis der Kinder zu den Großeltern oder auch zu nahen Verwandten in der Seitenlinie: BVerfG v. 24.06.2014 – 1 BvR 2926/13 –, BVerfGE 136, 382 (389).

²⁷⁵ BVerfG v. 24.06.2014 – 1 BvR 2926/13 –, BVerfGE 136, 382 (389); „Art. 6 Abs. 1 GG ist eine wertentscheidende Grundsatznorm. Er stellt Ehe und Familie als die Keimzelle jeder menschlichen Gemeinschaft, deren Bedeutung mit keiner anderen menschlichen Bindung verglichen werden kann, unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.“ – BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (71).

²⁷⁶ BVerfG v. 05.02.1981 – 2 BvR 646/80 –, BVerfGE 57, 170 (178); v. 18.04. 1989 – 2 BvR 1169/84 –, BVerfGE 80, 81 (90f.); *Gröschner*, in: Dreier, GG-Kommentar, Bd. I, Art. 6 Rn.77.

²⁷⁷ BVerfG v. 30.11.1982 – 1 BvR 818/81 –, BVerfGE 62, 323 (330).

²⁷⁸ *Gröschner*, in: Dreier, GG-Kommentar, Bd. I, Art. 6 Rn.79; *Robbers*, in: v. Mangoldt/Klein/Stark, GG Kommentar Bd. I, Art. 6 Abs. 1 Rn.88; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/1, S. 398 f; *Coerster-Waljen*, in: Münch/Kunig, GG Kommentar Bd. I, Art. 6 Rn.11; *Badura*, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Art. 6 Rn.60a (Lo-seblatt: Mai 2013).

²⁷⁹ *Brudermüller*, in: Palandt, BGB, Einleitung vor § 1297 Rn.4 m.w.N.; a.A. wohl *Koch*, in: Münchener Kommentar zum BGB, vor § 1297 BGB (Einleitung zum Familienrecht), Rn.48 ff.

²⁸⁰ *Brudermüller*, in: Palandt, BGB, Einleitung vor § 1297 Rn.4.

²⁸¹ *Bieback*, in: Grube/Wahrendorf, SGB XII, Rn.10.

Neben der Vielseitigkeit des juristischen Begriffs der „Familie“, welcher abhängig vom jeweiligen Sachbereich interpretiert wird, ist jedoch auch bei Konzentration auf das Steuerrecht und bei Zugrundlegung des steuerrechtlichen Verständnisses von „Familie“ beziehungsweise noch weitergehend dem steuerlichen Verständnisses von Familiengesellschaften im Einkommensteuerrecht²⁸², ein derartiger normativer Ansatz nicht zielführend. Zwar kann unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung und Literatur hinsichtlich § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bestimmt werden, dass ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss von Personen, bei denen es an einem „natürlichen Interessensgegensatz“ fehlt²⁸³ beziehungsweise bei denen es sich um Angehörigen im Sinne des § 15 AO²⁸⁴ handelt, nach den einkommensteuerlichen Verständnis als „Familien“-Gesellschaft beurteilt wird. Im Rahmen der Bestimmung, welche Gesellschaften der Gesetzgeber innerhalb der Erbschaftsteuerlichen Verschonung als verschonungswürdige Familienunternehmen qualifiziert hat, geht es jedoch um die Erfassung der Rechtswirklichkeit. Das Begriffsverständnis muss daher vom Ansatz her schon komplexer sein als der alleinige Rückgriff auf den Umfang der Familienmitglieder. Um sich einem derartigen Begriffsverständnis anzunähern, bedarf es jedoch bei der vorzunehmenden Begriffskonkretisierung eines anderen Blickwinkels als den des juristischen.

III. Die strukturelle Abgrenzung zu Nicht-Familienunternehmen

1. Ausgangsfragen in Bezug auf die typische Familienunternehmensstruktur

Dass die alleinige Bestimmung des Personenkreises, welche eine Familiengesellschaft im steuerlichen Sinne formieren können, für die Bestimmung der Unternehmen, die der Erbschaftsteuergesetzgeber als besonders verschonungsbedürftig erachtet, nicht ausreichend ist, wird schon dadurch deutlich, dass dieser

²⁸² Vgl. hierzu u.a.: BFH v. 07.06.2006 – IX R 4/04 –, BStBl. II 2007, 294 (295) m.w.N.; *Söhn*, in: K/S/M, § 4 EStG Rn. E 858 (Stand: September 2012); *Buge*, in: H/H/R, § 15 EStG Rn.840 ff. (Stand: August 2017); *Bode*, in: Blümich, § 15 EStG Rn.371 ff. (Stand: August 2019).

²⁸³ BFH v. 29.05.1972 – GrS 4/71 –, BStBl. II 1973, 5; v. 09.10.2001 – VIII R 77/98 –, BStBl. II 2002, 460.

²⁸⁴ *Stuhrmann*, FS Schmidt, 403; *Meyer-Koppitz*, DStZ 1996, 265; *Carlé/Halm*, KÖSDI 2000, 12383 (12384); *Schnitter*, EStB 2001, 383; *Seifert*, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf Familienpersonengesellschaften, S. 4; *Bode*, in: Blümich, § 15 EStG Rn.371 (Stand: Dezember 2018).

auf „familiengeführte Unternehmen“ und deren „Besonderheit“ in Bezug auf die „Unternehmensstruktur“ verweist²⁸⁵. Im Folgenden soll aufgrund dessen nun der Fokus auf die strukturellen Besonderheiten von Familienunternehmen gelegt werden. Es bedarf dementsprechend einer weitergehenden Betrachtung bzgl. der konkreten Wechselwirkung von Familie und Unternehmen und der Auswirkung dieser beiden Faktoren auf die Unternehmensstruktur. Mithin muss u.a. untersucht werden: Welche Qualität der Einflussnahme braucht die Familie im Unternehmen, um dieses von anderen Unternehmensstrukturen konkret abzugrenzen? Inwiefern muss das „Eindringen“ Dritter verhindert werden? Inwieweit muss die zukünftige Einflussnahme der Familie sichergestellt werden?

In der Literatur wird ein breites Spektrum an Begriffsdefinitionen angeboten, welche aufgrund der Vielfalt der möglichen Familienunternehmensstrukturen und deren Heterogenität – klein, mittelgroß, groß, börsennotiert oder nicht börsennotiert – auch auf jeweils unterschiedliche Kriterien abstellen, wodurch wesentliche inhaltliche und strukturelle Unterschiede innerhalb der Literaturmeinungen entstanden sind. Die folgenden Ausführungen sollen zunächst das „definitional dilemma“²⁸⁶ verdeutlichen und einzelne Ansätze darstellen. Abschließend soll weitergehend auf Basis dieser theoretischen Definitionen ein eigenes Begriffsverständnis erarbeitet werden.

2. Die herrschenden Definitionsansätze in der Literatur

a) Der „components of involvement“-Ansatz

Chua/Chrisman/Sharma fassten erstmalig die für Familienunternehmen bestehende unterschiedliche Begriffsvielfalt in zwei Ansätzen zusammen²⁸⁷. Zum einen der „components of involvement“-Ansatz und zum anderen der „essence-based“-Ansatz²⁸⁸, wobei sich die folgenden Ausführungen zunächst mit dem ersten Ansatz auseinandersetzen.

²⁸⁵ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

²⁸⁶ *Di Toma/Montanari*, International Journal of Entrepreneurial Venturing, 2010, 262.

²⁸⁷ *Chua/Chrisman/Sharma*, ET&P 1999, 19.

²⁸⁸ Eine weitergehende Unterteilung erfolgt in börsennotierte Unternehmen (dort wird jeweils noch zwischen dem Ultimate-Owner-Ansatz und dem Founding-Family-Ansatz unterschieden) und nicht börsennotierte Unternehmen. In den folgenden Ausführungen wird aus Übersichtlichkeitsgründen sich allein auf die Definitionsansätze von nicht börsennotierten Unternehmen konzentriert.

Der „components of involvement“-Ansatz definiert Familienunternehmen anhand der jeweiligen Einbindung der Familie in das Unternehmen. Ausschlaggebende Charakteristika eines Familienunternehmens sind dabei die objektiv bestimmbaren Kriterien: „ownership, family, business“²⁸⁹. Vertreter dieser Theorie sind u.a. *Donckels* und *Fröhlich*, *Donnelley*, *Dreux*, *Handler*, die *Stiftung Familienunternehmen*, *Klein* sowie das *Institut für Mittelstandsforschung* (ifM) Bonn. Auch wenn sich diese Vertreter alle auf den „components of involvement“-Ansatz im Allgemeinen berufen, variieren ihre konkreten Definitionsansätze jedoch in einem erheblichen Umfang. Wie genau diese jeweiligen Definitionen ausgestaltet sind, soll im Folgenden aufgezeigt werden:

Donckels und *Fröhlich*: „If family members own at least 60 percent of the equity.“²⁹⁰

Donnelly: „When it has been closely identified with at least two generations of a family and when this link has had a mutual influence on company policy and on the interests and objectives of the family.“²⁹¹

Dreux: Family businesses „are economic enterprises that happen to be controlled by one or more families.“²⁹²

Handler: Family businesses are „an organization whose major operating decisions and plans for leadership succession [...] influenced by family members serving in management or the board.“²⁹³

Eine ähnliche Definition nimmt die *Stiftung Familienunternehmen* vor, welche unter diesem Begriff „alle Unternehmen, deren stimmberechtigtes Kapital in der Mehrheit von einer oder mehreren Familien gehalten wird, die untereinander verbunden sind. Dabei muss mehrheitliches Eigentum und Geschäftsführung nicht notwendigerweise übereinstimmen“²⁹⁴ versteht. Mithin ist für die Bezeichnung

²⁸⁹ Zuerst so wohl: *Tagiuri/Davis* mithilfe ihres „3-Circle-Model“: *Davis/Tagiuri*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1989), 47; *Tagiuri/Davis*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 199; *Gersick/Davis/McCollom Hampton/Lansberg*: Generation to generation: Life cycles of the family business, S. 6; *Di Toma/Montanari*, International Journal of Entrepreneurial Venturing, 2010, 262.

²⁹⁰ *Donckels/Fröhlich*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1991), 149 (152).

²⁹¹ *Donnelley*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1988), 427 (428).

²⁹² *Dreux*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1990), 225 (226).

²⁹³ *Handler*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1989), 257 (262).

²⁹⁴ *Stiftung Familienunternehmen*, Die Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen, S. 1, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Die-Auswirkungen-der-Erbschaftsteuer-auf-Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am 07.02.2020).

„Familienunternehmen“ hierbei unabhängig, ob die Geschäftsführung von einem Fremdmanager durchgeführt wird oder nicht.

Ähnlich weit fasst sich auch *Klein*, welche unter „Familienunternehmen“ ein „Unternehmen, auf das die Familie einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Von einem maßgeblichen Einfluss der Familie auf das Unternehmen soll dann gesprochen werden, wenn die Familie einen der Einflussfaktoren Eigenkapital, Kontrolle oder Management vollständig dominiert oder der Mindereinfluss durch entsprechenden Einfluss bei einem anderen Faktor ausgeglichen wird. Als notwendige Bedingung wird eine Beteiligung der Familie am Eigenkapital vorausgesetzt“²⁹⁵ fasst.

Das *ifM-Bonn* konzentriert sich in seiner engeren Definition von Familienunternehmen auf die „Einheit von Leitung und Eigentum“. Familienunternehmen würden sich folglich durch die „kapitalmäßig oder kontrollrechtlich maßgeblichen Eigentümer [, welche] ihr Unternehmen selbst oder gemeinsam mit Fremdmanagern [leiten]“²⁹⁶ kennzeichnen. Im Gegensatz zu der Definition der Stiftung Familienunternehmen schließt der ifM-Bonn die Bezeichnung eines Unternehmens als Familienunternehmen dann aus, wenn es allein von Fremdmanagern geführt wird.

Eine Expertengruppe für Familienunternehmen schlug der EU-Kommission 2009 ebenfalls einen Definitionsvorschlag aufbauend auf dem „components-of-

²⁹⁵ *Klein*, Familienunternehmen: Theoretische und empirische Grundlagen, S. 18; *Klein* hat zur leichteren Klassifizierung eines Unternehmens als Familienunternehmen einen Index entwickelt (Substantial-Family-Influence (SFI)). Mithilfe dieser Berechnung wird der Anteil der Familie am Eigenkapital, der Anteil im Vorstand/Geschäftsführung und in der Unternehmensüberwachung bestimmt, soweit sich der sich herausgebene Wert >1 liegt, handelt es sich um ein Familienunternehmen (*Klein*, Familienunternehmen: Theoretische und empirische Grundlagen, S. 17).

²⁹⁶ *Institut für Mittelstandsforschung Bonn*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 5, abrufbar unter: https://www.ifm-bonn.org/uploads/tx_ifmstudies/IfM-Materialien-172_2007.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020), mit Verweis auf: *Kayser/Schwarting*: Definitorische Ansätze zur Klärung des Begriffs "kleine und mittlere Unternehmen" in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82: Daten und Fakten (Band 34 B.M.W.I.-Reihe), S. 1 f.

involvement“-Ansatzes vor²⁹⁷. Die Qualifizierung eines Unternehmens als Familienunternehmen wäre demnach von den folgenden Punkten abhängig²⁹⁸:

1. Die Entscheidungsgewalt müsste entweder bei einer natürlichen Person liegen, die das Unternehmen gegründet hat oder bei einer natürlichen Person(en), die das Stammkapital des Unternehmens erworben hat/haben oder bei Ehegatten, Eltern, Kindern oder bei direkten Erben der Kinder.
2. Die Entscheidungsgewalt muss mehrheitlich indirekt oder direkt ausgeübt werden.
3. In der Unternehmensführung muss mindestens ein Familienmitglied oder ein Verwandter eingebunden sein.

Die jeweiligen Definitionsvorschläge, welche auf dem „components-of-involvement“-Ansatz beruhen, sind zum Teil sehr konkret und scheinen dementsprechend nur bestimmte Einzelfälle zu erfassen. Der „components-of-involvement“-Ansatz überzeugt im Allgemeinen jedoch aufgrund seiner strikten Trennung von Familienunternehmen zu Nicht-Familienunternehmen und der mit der Zugrundelegung von objektiven Kriterien einhergehenden relativ einfachen Operationalisierung.

Kritiker dieses Ansatzes problematisieren jedoch, dass trotz des Erfüllens des jeweiligen objektiven Kriteriums und damit mit der maßgebenden Qualifizierung des Unternehmens als „Familienunternehmen“ sich viele Unternehmen aufgrund des tatsächlichen fehlenden Einflusses der Familie im Unternehmen nicht als Familienunternehmen fühlen und sich auch nicht als ein solches identifizieren und dementsprechend auch nicht qualifizieren würden²⁹⁹.

b) Der „essence-based“-Ansatz

Eine bessere Abgrenzung des Familienunternehmens zum Nicht-Familienunternehmen soll aufgrund dessen der „essence-based“-Ansatz bringen, welcher versucht die Frage „How can we tell when ownership or management by a family

²⁹⁷ Das Projekt auf dem dieser Definitionsvorschlag beruht, wurde von der Europäischen Kommission und einer Expertengruppe durchgeführt und vom Directorate-General for Enterprise and Industry koordiniert und im Januar 2009 veröffentlicht (Final Report of the Expert Group: Overview of Family-business-relevant Issues: Research, Networks, Policy measures and existing studies, Ref. Ares(2015)2102740 - 20/05/2015); bei diesem Vorschlag handelte es sich jedoch um einen rechtlich nicht verbindlichen, sodass er in den einzelnen Mitgliedstaaten keine Anwendung fand.

²⁹⁸ Hier wird ebenfalls nur der Definitionsvorschlag für nicht börsennotierte Unternehmen dargestellt.

²⁹⁹ Litz, FAMILY BUSINESS REVIEW (1995), 71 (72).

makes a firm a family business?“³⁰⁰ von einer anderen, tiefgründigen Sichtweise ausgehend zu beantworten. Dieser Ansatz orientiert sich an der theoretischen Darstellung des Kernelements eines Familienunternehmens, welches diese Unternehmensstruktur von anderen abgrenzt. Allerdings wird auch die Darstellung dieses Kernelements unterschiedlich gehandhabt. Auch hier sollen die jeweiligen Ansätze zunächst erläutert werden:

Chua, Chrisman und *Sharma* stellen in diesem Zusammenhang auf das „Verhalten“ ab. Ausschlaggebend sei demnach, ob sich das Unternehmen wie ein Familienunternehmen „verhält“. Ihre Definition lautet: „The family business governed and/or managed with the intention to shape and pursue the vision of the business held by a dominant coalition controlled by members of the same family or a small number of families in a manner that is potentially sustainable across generations of the family or families.“³⁰¹

Litz im Gegensatz dazu stellt auf das Zusammenspiel von „ownership and management“ zzgl. der „intraorganizational aspirations for increased family presence within the firm“ ab³⁰². Dieses Kriterium ist ähnlich wie das Kriterium von *Chua, Chrisman* und *Sharma* weniger ein objektives Abgrenzungskriterium, sondern vielmehr eine subjektive Einzelfallbetrachtung, bezieht jedoch den „components of involvement“-Ansatz zusätzlich auch noch mit ein.

In die gleiche Richtung geht auch die Definition von *Hennerkes*, welcher ebenfalls davon ausgeht, dass Familienunternehmen nur dann ein „Familienunternehmen“ darstellen, wenn sie auch eins darstellen wollen³⁰³. Diese „subjektiv-bestimmte Wertvorgabe“ sei z.B. dann erfüllt, wenn innerhalb der Präambel des Gesellschaftsvertrages festgelegt werden würde, dass das Unternehmen von den Nachkommen weitergeführt und aufrechterhalten wird³⁰⁴.

Für die Zugrundelegung einer derartigen subjektiven Komponente streitet, dass diese die Einzigartigkeit eines Familienunternehmens im Einzelfall konkreter verdeutlicht sowie dazu fähig ist einen Bogen zur rechtlichen Besonderheit von qualifizierten „Familienunternehmen“ zu spannen. Es erscheint nachvollziehbar,

³⁰⁰ *Chua/Chrisman/Scharma*, ET&P 1999, 19 (22).

³⁰¹ *Chua/Chrisman/Scharma*, ET&P 1999, 19 (25).

³⁰² *Litz*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1995), 71 (72 ff.).

³⁰³ *Hennerkes*, in: *Hennerkes/Kirchdörfer*, Unternehmenshandbuch Familiengesellschaften, S. 2.

³⁰⁴ *Hennerkes*, in: *Hennerkes/Kirchdörfer*, Unternehmenshandbuch Familiengesellschaften, S. 2.

dass ein Familienunternehmen nur dann zu einem sich abgrenzenden, qualifizierten „Familienunternehmen“ wird, wenn sich die Gründer-Gesellschafter anfangs für die Bündelung des Familienvermögens über mehrere Generationen hinweg in einer Gesellschaft mit all ihren Vor- und Nachteilen und unabhängig von etwaigen Gewinnerzielungsabsichten entschieden haben³⁰⁵. Einem derartigen Ansatz ist auch nicht seine Operationalisierung abzusprechen, soweit man als objektiven Anknüpfungspunkt des subjektiven Merkmals (wie bereits von *Hennerkes* angemerkt) den Gesellschaftsvertrag/die Satzung des Unternehmens wählt. Es müsste sich demgemäß aus der vertraglichen Grundlage des Unternehmens ergeben, dass sich die Unternehmer gezielt als generationsübergreifendes, familienbeeinflusstes Unternehmen verstehen³⁰⁶. Die Bedeutung des Gesellschaftsvertrages/der Satzung und das darin zum Ausdruck kommende „Bekenntnis“³⁰⁷ zu einem solchen „Familienunternehmen“ überzeugt.

3. Das kontinuierliche Begriffsverständnis

Beide Ansätze und die darunter gefassten Definitionsversuche sind alle von ihrem dichotomen Begriffsverständnis geprägt. Ein Unternehmen wird nur dann als „Familienunternehmen“ bezeichnet, wenn bestimmte Kriterien vorhanden sind beziehungsweise als Nicht-Familienunternehmen qualifiziert, wenn solche Kriterien im Unternehmen nicht vorhanden sind. Es erfolgt eine klare und strikte Abgrenzung. Ein solcher Ansatz wird jedoch u.a. von *Astrachan, Klein* und *Smyrnios* kritisiert: „Artificially dichotomizing family vs nonfamily firms when no such clear-cut dichotomy exists creates more problems than it attempts to solve“³⁰⁸. Eine solche Sichtweise verkenne zudem die Möglichkeit, dass Unternehmen in unterschiedlichster Weise von Familien beeinflusst werden können³⁰⁹. Zudem werde durch die strikte Trennung die Heterogenität des Familienunternehmens nicht genug gewürdigt³¹⁰. Bevorzugt wird von diesen Vertretern

³⁰⁵ Hierzu u.a. auch: *Holler*, DStR 2019, 931 (932); *Söffing/Söffing*, FS Crezelius, 403 (411).

³⁰⁶ Vgl. auch: *May*, Erfolgsmodell Familienunternehmen, S. 29.

³⁰⁷ Von einem solchen „Bekenntnis“ spricht vor allem: *Holler*, DStR 2019 941 (935).

³⁰⁸ *Astrachan/Klein/Smyrnios*, FAMILY BUSINESS REVIEW (2002), 45 (46).

³⁰⁹ *Shanker/Astrachan*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 107 (108 ff.); ebenso die Argumentation u.a. von: *Renner*, Finanzierung von Familienunternehmen mit privat platziertem Fremdkapital, S. 30 ff.

³¹⁰ *Stiftung Familienunternehmen*, Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen, S. 18 (abrufbar unter: https://www.pwc.de/de/mittelstand/assets/sfu_studie_kapitalmarkt_e4_za.pdf, zuletzt abgerufen am: 06.09.2018).

vielmehr eine wertungsoffene(re) Definition des Begriffs des „Familienunternehmens“. Kern dieses Ansatzes soll die Darstellung der unterschiedlichen Möglichkeiten der Einflussnahme der Familie in einem Unternehmen sein, die dieses jeweils einzelfallabhängig als „Familienunternehmen“ qualifizieren können.

Einen solchen Definitionsversuch nehmen *Shanker* und *Astrachan* mit ihrem „Bull’s-Eye“-Ansatz vor³¹¹. Wann ein Unternehmen als Familienunternehmen bezeichnet werden kann, hänge von der Einflussnahme der Familie ab. *Shanker* und *Astrachan* unterscheiden in ihrer Darstellung zwischen drei verschiedenen Familienunternehmen: 1. Unternehmen mit sehr wenig Familieneinfluss, 2. Unternehmen mit wenig Familieneinfluss und 3. Unternehmen mit sehr viel Familieneinfluss³¹². Wann ein Unternehmen besonders viel beziehungsweise besonders wenig Einfluss ausübt hängt u.a. davon ab, ob die Familie etwaige Kontrollrechte bei der strategischen Ausrichtung hat, wie viele Generationen in dem Unternehmen beschäftigt sind und/oder ob die Familie in der Geschäftsleitung tätig ist. Kritiker merken bzgl. dieses Ansatzes jedoch an, dass der Ansatz an sich richtig sei, die Schritte zwischen den einzelnen Stufen jedoch zu groß und nicht differenziert genug seien³¹³.

Astrachan/Klein/Smyrnios bauen auf den dargestellten „Bull’s Eye“-Ansatz und der damit einhergehenden Kritik auf und versuchen, den in einem „Familienunternehmen“ unumstritten bestehenden familiären Einfluss anhand einer F-PEC (Power, Experience, Culture)-Skala³¹⁴ darzustellen. Die Skala von Power, Experience und Culture wird in weitere jeweilige Sub-Skalen unterteilt, um eine möglichst präzise quantitative Variable zu ermitteln. So wird beispielsweise die „Power-Scale“ in „Ownership“, „Governance“ und „Management“ unterteilt, wobei jeweils zu bestimmen ist, ob das Unternehmen der Familie gehört, wie viele Familienmitglieder innerhalb der Geschäftsführung und innerhalb der Kontrollorgane anwesend sind. Innerhalb der Skala bzgl. der Erfahrung muss bestimmt werden seit wie vielen Generationen das Unternehmen in Familienhand ist, wie viele Generationen in der Geschäftsführung und in den Kontrollorganen aktiv und wie viele Familienmitglieder überhaupt im Unternehmen tätig sind.

³¹¹ *Shanker/Astrachan*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 107 (108 ff.).

³¹² *Shanker/Astrachan*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 107 (109).

³¹³ *Astrachan/Klein/Smyrnios*, FAMILY BUSINESS REVIEW (2002), 45 (47).

³¹⁴ Zuerst wurde diese Skala von *Astrachan/Klein/Smyrnios* (FAMILY BUSINESS REVIEW (2002), 45) entwickelt.

Innerhalb der „Culture-Subscale“ muss u.a. überprüft werden, inwiefern die Werte der Familie mit den Werten der Unternehmensführung übereinstimmen.

Die einzelnen in diesem Zusammenhang zu überprüfenden Komponenten werden wie folgt definiert³¹⁵:

1. Family is defined as a group of persons including those who are either offspring of a couple (no matter what generation) and their in-law as well as their legally adopted children.
2. Ownership means ownership of stock or company capital. When the percentage of voting rights differs from percentage of ownership, please indicate voting rights.
3. Management board refers to the company board that manages or runs an entity(ies).
4. Persons named through family members represent the ideas, goals, and values of the family.

Die Problematik an diesem Begriffsverständnis ist die damit einhergehende und gewollte Undurchsichtigkeit, ab welchem (Schwellen-)Wert der Variable ein Unternehmen nun tatsächlich als „Familienunternehmen“ qualifiziert wird. Eine solche Handhabung erschwert dahingehend enorm die Operationalisierung. Insbesondere in Hinblick auf die gewährte Verschonung scheint eine Definition, welche keine dichotome Trennung von Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen vornimmt, schwierig bis unbrauchbar.

4. Der Mittelstand als Ansatz zur Begriffskonkretisierung

Neben diesen gängigen Literaturansätzen wird des Öfteren das „Familienunternehmen“ als Synonym für kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) verwendet. Selbst der Gesetzgeber scheint keine eindeutige Unterscheidung zwischen Familienunternehmen und KMU zu ziehen: „Die klein- und mittelständisch geprägte Unternehmenslandschaft ist für die deutsche Wirtschaft im internationalen Wettbewerb von Vorteil. Regional vernetzte Familienbetriebe sind notwendige Voraussetzung für wirtschaftliches Wachstum [...]“³¹⁶ Es stellt sich demgemäß innerhalb der Begriffskonkretisierung „Familienunternehmen“ die Frage, ob hier die Definition von KMU als Anhaltspunkt herangezogen werden kann.

³¹⁵ Astrachan/Klein/Smyrniotis, *FAMILY BUSINESS REVIEW* (2002), 45 (55).

³¹⁶ BT-Drs. 16/7918, S. 33.

Ein KMU liegt nach Ansicht der europäischen Kommission von 2003 vor, wenn das Unternehmen weniger als 250 Personen beschäftigt und entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erzielt oder eine Jahresbilanz von höchstens 43 Millionen Euro aufweist sowie weitgehend unabhängig ist³¹⁷. Nach Ansicht ifM-Bonn liegt ein KMU hingegen dann vor, wenn maximal 500 Personen beschäftigt sind und der maximale Jahresumsatz 50 Millionen Euro beträgt³¹⁸. Die jeweilige Anknüpfung an quantitative Merkmale bei der Begriffsbestimmung eines KMU verdeutlicht jedoch den elementaren Unterschied zum Familienunternehmen. Familienunternehmen kennzeichnen sich, wie die vorherigen Ausführungen verdeutlichen, durch qualitative Merkmale wie die Einbindung der Familie ins Unternehmen. Wie viele Arbeitnehmer, welche Rechtsform oder welchen Umsatz das Unternehmen im Einzelnen macht ist hingegen ohne Belang. Familienunternehmen sind vor allem durch ihre Heterogenität geprägt, was bei einem derartigen Begriffsverständnis unberücksichtigt bliebe.

KMU und Familienunternehmen stehen allerdings auch nicht in einem Ausschließlichkeitsverhältnis. Jedes Familienunternehmen kann ein KMU sein und jedes KMU kann ein Familienunternehmen sein. Jedoch ist in der Realität nicht jedes Familienunternehmen ein KMU und nicht jedes KMU ein Familienunternehmen. Die ifM-Materialien von 2003 verdeutlichen, dass 99,7 % aller deutschen Unternehmen KMU sind und zudem 95,1 % aller Unternehmen Familienunternehmen³¹⁹. Diese Zahlen lassen die Annahme zu, dass fast alle deutschen mittelständischen Unternehmen Familienunternehmen sind. Das Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) verdeutlichte zusammen mit dem ifM-

³¹⁷ Anhang Titel 1, Art. 2 Abs. 1 der Kommissionsempfehlung 2003/361/EG (K [2003] 1422). Diese Empfehlung wurde von der EU-Kommission angenommen und gilt seit dem 01.01.2005. Zur Anwendung kommt sie bspw. dann, wenn über EU-Fördermittel entschieden wird.

³¹⁸ *Institut für Mittelstandsforschung Bonn*, KMU-Definition des IfM Bonn, abrufbar unter: <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-des-ifm-bonn/> (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019).

³¹⁹ *Institut für Mittelstandsforschung Bonn*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. VIII (abrufbar unter: https://www.ifm-bonn.org/uploads/tx_ifmstudies/IfM-Materialien-172_2007.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019); es ist zu beachten, dass bei diesen Werten das enge Definitionsverständnis des ifM-Bonn zugrunde gelegt worden ist. Bzgl. des Begriffsverständnisses ist m.E. nicht ersichtlich, ob das ifM-Bonn bei KMU ihr Begriffsverständnis (499 Beschäftigte oder Jahresumsatz von 50 Millionen Euro) oder das Begriffsverständnis der Europäischen Kommission zugrunde gelegt.

Mannheim zudem, dass der Anteil an Familienunternehmen i.w.S.³²⁰, insbesondere in den kleineren Unternehmensgrößen mit einer geringen Anzahl an Beschäftigten, sehr hoch ist: Bei bis zu 9 Beschäftigten seien nahezu alle Unternehmen (bis zu 90 %) Familienunternehmen, wohingegen bei Unternehmen mit Beschäftigungszahlen von 250 bis 500 nur noch ungefähr an die 30 % der Unternehmen Familienunternehmen seien³²¹. Insgesamt verdeutlicht die Analyse, dass 78 % der Familienunternehmen i.w.S. unter 500 Beschäftigte haben³²². Mit der geringeren Beschäftigtenanzahl geht auch ein niedrigerer Umsatz einher, der von Familienunternehmen i.w.S. generiert wird: Der Umsatz von 1,7 Millionen Fa-

³²⁰ Es ist darauf hinzuweisen, dass die in diesem Zusammenhang dargestellten Daten auf den Begriff Familienunternehmen i.w.S. = „familienkontrollierten Unternehmens“ im Sinne der Stiftung Familienunternehmen fußen. Danach sind familienkontrollierte Unternehmen: Unternehmen, welche „mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Einzelpersonen“ kontrolliert werden. Davon ist bei Einzelunternehmen mit einer Beteiligung immer auszugehen. Bei Personengesellschaften (ausgenommen von GmbH und Co. KG) ist dann davon auszugehen, wenn sie höchstens sechs Gesellschafter haben, bei Kapitalgesellschaften und GmbH und Co. KG, wenn sie maximal drei natürliche Personen und mindestens 50 % am stimmberechtigten Kapital des Unternehmens/Komplementär-Gesellschaften halten: *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 52, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020).

³²¹ Zugrunde gelegt wurden hier die Daten vom Mannheimer Unternehmenspanel (MUP) und die Berechnung des ZEW, welche vom Herausgeber „Stiftung Familienunternehmen“ 2017 veröffentlicht wurde: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020), S. 10. Datengrundlage bei dieser Veröffentlichung stützt sich auf die Daten des MUP von 2014: *Bersch, Gottschalk, Müller, Niefert*: The Mannheim Enterprise Panel (MUP) and Firm Statistics for Germany, Discussion ZEW Discussion Paper No. 14-104 und basiert auf dem Stand der Creditreform-Datenbank vom 01.07.2018.

³²² *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 16, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020), S. 16.

milienunternehmen i.w.S. (dies entspricht 72 % dieser Unternehmen) liegt zwischen 0 und unter 1 Millionen Euro³²³. Insgesamt generieren 99,4 % der Familienunternehmen i.w.S. einen Jahresumsatz von unter 50 Millionen³²⁴.

Mithin sind Überschneidungen zwischen KMU und Familienunternehmen unbestritten und es muss festgehalten werden, dass auch wenn nicht jedes KMU ein Familienunternehmen ist, Familienunternehmen jedoch zu einem großen Umfang den Mittelstand bestimmen.

Für die Begriffsbestimmung des „Familienunternehmens“, welches aus Sicht des Erbschaftsteuergesetzgebers besonders verschonungsbedürftig ist, muss jedoch festgestellt werden, dass eine Orientierung an den einheitlicheren Definitionsmaßstäben der KMU aufgrund der Tatsache, dass auch viele sehr große multinationale Konzerne die qualitativen Merkmale eines Familienunternehmens aufweisen und der Gesetzgeber, durch den Verweis auf *große* familiengeführte Unternehmen³²⁵, auch gerade diese von der Verschonung umfasst wissen will, ebenfalls nicht zielführend ist.

5. Zusammenfassung: Typusbestimmende Merkmale von qualifizierten „Familienunternehmen“ – ein typologisches Begriffsverständnis der Unternehmensstruktur

Die Ausführungen haben gezeigt, dass es an einem einheitlichen festen Begriff des qualifizierten Familienunternehmens in Literatur und Rechtsprechung fehlt. Es wird deutlich anhand der unterschiedlichen Ansätze, denen jeweils etwas abzugewinnen ist, dass sich Familienunternehmen durch viele verschiedene Wesensmerkmale kennzeichnen. Qualifiziert sich eine Unternehmensstruktur nicht durch konkrete, strenge (starre) und quantitative Merkmale, so scheint jedoch der Versuch einer einheitlichen Definition nicht zielführend. Lassen sich jedoch mehrere qualitative Merkmale (sowohl subjektive als auch objektive) finden, die in

³²³ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 18, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020).

³²⁴ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 18, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020).

³²⁵ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

ihrer Gesamtschau eine abgrenzbare Unternehmensstruktur ergeben, so könnte vielmehr ein typologischer Ansatz sinnvoll sein³²⁶, welcher sich gerade durch eine derartige Gesamtbetrachtung der Merkmale qualifiziert³²⁷.

Im Folgenden soll aufgrund dessen entsprechend eines solchen Ansatzes versucht werden unter Bezugnahme auf die dargelegten, theoretischen Beiträge der Literatur und weitere, darauf beruhende Ergänzungen den Typus eines „Familienunternehmens“ herauszuarbeiten:

Die verschiedenen Begriffsansätze verdeutlichen, dass insbesondere die Charakteristika Familie, Unternehmen und Eigentum bei der Konkretisierung hin zu einem Familienunternehmen im Fokus stehen³²⁸, wohingegen die Rechtsbeziehungsweise Organisationsform – im Vergleich zu KMU – kein Abgrenzungskriterium darstellt. Die Koevolution³²⁹ des funktionsorientierten Unternehmens und der personenorientierten Familie über mehrere Generationen hinweg und das daraus resultierende mögliche, durch vertragliche Klauseln zu verhindernde Konfliktpotential³³⁰ sind prägend für ein qualifiziertes Familienunternehmen, sowohl positiv als auch negativ. Aus den auch schon zuvor dargestellten Charakteristika lassen sich dahingehend zunächst folgende allgemeine, qualitative Kriterien eines Familienunternehmens ableiten, die bei der Zuordnung zum Typus qualifiziertes „Familienunternehmen“ hilfreich zu sein scheinen:

1. Das Unternehmen muss im Eigentum einer Familie oder mehreren Familien stehen.
2. Das Unternehmen muss durch die Familie insofern geprägt sein, als dass die Mitglieder der Familie etwaige Kontroll- und Leitungsfunktionen innehaben. Die Durchsetzung des familiären Interesses (Versorgung, Abfindung) muss somit durch die beherrschende Verantwortungsposition der Familie gewährleistet sein.

³²⁶ Ebenfalls ein dahingehendes Begriffsverständnis: *Krumm*, FR 2015, 481 (485 f.).

³²⁷ Vgl. hierzu: BFH v. 18.07.1991 – V R 86/87 –, BStBl. II 1991, 776 (777) m.w.N.; ebenso die Ausführungen im Rahmen des Zweiten Teils C. II.

³²⁸ So auch schon: Final Report of the Expert Group: Overview of Family-business-relevant Issues: Research, Networks, Policy measures and existing studies (2009), Ref. Ares(2015)2102740 - 20/05/2015, S. 8.

³²⁹ *Wimmer/Domayer/Oswald/Vater*, Familienunternehmen – Auslaufmodell oder Erfolgstyp?, S. 18 f.

³³⁰ *Wiechers* weist in diesem Zusammenhang auf die inter- und intrapersonellen Konflikte hin (*Wiechers*, Familienmanagement zwischen Unternehmen und Familie, S. 20 f.).

3. Diese Prägung eines Unternehmens durch eine Familie muss zudem über mehrere Generationen kontinuierlich vorliegen, beziehungsweise geplant sein, um die andauernde und nicht kurzweilige Verbindung zwischen Familie und Unternehmen zu gewährleisten und dem Kriterium der Beständigkeit gerecht zu werden – sog. quasi treuhänderische Beteiligung³³¹.

Um die generationsübergreifende subjektive Zweckbestimmung eines Unternehmens zu gewährleisten und die anhaltende und nicht zufällige Besonderheit der Gesellschaftsform sicherzustellen, wird auch im Rahmen der Bestimmung der Typusmerkmale auf die, schon innerhalb des „essence-based“-Ansatzes vertretene, Notwendigkeit der besonderen rechtsgeschäftlichen verbindlichen Einigung der Gesellschafter als unabdingbares Abgrenzungskriterium hingewiesen. Jede Personengesellschaft verfügt gem. § 705 BGB (i.V.m. §§ 105, 161 HGB) über einen Gesellschaftsvertrag, in welchem sich die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Zweck und dessen Förderung verpflichten³³². In der Auswahl des Gegenstandes der Förderungspflicht sind die Gesellschafter vollständig frei³³³. Gleiches gilt für Kapitalgesellschaften, welche innerhalb ihrer Satzung, unabhängig von der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises, die für den Verband maßgebliche Grundlage bestimmen können³³⁴. Der von den Gründer-Gesellschaftern vereinbarte überindividuelle Zweck der Gesellschaft ist für alle (auch zukünftigen) Gesellschafter verbindlich³³⁵. Für die Sicherstellung der Werte im Unternehmen und die Einhaltung der Zweckrichtung des gebündelten familiären Vermögens im Unternehmen, ist die besondere rechtsgeschäftliche Einigung mithin unumgänglich³³⁶. Auch die Rechtsprechung prüft – vereinzelt – den Gesellschaftsvertrag in Abgrenzungsfragen aufgrund dessen auf seine „Grundtendenz“ hin³³⁷.

Allgemein ist für die Bestimmungen des Typusmerkmals somit festzuhalten, dass für die Gründung eines qualifizierten „Familienunternehmens“ es essentiell

³³¹ *Ulmer*, ZIP 2010, 549 (551); sowie bestätigend: *Krumm*, FR 2015, 481 (485 f.).

³³² Hierzu u.a.: *Schäfer*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 705 BGB Rn.1 ff.

³³³ *Schäfer*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 705 BGB Rn.154.

³³⁴ *Harbarth*, in: Münchener Kommentar GmbHG, § 53 GmbHG Rn.8; *Pentz*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 23 AktG Rn.10 f.

³³⁵ Eine Änderung ist nur unter den jeweiligen Zustimmungsvoraussetzungen möglich.

³³⁶ Bzgl. der notwendigen Anknüpfung an eine Familienverfassung auch: *Kalss/Probst*, GesRZ 2013, 115.

³³⁷ Hinzuweisen ist hier insbesondere auf das Urteil des BGH v. 25.11.1986 – II ZR 272/85 –, BB 1987, 84; OLG Hamm v. 03.11.1999 – 8 U 220/98 –, juris. Ausführlich hierzu ebenfalls: *Holler*, DStR 2019, 931 (934 ff.).

ist, dass der Gesellschaftsvertrag/die Satzung die Zweckbestimmung enthält, dass das Familienvermögen innerhalb des Unternehmens über mehrere Generationen hinweg erhalten bleiben soll. Es bedarf folglich bei der Qualifizierung eines Unternehmens als Familienunternehmen nicht nur eines tatsächlichen Vorliegens der dargestellten qualitativen Kriterien, sondern auch einer mit der rechtsgeschäftlichen Vereinbarung einhergehenden besonderen Bindungspflicht der Gesellschafter. *Holler* spricht insoweit von der gesellschaftsrechtlichen DNA des Familienunternehmens³³⁸.

In Bezug auf die Unternehmensstruktur ist ebenfalls abgrenzungstechnisch und infolgedessen auch für die Bestimmung der Typusmerkmale relevant, dass die Kapitalgrundlage von Unternehmen mit prägender, familiärer Verbundenheit eine im Vergleich zu anderen Unternehmen erhöhte Eigenkapitalquote aufweist³³⁹. Diese Tatsache scheint vor allem dem Umstand geschuldet, dass es den zuvor dargestellten Charakteristika eines familiengeführten Unternehmens widersprechen würde, wenn das Unternehmen übermäßig Fremdkapital aufnähme. Um dennoch die Beständigkeit des Unternehmens nicht zu gefährden, erscheint wohl gerade die Bewahrung des Eigenkapitals entscheidend. Der Aufbau von eigenen Liquiditäts- und Investitionsreserven ist dementsprechend als ein weiteres Ziel der Familienunternehmensstrategie und demzufolge als ein weiteres Abgrenzungsindiz anzubringen³⁴⁰. Typisch sind für einen derartigen Aufbau etwaige vertraglich vereinbarte Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen³⁴¹. Darüber hinaus verlangt eine weitgehende Liquiditätsbindung im Unternehmen, dass insbesondere ein über die Ausschüttung und Entnahme unvorhersehbarer, umfänglicher und regelmäßiger, für das Unternehmen selbst nicht weitergehend nützlicher Kapitalabfluss verhindert wird. Ein derartiger Kapitalabfluss stellt vor allem die notwendige Abfindungszahlung dar, die üblicherweise u.a. bei der

³³⁸ *Holler*, DStR 2019 931 (939).

³³⁹ Vgl. hierzu die Ergebnisse der Untersuchung von *der Stiftung Familienunternehmen*: Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen, S. 41 ff., abrufbar unter: https://www.pwc.de/de/mittelstand/assets/sfu_studie_kapitalmarkt_e4_za.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.02.2020).

³⁴⁰ *Ulmer*, ZIP 2010, 549 (551) m.w.N.

³⁴¹ Vgl. zum Finanzierungsverhalten von Familienunternehmen: *Hamburger Institut für Familienunternehmen/Handelskammer Hamburg*: Benchmark Familienunternehmen, S. 16 ff., abrufbar unter: https://www.hhif.de/fileadmin/hif/user/Benchmark_Familienunternehmen.PDF (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019); Vgl. zudem die Ergebnisse der Untersuchung von *der Stiftung Familienunternehmen*: *Stiftung Familienunternehmen*, Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen, S. 36 ff., abrufbar unter: https://www.pwc.de/de/mittelstand/assets/sfu_studie_kapitalmarkt_e4_za.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019).

Kündigung eines Gesellschafters zu zahlen ist. Der Beständigkeit und der Innovationsbereitschaft des Unternehmens geschuldet, weist somit die erhöhte Eigenkapitalquote neben etwaigen vertraglich vereinbarten Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen auch auf vertraglich vereinbarte Abfindungsbeschränkungen hin³⁴². Positiver „Neben“-Effekt einer derartig umfangreichen Eigenkapitalbasis ist, dass die jeweiligen Unternehmen vom Kapitalmarkt unabhängig und infolgedessen auch krisenresistenter sind³⁴³.

Im Folgenden werden unter Berücksichtigung der dargestellten Definitionsansätze³⁴⁴ und mithilfe der dargestellten weitergehenden, typischen Merkmale diejenigen Unternehmensstrukturen dem Typus qualifiziertes „Familienunternehmen“ zugeordnet, welche

1. unabhängig von der Rechtsform (GmbH, AG, KGaA, etc.) und Größe beziehungsweise vom Wert des Unternehmens, von den maßgeblichen Eigentümern – einer/oder mehreren Familie(n) – kontrolliert werden,
2. eine Weitergabe des Unternehmens an die spätere „familieninterne“ Generation planen und dies durch gesellschaftsrechtliche Klauseln sicherstellen,
3. die Liquiditätsbindung im Unternehmen jeweils durch etwaige Vertrags- und Satzungsklauseln – Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen sowie Ausscheidens- und Abfindungsbegrenzungen – sicherstellen, wobei weitergehend geregelt sein muss, dass die Änderungen dieser Klauseln einer qualifizierten Mehrheit der Gesellschafter bedürfen.
4. Von einer notwendigen familiären Kontrolle ist dann auszugehen, wenn die Familie in der Gegenwart und in der Zukunft direkt oder indirekt, durch die Bestimmung der Personen, Kontrollrechte innehat. Wann dies genau der Fall ist, hängt wiederum von der Rechtsform des Unternehmens ab.

³⁴² Ulmer, ZIP 2010, 549 (551).

³⁴³ So auch die Begründung des Bundestages: BT-Drs. 18/5923, S. 24; vertiefend hierzu die Untersuchungen der *Stiftung Familienunternehmen*: Daten, Fakten, Zahlen zur volkswirtschaftlichen Bedeutung von Familienunternehmen, abrufbar unter: <https://www.familienunternehmen.de/de/daten-fakten-zahlen> (zuletzt abgerufen am: 18.02.2020), in welcher darauf verwiesen wird, dass börsennotierte Familienunternehmen im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen durchschnittlich eine höhere Eigenkapitalquote haben; vgl. hierzu auch die Ergebnisse der in Auftrag gegebenen Untersuchungen durch die Deutsche Bank AG und den Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Die größten Familienunternehmen in Deutschland, S. 14 f. abrufbar unter: <https://e.issuu.com/embed.html#2902526/56665793> (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019).

³⁴⁴ Insbesondere ähnelt diese Definition dem Definitionsansatz des Witteners Institut für Familienunternehmen. Abrufbar unter: <https://www.wifu.de/forschung/definitionen/familienunternehmen/> (zuletzt abgerufen am: 05.02.2020).

- Bei Personengesellschaften (ausgenommen der KG und GmbH und Co. KG) ist davon auszugehen, dass die Familie das Unternehmen leitet, wenn die Mehrheit der Gesellschafter Familienmitglieder ist.
 - Bei KGs und GmbH und Co. KGs wird man von einer ausreichenden Kontrolle ausgehen können, wenn die Familienmitglieder entweder Komplementäre sind oder 50 % des stimmberechtigten Kapitals der Komplementär-Gesellschaft innehaben.
 - Liegen diese Kriterien nicht vor, kann man wohl auch dann von einer ausreichenden Kontrolle der Familie ausgehen, wenn das Familienunternehmen ausgestaltet als Personengesellschaft über einen kontrollierenden Beirat aus Familienmitgliedern verfügt, welcher ähnlich einem Aufsichtsrat agiert.
 - Bei Kapitalgesellschaften ist von einer Kontrolle auszugehen, wenn die Familienmitglieder die qualifizierte Mehrheit des stimmberechtigten Kapitals innehaben beziehungsweise bei der AG und bei der GmbH mit mehr als 500 Mitarbeitern, wenn mehrheitlich Familienmitglieder als Anteilseigner vorhanden sind und diese im Aufsichtsrat auch mehrheitlich vertreten sind.
5. Zudem ist ein Unternehmen als Familienunternehmen zu qualifizieren, wenn die Familie zusätzlich oder alternativ in der Unternehmensleitung eingebunden ist³⁴⁵.

Dieses typologische Begriffsverständnis ist folglich sowohl an dem „components-of-involvement“-Ansatzes als auch teilweise an dem „essence-based“-Ansatz angelehnt und legt die typischen Merkmale von qualifizierten „Familienunternehmen“ insofern weiter aus, als dass die Möglichkeit besteht, dass ein Familienunternehmen von Fremdmanagern geführt wird, soweit die Familie einen erhöhten Einfluss über die Kontrollrechte, beispielsweise über die Einrichtung eines freiwilligen oder notwendigen kontrollierenden Beirats, ausübt. Dem Umstand entsprechend, dass es sich hier um einen typologischen Ansatz handelt, müssen die dargelegten Merkmale nicht in ihrer Gesamtheit vorliegen, sie können vielmehr auch nur in deutlicher Mehrheit verwirklicht werden. Eine Zuordnung zum Typus steht dies nicht entgegen³⁴⁶.

³⁴⁵ Bei der GbR/OHG ist dies beispielsweise der Fall, wenn die Geschäftsführungsbefugnis gem. § 710 S. 1 BGB/§ 114 Abs. 2 HGB auf die Familienmitglieder übertragen worden ist.

³⁴⁶ BFH v. 18.07.1991 – V R 86/87 –, BStBl. II 1991, 776 (777).

C. Gründe für die erbschaftsteuerliche Verschonung von Familienunternehmen – strukturbedingte Besonderheiten

I. Rechtspolitische Verschonungsaspekte: Das vom Gesetzgeber definierte Gemeinwohlinteresse

1. Ausgangslage der Verschonungsrechtfertigung

Die Erbschaftsteuer ist geprägt von Steuervergünstigungen, insbesondere wenn es um die Konstellation der unentgeltlichen Übertragung unternehmerisch genutzten Vermögens geht. Die §§ 13a ff. ErbStG bieten in diesem Zusammenhang ein breites Spektrum an Vergünstigungsvorschriften für den Erwerber. Zweck dieser Vorschriften ist es dem Grunde nach, die „klein- und mittelständisch geprägte Unternehmenslandschaft“ vor „kurzfristigen hohen Belastungen“ aufgrund der Erbschaftsteuer zu bewahren, sodass „Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit [...] nicht erschöpft werden“, wodurch wiederum die „Basis für Wertschöpfung und Beschäftigung und [der] Erhalt von Arbeitsplätzen“ gewahrt bleiben soll³⁴⁷. Erweitert wird dieser allgemeine Begünstigungszweck von unternehmerisch genutztem Vermögen durch den darüber hinausgehenden Zweck der weitergehenden expliziten Bestandserhaltung von „großen familiengeführten Unternehmen“³⁴⁸ – u.a. mithilfe von § 13a Abs. 9 ErbStG. Die §§ 13a ff. ErbStG³⁴⁹ versuchen folglich mittelbar – verdeutlicht durch ihren allgemeinen Zweck – das Verhalten innerhalb von Wirtschaft und Gesellschaft zu lenken und zu fördern – sog. Lenkungsnormen³⁵⁰.

Lenkungsnormen im Erbschaftsteuerrecht stellen – wie oben bereits erläutert – eine Durchbrechung der maßgebenden Umsetzung der Belastungsgrundentscheidung am finanziellen Leistungsfähigkeitsprinzip, orientiert am Art. 3 Abs. 1 GG, dar, welche jedoch mithilfe außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungszwecke zugunsten des Gemeinwohls gerechtfertigt werden kann³⁵¹.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich nicht mit der allgemeinen verfassungsrechtlichen Prüfung der für unternehmerisches Vermögen gewährten Steuerver-

³⁴⁷ So der Gesetzgeber u.a. in seiner Gesetzesbegründung von 2008: BT-Drs. 16/7918, S. 33.

³⁴⁸ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

³⁴⁹ Inwieweit sich § 13a Abs. 9 ErbStG hierbei in das System von § 13a ErbStG eingliedert wird innerhalb des Zweiten Teils B. II. erläutert.

³⁵⁰ Vgl. hierzu bereits die Ausführungen innerhalb des Ersten Teils A. II. 3. b).

³⁵¹ Vgl. auch: Erster Teil A. II. 3. b).

günstigungen, trotzdem verlangt die Beurteilung der weitergehenden Steuerver-
schonung für Familienunternehmen als Lenkungsziel einer Überprüfung im Hin-
blick auf den angeführten gesamtgesellschaftlichen Nutzen.

Nun ist die Beurteilung, wann etwas dem Gemeinwohl dient beziehungsweise
wann eine Besteuerung für das Gemeinwohl „schädlich“ wäre, subjektiv geprägt.
Es erscheint allein schon aufgrund dessen notwendig, dass dem Gesetzgeber
auch hier ein weitreichender Einschätzungsspielraum gewährleistet wird, was
die Überprüfbarkeit des „Ob“ der Steuerver-schonung auf die Plausibi-
lität und Vertretbarkeit beschränkt³⁵². Das Bundesverfassungsgericht hat dem
Gesetzgeber ebenfalls insoweit einen großen Spielraum zuerkannt³⁵³. Auch in
dieser Arbeit kann demnach nicht mehr als Plausibilität und Vertretbarkeit hin-
sichtlich der geltend gemachten Verschonungsnotwendigkeiten und -zusammen-
hänge gewürdigt werden.

Als konkrete Rechtfertigungsgründe für die Verschonungsbedürftigkeit von
Familienunternehmen werden vom Gesetzgeber sowohl die Förderung der Fa-
milienunternehmensstruktur aufgrund der Umsatzstärke als auch die Arbeits-
platzsicherung und -schaffung³⁵⁴ angeführt:

„Aufgrund des föderalen Aufbaus und der sozialen Marktwirtschaft hat sich
[...] in Deutschland eine einzigartige Unternehmensstruktur gebildet, die
auch die Vorteile des Familienbetriebs mit den Vorteilen eines Großunter-
nehmens kombiniert. Diese Unternehmensstruktur generiert ein volkswirt-
schaftliches Wachstum und wirkt in ökonomischen Krisen stabilisierend.
Betriebliches Vermögen bildet damit eine Basis für eine regional ausgewo-
gene Wertschöpfung und ein stabiles Wachstum mit hohem Beschäfti-
gungsstand in Deutschland. Diese gemeinwohlorientierten Besonderheiten

³⁵² Siehe hierzu schon: Erster Teil A. II 3. c) bb); sowie: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in
einem rationalen Steuersystem, S. 164 ff.; kritisch in Bezug auf den weitreichenden Ent-
scheidungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Lenkungszwecks: *Birk*, Das
Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 240 ff.; *Schön*, FS Spindler,
189 (200 f.).

³⁵³ So wohl auch das BVerfG, welches eine nicht willkürliche Verteilung verweist: BVerfG
v. 12.02.1964 – 1 BvL 12/62 –, BVerfGE 17, 210 (216); v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00,
u.a. –, BVerfGE 110, 274 (293); v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (32); v.
17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (174).

³⁵⁴ BR-Drs. 778/06, S. 1, 13; BT-Drs. 18/5923, S. 21.

gegenüber anderen Vermögensarten erfordern eine differenzierte Behandlung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer.“³⁵⁵

Darüber hinaus verweist der Gesetzgeber auf die mit der Erbschaftsteuerzahlungspflicht einhergehende Existenzgefährdung der (Familien-)Unternehmen³⁵⁶ und auf die zu berücksichtigende „Gemeinwohlbindung“³⁵⁷, welche ebenfalls getrennt auf ihre Plausibilität im Folgenden zu überprüfen sind.

Die vom Gesetzgeber angebrachten Rechtfertigungsgründe werden auch für die prinzipielle Verschonungsbedürftigkeit von kleinen und mittelständischen Betrieben angebracht. Nun sind – entsprechend der vorangestellten Ausführungen – kleine und mittelständische Betriebe trotz umfänglicher Überschneidungen nicht als Synonym für Familienunternehmen zu verstehen. Im Folgenden werden aufgrund dessen die angebrachten Rechtfertigungsgründe nur auf ihre Plausibilität und Vertretbarkeit im Hinblick auf Familienunternehmen überprüft, soweit die qualifizierten Merkmale eines Familienunternehmens eine derartige Unterscheidung der Unternehmensstrukturen im Hinblick auf die Rechtfertigungsgründe ermöglichen. Die in diesem Zusammenhang zu beantwortende Kernfrage bleibt, inwiefern die familienunternehmenstypischen Strukturen das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens erhöhen³⁵⁸.

2. Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Erwerbern eines Familienunternehmens anhand des Gemeinwohlprinzips

a) Das öffentliche Interesse an der allgemeinen Förderung umsatzstarker Familienunternehmen

Die Förderungswürdigkeit von Familienunternehmen könnte, neben der Arbeitsplatzschaffung³⁵⁹, allein auf der Umsatzstärke dieser beruhen. Die Ausarbeitungen des ZEW und des ifM-Mannheim veranschaulichen, dass Ende 2017 von

³⁵⁵ BT-Drs. 18/5923, S. 21.

³⁵⁶ BT-Drs. 18/5923, S. 21.

³⁵⁷ Ausdrücklich in Bezug auf mittelständische Unternehmen das BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 165 (175); sowie in Bezug auf Familienbetriebe: BT-Drs. 18/5923, S. 21: „gemeinwohlorientierte Besonderheiten gegenüber anderen Vermögensarten“.

³⁵⁸ So die grundlegende Annahme des Gesetzgebers: vgl. BT-Drs. 18/8911, S. 38.

³⁵⁹ Auf dieses Argument wird noch an späterer Stelle eingegangen: Erster Teil C. I. 2. c).

den 2,7 Millionen wirtschaftsaktiven Unternehmen 90 % aller Unternehmen, Familienunternehmen i.w.S.³⁶⁰ waren³⁶¹. Diese Unternehmen machten dabei über 50 % des Gesamtumsatzes in Deutschland aus³⁶². Für die 500 größten Familienunternehmen stellte man darüber hinaus in den Jahren 2007 bis 2016 eine Umsatzsteigerung von 295,5 Milliarden Euro fest³⁶³. Ein derartig erhöhter Anteil von Familienunternehmen am Gesamtumsatz lässt auf eine gesteigerte Fähigkeit dieser Unternehmen, langfristig Gewinne zu erzielen, hindeuten und damit einhergehend auf eine ihrerseits erhöhte volkswirtschaftliche Bedeutung. Aufgrund dieser Umsatzstärke werden Familienunternehmer auch als „das Rückgrat“³⁶⁴ beziehungsweise als „der Motor der deutschen [Volks-]Wirtschaft“³⁶⁵ bezeichnet. Das „Erfolgsmodell“³⁶⁶ Familienunternehmen könnte besonders auf dem Zusammenspiel von Unternehmen und Familie beruhen: Das Unternehmen verfolgt das Ziel der Gewinnmaximierung und des umfänglichen Wachstums, wohingegen die Familie allein an dem Erhalt des Unternehmens an sich aufgrund der bezweckten Weitergabe an die nächste Generation interessiert ist³⁶⁷.

³⁶⁰ Was genau die *Stiftung Familienunternehmen* unter Familienunternehmen i.w.S. versteht, siehe FN.320.

³⁶¹ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 5 f., abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 10.02.2020).

³⁶² *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 5 f., abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 10.02.2020). Es ist zu beachten, dass es sich bei den meisten Familienunternehmen um KMU handelt.

³⁶³ Vgl. Die Untersuchungen der *Stiftung Familienunternehmen*: Daten, Fakten, Zahlen zur volkswirtschaftlichen Bedeutung von Familienunternehmen, abrufbar unter: <https://www.familienunternehmen.de/de/daten-fakten-zahlen> (zuletzt abgerufen am: 10.02.2020).

³⁶⁴ U.a.: *Oertzen/Reich*, DStR 2017, 1118.

³⁶⁵ *Bundesministerium für Wirtschaft und Energie*, „German Mittelstand: Motor der deutschen Wirtschaft“, S. 1, abrufbar unter: http://www.midasgruppe.de/uploads/media/German_Mittelstand_Motor_der_deutschen_Wirtschaft_-_BMW1.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019).

³⁶⁶ *Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.*, Faktencheck Mittelstand und Familienunternehmen, S. 4, abrufbar unter: https://bdi.eu/media/presse/publikationen/mittelstand-und-familienunternehmen/Faktencheck_Mittelstand_Familienunternehmen_230915.pdf (zuletzt abgerufen am: 10.02.2020).

³⁶⁷ Vgl. so u.a.: *Sanders*, NZG 2017, 961 (965); *Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.*, Faktencheck Mittelstand und Familienunternehmen, S. 4, abrufbar unter: https://bdi.eu/media/presse/publikationen/mittelstand-und-familienunternehmen/Faktencheck_Mittelstand_Familienunternehmen_230915.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019).

Eine zusätzliche direkte Förderung der Familienunternehmen beziehungsweise ein Verhindern strukturbeeinflussender Auswirkungen aufgrund der Erbschaftsteuer könnte mithin zugunsten einer erhöhten Leistungskraft und Wettbewerbsfähigkeit der Volkswirtschaft im öffentlichen Interesse – *bonum commune*³⁶⁸ – liegen. Dies ist allerdings nur dann der Fall, wenn der Bestand der Unternehmen dem „Wohl des Ganzen“³⁶⁹ folglich dem „Wohl seiner Teile“³⁷⁰ beziehungsweise „der Gesamtheit der öffentlichen Interessen“³⁷¹ entspricht. Konkret heißt dies, dass die Steuerverschonung im Interesse des Gemeinwohls liegt, wenn „die Vergünstigung zu einem gesamtgesellschaftlichen Nutzen führt. Geht es um einen ökonomischen Nutzen [...], sollte jedenfalls die große Mehrheit davon profitieren können.“³⁷² Nun ist die Beurteilung, wann die Mehrheit von etwas profitiert – wie bereits angesprochen – offensichtlich subjektiv geprägt, sodass bei einer solchen Beurteilung der umfangreiche Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers nicht unbeachtet gelassen werden darf, wobei dieser jedoch wiederum durch eine Art Plausibilitätsüberprüfung beschränkt ist³⁷³. Plausibel erscheint die Verschonung in diesem Zusammenhang dann, wenn bei einem Wegfall dieser das Gemeinwohl „leiden“ würde³⁷⁴. Im Folgenden soll aufgrund dessen nun u.a. überprüft werden, welche Gemeinwohlaspekte bei einem Wegfall der Steuerverschonung von Familienunternehmen dem Grunde nach erfasst wären.

Fiele die Steuerverschonung von etablierten Familienunternehmen vollumfänglich weg, so wird des Öfteren angebracht, dass dadurch der Marktzugang für

³⁶⁸ Hierzu: *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsrecht, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 71 Rn.36 f.

³⁶⁹ *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsrecht, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 71 Rn.36 f.

³⁷⁰ *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsrecht, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 71 Rn.36 f.

³⁷¹ *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsrecht, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 71 Rn.36 f.

³⁷² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 340 f.

³⁷³ Das Willkürverbot „ist nur verletzt, wenn ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt“. St. Rspr.: BVerfG v. 14.11.1962 – 1 BvR 987/58 –, BVerfGE 15, 126 (150 ff.); v. 11.12.1962 – 2 BvL 2/60 –, BVerfGE 15, 167 (201); v. 06.03.1968 – 1 BvR 975/58 –, BVerfGE 23, 153 (168); BVerfGE 1, 264 (275 f.); v. 22.11.2000 – 1 BvR 2307/94 –, BVerfGE 102, 254 (302); v. 30.01.2002 – 1 BvL 13/96, u.a. –, BVerfGE 106, 201 (206); v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (32).

³⁷⁴ So die Überprüfungsfrage von *Tipke*: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 342.

Jungunternehmer erleichtert werden würde³⁷⁵. Insbesondere der Zeitpunkt des Erbfalls und die daraus resultierende Belastung für Unternehmen, welche die Unternehmensfortführung erschweren kann, sei die Chance für kleinere, neuere Unternehmen ihren Platz auf dem Markt zu sichern³⁷⁶. Durch den Wegfall der Erbschaftsteuerbefreiung würde demnach den Jungunternehmern die Möglichkeit der Behauptung ggü. der etablierten Unternehmenslandschaft, die ihnen ansonsten versperrt gewesen wäre, gegeben. Zudem könnte mit der Erbschaftsteuerbefreiung ebenfalls das wohl bestehende gewisse Risiko, dass selbst ungeeignete Angehörige unternehmerisch genutztes Vermögen übertragen wird, obwohl ein Dritter bessere Fähigkeiten aufweist, entfallen³⁷⁷. Dieses Risiko kann sich auf das Gemeinwohl schädlich auswirken, soweit die Umsatzstärke des Unternehmens aufgrund der fehlenden Fähigkeiten des neuen Erwerbers sich reduzieren würde³⁷⁸. Darüber hinaus wird teilweise das generelle Eingreifen des Gesetzgebers durch Steuerverschonungen als Risikofaktor für die Marktwirtschaft erfasst³⁷⁹. Das beste Mittel für eine produktive, risikoresistente Wirtschaft sei der fehlende Eingriff des Staates in das Geschehen³⁸⁰. Ein Argument welches, wenn man den maßgeblichen Eingriff des Staates schon in der Besteuerung von Erbschaften an sich sieht, nicht überzeugt. Dennoch kann man nicht abstreiten, dass gewisse Aspekte des Gemeinwohls wohl für den Wegfall der Erbschaftsteuerbefreiung von etablierten Familienunternehmen streiten könnten. Auf der anderen Seite wird jedoch des Öfteren – u.a. vom europäischen Parlament – auf das typischerweise nachhaltige, langfristige und generationsübergreifende wirtschaftliche Handeln von familiengeführten Unternehmen und ihre regelmäßig erhöhte

³⁷⁵ *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39 (45 f.); *Weber-Grellet*, BB 2015, 1367 (1369); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 28 Rn.1.

³⁷⁶ *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39 (45 f.).

³⁷⁷ *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 28 Rn.1; ebenso: *Birk*, StuW 2005, 346 (351); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 34.

³⁷⁸ *Birk*, StuW 2005, 346 (351); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 34.

³⁷⁹ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 31 ff.; im Allgemeinen hierzu insbesondere kritisch aufgrund der damit einhergehenden Ziellosigkeit: *Littmann*, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 1964, 112 (115 ff.).

³⁸⁰ Bzgl. der Gefahr des sog. Lock-In-Effekts u.a.: *Birk*, StuW 2005, 346 (351); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 33 f.

Eigenkapitalquote als gemeinwohlfördernde Aspekte hingewiesen³⁸¹. Bestätigt hat sich diese Gemeinwohlförderungsannahme in der Vergangenheit u.a. zur Zeit der Wirtschaftskrise, bei der Familienunternehmen einen maßgeblichen Beitrag u.a. zum Wiederaufbau des deutschen Gesamtumsatzes geleistet haben³⁸². Mit hin könnten die familienunternehmenstypischen Charakteristika zu einer gewissen, nicht zu unterschätzenden, Unabhängigkeit vom Kapitalmarkt und daraus resultierenden Stabilität in der Wirtschaft führen³⁸³. Hieraus könnte wiederum eine Sicherheit, die bei neuen Nicht-Familienunternehmen wohl nicht vollumfänglich mit der entsprechenden Gewissheit besteht, entstehen. Familienunternehmen werden zudem ggü. anderen Nicht-Familienunternehmen gerade wegen der engen familiären Verknüpfung und dem demnach bestehenden Vertrauensverhältnissen oftmals die Fähigkeiten der Flexibilität und Anpassungsfähigkeit bei Veränderungen im Wirtschaftssektor zugeordnet³⁸⁴. Ferner wird ihnen, bedingt durch die konkrete familiäre Unterstützung, meist eine höhere Innovationskraft ggü. Nicht-Familienunternehmen zugesprochen³⁸⁵. Auch diese beiden Aspekte könnten die Annahme einer erhöhten Wirtschaftsstabilität durch Familienunternehmen unterstützen.

Die Ausführungen verdeutlichen, dass ein „Spannungsverhältnis“³⁸⁶ zunächst vor allem zwischen dem Interesse der „neuen“ Nicht-Familienunternehmen an

³⁸¹ Amtsblatt der Europäischen Union, C 316/57, 22. September 2017, Familienunternehmen in Europa, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 8. September 2015 zu Familienunternehmen in Europa (2014/2210 (INI)).

³⁸² *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 38, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Volkswirtschaftliche-Bedeutung_Studie_Stiftung_Familienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 10.02.2020).

³⁸³ So auch das Europäische Parlament: Amtsblatt der Europäischen Union, C 316/57, 22. September 2017, Familienunternehmen in Europa, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 8. September 2015 zu Familienunternehmen in Europa (2014/2210 (INI)).

³⁸⁴ Amtsblatt der Europäischen Union, C 316/57, 22. September 2017, Familienunternehmen in Europa, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 8. September 2015 zu Familienunternehmen in Europa (2014/2210 (INI)); *Kleeberg* (BB 1989, 2448) spricht in diesem Zusammenhang von dem „Elastizitätsfaktor“ von Familiengesellschaften in der Wirtschaft.

³⁸⁵ Hierzu u.a. m.w.N.: *Kammerlander/van Essen*, *Havard Business Review*, 25. Januar 2017, *Research: Family Firms Are More Innovative Than Other Companies*, abrufbar unter: <https://hbr.org/2017/01/research-family-firms-are-more-innovative-than-other-companies> (zuletzt abgerufen am: 11.12.2019).

³⁸⁶ *Isensee* verweist in hier auf das „natürliche Spannungsverhältnis“ zwischen bonum commune und bonum particulare: *Isensee*, *Gemeinwohl im Verfassungsrecht*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. IV, § 71 Rn.36 f.

der Besteuerung der etablierten Familienunternehmen und dem Interesse der etablierten Familienunternehmen an einer Steuerbefreiung besteht³⁸⁷ und das jeweils für die eine als auch für die andere Ansicht Gemeinwohlaspekte zu finden sind.

Der Gesetzgeber hat sich vorliegend der Annahme angeschlossen, dass die Förderung krisenresistenter, umsatzstarker und beständiger Unternehmen das öffentliche Interesse der Allgemeinheit besser widerspiegelt. Es erscheint nicht unplausibel, dass die Annahme des Gesetzgebers, dass die Förderung von Familienunternehmen für die deutsche Wirtschaft dienlich ist, zutreffen. Mithin handelt sich hierbei, um eine gesetzgeberische Entscheidung, welche ihm zusteht und die aufgrund dessen nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden ist³⁸⁸. Man kann dementsprechend davon ausgehen, dass die Förderung von übertragenem unternehmerisch genutztem Vermögen im Hinblick auf die Aufrechterhaltung der Ertragskraft aus Gemeinwohlerwägungen legitimiert ist.

b) Das öffentliche Interesse am Bestand von umsatzstarken Familienunternehmen

aa) Die abstrakte Gefährdungslage von Familienunternehmen aufgrund des negativen Liquiditätseffekts der Erbschaftsteuerpflicht des Erwerbers

(1) Erhöhte Bestandsgefährdung aufgrund strukturbedingter Besonderheiten

Bejaht man das öffentliche Interesse an der Förderung von umsatzstarken Familienunternehmen, so scheint die Beurteilung der Frage, ob auch der Bestandsschutz dieser Unternehmensstruktur im öffentlichen Interesse liegt, redundant. Allerdings bedarf die Argumentation des Gemeinwohlzwecks aufgrund des Bestandsschutzes von Familienunternehmen indes einer konkreteren Überprüfung im Hinblick auf ihre hinreichende Plausibilität und Vertretbarkeit. Der Gesetzgeber ist – ebenfalls nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts – aufgrund seiner Einschätzungsprärogative nicht verpflichtet, einen empirischen Nachweis für den Rechtfertigungsgrund „Bestandsgefährdung von Unternehmen aufgrund

³⁸⁷ Hierzu auch u.a.: *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 181 f.; *Pauli*, DB 2014, 1393 (1396).

³⁸⁸ Vgl. bzgl. der Entscheidungsnotwendigkeit: *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsrecht, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 71 Rn.37.

des Liquiditätsentzugs durch die Erbschaftsteuer“ aufzuzeigen³⁸⁹. Liegt die Annahme, dass der Bestand von Familienunternehmen durch die Erbschaftsteuer gefährdet werden könnte, jedoch außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, so scheint auch die Bezugnahme auf den Bestandsschutz als Gemeinwohlzweck der Erbschaftsteuervergünstigung fehlerhaft.

Der mit der Erbschaftbesteuerung einhergehende Liquiditätsentzug durch die Geldzahlungsverpflichtung ist die gewollte Folge der Besteuerung der gesteigerten finanziellen Leistungsfähigkeit – Bereicherung – des Erwerbers unentgeltlich übertragenen Vermögens. Fraglich ist jedoch hier, ob bei der unentgeltlichen Übertragung von unternehmerisch genutztem Vermögen der gewollte Liquiditätsentzug beim Steuerpflichtigen zu einer derartigen Liquiditätsbelastung beim Familienunternehmen führen kann, dass das Unternehmen in seinem Bestand als abstrakt gefährdet anzusehen ist. Eine ablehnende Haltung nimmt in Bezug auf die bestehende Gefährdungslage der wissenschaftliche Beirat des BMF und dem zustimmend der Bundesfinanzhof ein, welcher, trotz nicht vollumfänglicher Verneinung der möglichen Auswirkungen auf die Liquidität des Unternehmens, eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung anhand des drohenden Bestandsverlusts verneint³⁹⁰. In diesem Zusammenhang wird vor allem geltend gemacht, dass die den Erwerber treffende Steuerzahlungspflicht auf das Unternehmen „durchschlagen“ kann³⁹¹, sofern entsprechende Zugriffsmöglichkeiten bestehen³⁹². Der Erwerber

³⁸⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (190 f.). Wohl a.A. ist u.a. *Maiterth*, welcher von einer existenzgefährdenden Liquiditätsbelastung von Unternehmen bei einer Erbschaft-Steuerlastquote von 10 % ausgeht und bei einer in Verhältnissetzung von Steuerschuld und Netto-Gesamtvermögen zum Marktwert, jeweils eine individuelle, hinzunehmende Steuerlast der Unternehmen von unter 10 % errechnet (DB 2014, 2297 (2301)). Dieser Ansicht stimmt wohl auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Finanzen zu (vgl. das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 01/2012, „Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer“, S. 27 ff.). Über diese Vorgehensweise äußert sich hingegen ebenfalls kritisch: *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 (2734 f.).

³⁹⁰ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 28 f.; BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11 –, BStBl. II 2012, 899.

³⁹¹ *Zipfel/Regierer/Vossler*, DStR-Beih. 2014, 83 (84); *Bäumel/Vogel*, BB 2015, 736 (742).

³⁹² Es besteht keine Distanz wie es bei allein rendite-orientierten Aktionären einer börsennotierten AG der Fall wäre (So auch: *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 175; *Zipfel/Regierer/Vossler*, DStR-Beih. 2014, 83 (84); *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183 (184); *Piltz*, DStR 2010, 1913 (1919). Zudem handelt es sich bei den Aktienanteilen der jeweiligen Anteilseigner in den meisten Fällen um breite Streubesitz-

könnte jedenfalls gezwungen sein, den für seine Steuerzahlung notwendigen Betrag aus dem Unternehmen zu entnehmen/sich ausschütten zu lassen. Dies wiederum könnte eine abstrakte Gefahr für den Unternehmensbestand darstellen.

Die Frage ist, ob diese Annahme „vertretbar“ ist. Familienunternehmen zeichnen sich durch das Zusammenspiel der Faktoren von Familie und Unternehmen und der daraus resultierenden, besonderen familiären Verantwortungsbeziehung aus. Strukturell führt diese Verbindung – wie schon zuvor dargestellt – zu den folgenden typischen Abgrenzungsmerkmalen: Zum einen das Vorhandensein von vertraglichen Verfügungsbeschränkungen, um den familiären Einfluss auch für die Zukunft im Unternehmen sicherzustellen. Zum anderen besteht die strukturelle Abgrenzungsbesonderheit bzgl. typischer, vertraglicher Entnahmen-/Ausschüttungs- sowie Abfindungsbeschränkungen. Vorrangiger Zweck dieser Klauseln ist es, das Privatvermögen im Unternehmen zu binden. Bestätigt wird diese bestehende Bindung des Privatvermögens der Gesellschafter im Familienunternehmen durch die erhöhte Eigenkapitalquote³⁹³. Ausgehend von dieser erhöhten Eigenkapitalquote, was impliziert, dass das Unternehmen über wenig Fremdkapital verfügt, wird Familienunternehmen eine besonderer – für das öffentliche Interesse positiver –, natürlicher „Insolvenzschutz in Krisenzeiten“³⁹⁴ zugesprochen. Bedingt durch diese Krisenresistenz werden Familienunternehmen wiederum ebenfalls als besonders beständig beschrieben. Beruht nun jedoch die angenommene Beständigkeit des Familienunternehmens vor allem auf der hohen Eigenkapitalquote, so muss man den Rückschluss bei einer Reduzierung dieser da-

anteile, sodass dementsprechend auch der Einfluss auf die Gesellschaft selbst viel niedriger ausfällt sowie auch das Interesse an dem langfristigen Bestand. Der Anteil wird in solchen Fällen vielmehr als reine Kapitalanlage verstanden – sog. Anlage-Gesellschafter.

³⁹³ *Schraml* verweist in ihren Ausführungen darauf, dass Familienunternehmen im Durchschnitt eine Eigenkapitalquote von 44,6 % aufweisen (*Schraml*, Finanzierung von Familienunternehmen, S. 219). Die Auswertungen beruhen auf eigenen Studien von Unternehmen mit einem Umsatz von über einer Millionen Euro.

³⁹⁴ Vgl. die Gesetzesbegründung zu dem Unternehmenssteuergesetz von 2008: BT-Drs. 16/4841, S. 30; ebenso die Begründung der Familienunternehmen zu ihrer konservativen Finanzpolitik selbst: *Stiftung Familienunternehmen*, Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen - bisher umfassendste Studie zu Schuldscheinen, Anleihen und Börsengang, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/---2011-03-21-Die-Kapitalmarktfahigkeit-von-Familienunternehmen---bisher-umfassendste-Studie-zu-Schuldscheinen--Anleihen-und-Boersengang-----_site.site..ls_dir._siteid.31_entryid.95_likecms.html (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019). Ebenso die Ansicht von: *Ulmer*, ZIP 2010, 549 (551).

hingehend ziehen, dass die Entnahme/Ausschüttung zum Zwecke der Erbschaftsteuerzahlung zur abstrakten Gefährdung des Bestandes des Familienunternehmens und dessen Struktur beiträgt.

Darüber hinaus führt die strukturbedingte, fehlende umfangreiche Fremdfinanzierungsmöglichkeit notwendigerweise zu einem besonders erhöhten Liquiditätsinteresse des Unternehmens³⁹⁵. Ein derartiges Liquiditätsinteresse des Unternehmens zeigt sich, so die in Teilen der Literatur vertretene Aussage, darin, dass die bestehenden liquiden Mittel unmittelbar für Investitionen und Innovationen genutzt und auch benötigt werden würden³⁹⁶. Auf einer derartigen Annahme fußt wohl auch die Aussage des Gesetzgebers, wonach das Vermögen im Unternehmen in großen Teilen für Produktionszwecke gebunden sei³⁹⁷. Würde man nun den Erwerber eines Unternehmens dazu verpflichten, die ihn betreffende Erbschaftsteuerzahlungspflicht mithilfe des Beziehens liquider Mittel aus dem Unternehmen zu begleichen, so stünde dies im Konflikt zu dem – hier angenommenen, erhöhten – Liquiditätsinteresse des Familienunternehmens. Nicht nur, dass die Innovation- und Investitionskraft des Unternehmens minimiert und gehemmt werden würde, da nicht mehr die entsprechenden liquiden Mittel zur Verfügung stünden, es bestünde vielmehr auch die Möglichkeit, dass die Höhe der Erbschaftsteuerpflicht des Erwerbers die überhaupt zur Verfügung stehenden liquiden Mittel übersteigt. Wäre dem so, so wäre das Unternehmen zusätzlich dazu gezwungen, bestimmte Wirtschaftsgüter zu liquidieren. Allein schon diese aus der Erbschaftsteuerzahlungspflicht des Erwerbers möglicherweise resultierenden wirtschaftlichen Nachteile lassen auf eine abstrakte „latente Existenzgefahr“

³⁹⁵ Einem derartigen Liquiditätsinteresse kommt der Gesetzgeber auch schon bei der allgemeinen einkommensteuerlichen Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG nach, indem er die Entnahme zur Erbschaftsteuerzahlung als unschädlich qualifiziert – § 34a Abs. 4 S. 3 EStG. So auch: *Crezelius*, BB 2012, 2979 (284); *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241 (246), welche in diesem Zusammenhang von einem knappen Gut sprechen.

³⁹⁶ So u.a. die Aussage innerhalb des Diskussionsvorschlags zur Nachjustierung im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht am 11.02.2015 von der deutschen Industrie- und Handelskammertag e.V., dem Zentralverband des deutschen Handwerks e.V., dem Bundesverband deutscher Banken e.V., dem Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., dem Bundesverband der deutschen Industrie e.V., der Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände e.V. und dem Gesamtverband der deutschen Versicherungswirtschaft e.V., S. 3.

³⁹⁷ Vgl. so auch der Bundestag: BT-Drs. 18/5923, S. 21.

des Unternehmens hindeuten³⁹⁸. Verschärft wird diese Ausgangslage der Familienunternehmen durch die damit möglicherweise einhergehende Reduzierung der Konkurrenzfähigkeit innerhalb des sowieso schon zunehmenden internationalen Wettbewerbs³⁹⁹.

An dieser Stelle ist ebenfalls zu beachten, dass der Erbe zum Zeitpunkt des Generationenwechsels zusätzlich neben der Erbschaftsteuerzahlungspflicht sich noch weiteren – zivilrechtlichen – Verpflichtungen gegenübersteht. Es ist beim Generationenwechsel aufgrund eines Erbanfalls nicht unüblich, dass beispielsweise die Pflichtteilsberechtigten gem. § 2303 BGB einen Anspruch gegen den Erben haben, der Ehepartner bei Zugewinnngemeinschaft auf Zahlung des Zugewinnausgleichs, der Vermächtnisnehmer auf Herausgabe des Vermächtnisgegenstandes oder anderweitige Erben Ansprüche auf Ausgleichszahlungen. Diese über die Erbschaftsteuerpflicht hinausgehende Liquiditätsbelastung darf somit auch bei der objektiven Beurteilung der Gefährdungslage nicht außer Acht gelassen werden.

Die Ausführungen lassen erkennen, dass die Annahme des Gesetzgebers, dass die Erbschaftsteuerzahlungspflicht des Erwerbers zu einer abstrakten Bestandsgefahr des Familienunternehmens führen kann, plausibel und vertretbar ist.

Allerdings muss man sich an dieser Stelle vergegenwärtigen, dass diese Grundannahme auf der darauf aufbauenden Ansicht beruht, dass der Erwerber die notwendige Liquidität aus dem Unternehmen bezieht/beziehen muss. Die Erbschaftsteuer dementsprechend dem Grunde nach mittelbarer Kostenfaktor des Unternehmens selbst ist. Auch diese Einschätzung unterliegt der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, soweit sie plausibel erscheint. Im Folgenden sollen mögliche alternative Finanzierungskonzepte auf ihre für das Familienunternehmen liquiditätsschonendere Wirkung überprüft werden, welche an der Plausibilität der gesetzlichen Vermutung Zweifel aufkommen lassen könnten.

³⁹⁸ *Krumm*, FR 2015, 481 (489) mit dem zusätzlichen Verweis auf die Schnelllebigkeit des Wirtschaftslebens.

³⁹⁹ Bedingt durch den Druck von außen hat der Gesetzgeber bspw. auch § 34a EStG eingeführt. Vgl. hierzu: BT Drs. 19/14304.

(2) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch ein Darlehen

(a) Konstellation: Der Erwerber als Darlehensnehmer und die Bank als Darlehensgeber

Um die abstrakt bestehende Bestandsgefahr des Unternehmens aufgrund der Entnahme/Ausschüttung für die Erbschaftsteuer durch den Erwerber zu minimieren, könnte man sich auf den Standpunkt stellen, dass dem Erwerber die liquiditätsschonendere Möglichkeit der Kreditaufnahme bei der Bank im Sinne des § 488 Abs. 1 BGB zur Verfügung stehe.

Üblicherweise wird die Auszahlung der Darlehensvaluta von einer Sicherung des Rückzahlungsanspruches mithilfe eines formlosen Sicherungsvertrages zwischen dem Darlehensnehmer und dem -geber abhängig gemacht. Die nötige Bereitstellung von Sicherungsmitteln könnte jedoch eine weitere abstrakte Bestandsgefahr für das Familienunternehmen mit sich bringen. Geht man hier von dem Fall aus, dass der Erwerber eines Familienunternehmens neben dem Unternehmen über keine ausreichenden Sicherungsmittel verfügt, so besteht als alleinige Möglichkeit die Gesellschaftsbeteiligung/den Geschäftsanteil als Sicherungsmittel zu belasten⁴⁰⁰. Die Verpfändung einer Beteiligung/eines Geschäftsanteils erfolgt gem. § 1274 Abs. 1 BGB im Rahmen einer Verpfändung eines Rechts⁴⁰¹. Voraussetzung für die Verpfändbarkeit der Beteiligung/des Anteils ist hierbei, dass das Recht als solches auch übertragbar ist – § 1274 Abs. 2 BGB. Verhindert werden kann diese grundsätzliche Übertragbarkeit des Geschäftsanteils/der Gesellschaftsbeteiligung durch eine Einschränkung der Fungibilität im Rahmen des Gesellschaftsvertrages oder durch die fehlende Zustimmung der Gesellschafter im Einzelfall. Läge eine derartige Einschränkung nicht vor, so hätte die Verpfändung zur Folge – hier am Beispiel einer Personengesellschaft –, dass der Pfandgläubiger im Sinne des § 1277 BGB den Geschäftsanteil verwerten kann, etwaige Mitspracherechte gem. § 1276 BGB bei Verfügungen bzgl. mit seinem Anteil verbundener Vermögensrechte hat und ihm ein Kündigungsrecht

⁴⁰⁰ Das Unternehmen als solches stellt kein Recht dar und ist folglich auch nicht pfändbar. Vgl: RG, v. 17.01.1908 – VII 197/07 –, RGZ 68, 49 (54); v. 26.01.1909 – VII 146/08 –, RGZ 70, 226 (231); v. 02.04.1919 – I 221/18 –, RGZ 95, 235 (236); *Damrau*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 1273 BGB Rn.2.

⁴⁰¹ Hier wird der h.M. gefolgt, die sich für die Möglichkeit eines rechtsgeschäftlichen Pfandrechts selbst an einem Geschäftsanteil einer Personengesellschaft ausspricht: *Schmidt*, in: Münchener Kommentar zum HGB, §105 HGB Rn.225; *Schäfer*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 719 BGB Rn.52; *Habermeier*, in: Staudinger, BGB, § 719 Rn.18 m.w.N.

gem. § 725 BGB zusteht⁴⁰². Die hier schon oft angesprochene eingeschränkte Fungibilität der Gesellschaftsanteile bei Familienunternehmen spricht dafür, dass eine solche Verpfändbarkeit der Gesellschaftsanteile an einen unbestimmten Dritten jedoch schon prinzipiell nicht möglich sein wird⁴⁰³. Zudem sprechen jedoch auch die in Familienunternehmen bestehenden Entnahme-/Ausschüttungsbegrenzungen und die damit einhergehenden, geringeren Verwertungsmöglichkeiten für ein vermindertes Interesse des Pfandgläubigers an dem Gesellschaftsanteil selbst, welches sich entweder durch die Nichtannahme oder durch erhöhte Zinsen auswirken könnte. Auch würde die Inanspruchnahme des Kündigungsrechts gem. § 725 BGB dem Gläubiger einen Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben gewähren, was wiederum zu einem hier zu vermeidenden Liquiditätsentzug des Unternehmens selbst führen würde.

Der Verweis darauf, dass der Erwerber eines Familienunternehmens die Steuerlastfinanzierung durch die Aufnahme eines Darlehens zur Minimierung des Liquiditätsentzugs aus dem Unternehmen vornehmen könnte, erscheint aufgrund der abstrakt weiterhin bestehenden Liquiditätsgefahr für das Unternehmen, keine derartige Alternative darzustellen, auf welche der Gesetzgeber zwangsweise zurückgreifen müsste.

(b) Konstellation: Das Unternehmen als Darlehensnehmer (Aufnahme von Fremdkapital)

Der Wissenschaftliche Beirat führt aus, dass die Auswirkungen des mit der Erbschaftsteuer einhergehenden Liquiditätsentzugs aufgrund der vielseitigen Möglichkeiten des Unternehmens am Kapitalmarkt Finanzmittel zu beschaffen, gering seien⁴⁰⁴. Diese Annahme greift jedoch zu kurz: Die zuvor angerissene Problematik der charakteristischen Strukturen eines Familienunternehmens prägt vielmehr auch diese Konstellation⁴⁰⁵. Die Aufnahme von Fremdkapital ist maßgebend verbunden mit einer Erhöhung des Verschuldungsgrades des Unternehmens und der Verringerung der Eigenkapitalquote. Nicht nur, dass durch die Minimierung der Eigenkapitalquote, dass Unternehmen schon an sich nicht mehr in

⁴⁰² Zu den zusätzlichen Bestandsrisiken bei der Verpfändung von Gesellschaftsanteilen: *Flume*, BGB AT I/1 § 17 VII.

⁴⁰³ Vgl. so auch: *Reich*, DStR 2015, 2353 (2357).

⁴⁰⁴ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 29.

⁴⁰⁵ Vgl. zur Problematik der Aufnahme von Fremdkapital bei Familienunternehmen: *Strunk*, Stbg 2012 (Heft 6), M1.

dem ursprünglichen Umfang als krisenresistent und beständig einzustufen ist⁴⁰⁶, die Aufnahme von Fremdkapital birgt auch hier die Problematik der notwendig vorhandenen Sicherheiten. Fehlen derartige Sicherheiten, so ist die Aufnahme von Fremdkapital erschwert. Dies hätte wiederum zur Folge, dass die Zurverfügungstellung von Fremdkapital nur mit hohen Zinsen verbunden wäre, was jedoch eine erhöhte Liquiditätsbelastung für das Unternehmen darstellt⁴⁰⁷. Darüber hinaus ist mit dem für die Kreditvergabe notwendigen Rating-Prozess weitergehende Kosten für das Unternehmen verbunden sowie die unerwünschte Preisgabe von gewissen internen Informationen⁴⁰⁸.

Die Aufnahme von Fremdkapital zur Steuerlastfinanzierung der Erbschaftsteuerpflicht des Erwerbers hätte demnach allein für das Unternehmen negative Liquiditätseffekte⁴⁰⁹, welche gleich der direkten Entnahme/Ausschüttung des Erbschaftsteuerbetrages eine abstrakte Gefahr für den Bestand des Unternehmens darstellt.

(c) Konstellation: Das Unternehmen als Darlehensgeber

Neben der Möglichkeit der Finanzierung der Steuerlast durch ein Bankdarlehen an den Erwerber als Darlehensnehmer wird auch die Gewährung eines Darlehens durch das Familienunternehmen an den Gesellschafter (Erwerber) als Alternative angebracht⁴¹⁰.

Finanziert der Erwerber des Unternehmens seine Erbschaftsteuerpflicht jedoch durch ein Darlehen, welches er vom Unternehmen erhält, so ist es offensichtlich, dass gleich einer „direkten“ Entnahme/Ausschüttung, mit Darlehensauszahlung dem Unternehmen Liquidität entzogen wird. Das bei einem Darlehen der Erwerber dazu verpflichtet ist, dieses zurückzuzahlen, ist für die Beurteilung der abstrakten Bestandsgefährdung ohne Belang. Durch den punktuell bestehenden Liquiditätsentzug wird die Innovations- und Investitionskraft gehemmt, nur dies ist hier ausschlaggebend. Neben dieser Liquiditätsbelastung besteht darüber hinaus

⁴⁰⁶ Ein Kontrapunkt, den auch der Wissenschaftliche Beirat vom BMF erkennt: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 29.

⁴⁰⁷ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 29.

⁴⁰⁸ Zu dieser Problematik insbesondere: *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241 (247).

⁴⁰⁹ Besonders kritisch hierzu: *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241 (249).

⁴¹⁰ Bevorzugte Lösung von: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.130 (Stand: August 2018); vgl. zu dieser Möglichkeit ebenfalls die Ausführungen von: *Reich*, DStR 2015, 2353 (2355 ff.).

noch die Gefahr, dass – zu mindestens bei einer Personengesellschaft –, je nach Ausgestaltung des Darlehens (keine Rückzahlungspflicht/niedrigverzinst), in einer gewissen Höhe Schenkungsteuer aufgrund einer freigebigen Zuwendung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fällig werden könnte⁴¹¹, was einen weiteren liquiditätsmindernden Effekt beinhaltet. In der Darlehensvergabe durch das Unternehmen kann demgemäß keine liquiditätsschonende Alternative gesehen werden, welche die Plausibilität der gesetzgeberischen Ansicht in Frage stellt.

(3) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch eine Lebensversicherung, abgeschlossen durch den Erblasser

Eine alternative Lösung für einen eingeschränkten investitionsschädigenden Liquiditätsentzug aus dem Unternehmen bei Erwerb von Todes wegen, scheint die Verweisung auf den Abschluss einer Lebensversicherung durch den Erblasser, mit deren Hilfe der Erbe die Steuerpflicht aus der ausgezahlten Summe begleichen kann, zu sein⁴¹².

Es gibt zwei zivilrechtliche Möglichkeiten, wie eine Lebensversicherung abgeschlossen werden kann. Im ersten Fall schließt der Erblasser einen Vertrag mit dem Versicherer zu eigenen Gunsten ab. Mit dem Todesfall fällt daraufhin der Anspruch auf die Versicherungssumme gegen den Versicherer in den Nachlass des Erblassers und geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 1922 BGB auf die Erben des Erblassers über. In der zweiten Konstellation (auf welche wohl auch vom Wissenschaftlichen Beirat des BMF anspielt) schließt der Erblasser (Versicherungsnehmer) einen Vertrag mit einem Versicherer zugunsten eines begünstigten Dritten (hier: Erben) – echter Vertrag zugunsten Dritter gem. § 328 Abs. 1 BGB⁴¹³. Im Versicherungsfall enthält der Dritte (hier: Erbe) mit dem Tod des Erblassers gem. § 330 S. 1 BGB einen unmittelbaren und nach

⁴¹¹ St. Rspr.: BFH v. 17.04.1991 – II R 119/88 –, BStBl. II 1991, 586 (587 f.); v. 30.03.1994 – II R 105/93 –, BFH/NV 1995, 70; v. 15.03.2001 – II B 171/99 –, BFH/NV 2001, 1122; v. 27.10.2010 – II R 37/09 –, BStBl. II 2011, 134 (136); v. 04.03.2015 – II R 19/13 –, BFH/NV 2015, 993 (994).

⁴¹² So u.a. der Wissenschaftliche Beirat des BMF: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 29.

⁴¹³ Bzgl. der Vertiefung wird verwiesen auf: *Gottwald*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 328 BGB Rn.151 ff.

wohl herrschender Meinung auch originären⁴¹⁴ Anspruch auf die Versicherungssumme/den Vermögensvorteil kraft „vertraglicher Bezugsberechtigung“⁴¹⁵. Die Versicherungssumme fällt demnach, auch wenn der Erbe erst nach dem Tod des Erblassers einen Anspruch auf Auszahlung hat – § 331 Abs. 1 BGB –, nicht in den Nachlass des Erblassers.

Wird nun der Erbe jedoch auf die Möglichkeit der Steuerlastfinanzierung durch einen Versicherungsvertrag zugunsten Dritter verwiesen, darf an dieser Stelle nicht übersehen werden, dass es sich bei dem erworbenen Anspruch aus der Lebensversicherung gegen den Versicherer erbschaftsteuerrechtlich im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG um einen Vermögensvorteil handelt⁴¹⁶, „der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird“ und, welcher dementsprechend der Erbschaftsteuerzahlungspflicht selbst unterliegt. Angeknüpft wird hierbei an die freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Valutaverhältnis (Verhältnis zwischen Erblasser und dem Dritten), welche jedoch erst mit dem Tod des Erblassers – deswegen auch Erwerb von Todes wegen – dem Begünstigten zufließt. Mithin liegt einer derartigen Erbschaftsteuerpflicht die Voraussetzung zugrunde, dass eine freigebige Zuwendung (objektive Bereicherung beim Erwerber und subjektiver Wille der Unentgeltlichkeit) von dem Erblasser an den Erben vorliegt. Die Bereicherung des Erben muss dementsprechend aus dem Vermögen des Erblassers herrühren⁴¹⁷. Der Erbe könnte folglich der Erbschaftsteuerpflicht nur dann entgehen, wenn es an einer Vermögensverschiebung, einer Vermögensminderung auf Seiten des Erblassers, fehlt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Erbe (= Begünstigter) die Prämie selbst gezahlt hat⁴¹⁸.

Bezugnehmend auf die hier getätigten Ausführungen ist dem Wissenschaftlichen Beirat in dem Umfang zuzustimmen, dass eine Lebensversicherung, welche

⁴¹⁴ *Hadding*, in: Soergel, BGB-AT Kommentar Bd. 3/5, § 328 Rn.4, § 330 Rn.3 ff.; *Klumpp*, in: Staudinger BGB, § 328 Rn.331 ff. m.w.N.; *Gottwald*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 328 BGB Rn.151 ff. m.w.N.; *Moos*, in: NK-BGB Bd. 1/2, Anhang zu §§ 328-335: Lebensversicherung, Rn.48.

⁴¹⁵ Vgl. u.a.: BGH v. 20.09.1995 – XII ZR 16/94 –, BGHZ 130, 377.

⁴¹⁶ Vgl. hierzu u.a.: *Gottschalk*, in: T/G/J/G, § 3 ErbStG Rn.294 ff. (Stand: Oktober 2014); *Uricher*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 3 ErbStG Rn.85 ff.; *Loose*, in: Oertzen/Loose, § 3 ErbStG Rn.90 ff.; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 3 Rn.85 ff.

⁴¹⁷ BFH v. 13.05.1998 – II R 60/95 –, BFH/NV 1998, 1485.

⁴¹⁸ Vgl. BFH v. 18.09.2013 – II R 29/11 –, BStBl. II 2014, 261 (262), welches die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt (Ansicht der Finanzverwaltung: R E 3.7 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019).

als Vertrag zugunsten Dritter ausgestaltet ist, zunächst eine in Betracht zu ziehende Alternative darstellen könnte. Es muss jedoch beachtet werden, dass zum einen das Geldvermögen nicht steuerbefreit übergehen kann, sondern ebenfalls besteuert werden muss und demnach eine zusätzliche Liquiditätsbelastung darstellen kann (soweit die Prämien nicht vom Erben gezahlt werden). Zum anderen beruht die Alternative auf der Annahme, dass (soweit der Erblasser die Prämien gezahlt hat) der Erblasser Privatvermögen, welches prinzipiell bei dem Typus Familienunternehmen im Rahmen einer Vermögenseinlage im Unternehmen verbleibt, entnommen/ausgeschüttet haben muss⁴¹⁹. Unabhängig davon wer die Prämie gezahlt hat, handelt es sich hierbei zudem um einen Kostenfaktor, welcher aufgrund des gesicherten Versicherungsfalls in gleicher Höhe wie die Steuer anfällt. Vergegenwärtigt man sich dies, so führt auch diese Alternative dazu, dass dem Familienunternehmen nicht das Eigenkapital zur Verfügung steht, wie es ihm eigentlich zur Verfügung stehen könnte. Demnach wird auch hierbei die Innovations- sowie die Investitionskraft des Unternehmens durch die Reduzierung der finanziellen Mittel gehemmt beziehungsweise geschmälert⁴²⁰. Die aus diesen Umständen resultierende abstrakte Gefahr kann auch hier nicht verneint werden.

(4) Die alternative Steuerlastfinanzierung durch den Anteils-/Beteiligungsverkauf

Als letzte Option besteht die Möglichkeit der Steuerfinanzierung durch den Verkauf des Familienunternehmens(-anteils/-beteiligung). Bei einem solchen Verweis liegt allerdings die Annahme zugrunde, dass es an einem funktionierenden, vollkommenen Kapitalmarkt nicht mangelt. Diese Annahme verkennt jedoch, dass zum einen strukturprägende, vertragliche Vereinbarungen einen direkten Verkauf rechtlich verhindern könnten und zum anderen Angebot und Nachfrage im Rahmen von Familienunternehmensverkäufen stark eingeschränkt sind⁴²¹. Ein Familienunternehmen ist geprägt von seinen Familienmitgliedern, von der Gebundenheit der Liquidität im Unternehmen und damit einhergehend dem Bestehen von Ausschüttungs-, Entnahme- und Abfindungsbeschränkungen. Diese typischen vertraglichen Vereinbarungen sind mit den Interessen von kurzfristig

⁴¹⁹ So wohl auch: *Crezelius*, BB 2012, 2979 (2984); *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183 (185) m.w.N.

⁴²⁰ So i.E. auch: *Crezelius*, ZEV 2015, 1 (3).

⁴²¹ Siehe hierzu noch: Erster Teil C. III. 1. c).

renditeorientierten Investoren nicht vereinbar⁴²². Folge dieser Gegebenheiten ist wohl ein nur sehr beschränkter Zugang zum Kapitalmarkt⁴²³. Unabhängig davon, dass eine damit einhergehende notwendige Abänderung dieser familienunternehmerstypischen Vereinbarungen im Einzelfall schwierig sein wird umzusetzen⁴²⁴, bringt der Zwang zum Verkauf aufgrund der Erbschaftsteuer vor allem die Gefahr mit sich, dass mittelbar bedingt durch ihn es zur Auflösung dieser prägenden familienunternehmerischen Strukturen kommt. Von einer entsprechenden Liquiditätsschonenden Alternative kann man dementsprechend auch nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung des erworbenen Anteils beziehungsweise der erworbenen Beteiligung am Familienunternehmen ausgehen.

bb) Zwischenergebnis

Die voranstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass die negativen Liquiditätseffekte durch die Erbschaftsteuerzahlungspflicht des Erwerbers für das familienunternehmerische Vermögen nicht zu unterschätzen sind. Die alternativen Liquiditätsschonenderen Lösungswege, welche u.a. vom Wissenschaftlichen Beirat beim BMF aufgezeigt worden sind, verkennen nach hier vertretener Ansicht die mit den besonderen Charakteristika eines Familienunternehmens einhergehenden Einschränkungen. Der Mangel an alternativen Finanzierungsmöglichkeiten auf Seiten des Erwerbers bestätigt die im Grundsatz festgestellte abstrakte Bestandsgefährdung aufgrund des Liquiditätsentzugs durch die Erbschaftsteuer⁴²⁵.

⁴²² So auch: *Maiterth*, DB 2014, 2297 (2298); *Strunk/Harms/Bähr* verweist in diesem Zusammenhang auch auf das häufige potentielle Interesse der Investoren an Mehrheitsbeteiligungen, welches mit dem Interesse des Familienunternehmens nicht in Einklang zu bringen ist (*Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013 241 (249)).

⁴²³ Vgl. hierzu u.a.: *Strunk*, Stbg 2012 (Heft 6), M1; *Crezelius*, BB 2012, 2979 (2985); *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241(246); *Pauli*, DB 2014, 1393 (1395); *Maiterth*, DB 2014, 2297 (2298); *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183 (184). *Crezelius* verweist in diesem Zusammenhang zudem darauf, dass mit der Anteilsveräußerung „der „Einstieg“ des in- oder ausländischen Investors mit dem Verlust von Arbeitsplätzen in Deutschland einhergeht.“ (BB 2012, 2979 (2984)).

⁴²⁴ Vgl. bzgl. der damit einhergehenden Annahme einer Gesamtbetrachtung der Gesellschafter: Erster Teil C. III. 1. c) aa).

⁴²⁵ I.E. so wohl auch: *Piltz*, DStR 2010, 1913 (1919); *Crezelius*, BB 2012, 2979 (2984 ff.); *Strunk*, Stbg 2012 (Heft 6), M1; *Crezelius*, DB 2013, Heft 44 M1; *Stein*, BB 2013 Nr. 26 die erste Seite; *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241 (250); *Zipfel/Regierer/Vosseler*, DStR-Beih. 2014, 83 (84 ff.); *Krumm*, FR 2015, 481 (496).

c) Das öffentliche Interesse an der Schaffung/Sicherung von Arbeitsplätzen

Der Zusammenhang zwischen Liquiditätssicherung und der Sicherung beziehungsweise zusätzlichen Schaffung von Arbeitsplätzen scheint eindeutig: Je mehr Liquidität dem Unternehmen zur Verfügung steht, desto höher sind die finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens, die bestehenden Arbeitsplätze zu halten beziehungsweise weitere zu schaffen. Die zuvor beschriebenen, mangelnden alternativen Finanzierungswege haben verdeutlicht, dass, bei keiner beziehungsweise einer weniger umfangreichen Verschonung, abstrakt die Gefahr besteht, dass Liquidität dem Unternehmen zur Erbschaftsteuerfinanzierung entzogen werden muss. Selbst die üblicherweise bestehende letzte Möglichkeit des Erwerbers, die Veräußerung des Unternehmens beziehungsweise des Unternehmensanteils/der Unternehmensbeteiligung an einen Dritten, sodass die mit dem Unternehmen verbundenen Arbeitsplätze erhalten bleiben (§ 613a BGB), erscheint bei Familienunternehmen aufgrund der mangelnden vollumfänglichen Marktzugänglichkeit schwierig⁴²⁶.

Allein bis zu 10 % der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten in Deutschland – zwischen den Jahren 2006 bis 2014 – waren bei den 500 größten Familienunternehmen beschäftigt⁴²⁷. Zudem wurde in diesen neun Jahren eine halbe Millionen Arbeitsplätze in Deutschland zusätzlich in den jeweiligen Familienunternehmen geschaffen⁴²⁸. In Bezug auf alle Unternehmen hatten Familienunternehmen i.w.S. nach den Angaben im MUP 2015 15,6 Millionen Beschäftigte von

⁴²⁶ Siehe zur Veräußerungsproblematik: Erster Teil C. III. 1. c). Demnach scheint hier das u.a. von *Spitzbart* und *Piltz* angebrachte Argument, der immer bestehenden Möglichkeit des arbeitsplatzsichernden Verkaufs, nicht zu greifen (*Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 176; *Piltz*, DStR 2010, 1913 (1919)).

⁴²⁷ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 67, abrufbar unter: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/2017_Studie_VolkswirtschaftlicheBedeutungFamilienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019). Nach einer Untersuchung des BDI und der Deutschen Bank stellten die größten 4.686 Familienunternehmen sogar 21 % der insgesamt 28.82 Millionen sozialversicherten Arbeitsplätze (abrufbar unter: <https://bdi.eu/publikation/news/die-groessten-familienunternehmen-in-deutschland-ii2017/>, S. 4 (zuletzt abgerufen am: 13.12.2018)).

⁴²⁸ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 64 ff., abrufbar unter: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/2017_Studie_VolkswirtschaftlicheBedeutungFamilienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 18.11.2019): Weltweit waren es an die 1,06 Millionen, wohingegen die DAX-27-Unternehmen nur 0,69 Millionen Arbeitsplätze schufen.

insgesamt 30 Millionen Beschäftigten⁴²⁹. Mithin waren 57 % der Beschäftigten in Familienunternehmen i.w.S. beschäftigt. Vergegenwärtigt man sich die Situation auch außerhalb von Deutschland, so fällt auf, dass auch europaweit Familienunternehmen – dies sind 85 % aller europäischer Unternehmen –, 60 % der Arbeitsplätze im Privatsektor zur Verfügung stellen⁴³⁰.

Soweit die aufgrund von fehlenden Verschonungen umfangreichere Erbschaftsteuer den Erwerber – insbesondere bei überraschenden Erbfällen – dazu zwingen würde, Liquidität aus dem Familienunternehmen zu entnehmen oder an sich auszuschütten, so könnte dies dementsprechend abstrakt mittelbar weitreichende Folgen für die Arbeitsplätze und damit für viele Arbeitnehmer haben. Von der Haltung der Liquidität in den jeweiligen Unternehmen und die dadurch bestehende Möglichkeit der Reinvestition in die Sicherung und Erhaltung von Arbeitsplätzen durch die Unternehmen scheint demnach die Mehrheit der Bevölkerung – das *bonum commune* – zu profitieren. Für derartige Fälle überzeugt infolgedessen das Argument der Verschonung familienunternehmerisch übertragenen Vermögens zur Sicherung beziehungsweise Schaffung von Arbeitsplätzen in Deutschland.

3. Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Verschonung anhand der Gemeinwohlbindung und -verpflichtung des übertragenen Familienunternehmens

Das Bundesverfassungsgericht verbindet vor allem mit dem Arbeitsplatzerhalt durch mittelständische Unternehmen (zu denen auch vor allem Familienunternehmen gehören⁴³¹) eine gewisse Gemeinwohlbindung und -verpflichtung:

⁴²⁹ *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 11 ff., abrufbar unter: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/2017_Studie_VolkswirtschaftlicheBedeutungFamilienunternehmen.pdf (zuletzt abgerufen am: 07.01.2019). Ausgeschlossen waren bei der Untersuchung öffentliche Unternehmen, zudem wurden folgende Wirtschaftszweige nicht berücksichtigt: Land- und Forstwirtschaft, Fischerei und Fischzucht, öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung, Interessenvertretung sowie kirchliche und sonstige religiöse Vereinigungen, private Haushalte, exterritoriale Organisationen und ohne Unternehmen in der Rechtsform eingetragener Verein.

⁴³⁰ Amtsblatt der Europäischen Union, C 316/57, 22. September 2017, Familienunternehmen in Europa, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 8. September 2015 zu Familienunternehmen in Europa (2014/2210 (INI)), worin auf die Daten aus dem Jahrbuch Familienunternehmen 2014 von Ernst und Young verwiesen wird.

⁴³¹ Siehe hierzu: Erster Teil B. III. 4.

„Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbstständigt als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung.“⁴³²

Eine derartige gesteigerte rechtliche Bindung des Unternehmens könnte auf eine steuerliche Leistungsunfähigkeit in einem entsprechenden Umfang hindeuten, welche wiederum aufgrund einer wirtschaftlichen Bedürftigkeit als Rechtfertigung einer Steuerentlastung des Erwerbers zusätzlich angeführt werden kann⁴³³. Eine solche Durchbrechung der maßgebenden Orientierung an dem Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Ausrichtung nach der Bedürftigkeit im Rahmen der Verschonungstatbestände beruht auf dem Bedürfnisprinzip⁴³⁴. Die wirtschaftliche Bedürftigkeit ist als Synonym für die negative wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verstehen⁴³⁵. Diese Konstellation ist nicht mit der steuerrechtlichen Freistellung aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, beispielsweise bei der Nichtbesteuerung des Existenzminimums, zu verwechseln⁴³⁶. In diesem Fall handelt es sich um eine Fiskalzwecknorm, welche anhand des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips ausgestaltet ist. Bemessungsgrundlage der Lenkungsnorm ist in solchen Fällen hingegen nicht mehr die alleinige Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern die Ausrichtung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, reduziert um die negative Leistungsfähigkeit – gleichbedeutend mit der Verwirklichung des Gemeinwohlziels. Die Tatsache, dass nicht das Unternehmen selbst, sondern erst die von dem Unternehmen ausgeführte Tätigkeit (angeblich) Gemeinwohlaspekte durch die Arbeitsplatzschaffung beziehungsweise -sicherung aufweist, ist unproblematisch. Jedoch wird man zunächst untersuchen müssen, inwiefern

⁴³² BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175 f.).

⁴³³ Auf eine im Rahmen von Steuerentlastungen zu berücksichtigende steuerliche Leistungsunfähigkeit: Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.134.

⁴³⁴ Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 61 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 261 ff., 530. Tipke begreift das Bedürfnisprinzip, welches er nach den Regeln von Chaim Perelmann abgeleitet hat, als Unterprinzip/Leitidee des Gemeinwohlprinzips.

⁴³⁵ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 530.

⁴³⁶ Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.134.

rechtliche Bindungen bestehen und ob diese Bindungen nicht schon anderweitig berücksichtigt werden. Wäre dies der Fall, so wäre eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ggü. anderen Vermögensarten aufgrund der bestehenden Gemeinwohlbindung- und -verpflichtung nicht denkbar.

Vermögensbindungen bestehen bei Unternehmen als Arbeitgeber beispielsweise in Bezug auf zweckgebundenes Sondervermögen für bestimmte Sozialleistungen an die jeweiligen Arbeitnehmer – beispielsweise eine Sozialeinrichtung gem. § 87 Abs. 1 Nr. 8 BetrVG: z.B. Kitas⁴³⁷ oder Pensions- und Unterstützungskassen⁴³⁸. Darüber hinaus bestehen in diesem Zusammenhang auch weitergehende rechtliche Bindungen bzgl. der Mitbestimmungsrechte der Arbeitnehmer, vgl. § 87 BetrVG. Zudem ist das Unternehmen auch im Hinblick auf Interessenausgleiche, Sozialpläne gem. §§ 112 ff. BetrVG oder Kündigungsschutzbestimmungen rechtlich gebunden. Eine soziale Bindung besteht demnach zweifellos. Diese soziale Gebundenheit des (Familien-)Unternehmens wird jedoch bei der Bewertung des Vermögensübergangs mithilfe des Börsenkurses gem. § 11 Abs. 1 BewG, mithilfe von Verkäufen zwischen fremden Dritten gem. § 11 Abs. 2 S. 2 1.HS BewG oder bei der Bemessung des Kaufpreises mittels einer Methode, die der Erwerber zugrunde legen würde vgl. § 11 Abs. 2 S. 2 2.HS BewG⁴³⁹, bereits im Marktpreis mitberücksichtigt. Ein Käufer zahlt einen bestimmten Preis, obwohl beziehungsweise gerade weil eine solche soziale Bindung bekanntlich besteht.

Abschließend ist demgemäß festzuhalten, dass die rechtlichen Bindungen beziehungsweise Vermögensbindungen, die mit dem Erwerb von unternehmerisch genutztem Vermögen einhergehen, schon bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt werden, unabhängig davon, welche Bewertungsmethode einschlägig ist. Eine zusätzliche Berücksichtigung auf der Verschonungsebene im Rahmen einer Steuervergünstigung würde zu einer Überprivilegierung führen, welche nicht zu rechtfertigen ist. Die Gemeinwohlbindung beziehungsweise -verpflichtung kann dementsprechend die Begünstigungsbedürftigkeit von Erwerbern eines (Familien-)Unternehmens nicht begründen⁴⁴⁰. Den Ausführungen

⁴³⁷ BAG v. 10.02.2009 – 1 ABR 94/07 –, BAGE 129, 313.

⁴³⁸ BAG v. 12.06.1075 – 3 ABR 13/74 –, BAGE 27, 194.

⁴³⁹ So auch: *Bareis*, DB 1996, 1153 (1157); *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (212); *Piltz*, DStR 2010, 1913 (1918); zu land- und forstwirtschaftlichen Vermögen: BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (67).

⁴⁴⁰ A.A. *Kirchhof*, DStR 2015, 1473 (1478) sowie nochmals bestätigend in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Art. 3 Abs. 1 Rn.270 (Stand: Januar 2019).

des Bundesfinanzhofs ist insofern zuzustimmen, als dass er feststellt: „Die Gemeinwohlbindung und Gemeinwohlverpflichtung von Betrieben insbesondere auch gegenüber den Arbeitnehmern scheiden nach diesen Grundsätzen als Rechtfertigung für Verschonungsregelungen schon im Ansatz aus, weil sie sich im Regelfall bereits in den Werten abbilden, die der Besteuerung gemäß § 12 ErbStG zugrunde zu legen sind.“⁴⁴¹

Mithin stellt die Gemeinwohlbindung und -verpflichtung keinen Anhaltspunkt im Rahmen der Verschonungswürdigkeit von Familienunternehmen dar.

4. Zwischenergebnis

Für eine Rechtfertigung der Ausformung von Lenkungsnormen für Erwerber familienunternehmerisch genutzten Vermögens werden die folgenden Argumente des Gesetzgebers als plausibel und vertretbar erachtet: Zum einen verfolgt die Steuerverschonung das bestehende Gemeinwohlziel der allgemeinen Förderung von umsatzstarken Familienunternehmen sowie das Gemeinwohlziel der Schaffung beziehungsweise Sicherung von Arbeitsplätzen. Zudem erscheint die Argumentation des Gesetzgebers, dass eine umfangreichere Erbschaftsteuerbelastung den Bestand der Familienunternehmen in seiner Existenz aufgrund des damit einhergehenden Liquiditätsentzugs gefährde, plausibel und vertretbar.⁴⁴²

II. Verfassungsimmanente Verschonungsaspekte

1. Abgrenzung

Im vorstehenden Abschnitt I wurden die rechtspolitischen Aspekte nachgezeichnet, die der Gesetzgeber formuliert hat und zwar aus der Perspektive seiner Einschätzungsprärogative hinsichtlich des mit dem Erbschaftsteuergesetz u. a. zu verfolgenden Gemeinwohlinteresses. Eine andere – nachfolgend zu erörternde – Frage ist, ob die Verfassung dem Gesetzgeber nicht sogar Vorgaben hinsichtlich der Verschonung von Familienunternehmen macht. Dabei geht es nicht um konkrete Vorgaben für eine Verschonung, sondern nur um die Frage, ob sich über die Abwehrfunktion und vor allem die Schutzgewährfunktion der Grundrechte „dem Grunde“ nach ein auf Familienunternehmen zugeschnittenes Verschonungsregime verfassungsrechtlich fundieren lässt.

⁴⁴¹ BFH v. 27.09.2012 – II R 9/11 –, BFHE 238, 241 (263).

⁴⁴² I.E. so auch: *Krumm*, FR 2015, 481 (496).

2. Familienprinzip (Art. 6 Abs. 1 GG)

Art. 6 Abs. 1 GG ist im Zusammenhang mit dem Erbschaftsteuerrecht nicht nur als subjektiv-öffentliches Recht und als Institutsgarantie zu verstehen, sondern vielmehr als „verbindliche Wertentscheidung“ dahingehend, dass Ehe und Familie grundsätzlich „unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung“ zu stellen sind⁴⁴³. Umfasst sein soll nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts von diesem Schutz der noch zur Zeit der Weimarer Republik festgeschriebene, folgende Grundsatz⁴⁴⁴:

„Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nationen unter dem besonderen Schutz der Verfassung. Sie beruht auf der Gleichberechtigung der beiden Geschlechter. Die Reinerhaltung, Gesundheit und soziale Förderung der Familie ist Aufgabe des Staates und der Gemeinden. Kinderreiche Familien haben Anspruch auf ausgleichende Fürsorge“. (Art. 119 WRV)

Das Bundesverfassungsgericht entnimmt Art. 6 Abs. 1 GG für die (erbschaftsteuerbedingte) Besteuerung neben dem Verbot der Benachteiligung (direkt oder aufgrund einer gewollten Nebenfolge) der Familie oder Ehe-/Lebenspartner – sog. Benachteiligungsverbot⁴⁴⁵ –, auch ein besonderes Förderungsgebot für die Familie und die Ehe⁴⁴⁶. Darüber hinaus, so das Bundesverfassungsgericht in seiner ersten Grundlagenentscheidung zur Erbschaftsteuer am 22. Juni 1995, konkretisierte sich der Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG im Erbschaftsteuerrecht „neben den verfassungsrechtlichen Schutz der Testierfreiheit“ hin zum „Familienprinzip als weitere Grenze für das Maß der Steuerbelastung“⁴⁴⁷.

⁴⁴³ BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (71); zur ausführlichen Ausarbeitung bzgl. dieses Themas: *Leisner*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 101 ff.

⁴⁴⁴ Es sei nicht ersichtlich, dass mit der in Art. 6 Abs. 1 GG kürzer gefassten Fassung der zuvor herrschende Schutz von Ehe und Familie beschränkt werden sollte: BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (73).

⁴⁴⁵ BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (80 f.).

⁴⁴⁶ BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54 –, BVerfGE 6, 55 (76); Es besteht jedoch ein weiterer Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bzgl. der Förderung mit steuerlichen Mitteln vgl. u.a. BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65 –, BVerfGE 21, 1 (6); v. 06.05.1975 – 1 BvR 332/72 –, BVerfGE 39, 316 (326); v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 –, BVerfGE 82, 60 (81); v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00 –, BVerfGE 110, 412 (445).

⁴⁴⁷ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (174); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 895 ff.; *Kirchhof* spricht in diesem Zusammenhang von der dem Familiengut als gemeinsame ökonomische Grundlage der Familienfreiheit über den

Das Bundesverfassungsgericht erklärte innerhalb dieser ersten Grundlagenentscheidung durch einen Verweis auf die Entscheidung zur Vermögensteuer⁴⁴⁸, dass der Schutz von familiären und persönlichen Gebrauchsvermögen⁴⁴⁹ in der Erbschaftsteuer gewährleistet werden müsse: „Der Gesetzgeber *hat* [das persönliche Gebrauchsvermögen von der] Steuerlast freizustellen“⁴⁵⁰. Der verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG schränke mithin die Möglichkeit der Steuerbelastung insoweit ein, als dass das „Familienvermögen zur Sicherung und Versorgung der hinterbliebenen Familienmitglieder steuerlich zu [ver]schonen“⁴⁵¹ wäre. Gemeint sei damit die Freistellung der „wirtschaftlichen Grundlage [für die] persönliche Lebensführung“ und „individuelle Freiheit“⁴⁵². Die Rechtsprechung verwies als Anhaltspunkt für den Freistellungsumfang auf den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses⁴⁵³. In diesem Zusammenhang erläuterte es weitergehend: „Freilich [müssen] Grundeigentümer und Inhaber anderer Vermögenswerte in einem gleichen Individualbedarf steuerlich“ freigestellt werden⁴⁵⁴. Für den über den Freistellungsumfang hinausgehenden Betrag, so das Bundesverfassungsgericht, müsse beachtet werden, dass die „Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angedachte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verlorengel“⁴⁵⁵.

Die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts im Jahr 1995 erweckt den Eindruck, dass der Gesetzgeber einer *konkreten* grundrechtlichen Schutzpflicht in Bezug auf Ehe und Familie unterläge, die zu konkreten Begünstigungsansprüchen führen müsse. Ein derartiger Ansatz wird in der Literatur in Teilen jedoch

Tod hinaus: *Kirchhof*, in: Handbuch der Grundrechte, Bd. V, § 112 Rn.56; vgl. ebenso die ausführlichen Erläuterungen von: *Blum*, Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen, S. 40 ff.

⁴⁴⁸ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121.

⁴⁴⁹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175); v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (146) (zum persönlichen Gebrauchsvermögen bei der Vermögensteuer); *Hey* in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn.192.

⁴⁵⁰ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (141).

⁴⁵¹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (167).

⁴⁵² BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (146 f.).

⁴⁵³ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (141).

⁴⁵⁴ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, 121 (141).

⁴⁵⁵ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175).

im Hinblick auf die Gewaltenteilung kritisch beurteilt⁴⁵⁶. Innerhalb dieser wird vielmehr die Ansicht vertreten, dass allein von einem *abstrakten* Schutzauftrag auszugehen sei und demnach keine grundrechtliche Pflicht des Gesetzgebers dahingehend bestehe, in einem bestimmten Umfang zu verschonen⁴⁵⁷. Gleich dieser Ansicht erläuterte auch das Bundesverfassungsgericht u.a. in seiner Entscheidung zum Teilkindergeld 2004: „Die Kriterien dafür, in welchem Umfang und in welcher Weise ein [Ausgleich beruhend auf der Wertentscheidung aus Art. 6 Abs. 1 GG] vorzunehmen ist, [ist] weitgehend offen. Im Hinblick auf konkrete Forderungen für die einzelnen Rechtsgebiete [...] besteht grundsätzlich Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers“⁴⁵⁸. Mithin spricht sich das Bundesverfassungsgericht vielmehr ausdrücklich gegen einen konkreten Anspruch auf Begünstigungen unter Bezugnahme auf Art. 6 Abs. 1 GG aus.

Folgend der Literatur- sowie auch der teilweise ausdrücklichen Ansicht des Bundesverfassungsgerichts geht es im Zusammenhang mit der Frage der Verschonung von Familienunternehmen nicht darum, ob die Verschonung von Familienunternehmen unter eine konkrete Schutzpflicht des Gesetzgebers fällt. Vielmehr ist an dieser Stelle zu überprüfen, ob unter Bezugnahme auf Art. 6 Abs. 1 GG ein legitimiertes, eigenständiges Verschonungsinteresse bestehen könnte, welches eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigt. Von einer derartigen Rechtfertigung kann man wohl bei der Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens sowie der tariflichen Begünstigung von Familienangehörigen – folgend der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts – aufgrund der Mitberechtigung der Kinder am Familiengut und der Aufrechterhaltung der ehelichen Erwerbsgemeinschaft ausgehen⁴⁵⁹. Eine darüber hinausgehende Ungleichbehandlung derart, dass eine bestimmte Vermögensart begünstigt zu besteuern ist, ist jedoch nicht nachvollziehbar. Es sind keine sachlichen

⁴⁵⁶ Kritisch im Hinblick darauf, dass der Gesetzgeber aufgrund der Verfassung einem konkreten Schutzauftrag unterliegt, unter vielen: *Flume*, DB 1995, 1779 (1780); *Seer*, StuW 1997, 283 (298); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 886.

⁴⁵⁷ Vgl. hierzu u.a.: *Flume*, DB 1995, 1779 (1780); *Seer*, StuW 1997, 283 (298); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 886.

⁴⁵⁸ BVerfG v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00 –, BVerfGE 110, 412 (436); gegen einen konkreten Anspruch abgeleitet aus dem Förderungsgebot gem. Art. 6 Abs. 1 GG, auch schon das BVerfG 1990: BVerfG v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84 –, BVerfGE 82, 60 (81); nochmals bestätigend auch das BVerfG 2009: BVerfG v. 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07 –, BVerfGE 124, 199 (226).

⁴⁵⁹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (175); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 895 ff.

Gründe ersichtlich, nach denen der Erhalt des unternehmerischen Vermögens zur Sicherung der persönlichen Lebensgrundlage im Gegensatz zu anderen Vermögensarten weitergehend verschont werden müsste⁴⁶⁰. Eine derartige Vorgehensweise erscheint nicht den Anforderungen einem verfassungsrechtlich haltbaren Verschonungsinteresse zu entsprechen.

Mithin lässt sich aus dem Familienprinzip gem. Art. 6 Abs. 1 GG kein verfassungsimmanenter Grund für die Verschonung von Familienunternehmen ableiten.

3. Substanzbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG)

„Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet“⁴⁶¹. Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG schützt sowohl das Eigentum allein als auch das Grundrecht der Erbrechtsgarantie. Die Eigentums- sowie die Erbrechtsgarantie stellen dabei primär ein subjektiv-öffentliches Abwehrrecht dar, umfassen darüber hinaus jedoch auch Institutsgarantien⁴⁶². Gewährt der Eigentumsschutz „alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben“⁴⁶³ kann, so wird diese persönliche grundrechtliche (Verfügungs-)Freiheit des Eigentümers zur Privatnützlichkeits durch die Erbrechtsgarantie erweitert⁴⁶⁴. Die Erbrechtsgarantie umfasst sowohl das Recht des Einzelnen, sein Vermögen einem beliebigen Erwerber in privater Hand zu überlassen – Anerkennung der Privaterbfolge –, als auch als notwendiges Äquivalent dazu, das Recht des Einzelnen, Vermögen vererbt zu bekommen⁴⁶⁵. Die Aufgabe der Erb-

⁴⁶⁰ *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 185 f.; *Piltz*, ZEV 2018, 170 (175).

⁴⁶¹ Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG.

⁴⁶² In Bezug auf die Erbrechtsgarantie: St. Rspr.: BVerfG v. 01.12.1965 – 1 BvR 412/65 –, BVerfGE 19, 202 (206); v. 08.12.1976 – 1 BvR 810/70 –, BVerfGE 44, 1 (7); v. 16.10.1984 – 1 BvR 513/78 –, BVerfGE 67, 329 (340); v. 19.04.2005 – 1 BvR 1644/00, u.a. –, BVerfGE 112, 332 (348). In Bezug auf die Eigentumsgarantie: BVerfG v. 18.12.1968 – 1 BvR 638 –, BVerfGE 24, 367 (398 f.); v. 19.06.1969 – 1 BvR 353/67 –, BVerfGE 31, 229 (239 f.); v. 08.07.1967 – 1 BvL 19/75, u.a. –, BVerfGE 42, 263 (294); v. 15.07.1981 – 1 BvL 77/78 –, BVerfGE 58, 300 (339); v. 07.05.2001 – 2 BvK 1/00 –, BVerfGE 103, 332 (347 f.), wobei der Begriff der Institutsgarantie im Zusammenhang mit der Eigentumsgarantie vom BVerfG häufig gemieden wird.

⁴⁶³ BVerfG v. 18.04.2018 – 1 BvR 1213/16 –, NJW 2018, 2036 (2036).

⁴⁶⁴ BVerfG v. 16.10.1984 – 1 BvR 513/78 –, BVerfGE 67, 329 (341).

⁴⁶⁵ BVerfG v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90 –, BVerfGE 91, 346 (358); v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (173); v. 28.10.1997 – 1 BvR 1644/94 –, BVerfGE 97, 1 (6); *Wendt*, in: Sachs, GG-Kommentar, Art. 14 Rn. 193 f.

rechtsgarantie erstreckt sich demzufolge darauf, dass das zu Lebzeiten erwirtschaftete Vermögen mit dem Tod des Erblassers durch den Schutz der Testierfreiheit und des Eigentumserwerbsrecht des Erben nicht untergehen soll⁴⁶⁶. Die Möglichkeit der eigenverantwortlichen Gestaltung des Vermögens zu Lebzeiten – gewährt durch die Eigentumsgarantie⁴⁶⁷ – endet dementsprechend nicht mit dem Tod. Die Erbrechtsgarantie ergänzt vielmehr die Eigentumsgarantie gem. Art. 14 Abs. 1 S. 1 1. Alt. GG um eine weitreichendere Verfügungsbefugnis des Eigentümers⁴⁶⁸ und „bildet zusammen mit dieser die Grundlage für die [...] private Vermögensordnung“⁴⁶⁹.

Im Zusammenhang mit der Verschonung von Erwerbern eines Familienunternehmens stellt sich mithin nun die Frage, ob Art. 14 Abs. 1 GG einen etwaigen verfassungsimmanenten Verschonungsaspekt darstellen könnte. Von einer derartigen verfassungsrechtlichen Reichweite des Art. 14 Abs. 1 GG kann man jedoch wiederum nur dann ausgehen, wenn dieser die Substanzwahrung des übertragenen Vermögens (hier: Unternehmen) umfassen würde.

Das Bundesverfassungsgericht verwies u.a. in seiner ersten Grundlagenentscheidung darauf, dass „wenngleich die Gewährleistung von Eigentum und Erbrecht in einem Zusammenhang stehen, [...] die Erbrechtsgarantie nicht das (unbedingte) Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen“ garantieren würde⁴⁷⁰. Insbesondere seien „die Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Einschränkung des Erbrechts [...] - weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfen - weitergehend als die zur Einschränkung des Eigentums“⁴⁷¹.

Die Erbrechtsgarantie wirkt mithin gleich der Eigentumsgarantie nicht absolut. Geschützt wird weder das Vermögen an sich noch die Übertragung der vollumfänglichen Vermögensmasse⁴⁷². Dies gilt konsequenterweise sowohl für den Erwerber von Geldvermögen als auch für den Unternehmenserwerber, dessen Liquidität nicht unmittelbar erhöht wird. Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt,

⁴⁶⁶ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 164 (173 f.); *Wendt*, in: Sachs, GG-Kommentar, Art. 14 Rn.194.

⁴⁶⁷ BVerfG v. 09.01.1991 – 1 BvR 929/89 –, BVerfGE 83, 201 (208).

⁴⁶⁸ *Leisner* spricht in diesem Zusammenhang vom Erbrecht als „Zwillingsrecht zur Eigentumsgarantie“: *Leisner*, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. VIII, § 174 Rn.5.

⁴⁶⁹ BVerfG v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90 –, BVerfGE 91, 346 (358).

⁴⁷⁰ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (174).

⁴⁷¹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 165 (174).

⁴⁷² Vgl. hierzu u.a.: BVerfG v. 14.01.1987 – 1 BvR 1052/79 –, BVerfGE 74, 129 (148); *Kirchhof*, in: Handbuch der Grundrechte, Bd. V, § 112 Rn. 5.

hat demgemäß jeder (unentgeltlicher) Vermögenserwerber es hinzunehmen, dass er zur Begleichung der Steuerpflicht auch dazu angehalten werden kann, dass Erworbene zu verwerten⁴⁷³. Dieser sog. Substanzsteuereffekt der Erbschaftsteuer ist mithin intendiert. Auch für Erwerber unternehmerischen Vermögens besteht demnach verfassungsrechtlich die Möglichkeit, für Zwecke der Steuerzahlung auf die wirtschaftliche Substanz des Unternehmens zurückgreifen zu müssen. Aus Art. 14 Abs. 1 GG lässt sich folgerichtig ebenfalls kein zwingendes verfassungsrechtliches Gebot, Unternehmen von der Erbschaftsteuer zu verschonen, herleiten.

III. Bewertungsrechtsimmanente Verschonungsaspekte

1. Nichtberücksichtigung bewertungsrelevanter Verfügungsbeschränkungen

a) Bedeutung des § 9 Abs. 3 BewG und seine (bisherige) Auslegung durch den Bundesfinanzhof

aa) Normative Ausgangslage

Familienunternehmen zeichnen sich durch strukturtypische, qualitative Abgrenzungsmerkmale aus, wie die vertragliche Vereinbarung von Ausschüttungs-/Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen. Mit solchen Klauseln gewährleisten Familienunternehmen nicht nur ihre langfristige Liquiditätsbindung, sondern auch den generationsübergreifenden Bestand des familiären Einflusses im Unternehmen durch die Gesellschafter. Im Folgenden soll überprüft werden, inwiefern das prägende, qualitative Abgrenzungsmerkmal der Verfügungsbeschränkung zu einem ungerechtfertigten Nachteil im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Bewertung beitragen kann und inwiefern dieser Bewertungsmangel im Rahmen des Verschonungsinteresses der Berücksichtigung bedarf.

Die erbschaftsteuerliche Bewertung von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften richtet sich gem. § 12 Abs. 2 sowie Abs. 5 ErbStG nach den Regeln des Bewertungsgesetzes. Für das Betriebsvermögen (§ 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 95 ff. BewG) und für die Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 151 S. 1 Nr. 3 BewG) bedeutet dies, dass ihre unentgeltliche Übertragung mit dem „gemeinen Wert“ anzusetzen ist. Was genau der „gemeine Wert“ ist, wird

⁴⁷³ Siehe hierzu: Erster Teil A. I.

u.a. in § 9 BewG erläutert. § 9 Abs. 2 S. 1 BewG bestimmt in diesem Zusammenhang zunächst grundlegend: „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“. Der gemeine Wert spiegelt dementsprechend – wie schon auf S. 10 f. näher erläutert – dem Grunde nach den Verkehrswert eines Gegenstandes mithilfe eines hypothetischen Marktverhaltens wider. Für die Beurteilung der Bewertung der übertragenen (Anteile von) Familienunternehmen weitaus bedeutender ist jedoch die weitergehende Konkretisierung des gemeinen Werts gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG, wonach jegliche persönlichen Verhältnisse, d.h. jegliche Verfügungsbeschränkungen, „die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind“ und einen konkreten Bezug zu dem Wirtschaftsgut selbst aufweisen, bei der Bestimmung des gemeinen Werts – Unternehmenswerts – nicht berücksichtigt werden dürfen.

Die Vorschrift des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen, z.B. die Anordnung eines Teilungsverbots durch den Erblasser oder die Verwaltung des Nachlassgegenstandes durch den Testamentsvollstrecker (§ 2211 Abs. 1 BGB)⁴⁷⁴. Zweck eines derartigen Bewertungsabzugsverbots ist vor allem die Bewertung des Unternehmens losgelöst von dem Eigentümer⁴⁷⁵ sowie die Außerachtlassung von Konstellationen, „die lediglich in einem Einzelfall ausnahmsweise die Preisbildung beeinflusst haben“⁴⁷⁶. Umfasst vom Bewertungsabzugsverbot sind – diesem Zweck folgend – nur besondere personenbezogene Beschränkungen, allerdings „unabhängig davon [...], ob sie auf Gesetz oder Rechtsgeschäft beruhen und absoluter oder relativer Art sind“⁴⁷⁷. Wann es sich konkret um eine gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG entsprechende persönliche Beschränkung handelt, ist eine Frage des Einzelfalls. Typischerweise wird hierbei jedoch die Geschäftsunfähigkeit des Erwerbers⁴⁷⁸ als absolute, persönliche Verfügungsbeschränkung eingeordnet. Auf dieser Einordnung

⁴⁷⁴ So: *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 9 BewG Rn.36 (Stand: April 2017); *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.104 (Stand: Dezember 2012).

⁴⁷⁵ *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 474.

⁴⁷⁶ BFH v. 04.05.2011 – II R 55/09 –, BFH/NV 2011, 1702: Umfasst sind Umstände „mit denen der Verkehr bei Abschätzung des Werts eines Wirtschaftsguts nicht zu rechnen pflegt“: BFH v. 26.02.2007 – II R 73/05 –, BFH/NV 2007, 1277.

⁴⁷⁷ BFH v. 17.09.1997 – II R 8/96 –, BFH/NV 1998, 587 (588).

⁴⁷⁸ FG Münster v. 12.08.1998 – 8 K 5129/94 GrE –, EFG 1999, 247 (248).

aufbauend kann man wohl davon ausgehen, dass für die Qualifikation als persönliche Beschränkung sowohl Entstehungsgrund als auch die Wirkung persönlicher Natur sein müssen.

Für die Beurteilung, in welchen Konstellationen man von *vertraglich* vereinbarten persönlichen Beschränkung spricht, kann dieser Grundgedanke übertragen werden. Mithin liegt beispielsweise dann eine vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkung gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 3 BewG vor, wenn ein Arbeitgeber dem Arbeitnehmer verbilligt Aktien unter der Bedingung überlässt, dass dieser diese innerhalb einer bestimmten Sperrfrist nicht veräußern darf⁴⁷⁹. Hier ist sowohl der Entstehungsgrund ein persönlicher, nämlich die persönliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer, als auch die Wirkung, die sich allein auf den Erwerber (Arbeitnehmer) beschränkt. Jeder andere Aktionär darf seine Anteile weiterhin ohne Beschränkung veräußern, die Veräußerungssperre fußt allein in der Person des Arbeitnehmer-Aktionärs⁴⁸⁰. Als rechtfertigender Grund für die Außerachtlassung von derartigen vertraglichen Verfügungsbeschränkungen führt der Bundesfinanzhof die fehlende „Möglichkeit [...] objektiver Anhaltspunkte für die Schätzung von Abschlägen“⁴⁸¹ an.

Abzugrenzen sind diese angeführten *persönlichen* Verfügungsbeschränkungen von solchen, die in dem Wirtschaftsgut selbst gründen und für alle Verfügungsberechtigten beispielsweise Eigentümer zählen – sog. *sachliche* Verfügungsbeschränkungen⁴⁸². Derartige sachliche Verfügungsbeschränkungen können, gleich den persönlichen, rechtsgeschäftlicher oder gesetzlicher Natur sein, sie wirken sich auf das Abzugsverbot gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG jedoch nicht aus. Ein Beispiel für eine solche sachliche Verfügungsbeschränkung gesetzlicher Natur ist § 717 S. 1 BGB für die Anteile an einer Personengesellschaft⁴⁸³. Grund für die Einordnung des § 717 S. 1 BGB als sachliche Verfügungsbeschränkung ist, dass die Beschränkung allein von dem Innehaben der Gesellschafteranteile abhängig ist und ggü. jedem Anteilsinhaber wirkt. Eine weitere sachliche Verfügungsbeschränkung, jedoch vertraglicher Art, ist die Vereinbarung eines Abtretungsverbots für die Forderung gem. § 399 2. Alt. BGB⁴⁸⁴. Die

⁴⁷⁹ BFH v. 07.04.1989 – VI R 47/88 –, BStBl. II 1989, 608.

⁴⁸⁰ BFH v. 07.04.1989 – VI R 47/88 –, BStBl. II 1989, 608.

⁴⁸¹ BFH v. 07.04.1989 – VI R 47/88 –, BStBl. II 1989, 608 (611).

⁴⁸² So auch der BFH v. 28.10.2008 – IX R 96/07 –, BStBl. II 2009, 45 (46).

⁴⁸³ Vgl. bzgl. des Beispiels: *Daragan*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 9 BewG Rn.40.

⁴⁸⁴ *Daragan*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 9 BewG Rn.42.

Beschränkung beruht hier zwar notwendigerweise auf einer persönlichen Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner über die Forderung, diese kann jedoch je nach Vereinbarung ggü. jedermann (absolut) wirken⁴⁸⁵.

Die Beispiele verdeutlichen, dass für die Abgrenzung von persönlichen Verfügungsbeschränkungen im Sinne des § 9 Abs. 3 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG und bewertungsmindernden sachlichen Verfügungsbeschränkungen ausschließlich deren Wirkung ausschlaggebend ist⁴⁸⁶.

Von besonderer Bedeutung ist in Bezug auf die Bewertung von Familienunternehmen nun die Frage, ob von diesem Bewertungsabschlagsverbot für persönliche Verfügungsbeschränkungen auch gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen erfasst werden. Familienunternehmen kennzeichnen sich (wie bereits dargestellt) durch ihre generationsübergreifende Beständigkeit. Um den für Familienunternehmen ausschlaggebenden familiären Einfluss zu ermöglichen, zu festigen und gegen das Eindringen von Dritten zu schützen, sind etwaige vertraglich vereinbarte Zustimmungsbedürfnisse für Verfügungen sowie Verfügungsbeschränkungen auf bestimmte Personenkreise üblich, wenn nicht sogar zwingend notwendig⁴⁸⁷. Würde diese eingeschränkte Fungibilität aufgrund von § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG bei der Bewertung nicht berücksichtigt, so könnte dies zu einer ungerechtfertigten, erhöhten Bewertung von Familienunternehmen im Allgemeinen führen. Es ist deshalb für Familienunternehmen von entscheidender Bedeutung, wie weitreichend das Verständnis der Verfügungsbeschränkung im Sinne des § 9 Abs. 3 BewG zu fassen ist.

bb) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 9 Abs. 3 BewG vor der Erbschaftsteuerreform 2009

Der Bundesfinanzhof führt zur Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform 2009 zur Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen, welche über vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkungen verfügen, aus, dass „die Beschränkungen der Veräußerlichkeit oder Abtretbarkeit beziehungsweise Beschränkungen im Erbfolge keine Herabsetzung des im Übrigen richtig ermittelten

⁴⁸⁵ Vgl. hierzu u.a.: *Schulze*, in: *Schulze, Bürgerliches Gesetzbuch*, § 399 BGB Rn.5 und 7.

⁴⁸⁶ Eine solche Abgrenzung nahm erstmals *Daragan* vor: *Daragan*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 9 BewG Rn.43.

⁴⁸⁷ Siehe so auch: *Hübner*, ZEV 2009, 361.

Anteilswert⁴⁸⁸ bedürfen⁴⁸⁹. Der „Geltungsgrund [der vereinbarten Verfügungsbeschränkungen ist] in der sog. Mitgliedschaft und den mitgliedschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft“⁴⁹⁰ zu sehen. In einer solchen Konstellation könnte man jedoch nicht mehr von „objektiven Umständen, die keine persönlichen Umstände seien, sprechen“⁴⁹¹. Eine Einordnung der vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkung als sachliche und demnach wertmindernde, welche nicht unter § 9 Abs. 3 BewG fallen, scheidet für den Bundesfinanzhof mithin von Anfang an aus. Entscheidend für diese mangelnde Auswirkung auf den Wert des Wirtschaftsguts ist seiner Ansicht nach dabei vor allem, „daß die Gesellschafter diese Bindungen im eigenen und gegenseitigen Interesse eingegangen sind und sie diese Beschränkungen jederzeit wieder beseitigen können“⁴⁹². Die Argumentation des Bundesfinanzhofs verdeutlicht, dass mit der Negation eines Bewertungsabschlages aufgrund von selbst festgelegten Verfügungsbeschränkungen, insbesondere ein möglicher Missbrauch durch wertmindernde Beeinflussung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zum Bewertungsstichtag typisierend verhindert werden soll⁴⁹³. Zudem liegen den Urteilen die Annahme zugrunde, dass die mit den Verfügungsbeschränkungen einhergehenden Nachteile durch die damit einhergehende positiv gestärkte Stabilität des Unternehmens aufgewogen werden könnten⁴⁹⁴.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs handelt es sich mithin bei vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen regelmäßig um persönliche Verhältnisse im Sinne des § 9 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 9 Abs. 2 S. 3 BewG, die den gemeinen Wert nicht mindern dürfen.

⁴⁸⁸ BFH v. 11.07.1967 – III 21/64 –, BStBl. III 1967, 666 (667).

⁴⁸⁹ St. Rspr. des BFH: BFH v. 19.12.2007 – II R 22/06 –, BFH/NV 2008, 962 (963 f.); v. 12.07.2005 – II R 8/04 –, BStBl. II 2005, 845 (847 f.); v. 17.06.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17; v. 30.03.1994 – II R 101/90 –, BStBl. II 1994, 503; v. 24.01.1975 – III R 4/73 –, BStBl. II 1975, 374; v. 23.07.1971 – III R 41/70 –, BStBl. II 1972, 4; v. 11.07.1967 – III R 21/64 –, BStBl. III 1967, 666.

⁴⁹⁰ BFH v. 17.06.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17.

⁴⁹¹ BFH v. 11.07.1967 – III 21/64 –, BStBl. III 1967, 666 (668).

⁴⁹² Vgl. hierzu: BFH v. 30.03.1994 – II R 101/90 –, BStBl. II 1994, 503 mit Verweis auf: BFH v. 24.01.1975 – III R 4/73 –, BStBl. II 1975, 374 (377).

⁴⁹³ So ausdrücklich auch: BFH v. 11.07.1967 – III 21/64 –, BStBl. III 1967, 666 (668) mit konkreter Bezugnahme auf Familiengesellschaften.

⁴⁹⁴ BFH v. 11.07.1967, BStBl. III 1967, 666 (667).

b) Keine Veränderung der normativen Ausgangslage durch § 11 BewG (kein Vorrang des § 11 BewG vor § 9 BewG)

Die dargelegte normative Ausgangslage sowie die daran anknüpfende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs könnte im Hinblick auf § 11 Abs. 2 BewG in der Fassung vom Erbschaftsteuerreformgesetz 2009⁴⁹⁵ „überholt“ sein. Die Notwendigkeit hierüber nachzudenken, beruht auf folgender Überlegung:

Zwar berücksichtigt das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. § 199 ff. BewG⁴⁹⁶ aufgrund seiner gewollten Vereinfachung keine Einzelfälle wie beispielsweise Ausschüttungs-/Entnahme- oder Verfügungsbeschränkungen in Form von Abschlägen, die Bewertung erfolgt vielmehr „starr“ nach der bereits dargestellten Berechnungsmethode. Allerdings ist eine weitere Wertermittlungsmethode, welche § 11 Abs. 2 BewG umfasst, das IDW S1-Verfahren. Das IDW S1-Verfahren qualifiziert sich gerade durch seine Einzelfallberücksichtigung⁴⁹⁷. Mithilfe des IDW S1-Verfahrens könnte mithin ein Wertabschlag aufgrund vorhandener Verfügungsbeschränkungen im Unternehmen im Einzelfall zu einer Wertminderung trotz Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 9 BewG führen. Dies wiederum hängt jedoch u.a. davon ab, ob innerhalb der Bewertungsmethoden keine klare Methodenhierarchie vorgeschrieben ist, welche das vereinfachte Ertragswertverfahren als das Vorrangige beurteilt.

Ob eine derartige Methodenhierarchie besteht oder nicht, wird aufgrund des fehlenden eindeutigen Gesetzeswortlauts in der Literatur kontrovers diskutiert. Teilweise wird mit Verweis zum einen auf den Gesetzeswortlaut von § 11 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 4 BewG – „sind zu berücksichtigen“ – und zum anderen auf das Fehlen einer ausdrücklichen Escape-Klausel wie in § 198 BewG ein verbindlicher Anwendungsvorrang des einfachen Ertragswertverfahrens als Regelverfahren vertreten⁴⁹⁸. Der wohl herrschende Teil der Literatur verfolgt jedoch die Ansicht, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren vielmehr nur eine

⁴⁹⁵ § 11 BewG beruht heute (Stand: 2020) auf Art. 3 des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz v. 18.12.2013, BGBl. I S. 4318. Der hier hauptsächlich relevante § 11 Abs. 2 BewG entspricht dabei jedoch der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes von 2009.

⁴⁹⁶ Vgl. bzgl. der Bewertungsmethode „vereinfachtes Ertragswertverfahren“ die allgemeinen Ausführungen innerhalb des Ersten Teils A. II. 2. c).

⁴⁹⁷ Vgl. im Allgemeinen zum IDW S1-Verfahren die Ausführungen innerhalb des Ersten Teils A. II. 2. c).

⁴⁹⁸ *Viskorf*, ZEV 2009, 591 (594 f.), mit dem Verweis darauf, dass eine andere Handhabung dazu führen würde, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bereitet werde, die Höhe der Besteuerungsgrundlage selbst zu bestimmen, was wiederum dem Rechtsstaatsprinzip, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Bestimmtheitsgebot widersprechen würde;

„Angebot“ des Gesetzgebers ist, welches der Steuerpflichtige nicht in Anspruch nehmen muss, aber „kann“⁴⁹⁹. Als Gründe für diese Ansicht wird die „kann“-Regelung beim vereinfachten Ertragswertverfahren selbst gem. § 199 Abs. 1 BewG angebracht, die offene Formulierung „ist zu berücksichtigen“ gem. § 11 Abs. 2 S. 4 BewG und nicht „darf nur berücksichtigt werden“ oder „vorrangig zu berücksichtigen ist“ sowie die fehlende ausdrückliche Integration des vereinfachten Ertragswertverfahrens in § 11 Abs. 2 S. 2 BewG. Für die Sichtweise der herrschenden Literatur streitet zudem zum einen, dass es sich bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren um ein mit der Neufassung von § 11 BewG neu entwickeltes, damals noch nicht erprobtes und folglich mit vielen Unabwägbarkeiten verbundenes Bewertungsverfahren handelte⁵⁰⁰. Zum anderen spricht für ein Bewertungsmethodenwahlrecht, dass eine etwaige Methodenhierarchie gerade nicht mit der ausdrücklichen gesetzlich anerkannten Alternativmöglichkeit in § 11 Abs. 2 S. 2 BewG vereinbar wäre: „Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, [...] so ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln.“

Mannek, DB 2008, 423 (428), welcher das vereinfachte Ertragswertverfahren als maßgebend ansieht, es sei denn es führt zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“; so wohl auch: *Geck*, ZEV 2008, 557 (560): „In § 11 Abs. 2 S. 4 BewG wird auf das nunmehr in den §§ 199 - 203 BewG enthaltenen vereinfachte Ertragswertverfahren verwiesen, welches nur bei „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ nicht anzuwenden ist“; *Horn*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 12 ErbStG Rn.327: das „kann“ in § 199 Abs. 1 BewG ist demnach „als Konkretisierung und Eingrenzung der Amtsermittlungspflicht nach § 88 Abs. 1 AO idS aufzufassen, dass das Ergebnis des vereinfachten Ertragswertverfahrens zugrunde zu legen ist, wenn keine besseren Erkenntnismöglichkeit vorliegen“.

⁴⁹⁹ *Piltz*, Ubg 2009, 13 (14); *Söffing*, DStZ 2008, 867 (868); *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, 173 (174); *Eisele*, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 99; *Lorenz*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 184; *Kreuziger/Jacobs*, in: Kreuziger/Schaffner/Stephany, § 11 BewG Rn.48 ff.; daraus abgeleitetes Wahlrecht des Steuerpflichtigen: *Thees/Sulek*, BB 2018, 1963 (1967); *Stalleiken/Theissen*, DStR 2010, 21 (22); *Meyering*, StuW 2011, 274 (278); *Neufang*, BB 2009, 2004 (2006); *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, BB 2009, 300 (301); *Seer*, GmbHR 2009, 225 (228); *Grootens*, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 199 BewG Rn.23 f. (Stand: September 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 12 ErbStG Rn.227.1 (Stand: Juni 2018); *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 199 BewG Rn.3 (Stand: April 2017).

⁵⁰⁰ *Lorenz*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 184.

Im Folgenden wird dementsprechend auch hier die Meinung vertreten, dass aus dem Wortlaut sowie aus dem Telos kein Zwang im Rahmen der Wahl der Ertragswertmethode besteht⁵⁰¹, sondern vielmehr ein Wahlrecht, das vereinfachte Ertragswertverfahren anzuwenden, soweit dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Dieses Auslegungsergebnis ist gleichbedeutend damit, dass Unternehmen mit vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen dem Grunde die Möglichkeit zusteht, ein Bewertungsverfahren zu wählen, welches die vertraglich vereinbarten Beschränkungen – trotz Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – anhand etwaiger Abschläge wertmindernd berücksichtigt.

Damit drängt sich dann allerdings die Frage auf, was dies für § 9 Abs. 1 BewG bedeutet. Zu klären ist vor allem, ob der Bewertungsgrundsatz des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 3 BewG – in der Auslegung durch den Bundesfinanzhof – auch vollumfänglich für die Bewertung von Familienunternehmen nach § 11 Abs. 2 BewG Anwendung findet, sodass trotz grundsätzlich bestehender Möglichkeit von etwaigen Bewertungsabschlägen innerhalb der jeweiligen Bewertungsmethode, solche aufgrund des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 3 BewG nicht erfolgen dürfen. Es bedarf insofern einer Klärung des Verhältnisses § 9 BewG zu § 11 Abs. 2 BewG.

In der Literatur wird vermehrt die Meinung vertreten, dass § 11 Abs. 2 BewG aufgrund der Ausformulierung von konkreten Anwendungsfällen und wegen fehlender ausdrücklicher Einschränkungen bzgl. der Bewertungsmethoden als *lex specialis* zu § 9 BewG anzusehen ist⁵⁰². Verfügungsklauseln dürften demnach bei einem derartigen Verständnis, unabhängig von der Auslegung des Bundesfinanzhofs bzgl. § 9 BewG, wertmindernd berücksichtigt werden, soweit ein Bewertungsverfahren einen derartigen Abschlag vorsieht. Diese Ansicht ist jedoch zu kritisieren:

Das Bundesverfassungsgericht forderte 2006 aus Gründen der folgerichtigen Ausgestaltung der Belastungsgrundentscheidung des Erbschaftsteuergesetzgebers die maßgebliche Orientierung bei der erbschaftsteuerbedingten Bewertung

⁵⁰¹ *Söffing*, DStZ 2008, 867 (868); *Seer*, GmbHR 2009, 225 (228).

⁵⁰² U.a. so: *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 475; *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, BB 2009, 300 (301 f.); *Pawelzik*, Ubg 2010, 883 (893); *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 109 BewG Rn.3 f. (Stand: April 2012); *Kreutziger*, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, § 9 BewG Rn.8.

von jeglichen Wirtschaftsgütern an dem Verkehrswert⁵⁰³ – in der Terminologie des Bewertungsrechts: dem gemeinen Wert – als Annäherungswert:

„Die durch den Erwerb eines nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsguts vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit wird daher durch den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, mithin durch den gemeinen Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 BewG, bemessen. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab.“⁵⁰⁴

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts kann demnach nur eine vollumfängliche Berücksichtigung des gemeinen Werts gem. § 9 Abs. 2 BewG, als allgemeingültigen Annäherungswert, der verfassungsrechtlich gebotenen, gleichheitsgerechten Ausgestaltung und folgerichtigen Umsetzung der erbschaftsteuerlichen Belastungsentscheidung gerecht werden⁵⁰⁵.

Der gemeine Wert entspricht, gemäß der Definition in § 9 Abs. 2 S. 1 BewG, dem Preis, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.“ Folgenotwendig sind jegliche „ungewöhnliche[n] oder persönliche[n] Verhältnisse [...] nicht zu berücksichtigen“. Ein ausdrücklicher Verweis des Bundesverfassungsgerichts auf das Bewertungsabschlagverbot nach § 9 Abs. 3 BewG, wonach „als persönliche Verhältnisse [...] auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen“ sind, fehlt. Aus diesem fehlenden ausdrücklichen Bezug kann man nun weitere unterschiedliche Rückschlüsse ziehen: Folgt man der teilweise vertretenen Ansicht der Rechtsprechung und Literatur, dass § 9 Abs. 3 BewG in § 9 Abs. 2 S. 3 BewG „eingebettet“⁵⁰⁶ ist, so muss man wohl auch hier annehmen, dass – folgend dem Bundesverfassungsgericht – aus verfassungsrechtlichen Gründen auch das Verbot des Bewertungsabschlags für Verfügungsbeschränkungen bei der gleichheitsgerechten Wertermittlung der Vermögenszugänge zu berücksichtigen ist. Dementsprechend erschiene auch nur eine Berücksichtigung des Abschlagsverbots im Rahmen der Bewertungsmethoden gem. § 11 Abs. 2 BewG folgerichtig. Gegen ein

⁵⁰³ Bzgl. der Einzelheiten der damit einhergehenden verfassungsrechtlichen Notwendigkeit, siehe: Erster Teil A. II. 2. b).

⁵⁰⁴ BVerfG v. 07.11.2006, - 1 BvL 10/02 -, BVerfGE 117, 1 (34).

⁵⁰⁵ BVerfG v. 07.11.2006, - 1 BvL 10/02 -, BVerfGE 117, 1 (33 ff.).

⁵⁰⁶ Ausdrücklich so: FG München v. 26.07.1990 – 15 K 15215/86 –, EFG 1991, 113; zustimmend: *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 9 BewG Rn.35 (Stand: April 2017).

solches Verständnis der „Einbettung“ spricht jedoch, dass vieles bei der Ausgestaltung von § 9 Abs. 3 BewG, die Wortlautmerkmale „auch“, „insbesondere“ sowie die Regelung in einem eigenen Absatz, dafür spricht, dass es sich bei diesem um eine unabhängige Spezialvorschrift, d.h. eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 9 Abs. 2 S. 3 BewG, handelt⁵⁰⁷. Ein solches Verständnis würde auch die vorgenommene Trennung des Bundesverfassungsgerichts von § 9 Abs. 1, 2 und 3 BewG und den ausdrücklichen Verweis des Bundesverfassungsgerichts auf § 9 Abs. 2 BewG und gerade nicht auf den kompletten § 9 BewG erklären.

Auch wenn man der hier dargestellten zweiten Ansicht folgt und kein verfassungsrechtliches Gebot der Berücksichtigung von § 9 Abs. 3 BewG annimmt, so kann man jedoch aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung von § 11 Abs. 2 BewG nicht zu einem anderen Ergebnis als das der ersten Ansicht gelangen:

Reagiert hat der Gesetzgeber auf die Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts einer verfassungsgemäßen Ausgestaltung der Bewertungsmethoden u.a. durch die „Schaffung“ des § 11 Abs. 2 BewG. Ob der Gesetzgeber mithilfe von § 11 Abs. 2 BewG, in Abgrenzung zu § 9 BewG, einen eigenen beziehungsweise in Teilen spezielleren Bewertungsgrundsatz konstruieren wollte, muss durch Auslegung der Norm beurteilt werden.

Ausdrücklich bezieht sich der Gesetzgeber im Rahmen des § 11 Abs. 2 BewG nicht auf § 9 BewG. Es fehlt demgemäß an einem konkreten Verweis, ähnlich wie bei § 5 Abs. 6 EStG, welcher vorschreibt, dass die Vorschriften des § 9 BewG zu befolgen sind. Allerdings ist bei Berücksichtigung der Systematik anzubringen, dass der Gesetzgeber die neue Regelung des § 11 Abs. 2 BewG nicht im Rahmen des § 9 BewG, unter der Überschrift „Bewertungsgrundsatz“ für alle Vermögensgüter, integriert hat, sondern im Rahmen des § 11 BewG, welcher allein die teilweise konkreteren Bewertungsmethoden für Wertpapiere und Anteile und über § 109 BewG auch für gewerbliches Betriebsvermögen bestimmt. Dass der Gesetzgeber wohl eher den gemeinen Wertbegriff gem. § 9 BewG mithilfe von § 11 Abs. 2 BewG festigen wollte, wird dabei durch die ausdrückliche Bezugnahme auf den gemeinen Wert – § 11 Abs. 2 S. 1 BewG: „sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen“ – deutlich. Der Begriff des gemeinen Werts wird im Bewertungsrecht vor allem durch § 9 BewG geprägt. Im Zusammenhang mit der systematischen Stellung, dem Sachzusammenhang und in der Kenntnis, dass

⁵⁰⁷ So vor allem auch: *Lorenz*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 99 ff.

§ 11 Abs. 2 BewG als Reaktion auf das Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 07. November 2006 verkündet wurde, kann die Nennung des gemeinen Werts im Rahmen des § 11 Abs. 2 S. 1 BewG nur als ein Verweis auf den allgemeinen Bewertungsgrundsatz gem. § 9 BewG verstanden werden⁵⁰⁸. Die Auslegung dahingehend, dass durch die Nennung des gemeinen Werts im § 11 Abs. 2 S. 1 BewG ein neuer, anderer Wert gemeint sein soll, verkennt infolgedessen vielmehr einen zentralen Punkt: § 11 Abs. 2 BewG regelt die Bewertungsmethoden für Wirtschaftsgüter, deren Wert nicht vom Börsenkurs abgeleitet werden kann. Ausschlaggebend können bei einer derartigen Ermittlung nach dem Willen des Gesetzgebers auch übliche Methoden für außersteuerliche Zwecke sein. Dass diese Bewertungsmethoden nicht immer auf das Preisbildungsverhalten am freien Markt abstellen, ist möglich, und kann der vom Bundesverfassungsgericht geforderte gleichheitsgerechte Vermögensbewertung nur dann entsprechen, wenn Orientierungsgröße der Wert gem. § 9 BewG bleibt. Diese Orientierung am gemeinen Wert gem. § 9 BewG kann allerdings wiederum nur durch einen ausdrücklichen Verweis auf den „gemeinen Wert“ gewährleistet werden. Diese Aussage steht auch nicht im Widerspruch zu § 11 Abs. 1 BewG, welcher ebenfalls als konkrete Ausgestaltung zur Ermittlungsmethode nicht ausdrücklich auf den gemeinen Wert abstellt. Der Börsenkurs spiegelt idealiter das Marktgeschehen zum Bewertungsstichtag wider⁵⁰⁹. Ein Verweis in Absatz 1 wäre somit im Gegensatz zu Absatz 2 obsolet gewesen. Die Offenheit des Gesetzgebers für die unterschiedlichsten Bewertungsverfahren darf nicht als „Ignoranz“ ggü. der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung verstanden werden, sondern im Gegenteil als präzise Umsetzung der Forderungen des Bundesverfassungsgerichts⁵¹⁰. Die Orientierung am gemeinen Wert beziehungsweise die Findung des gemeinen Werts hat für den Gesetzgeber eine so hohe Bedeutung, dass jede übliche Methode, die angewendet werden kann, auch im Bewertungsgesetz angewendet werden darf, soweit dadurch der gemeine Wert in Geldwerten wiedergegeben wird⁵¹¹.

⁵⁰⁸ A.A.: *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 9 BewG Rn.5 (Stand: April 2017), welcher einen alleinigen Verweis auf § 9 Abs. 1 BewG annimmt.

⁵⁰⁹ *Möllmann*, BB 2010, 407 (408).

⁵¹⁰ *Mannek*, in: Gürsching/Stenger, § 11 BewG Rn.244 (Stand: Juli 2017).

⁵¹¹ *Mannek*, in: Gürsching/Stenger, § 11 BewG Rn.244 (Stand: Juli 2017).

Darüber hinaus scheint die Wiederholung des normativen Ermittlungsansatzes⁵¹² des gemeinen Werts anhand des Veräußerungserlöses gem. § 9 BewG innerhalb des § 11 Abs. 2 S. 2 BewG ein Verweis darauf zu sein, dass § 11 Abs. 2 BewG sich dem Ansatz von § 9 BewG unterordnet und diesen nur in Teilen weiter konkretisiert. Das Abstellen auf die Erwerberperspektive im Rahmen des § 11 Abs. 2 S. 2 BewG steht insofern auch in keinen Widerspruch zu dem eigentlich gem. § 9 Abs. 2 BewG geforderten objektivierten Bewertungsverfahren, weil die Erwerberperspektive nur die Ermittlungsmethode mitbestimmen kann, aber nicht die schlussendliche Bewertung des Vermögens⁵¹³. Diese Bewertung ist, entsprechend § 9 Abs. 2 BewG, anhand objektivierter Bewertungsmaßstäbe durchzuführen.

Stellt nun § 11 Abs. 2 BewG jedoch dem Grunde nach auf denselben Bewertungsgrundsatz wie § 9 Abs. 2 BewG ab und stellt § 11 Abs. 2 BewG auch noch eine konkrete Verbindung zu § 9 BewG im Allgemeinen her, dann muss die spezielle Vorschrift des § 9 Abs. 3 BewG, welcher das Abstellen auf das Preisbildungsverhalten in Teilen bestimmt, als Spezialvorschrift auch für § 11 Abs. 2 BewG gelten⁵¹⁴.

Folgerichtig bleibt, trotz der Ermittlung des Werts gem. § 11 Abs. 2 BewG, § 9 BewG komplett mit seinen unterschiedlichen Grundsätzen zentraler und oberster Bewertungsmaßstab. Die Ermittlungsmethoden, welche gem. § 11 Abs. 2 S. 2 BewG zur Anwendung kommen, müssen demnach mit den Grundsätzen des § 9 BewG aus Einheitlichkeitsgründen übereinstimmen. Die Auslegung des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 3 S. 1 BewG in der Art und Weise, dass vertraglich vereinbarte Vinkulierungsklauseln zwischen Gesellschaftern bei dem Erwerb eines Anteils als persönliche Verfügungsbeschränkungen im Sinne der Norm verstanden werden, erscheint bedenklich, kann jedoch nicht zu einer anderen systematischen Gesetzesanwendung führen.

§ 9 BewG ist indes *lex specialis* zu § 11 Abs. 2 BewG⁵¹⁵. Es ist mithin mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 nach hier vertretener Ansicht keine Veränderung der normativen Ausgangslage eingetreten. Entsprechend der bisherigen

⁵¹² BT-Drs. 16/7918, S. 38: „Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist in erster Linie der Preis, der bei einer Veräußerung unter Fremden Dritten vereinbart wurde“.

⁵¹³ *Riedel*, ZErB 2015, 204 (207); a.A.: *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 109 BewG Rn.3 (Stand: April 2012).

⁵¹⁴ So auch i.E.: *Krumm*, FR 2015 481 (485 f.).

⁵¹⁵ So wohl auch die Finanzverwaltung. Abgeleitet werden kann dies durch den Verweis der Finanzverwaltung auf die BFH-Entscheidung vom 17.07.2005 – II R 8/05 –, BStBl. II

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dürfen Verfügungsbeschränkungen, wie sie bei Familienunternehmen üblich sind, aufgrund von § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 3 S. 1 BewG den gemeinen Wert auch weiterhin, d. h. auch nach Ermittlung des gemeinen Wertes nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 BewG, nicht mindern.

c) Kritische Würdigung der Auslegung des Bundesfinanzhofs (bezogen auf die Rechtslage bis zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2016)

aa) Bewertungsrechtliche Aspekte

Die getätigte Auslegung des Bundesfinanzhofs von § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG ist u.a. im Hinblick auf die bewertungsrechtlichen Aspekte kritisch zu beurteilen:

Die „Basisdefinition“ des gemeinen Werts⁵¹⁶ gem. § 9 Abs. 2 BewG knüpft für die konkrete Wertermittlung eines Wirtschaftsguts an den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Verkaufserlös nach den Grundsätzen von Angebot und Nachfrage an. Ausschlaggebend soll der objektive Wert des Wirtschaftsguts sein, den es „nach seiner [tatsächlichen] Beschaffenheit für jedermann hat“⁵¹⁷. Entsprechend dem Zweck der gesetzlichen Regelung soll gerade nicht die Wertermittlung anhand der (internen) Gesellschafterperspektive erfolgen, sondern die Perspektive eines unabhängigen und externen, hypothetischen Erwerbers Maßstab sein – sog. gewöhnlicher Geschäftsverkehr⁵¹⁸. Als Bewertungsgrundlage ist folgerichtig das – hypothetische – Preisbildungsverhalten zwischen mehreren

2005, 845: H B 11.3 ErbStR 2019. Ausdrücklicher war dies noch in dem Ländererlass von 05.06.2014, BStBl. I 2014, 882: „Als besondere Umstände, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts nach allen Bewertungsverfahren nicht zu berücksichtigen sind, sind auch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, z. B. Verfügungsbeschränkungen, anzusehen (§ 9 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 BewG).“; i.E. so auch: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 12 Rn.47 ff.; *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.21 (Stand: Dezember 2012); *Lorenz*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S.118; *Krumm*, FR 2015 481 (485 f.); a.A.: *Kreutziger*, in: *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, § 9 BewG Rn.8; *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, BB 2009, 300 (301 f.); *Pawelzik*, Ubg 2010 883 (893); sowie ausdrücklich: *Blank*, Die erbschaftsteuerliche Unternehmensbegünstigung nach §§ 13a ff. ErbStG, S. 251 f. Ebenso auch das Verständnis des BFH in der Entscheidung von 2008: BFH v. 28.10.2008 – IX R 96/07 –, BStBl. II 2009, 45 (46).

⁵¹⁶ „In der Regel“ stimmt dieser Wert mit dem Verkehrswert überein: BFH v. 02.02.1990 – III R 173/86 –, BStBl. II 1990, 497.

⁵¹⁷ *Kreutziger*, in: *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, § 9 BewG Rn.10.

⁵¹⁸ *Kohl*, WPg 2015, 1130 (1131).

Personen maßgebend⁵¹⁹. Ist diese von § 9 Abs. 2 BewG unterstellte Möglichkeit der freien Veräußerlichkeit des Objekts am Markt durch die Eingrenzung des Erwerberkreises und dementsprechend durch die Marktzugängigkeit jedoch tatsächlich eingeschränkt, so hat dies auch auf die Ermittlung des Verkehrswerts Auswirkungen. Tendenziell ist bei einer eingeschränkten Fungibilität, trotz der möglicherweise werterhöhenden Wirkung aufgrund der damit einhergehenden Stabilität des Unternehmens, von einer Reduzierung des eigentlichen realisierbaren Betrags auszugehen⁵²⁰. Für diese Behauptung streitet zum einen der verkleinerte Kreis potentieller Interessenten. Der nach § 9 BewG zugrundeliegende Preis eines Wirtschaftsgutes wird auch bei hypothetischer Betrachtung maßgeblich von den wirtschaftlichen Grundsätzen Angebot und Nachfrage bestimmt. Wird nun der Kreis der möglichen Erwerber auf eine bestimmte Anzahl an Personen beschränkt⁵²¹, so kann das „künstlich“ reduzierte allgemeine Interesse auch die Höhe der Preisbildung negativ beeinflussen⁵²². Zum anderen muss beachtet werden, dass es bei Familienunternehmen Fälle gibt, in denen der Anteil für die ersten 20 Jahre sogar unveräußerlich ist⁵²³. Ein potentieller Käufer wird sich dieser Einschränkung seiner Dispositionsbefugnis und auch der mit dem Erwerb des Unternehmensanteils einhergehenden ihn dann auch selbst betreffenden Verwertungsproblematik – insbesondere in Krisenzeiten – bewusst sein. In der Zusammenschau mit üblichen Ausschüttungs-/Entnahmebegrenzungen der Gewinne bei Familienunternehmen während des Haltens des Anteils erhöht sich

⁵¹⁹ *Krumm*, FR 2015, 481 (485f.); *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 152 ff.

⁵²⁰ I.E. so: *Gerlach*, BB 1996, 821 (825); *Pawelzik*, Ubg 2010, 883 (892 f.); *Knittel*, in: *Gürsching/Stenger*, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012); *Pauli*, DB 2014, 1393 (1395); *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (332 f.); *Lorson* verweist darauf, dass „aus Sicht des Anlegers [das Unternehmen] einen bis 35% geringen Wert haben“ kann (*Lorson/Geltinger/Horn/Schünemann*, DStR 2012, 1621 (i.V.m. Fn.9)). Er stützt diese Aussage auf die Restricted Stock-Studien für den amerikanischen Kapitalmarkt. Grundlegend zur Verkehrswertbeeinflussung von Verfügungsbeschränkungen: *Kreutziger*, in: *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, § 9 BewG Rn.18 ff.; *Immes*, in: *Wilms/Jochum*, § 9 BewG Rn.13 (Stand: Oktober 2013); *Wolfersdorff*, ifst-Schrift 2015 (506), 116 (126).

⁵²¹ Ein kleiner Kreis an Interessenten entspricht dabei immer noch dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr: BFH v. 23.02.1979 – III R 44/77 –, BStBl. II 1979, 618 (619).

⁵²² Vgl. bzgl. dieser Argumentationsstruktur: *Gerlach*, BB 1996, 821 (825). Hiermit soll nicht behauptet werden, dass grundsätzlich ein geringer Kaufinteressentenkreis den zu erzielenden Preis minimiert vgl. so auch: BFH v. 02.07.2008 – II B 46/07 –, BFH/NV 2008, 1654 (1655), es soll vielmehr verdeutlicht werden, dass eine solche Konstellation zur Reduzierung führen kann.

⁵²³ Häufen werden sich diese Konstellationen insbesondere wegen der Einführung des § 13a Abs. 9 ErbStG 2016.

das unkalkulierbare Risiko und senkt den mit dem Objekt verbundenen finanziellen Nutzen weiter⁵²⁴.

Die fehlende Realisierbarkeit des eigentlichen vollen Werts des Unternehmeranteils scheint demzufolge bei Zugrundelegung eines hypothetischen Marktgeschehens zu mindestens möglich. Eine Bewertung des Familienunternehmens(-anteils) nach der Aussage des Bewertungsgesetzes hätte danach eine Berücksichtigung des Minderwerts zur Folge.

Fraglich ist jedoch, ob die Vorschrift des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG die Berücksichtigung des preisbildenden Faktors vertraglich vereinbarte, familienunternehmenstypischer Verfügungsbeschränkung im Hinblick auf die vorstehenden Erkenntnisse verhindert und dementsprechend es einer Korrektur des ursprünglichen Bewertungsergebnisses bedarf. Der Bundesfinanzhof nimmt hier eine Auslegung des Gesetzeswortlauts von § 9 Abs. 3 BewG dahingehend vor, dass jegliche vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkung unter Gesellschaftern unwiderlegbar als bewertungsrechtlich nicht zu berücksichtigende Verfügungsbeschränkung zu verstehen ist. Es stellt sich hier jedoch die Frage, ob diese Auslegung des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG zwingend ist oder ob nicht vielmehr eine enge Auslegung des Gesetzeswortlauts erfolgen kann.

Bei § 9 Abs. 3 BewG handelt es sich, wie bereits an anderer Stelle erwähnt, um eine echte Erweiterung des Anwendungsbereiches, eine Art Spezialvorschrift zu § 9 Abs. 2 S. 3 BewG⁵²⁵. Dass es sich bei § 9 Abs. 3 BewG um eine ausdrückliche Ausnahmegesetzvorschrift für ganz bestimmte einzelne Fälle handelt, muss jedoch folglich auch bei der Beurteilung, ob vertragliche Verfügungsklauseln „persönliche“ im Sinne der Norm sind, berücksichtigt werden⁵²⁶. Entsprechend der zuvor getätigten Ausführungen beurteilt sich die Annahme einer persönlichen Verfügungsbeschränkung gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG nach der Wirkung der Klausel. Tritt die Wirkung der Klausel allein in der Person des Rechtsnachfolgers ein, so scheint die Qualifizierung als persönliche Beschränkung im Sinne des Bewertungsgesetzes folgerichtig, tritt sie hingegen personenunabhängig ein, so liegt die Annahme einer sachlichen Verfügungsbeschränkung nahe.

⁵²⁴ So auch: *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012); *Piltz*, FR 2013, 115 (116 f.); *Hübner* spricht zudem von einer unumstrittenen Auswirkung auf den Verkehrswert des Wirtschaftsgutes: *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 475.

⁵²⁵ Vgl. hierzu: Erster Teil C. III. 1. b).

⁵²⁶ Ebenso *Knittel* (in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012)), welcher in diesem Zusammenhang für eine enge Auslegung plädiert.

Familienunternehmenstypische, vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkungen werden in der Regel von den Gründungsvätern und -müttern des Unternehmens beschlossen. Sie dienen vor allem der Sicherung des familiären Einflusses im Unternehmen. Familienunternehmenstypische Verfügungsklauseln haben mithin unstreitig einen persönlichen Ursprung. Dieser „Geltungsgrund“ für die Beschränkung ist jedoch nicht mit der im Rahmen des Bewertungsrechts ausschlaggebenden Wirkung gleichzusetzen. Vielmehr spricht trotz persönlichem Geltungsgrund die vertragliche Vereinbarung für jeden Gesellschafter des Unternehmens sowie eine fehlende grundsätzliche Abänderungsmöglichkeit der Gesellschaftsklausel allein durch den Rechtsnachfolger für eine derartige Objektivität, dass eine Beurteilung als sachliche Beschränkung naheliegt⁵²⁷. Für die Annahme, dass es bei familienunternehmerischen, vertraglich vereinbarten Verfügungsklauseln an einer „persönlichen Wirkung“ fehlt, wird des Öftern als Beispiel eine Familienkapitalgesellschaft angeführt: Über die Anteile an einer GmbH kann man im Sinne des § 15 Abs. 1 GmbHG prinzipiell frei verfügen. Der jeweilige Gesellschaftervertrag kann jedoch die Abtretung an zusätzliche Bedingungen knüpfen, beispielsweise an die Genehmigung der Gesellschaft erklärt durch den Geschäftsführer – § 15 Abs. 5 GmbHG – oder an die alleinige Möglichkeit der Veräußerung an Familienmitglieder. Sollen diese Verfügungsbeschränkungen innerhalb des Gesellschaftsvertrages der GmbH wieder geändert beziehungsweise abgeschafft werden, so bedarf es einer qualifizierten $\frac{3}{4}$ Mehrheit der Gesellschafter – § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG. Eine „jederzeit“ mögliche Beseitigung der Verfügungsbeschränkung durch den Rechtsnachfolger allein ist daher grundsätzlich⁵²⁸ unmöglich, die Abänderung setzt vielmehr einen fehlenden Interessenskonflikt zwischen allen Gesellschaftern voraus. Die damit einhergehende objektive Wirkung einer vertraglich vereinbarten Klausel ließe sich nur dann verneinen, wenn man eine ausschließliche Betrachtung der Gesamtheit der Gesellschafter vornehme, was jedoch, insbesondere wenn man sich vergegenwärtigt, dass sich üblicherweise die Interessen der Nachfolger der Gründer gegenüberstehen werden, nicht

⁵²⁷ So i.E. u.a.: *Gerlach*, BB 1996, 821 (827); *Bäumel*, GmbHR 2009, 1135 (1138); *Pawelzik*, Ubg 2010, 883 (892); *Daragan*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 9 BewG Rn.43 f.; *Knittel*, in: *Gürsching/Stenger*, § 9 BewG Rn.104 (Stand: Dezember 2012); *Pauli*, DB 2014, 1393 (1395); *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 (2732 f.); *Eisele*, in: *Rössler/Troll*, § 203 BewG a.F. Rn.5 (Stand: April 2017); i.E. so wohl auch: *Wolfersdorff*, ifst-Schrift 2015 (506), 116 (126 f.).

⁵²⁸ Hier wird der wohl üblichere Fall zugrunde gelegt, bei der der Erwerber nicht 75 % der Stimmrechte innehat.

sachgerecht erscheint⁵²⁹. Das Beispiel verdeutlicht die Personenunabhängigkeit der Wirkung von familienunternehmenstypischen, vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen⁵³⁰.

Zusammenfassend kann demnach festgehalten werden, dass die vertragliche Verfügungsklausel in Familienunternehmen einen engen Bezug zum Wirtschaftsgut aufweist und demgemäß der höchstpersönliche Bezug einer solchen Klausel dem Grunde nach fehlt⁵³¹. Die Beurteilung der familienunternehmenstypischen Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verfügungsbeschränkungen im Sinne des Bewertungsgesetzes scheint dementsprechend aus guten Gründen gerade nicht zwingend.

bb) Verfassungsrechtliche Aspekte

Unabhängig davon, ob allein schon die Auslegung des Bundesfinanzhofs dem Willen des Gesetzgebers entspricht, kann an der aus Rechtsprechung resultierenden Bewertung für Familienunternehmen auch verfassungsrechtliche Kritik geübt werden.

Die unwiderlegbare Negation der Berücksichtigung von derartig vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen im Rahmen der Bewertung steht – wie oben erläutert – in einem grundsätzlichen „Widerspruch“⁵³² zu § 9 Abs. 1 und 2 BewG. Zudem entspricht es nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, wonach die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer den Geldwert des Vermögenszuwachses darstellen muss⁵³³. Folgt man der Ansicht des Bundesfinanzhofs, so liegt durch eine derartige Bewertung von Fa-

⁵²⁹ So einst auch die Rechtsprechung des BFH von 1971: BFH v. v. 23.07.1971 – III R 41/70 –, BStBl. II 1972, 4 (5). Von dieser Rechtsprechung hat der BFH jedoch mit dem Urteil vom 30.03.1994 Abstand genommen: BFH v. 30.03.1994 – II R 101/90 – BStBl. II 1994, 503 (diese Ansicht nochmals bestätigend: BFH v. 17.06.1998 – II R 46/96 –, BFH/NV 1999, 17); Ähnlich kritisch äußert sich hierzu: *Gerlach*, BB 1996, 821 (827); *Eisele/Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, Stuttgarter Verfahren, Rn.77 (Stand: Oktober 2007); *Wachter*, NZG 2016 1168 (1170); i.E. so auch: *Daragan*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 9 BewG Rn.44; *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 203 BewG a.F., Rn.5 (Stand: April 2017).

⁵³⁰ *Daragan* weist in diesem Zusammenhang drauf hin, dass zwischen der aus persönlichen Gründen entstandenen Verfügungsbeschränkung von der allgemeinen Wirkung dieser für andere zu unterscheiden ist (*Daragan*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 9 BewG Rn.43.). Eine ähnliche Sicht vertritt: *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012).

⁵³¹ So auch: *Meincke/Hannes/Holtz*, § 12 ErbStG Rn.25.

⁵³² *Kreutziger*, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, § 9 BewG Rn.18.

⁵³³ BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (33 f.).

milienunternehmen eine fehlerhafte Quantifizierung der finanziellen Leistungsfähigkeit, eine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG vor. Auch diese Ungleichbehandlung könnte jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein. Der Bundesfinanzhof verweist in seinen Ausführungen des Öftern darauf, dass die Gesellschafter die einmal getroffene Beschränkung „jederzeit wieder beseitigen“⁵³⁴ könnten⁵³⁵. Eine Rechtfertigung scheint dieser folglich in der typisierenden Missbrauchsabwehr zu sehen⁵³⁶.

Die typisierende Missbrauchsabwehr stellt dem Grunde nach einen tragfähigen Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar. Grundlage für die Notwendigkeit von Typisierungen ist jedoch das Auftreten von Massenerscheinungen im Wirtschaftsleben⁵³⁷. Nur bei derartigen Fällen scheint die Herabsetzung der gesetzgeberischen Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG berechtigt. Da es sich jedoch bei der Bewertung von Personen- und Kapitalgesellschaft(-santeilen) nicht um Massenerscheinungen handelt, scheint die Anbringung der typisierten Missbrauchsabwehr als Rechtfertigungsgrund schon an sich fraglich⁵³⁸. Darüber hinaus sind bei einem derartig weit gefassten Bewertungsabschlagsverbot vor allem Familienunternehmen betroffen. Vorherrschender Zweck von Verfügungsklauseln innerhalb eines Familienunternehmens ist jedoch nicht die missbräuchliche Inanspruchnahme des Bewertungsabschlages, sondern die generationsübergreifende Sicherung des familiären Einflusses im Unternehmen. Unabhängig davon, ob schon aufgrund dessen es an einem Durchschnittsfall als Leitbild für Missbrauchstypisierung fehlt, so sind jedoch zumindest bei einer derartigen Typisierung vorrangig typische Fälle betroffen, die keinen Missbrauchsfall darstellen. Dieser Umstand sowie die Tatsache, dass dieser

⁵³⁴ BFH v. 24.01.1975 – III R 4/73 –, BStBl. II 1975, 374 (377).

⁵³⁵ Die Finanzverwaltung vertrat bis 2003 in diesem Zusammenhang auch noch eine Berücksichtigung des Einflusses des Erwerbers von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei der Ermittlung des gemeinen Werts: R 101 Abs. 1 ErbStR 2003.

⁵³⁶ So i.E. auch: *Gerlach*, BB 1996, 821 (827); *Krumm*, FR 2015 481 (485 f.).

⁵³⁷ St. Rspr.: v. 08.10.1991 – 1 BvL 50/86 –, BVerfGE 84, 348 (360); v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87 –, BVerfGE 87, 234 (255f.); v. 23.06.2004 – 1 BvL 3/98, u.a. –, BVerfGE 111, 115 (137); v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BVerfGE 145, 106 (145 f.).

⁵³⁸ *Krumm* verweist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf, dass eine individuelle Überwachung der wertbeeinflussenden Gesellschaftsvertragsklauseln schon über § 42 AO möglich erscheint: *Krumm*, FR 2015, 481 (485 f.).

Norm – bei entsprechendem Verständnis – eine Unwiderlegbarkeit der Missbrauchsannahme⁵³⁹ zugrunde liegt, was wiederum auf einen „intensiven“⁵⁴⁰ Eingriff hindeutet, lassen auf die Unzulässigkeit der Typisierung aufgrund der damit einhergehenden Unverhältnismäßigkeit hindeuten.

Nicht nur, dass die Ansicht des Bundesfinanzhofs an sich nicht zwingend ist und eine engere Auslegung des Wortlauts von § 9 Abs. 3 BewG vorzugswürdiger erscheint, das Verständnis der Rechtsprechung führt zusätzlich zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ausdehnung des Wortlauts⁵⁴¹.

Hinsichtlich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist zunächst zusammenfassend festzuhalten, dass Familienunternehmen regelmäßig nicht entsprechend der Realisierungsmöglichkeit des Unternehmens bei Veräußerung⁵⁴² bewertet werden, sondern vielmehr nach einer fingierten Leistungsfähigkeit⁵⁴³. Dieser Umstand führt an sich zu einer rechtfertigungsbedürftigen und nach hier vertretener Ansicht gerade nicht zu rechtfertigenden Schlechterstellung des Erwerbers eines Familienunternehmens gegenüber dem Erwerber sonstiger Vermögensarten.

d) Erbschaftsteuerreformgesetz 2016: Nunmehr einfach-rechtliche (und konstitutive) Absicherung der Rechtsprechung durch § 13a Abs. 9 ErbStG?

Trotz der dargelegten Kritik könnte der Gesetzgeber nunmehr innerhalb der Gesetzesbegründung zu § 13a Abs. 9 ErbStG die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch einen bestätigenden Rückschluss anerkannt haben.

⁵³⁹ Grundlegend zu den erhöhten Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit einer Missbrauchstypisierung, wenn diese von einer Unwiderlegbarkeit des Missbrauchs ausgeht: *Drüen*, *StuW* 2008, 3 (13).

⁵⁴⁰ Das BVerfG verweist in st. Rspr. darauf, dass eine Typisierung zwar eine gewisse Härte im Einzelfall umfassen darf, „die durch sie eingetretene Härte und Ungerechtigkeit“ jedoch nur „eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv“ sein darf. Hierzu u.a.: BVerfG v. 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, u.a. –, BVerfGE 133, 377 (Rn.88) m.w.N.

⁵⁴¹ I.E. so auch: *Riedel*, *ZErB* 2015, 204 (215); *Krumm*, *FR* 2015, 481 (485f.); *Piltz*, *FR* 2013, 115 (117), erneut bestätigt in: *DStR* 2015, 97 (101); *Wachter*, *NZG* 2016, 1168 (1170).

⁵⁴² So jedoch die grundlegende Forderung des BVerfG: BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117,1 (33 f.).

⁵⁴³ So im Endeffekt auch: *Hübner*, *Erbschaftsteuerreform 2009*, S. 475; von Verfassungswegen geboten halten diese Handhabung u.a.: *Piltz*, *FR* 2013, 115 (117), erneut bestätigt in *DStR* 2015, 97 (101) sowie *ZEV* 2018, 170 (173); *Krumm*, *FR* 2015, 481 (485f.).

Bei § 13a Abs. 9 ErbStG handelt es sich um eine Abschlagsgewährung zugunsten „familiengeführte[r] Unternehmen“⁵⁴⁴. Innerhalb der Begründung zu § 13a Abs. 9 ErbStG führt der Gesetzgeber aus:

„Die bisher im Regierungsentwurf vorgesehene erhöhte Prüfschwelle von 52 Millionen Euro wird durch eine besondere Steuerbefreiung ersetzt, wenn gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen bestehen. Solche Verfügungsbeschränkungen können sich nach § 9 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes als in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründete persönliche Verhältnisse nicht auf den gemeinen Wert auswirken. Sie sollen im Rahmen einer besonderen Steuerbefreiung auf der Ebene der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden.“⁵⁴⁵

Der Gesetzgeber verweist innerhalb der Begründung zwar zum einen nicht explizit auf die hier dargelegte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Zum anderen urteilte der Bundesfinanzhof bis dato nur hinsichtlich Veräußerungsbeschränkungen und deren Zuordnung als persönliche Verhältnisse (Verfügungsbeschränkungen) im Sinne des § 9 Abs. 3 BewG. Innerhalb der Gesetzesbegründung bezieht sich der Gesetzgeber indes nicht explizit auf Veräußerungsbeschränkungen. Gleichwohl verweist der Gesetzgeber zum einen auf die vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen, welche als Oberbegriff gerade die Veräußerungsbeschränkungen umfassen. Zum anderen ähnelt die Ausführung innerhalb der Gesetzesbegründung den getätigten Leitaussagen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs: „In der Satzung vereinbarte Verfügungsbeschränkungen [...] sind [...] „in der Person“ des Gesellschafters i.S. des § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG begründet“, infolgedessen ist der „ermittelte Anteilswert [...] auch nicht um Abschläge zu mindern“⁵⁴⁶. Der Gesetzgeber schließt sich damit – entgegen der hier und im Schrifttum geäußerten Kritik – der Rechtsprechung (vollumfänglich) an. Insbesondere der weitergehende Verweis darauf, dass deswegen eine Berücksichtigung auf der Verschonungsebene zu erfolgen habe, deutet darüber hinaus darauf hin, dass entsprechend der verfassungsrechtlichen Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene das Bewertungsergebnis von Unternehmen mit vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkungen nach Ansicht

⁵⁴⁴ BT-Drs. 11/8911, S. 38.

⁵⁴⁵ BT-Drs. 11/8911, S. 38.

⁵⁴⁶ BFH v. 17.06.1998 – II R 46/96 –, BFH/NV 1999, 17 (17f.).

des Gesetzgebers, gleich der des Bundesfinanzhofs, den gemeinen Wert als den realitätsgerechten Wert widerspiegelt.

Trotz auch hier erfolgter Kritik an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann man demnach anhand der Gesetzesbegründung zum Vorab-Abschlag für familiengeführte (Groß-)Unternehmen eine „gesetzgeberische Bestätigung“ dahingehend sehen, dass es sich bei vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkung nicht um sachliche, bewertungsrelevante Beschränkungen, sondern um persönliche Verhältnisse gem. § 9 Abs. 3 BewG handelt, welche innerhalb der Bewertung keine Berücksichtigung finden dürfen.

2. Bewertungsmangel als tragfähiger Rechtfertigungsgrund?

Die vorangestellten Ausführungen haben gezeigt, dass die für Familienunternehmen typischen, qualitativen Abgrenzungsmerkmale bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung dazu beitragen, dass die durch den unentgeltlichen Vermögenszufluss zu erfassende finanzielle Leistungsfähigkeit des Erwerbers, in einem bestimmten Umfang fingiert wird. Die durch die Wiedergabe des gemeinen Werts des Unternehmens anhand von § 9 BewG grundsätzlich indizierte erhöhte Leistungsfähigkeit entspricht somit typischerweise nach hiesiger Ansicht nicht dem durch den unentgeltlichen Erwerb tatsächlich erworbenen Vermögenszuwachs. Die der Erbschaftbesteuerung zugrundeliegende finanzielle Leistungsfähigkeit ist dementsprechend bei dem Erwerber eines Familienunternehmens in der Regel in einem bestimmten Umfang vermindert. Fraglich erscheint jedoch, ob diese verminderte Leistungsfähigkeit und die verfassungsrechtlich bedenkliche fehlende Berücksichtigung dieser innerhalb der Bewertung überhaupt als tragfähiger Rechtfertigungsgrund im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Verschonung angebracht werden könnte.

Die Ausführungen zur gesetzgeberischen Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG bzgl. der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer haben gezeigt, dass der Gesetzgeber seiner Verpflichtung einer gleichheitsgerechten Besteuerung nur dann nachkommt, wenn er vollkommen wertungsunabhängig den Besteuerungsgegenstand, den Vermögenszufluss im Rahmen einer realitätsgerechten Quantifizierung – auch untereinander – abbildet. Jegliche andere Vorgehensweise würde dazu führen, dass die durch die Steuer hervorgerufene Belastung und die durch die Verscho-

nung hervorgerufene Entlastung willkürlich und nicht gleichheitsgerecht erfolgt⁵⁴⁷. Die daraus resultierende notwendige konzeptionelle Trennung der Bewertungsebene und der Verschonungsebene wirkt sich an dieser Stelle aus. Der hier geschilderte familienunternehmenstypische „Nachteil“ stellt einen Mangel dar, welcher allein auf der Bewertungsebene zu verordnen ist. Ist ein entsprechender Mangel jedoch allein der Bewertungsebene zuzuordnen, so ist die gleichzeitige Qualifizierung als Rechtfertigungsgrund dem Grunde nach nicht systemkonsequent. Dass im Endeffekt eine Verschonung des Erwerbers eines Familienunternehmens an dieser Stelle in Bezug auf die Belastungswirkung, welche aus dem Bewertungsmangel erfolgt, kompensierend wirkt, ist für die Qualifizierung des Arguments als Rechtfertigungsgrund ohne Belang. Eine derartige Handhabung würde vielmehr einem Systembruch gleich stehen⁵⁴⁸.

D. Zusammenfassung des ersten Teils

- Die Verschonungsebene ist seit dem Urteil von 2006 von besonderer Bedeutung. Die ab dato existierende, realitätsgerechte Bewertung der Vermögenszugänge nach ihrem Verkehrswert führt dazu, dass bei dessen Zugrundelegung für die Bemessung der Erbschaftsteuerpflicht die Zahlung dieser die Gefahr der Zerschlagung der wirtschaftlichen Einheit beinhaltet. Entsprechend dem Bundesverfassungsgericht können Verschonungen, soweit diese auf einem besonderen sachlichen Grund, d.h. auf außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen, welche wiederum dem Gemeinwohl dienen, beruhen, jedoch als Durchbrechung des Gleichheitssatzes gerechtfertigt sein. Der Gesetzgeber, der sich in seiner Ansicht in Bezug auf die unternehmerische Verschonungsnotwendigkeit u.a. aufgrund der Arbeitsplatzsicherung sowie des Erhalts der wirtschaftlichen Kraft Deutschlands, durch das höchstrichterliche Urteil bestätigt sah, verabschiedete 2008 ein vollumfänglich neu konzipiertes Verschonungsrecht. Dieses Verschonungsrecht war in Bezug auf unternehmerische Einheiten vor allem durch die nun bestehende 85%ige Regelverschonung zzgl. Abzugsbetrag beziehungsweise 100%ige Optionsver-

⁵⁴⁷ BVerfG v. 07.11.2006, - 1 BvL 10/02 -, BVerfGE 117, 1 (32).

⁵⁴⁸ A.A. in diesem Zusammenhang wohl: *Bäumli/Vogel*, BB 2015, 736 (739), welche darauf verweisen, dass die geringere Fungibilität eine steuerliche Vergünstigung rechtfertigen könne.

schonung, welche an bestimmte Behaltens- und Lohnsummenfristen gebunden war, geprägt. Das übertragene Vermögen wurde nur dann nicht als verschonungswürdig angesehen, wenn das Verwaltungsvermögen entweder 50 % beziehungsweise 10 %, je nach Inanspruchnahme der Regel- oder Optionsverschonung, überstieg. Neben der dargelegten, neuen Verschonungsabschlagsgewährung bestand auch weiterhin die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Tarifentlastung gem. § 19a ErbStG a.F. für Erwerber der Steuerklasse II oder III. Das mit diesem Verschonungsrecht einhergehende Ausmaß der Unternehmensverschonung sowohl in Bezug auf das nicht verschonungswürdige Vermögen innerhalb eines Unternehmens selbst als auch ganz grundlegend bzgl. der Einbeziehung von Großunternehmen, war Kern der dritten Grundlagenentscheidung des Bundesverfassungsgerichts. Auch innerhalb dieser Entscheidung erklärte dieses, dass die erbschaftsteuerliche Verschonung von unternehmerischen Einheiten dem Grunde nach gerechtfertigt werden können, im Einzelnen es jedoch insbesondere an einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Verschonung von Großunternehmen fehle. Inwieweit dies mit dem gesetzgeberischen Wunsch der Verschonung von Familienunternehmen in Einklang zu bringen ist, war wiederum Aufgabe des Reformgesetzes von 2016. Innerhalb dieses trennt der Gesetzgeber nun zwischen begünstigtem Vermögen und nicht begünstigtem Vermögen, welches keiner Verschonungsregelung zugänglich ist. Der Gesetzgeber führte darüber hinaus neben einem Schwellenwert von 26 Millionen, welcher für die Inanspruchnahme der Regel- und Optionsverschonung gilt, den Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG ein, welcher familiengeführten Unternehmen zugutekommen soll.

- Für die Bezeichnung eines Familienunternehmens als Familienunternehmen gibt es keine klare und eindeutige Definitionsgrundlage. Die Definitionsansätze der Betriebswissenschaftler konzentrieren sich auf den „components of involvement“-Ansatz, den „essence-based“-Ansatz als auch neuerdings auf das kontinuierliche Begriffsverständnis. Den Grundgedanken dieser Ansätze folgend scheint die Definition des Unternehmenskonstrukts „Familienunternehmen“ nur anhand eines typologischen Ansatzes – in Abgrenzung zu KMU – möglich, mithilfe dessen man aufgrund des Vorhandenseins von typischen, qualitativen Merkmale Rückschlüsse auf die Unternehmensstruktur schließen kann. Diesem typologischen Begriffsansatz entsprechend sind wesentliche

Charakteristika eines Familienunternehmens der Familienpersonenzusammenschluss, das Unternehmen und das Eigentum. Diese wesentlichen Charakteristika lassen sich weitergehend zu den folgenden qualitativen Abgrenzungsmerkmalen zusammenfassen: Wert- und Rechtsformunabhängigkeit, vertraglich vereinbarte Verfügungsklauseln, Abfindungsbeschränkungen sowie Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen.

- Durch die anhand von Lenkungsnormen bewirkte Erbschaftsteuerverschonung des unentgeltlichen Erwerbers eines Anteils/einer Beteiligung an einem familiengeführten Unternehmen versucht der Gesetzgeber mittelbar auf die Liquiditätsschonung des Unternehmens hinzuwirken. Grundlegende, in diesem Zusammenhang zu Recht angeführte Verschonungsrechtfertigungsgründe im Sinne des Gemeinwohls sind: Zum einen die Förderung von umsatzstarken Familienunternehmen und die Schaffung beziehungsweise Sicherung von Arbeitsplätzen. Zum anderen erscheint die Argumentation des Gesetzgebers, dass eine umfangreichere Erbschaftsteuerbelastung den Bestand der Familienunternehmen in seiner Existenz, aufgrund des damit einhergehenden Liquiditätsentzugs, gefährde, plausibel und vertretbar.
- Der Unternehmensstruktur „Familienunternehmen“ sind grundsätzlich bestimmte Bewertungsbesonderheiten, welche zu konkreten Bewertungsmängeln beitragen, immanent. Grundlage dieser Bewertungsmängel ist das Zusammenspiel zweier Aspekte: Zum einen der Faktor, dass es sich bei § 9 BewG um den zentralen und obersten Bewertungsmaßstab handelt, den es im Rahmen der Bewertung einzuhalten gilt. Zum anderen der Umstand, dass familienunternehmestypischen Verfügungsbeschränkungen als bewertungsrechtlich irrelevante persönliche Verfügungsbeschränkungen gem. § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG durch den Bundesfinanzhof qualifiziert werden. Nach diesem Bewertungsansatz darf die selbstgewählte eingeschränkte Fungibilität, die eingesetzt wird, um einen langfristigen Bestand des Unternehmens in Familienhand zu sichern, den Wert des Unternehmens nach dem Bewertungsgesetz nicht mindern. Diese Handhabung führt nach hiesiger Ansicht zu einer Differenz zwischen dem tatsächlichen geringeren Verkehrswert und dem für die Erbschaftsteuer relevanten erhöhten bewertungsrechtlichen Wert des Unternehmens. Eine Qualifizierung dieses Bewertungsmangels als tragfähiger Rechtfertigungsgrund für die erbschaftsteuerliche Verschonung des Erwerbers eines Familienunternehmens scheidet jedoch aufgrund der alleinigen Zuordnung als Bewertungsmangel aus. Unabhängig davon scheint der Gesetzgeber mit der

Gesetzesbegründung zum Vorab-Abschlag sich gerade der Ansicht des Bundesfinanzhofs angeschlossen zu haben, sodass man an dieser Stelle wohl von einem konstitutiven Anerkenntnis ausgehen muss, wonach Familienunternehmen trotz fehlender Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkung entsprechend dem gemeinen Wert im Sinne des § 9 BewG bewertet werden.

2. Teil: Die Umsetzung der Verschonungsbedürftigkeit für Familienunternehmen

A. Systematik des neuen Verschonungssystems für unternehmerisch genutztes Vermögen im Erbschaftsteuerrecht

I. Veranschaulichung der neuen Systematik des erbschaftsteuerlichen Verschonungssystems anhand des zentralen Begriffs des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG

1. Die Ermittlung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG

a) Die Berechnungsgrundlage für das begünstigte Vermögen

Wie schon bereits an anderer Stelle ausgeführt ist *das Kernelement* des neuen Verschonungssystems der Erbschaftsteuer das *begünstigte Vermögen*. Wurde zuvor die erbschaftsteuerliche Befreiung auf das allgemeine übertragene begünstigungsfähige Vermögen gewährt, so beschränkt sich die Steuerbefreiung mit der Erbschaftsteuerreform von 2016 nun allein auf dieses begünstigte Vermögen als Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens⁵⁴⁹. Vermögen, welches nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht als nicht begünstigtes Vermögen qualifiziert wird, ist der Erbschaftsteuerbefreiung unzugänglich, es unterliegt vielmehr der vollumfänglichen Besteuerungspflicht⁵⁵⁰. Die Erkenntnis, welches Vermögen nun als erbschaftsteuerlich begünstigt verstanden wird, ist demgemäß von elementarer Bedeutung und soll im Folgenden dargestellt werden:

Das begünstigte Vermögen stellt – wie bereits kurz angesprochen – eine Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 1 ErbStG dar. Die Unterteilung des unentgeltlich erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens in begünstigtes – produktives Vermögen – und nicht begünstigtes Vermögen wurde erst mit der Erbschaftsteuerreform 2016 eingeführt. Grund für die Einführung war

⁵⁴⁹ Eine Trennung zwischen begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen im Zusammenhang mit der Einführung einer Obergrenze der Verschonungsgewährung war erstmalig 2005 Teil eines Regierungsentwurfes in Bezug auf ein Gesetz zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.03.2005 (BT-Drs. 15/5555, S. 10).

⁵⁵⁰ Die folgenden Ausführungen dienen der Übersicht über die neue Erbschaftsteuersystematik. Etwaige Einzelfallprobleme werden deswegen nicht weitergehend erläutert.

die Verhinderung von etwaigen Gestaltungen, mithilfe derer insbesondere – aus gesetzgeberischer Sicht – nicht begünstigungswürdiges Vermögen steuerbefreit übertragen werden konnte⁵⁵¹. Wann genau es sich bei dem übertragenen begünstigungsfähigen Vermögen um begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG handelt, ist wiederum durch komplexe und komplizierte Rechenschritte für das übertragene Unternehmen jeweils einzelfallabhängig zu ermitteln. Die folgenden Ausführungen sollen dieses „Wirrwar“ an Rechenschritten verteilt über die Absätze 3 bis 10 entzerren und die dahinterstehende Systematik und Rechenlogik verdeutlichen.

Vereinfacht ausgedrückt handelt es sich bei dem begünstigten Vermögen um die Differenz des übertragenen begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 1 ErbStG und des darin enthaltenen nicht begünstigten Vermögens. Mithin lässt sich das begünstigte Vermögen entsprechend einer Art „Restgröße“⁵⁵² beurteilen. Das nicht begünstigte Vermögen umfasst indes dem Grunde nach den steuerpflichtigen Teil des Verwaltungsvermögens. Gesetzlich wird es wie folgt definiert – § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG: „Den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des Absatzes 7 gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 6“. Das nicht begünstigte Vermögen setzt sich infolgedessen aus dem Nettowert des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 6 ErbStG gekürzt um eine am Einzelfall zu berechnende 10%ige Unschädlichkeitspauschale des Verwaltungsvermögens (= unschädliches Verwaltungsvermögen) zusammen⁵⁵³.

⁵⁵¹ Kernproblem (insbesondere moniert vom BVerfG in der Entscheidung vom 17.12.2014) war dies bei der Erbschaftsteuer von 2006, welche unabhängig vom nicht begünstigten Vermögen pauschal auf den begünstigungsfähigen Erwerb die Regel- bzw. Optionsverschonung von 85 %/100 % gewährt hat, soweit der Verwaltungsvermögensumfang nicht 50 %/10 % überschritt. Vgl. vertiefend dazu: Erster Teil A. II. 3. c) cc).

⁵⁵² *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.45.

⁵⁵³ Dies ist allein eine vereinfachte Darstellung dieses Rechenschritts. Inwiefern junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen Berücksichtigung findet, soll im Folgenden untersucht werden.

Die „Grundformel“ für die Berechnung des begünstigten Vermögens ist demnach vereinfacht die Folgende:

	Gemeiner Wert des übertragenen begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 1 ErbStG
./.	Nettowert des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 6 ErbStG
./.	Unschädliches Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 7 ErbStG
=	Begünstigtes Vermögen gem. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG

b) Das Nettoverwaltungsvermögen und seine Berechnung

aa) Die Berechnungsgrundlage für das Nettoverwaltungsvermögen

Von besonderer Bedeutung ist bei der Bestimmung des begünstigten Vermögens die Berechnung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 6 ErbStG. Die Ermittlung des konkreten Nettowerts wurde zusammen mit der vollumfänglichen Besteuerungspflicht für das Verwaltungsvermögen durch die Erbschaftsteuerreform 2016 eingeführt⁵⁵⁴. Bis dato wurde nur der Bruttowert des Verwaltungsvermögens allein bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote berücksichtigt⁵⁵⁵.

Für die konkrete Ermittlung des Nettoverwaltungsvermögens ist jedoch weiterhin zunächst der gemeine Bruttowert des Verwaltungsvermögens zu bestimmen. Der Bruttowert des Verwaltungsvermögens setzt sich wiederum aus denjenigen Wirtschaftsgütern zusammen, die der Erbschaftsteuergesetzgeber gem. § 13b Abs. 4 ErbStG abschließend dem Verwaltungsvermögen zuordnet. Von den dort aufgezählten Gegenständen sind jedoch nur die für den Umfang des Verwaltungsvermögens von Relevanz, die nicht „ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind“ – § 13b Abs. 3 ErbStG⁵⁵⁶.

Für die konkrete Bestimmung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens, muss der vorab festgestellte Bruttowert des Verwaltungsvermögens noch um die anteiligen, d.h. nach der Schuldenverrechnung bei Altersvorsorge und Finanzmitteltest noch übrig gebliebenen Schulden verringert werden.

⁵⁵⁴ Die Richtlinie enthält darüber hinaus viele Detailregelungen. Einen Überblick bietet dabei die Ausführungen von: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 (59 f.).

⁵⁵⁵ Kritisch hierzu bereits: *Hübner*, Ubg 2009, 1 (8).

⁵⁵⁶ Zu der Besonderheit von Wirtschaftsgütern, die der Altersversorgung dienen siehe die folgenden Ausführungen innerhalb des Zweiten Teils A. I. 1. b) bb).

Zur Verdeutlichung der vereinfachten Rechensystematik:

	Gemeiner Bruttowert des Verwaltungsvermögens
./.	Anteiliger Abzug der Schulden
<hr/>	
=	Saldo = Nettowert des Verwaltungsvermögens

Gemäß § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG ist „als Nettoverwaltungsvermögen [...] mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel anzusetzen“. Anhand dieser Grundvoraussetzung lässt sich der Umkehrschluss ziehen, dass sich das Nettoverwaltungsvermögen mindestens aus den Werten des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel zusammensetzen muss⁵⁵⁷. Sonderregelungen für die Ermittlung des Nettowerts gibt es in § 13b Abs. 8 ErbStG.

Die Ermittlung des Nettoverwaltungsvermögens ist im Rahmen des neuen Erbschaftsteuersystems gerade deswegen von enormer Bedeutung, weil vor allem sein Wert für den Verschonungsumfang maßgeblich ausschlaggebend ist. Je höher der Nettowert des Verwaltungsvermögens ist, umso geringer fällt der Umfang der Verschonung für das übertragene Vermögen absolut aus und umgekehrt.

Für ein vertieftes Verständnis der Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens, sollen im Folgenden die bereits angesprochenen Rechengrößen einzeln dargestellt werden.

bb) Das privilegierte Vermögen zur Erfüllung der Altersversorgungsverpflichtung

Gemäß § 13b Abs. 3 ErbStG werden die betrieblichen Wirtschaftsgüter fiktiv nicht wie Verwaltungsvermögen behandelt, wenn diese „ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und den Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind“. Um unter diese privilegierende Ausnahmenvorschrift des Absatzes 3 zu Absatz 4 zu fallen, müssen die zur

⁵⁵⁷ So wohl auch die Finanzverwaltung gem. R E 13b.25 S. 5 ErbStR 2019; daneben ebenfalls wohl die h. Lit.: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2427); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1733); *Riedel* in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13b ErbStG Rn.315 f.; *Stalleiken*, in: *Oertzen/Loose*, § 13b ErbStG Rn.235; *Weinmann*, in: *Moench/Weinmann*, § 13b ErbStG Rn.221 (Stand: März 2018); *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, § 13b ErbStG Rn.169 (Stand: Oktober 2018); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.92; *Jülicher*, in: *T/G/J/G*, § 13b ErbStG Rn.403 (Stand: April 2019).

Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen angeschafften Vermögensgegenstände – Deckungsvermögen – allerdings tatbestandlich zum Verwaltungsvermögen gehören. Eine etwaige Umqualifizierung des Vermögens in begünstigtes Vermögen wäre ansonsten überflüssig. Der diesbezüglich weitergehende Wortlaut von § 13b Abs. 3 ErbStG, welcher allgemein auf „Teile des begünstigungsfähigen Vermögens“ verweist, ist somit einschränkend dahingehend auszulegen⁵⁵⁸.

Die Privilegierungsregelung des § 13b Abs. 3 ErbStG führt im Endeffekt dazu, dass das Verwaltungsvermögen oder die Finanzmittel um den Wert der Wirtschaftsgüter, welche die Voraussetzung von Absatz 3 erfüllen, zu kürzen ist. Auch wenn die jeweiligen Wirtschaftsgüter fiktiv wie begünstigtes Vermögen zu behandeln sind, führt die Umqualifizierung dieser Wirtschaftsgüter dennoch nicht direkt zur Erhöhung des begünstigten Vermögens⁵⁵⁹. Das begünstigte Vermögen bleibt weiterhin *Restgröße* des begünstigungsfähigen Vermögens abzüglich des nicht begünstigten Vermögens.

Umfasst von § 13b Abs. 3 ErbStG sind jegliche Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität und/oder Tod im Sinne des § 1 Abs. 1 BetrAVG⁵⁶⁰ oder vergleichbare langfristige Versorgungsverpflichtungen wie Altersteilzeitverpflichtungen⁵⁶¹, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus Anlass des Arbeitsverhältnisses zahlt. Nicht erfasst von Absatz 3 sind dementsprechend kurzfristige Aufwendungen wie beispielsweise für ein Sabbatical⁵⁶². In welcher Reihenfolge die Vermögensbestandteile zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen mit den betrieblichen Vermögen verrechnet werden sollen, wird gesetzlich nicht definiert. Dies spricht dem Grunde nach dafür, dass der Erwerber von begünstigungsfähigen Vermögen bzgl. der Reihenfolge der Verrechnung frei ist⁵⁶³. Allgemein wird man jedoch – auch bei Annahme eines Wahlrechts – davon ausge-

⁵⁵⁸ So u.a. auch: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13b ErbStG Rn.94; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.45; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.75 (Stand: Oktober 2018); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.247 (Stand: Dezember 2018).

⁵⁵⁹ Ausführlich hierzu: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.45.

⁵⁶⁰ R E 13b.11 Abs. 1 ErbStR 2019.

⁵⁶¹ *Eriks*, DStR 2015, 1409 (1443).

⁵⁶² *Oertzen/Reich*, Ubg 2017, 1 (3).

⁵⁶³ So u.a. auch: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.45.

hen können, dass der Erwerber immer die für ihn günstigste Verwendungsreihenfolge wählen wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung⁵⁶⁴ sieht die dementsprechende Verrechnungsreihenfolge, welche allein die Verrechnung mit den jungen Finanzmitteln und Wirtschaftsgütern, die nicht zum Verwaltungsvermögen zählen, außen vor lässt⁵⁶⁵, zugunsten eines jeden Erwerbers⁵⁶⁶ wie folgt aus:

1. Junges Verwaltungsvermögen, welches ansonsten der vollumfänglichen Versteuerung unterliegen würde,
2. Verwaltungsvermögen sowie
3. Finanzmitteln gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG ohne vorheriger Schuldenverrechnung und Abzug des Sockelbetrages⁵⁶⁷.

Der Gesetzgeber orientierte sich bei der Ausgestaltung von § 13b Abs. 3 ErbStG an § 246 Abs. 2 S. 2 HGB⁵⁶⁸. Zweck der Regelung des § 13b Abs. 3 ErbStG ist insbesondere (aber nicht ausschließlich), CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangements) begünstigt zu besteuern, d.h. Strukturen in denen Pensionsforderungen und -zahlungen aus der Gesellschaft in eine Treuhandgesellschaft eingegliedert und somit von dem Zugriff des Erwerbers und der Gläubiger ausgeschlossen werden⁵⁶⁹. Ziel soll zum einen die Eindämmung der Problematik sein, dass Unternehmen Vermögen versteuern mussten, was aufgrund der Bindung mit zu zahlenden Pensionsverpflichtungen, ihnen prinzipiell gar nicht frei zu Verfügung steht⁵⁷⁰. Zum anderen soll gewährleistet werden, dass die Pensionsforderungen und -zahlungen vor möglichen Insolvenzen zugunsten der Berechtigten nachhaltig geschützt werden, wobei eine Rückdeckungsversicherung nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht ausreichend ist⁵⁷¹.

⁵⁶⁴ R E 13b.11 Abs. 4 ErbStR 2019.

⁵⁶⁵ R E 13b.11 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019; a.A. wohl die Lit., welche die Ausgrenzung von jungen Finanzmitteln als kritisch beurteilen, vgl. hierzu: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2428); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13b ErbStG Rn.97; *Oertzen/Reich*, Ubg 2017, 1 (5); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1733) m.w.N.; *Reich*, BB 2017, 1879 (1880).

⁵⁶⁶ Dies entspricht wiederum in Teilen auch der Lit.: *Oertzen/Reich*, Ubg 2017, 1 (5); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.45; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.75 (Stand: Oktober 2018); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.247 (Stand: Dezember 2018).

⁵⁶⁷ R E 13b.11 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019; siehe bzgl. der genauen Verrechnungsmethode bei den Finanzmitteln die folgenden Ausführungen innerhalb des Zweiten Teils A. I. 1. b) cc).

⁵⁶⁸ BT-Drs. 18/8911, S. 40.

⁵⁶⁹ BT-Drs. 18/8911, S. 40.

⁵⁷⁰ Vertieft zum Problem der „Übermaßbesteuerung“ aufgrund von Pensionsverpflichtungen: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.75 (Stand: Oktober 2017).

⁵⁷¹ R E 13b.11 Abs. 2 S. 5 ff. ErbStR 2019.

Sowohl die Wirtschaftsgüter als auch die mit diesem im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden selbst⁵⁷² müssen folglich aufgrund dieser gesetzlich umfassend anerkannten Privilegierung von dem Wert des Verwaltungsvermögens abgezogen werden. Die Umqualifizierungsmöglichkeit ist jedoch – folgend dem ausdrücklichen Wortlaut von § 13b Abs. 3 S. 1 a.E. ErbStG – betragsmäßig auf den gemeinen Wert der Schulden aus der Altersversorgungsverpflichtung begrenzt. Dementsprechend ist eine Überdotierung (Deckungsvermögen höher als Verpflichtung) nicht zu berücksichtigen⁵⁷³, wohingegen bei der Unterdotierung – Schuldenüberhang – die noch vorhandenen Schulden im Rahmen des Finanzmitteltest weiterhin berücksichtigt werden dürfen⁵⁷⁴.

cc) Der Finanzmitteltest und der daraus resultierende Umfang „schädlicher“ Finanzmittel

Der Gesetzgeber beurteilt Finanzmittel, sofern es sich nicht um junge Finanzmittel handelt⁵⁷⁵, welche dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen sind – § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 a.E. ErbStG –, nicht als allgemein schädlich. Vielmehr vertritt er auch hier, dass eine „gute Eigenkapitaldecke“⁵⁷⁶ betriebsfördernd ist. Die mit einem hohen Liquiditätsvermögen einhergehende Missbrauchsgefahr ist jedoch trotzdem nicht zu unterschätzen. Deutlich wurde dies durch die bis 2013⁵⁷⁷ vollumfänglich möglichen Gestaltungen der „Cash-GmbHs“. Mithilfe dieser Gestaltungen konnte unbeschränkt Privatvermögen in einer neu gegründeten GmbH eingelegt und durch Schenkung einem Dritten übertragen werden. Erfüllte die Übertragung die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG a.F., machte der Erwerber die Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. geltend und hielt die GmbH sieben Jahre, fiel keine Schenkungsteuer an. Trotz der vergänglichen missbräuchlichen Gestaltungen verdeutlichte der Gesetzgeber jedoch, dass aufgrund der Möglichkeit der missbräuchlichen Verwendung von Liquiditätsvermögen nicht die „gesamte Wirtschaft diskreditiert“⁵⁷⁸ werden dürfe.

⁵⁷² Bzgl. des Begriffs der „Schulden“ und des „Umfangs der Schulden“ siehe: Zweiter Teil A. I. 1. b) cc).

⁵⁷³ R E 13b. 11 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2019.

⁵⁷⁴ Siehe hierzu: Zweiter Teil A. I. 1. b) cc).

⁵⁷⁵ Hinsichtlich junger Finanzmittel und den zahlreichen Regelungen, die die Richtlinie enthält siehe: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 (59 f.) (dort noch zum Richtlinienentwurf).

⁵⁷⁶ BT-Drs. 17/12532, S. 5.

⁵⁷⁷ Änderung durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.06.2013, BGBl. I S. 1809.

⁵⁷⁸ BT-Drs 17/12532, S. 6.

Das Halten von betriebsnotwendigen Liquiditätsvermögen wurde aufgrund dessen 2013 durch die Einführung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a.F. auf der einen Seite eingeschränkt, weil es sich bei den Finanzmitteln nun um dem Grunde nach schädliches Vermögen handelt. Auf der anderen Seite wurde es dem Erwerber von begünstigungsfähigem Vermögen jedoch ermöglicht, bei dem Erwerb von Finanzmitteln wertmäßig 20 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des übertragenen Betriebes als Sockelbetrag bei den Finanzmitteln abzuziehen⁵⁷⁹. Dieser Sockelbetrag wurde durch die Erbschaftsteuerreform 2016 auf 15 % reduziert⁵⁸⁰. Demnach sind nun 15 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft, vorbehaltlich § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG ist erfüllt, als Abzugsposten anzubringen und demnach im Endeffekt begünstigt zu versteuern. Bezugsgröße für den gemeinen Wert des Betriebsvermögens ist dabei wiederum der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 1 ErbStG⁵⁸¹.

§ 13b Abs. 4 S. 4 und S. 5 ErbStG grenzen die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Sockelbetrages insofern ein, als dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebes oder einer nachgeordneten Gesellschaft gem. Absatz 1 „nach seinem Hauptzweck“ einer land- und forstwirtschaftlichen, einer originär gewerblichen oder einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG dienen muss⁵⁸². Eine Inanspruchnahme des Sockelbetrages ist folglich insbesondere bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften⁵⁸³, die im Bereich der Überschusseinkünfte tätig sind oder bei gewerblich geprägten Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG⁵⁸⁴ ausgeschlossen.

⁵⁷⁹ § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a.F. v. 26.06.2013, BGBl. I S. 1809.

⁵⁸⁰ Grund hierfür war wahrscheinlich die weiterhin bestehende Möglichkeit der missbräuchlichen Verwendung von Liquiditätsvermögen.

⁵⁸¹ So u.a. auch: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.148 (Stand: Oktober 2018).

⁵⁸² Bei Kapitalgesellschaften, welche gem. § 8 Abs. 2 KStG grundsätzlich kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen, bedarf es zur Bejahung des Hauptzweckansatzes der fiktiven Überlegung, ob die Kapitalgesellschaft (gäbe es den § 8 Abs. 2 KStG nicht) eine gewerbliche Tätigkeit ausführen würde. Nur wenn dies der Fall ist, wäre der Hauptzweckansatz erfüllt. Vgl. hierzu: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.151 (Stand: Oktober 2018).

⁵⁸³ So auch die Finanzverwaltung: R E 13b.23 Abs. 6 S. 6 Nr. 1 ErbStR 2019. Eine Ausnahme besteht allerdings u.a. dann, wenn die Voraussetzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG vorliegen und die Tätigkeit als Gewerbebetrieb anzusehen ist.

⁵⁸⁴ R E 13b.23 Abs. 6 S. 6 Nr. 2 ErbStR 2019. Die Einkünfte sind allerdings dann als gewerbliche Einkünfte einzustufen, wenn nur eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich

Übersteigt der Sockelbetrag sogar den Nettowert der Finanzmittel, so kann der restliche Betrag jedoch nicht auch noch mit dem Verwaltungsvermögen oder sonstigen Rechnungsgrößen verrechnet werden⁵⁸⁵. Die Verrechnungsmöglichkeit ist – dem ausdrücklichen Wortlaut der Norm folgend – allein auf den Nettowert der Finanzmittel beschränkt.

Der für den Sockelbetrag ausschlaggebende Nettowert der Finanzmittel, ermittelt sich durch eine Subtraktion sämtlicher „Schulden“ des übertragenen Unternehmens von den Brutto-Finanzmitteln. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG definiert den Begriff der „Schulden“ nicht weitergehend. Daher ist als Auslegungshilfe – folgend der Finanzverwaltung sowie Teilen der Literatur – auf § 103 BewG zurückzugreifen⁵⁸⁶. Mithin sind „Schulden“ im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG, unter der Bezugnahme des § 103 Abs. 1 BewG auf Schulden und Abzüge des Betriebsvermögens gem. § 95 Abs. 1 BewG, auch die „Schulden“, die im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind⁵⁸⁷. Dies bedeutet für den erbschaftsteuerlichen Schuldenabzug konkret: Rücklagen sind nach § 103 Abs. 3 BewG keine abzugsfähigen Schulden, wohingegen nach Ansicht der Finanzverwaltung alle Rückstellungen (auch Pensionsrückstellungen) unabhängig davon abzugsfähig sind, ob für diese jeweilig nur ein handelsrechtliches Wahlrecht⁵⁸⁸ oder ein Passivierungsverbot⁵⁸⁹ besteht. Zudem sind Sachleistungsverpflichtungen, soweit sie bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen abzugsfähig sind sowie Darlehenskonten der Gesellschafter,

haftender Gesellschafter ist und nur diese oder natürlichen Personen, die keine Gesellschafter sind, die Geschäftsführungsbefugnis zusteht – § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 ErbStG. Vgl. Gepräge-Rechtsprechung des BFH, welche vom BFH mit dem Beschluss des GRS v. 25.6.1984 (– GrS 4/82 –, BStBl. II 1984, 751) aufgegeben worden ist und welche durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 ErbStG gesetzlich verankert wurde: BT-Drs. 10/4513, S. 22.

⁵⁸⁵ R E 13b.23 Abs. 6 S. 8 ErbStR 2019.

⁵⁸⁶ R E 13b.23 Abs. 4 S. 1 und 2 ErbStR 2019; R B 11.2 und 11.5 ErbStR 2019; so auch u.a.: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13b Rn.269 f.; *Geck*, in: Kappt/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.147 (Stand: Oktober 2018); *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13b Rn.179 (Stand: April 2018); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.335 (Stand: April 2019); entsprechend weit in Bezug auf den Begriff der Schulden, wenn auch nicht mit Verweis auf § 103 BewG, fasst sich: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.77.

⁵⁸⁷ Gleiches galt dem Grunde nach schon für die frühere Gesetzeslage in Bezug auf den Finanzmitteltest gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG a.F. Vgl. hierzu den Ländererlass vom 10.10.2013 (BGBl. I 2013 S. 1809 Tz. 2.2.1). Hierzu eingehend auch: *Eisele*, in: Rössler/Troll, § 103 BewG Rn.28a (Stand: April 2017).

⁵⁸⁸ R E 13b.23 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2019.

⁵⁸⁹ R E 13b.23 Abs. 4 S. 1 und 2 ErbStR 2019 mit Verweis auf R B 11.5 Abs. 3 S. 3 (R B 109.1 S. 3).

soweit sie ertragsteuerrechtlich als Fremdkapital qualifiziert werden, „Schulden“ im erbschaftrechtlichen Sinne⁵⁹⁰. Von dem Schuldenabzug ausgeschlossen sind nach Ansicht der Finanzverwaltung sonstige Abzüge im Sinne des § 103 Abs. 1 BewG, z.B. Rechnungsabgrenzungsposten⁵⁹¹.

Stehen die „Schulden“ im Zusammenhang mit der Altersvorsorgeverpflichtung gem. § 13b Abs. 3 ErbStG sind sie nicht mit den allgemeinen Finanzmitteln verrechenbar – § 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG. Dem Gesetzeswortlaut folgend besteht in Bezug auf die Verrechenbarkeit der „Schulden“ eine Art „Verwendungsreihenfolge“. Zunächst werden die „Schulden“, die einen Bezug zu den Altersvorsorgeverpflichtungen aufweisen, mit dem nicht begünstigten Vermögen der Altersvorsorgeverpflichtung verrechnet – privilegiertes Vermögen. Alle übrigen „Schulden“ werden daraufhin, unabhängig von einer etwaigen wirtschaftlichen Bezugnahme zu den Finanzmitteln, mit diesen saldiert.

Sämtliche jungen Finanzmittel gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG müssen darüber hinaus von den übrigen Finanzmitteln in Abzug gebracht werden. Bei den jungen Finanzmitteln handelt es sich um schädliches, nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen – § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG. Aufgrund der nun geltenden strikten Trennung von begünstigtem und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen dürfen junge Finanzmittel demnach nicht im Rahmen der begünstigten Schuldenverrechnung und Gewährung des Sockelbetrages berücksichtigt werden⁵⁹².

Übersteigt der Nettowert der Finanzmittel nach erfolgreicher Saldierung dieser mit den Schulden den 15%igen Sockelbetrag des Betriebsvermögens, so handelt es sich bei dem überschießenden Betrag um „schädliche“ Finanzmittel, welche schlussendlich mit dem schädlichen Verwaltungsvermögen wieder zu addieren sind.

Den hier insgesamt beschriebenen Rechenschritt, d.h. den Abzug der Schulden von den Finanzmitteln und den zusätzlichen Abzug des Sockelbetrages von dem Rest der Finanzmittel, bezeichnet man als sog. „Finanzmitteltest“⁵⁹³.

⁵⁹⁰ R E 13b.23 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.

⁵⁹¹ R E 13b.23 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019; dem ebenfalls zustimmend: FG Rheinland-Pfalz v. 25.10.2017 – 2 K 2201/15 –, EFG 2018, 136.

⁵⁹² So m.E. auch: R E 13b.23 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019; anders lässt sich m.E. auch nicht die Gesetzesbegründung verstehen, wonach „Junge Finanzmittel [...] vom Finanzmitteltest ausgenommen“ werden (BT-Drs. 18/8911, S. 42). Dem zustimmend u.a.: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.149 (Stand: Oktober 2018); wohingegen ablehnend: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.75 f., welche mit dem Telos der Norm als Missbrauchsvermeidungsnorm argumentieren.

⁵⁹³ R E 13b.9 Abs. 2 S. 1 II.1. ErbStR 2019.

Übersicht der Rechenschritte:

	Summe der Finanzmittel
./.	Wert der jungen Finanzmittel – § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG –
=	Saldo
./.	Wert der sämtlichen noch vorhandenen Schulden nach der Verrechnung mit dem Vermögen aus der Altersversorgungsverpflichtung
=	Saldo
<hr/>	
	Saldo
./.	Sockelbetrag von 15 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens – soweit § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 und S. 5 ErbStG erfüllt sind –
=	Positiv verbleibende Finanzmittel sind „schädliche“ Finanzmittel, welche dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen sind

dd) Die anteilige Schuldenverrechnung

Der sich aus den Gegenständen des Verwaltungsvermögens und der „schädlichen“ Finanzmittel ergebende Betrag stellt den Bruttowert des Verwaltungsvermögens dar. Von diesem Bruttowert sind – wie schon anfangs erwähnt – die anteiligen Schulden in Abzug zu bringen. „Die anteiligen Schulden bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebes oder der Gesellschaft zzgl. der nach Anwendung der Absätze 3 und 4 verbliebenen Schulden [Schuldenüberhang]“ – § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG. Bzgl. der Verrechnungsmöglichkeit der Schulden besteht eine – bereits beschriebene – „Verwendungsreihenfolge“.

Zunächst sind alle „Schulden“, die einen Zusammenhang zur Altersversorgungsverpflichtung im Sinne des § 13b Abs. 3 ErbStG aufweisen, mit diesem privilegierten Vermögen zu verrechnen. Anschließend werden alle übrigen Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests saldiert. Existieren nach diesen Verrechnungen noch „Schulden“, sind diese mit dem Verwaltungsvermögen zu verrechnen – § 13b Abs. 6 S. 1 a.E. ErbStG. Eine zweimalige Berücksichtigung derselben Schulden ist ausgeschlossen. Der in dem Zusammenhang der Berechnung der anteiligen Schulden zu verwendende Wert des „gemeinen Verwaltungsver-

mögens“ bestimmt sich nach dem Bruttowert des Verwaltungsvermögens abzüglich des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel⁵⁹⁴ – § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG. Der Ausschluss von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln soll verhindern, dass kurzfristig Privatvermögen eingelegt wird, welches dann begünstigt übertragen werden könnte⁵⁹⁵. Um ein richtiges Verhältnis des gemeinen Werts des Betriebsvermögens als Bruttowert zum gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens als Bruttowert herzustellen muss zunächst der gemeine Wert des Betriebsvermögens, welches grundsätzlich einen Nettowert darstellt, um die Summe des Schuldenüberhangs addiert werden⁵⁹⁶. Zudem bestimmt § 13b Abs. 8 ErbStG weitere Einschränkungen für die Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens.

Die aufzustellenden Rechenschritte lauten demnach:

1.

	Bruttowert des Verwaltungsvermögens
./.	Junge Finanzmittel
./.	Junges Verwaltungsvermögen
=	Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG

⁵⁹⁴ Dies ist nicht unumstritten: a.A.: Korezkij, DStR 2017, 1729 (1733), welcher die Meinung vertritt, dass der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens nicht um das junge Verwaltungsvermögen und die jungen Finanzmittel reduziert werden darf. Diese wäre unsystematisch und würde zu einem ungerechtfertigten Nachteil des Erwerbers führen, welcher nur eine geringere Quote der abzugsfähigen Schulden geltend machen könne. Er verweist auf § 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG, welcher allein vom „gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens“ spricht, welcher das junge Verwaltungsvermögen und die jungen Finanzmittel grundsätzlich beinhaltet. Den gleichen Ansatz vertritt wohl auch: *Olbing/Stenert*, FR 2017, 701 (715); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.91. Dieser Ansatz verkennt jedoch m.E. die Wirkung des § 13b Abs. 8 ErbStG als Einschränkung der quotalen Schuldensaldierung zur Vermeidung von Gestaltungen. So m.E. auch der Gesetzgeber BT-Drs. 18/8911 S. 44. Die hier ausgeführte Ansicht ebenfalls vertretend: *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, § 13b ErbStG Rn.171 (Stand: Oktober 2018).

⁵⁹⁵ BT-Drs. 18/8911 S. 44 : „Die Einschränkung beim Schuldenabzug zielt auf die Vermeidung einer missbräuchlichen Einlage von Privatvermögen kurz vor dem Übertragungsvorgang ab, um vorhandene Schulden zur Verrechnung zu nutzen und so Privatvermögen erbschaft- und schenkungsteuerfrei zu übertragen.“

⁵⁹⁶ Vgl. hierzu u.a. auch das Beispiel der Finanzverwaltung: H E 13b.25 ErbStR 2019.

2.

$$\text{Anteilig verbleibende Schulden} = \frac{\text{Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens} \times \text{verbleibende Schulden}}{(\text{gemeiner Wert des Betriebsvermögens} + \text{verbleibende Schulden})}$$

Besondere Ausnahmen der Verrechnung der anteiligen Schulden mit dem Verwaltungsvermögen stehen in § 13b Abs. 8 ErbStG⁵⁹⁷.

Nach Ermittlung der anteilig verbleibenden Schulden ist der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG – weiterhin gekürzt um die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen⁵⁹⁸ – um die anteilig verbleibenden Schulden zu verringern⁵⁹⁹. Der sich wiederum hieraus ergebende Saldo ist mit den jungen Finanzmitteln und dem jungen Verwaltungsvermögen zu addieren. Erst der sich daraus ergebende Wert stellt richtigerweise den Nettowert des Verwaltungsvermögens dar. § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG fordert einen Nettowert des Verwaltungsvermögens, der sich „mindestens [aus dem] gemeinen Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel“ zusammensetzt. Der Nettowert des Verwaltungsvermögens umfasst – diese Berechnung zugrunde legend – demnach prinzipiell die Werte der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens⁶⁰⁰.

c) Der zu kürzende Wert des Nettoverwaltungsvermögens

Der Gesetzgeber verdeutlichte im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2016, dass das Verwaltungsvermögen zwar grundsätzlich schädlich sei, jedoch fast jeder Betrieb es zur Gewährleistung der unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in einem gewissen Umfang benötige⁶⁰¹.

⁵⁹⁷ Aufgrund der hier nur überblicksartigen Ausführungen zum neuen Erbschaftsteuersystem, ist im Hinblick auf die jeweiligen Einzelfallfragen i.S.d. § 13b Abs. 8 ErbStG u.a. auf: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.171 ff. (Stand: Oktober 2018) zu verweisen.

⁵⁹⁸ Vgl. hierzu auch die Gesetzesbegründung, wonach auf die „Einschränkung beim Schuldenabzug“ verwiesen wird: BT-DRs. 18/8911, S. 44.

⁵⁹⁹ So zumindest diesbezüglich auch: H E 13b.25 ErbStR 2019; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.40.

⁶⁰⁰ Zustimmung u.a. auch: R E 13b.25 S. 5 ErbStR 2019 (missverständlich dementsprechend jedoch R E 13b.9 Abs. 2 S. 1 II.3.3.); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13b ErbStG Rn.313; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.40; *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.382 f. (Stand: April 2019); i.E. so zudem auch: *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1733).

⁶⁰¹ Siehe BT-Drs. 18/8911, S. 46: „Dieses Vermögen wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt, insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in das Unternehmen investieren zu können.“

Um diese betriebliche Notwendigkeit des Vorhandenseins von Verwaltungsvermögens nachzukommen, verabschiedete der Gesetzgeber im Rahmen des § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG einen Unschädlichkeitsfreibetrag für das Verwaltungsvermögen in Höhe von 10 %, den sog. Kulanzpuffer oder „Schmutzzuschlag“⁶⁰². Mit Hilfe dieses Freibetrages – im Folgenden Kulanzpuffers – wird ein Teil des Verwaltungsvermögens durch Fiktion wie begünstigtes Vermögen behandelt. Erst der sich nach der Subtraktion des Nettoverwaltungsvermögens mit dem Kulanzpuffer ergebende Betrag stellt das zu versteuernde „schädliche“ Verwaltungsvermögen dar. Dieser Verwaltungsvermögensumfang ist folgenotwendig auch keiner Steuervergünstigung zugänglich und wird aufgrund dessen auch als nicht begünstigtes Vermögen bezeichnet.

Berechnungsgrundlage des Kulanzpuffers sind 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Wertes des Betriebsvermögens. Das anhand dieser Berechnungsmethode ermittelte, die Unschädlichkeitsfreigrenze überschreitende Verwaltungsvermögen unterliegt – nun auch endgültig – der vollumfänglichen Besteuerungspflicht.

Zur Verdeutlichung folgendes Beispiel:

Der gemeine Wert des Betriebsvermögens eines erworbenen Betriebs beträgt 1.000.000 Euro, wobei der Nettowert des Verwaltungsvermögens 560.000 Euro umfasst. Der Betrieb enthält (aus Vereinfachungsgründen) weder junges Verwaltungsvermögen noch junge Finanzmittel:

	1.000.000 Euro	Gemeiner Wert des Betriebsvermögens
./.	560.000 Euro	Nettowert des Verwaltungsvermögens
=	440.000 Euro	Bemessungsgrundlage des Kulanzpuffers
	44.000 Euro	Bemessungsgrundlage des Kulanzpuffers x 10 % (10 % von 440.000 Euro)

⁶⁰² Ein in der Literatur häufig verwendeter Ausdruck vgl. hierzu u.a.: *Riedel* in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13b ErbStG Rn.313; *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.386 (Stand: April 2019).

	560.000 Euro	Nettowert des Verwaltungsvermögens
./.	44.000 Euro	Unschädlichen Verwaltungsvermögens
=	516.000 Euro	Schädliches Verwaltungsvermögen (= nicht begünstigtes Vermögen)
	1.000.000 Euro	Gemeiner Wert des Betriebsvermögens
./.	516.000 Euro	Nicht begünstigtes Vermögen
=	484.000 Euro	Begünstigtes Vermögen

Die auf den ersten Blick sehr logische und klare Regelung verkompliziert sich jedoch enorm mit dem Hinzutreten von jungem Verwaltungsvermögen und jungen Finanzmitteln. § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG schreibt vor, dass das „Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen), und junge Finanzmittel im Sinne des Absatzes 4 Nummer 5 Satz 2 [...] kein unschädliches Verwaltungsvermögen“ darstellt. Der Gesetzgeber schließt folglich junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel ausdrücklich von der Umqualifizierung aus. Die Finanzverwaltung⁶⁰³ und die herrschende Ansicht der Literatur⁶⁰⁴ ziehen daraus den Rückschluss, dass die Bemessungsgrundlage des Kulanzpuffers von den jeweiligen jungen Finanzmitteln und dem jungen Verwaltungsvermögen bereinigt sein müsse. Bestätigt wird diese Ansicht durch die Gesetzesbegründung, in der es heißt: „Bei der Berechnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens bleiben junge Finanzmittel und solches Verwaltungsvermögen unberücksichtigt, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen).“⁶⁰⁵ Diese Sichtweise kann nur damit begründet werden, dass junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG aufgrund ihrer Schäd-

⁶⁰³ R E 13b.26 S. 3 ErbStR 2019.

⁶⁰⁴ Vgl. hierzu: *Söffing*, ErbStB 2016, 235 (246); *Korezkij*, DStR 2017, 745 (751); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13b ErbStG Rn.221 f.; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.41; *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rn.226 f. (Stand: März 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rn.180 (Stand: Oktober 2018); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13b ErbStG Rn.313; *Jülicher*, in T/G/J/G, § 13b ErbStG Rn.386 (Stand: April 2019).

⁶⁰⁵ BT-Drs. 18/8911, S. 43.

lichkeit und Missbrauchsanfälligkeit dem Grunde nach nicht begünstigungswürdig sein sollen und mithin auch nicht bei einem begünstigenden Rechenschritt in irgendeiner Art und Weise berücksichtigt werden dürfen.

Bemessungsgrundlage des Kulanzpuffers:

	Gemeiner Wert des Betriebsvermögens
./.	Nettowert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junger Finanzmittel und jungem Verwaltungsvermögen)
=	Bemessungsgrundlage des Kulanzpuffers

Das nach Abzug des zusätzlichen Kulanzpuffers von 10 % noch weiterhin verbleibende Verwaltungsvermögen stellt das „schädliche“ Verwaltungsvermögen dar. Dieser Betrag muss gem. § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG mindestens die Werte des jungen Verwaltungsvermögens zzgl. der Werte der jungen Finanzmittel enthalten⁶⁰⁶ und entspricht in seiner Summe dem nicht begünstigten Vermögen. Ein dahingehendes Verständnis bedeutet infolgedessen, dass der gemeine Wert des Betriebsvermögens gemindert um den Wert des „schädlichen“ Verwaltungsvermögens das begünstigte Vermögen darstellt⁶⁰⁷.

2. Die Problematik des übermäßigen Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG

Die noch in der Erbschaftsteuer 2009 beherrschende Rolle der Ermittlung des prozentualen Anteils des Verwaltungsvermögens ist bei der jetzigen Erbschaftsteuer nur noch bzgl. des 90 %-Tests gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG a.E. von Bedeutung⁶⁰⁸. Gemäß § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG a.E. darf der Erwerber von begünstigungsfähigem Vermögen jegliche Steuerbefreiungen des §§ 13a, 13b, 13c,

⁶⁰⁶ Die Finanzverwaltung verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass mit den jungen Finanzmitteln i.S.d. § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG die jungen Finanzmittel vor Anwendung der Schuldenverrechnung und vor Abzug des Sockelbetrages gemeint sind (R E 13b.25 S. 5 ErbStR 2019). Dieser Verweis kann m.E. aufgrund der vorangestellten Ausführungen nur eine klarstellende Bedeutung haben.

⁶⁰⁷ So m.E. auch das Verständnis der Finanzverwaltung: R E 13b.9 Abs. 2 II.4.3, II.5 ErbStR 2019; ebenso u.a. das Verständnis von: *Riedel*, ZErb 2016, 371 (377) (sowie nochmals bestätigend in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13b ErbStG Rn.315 ff.; diese Ansicht ist jedoch nicht unumstritten, hinsichtlich anderer Verständnisse siehe die Ausführungen von: *Korezkij*, DStR 2017, 745 (751).

⁶⁰⁸ Bzw. bei Inanspruchnahme der Optionsverschönerung der zusätzliche 20 %-Test gem. § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG, dessen Prüfung im Einzelnen anders erfolgt als der 90 %-Test. Vgl. hierzu das Anwendungsbeispiel der Finanzverwaltung H E 13a.21 ErbStR 2019.

28 Abs. 1 und 28a ErbStG – folglich auch den Vorab-Abschlag – nicht in Anspruch nehmen, wenn das Verwaltungsvermögen 90 % oder mehr – übermäßiges Verwaltungsvermögen – des jeweiligen begünstigungsfähigen, übertragenen Vermögensanteils ausmacht: „Der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens [ist] vollständig nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen nach Absatz 4 [...] mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt“. Die Verwehrung der Inanspruchnahme jeglicher Verschonung ist demzufolge unabhängig davon, ob der Erwerber des Unternehmens begünstigtes Vermögen erworben hat.

Welchen Zweck der Gesetzgeber mit dieser Regelung verfolgte, verdeutlicht die Gesetzesbegründung, in der es heißt:

„Besteht betriebliches Vermögen oder das Vermögen einer Gesellschaft zu mindestens 90 Prozent aus Verwaltungsvermögen ist davon auszugehen, dass das gesamte betriebliche Vermögen nicht schutzwürdig ist. Mit der Ausnahme solcher Gesellschaften von der Verschonung werden Gestaltungsmöglichkeiten ausgeräumt, die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 – verfassungswidrig sein könnten. Wären Gesellschaften mit einem ganz überwiegenden Teil an Verwaltungsvermögen begünstigt, könnten mittels einer geringfügigen land- und forstwirtschaftlichen, originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit, große Werte an Verwaltungsvermögen übertragen werden, für die gegebenenfalls eine Teilverschonung wie bei den Finanzmitteln in Höhe von 15 Prozent des gemeinen Werts gewährt werden kann. Um diese Gestaltungsmöglichkeit auszuschließen wird dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen, das zu mindestens 90 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht wieder aus der Verschonung ausgenommen.“⁶⁰⁹

Der Verweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 lässt vermuten, dass der Gesetzgeber mit der Regelung vor allem die Vermeidung weiterer Cash-GmbHs⁶¹⁰ im Sinn hatte. Allerdings kann dies nicht die einzige Missbrauchsgestaltung sein, die der Gesetzgeber verhindern wollte⁶¹¹. Cash-GmbHs bestehen üblicherweise nur aus Privatvermögen, somit üben sie

⁶⁰⁹ BT-Drs. 18/8911 S. 40.

⁶¹⁰ Auf die missbräuchliche Gestaltung durch Cash-GmbHs verweist das BVerfG ausdrücklich: BVerfG v. 17.12.14, – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (243 f.).

⁶¹¹ Ebenso kritisch: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13b ErbStG Rn.90.

meist keine originär gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit aus, was jedoch wiederum für die Inanspruchnahme für den Sockelbetrag von 15 % gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG notwendig ist – § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 und 5 ErbStG. Die vom Gesetzgeber befürchtete „Teilverschönerung“ besteht bei Cash-GmbHs folglich im Normalfall nicht. Zudem verfügen Cash-GmbHs meist nicht über Schulden, sodass die Verweigerung der Schuldenverrechnung bei der 90 %-Grenze überflüssig gewesen wäre.

Ob es zur Vermeidung von Missbrauchsgestaltungen trotz der bereits bestehenden Trennung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen einer darüber hinausgehenden Regelung überhaupt bedurfte, scheint ebenso fraglich⁶¹². Das nicht begünstigte Vermögen wird – wie bereits oben dargestellt – fast vollumfänglich versteuert. Nur noch das nach Ansicht des Gesetzgebers produktive und begünstigungswürdige Vermögen kann einer Verschönerung unterliegen.

Neben der Frage, ob es der 90 %-Regelung überhaupt bedurfte, scheint auch die konkrete Ausgestaltung, eine über den eigentlichen Zweck hinausgehende Schlechterstellung des Erwerbers von unternehmerisch genutztem Vermögen zu bewirken. Grund hierfür ist vor allem die – nicht nachvollziehbare und dem neuen Netto-System widersprechende – Gegenüberstellung des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens (dem Grunde nach ein Nettowert) mit dem – nahezu vollständigen – Brutto-Verwaltungsvermögens einschließlich der Brutto-Finanzmittel⁶¹³. Das für die 90 %-Regelung ausschlaggebende Verwaltungsvermögen soll ohne vorherigen Abzug der Wirtschaftsgüter zur Erfüllung einer Versorgungsverpflichtung und einer damit einhergehenden Schuldensaldierung – es sei denn diese Wirtschaftsgüter sind in einer Treuhandgesellschaft eingelegt⁶¹⁴ –, ohne vorherige Durchführung des Finanzmitteltests gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5

⁶¹² Kritisch diesbezüglich auch: *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81 (82); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.43 ff.; *Riedel*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13b ErbStG Rn.166 ff.; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, § 13b ErbStG Rn.74 (Stand: Oktober 2018); *Winter*, ZEV 2019, 128 (129); der Missbrauchsregelung in dieser Form zustimmend: *Eriks*, DStR 2016, 1441 (1444).

⁶¹³ Hierzu u.a. auch: *Korezkij*, DStR 2017, 745 (748); *Wartenburger*, MittBayNot 2017, 220 (221).

⁶¹⁴ Umfasst sind demnach wohl nur CTA-Strukturen. Dies ist eine Einschränkung, die nicht einmal § 13b Abs. 3 ErbStG selbst vornimmt. Die Finanzverwaltung verweist in diesem Zusammenhang nicht auf diese zusätzliche Einschränkung (vgl. R E 13b.10 S. 4 ErbStR 2019), sodass man wohl davon ausgehen kann, dass ihrer Ansicht nach sämtliche Wirtschaftsgüter zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen in Abzug gebracht werden können. Zudem erlaubt sie ausdrücklich, dass die Schulden in Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern verrechnet werden dürfen (R E 13b.10 S. 5 ErbStR 2019).

ErbStG, ohne vorherige Schuldensaldierung gem. § 13b Abs. 6 ErbStG und ohne vorherigen Abzug des Kulanzpuffers von 10 % gem. § 13b Abs. 7 ErbStG in die Verhältnisrechnung miteinfließen. Dies scheint systematisch inkonsequent, da der Gesetzgeber innerhalb der Ermittlung des „schädlichen“ Verwaltungsvermögens bestimmte Finanzmittel bereits als privilegiertes Vermögen – § 13b Abs. 3 ErbStG – sowie einen Teil der Finanzmittel und einen bestimmten Teil des Verwaltungsvermögens als betriebsnotwendig/unschädlich anerkannt hat (s.o.).

Im Endeffekt führt die nicht nachvollziehbare Verwehrung der Schuldenverrechnung dazu, dass Unternehmen mit hohen Verbindlichkeiten und gleichzeitig hohen Forderungen und hohen liquiden Vermögen die vorgeschaltete 90 %-Grenze sehr leicht erreichen können, obwohl ihr Verwaltungsvermögen nach erfolgter Verrechnung mit den Verbindlichkeiten – dem neuen System folgend – gar nicht *übermäßig* hoch ist⁶¹⁵. *Hannes/Holtz* führen in diesem Zusammenhang anschaulich an, dass der Gesetzgeber aufgrund der 90 %-Regelung ein – sowohl von ihm selbst als auch vom Bundesverfassungsgericht als grundsätzlich verschonungswürdig angesehenes – Handelsunternehmen mit einem Wertpapierdepot des Privatiers gleichstellt⁶¹⁶.

Zur Verdeutlichung dieser Problematik folgendes Beispiel:

Das vom Erblasser E an den Erben A übertragene Unternehmen hat einen Wert von 5 Millionen Euro. Das Unternehmen selbst hat in seinem Betriebsvermögen Finanzmittel in Höhe von 4,7 Millionen Euro und wirtschaftlich mit den Finanzmitteln verbundene Verbindlichkeiten ebenfalls in Höhe von 4,7 Millionen Euro. Das Verwaltungsvermögen würde nach der Verhältnisrechnung von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG 94 % betragen. Der Erbe A könnte somit keine Steuervergünstigung in Anspruch nehmen. Würde im Rahmen der Verhältnisrechnung jedoch auf das Netto-Verwaltungsvermögen abgestellt werden, so läge überhaupt kein schädliches Verwaltungsvermögen vor. Selbst wenn die Verbindlichkeiten nur 4 Millionen Euro betragen würden, läge ebenso kein schädliches Verwaltungsvermögen vor, weil dem Erwerber ein Kulanzpuffer von 15 % gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG gewährt wird (hier folglich von: 750.000 Euro).

⁶¹⁵ Kritisch hierzu: *Barbender/Winter*, ZEV 2017, 81 (85), welche besonders auf die bevorstehende Problematik für Handelsunternehmen hinweisen; sowie: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.44, welcher von einer Verfassungswidrigkeit der Regelung ausgeht; vgl. zudem die Entscheidung des FG Münster v. 03.06.2019 – 3 V 3697/18 Erb, ZEV 2019, 551.

⁶¹⁶ *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13b Rn.44.

Systematisch folgerichtig müsste bei der 90 %-Grenze grundsätzlich der „Netto-“Verwaltungsvermögenswert, welcher auch im Rahmen der eigentlichen Ermittlung des konkreten Begünstigungsumfangs berechnet wird, ins Verhältnis gesetzt werden zum „Netto-“Unternehmenswert⁶¹⁷. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG a.E. ist eine dahingehende Auslegung jedoch nicht, jedenfalls nur contra legem möglich. Die momentan geltende Regelung führt im Endeffekt dazu, dass Unternehmen betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter und Liquidität möglichst geringhalten müssen, um die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Verschonung nicht zu verlieren und innerhalb der Gewährung der Verschonung entweder für das weitere Halten bestimmter Wirtschaftsgüter – § 13b Abs. 3 ErbStG – privilegiert zu werden oder einen bestimmten steuerlichen Freibetrag – § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG – geltend zu machen.

II. Überblick über die Verschonungsmöglichkeiten des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens – § 13a Abs. 1, Abs. 10, § 13c, § 28a und § 28 ErbStG

1. Verschonungsmöglichkeit des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens mit einem Wert von unter 26 Millionen Euro

Um das neue Erbschaftsteuerrecht in seiner Systematik vollständig zu erfassen, bedarf es, neben der grundlegenden Darstellung zum begünstigten Vermögen, einer überblicksartigen Darstellung der möglichen Steuerentlastungen für den Erwerber unternehmerisch genutzten Vermögens:

Bei dem Erwerb von begünstigungsfähigem unternehmerisch genutztem Vermögen gem. § 13b Abs. 1 ErbStG kann der Erwerber vorrangig die vorzugswürdige Regelverschonung gem. § 13a Abs. 1 ErbStG oder die Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG geltend machen.

Die Regelverschonung/die Optionsverschonung umfasst einen Abschlag, welcher in Höhe von 85 %/100 % des übertragenen begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG/§ 13a Abs. 10 ErbStG erteilt wird. Neben der Steuerfreistellung von 85 % des begünstigten Vermögens wird darüber hinaus ein Abzugsbetrag in Höhe von maximal 150.000 Euro, weiterhin in Bezug auf das begünstigte Vermögen, bedingungsunabhängig gewährt – § 13a Abs. 2 S. 1 ErbStG. Der Abzugsbetrag mindert sich im Gegensatz zum Verschonungsabschlag, soweit

⁶¹⁷ So wohl u.a. auch: *Korezkij*, DStR 2017, 745 (749).

das begünstigte Vermögen (nach erfolgten Verschonungsabschlag) 150.000 Euro überschreitet, um jeweils 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags – § 13a Abs. 2 S. 2 ErbStG. Entsprechend Satz 2 des § 13a Abs. 2 ErbStG wird darüber hinaus kein weitergehender Abzugsbetrag zusätzlich zum Verschonungsabschlag gewährt, wenn das restliche begünstigte Vermögen nach dem Verschonungsabschlag 3 Millionen Euro oder mehr beträgt. Daneben kann der Abzugsbetrag bei mehreren Erwerben von begünstigtem Vermögen innerhalb von zehn Jahren nur einmalig berücksichtigt werden – § 13a Abs. 2 S. 3 ErbStG.

Nimmt der Erwerber von begünstigungsfähigem unternehmerisch genutztem Vermögen die Regel- oder Optionsverschonung in Anspruch, ist er – gleich der vorangegangenen Gesetzeslage – an gewisse Lohnsummenkontrollen⁶¹⁸ (§ 13a Abs. 3, 4 und 7 ErbStG) und Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 und 7 ErbStG) gebunden. Die Bindung des Erwerbers an diese Kontrollregelungen dienen dabei der Sicherstellung der Erreichung der mit den Vergünstigungsvorschriften einhergehenden Förderziele⁶¹⁹. In Bezug auf die Lohnsummenkontrollen bedeutet dies, dass der Betrieb innerhalb von fünf Jahren (beziehungsweise sieben Jahren) nach dem Erwerb in der Regel (vgl. bzgl. der Ausnahmen § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG) insgesamt 400 % (beziehungsweise 700 %) der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten darf – § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG. Eine solche Kontrolle entfällt, wenn die Ausgangslohnsumme 0 beträgt oder der Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat – § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 1 und 2 ErbStG. Unterschreitet der Betrieb die Mindestlohnsumme, so entfällt der zunächst gewährte Abschlag in entsprechendem prozentualen Umfang – § 13a Abs. 3 S. 4 a.E. ErbStG. Für die Behaltenspflichten gelten die Vorschriften des § 13a Abs. 6 ErbStG. In den jeweiligen Nummern des Absatzes wird genau dargelegt, wann von einem Halten des Betriebes durch den Erwerber nicht mehr ausgegangen werden kann. Gebunden ist der Erwerber an die daraus resultierenden Beschränkungen ebenfalls fünf (beziehungsweise sieben) Jahre. Ein Verstoß gegen eine Behaltensregelung führt, gleich einem Verstoß gegen die Lohnsummenkontrolle, zu einem anteiligen (hier zeitanteiligen) Wegfall der ursprünglichen Verschonung – § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG.

Mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht ist die Inanspruchnahme der vorzugswürdigen Regel- und Optionsverschonung dem Erwerber begünstigten Vermögens

⁶¹⁸ Ausführlich hinsichtlich der Lohnsummenkontrolle und der Regelungen innerhalb des (hier noch) Richtlinienentwurfs: *Knittel*, ErbStB 2019, 108.

⁶¹⁹ So auch: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.3.

jedoch prinzipiell verwehrt, wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Millionen Euro überschreitet – § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG. Die Reichweite dieser gesetzgeberisch festgelegten Grenze wird insbesondere im Zusammenhang mit § 13a Abs. 1 S. 2 und 3 ErbStG deutlich, welcher regelt, dass für die Berechnung des erworbenen begünstigten Vermögens eine Addition aller Erwerbe innerhalb der letzten zehn Jahre von begünstigtem Vermögen⁶²⁰ derselben Person zu erfolgen hat und eventuell schon gewährte Verschonung mit Wirkung für die Vergangenheit mit der Überschreitung entfallen. Verschärft wird die Situation für den Erwerber weitergehend dadurch, dass der rückwirkende Wegfall beziehungsweise die fehlende Möglichkeit der Geltendmachung mit der Wertüberschreitung für das gesamte übertragene begünstigte Vermögen erfolgt⁶²¹. Ein anteiliger Entfall entsprechend der prozentualen Kürzung gem. § 13a Abs. 3 S. 4 a.E. ErbStG ist gerade nicht vorgesehen.

2. Verschonungsmöglichkeit des Erwerbers unternehmerisch genutzten Vermögens mit einem Wert von über 26 Millionen Euro

Statt der Gewährung von Regel- und Optionsverschonung, bestehen für Erwerber von begünstigungsfähigem unternehmerisch genutztem Vermögen, welches den Schwellenwert von 26 Millionen Euro überschreitet (Großerwerbe), die Möglichkeit der widerruflichen Beantragung eines Erlasses der Steuer gem. § 28a ErbStG oder der unwiderruflichen Beantragung der Reduzierung der Steuerlast mithilfe des Verschonungsabschlages gem. § 13c ErbStG. Notwendig wurde die unterschiedliche Behandlung von Großerwerben wegen des Bundesverfassungsgerichtsurteils vom 17. Dezember 2014. Das Bundesverfassungsgericht verdeutlichte in diesem Urteil, dass die umfängliche wertunabhängige Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen gegen den Gleichheitssatz

⁶²⁰ In diesem Zusammenhang sind nach Ansicht der Finanzverwaltung auch die früheren Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entstanden ist, mit einzubeziehen: R E 13a.2 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019 (kritisch hierzu: *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22). Allerdings sind Erwerbe, welche die 90%-Grenze i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG überschritten haben und dementsprechend nicht begünstigt sind, nicht miteinzubeziehen: R E 13a.1 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019. Hinsichtlich weiterer Detailfragen bei der Berechnung der 26 Millionen Euro-Grenze, siehe die Auswertungen zum Richtlinienentwurf/zur Richtlinie von: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 (60); *Winter*, ZEV 2019, 128 (128 f.); *Korezkij*, DStR 2019, 137 (141); *Stalleiken*, DB 2019, 87 (88).

⁶²¹ Vgl. hierzu ebenso die Ausführungen von: *Krumm*, in: Leingärtner, Kap. 97 Rz.65 (Stand: Oktober 2018).

im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße⁶²². Je höher die mit der Steuerverschö-
nung einhergehende Steuerbefreiung sei, desto umfangreicher sei auch das
Rechtfertigungsbedürfnis⁶²³. Man könne nicht allgemein bei Großerwerben – im
Unterschied zu KMU – von einer „unwiderleglichen Gefährdungsvermutung“
ausgehen, die konkrete Feststellung einer Verschönungsbedürftigkeit sei bei
gleich hoher Verschönung notwendig⁶²⁴.

Optiert der Erwerber nun für eine Verschönungsbedarfsprüfung, so muss er
nachweisen, dass er in einem entsprechenden Umfang persönlich nicht in der
Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen – § 28a
Abs. 1 S. 1 ErbStG. Gelingt ihm dieser Nachweis der Bedürftigkeit nicht, so
muss er die vollumfängliche Erbschaftsteuer auf das erworbene begünstigungs-
fähige Vermögen entrichten. Verfügbares Vermögen ist dabei 50 % der Summe
der gemeinen Werte des mit der Erbschaft zugleich übergegangen oder zu diesem
Zeitpunkt schon bestehenden (nicht zum begünstigten Vermögen gehörenden)
Vermögens⁶²⁵ – § 28a Abs. 2 ErbStG. In bestimmten Härtefällen kann neben
dem Erlass noch eine Steuerstundung (jedoch nur für sechs Monate und verzins-
lich) geltend gemacht werden – § 28a Abs. 3 ErbStG. Auch in diesem Zusam-
menhang ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem Erlass um einen unter dem
Vorbehalt des Widerrufs mit Wirkung für die Vergangenheit stehenden Verwal-
tungsakt handelt – § 28a ErbStG. Ein derartiger Widerruf ist u.a. dann möglich,
wenn der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt
durch Schenkung oder von Todes wegen weiteres Vermöge erhält, welches ver-
fügbares Vermögen im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG darstellt – § 28a Abs. 3
S. 1 Nr. 3 ErbStG.

Alternativ zur Verschönungsbedarfsprüfung gewährt das Abschmelzmodell
gem. § 13c ErbStG je nach Antrag einen Verschönungsabschlag in Höhe von
85 % beziehungsweise 100 %, reduziert um jeweils einen Prozentpunkt für jede
vollen 750.000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens 26 Millionen
Euro übersteigt – § 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG. Auf null reduziert sich der Regel-
verschönungsabschlag bei einem Betrag des begünstigten Vermögens von
89.750.000 Euro. Bei ursprünglicher Inanspruchnahme der Optionsverschönung

⁶²² Vgl. im Detail hierzu die bereits ausgeführten Erläuterungen: Erster Teil A. II. 3. c).

⁶²³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (202 f.).

⁶²⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (203 f.).

⁶²⁵ Kritisch hinsichtlich der Auffassung der Finanzverwaltung bzgl. des verfügbaren Vermö-
gens: *Winter*, ZEV 2019, 128 (131).

beschränkt der Gesetzgeber ausdrücklich die Abschmelzungsmöglichkeit bei einem Wert des begünstigten Vermögens von 90 Millionen Euro – § 13c Abs. 1 S. 2 ErbStG. Dementsprechend wird die 100%ige Verschonung nicht bis auf null, sondern nur bis auf 15 % abgeschmolzen. Sowohl die Gewährung eines Erlasses der Steuerschuld gem. § 28a ErbStG als auch die Inanspruchnahme des Abschmelzmodells gem. § 13c ErbStG stehen unter der auflösenden Bedingung der Einhaltung bestimmter Lohnsummen- und Behaltensfristen – § 13c Abs. 2 S. 1 beziehungsweise § 28a Abs. 4 S. 4 Nr. 1 und 2 ErbStG.

Praktisch wohl weniger bedeutend ist die ebenfalls bestehende Möglichkeit der Stundung gem. § 28 ErbStG. Gem. § 28 ErbStG hat der Erwerber (beschränkt auf den Erwerber von Todes wegen) von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG wertunabhängig die Möglichkeit, die auf den Erwerb entfallende Steuerschuld bis zu sieben Jahre zu stunden. Eine Steuerstundung gem. § 28 ErbStG kann dabei entweder neben den zuvor dargestellten Steuerverschonungsvorschriften beantragt werden oder ausschließlich⁶²⁶.

B. Einbettung des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG in diese neue erbschaftsteuerrechtliche (Verschonungs-)Systematik

I. Genese des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG

Eine weitere Verschonungsmöglichkeit für den Erwerber unternehmerisch genutzten Vermögens stellt der Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG dar. Die Einführung eines Vorab-Abschlages als gesonderte Steuerbefreiung folgte nicht einem direkten Auftrag aufgegeben durch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014. Die Entstehung des derzeit geltenden Vorab-Abschlages fußte vielmehr auf mehrfachen Diskussionen im Bundestag und Bundesrat⁶²⁷ und wurde letztendlich dem Grunde nach in der Fassung des Vorschlages des Finanzausschusses des Bundestages⁶²⁸ durch die Zustimmung des Bundesrates am 14. Oktober 2016 beschlossen. Der Vorab-Abschlag ist Teil des neu gefassten Gesetzes „zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ und trat

⁶²⁶ R E 28 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 bis 4 ErbStR 2019.

⁶²⁷ In diesem Zusammenhang ist auf die Plenarprotokolle vom Deutschen Bundestag und Bundesrat zu verweisen.

⁶²⁸ BT-Drs. 18/8911.

demnach entsprechend der übrigen Normen mit Rückwirkung auf den 01. Juli 2016 in Kraft.

Erstmalig im Rahmen des Gesetzentwurfes der Bundesregierung zum „Gesetz zur Anpassung der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“ am 07. September 2015 erklärte diese, dass die deutsche „Unternehmenslandschaft mit ihrer familienbezogenen Unternehmensstruktur [...] für die deutsche Wirtschaft charakteristisch [sei und diese dabei] eine wichtige Voraussetzung für wirtschaftliches Wachstum in Deutschland und damit für nachhaltige Beschäftigung in Arbeits- und Ausbildungsplätzen“⁶²⁹ bilde. Die Bundesregierung führt in diesem Zusammenhang weiter aus, dass – insbesondere große – familiengeführte Unternehmen sich vor allem durch ihre gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen, wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen qualifizieren und sich aus diesen ein erhöhtes Verschonungsbedürfnis ableiten lasse, welches berücksichtigt werden müsse⁶³⁰. Der in diesem Zusammenhang zunächst getätigte Vorschlag der Bundesregierung umfasste allein die Verdoppelung der Prüfschwelle für Unternehmen von 26 Millionen Euro auf 52 Millionen Euro, soweit der Gesellschaftsvertrag/die Satzung bestimmte Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthalte⁶³¹. Trotz der Anregungen des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses, traf der Bundesrat in seiner darauffolgenden Stellungnahme zu der geplanten pauschalen Erhöhung der Prüfschwelle für familiengeführte Unternehmen am 08. Oktober 2015 keine konkrete Aussage⁶³². Kritisch äußerte sich zu der lediglich pauschal erhöhenden Prüfschwelle im Gesetzentwurf der Bundesregierung jedoch der Finanzausschuss am 22. Juni 2016, welcher vom Bundestag am 25. September 2015 den Gesetzentwurf überwiesen bekommen hatte. Der Finanzausschuss machte im Rahmen seiner Beschlussempfehlung den Vorschlag den Gesetzentwurf der Bundesregierung dem Grunde nach anzunehmen, diesen jedoch bzgl. der pauschalen Erhöhung der Prüfschwelle insofern abzuändern, als dass diese vollumfänglich entfiere und vielmehr durch eine Abschlagsgewährung zu ersetzen sei:

„Die bisher im Regierungsentwurf vorgesehene erhöhte Prüfschwelle von 52 Millionen Euro wird durch eine besondere Steuerbefreiung ersetzt, wenn

⁶²⁹ BT-Drs. 18/5923, S. 21.

⁶³⁰ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

⁶³¹ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

⁶³² BR.-Drs. 18/6279, S. 3.

gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen bestehen. Solche Verfügungsbeschränkungen können sich nach § 9 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes als in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründete persönliche Verhältnisse nicht auf den gemeinen Wert auswirken. Sie sollen im Rahmen einer besonderen Steuerbefreiung auf der Ebene der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden. [...] Die langfristig bestehenden gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen führen dazu, dass der objektive gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile aus subjektiver Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verfügbar ist.“⁶³³

Das von Bundestag am 24. Juni 2016 beschlossene Gesetz nahm die vom Finanzausschuss vorgeschlagene Abänderung an und ersetzte die zunächst entworfenene Erhöhung der Prüfschwelle durch einen vorab zu gewährenden Abschlag von bis zu 30 % vom begünstigten Vermögen für familiengeführte Unternehmen⁶³⁴. Der Bundesrat machte hierauf umgehend sein Recht aus Art. 77 Abs. 2 S. 1 GG geltend und berief einen Vermittlungsausschuss ein. Dieser empfahl allerdings lediglich, die Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des steuerrechtlichen Gewinns (gekürzt um die aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen) sowie die Begrenzung der Privilegierung auf das begünstigte Vermögen⁶³⁵. Ansonsten folgte er dem gefassten Entwurf des Finanzausschusses vom 22. Juni 2016 vollumfänglich. Dieser Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses wurde anschließend vom Bundestag⁶³⁶ Ende September und vom Bundesrat⁶³⁷ Mitte Oktober zugestimmt. Das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ wurde abschließend am 04. November 2016 verkündet⁶³⁸.

⁶³³ BT.-Drs. 18/8911, S. 38.

⁶³⁴ BR.-Drs. 344/16, S. 4.

⁶³⁵ BT.-Drs. 18/9690, S. 2.

⁶³⁶ BT-PIPr 18/193, 19195.

⁶³⁷ BR-PIPr 949, 414 B.

⁶³⁸ BGBl. I 2016, S. 2464.

II. Systematische Einordnung des Vorab-Abschlages

1. Einordnung in die erbschaftsteuerrechtliche Systematik

Bei dem neu eingeführten Vorab-Abschlag handelt es sich mithin um eine Norm, welche für familiengeprägte Unternehmen einen weitergehenden Abschlag bei deren unentgeltlicher Übertragung gewähren soll⁶³⁹. Ob man diese Norm jedoch systematisch tatsächlich als eine Steuerbefreiungsnorm oder eine Bewertungsnorm qualifiziert, erscheint fraglich. Die Unsicherheit der systematischen Einordnung der Norm resultiert zum einen aus der wohl herrschenden Literatursicht, dass Familienunternehmen aufgrund der fehlenden Berücksichtigung von wertmindernden Verfügungsbeschränkungen im Rahmen des § 9 Abs. 3 BewG⁶⁴⁰ fehlerhaft bewertet werden und zum anderen aus der auf § 9 BewG bezugnehmenden Gesetzesbegründung: „Vor allem bei großen familiengeführten Unternehmen sind gesellschaftsvertragliche Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen vorzufinden. [...] Solche Verfügungsbeschränkungen können sich nach § 9 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes als [...] persönliche Verhältnisse nicht auf den gemeinen Wert auswirken. Sie sollen im Rahmen einer besonderen Steuerbefreiung auf der Ebene der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden“.⁶⁴¹

Ist der Grund für die Schaffung der Norm vor allem ein bewertungsrechtlicher Aspekt, so scheint die systematische Einordnung der verabschiedeten Vorschrift als Bewertungsnorm naheliegend. Für die Einordnung des Vorab-Abschlages als eine rein verkappte Bewertungsnorm streitet darüber hinaus die Ausgestaltung des Abschlages. Gemäß § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 i.V.m. Satz 3 ist die Höhe des zu gewährenden Abschlages zum einen auf 30 % beschränkt und zum anderen allein von der Abschlagshöhe der Abfindung vom gemeinen Wert abhängig. Die Ausgestaltung als ein in der Höhe beschränkter Abschlag auf den gemeinen Wert erweckt dabei gerade den Eindruck, dass der wertmindernde Abschlag, welcher fehlerhaft auf der Bewertungsebene nicht erteilt wird, nun auf Verschonungsebene berücksichtigt werden soll⁶⁴².

Gegen diese systematische Einordnung als Bewertungsnorm spricht jedoch zum einen, dass der Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG ausdrücklich im

⁶³⁹ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁶⁴⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen: Erster Teil C. III. 1. a).

⁶⁴¹ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁶⁴² Eine derartige Systematisierung als „versteckten Wertabschlag“ nimmt u.a. *Eriks* vor: *Eriks*, DStR 2016, 1441 (1446).

Rahmen der „Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften“ eingegliedert worden ist. Zum anderen spricht gegen diese Ansicht, dass die Gesetzesbegründung auch dahingehend verstanden werden kann, dass die Erhöhung des Verschonungsbedürfnisses deswegen auf den strukturtypischen, gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen (Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen) beruht, weil mit diesen „typischerweise [eine] langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens“⁶⁴³ selbst, eine gewisse „Stabilität [...] in Krisenzeiten“⁶⁴⁴ und eine „Sicherung von Beschäftigung“⁶⁴⁵ einhergeht⁶⁴⁶. Diese Gründe stellen Gemeinwohlinteresse dar, welche üblicherweise im Rahmen einer Lenkungsnorm, mit hin einer Befreiungsvorschrift angebracht werden können. Darüber hinaus streitet für die Einordnung als Befreiungsnorm, dass der Verweis des Gesetzgebers auf § 9 Abs. 3 BewG als Grund für die fehlende Berücksichtigung von derartigen Verfügungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene auch vielmehr dahingehend verstanden werden kann, dass der Gesetzgeber den bestehenden Streit zwischen Literatur und Rechtsprechung durch ein konstitutives, verbindliches – wenn auch nach hiesiger Meinung systemwidriges – Anerkenntnis der Ansicht des Bundesfinanzhofes beilegen wollte⁶⁴⁷. Erkennt der Gesetzgeber die Ansicht des Bundesfinanzhofes, dass familienunternehmenstypische Verfügungsbeschränkungen keine persönlichen Verhältnisse gem. § 9 Abs. 3 BewG darstellen, jedoch an, so fehlt es aus seiner Sicht auch an einer fehlerhaften Bewertung derartiger Unternehmensstrukturen⁶⁴⁸. Liegt aus Sicht des Gesetzgebers wiederum kein Bewertungsmangel vor, so scheint auch die Einordnung des Vorab-Abschlages als keine rein verkappte Bewertungsnorm, sondern als Befreiungsvorschrift nur konsequent⁶⁴⁹.

⁶⁴³ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁶⁴⁴ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

⁶⁴⁵ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

⁶⁴⁶ Konkret zu der Zweckermittlung des gesetzgeberischen Willens siehe: Zweiter Teil C. I. 2.

⁶⁴⁷ Vgl. hierzu bereits: Erster Teil C. III. 1. d).

⁶⁴⁸ Aus gesetzgeberischer Sicht ist dieses Ergebnis deswegen günstig, weil durch eine derartige Vorgehensweise nicht das grundlegende Konzept von § 9 Abs. 3 BewG aufgegeben werden musste. Vgl. insoweit allerdings u.a. die Forderung von: *Eriks*, DStR 2016, 1441 (1446).

⁶⁴⁹ I.E. so auch die Einordnung u.a. von: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.221.

Dennoch enthält der Vorab-Abschlag aufgrund der schon angesprochenen wertabhängigen Abschlagshöhe auch inkonsequenter Weise bewertungsrechtliche Aspekte, die nicht zu leugnen sind. Weist eine Norm neben verschonungsrechtlichen zum Teil auch bewertungsrechtliche Aspekte auf, so ist die Bezeichnung der Norm als „Zwitter“ zwischen Bewertungs- und Verschonungsnorm zunächst plausibel⁶⁵⁰. Entsprechend der vorherigen Ausführungen scheint die bewertungsrechtliche Eigenschaft folgend dem Willen des Gesetzgebers jedoch hinter dem verschonungsrechtlichen zurückzutreten, sodass eine systematische Einordnung des Vorab-Abschlages als alleinige Befreiungsnorm erfolgt.

Führt man die Qualifizierung als Befreiungsnorm fort, so ist die weitergehende Einordnung des Vorab-Abschlages als Lenkungsnorm naheliegend. Denn vorherrschender Zweck des Vorab-Abschlages bleibt die Förderung und Bestandsicherung von Unternehmen, die dem Gemeinwohl durch ihre Stabilität in der Wirtschaft in Krisenzeiten sowie durch ihre sicherere Beschäftigungslage dienen. Der Vorab-Abschlag dient weder der Erzielung von Erträgen noch der alleinigen Vereinfachung eines Sachverhalts mithilfe der Schaffung von Typisierungen. Die Norm des Vorab-Abschlages geht vielmehr in dem Ziel der konkreten Förderung der Unternehmenslandschaft Familienunternehmen auf. Im Folgenden wird aufgrund dessen der Vorab-Abschlag als weitergehende Lenkungsnorm im Rahmen der Steuerbefreiungsvorschriften des §§ 13a ff. ErbStG verstanden.

2. Einordnung in die verschonungsrechtliche Systematik

Der Vorab-Abschlag ist im Absatz 9 des § 13a ErbStG verortet. In den vorherigen Absätzen des § 13a ErbStG werden die Regelverschonung (Absatz 1), der Abzugsbetrag (Absatz 2) sowie die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Regelverschonung und des Abzugsbetrages (Absätze 3 bis 8) geregelt. Die Regelung im 9. Absatz könnte darauf hindeuten, dass entsprechend der Absätze der Norm der Vorab-Abschlag nachrangig, somit nur nach einer Gewährung oder Verweigerung der Regelverschonung oder nur abhängig von dieser in Betracht gezogen werden kann. Die Stellung des Vorab-Abschlages innerhalb des § 13a ErbStG darf jedoch nicht mit seiner systematischen Einordnung in das Steuerbefreiungssystem für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden. Der Vorab-Abschlag

⁶⁵⁰ So i.E.: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1176).

wird entsprechend des Wortlauts der Norm vorab, d.h. vor Anwendung und vor allem auch unabhängig von dem Verschonungsabschlag und dem Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG als auch der Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG gewährt. Dieser verschonungssystematischen Einordnung folgend wird der Vorab-Abschlag auch dann erteilt, wenn der Erwerber weder § 13a Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 noch § 13a Abs. 10 ErbStG, sondern den Verschonungsabschlag gem. § 13c ErbStG – § 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG – oder die Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG beziehungsweise die Stundungsmöglichkeit gem. § 28 ErbStG⁶⁵¹ oder gar keine anderweitige Befreiungsnorm geltend gemacht hat. Eines Antrages bedarf es indes für die Gewährung des Vorab-Abschlages nicht, sondern allein des Nachweises seitens des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Voraussetzungen⁶⁵².

Dem Grunde nach ordnet sich der Vorab-Abschlag trotzdem im Rahmen der Erbschaftsteuersystematik in die Reihe der Verschonungsabschläge für unternehmerisch genutztes Vermögen, d.h. neben die Regel- und Optionsverschonung, ein. Der Umfang der Befreiung durch den Vorab-Abschlag ist gleich den anderen Verschonungsabschlägen beschränkt auf das übertragene begünstigte Vermögen, wobei beim Vorab-Abschlag die Höhe sich auf maximal 30 % begrenzt. Entscheidende Unterscheidungsmerkmale des Vorab-Abschlages zu den anderen Verschonungsabschlägen ist jedoch zum einen, dass die Abschlagsgewährung von 30 % nicht fix ist, sondern vielmehr vom Einzelfall abhängig und zum anderen, dass es der Abschlag prüfswellenunabhängig gewährt wird.

Jeder Erwerber kann unabhängig von dem Wert des übertragenen begünstigten Vermögens den Abschlag in Höhe von maximal 30 % des begünstigten Vermögens zugeteilt bekommen. Die Regelung ist demzufolge, anders als die Regelverschonung gem. § 13a Abs. 1 ErbStG und die Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG, nicht an das quantitative Tatbestandsmerkmal des § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG gebunden. Diese Handhabung bedeutet im Endeffekt, dass der Erwerber vom begünstigten unternehmerisch genutzten Vermögen, welcher neben

⁶⁵¹ An einem eindeutigen Verweis wie in § 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG fehlt es bei § 28a ErbStG und § 28 ErbStG. Allerdings handelt es sich bei der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG ebenfalls um eine Steuerbefreiung auf das begünstigte Vermögen gem. § 13b Abs. 2 ErbStG und bei der Stundung gem. § 28 ErbStG um eine Verschonung auf das begünstigte Vermögen, sodass einer Anwendung des Vorab-Abschlages für begünstigtes Vermögen nichts entgegensteht (vgl. ebenso bzgl. § 28a ErbStG: R E 13a.20 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019; sowie: BT-Drs. 18/8911, S. 38).

⁶⁵² R E 13a.20 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.

dem Vorab-Abschlag die Regel- beziehungsweise die Optionsverschonung geltend machen will, ein begünstigtes Vermögen von insgesamt 37.142.857 Euro erworben haben darf ($26.000.000 \div 0,7$). Die einzuhaltende Wertgrenze von 26 Millionen Euro im Rahmen der Gewährung von Regel- und Optionsverschonung gem. §§ 13a und b ErbStG wird folglich durch den Vorab-Abschlag um maximal 11.142.857 Euro erhöht. Bei Erwerben von begünstigten unternehmerisch genutztem Vermögen, welche diese Wertgrenze von 37.142.875 Euro übersteigen, kann der Vorab-Abschlag zusammen mit Geltendmachung des Verschonungsabschlages gem. § 13c ErbStG dazu führen, dass der Erwerber von begünstigtem Vermögen in Höhe von 90 Millionen Euro trotzdem noch § 13c ErbStG geltend machen kann. Grundsätzlich ist das System von § 13c ErbStG so ausgestaltet, dass der Verschonungsabschlag bei einem Erwerber von begünstigten Vermögen in Höhe von 89,75 Millionen Euro komplett abgeschmolzen ist, sodass der Erwerber von 90 Millionen Euro begünstigten unternehmerisch genutzten Vermögens die Inanspruchnahme verwehrt bleibt. Wird dem Erwerber nun *vorab* der Vorab-Abschlag in Höhe von (hier angenommenen) 30 % gewährt, so führt dies zu einer Verringerung des begünstigten Vermögens auf 63 Millionen Euro ($90.000.000 \times 0,7$). Mithin ist der Verschonungsabschlag mithilfe des Vorab-Abschlages erst bei einem Wert des begünstigten Vermögens von 128.214.286 Euro abgeschmolzen.

Es handelt sich bei dem eingeführten Vorab-Abschlag um eine „Mindestverschonung“⁶⁵³, deren Gewährung allein von seinen selbst aufgestellten Voraussetzungen abhängig ist. Die kumulativen Voraussetzungen des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG sind:

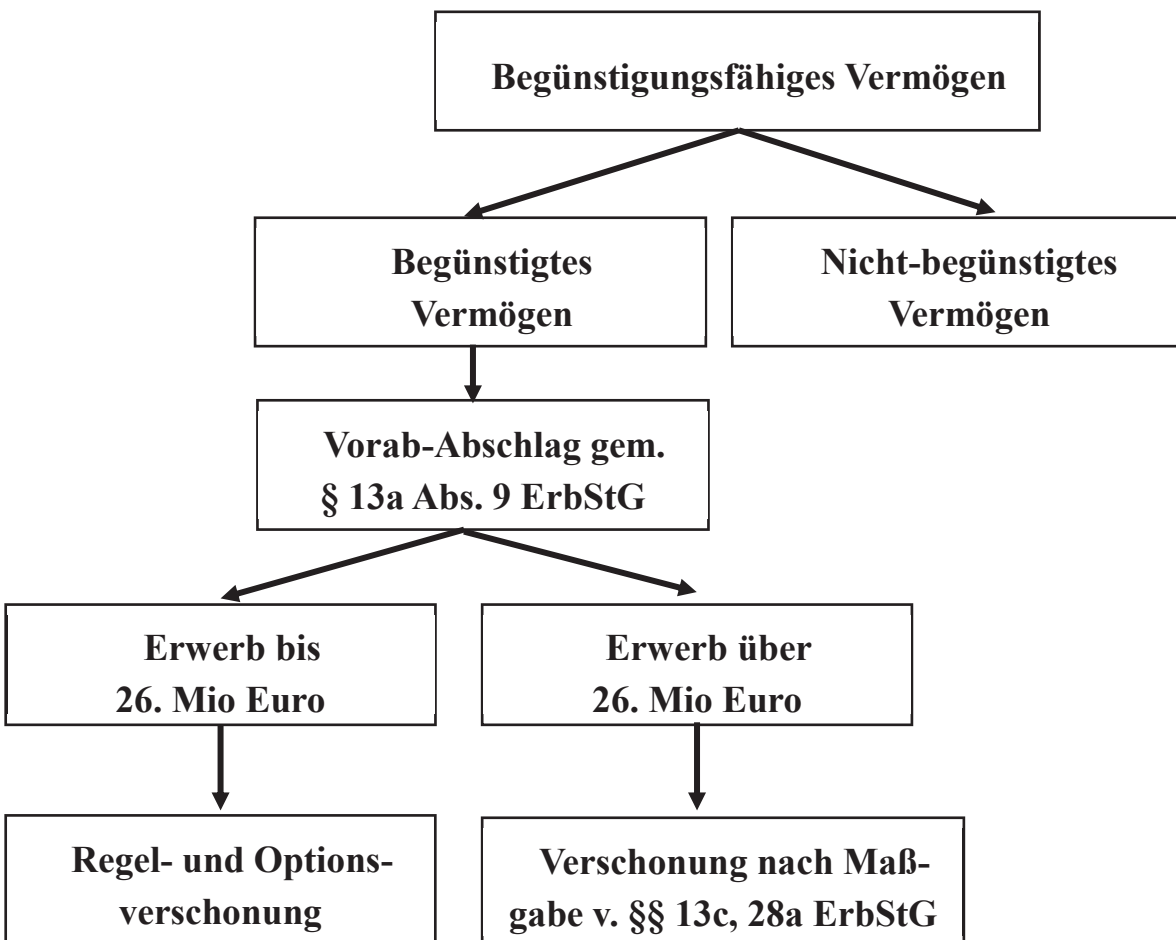
1. Die Entnahme oder Ausschüttung müssen auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt sein; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt.
2. Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter müssen ebenfalls auf Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4) beschränkt sein.

⁶⁵³ So auch: *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.214 (Stand: Dezember 2017).

3. Für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Jede Voraussetzung muss im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung des Betriebes oder der Gesellschaft festgeschrieben sein und zwei Jahre vor der Übertragung des begünstigungsfähigen Vermögens den „tatsächlichen Verhältnissen“ entsprechen sowie 20 Jahre danach. Überraschend ist hierbei, dass der Vorab-Abschlag trotz Einbettung in das dargestellte Erbschaftsteuersystem nur diesen Fristen und Beschränkungen und nicht den üblichen Beschränkungen der Mindestlohnsumme oder der Behaltensfrist unterliegt. Mithin kann der Erwerber begünstigten unternehmerisch genutzten Vermögens trotz Verstoßes gegen die Mindestlohnsumme die gewährte Steuerbefreiung von bis zu 30 % des begünstigten Vermögens behalten⁶⁵⁴.

Zur abschließenden Veranschaulichung der möglichen erbschaftsteuerlichen Vergünstigung, folgendes sehr vereinfachtes Schaubild:



⁶⁵⁴ Hierzu später noch ausführlich: Zweiter Teil C. IV.

C. Der Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG und seine Auslegung

I. Vorüberlegungen zur Auslegung des Vorab-Abschlages

1. Überblick über die Auslegungsgrundsätze

a) Herkömmliche Auslegungsmethoden

Aufgrund der fehlenden Kodifikation etwaiger Auslegungsmethoden⁶⁵⁵ wird für die Ermittlung des gesetzgeberisch verfolgten Sinns auf die grundlegenden methodologischen Ansichten zurückgegriffen: Die klassischen Auslegungsmethoden beruhen dabei auf *Savigny* von 1840, welcher sich an dem Kanon von Grammatik, Logik, Systematik und Historie orientierte⁶⁵⁶. Ergänzt wurde dieser Kanon durch *Jherings* Kriterium der teleologischen Auslegung⁶⁵⁷. Eine darüber hinaus gehende Weiterentwicklung erfuhren die Auslegungsgrundsätze durch die Ideen von *Larenz* im Rahmen der sog. Wertungsjurisprudenz, wonach jedes Gesetz auf einer bestimmten Wertung beruht, die es im Rahmen der Auslegung „aufzudecken“ gilt⁶⁵⁸. Entscheidend ist bei der Auslegung nach *Larenz* der heute rechtlich maßgebliche zu erachtende Sinn des Gesetzes, wobei bei dieser Feststellung nach seiner Ansicht die Normvorstellung des historischen Gesetzgebers nicht vollkommen unbeachtlich sein kann⁶⁵⁹. Adaptiert – und deswegen auch in der hier vorzunehmenden Auslegung von Relevanz – wurde diese Art der wertungsabhängigen, eher objektivierten Auslegung von der Rechtsprechung. Sowohl das Bundesverfassungsgericht⁶⁶⁰ als auch der Bundesfinanzhof⁶⁶¹ verweisen des Öfteren auf den maßgeblichen objektivierten Willen des Gesetzgebers.

⁶⁵⁵ Vgl. hierzu noch § 4 RAO von 1919.

⁶⁵⁶ *Savigny*, System des heutigen römischen Rechts Bd. I, S. 213 f.

⁶⁵⁷ *Jehring*, Der Zweck im Recht Bd. I, S. 4 ff.

⁶⁵⁸ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 119 ff., S. 214: „Der Gesetzgeber, der einen bestimmten Lebensbereich durch Normen zu regeln unternimmt, läßt sich dabei leiten von bestimmten Regelungsabsichten, Gerechtigkeits- oder Zweckmäßigkeitserwägungen, denen letztlich bestimmte Wertungen zugrunde liegen.“

⁶⁵⁹ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 318.

⁶⁶⁰ BVerfG v. 21.05.1952 – 2 BvH 2/252 –, BVerfGE 1, 299; v. 19.03.2013 – 2 BvR 2628/10 –, BVerfGE 133, 168 m.w.N.

⁶⁶¹ BFH v. 18.04.2012 – X R 7/10 –, BStBl. II 2013, 791 (795) mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH v. 14.05.1974 – VIII R 95/72 –, BStBl. II 1974, 572 m.w.N.

Die Auslegungsmethoden, welche den späteren konkreten Ausführungen zum Vorab-Abschlag vorausgesetzt werden, sind dementsprechend: Wortlaut, Systematik, Telos/Historie. Die Zugrundelegung dieser Methoden bedeutet für die spätere Auslegung im Allgemeinen folgendes:

Sowohl die allgemein anerkannte Grenze als auch der allgemein anerkannte Beginn der Auslegung ist der mit dem Wortlaut verbundene Wortsinn des Gesetzes⁶⁶², wobei jedoch die Grenze der Auslegung im Rahmen des Steuerrechts in der Literatur nicht einstimmig dahingehend beurteilt wird. Zum Teil wird bzgl. der Auslegungsgrenze zwischen steuerbegründenden und steuerbefreienden Normen unterschieden. Wird bei steuerbegründenden Normen noch der Wortsinn als äußerste Grenze akzeptiert, so liegt bei steuerbefreienden Ausnahmegesetzen des Öfteren der Gedanke „*singularia non sunt exendenda*“⁶⁶³ zugrunde. Diese Unterscheidung ist in diesem Zusammenhang deshalb relevant, da es sich bei § 13a Abs. 9 ErbStG nach der hier vorgenommenen (mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmenden) systematischen Einordnung um eine Steuerbefreiungsnorm handelt. Entsprechend der zum Teil in der Literatur vertretenen Ansicht hätte dies für die Auslegung demnach zur Folge, dass keine ausdehnende Auslegung des Wortlauts, auch wenn diese noch dem Wortsinn überstimmen sollte, erfolgen dürfte. Dieser sehr einschränkenden Sichtweise für Ausnahmegesetze im Allgemeinen ist jedoch wenig abzugewinnen. Eine Ausnahmegesetzvorschrift ist und bleibt dem Grunde nach eine Vorschrift, sodass sie auch wie jede anderen Vorschrift der allgemeinen Auslegung zugänglich sein muss⁶⁶⁴.

⁶⁶² St. Rspr.: BVerfG v. 21.05.1952 – 2 BvH 2/52 –, BVerfGE 1, 299 (312); v. 15.12.1959 – 1 BvL 10/55 –, BVerfGE 10, 234 (244); v. 17.05.1960 – 2 BvL 11/59, u.a. –, BVerfGE 11, 126 (131); v. 23.10.1985 – 1 BvR 1053/82 –, BVerfGE 71, 108 (114); v. 23.10.1991 – 1 BvR 850/88 –, BVerfGE 85, 69 (73); v. 20.03.2002 – 2 BvR 794/95 –, BVerfGE 105, 135 (157); v. 19.03.2013 – 2 BvR 2628/10, u.a. –, BVerfGE 133, 158 (205); BFH v. 28.01.1965 – IV 179/64 U –, BStBl. III 1965, 261 (262); v. 20.05.1969 – II 25/61 –, BStBl. II 1969, 550 (552); v. 28.04.1970 – II 56/65 –, BStBl. II 1970, 597 (589); v. 10.02.1972 – I R 205/66 –, BStBl. II 1972, 455 (457); v. 19.11.1985 – VIII R 4/83 –, BStBl. II 1986, 289 (292); v. 13.06.1991 – V R 12/86 –, BStBl. II 1991, 815 (816). Hierzu ebenfalls: *Woerner*, DStJG 5 (1982), 23 (39 ff.); *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 441 f.; *Hassold*, FS Larenz, 211 (218 f.); *Zippelius*, FS Larenz, 739 (743); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 322 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1624; *Müller/Christensen*, Juristische Methodik, Bd. I, S. 181 ff., 294 ff.; *Driën*, in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rn.261 (Stand: Mai 2015); *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rn.58.

⁶⁶³ Bedeutung: Sonderregelungen dürfen nicht ausgedehnt werden. Siehe hierzu ausführlich: *Säcker*, in: Münchener Kommentar zum BGB, Einleitung Rn.121 ff.

⁶⁶⁴ St. Rspr.: BFH v. 24.06.1964 – II 125/61 U –, BFHE 79, 579; v. 12.05.1965 – II 59/62 U –, BFHE 82, 492; v. 01.08.1967 – II 156/63 –, BFHE 89, 540; v. 28.04.1970 – II 109/65 –,

Dieser Annahme folgend muss auch für jegliche steuerbefreiende Vorschriften die Möglichkeit der ausdehnenden Auslegung des Wortlauts, welche jedoch immer noch vom – äußersten – Wortsinn umfasst sein muss⁶⁶⁵, offen stehen, soweit dies dem Zweck der Vorschrift entspricht und die Absicht im Gesetz zum Ausdruck kommt⁶⁶⁶. Abzugrenzen ist eine solche Auslegung von einer Rechtsfortbildung entgegen des eindeutigen Wortlauts (folglich auch Wortsinn) des Gesetzes. Eine solche den Gesetzeswortlaut abändernde Rechtsfortbildung anhand von teleologischer Reduktion und Extension ist – der herrschenden Literatur⁶⁶⁷ und Rechtsprechungsansicht⁶⁶⁸ folgend – nicht prinzipiell ausgeschlossen, unterliegt jedoch der sehr engen Voraussetzung, dass eine Auslegung entsprechend des Wortlauts zu einem „sinnwidrigen Ergebnis“ führen würde.

Ein weiteres Kriterium bei der Ermittlung des verfolgten gesetzgeberischen Willens ist zudem die Berücksichtigung der systematischen Stellung der Norm – sog. Sinnzusammenhang⁶⁶⁹. Die systematische Auslegung geht von einem in sich stimmigen System aus, mithilfe dessen sich die einzelnen Normen und Begriffe widerspruchsfrei einordnen lassen⁶⁷⁰.

Bei der Auslegung des Gesetzestextes mithilfe der Historie beziehungsweise der genaueren Entstehungsgeschichte orientiert sich der Gesetzesanwender grundsätzlich an dem ursprünglichen subjektiven Zweck des Gesetzgebers, welcher beispielsweise im Rahmen der allgemein zugänglichen Gesetzesmaterialien

BStBl. II 1970, 600 (601); v. 14.11.1972 – VIII R 22/68 –, BStBl. II 1973, 182; v. 16.12.1975 – VIII R 147/71 –, BStBl. II 1976, 360. H. Lit.: *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 81, 440 m.w.N.; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 356; *Höhn*, FS Tipke, 213 (223); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1622; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.224 (Stand: Mai 2015) m.w.N.; *Säcker*, in: Münchener Kommentar zum BGB, Einleitung Rn.121 ff. m.w.N.

⁶⁶⁵ Hierzu ausführlich: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1624 f.

⁶⁶⁶ Vgl. hierzu u.a.: BFH v. 20.05.1969 – II 25/61 –, BStBl. II 1969, 550 (552); v. 16.05.1975 – VI R 143/73 –, BStBl. II 1975, 537; v. 29.07.1992 – I R 114/91 –, BStBl. II 1993, 180; v. 17.12.1998 – VII R 148/97 –, BFHE 188, 199 (207).

⁶⁶⁷ *Woerner*, DStJG 5 (1982), 29 (39 f.); *Hassold*, FS Larenz, 211 (218 f.); *Zippelius*, FS Larenz, 739 (743); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 322; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1271; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.340 (Stand: Mai 2015); *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn.58, 74.

⁶⁶⁸ BFH v. 12.12.2002 – III R 33/01 –, BStBl. II 2003, 322 (323) m.w.N.; v. 11.04.2013 – III R 11/12 –, BStBl. II 2013, 665 m.w.N.

⁶⁶⁹ St. Rspr.: BVerfG v. 21.05.1952 – 2 BvH 2/52 –, BVerfGE 1, 299; v. 18.10.1966 – 2 BvR 386/63 –, BVerfGE 20, 283; v. 21.05.1968 – 2 BvL 10/66 –, BVerfGE 24, 1; BFH v. 14.02.1978 – VII R 13/75 –, BFHE 124, 461; v. 29.10.1981 – I R 89/80 –, BStBl. II 1982, 150; v. 14.05.1991 – VIII R 31/88 –, BStBl. II 1992, 167.

⁶⁷⁰ Hierzu: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1612 f.

zum Ausdruck kommt⁶⁷¹. Die Bedeutung des Auslegungsergebnisses nach der Historie/Entstehungsgeschichte ist aufgrund der Adaption der objektiven Theorie durch die Rechtsprechung relativ gering⁶⁷². Gesetzesmaterialien sind danach lediglich bei der Bestätigung der Richtigkeit eines Auslegungsergebnisses oder bei der Behebung von Auslegungszweifeln heranzuziehen⁶⁷³. Hier besteht jedoch die Besonderheit in der Beurteilung eines sehr neuen Gesetzes, bei dem von einer Übereinstimmung des objektiven Willens des Gesetzes und dem subjektiven Willen des Gesetzgebers auszugehen ist⁶⁷⁴. Darüber hinaus handelt es sich bei dem Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG um eine das Besteuerungssystem, orientiert am finanziellen Leistungsfähigkeitsprinzip, durchbrechende Lenkungsnorm⁶⁷⁵. Eine derartige Lenkungsnorm verfolgt einen besonderen außerfiskalischen, dem Gemeinwohl dienenden Lenkungs- und Förderungszweck. Allein dieser Zweck ist ausschlaggebend für die im Einzelfall zu beurteilende Reichweite der Vorschrift⁶⁷⁶. Für die – in diesem Zusammenhang hervorzuhebende Bedeutung – der Herausarbeitung dieses gesetzgeberischen Normzwecks, scheint die teleologisch-systematische Auslegung anhand des äußeren und des inneren Systems⁶⁷⁷ oder die teleologisch-historischen Auslegung⁶⁷⁸ hilfreich. Grundsätzlich stehen die einzelnen Methoden in keinem Rangverhältnis zueinander, sondern ergänzen sich vielmehr⁶⁷⁹. Die Auswertung der Gesetzesbegründung nimmt jedoch in dem hier zu untersuchenden Einzelfall bei der Ermittlung des gesetzgeberischen Sinns eine sehr hohe Stellung ein, sodass die Ermittlung des gesetzgeberischen Willens unter historisch und teleologischen Gesichtspunkten vor den grundlegenden Auslegungen im späteren Verlauf vorangestellt wird.

⁶⁷¹ Hierzu ausführlich: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.292 ff. (Stand: Mai 2015).

⁶⁷² Hierzu die Rechtsprechung des BVerfG v. 21.05.1952 – 2 BvH 2/52 –, BVerfGE 1, 299.

⁶⁷³ Von dieser Rechtsprechung scheint die Rechtsprechung jedoch in Teilen abzuweichen und der Entstehungsgeschichte mehr Bedeutung zuzumessen: vgl. hierzu beispielhaft: BVerfG v. 09.05.1972 – 1 BvR 518/62 –, BVerfGE 33, 125; v. 19.10.1982 – 2 BvF 1/81 –, BVerfGE 61, 149; v. 15.10.1985 – 2 BvL 4/83 –, BVerfGE 71, 39; v. 14.03.1989 – 1 BvR 1033/82 –, BVerfGE 80, 1; BFH v. 26.01.1954 – V z B 12/53 S –, BFHE 58, 604; v. 24.11.1955 – V 16/55 S –, BFHE 62, 267; v. 06.11.1956 – V z D 2/56 S –, BStBl. III 1956, 356 (357).

⁶⁷⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.293 (Stand: Mai 2015).

⁶⁷⁵ Siehe bzgl. der Einordnung als Lenkungsnorm: Zweiter Teil B. II. 2.

⁶⁷⁶ *Wernsmann*, in: HHSp, § 3 AO Rn.90 (Stand: August 2019) mit Verweis u.a. auf: *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.25; weitergehend hierzu: *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn.50.

⁶⁷⁷ Hierzu u.a.: *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn.63 ff.

⁶⁷⁸ Hierzu u.a.: *Englisch*, in: Tipke/Lang, § 5 Rn.63 ff.

⁶⁷⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1623 ff.

b) Erbschaftsteuerbedingte Auslegungsbesonderheiten

Die darüber hinaus vorab zu beachtende *Besonderheit* bei der Auslegung etwaiger Begriffe des Erbschaftsteuerrechts ist die maßgebende Verknüpfung von Erbschaftsteuerrecht und Zivilrecht. Anknüpfungspunkt für die Erbschaftsteuer ist – wie zuvor ausführlich dargelegt – eine *Bereicherung* des unentgeltlichen Erwerbers⁶⁸⁰. Wann genau es jedoch zu einer derartigen Bereicherung kommt, ist allein abhängig von dem zivilrechtlichen Erwerb von Todes wegen – §§ 1922 - 2385 BGB – beziehungsweise von dem unentgeltlichen zivilrechtlichen Erwerb unter Lebenden – §§ 516 - 534 BGB. Der Steuergegenstand der Erbschaftsteuer bestimmt sich mithin vor allem nach der bürgerlich-rechtlichen Ordnung. Die daraus resultierende „qualifizierte Verbindung“⁶⁸¹ wird durch häufige ausdrückliche Verweise des Erbschaftsteuergesetzes auf das Zivilrecht untermauert – vgl. hierzu beispielsweise: § 3 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 7, § 4, § 5, § 7 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5, § 15 Abs. 3, § 20 Abs. 3, § 29 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG. Man spricht infolge dieser Verknüpfung u.a. auch von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht⁶⁸² beziehungsweise von der bürgerlich-rechtlichen Prägung des Erbschaftsteuergesetzes⁶⁸³. Diese Prägung und die damit einhergehende „selbst statuierten Sachgesetzlichkeit“⁶⁸⁴ des Erbschaftsteuerrechts wirkt sich zwangsläufig auf das Auslegungsverständnis der verwendeten Begriffe im Erbschaftsteuergesetz aus.

Trotzdem darf man sich nicht aufgrund der Begrifflichkeit der „Maßgeblichkeit“ und „Prägung“ zu einer vollumfänglichen Geltung des zivilrechtlichen Auslegungsumfangs im Erbschaftsteuerrecht verleiten lassen⁶⁸⁵. Zwar verweisen Urteile des Bundesfinanzhofs darauf, dass die ansonsten im Steuerrecht vorherrschende Gesetzesinterpretation anhand der systematisch-teleologischen Auslegung mittels der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Grunde nach für das Erbschaftsteuerrecht ausgeschlossen sei⁶⁸⁶, allerdings ist diese Aussage nicht absolut zu verstehen. Auch das Erbschaftsteuerrecht knüpft dem Grunde nach an

⁶⁸⁰ Siehe hierzu bereits: Erster Teil A. I.

⁶⁸¹ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58 –, BVerfGE 13, 331 (340).

⁶⁸² *Crezelius*, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer aus zivilrechtlicher Sicht, S. 37.

⁶⁸³ St. Rspr. des BFH: BFH v. 06.11.2006 – II B 37/06 –, BFH/NV 2007, 242 m.w.N.

⁶⁸⁴ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58 –, BVerfGE 13, 331 (340).

⁶⁸⁵ BFH v. 08.12.1993 – II R 61/89 –, BFH/NV 1994, 373 (376) mit Verweis auf das BVerfG in Bezug auf die zivilrechtlichen Begriffe in der Grunderwerbsteuer: BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90 –, BStBl. II 1992, 212.

⁶⁸⁶ Vgl. hierzu insbesondere: BFH v. 30.06.1960 – II 254/57 U –, BFHE 71, 266.

den wirtschaftlichen Vorgang der Bereicherung gem. § 10 Abs. 1 ErbStG, mit Hilfe derer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst werden soll, an⁶⁸⁷. Folgend dem Bundesfinanzhof können und müssen aufgrund dessen zivilrechtliche Begriffe aufgrund von möglichen „steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhänge [sowie nach dem Zweck und Inhalt des jeweiligen Gesetzes] selbständig interpretiert werden“⁶⁸⁸. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Erbschaftsteuergesetzgeber eigenständige Begriffe verwendet, die nicht an die Voraussetzungen des unentgeltlichen Vermögenserwerbs anknüpfen⁶⁸⁹. Das Bundesverfassungsgericht geht darüber hinaus davon aus, dass es auch keine Vermutung dahingehend gäbe, dass zivilrechtliche Begriffe im Zweifel nach dem Zivilrecht zu verstehen seien⁶⁹⁰. Der Bundesfinanzhof hat sich dieser weitergehenden Ansicht weder vollumfänglich angeschlossen noch diese abgelehnt, seine Ausführungen hierzu sind vielmehr einzelfallabhängig: Auf der einen Seite orientiert sich der Bundesfinanzhof teilweise streng an der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und an den zivilrechtlichen Grundsätzen aufgrund der bürgerlich-rechtlichen Prägung des Erbschaftsteuerrechts⁶⁹¹, auf der anderen Seite nimmt er manchmal eine Beurteilung in Teilen oder vollkommen abweichend vom Zivilrecht vor⁶⁹².

Zusammenfassend ist für die zu beachtenden Auslegungsbesonderheiten im Erbschaftsteuerrecht festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung auch im Erbschaftsteuerrecht die steuerrechtstypische Gesetzesinterpretation anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgen kann. Allerdings ist aufgrund der Eigenart des Erbschaftsteuerrechts von einer derartigen Interpretation zivilrecht-

⁶⁸⁷ BVerfG v. 15.05.1984 – 1 BvR 464/81 –, BVerfGE 67, 70 m.w.N.

⁶⁸⁸ BFH v. 08.12.1993 – II R 61/89 –, BFH/NV 1994, 373 (376) in Bezug auf § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG a.F.; im Kern trifft diese Aussage auch die Auffassung des BVerfG, vgl. hierzu: BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58 –, BVerfGE 13, 331 (340).

⁶⁸⁹ BFH v. 08.12.1993 – II R 61/89 –, BFH/NV 1994, 373 (376).

⁶⁹⁰ BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90 –, BStBl. II 1992, 212 mit Verweis auf die Terminologie in §§ 4 und 5 sowie § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; kritisch hierzu: *Meincke*, StuW 1992, 188 (189); *Seer*, Ubg 2012, 376 (377); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, Einführung Rn. 75 (Stand: November 2015); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, Einführung, Rn. 13.

⁶⁹¹ BFH v. 30.06.1960 – II 254/57 U –, BFHE 71, 266; v. 15.10.1997 – II R 68/95 –, BStBl. II 1997, 820; v. 06.11.2006 – II B 37/06 –, BFH/NV 2007, 242; v. 27.06.2007 – II R 39/05 –, BStBl. II 07, 783.

⁶⁹² BFH v. 22.09.1982 – II R 61/80 –, BStBl. II 1983, 179; v. 12.04.1989 – II R 37/87 –, BStBl. II 89, 524; v. 26.09.1990 – II R 150/88 –, BStBl. II 1991, 320; v. 14.09.1994 – II R 95/92 –, BStBl. II 95, 81; 24.05.2000 – II B 74/99 –, BFH/NV 2001, 162.

licher Begriffe nur dann auszugehen, wenn „sie von überzeugenden Gründen getragen werden“⁶⁹³. Für die im Folgenden vorzunehmende Auslegung bedeutet dies: Das Erbschaftsteuerrecht ist stark vom Zivilrecht beeinflusst, was sich bei der Auslegung der verwendeten Begriffe im Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG widerspiegeln kann, aber nicht zwingend notwendig der Fall sein muss.

2. Verfolgte Zwecksetzung des Gesetzesgebers in Bezug auf § 13a Abs. 9 ErbStG unter historisch teleologischen Gesichtspunkten

Im Rahmen der Beurteilung, welcher konkrete gesetzgeberische Zweck mit dem verabschiedeten Vorab-Abschlag verfolgt wird, bedarf es zunächst einer genaueren Betrachtung der verschiedenen Gesetzesbegründungen:

Die Bundesregierung führte bzgl. der Notwendigkeit der Einführung eines Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG am 07. September 2015 aus:

„Familiengeführte Unternehmen weisen innerhalb der deutschen Unternehmensstruktur regelmäßig die Besonderheit auf, dass eine vergleichsweise starke Kapitalbindung der Gesellschafter in den Unternehmen erfolgt. Dies führt auch zu einer stärkeren Unabhängigkeit der Unternehmen vom Kapitalmarkt. Insgesamt ist die Eigenkapitalquote von Familienunternehmen tendenziell höher, was zu einer größeren Stabilität dieser Unternehmen in Krisenzeiten beiträgt. Bei eigentümergeführten Unternehmen hat der Gesellschafterkreis somit typischerweise eine wichtige Funktion als Kapitalgeber im Rahmen der Innenfinanzierung und ist wirtschaftlicher Ankerpunkt für die nachhaltige Unternehmensfortführung und zur Sicherung von Beschäftigung. Die Unternehmensführung bei solchen Unternehmen ist typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet. Dies schließt häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus. Vor allem in großen familiengeführten Unternehmen sind gesellschaftsvertragliche Bestimmungen vorzufinden, wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen. Durch die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen erhöht sich das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens“.⁶⁹⁴

⁶⁹³ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58 –, BVerfGE 13, 331 (339 f); i.E. so auch: *Gottschalk*, in: T/G/J/G, Einführung, Rn.31 (Stand: Januar 2013); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, Einführung Rn.75 (Stand: November 2015); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, Einführung, Rn.13.

⁶⁹⁴ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

Dieser Begründungsansatz muss weitergehend im Zusammenhang mit der Gesetzesbegründung der Bundesregierung zu § 13a ErbStG im Allgemeinen gelesen werden:

„Jährlich werden etwa 27.000 Unternehmen übertragen, in denen rund 400.000 Arbeitnehmern beschäftigt sind. Da in vielen Betrieben beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden ist, kann die im Erb- oder Schenkungsfall anfallende Steuer oft nicht aus liquidem Vermögen oder aus laufenden Erträgen beglichen werden. Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit sollen durch staatliche Ansprüche nicht erschöpft werden. Aber gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird Erwerbern betrieblichen Vermögens eine Verschonung ermöglicht, die die Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert, das Unternehmen nicht gefährdet und so letztlich die Beschäftigung in den Betrieben sichert. Damit wird auch gesamtwirtschaftlich ein Beitrag dazu geleistet, die wirtschaftliche Stärke und damit die Beschäftigung in Deutschland zu erhalten.“⁶⁹⁵

Bestätigt und in Teilen ergänzt wird die Sichtweise der Bundesregierung in Bezug auf die Verschonungsbedürftigkeit von familiengeführten Unternehmen dem Grunde nach durch die bereits dargelegte⁶⁹⁶ Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 22. Juni 2016 und die Annahme dieser durch den Bundestag.

Aus der Zusammenschau der Gesetzesbegründungen lässt sich ableiten, dass vorrangiges gesetzgeberisches Ziel des Vorab-Abschlages die bewusste, zusätzliche Verschonung für „familiengeführte Unternehmen“ ist. Als abgrenzungstechnische, qualitative Merkmale bei derartigen verschonungsbedürftigen „familiengeführten Unternehmen“ wird das Vorhandensein von vertraglichen Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen als „typisch“ vorausgesetzt. An diese familienunternehmenstypischen vertraglichen Klauseln knüpft sowohl die Gesetzesbegründung der Bundesregierung als auch die darauffolgende des Finanzausschusses die besondere Verschonungsbedürftigkeit an.

Aus der Gesetzesbegründung der Bundesregierung lässt sich anhand der Ausführungen zur allgemeinen Erläuterung der Verschonung von unternehmerisch

⁶⁹⁵ BT-Drs. 18/5923, S. 21.

⁶⁹⁶ Vgl. hierzu: Zweiter Teil B. I.

genutztem Vermögen gem. § 13a ErbStG und denen zu dem Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG im Besonderen ableiten, dass der Grund für die Annahme der Verschonungsbedürftigkeit u.a. der ist, dass die Erbschaftsteuer derart auf die dem Gemeinwohlinteresse entsprechende Struktur von familiengeführten Unternehmen einwirken könnte, sodass diese im Endeffekt in ihrem Bestand als gefährdet anzusehen sind. Für ein derartiges Verständnis der Zweckrichtung streiten folgende Aspekte der Gesetzesbegründung: Die Bundesregierung geht – gleich den früheren Gesetzesbegründungen zur Erbschaftsteuer – davon aus, dass grundsätzlich nicht genügend liquides Vermögen dem Unternehmenserwerber zur Verfügung steht, um die Erbschaftsteuer zu begleichen. Diese Ansicht der Bundesregierung beruht wiederum auf der von ihr dargelegten Annahme, dass liquides Vermögen im Unternehmen gebunden ist. In Bezug auf die verschonungswürdigen familiengeführten Unternehmen präzisiert die Bundesregierung diese allgemeinen Ausführungen sowohl durch die Bezugnahme auf die strukturbedingte, erhöhte Eigenkapitalquote als auch durch die Erläuterungen bzgl. des fehlenden freien Handels mit den erworbenen Anteilstellen. Im Zusammenhang mit der Eigenkapitalquote stellt die Bundesregierung dar, dass diese „Ankerpunkt für die nachhaltige Unternehmensführung und Sicherung von Beschäftigung“⁶⁹⁷ ist. Aus dieser Erläuterung kann man den Rückschluss ziehen, dass die Bundesregierung der Annahme ist, dass die Liquiditätsreserven des Familienunternehmens vor allem für die Innenfinanzierung des Unternehmens selbst verwendet werden und aufgrund dessen nicht ohne Weiteres dem Erwerber zur Verfügung stehen. Durch die darüberhinausgehende Ausführung darüber, dass der freie Handel über einen Familienunternehmensanteil eingeschränkt ist, verwirft die Bundesregierung ebenfalls das in diesem Zusammenhang oft angebrachte Argument, dass der Erwerber die Erbschaftsteuerpflicht, wenn nicht aus dem Unternehmen selbst, doch zumindest durch den Anteilsverkauf begleichen könnte. Die abschließende Bezugnahme der Bundesregierung auf die familienunternehmenstypischen Klauseln als Verschonungsgrund schließen dabei den Kreis der zuvor getätigten Erläuterung zur Eigenkapitalquote und fehlende Verkaufsmöglichkeit, in dem sie die familienunternehmenstypischen, vertraglichen Klauseln als Grundlage der strukturbedingten Besonderheiten von Familienunternehmen (erhöhte Eigenkapitalquote, beschränkter Zugang für fremde Dritte, Beständigkeit des Unternehmens selbst) erfasst.

⁶⁹⁷ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

Neben den Auswirkungen der strukturbedingten Besonderheiten führt die Bundesregierung zudem mehrere Gemeinwohlbelange an, die mit der Förderung und Bestandssicherung von familiengeführten Unternehmen einhergehen. Zum einen bezieht sie sich auf die langfristige Beständigkeit des Familienunternehmens, die dem Gemeinwohl deswegen entspricht, weil dies einen gewissen Beschäftigungserhalt impliziert⁶⁹⁸. Zum anderen verweist die Bundesregierung auf die durch die Eigenkapitalquote bedingte erhöhte Krisenresistenz, wodurch man wiederum von einer anhaltenden, mit dem öffentlichen Interesse übereinstimmenden Produktivität des Unternehmens ausgehen kann⁶⁹⁹. Abschließend hervorzuheben ist, dass der Grund für die Verschonungsbedürftigkeit von Familienunternehmen neben diesen allgemeinen Aspekten nach Ansicht der Bundesregierung gerade der ist, dass „vor allem große familiengeführte Unternehmen“⁷⁰⁰ diese aufweisen. Die erbschaftsteuerliche Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen wurde dem Grunde nach mit dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 17. Dezember 2014 auf kleine und mittelständische Unternehmen beschränkt. Bei sog. Großerwerben könne – so die Ansicht des Bundesverfassungsgerichts – man nicht von einer allgemein bestehenden Gefährdungslage durch die Erbschaftsteuer ausgehen, es bedürfe bei derartigen Erwerben aufgrund dessen vielmehr einer konkreten Bedürfniskontrolle⁷⁰¹. Die Umsetzung dieser Vorgaben durch das Bundesverfassungsgericht hätte ohne den Vorab-Abschlag zur Folge gehabt, dass auch große Familienunternehmen der Zugang zur Regel- und Optionsverschonung dem Grunde nach verwehrt gewesen wäre. Dass Familienunternehmen nach Ansicht der Bundesregierung aufgrund ihrer strukturellen Besonderheiten in Abgrenzung zu anderen Großunternehmen als dem Grunde nach gefährdeter angesehen werden können, hätte keine Berücksichtigung bei der Verschonung gefunden. Eine vorherrschende Rolle bei der Beurteilung der Zweckrichtung des Vorab-Abschlages nimmt mithin die daraus resultierende Verschonungsmöglichkeit für den Erwerber von Großfamilienunternehmensanteilen ein.

Fraglich ist, ob diese hier herausgearbeitete Zweckrichtung mit der darauffolgenden Abänderung der Verschonungsgewährung durch den Finanzausschuss

⁶⁹⁸ Siehe hierzu: Erster Teil C. I. 2. c).

⁶⁹⁹ Siehe hierzu: Erster Teil C. I. 2. a).

⁷⁰⁰ BT-Drs. 18/5923, S. 24.

⁷⁰¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (194 f.).

ebenfalls eine Änderung erfahren hat. Der Finanzausschuss hat – wie oben bereits angemerkt – sich dem Grunde nach den Ausführungen der Bundesregierung angeschlossen, diese jedoch im Zusammenhang mit dem Vorab-Abschlag bzgl. der Ausgestaltung ergänzt beziehungsweise abgeändert. Statt einer Erhöhung der Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro schlug der Finanzausschuss eine Abschlagsgewährung für familiengeführte Unternehmen vor. Diese Abschlagsgewährung griff in ihren Voraussetzungen die auch schon von der Bundesregierung als familienunternehmenstypisch qualifizierten Klauseln der Entnahme-, Verfügung- und Abfindungsbeschränkungen auf. Gegen eine zusätzliche Änderung der Zweckrichtung der Verschonungsvorschrift spricht, dass der Finanzausschuss in Teilen die Begründung der Bundesregierung in seinen Kernaussagen wiederholt. So stellt auch der Finanzausschuss beispielsweise auf die familienunternehmens-typische Ausrichtung der Unternehmensführung auf eine langfristige Sicherung und Fortführung ab sowie auf die Aussage, dass vor allem große familiengeführte Unternehmen vertragliche Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsklauseln aufzeigen, welche die Verschonungsbedürftigkeit als solche begründen. Ebenso die Ausführungen dazu, dass der objektive Wert des Unternehmens dem Erwerber subjektiv aufgrund der bestehenden Verfügungsbeschränkungen nicht zur Verfügung steht⁷⁰², kann als weitergehende Erläuterung der zuvor schon von der Bundesregierung getätigten Aussage verstanden werden, dass dem Erwerber die Möglichkeit des Anteilsverkaufs zur Liquiditätserlangung verwehrt wird. Die darüberhinausgehende Bezugnahme auf § 9 Abs. 3 BewG und die Aussage, dass das fehlende Anerkenntnis der persönlichen Verhältnisse auf der Bewertungsebene zu einer Berücksichtigungsnotwendigkeit auf der Verschonungsebene führe, könnte einem jedoch zu der Annahme verleiten, dass Zweck des Vorab-Abschlages nach dem Finanzausschuss allein der Ausgleich des bestehenden Bewertungsmangels aufgrund familienunternehmenstypischen Verfügungsbeschränkungen sei. Auch in diesem Zusammenhang ist jedoch darauf zu verweisen, dass der Hinweis auf die fehlende Berücksichtigung als – wenn auch systemwidriges – konstitutives Anerkenntnis der Bundesfinanzhofrechtsprechung zu verstehen ist, wonach Familienunternehmen trotz ihrer bestehenden Verfügungsbeschränkungen fehlerfrei entsprechend dem gemeinen Wert bewertet

⁷⁰² BT-Drs. 18/8911, S. 38.

werden. Es fehlt demnach aus Sicht des Gesetzgebers gerade an einem Bewertungsmangel als Anknüpfung für den Kompensationsgedanken auf der Verschonungsebene, welcher einer derartigen Zweckauslegung zugrunde liegen müsste.

Zusammenfassend ist der Zweck des Vorab-Abschlages anhand der Gesetzesbegründungen dahingehend zu verstehen, dass anhand dieser Verschonungsgewährung die maßgebliche für Familienunternehmen bestehende, strukturbeeinflussende Wirkung der Erbschaftsteuer abgemildert werden soll. Insbesondere soll dieser eine ansonsten nicht grundsätzlich bestehende Verschonungsmöglichkeit für Großfamilienunternehmen darstellen, die ihnen ansonsten wegen der quantitativen Wertgrenze verwehrt wäre. Die mit der Verschonung einhergehenden Gemeinwohlbelange umfassen den Beschäftigungserhalt sowie die erhöhte Stabilität der deutschen Wirtschaft in Krisenzeiten und die erhöhte Produktivität dieser. Der normativen Anknüpfung an vertragliche Beschränkungsklauseln bedurfte es deswegen, weil anhand dieser zum einen Familienunternehmen abgrenzungstechnisch qualifiziert werden können und zum anderen mithilfe dieser die gesetzgeberische Zielerreichung der Gemeinwohlbelange unterstellt werden kann.

II. Zugrundelegung des Typus Familienunternehmen und die Verwendung von Typusbegriffen in Abgrenzung zur Verwendung von Typisierungen

Bevor im Folgenden die einzelnen Nummern des Vorab-Abschlages beschrieben und ausgelegt werden, muss vorab in methodologischer Hinsicht⁷⁰³ eine Abgrenzung zu der Rechtsfigur des Typus und der Verwendung von Typisierungen erfolgen.

Entsprechend den Ausführungen von *Larenz* unterscheidet man zwischen dem normativen Realtypus und dem rechtlichen Strukturtypus⁷⁰⁴. Handelt es sich bei

⁷⁰³ Allgemein zur Verwendung des Begriffs „Typus“ und der damit verbundenen Problematik, siehe u.a.: *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht; *Leenen*, Typus und Rechtsfindung; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 221 ff., S. 449 ff.; *Kokert*, Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, S. 84 ff.; *Strahl*, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, S. 55 ff.; *Weber-Grellet*, FS Beisse, 551 (568).

⁷⁰⁴ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 464 ff.

ersterem noch um einen Typus geprägt durch empirische und normative Elemente⁷⁰⁵, beruht der rechtliche Strukturtypus mehr auf zusammenhängenden Regelungskomplexen in Bezug auf Rechtsverhältnisse⁷⁰⁶. Zu unterscheiden ist – insbesondere beim rechtlichen Strukturtypus – jeweils zwischen dem übergeordneten Typus an sich und dem jeweiligen im Gesetz verwendeten Typusbegriffen⁷⁰⁷. Beispiele für die Verwendung eines derartigen Typusbegriffs im Steuerrecht ist u.a. der Begriff des Mitunternehmers gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, des Gewerbebetriebs gem. § 15 Abs. 2 EStG oder des Unternehmers gem. § 2 Abs. 1 UStG⁷⁰⁸.

Die vorherrschende gesetzgeberische Funktion der Verwendung eines Typusbegriffs beruht auf dem Willen, im Gegensatz zu der mit abstrakten, bestimmten Begriffen verbundene Starrheit, die in der Praxis bestehenden, vielgestaltigen Lebenssachverhalte zu umschreiben⁷⁰⁹. Ein Typusbegriff⁷¹⁰ stellt keine konkrete Definition dar, es handelt sich bei ihm vielmehr um einen offenen Begriff⁷¹¹. Die vom Gesetzgeber angeführten Merkmale eines Typusbegriffs müssen aufgrund dessen nicht alle unabdingbar vorliegen. Die Zuordnung des Sachverhalts unter dem Typusbegriff erfolgt vielmehr anhand einer Gesamtbetrachtung dieser⁷¹². Die den Typus repräsentierenden Merkmale sind charakteristischerweise demnach abstufbar und verzichtbar⁷¹³. Strikt zu unterscheiden ist die Verwendung von Typusbegriffen mit der von Typisierungen. Versucht der Gesetzgeber mithilfe des Typus im Rahmen des Gesetzestextes den konkreten Besonderheiten der möglichen Lebenssachverhalte in der Praxis gerecht zu werden, so blendet

⁷⁰⁵ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 464 f.

⁷⁰⁶ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 466 ff. Larenz bringt in diesem Zusammenhang das Beispiel des Gesellschaftsvertrages gem. § 705 BGB.

⁷⁰⁷ So auch die Unterscheidung der Termini: *Drüen*, StuW 1997, 261 (263).

⁷⁰⁸ Vgl. hierzu mit weiterführenden Beispielen: *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn.396 (Stand: Mai 2015).

⁷⁰⁹ *Drüen*, StuW 1997, 261 (265) mit Verweis auf Larenz, welcher davon ausgeht, dass für die Verwendung von Begriffen als auch von Typusbegriffen gesetzgeberische Gründe vorliegen können: Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 222 f.

⁷¹⁰ Kritisch äußerst sich zu dieser klassischen Trennung zwischen Typusbegriff und Begriff *Drüen* (*Drüen*, StuW 1997, 261 (265 ff.)).

⁷¹¹ Umfassend hierzu: *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 68 ff.

⁷¹² Vgl. hierzu: BFH v. 18.07.1991 – V R 86/87 –, BStBl. II 1991, 776 (777) m.w.N.

⁷¹³ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 221 m.w.N.; zustimmend so auch, trotz Kritik bzgl. der Trennung von Begriff und Typusbegriff: *Drüen* StuW 1997, 261 (267).

dieser bei der Verwendung von Typisierungen diese Besonderheiten des Einzelfalls bewusst aus⁷¹⁴. Ob die Norm einen Typusbegriff enthält oder ob es sich vielmehr um die Darstellung des Typischen handelt, muss anhand der Auslegung des Gesetzestextes ermittelt werden⁷¹⁵. So wird beispielsweise in Bezug auf § 15 Abs. 2 EStG in der Literatur vertreten, dass der Verweis des Gesetzgebers auf die abgrenzungsrelevanten, historisch geprägten Tätigkeitsbilder (Land- und Forstwirtschaft, Ausübung eines freien Berufs oder selbständige Arbeit) für ein typologisches Verständnis der Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs spricht⁷¹⁶. Dementsprechend ist allein das „Gesamtbild der Betätigung“⁷¹⁷ ausschlaggebend für die Beurteilung eines Betriebs als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG.

Wendet man diese allgemeinen Erkenntnisse nun auf den Vorab-Abschlag an, so führt dies so folgenden Schlussfolgerungen:

Läge der Vorab-Abschlag hier einem typologischen Ansatz zugrunde, so wären folgerichtig die Nummern 1, 2 und 3 des § 13a Abs. 9 ErbStG lediglich den Typus repräsentierende Merkmale, welche nicht zwingend in jeder Konstellation in dem jeweiligen bestimmten Umfang vorliegen müssten, um den Typus im Allgemeinen zu entsprechen. Es würde sich bei den jeweiligen Voraussetzungen lediglich um „Anzeichen“ und „Indizien“ handeln, welche erst bei einer einzelfallabhängigen Gesamtschau, die Beurteilung zuließen, ob dem Typus entsprochen worden ist. Ausschlaggebend bei einem Entsprechen des Typus wäre allgemein folglich das „Gesamtbild der Verhältnisse und [...] die Verkehrsan-schauung“⁷¹⁸. Ein individueller Sachverhalt könnte nur wertend dem Typus zugeordnet, jedoch nicht unter ihm konkret subsumiert werden⁷¹⁹. Die Nummern des § 13a Abs. 9 ErbStG wären somit keine kumulative Summierung einzelner, konkreter, nicht verzichtbarer Voraussetzungen. Der Schwerpunkt der Entscheidung, ob ein gewisser Sachverhalt unter die Norm fällt, würde dementsprechend

⁷¹⁴ So die auch die Unterscheidung von: *Drüen*, *StuW* 1997, 261 (270).

⁷¹⁵ So die mit *Larenz* (vgl. *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 221 f.) übereinstimmende Ansicht von *Drüen*, *StuW* 1997, 261 (267); nochmals bestätigt durch: *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rn.397 (Stand: Mai 2015); ebenso: *Weber-Grellet*, *FS Beise*, 551 (567 f.).

⁷¹⁶ Vgl. hinsichtlich der Literaturansichten: *Hey*, in: *Tipke/Lang* § 8 Rn.415 f. m.w.N.; Die von der herrschenden Literatur geforderte Interpretation des Gewerbebetriebsbegriffs als Typusbegriff, schloss sich der BFH an (vgl. hierzu u.a.: BFH GrS v. 03.07.1995 – GrS 1/93 –, *BStBl. II* 1995, 617); kritisch bzgl. der Bezeichnung des Gewerbebetriebsbegriff als Typusbegriff u.a.: *Mössner*, *FS Kruse*, 161 (172 ff.).

⁷¹⁷ BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82 –, *BStBl. II* 1984, 751 (754) m.w.N.

⁷¹⁸ BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93 –, *BStBl. II* 1995, 617 (619).

⁷¹⁹ *Drüen*, *StuW* 1997, 261 (264).

auf den Normanwender verlagert und diesem eine umfassende Flexibilität bei der Sachverhaltsgestaltung verleihen⁷²⁰. Für die hier vorzunehmende Auslegung der Voraussetzungen hätte dies darüber hinaus eine gewisse weitergehende Wertungsoffenheit⁷²¹ und eine fehlende objektiv-teleologische Orientierungsmöglichkeit⁷²² zur Folge.

Der hier aufgrund der allgemeinen teleologischen Auslegung herausgearbeitete Zweck des Vorab-Abschlages umfasst die Bestandssicherung und -förderung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen. Derartige Unternehmen kennzeichnen sich nicht durch konkrete, quantitative Abgrenzungsmerkmale, vielmehr liegt ihre Besonderheit in den vertraglichen Vereinbarungen von Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen. Die Prägung der aus Sicht des Gesetzgebers zu verschonenden Unternehmensstruktur durch qualitative Merkmale führt zu einer Vielschichtigkeit und Fülle an unterschiedlichen Strukturausprägungen. Um dieser Vielfalt auch im Rahmen der Verschonung gerecht zu werden, scheint ein typologischer Ansatz zunächst naheliegend⁷²³. Konträr erscheint dies jedoch zu der konkreten Ausgestaltung des Vorab-Abschlages durch den Gesetzgeber:

Der Vorab-Abschlag verweist ausdrücklich auf einen zu gewährenden Abschlag, wenn der „Gesellschaftsvertrag oder die Satzung [die in Nummer 1, 2 und 3 enthaltenen] Bestimmungen enthält“. Ein expliziter Verweis darauf, dass, wenn die Bestimmungen der Nummern 1, 2 und 3 vorliegen, es sich um ein verschonungswürdiges „familiengeführtes Unternehmen“ handelt, fehlt. Dieser Rückschluss kann nur mithilfe der Gesetzesbegründung gezogen werden. Nun schließt die fehlende ausdrückliche Nennung des Gesetzgebers von „familiengeführten Unternehmen“ einen allgemeinen typologischen Ansatz des Vorab-Abschlages an sich noch nicht aus. Die Konkretetheit und Detailliertheit der in Nummer 1 als auch bei Nummer 2 und Nummer 3 verwendeten Bestimmungen lassen jedoch an der Annahme eines typologischen Ansatzes zweifeln. Es wird gerade nicht, wie beispielsweise bei § 15 Abs. 2 EStG, auf die einzelne Merkmale – Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsbeschränkungen – dem Grunde nach verwiesen. Vielmehr erfolgen

⁷²⁰ Hierzu u.a. ausführlich: *Wernsmann*, DStR-Beih. 2011, 72 (76).

⁷²¹ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 544; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 223 mit Verweis auf ein „elastischeres“ Verfahren.

⁷²² Hierzu: *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rn.54.

⁷²³ Siehe so schon: *Krumm*, FR 2015, 481 (495); sowie der eigene hier gewählte Definitionsansatz: Erster Teil B. III. 5.

bzgl. der einzelnen Voraussetzungen weitergehende Differenzierung. So wird beispielsweise die Entnahme-/Ausschüttungsbegrenzung präzise auf „höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns“ beschränkt. Die gesetzgeberisch festgelegten Voraussetzungen zeigen mithin keine den Typus entsprechende, umfängliche Wertungsoffenheit und Ausfüllungsbedürftigkeit auf. Die Verbindung der bestimmten Merkmale des Vorab-Abschlages mit der Konjunktion „und“ verstärkt in diesem konkreten Zusammenhang zudem die Annahme des Vorliegens einer begrenzten Anzahl von unabdingbaren Merkmalen. Die mit dieser Unabdingbarkeit einhergehende, fehlende Variabilität der Bestimmungen ist jedoch nicht mit einem Typusbegriff vereinbar.

Auch wenn der Zweck der Verschonungsregelung auf einen typologischen Ansatz hindeutet, bietet die gewählte Ausgestaltung durch den Gesetzgeber in dieser Hinsicht keine dementsprechende Auslegungsmöglichkeit. Im Ergebnis wird aufgrund dessen hier vertreten, dass es sich bei den in den einzelnen Nummern zu prüfenden Merkmale, um kumulativ vorliegende und unabdingbare Tatbestandsvoraussetzungen handelt. Ob auf das begünstigte Vermögen ein zusätzlicher Abschlag von bis zu maximal 30 % zu gewähren ist, ist demnach eine Subsumtionsfrage anhand der Prüfung der einzelnen gesetzgeberisch vorgegebenen Tatbestandsmerkmale. Die Auslegung der Begriffe ist dem folgend streng an dem jeweiligen Wortsinn und Bedeutungszusammenhang orientiert.

Die Ablehnung der Verwendung eines Typus mit konkreten Typusbegriffen im Rahmen des § 13a Abs. 9 ErbStG schließt jedoch nicht die Überprüfung der Verwendung einer typisierenden Rechtssetzung aus⁷²⁴. Das Auftreten von Massenerscheinungen im Wirtschaftsleben bestimmt die Notwendigkeit typisierender Regelungen aus Praktikabilitätsgründen, welche auch von dem Bundesverfassungsgericht im Grundsatz als zulässig behandelt werden⁷²⁵. Die individuelle Gerechtigkeit muss dabei der generellen Gleichmäßigkeit weichen, da die Gefahr besteht, dass „individuell gerechte Steuernormen [...] sich im Massenfallrecht

⁷²⁴ Ausführlich zur Trennung von typologischem Denken und Typisierung: *Strahl*, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht. Teilweise an diesen Ausführungen Kritik übend: *Drüen*, *StuW* 1997, 261 (270 ff).

⁷²⁵ St. Rspr.: v. 08.10.1991 – 1 BvL 50/86 –, BVerfGE 84, 348 (360); v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87 –, BVerfGE 87, 234 (255 f.); v. 23.06.2004 – 1 BvL 3/98, u.a. –, BVerfGE 111, 115 (137); v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BVerfGE 145, 106 (153).

mangels Praktikabilität in ihr Gegenteil verkehren“⁷²⁶ können. Mithilfe der Typisierung fasst der Gesetzgeber demzufolge bestimmte gleichartige Sachverhalte normativ, unter dem beabsichtigten Ausschluss von besonderen Einzelfällen, durch die Erfassung der wesentlichen Merkmale zusammen⁷²⁷. Plastisch dargestellt, führt die Typisierung dazu, dass vor die umfassenden Sachverhalte der Realität ein „Typenfilter“ geschoben wird⁷²⁸. Zwar dienen Typisierungen der Praktikabilität der Durchsetzung der gleichmäßigen Besteuerung⁷²⁹, trotzdem können sie für den einzelnen Steuerpflichtigen insofern eine Ungleichbehandlung darstellen, als dass dieser gerade nicht nach seiner konkreten steuerlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ist diese Ungleichbehandlung insofern zulässig, soweit die Typisierung ein legitimes Ziel verfolgt, geeignet und erforderlich ist und einen angemessenen Ausgleich zwischen den Vor- und Nachteilen erreicht, folglich verhältnismäßig ist⁷³⁰. Notwendiges Ziel für eine zulässige Typisierung durch den Gesetzgeber ist ferner die Orientierung am typischen Fall⁷³¹. Von einer Orientierung am typischen Fall ist dann auszugehen, wenn der Gesetzgeber die Wirklichkeit realitätsgerecht erfasst⁷³².

Wie zuvor erwähnt lässt die Gesetzesbegründung darauf schließen, dass alleinige Zweckbestimmung des Vorab-Abschlages die zielgerichtete, zusätzliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen ist. Auf diese An-

⁷²⁶ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn.51 (Stand: Januar 2017).

⁷²⁷ BVerfG v. 23.06.2004 – 1 BvL 3/98, u.a. –, BVerfGE 11, 115 (137).

⁷²⁸ Hierzu ausführlich: *Strahl*, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, S. 52 mit Verweis auf das Zitat von *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz. Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der „Effektuiierung“ subjektiver Rechte, S. 64.

⁷²⁹ *Hey* verweist aufgrund dessen zu Recht darauf, dass Vereinfachungszwecknormen dem Gleichheitssatz dienen: *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn.145 f.

⁷³⁰ BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, u.a. –, BVerfGE 21, 12 (27).

⁷³¹ St. Rspr.: BVerfG v. 07.10.1969 – 2 BvR 555/67 –, BVerfGE 27, 142 (150); v. 06.05.1975 – 1 BvR 332/72 –, BVerfGE 39, 316 (329); v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (127); v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92 –, BVerfGE 96, 1 (6); v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00 –, BVerfGE 112, 268 (280); v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1 (31); v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04 –, BVerfGE 120, 1 (19).

⁷³² Hierzu u.a.: BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, u.a. –, BVerfGE 87, 153 (173 ff.); v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, 73 (126); v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (182 f.); v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, u.a. –, BVerfGE 122, 210 (232 f.); v. 04.07.2012 – 2 BvC 1/11, u.a. –, BVerfGE 132, 39 (49); v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11 –, BVerfGE 137, 350 (375).

nahme aufbauend und ergänzt um die Tatsache, dass es sich bei Familienunternehmen um vielfältige Unternehmensstrukturen handelt, die jedoch prägende, qualitative Merkmale aufweisen, scheint der Gesetzgeber bei der Ausformulierung der einzelnen Bestimmungen in Nummern 1, 2 und 3 „sein“ typisches Bild eines begünstigungswürdigen Familienunternehmens vor Augen gehabt zu haben. Dass es sich bei dem Vorab-Abschlag an sich schon um eine Lenkungsnorm handelt, welche eine Abweichung vom allgemeinen Wertungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG darstellt, schließt die zusätzliche Schaffung von Typisierungen innerhalb dieser Norm dem Grunde nach nicht aus⁷³³. Die Auffassung, dass der Gesetzgeber mit den vorgenommenen Bestimmungen der Nummern 1 bis 3 des Vorab-Abschlages das typische Bild eines Familienunternehmens umsetzen wollte, rechtfertigt jedoch noch nicht die Beurteilung der Norm als allgemeine Typisierungsnorm im herkömmlichen Sinne. Trotzdem ist die Feststellung, dass der Gesetzgeber wohl das typische Familienunternehmen von der Norm erfasst haben wollte, bei den folgenden Ausführungen zur konkreten Auslegung und Darstellung der einzelnen Funktionen der Norm von erheblicher Bedeutung.

III. Tatbestandliche Voraussetzungen des Vorab-Abschlages gem.

§ 13a Abs. 9 ErbStG und deren Auslegung

1. Zugangsvoraussetzung für den Vorab-Abschlag

a) Zugang im Allgemeinen

Der Vorab-Abschlag könnte zunächst dem Grunde nach für jeglichen unentgeltlichen Erwerb von begünstigungsfähigem Vermögen im Wege der Erbfolge oder als Erwerb unter Lebenden gewährt werden. Dieser weitreichende Begünstigungszugang würde sowohl Erwerber von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch von inländischen Betriebsvermögen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wobei eine unmittelbare Beteiligung am Nennkapital von 25 % notwendig ist, einschließen. Mittelbar grenzt der Gesetzgeber diesen umfangreichen Kreis der Begünstigungsempfänger jedoch ein, indem er sich in § 13a Abs. 9 Nr. 2 ErbStG ausdrücklich auf „Personengesellschaften“ und auf „Anteile an Kapitalgesellschaften“ bezieht. Folgend dem Wortlaut kann indes nur der unentgeltliche Erwerber einer Kapitalgesellschaft oder einer

⁷³³ So u.a.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 80, S. 349 ff.

Personengesellschaft die Vergünstigung geltend machen. Die Bezugnahme auf den zivilrechtlichen Begriff der „Personengesellschaft“ impliziert die Gesellschaftsformen der KG, OHG, GmbH & Co. KG sowie GbR. Der Begriff „Anteile an Kapitalgesellschaften“ umfasst daneben die GmbH, die KGaA sowie die AG. Die Rechtsform ist dementsprechend ohne Bedeutung für die Abschlagsgewährung. Die Norm ist darüber hinaus aufgrund der fehlenden Bezugnahme auf eine Gesellschaftsform im Allgemeinen auch nicht auf inländische Gesellschaften beschränkt, sodass auch der Erwerber einer Gesellschaft mit ausländischem Sitz – beispielsweise eine SE – die Vergünstigung erhalten kann, soweit die Gesellschaft die zusätzlichen Voraussetzungen der Norm erfüllt⁷³⁴.

Aufgrund der Notwendigkeit der kumulativ vorliegenden Voraussetzungen in Satzung oder Gesellschaftsvertrag verbleibt der Zugangsumfang für den Vorab-Abschlag jedoch nicht bei den dargestellten unentgeltlichen Erwerbern. Der Kreis der Begünstigungsempfänger wird vielmehr weitergehenden indirekt durch diese Tatbestandsmerkmale eingeschränkt. Beispielsweise führt die Notwendigkeit des Vorhandenseins einer Satzung oder eines Gesellschaftsvertrages dazu, dass Einzelunternehmer die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen können. Es besteht aber weiterhin die Möglichkeit der Umwandlung dieser gem. §§ 20, 24 UmwStG in eine Einpersonen-Gesellschaft (GmbH oder GmbH & Co. KG), welche die Begünstigung, soweit die Beschränkungen schon zwei Jahre bestehen, geltend machen kann, obwohl die „Beschränkungen“ tatsächlich aufgrund des Einpersonenverhältnisses in einer solchen Konstellation nicht als solche wirken. Eine Möglichkeit der Gestaltung, die im Hinblick auf die konträre Zwecksetzung des Gesetzes fragwürdig ist. Vielmehr erscheint der Ausschluss des Zugangs zum Vorab-Abschlag für Einzelunternehmer aufgrund der fehlenden Möglichkeit der Beschränkungsvereinbarung, welche die typischerweise bestehenden Konstellationen in einem Familienunternehmen widerspiegeln sollen, gerechtfertigt⁷³⁵.

⁷³⁴ I.E. ebenso ausdrücklich: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1171); *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (341); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.190.1 (Stand: August 2019).

⁷³⁵ So i.E. auch: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.286.1 (Stand: April 2017); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.474 (Stand: November 2017); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.214 (Stand: Dezember 2017); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.190, 195 (Stand: August 2019); zum Teil wird dieser Ausschluss jedoch auch weitaus kritischer beurteilt, so u.a.: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (689); *Wachter*, FR 2016, 690 (702); *Kotzenberg/Jülicher*, GmbHR 2016, 1135 (1140); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (2316); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.340;

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann zudem eine AG § 13a Abs. 9 ErbStG nicht in Anspruch nehmen, da § 23 Abs. 5 AktG „eine entsprechende Einschränkung [vor allem in Bezug auf die Verfügung] nicht zulässt“⁷³⁶ – sog. Satzungsstrenge. Jeglicher AG bleibt nach der Ansicht der Finanzverwaltung folglich die Anwendung des Vorab-Abschlags verwehrt. Eine Ansicht, die in Hinblick auf ihrer Pauschalität kritisch zu beurteilen und in diesem Zusammenhang zu hinterfragen ist⁷³⁷. Zumindest der Erwerber von Namensaktien kann augenscheinlich in seiner Verfügung über die Aktie beschränkt sein – § 68 Abs. 2 AktG –, sodass ein prinzipieller Ausschluss als nicht gerechtfertigt anzusehen ist⁷³⁸. Der Wortlaut lässt zudem eine so umfangreiche Einschränkung nicht erkennen. Darüber hinaus ist die Satzungsstrenge gem. § 23 Abs. 5 AktG allgemein nur auf materielle Satzungsbestimmungen begrenzt, „ergänzende Bestimmungen der Satzung sind zulässig“ (§ 23 Abs. 5 S. 2 AktG). Solche ergänzenden Bestimmungen sind Nebenabreden der Aktionäre nach Gründungen der Kapitalgesellschaft, welche gerade nicht in die Satzungsurkunde aufgenommen worden sind und beispielsweise Bestimmungen der Aktionäre untereinander behandeln⁷³⁹. Als solche ergänzenden Nebenbestimmungen werden in der Literatur bei nichtbörsennotierten-AG teilweise Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen verstanden, welche bei Familiengesellschaften üblich sind⁷⁴⁰. Folgend dieser Ansicht wäre eine Familien-AG daher dazu fähig, etwaige Beschränkungen aufzunehmen. Die allgemeine Verweigerung der Inanspruchnahme durch die Finanzverwaltung für AG stellt infolgedessen nach der hier vertretenen Auffassung keine mit dem Gesetzestext notwendigerweise übereinstimmende Auslegung dar.

Meincke/Hannes/Holz, ErbStG, § 13a Rn.111; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.264 (Stand: Januar 2018); *Bäumel*, DB 2018, 521 (522).

⁷³⁶ R E 13a.20 Abs. 1 S. 4 Nr. 2 ErbStR 2019.

⁷³⁷ So u.a. auch: *Wachter*, GmbHR 2017, 841 (845), welcher in dieser Aussage der Finanzverwaltung eine europarechtlich unzulässige Diskriminierung von AGs mit Sitz oder Geschäftsleitung in anderen EU-/EWR-Mitgliedsstaaten sieht; ebenso kritisch: *Bäumel*, DB 2018, 521 (522); *Winter*, ZEV 2019, 128 (129); a.A. hingegen: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.190 (Stand: August 2019).

⁷³⁸ Es handelt sich in solchen Konstellationen nicht um ein statutarisches Zustimmungsverbot, welches nach wohl h.M. unzulässig ist, vgl. hierzu: *Bayer*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 68 AktG Rn.58 ff.

⁷³⁹ Vgl. hierzu ausführlich: *Pentz*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 23 AktG Rn.195 ff. (Stand: 2016).

⁷⁴⁰ *Pentz*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 23 AktG Rn.195 ff. (Stand: 2016); zustimmend in Bezug auf § 13a Abs. 9 ErbStG u.a.: *Wiedemann/Breyer*, FUS 2018, 4 (5); *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (340).

Der ausdrückliche Verweis der Finanzverwaltung auf die AG lässt jedoch daneben die weitergehende und zu begrüßende Annahme zu, dass sich die Verweh- rung der Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages nicht auf die KGaA erstreckt. Eine derartige differenzierte Handhabung der KGaA zu der AG erscheint auch nur folgerichtig. Bei der KGaA handelt es sich um eine „Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit“ – § 278 Abs. 1 AktG –, welche sowohl Elemente der Per- sonen- als auch der Kapitalgesellschaft in sich vereint und aufgrund dessen nicht selten als „Hybrid“ bezeichnet wird⁷⁴¹. Die Gesellschaft setzt sich zusammen aus mindestens einen persönlich haftenden Gesellschafter und weiteren Kommandit- aktionären, welche ohne persönliche Haftung an dem Grundkapital, zerlegt in Aktien, beteiligt sind – § 278 Abs. 1 AktG. Im Zusammenhang mit dem Vorab- Abschlag ist gerade diese Unterteilung in die persönlich haftenden Gesellschaf- ter und die Kommanditaktionäre von Bedeutung. Gemäß § 278 Abs. 2 AktG ist allein der persönlich haftende Gesellschafter geschäftsführungs- und vertre- tungsbefugt. Darüber hinaus verweist § 278 Abs. 2 AktG für das Rechtsverhält- nis der Komplementäre untereinander und ggü. den Kommanditaktionären auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuches über die KG. Dieser Verweis hat zur Folge, dass der im Zusammenhang mit dem Vorab-Abschlag diskutierte Grund- satz der Satzungsstrenge gem. § 23 Abs. 5 AktG für derartige Rechtsverhältnisse nicht gilt. Mithin kann innerhalb der Satzung der familiäre Einfluss im Rahmen der Führung des Unternehmens durch etwaige Verfügungsbeschränkungen si- chergestellt werden⁷⁴². Wird anstatt eines Anteils eines persönlich haftenden Ge- sellschafters ein Kommanditaktionärsanteil übertragen, so gilt nicht wie bei den Komplementären die Vorschriften des HGB, sondern § 278 Abs. 3 AktG ver- weist in diesen Fällen vielmehr auf die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des Ersten Buchs über die Aktiengesellschaft. Trotzdem wäre der dem Typus des Familienunternehmens widerspiegelnde Einfluss der Familie weiterhin gewähr- leistet. Darüber hinaus gilt auch in diesem Zusammenhang das bereits schon zur AG Gesagte, sodass auch hier eine Vereinbarung etwaiger Beschränkungen bzgl. dieser Anteile möglich wäre.

⁷⁴¹ So u.a. die Bezeichnungen von: *Gosch*, in: *Gosch*, § 8 Rn.570; *Liebscher*, in: *Reichert, GmbH & Co. KG*, § 3 Rn.56; *Kruse/Domning/Frechen*, *DStR* 2017, 2440 (2442); *Schaumburg/Schulte*, *Die KGaA*, Rn.3; *Perlitt*, in: *Münchener Kommentar zum Aktien- gesetz*, § 278 Rn.36.

⁷⁴² Vgl. hierzu u.a.: *Reichert*, *ZIP* 2014, 1957 (1960).

b) Sonderfall: „Anwachsungserwerb“ bei Einziehung der GmbH-Anteile

Fraglich ist zudem im Zusammenhang mit der Darstellung der Begünstigungsempfänger des Vorab-Abschlages, ob auch Gesellschafter einer GmbH im Rahmen des „Anwachsungserwerbers“ bei der Einziehung von GmbH-Anteilen gem. § 34 GmbHG den Vorab-Abschlag in Anspruch nehmen können. Die Finanzverwaltung vertritt auch in einer derartigen Konstellation die zu hinterfragende Auffassung, dass in den Fällen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 und § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG eine Geltendmachung des Vorab-Abschlages ausgeschlossen sei⁷⁴³. Die Zugangsverweigerung beruht wohl auf der Annahme, dass bei einem derartigen „Anteilswerb“ es sich um keinen Erwerb von begünstigtem Vermögen gem. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt⁷⁴⁴.

§ 15 GmbHG regelt in Bezug auf die Übertragung von GmbH-Anteilen das abdingbare Prinzip der freien Übertragbarkeit durch Veräußerlichkeit und darüber hinaus auch das Prinzip der freien Übertragbarkeit durch Vererblichkeit. Anders als im Zusammenhang mit der freien Übertragbarkeit durch Veräußerlichkeit ist die freie Vererblichkeit des GmbH-Anteils nicht beschränkbar – § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 ErbStG. Soweit es sich bei dem Familienunternehmen um eine GmbH handelt, kann dementsprechend eine Sicherstellung des familiären Einflusses im Unternehmen im Falle des Todes eines Gesellschafters meist nur durch die Einziehung gem. § 34 GmbHG erfolgen. Rechtsfolge der Einziehung gem. § 34 GmbHG ist der Untergang des zunächst auf die Erben übertragenen Gesellschaftsanteils sowie alle damit zusammenhängende Rechte und Pflichten⁷⁴⁵. Die Einziehung führt nicht zur Erhöhung des Stammkapitals⁷⁴⁶, Abfindungsansprüche werden vielmehr aus freien Rücklagen und Gewinnvorträgen gezahlt⁷⁴⁷. Darüber hinaus führt die Einziehung zu einer dem Wert der ursprünglichen Beteiligung entsprechenden Veränderung der bestehenden Beteiligungsquoten⁷⁴⁸.

⁷⁴³ R E 13a.20 Abs. 1 S. 4 Nr. 3 ErbStR 2019.

⁷⁴⁴ So u.a. wohl: *Gottschalk* in: T/G/J/G, § 3 ErbStG Rn.267 (Stand: Oktober 2014); *Uricher*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 3 ErbStG Rn.78.

⁷⁴⁵ BGH v. 14.09.1998 – II ZR 172/97 –, BGHZ 139, 299 (302) sowie u.a. BFH v. 22.07.2008 – IX R 15/08 –, BStBl. II 2008, 972.

⁷⁴⁶ BGH v. 01.04.1953 – II ZR 235/52, BGHZ 9, 157.

⁷⁴⁷ Hierzu u.a.: *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 Rn.64 ff.

⁷⁴⁸ Hierzu sowie ausführlich zur Problematik der Veränderung der Nennwerte: *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 Rn.64 ff. m.w.N.

Aufgrund des mit der Einziehung einhergehenden Untergangs des GmbH-Anteils könnte man sich nun auf den Standpunkt stellen, dass es an der notwendigen Übertragung von einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG fehle. Der Bundesfinanzhof hat diesbezüglich entschieden, dass mit dem Untergang des Geschäftsanteils bei den Erben auch alle die an ihm bestehenden Rechte erlöschen, sodass eine „Berechtigung der Gesellschaft an dem Geschäftsanteil“ durch die Einziehung nicht entstehe⁷⁴⁹. Mithin liegt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs im Falle der Einziehung auch keine Bereicherung bei der GmbH selbst vor. In der hier beschriebenen Form geht es jedoch nicht um die Frage der Bereicherung der GmbH, sondern vielmehr darum, wie sich die Anteilserhöhung bei den verbleibenden Gesellschaftern erbschaftsteuerlich auswirkt. Auch hier könnte gleich der Argumentation des Bundesfinanzhofs als Begründung angebracht werden, dass mit dem Untergang des Anteils alle damit zusammenhängenden Rechte erlöschen und folglich mit der folgenreicheren Erhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter kein „Erwerb des Anteils des Erblassers“ im erbschaftsteuerlichen Sinne vorliegt⁷⁵⁰. Denn auch in dieser Konstellation fehlt es aufgrund der zivilrechtlichen Regelungen an einer notwendigen Substanzübertragung. Eine derartige Handhabung scheint jedoch nach hiesiger Ansicht nicht systemkonsequent. Die Begünstigungsvorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG knüpfen an einen steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen gem. § 3 ErbStG und aufgrund von Schenkungen unter Lebenden gem. § 7 ErbStG an. Nun bestimmen jedoch sowohl § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 ErbStG als auch § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG, dass die Werterhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter infolge einer Einziehung eines GmbH-Anteils, dessen Wert den Abfindungsanspruch übersteigt, als Schenkung beziehungsweise als Schenkung auf den Todesfall unabhängig vom Zivilrecht zu fingieren ist. Wird nun im Rahmen der Beurteilung des steuerpflichtigen Erwerbs ein Umstand fingiert, der dazu führt, dass eine Konstellation als Bereicherung bei bestimmten Personen beurteilt wird, so muss dieser fingierte Umstand auch bei der möglichen Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen aufrechterhalten werden. Daher erscheint es notwendig, dass man, wenn man bei der Beurteilung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 ErbStG/§ 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG von einer Anteilserhöhung aufgrund einer Schenkung des GmbH-Anteils des Erblassers von

⁷⁴⁹ BFH v. 01.07.1992 – II R 20/901318 –, BStBl. II 1992, 912 (914).

⁷⁵⁰ Vgl. so: *Gottschalk* in: T/G/J/G, § 3 ErbStG Rn.267 (Stand: Oktober 2014).

Todes wegen ausgeht, auch bei der Beurteilung des begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG von einer Anteilsübertragung ausgeht⁷⁵¹.

2. Beschränkungen durch gesellschaftsvertragliche/satzungsrechtliche Regelungen

Der Vorab-Abschlag wird entsprechend des Wortlauts der Norm nur dann gewährt, „wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung [die jeweiligen] Bestimmungen enthält“ – § 13a Abs. 9 S. 1 1. HS ErbStG. Die notwendigen, kumulativ vorzuliegenden Bestimmungen auf welche sich der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang bezieht sind gem. § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG – wie bereits angemerkt – vereinfacht die Folgenden:

1. Die Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenen Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns,
2. die Beschränkung der Verfügungen auf Mitgesellschafter, auf Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf Familienstiftungen und
3. die Abfindungsbeschränkungen unter dem gemeinen Wert der Beteiligung.

Jede Personengesellschaft verfügt gem. § 705 BGB (i.V.m. §§ 105, 161 HGB) über einen Gesellschaftsvertrag, in welchem sich die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Zweck und dessen Förderung verpflichten⁷⁵². In der Auswahl des Gegenstandes der Förderungspflicht sind die Gesellschafter frei⁷⁵³. Die Regelungen im Gesetz zum Gesellschaftsvertrag sind dispositiv. Die Gesellschafter können dementsprechend eigene Abfindungs-, Entnahme- und Verfügungsbeschränkungen vereinbaren. Der Inhalt dieser Vereinbarung ist jedoch an den allgemeinen zivilrechtlichen Maßstäben zu messen.

Gleiches gilt dem Grunde nach auch für die GmbH. Auch diese können innerhalb ihrer Satzung, die für die Vereinigung zu geltende Grundlage selbst bestimmen⁷⁵⁴ sowie beschränkende Regelungen im Interesse der Gesellschaft in Bezug

⁷⁵¹ So i.E. auch: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG Rn.249 (Stand: Mai 2012); *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, Rn.348 f.; *Wachter*, GmbHR 2017, 841 (845).

⁷⁵² Hierzu u.a.: *Schäfer*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 705 BGB Rn.1 ff.

⁷⁵³ *Schäfer*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 705 BGB Rn.154.

⁷⁵⁴ *Harbarth*, in: Münchener Kommentar GmbHG, § 53 GmbHG Rn.8.

auf Abfindungs-, Ausschüttungs- und Verfügungsbeschränkungen vereinbaren⁷⁵⁵. Auch hier müssen die Regelungen der Nichtigkeitsprüfung gem. § 138 BGB beziehungsweise §§ 231 ff. AktG analog standhalten⁷⁵⁶.

Nun sind vom Kreis der Vorab-Abschlagsempfänger nicht nur Personengesellschaften und die GmbH umfasst, sondern insbesondere auch – nach hiesiger Ansicht – die (börsennotierte) Aktiengesellschaft. Im Falle der Aktiengesellschaft und der Notwendigkeit der Vereinbarung der Beschränkungen innerhalb der Satzung beziehungsweise des Gesellschaftsvertrages, stellt sich die Frage, ob es dem Willen des Gesetzgebers ebenfalls entspricht, wenn die jeweiligen Beschränkungen allein innerhalb von Poolverträgen festgeschrieben wären.

Bei Poolverträgen handelt es sich um gesonderte Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern eines Unternehmens zum Zweck der Interessensbündelung⁷⁵⁷ beziehungsweise der „Vergemeinschaftung von Interessen und/oder Vermögen“⁷⁵⁸. Solche Poolverträge, mit einem geschlossenen Kreis an Gesellschaftern, sind insbesondere bei Familienunternehmen aufgrund der Möglichkeit der Sicherung der Interessen der Mehrheit der unterschiedlichen Familienmitglieder üblich⁷⁵⁹. Kennzeichnend für diese Verträge ist, dass es sich um Vereinbarungen handelt, die außerhalb der jeweiligen Satzungen und Gesellschaftsverträge des übertragenen Unternehmens(-anteil) geschlossen werden. Zwar begründen derartige Vereinbarungen in der Regel eine GbR gem. §§ 705 ff. BGB, sodass die etwaigen Beschränkungen dem Grunde nach in einem Gesellschaftsvertrag geregelt wären. Aus dem Umstand, dass es sich um eine Vereinbarung außerhalb des eigentlichen Gesellschaftsvertrages beziehungsweise der Satzung handelt, folgt jedoch, dass es gerade nicht notwendig ist, dass jeder Gesellschafter des Unternehmens auch unterzeichnender Gesellschafter des Poolvertrages wird.

Der Vorab-Abschlag verlangt ausdrücklich die Vereinbarung von Entnahme-/Ausschüttungsbegrenzungen sowie Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen

⁷⁵⁵ In puncto Verfügungsbeschränkungen sei allerdings erneut auf die freie Vererblichkeit von GmbH-Anteilen gem. § 15 Abs. 1 GmbHG verwiesen.

⁷⁵⁶ Vgl. bzgl. des Ausmaßes der Gestaltungsfreiheit und nach welchen rechtlichen Maßstäben dieses zu beurteilen ist: *Kersting*, in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, § 34 Rn.26.

⁷⁵⁷ Vgl. hierzu in Bezug auf AG: *Arnold*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 136 AktG Rn.62 ff.

⁷⁵⁸ *Langenfeld*, ZEV 2010, 17.

⁷⁵⁹ Vgl. hierzu: *Klein-Wiele*, NZG 2018, 1401 (1402): „Zentrierung des Stammesdenken“.

gen innerhalb der Satzung oder des Gesellschaftsvertrages des übertragenen Unternehmensanteils. Bei einer entsprechenden Wortlautauslegung kommt man demnach zu dem Ergebnis, dass eine Beschränkungsvereinbarung allein in Poolverträgen nicht mit dem Gesetzestext übereinstimmt⁷⁶⁰.

Etwas Anderes könnte sich jedoch anhand einer Auslegung entsprechend des Telos ergeben. Versteht man den gesetzgeberischen Zweck der Forderung vertraglicher Beschränkungen dahingehend, dass es allein einer konkreten Bindungswirkung für den, den Vorab-Abschlag geltend machenden, Gesellschafter bedarf, so erscheint auch die Vereinbarung eines Poolvertrages ausreichend, soweit der Gesellschafter auch unterzeichnender Gesellschafter des Poolvertrages ist. Allerdings verkennt eine derartige Auslegung den übergeordneten Zweck des Vorab-Abschlages familiengeführte Unternehmen vor einem erbschaftsteuerbedingten Liquiditätsentzug zu schützen. Aufgrund einer fehlenden Legaldefinition der Unternehmensstruktur Familienunternehmen, versucht der Gesetzgeber über die Tatbestandsmerkmale des Vorab-Abschlages, sich dem typischen Bild eines verschonungswürdigen Familienunternehmens zu nähern. Die Tatbestandsmerkmale spiegeln die Kernelemente für eine derartige Unternehmensstruktur wider. Aus diesen Kernelementen zieht der Gesetzgeber die Annahme der Verschonungswürdigkeit dieser Unternehmen⁷⁶¹. Würden an dieser Stelle die Vereinbarung von Poolverträgen dem Grunde nach ausreichen, so birgt dies die Gefahr, dass über diese nicht automatisch sichergestellt werden kann, dass jeder Gesellschafter des Unternehmens an diese Regelungen gebunden ist. Ob ein derartiges Unternehmen, in dem nicht jeder Gesellschafter den etwaigen Beschränkungen unterliegt, noch als ein verschonungswürdiges Familienunternehmen qualifiziert werden kann, ist jedoch fraglich. Ein maßgebliches Ausreichenlassen von Beschränkungen im Rahmen von Poolverträgen würde demzufolge dem Zweck der Förderung und Bestandssicherung der speziellen Unternehmensstruktur „Familienunternehmen“ aufgrund ihrer mit den vereinbarten Klauseln einhergehenden erhöhten Gemeinwohlbelange widersprechen⁷⁶².

Für diese Ansicht streitet neben dem Zweck der Vorschrift auch der systematische Vergleich mit § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG lässt im Zusammenhang mit der Mindestbeteiligung Poolverträge ausdrücklich zu. Grundsätzlich verlangt § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, dass nur diejenigen Anteile

⁷⁶⁰ So u.a. die Ansicht der Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 a.E. ErbStR 2019.

⁷⁶¹ Siehe hierzu: Erster Teil C. I. 1.

⁷⁶² So auch: *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (341).

an Kapitalgesellschaften begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne der Norm darstellen, bei denen der Erblasser zuvor unmittelbar zu 25 % beteiligt war. Diese Vorgehensweise soll sicherstellen, dass es sich bei dem Erwerber des Anteils nicht um einen alleinigen Kapitalanleger handelt, sondern um einen „in die Gesellschaft eingebundenen“ Gesellschafter⁷⁶³. Der Zweck dieser Regelung geht jedoch in solchen Konstellationen fehl, in denen einen Anteil mit niedrigerer Beteiligungsquote übertragen, aber gleichzeitig eine Interessens- und Einflussbindung zusammen mit Vinkulierungsklauseln in Poolverträgen vereinbart worden ist⁷⁶⁴. Hier ist trotz der geringeren Beteiligungsquote die erhöhte Einflussnahme durch den Zusammenschluss mehrerer Gesellschafter gesichert. Dieser Zusammenschluss an Gesellschaftern, die beispielsweise anhand von einheitlichen Stimmrechtsausübungen Entscheidungen treffen, ist wiederum prägend bei Investitionsentscheidungen und schlussendlich für den Erhalt von Arbeitsplätzen. Dem Zweck von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG hätte es daher widersprochen, wenn Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von unter 25 % nicht begünstigungsfähiges Vermögen erhalten hätten, obwohl ihre persönliche notwendige Einflussnahme, welche bei über 25 % pauschal unterstellt wird, durch die Poolverträge im Endeffekt vorliegt.

Diese Regelung ist jedoch dahingehend nicht vergleichbar mit der oben dargestellten Konstellation. Der Vorab-Abschlag wird gewährt, weil nicht nur der Erwerber des übertragenen Anteils den konkreten Beschränkungen unterliegt, sondern weil es sich bei diesen Beschränkungen um qualitative Merkmale einer ganzen Unternehmensform handelt, welche durch die Befreiungsnorm in ihrem Bestand gesichert werden soll. Es kommt hier demnach nicht nur auf die Einflussnahmemöglichkeit des Einzelnen an.

Nun besteht jedoch bei dem Zusammenschluss der Gesellschafter in Bezug auf die Vereinbarung eines Poolvertrages die bereits angesprochene Möglichkeit diese als GbR auszugestalten. Erfüllt der Zusammenschluss die Voraussetzungen einer GbR, so könnte man die für den Vorab-Abschlag notwendigen Beschränkungen als Vereinbarungen innerhalb des Gesellschaftsvertrages dieser GbR festlegen. Mithin wäre auch dem Wortlaut des Vorab-Abschlages, dass die Beschränkungen innerhalb eines Gesellschaftsvertrages zu regeln sind, entsprochen. Es handelt sich zwar bei der vertraglichen Beschränkungsvereinbarung

⁷⁶³ BT-Drs. 16/7918, S. 35.

⁷⁶⁴ BT-Drs. 16/7918, S. 35.

nicht um eine Beschränkung innerhalb des Gesellschaftsvertrages des übertragenen Familienunternehmensanteils, allerdings erscheint der Zweck des Vorab-Abschlages dann nicht unterlaufen, wenn alle Gesellschafter des übertragenen Familienunternehmens auch Parteien des Poolvertrages als GbR wären und innerhalb dieser u.a. festgelegt wäre, dass der Anteil am Familienunternehmen nicht ohne gleichzeitige Übertragung der Poolbeteiligung möglich ist. Bei einer derartigen Ausgestaltung erfolgt eine nach hiesiger Ansicht vergleichbare Bindungswirkung wie bei der vertraglichen Bindung beim übertragenen Anteil⁷⁶⁵. Zudem wäre so auch der Begünstigungsanspruch der AG nicht verwehrt.

3. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG

a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung

Das erste Tatbestandsmerkmal des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG der kumulativ vorliegenden, notwendigen Beschränkungen innerhalb der Satzungen oder Gesellschaftsverträge, ist das Folgende:

„Die Entnahme oder Ausschüttung [muss] auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns [beschränkt sein]; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt“.

Eine Entnahme oder eine Ausschüttung ist allgemein gleichbedeutend mit dem Entzug von Eigenkapital. Ein Familienunternehmen qualifiziert sich nach gesetzgeberischer Ansicht gerade durch seine erhöhte Eigenkapitalquote und die daraus resultierende überwiegende Innenfinanzierung, deren Grundlage wieder-

⁷⁶⁵ I.E. so auch: *Reich*, BB 2016, 1879 (1882); *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.286.2 (Stand: April 2017); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.487 (Stand: November 2017); a.A. u.a. wohl: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (373); *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (689); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42; *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1729 f.); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.341; *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.106; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.266 (Stand: Januar 2018); *Bäumel*, DB 2018, 521 (522); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717).

rum die typischerweise vorliegenden Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen sind. Diesen gesetzgeberischen Zweck der Erfassung eines typischen Familienunternehmens vor Augen unternimmt der Gesetzgeber im Rahmen von Nummer 1 auch keine Unterscheidung in Bezug auf die Rechtsform.

Der Vorschlag, die Entnahme- und Ausschüttungshöhe auf einen bestimmten Prozentsatz zu konkretisieren und nicht eine betragsmäßige Höchstgrenze zu wählen, folgte aus dem Entwurf des Vermittlungsausschusses⁷⁶⁶. Zuvor wurde die Regelung bzgl. der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen mehrfach geändert. Zuerst sah der Gesetzentwurf der Bundesregierung⁷⁶⁷ vor, dass eine Beschränkung durch Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen „nahezu vollständig“ erfolgen müsse. Diese Formulierung wurde in der Literatur jedoch oft als zu unbestimmt qualifiziert⁷⁶⁸. Der Bundestag reagierte auf diese Kritik und schloss sich mit seiner ersten Gesetzesfassung vom 24. Juni 2016⁷⁶⁹ dem Entwurf des Finanzausschusses⁷⁷⁰ an und sah eine allgemeine Begrenzung der Entnahme- und Ausschüttungsmöglichkeit vor. Die daraus resultierenden, weitgehenden Möglichkeiten der Unternehmen in Bezug auf Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen wurden, aufgrund möglicher Missbrauchsgestaltungen, insbesondere von dem Bundesrat kritisiert. Dieser forderte aufgrund dessen u. a. eine Mindestquote von bis zu 50 %⁷⁷¹. Der später vom Vermittlungsausschuss getätigte und jeweils angenommene Entwurf schloss sich der Notwendigkeit einer Mindestquote an, zog diese Grenze jedoch bei 37,5 %. Eine Grenze, die im ersten Moment auch mit dem Hintergrundwissen des Gesetzgebungsverfahrens, sehr willkürlich gewählt erscheint⁷⁷².

Im Folgenden soll Nummer 1 nach den bekannten Methoden ausgelegt werden. Dabei soll – bei Zugrundelegung der Kenntnis, dass es sich bei den Beschränkungen der Nummern 1 bis 3 um die Wiedergabe des typischen Bildes eines Familienunternehmens handelt – insbesondere im Fokus stehen, ob solche Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen tatsächlich den üblichen Beschränkun-

⁷⁶⁶ BT-Drs. 18/9690, S. 2.

⁷⁶⁷ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 07.09.2015: BT-Drs. 18/5923, S. 10.

⁷⁶⁸ Vgl. hierzu unter vielen: Hey, ifst-Schrift 2016 (506), 11 (25 f.).

⁷⁶⁹ BT-Drs. 344/16.

⁷⁷⁰ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁷⁷¹ BR-Drs. 344/1/16, S. 3.

⁷⁷² Ob diese jedoch tatsächlich willkürlich gewählt ist, soll im Folgenden untersucht werden.

gen bei Familienunternehmen entsprechen oder ob es sich allein bei dieser Voraussetzung schon um eine zusätzliche Belastung der eigentlich aufgrund des Typus Familienunternehmen pauschal zu begünstigende Unternehmensform handelt.

b) Die Begrenzung der Ausschüttung und Entnahme auf 37,5 % des „steuerrechtlichen Gewinns“

aa) Die Bemessungsgrundlage des „steuerrechtlichen Gewinns“ – ein Interpretationsversuch

Bezugnehmend auf den ersten Halbsatz der Nummer 1 ist die allgemeine Bezugsgröße für die Ermittlung der Begrenzung in Höhe von 37,5 % der „steuerrechtliche Gewinn“ der Gesellschaft. Bei diesem Gewinn handelt es sich um einen Begriff, welcher keiner gesetzlichen Definition folgt. Es bedarf demzufolge der Auslegung in Bezug darauf, welcher Gewinn dem „steuerrechtlichen Gewinn“ der Gesellschaft nach dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

In Betracht kommen folgende Begriffsauslegungen: Entweder könnte mit dem „steuerrechtlichen Gewinn“ der *steuerliche Gewinn* der Gesellschaft gem. § 4 Abs. 1 und § 5 EStG mit den zugehörigen außerbilanziellen Korrekturen gemeint sein oder der *Steuerbilanzgewinn* der Gesellschaft gem. § 4 Abs. 1 EStG beziehungsweise der nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierte handelsrechtliche Gewinn.

Die Auslegung des „steuerrechtlichen Gewinns“ dahingehend, dass es sich bei diesem um den *steuerlichen Gewinn* gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG handelt, führt dazu, dass jegliche außerbilanziellen Korrekturen (Hinzurechnung und Kürzung) beachtet werden müssten. Weitergehende außerbilanzielle Korrekturen in diesem Zusammenhang, neben den an sich schon vorzunehmenden Korrekturen beim Steuerbilanzgewinn bzgl. der Entnahmen und Einlagen, wären zum Beispiel nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG sowie Dividendenausschüttungen gem. § 8b KStG. Die Auslegung in der Art und Weise, dass es sich bei dem „steuerrechtlichen Gewinn“ um den *steuerlichen Gewinn* handelt, hätte daher zur Folge, dass, je nach den vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen, die jeweilige Bezugsgröße für die Ermittlung der konkreten Entnahme- und Ausschüttungsgrenze variiert. Handelt es sich beispielsweise bei dem erworbenen Familienunternehmen(-santeil) um eine Kapitalgesellschaft, strukturiert als Holdinggesellschaft, welche den § 8b KStG geltend machen kann, so reduziert sich der *steuerliche Gewinn* ggü. dem Steuerbilanzgewinn enorm. § 8b KStG führt dazu, dass die 95 %-Freistellung auch den *steuerlichen*

Gewinn um 95 % der Ausschüttungen der Tochter kürzt⁷⁷³, sodass im Extremfall nur 5 % der Erträge (sog. Schachtelstrafe) für die Bestimmung des ausschüttbaren Betrages ausschlaggebend sein könnten. Dies würde wiederum darauf hinauslaufen, dass auch die ausschüttbaren Beträge der Kapitalgesellschaft, bei Geltendmachung des § 13a Abs. 9 ErbStG, verringert werden würden⁷⁷⁴. Die mit dem Abstellen auf den *steuerlichen Gewinn* einhergehende Willkürlichkeit wird bei der Holding insbesondere dann deutlich, wenn man die dargestellte Struktur der Holdinggesellschaft mit Organschaftskonstellationen vergleichend betrachtet. Ist beispielsweise Organträger die Holding, so ist gem. § 14 KStG sämtliches Einkommen der Organgesellschaft der Holding zuzurechnen. Die Holding hätte aufgrund dessen, da § 8b KStG erst auf Ebene des Organträgers in der Regel gem. § 15 S. 1 Nr. 2 KStG anzuwenden ist, alles zu versteuern. Dies hätte wiederum Auswirkungen auf die entsprechend § 13a Abs. 9 ErbStG ausschüttbaren Beträge.

Die Willkürlichkeit bei einer entsprechenden Auslegung des „steuerrechtlichen Gewinns“ wird darüber hinaus deutlich, wenn eine gewerblich tätige Personengesellschaft übertragen wird. In einer derartigen Konstellation würde der *steuerliche Gewinn* um die gezahlte Gewerbesteuer allein erhöht werden, da diese gem. § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe darstellen darf. Der *steuerliche Gewinn* würde dementsprechend den Steuerbilanzgewinn übersteigen und den entnahmefähigen Ertrag erhöhen.

Fraglich ist, ob diese einzelfallabhängige Höhe der Beschränkung mit dem verfolgten Zweck des Gesetzgebers übereinstimmen kann.

Gegen eine solche Auslegung könnte zunächst der Wortlaut und der dahinterstehende Wortsinn der Norm sprechen. § 13a Abs. 9 ErbStG verweist im Gegensatz zu beispielsweise § 34a Abs. 2 EStG nicht ausdrücklich auf den nach § 4 Abs. 1 S. 1 und § 5 EStG zu ermittelnden Gewinn. Dementsprechend liegt die Annahme nahe, dass der Gesetzgeber aufgrund des fehlenden Verweises an dieser Stelle auch nicht den Gewinn mithilfe dieser Normen ermitteln will. Ebenso wenig verweist der Gesetzgeber jedoch in seinen Ausführungen auf den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG oder den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Gewinn. Ein eindeutiger Rückschluss auf den konkret zu ermittelnden Gewinn scheint

⁷⁷³ R 7.1. KStR 2015.

⁷⁷⁴ Vgl. hierzu auch: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3100).

infolgedessen anhand des Wortlauts nicht eindeutig möglich. Soweit die Wortlautauslegung jedoch nicht zielführend ist, so ist insbesondere eine Beurteilung der Norm nach dem *Telos* vorzunehmen⁷⁷⁵.

Zweck der Regelung des § 13a Abs. 9 ErbStG ist, familiengeführte (Groß-)Unternehmen von der erbschaftsteuerbedingten Liquiditätsbelastung zu verschonen, um somit deren Bestand und damit einhergehend Arbeitsplätze und eine stabile Wirtschaft mit marktunabhängigen Unternehmen zu sichern. Versteht man die Beschränkungen der Nummern 1 bis 3 weitergehend – wie hier vertreten – als Typisierungen zur Greifbarmachung der Unternehmensstruktur eines Familienunternehmens, so kann man folgende Rückschlüsse für die Auslegung des Begriffs des „steuerrechtlichen Gewinns“ daraus ziehen:

Die familienunternehmenstypischen, gesellschaftsvertraglich vereinbarten Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen, welche die gesetzgeberisch gewollte Folge der Eigenkapitalstärkung mit sich bringen, beziehen sich – bei konsequenter Ausgestaltung – ausschließlich auf das an sich entnahmefähige/ausschüttbare Vermögen. Für den vom Gesetzgeber vorgenommenen Zusammenhang zwischen Gewinn und beschränkter Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungshöhe zur Eigenkapitalstärkung kann dies somit nur bedeuten, dass der zugrunde gelegte Gewinn in seiner Höhe auch das Eigenkapital der Gesellschaft tatsächlich stärkt und eine daraus vorgenommene Entnahme oder Ausschüttung die entstandene Eigenkapitaldecke entsprechend reduzieren würde. Nähme man nun an, dass der für den Vorab-Abschlag ausschlaggebende Gewinn der Gesellschaft sich u.a. aus nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG zusammensetzen würde, so würde ein Betrag von schon verausgabten, die Eigenkapitaldecke schon schwächenden Beträgen die tatsächliche Höhe der entnahmefähigen oder ausschüttbaren Beträge positiv beeinflussen. Verfolgt man diesen Gedanken weiter, so bedeutet dies in Extremfällen, in denen sich der steuerliche Gewinn nahezu bis ausschließlich aus außerbilanziellen Hinzurechnungen wie nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben ergibt, eine schon vorgenommene, die Kapitaldecke reduzierende Entnahme eine weitergehende Entnahmemöglichkeit erst begründen kann, die jedoch ihrerseits wieder reduziert wird, um die Eigenkapitaldecke (die jedoch nur theoretisch entstanden ist) zu schützen. Diese Vorgehensweise ist im Ergebnis mehr als widersprüchlich⁷⁷⁶.

⁷⁷⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen zu den Grundlagen der Auslegung: Zweiter Teil C. I. 1. a).

⁷⁷⁶ Vgl. hierzu auch die Aussagen des Bundesrates im Zusammenhang mit der Thesaurierungsbegünstigung von entnommenen Gewinnen: BR-Drs. 220/07, S. 103.

Darüber hinaus könnte man den Verweis des Gesetzgebers in Nummer 1 darauf, dass der Betrag in Höhe der „entfallenden Steuern vom Einkommen“ „auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft“ vom Gewinn der Gesellschaft an sich gekürzt werden muss, dahingehend verstehen, dass er bei der Ermittlung des Werts für die Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungshöhe insgesamt auf einen Betrag *nach Steuern* abzielt⁷⁷⁷. Dass es sich bei der Ermittlung des entnahmefähigen/ausschüttbaren Betrages um einen Betrag *nach Steuern* handelt, liegt hier weitergehend der Annahme zugrunde, dass die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen von Familienunternehmen sich nur auf den Teil des Gewinns beziehen, der als solcher auch „freiwillig“ entnommen beziehungsweise ausgeschüttet werden kann. Zwar steht den Gesellschaftern von Kapital- und Personengesellschaften dem Grunde nach kein Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungsrecht für die Begleichung persönlicher Steuern zu – vgl. § 122 HGB beziehungsweise § 161 Abs. 2 i.V.m. § 122 HGB, sowie § 29 GmbHG, § 60 AktG – ein solches Recht wird bei Familienpersonengesellschaften jedoch des Öfteren gewährt⁷⁷⁸. Nimmt man nun an, dass der Wille des Gesetzgebers das prinzipielle Abstellen auf einen Betrag *nach Steuern* ist, so könnte man daraus den Rückschluss ziehen, dass es sich grundsätzlich auch um einen Gewinn *nach Steuern* handeln muss.

Verdeutlicht werden kann die Abgrenzungsnotwendigkeit zwischen Steuerbilanzgewinn und steuerlichen Gewinn anhand der beispielhaften unentgeltlichen Übertragung einer Kapitalgesellschaft. Stellt man auf deren *Steuerbilanzgewinn* ab, so enthält der Gewinn als Betriebsausgabe sowohl die Gewerbesteuer als auch die Körperschaftsteuer. Es handelt sich demzufolge um einen Gewinn *nach Steuern*. Stellt man hingegen auf den *steuerlichen Gewinn* ab, so wird die Körperschaftsteuer als nicht abziehbare Betriebsausgabe gem. § 10 Nr. 2 KStG und die Gewerbesteuer gem. § 4 Abs. 5b EStG hinzugerechnet. Es handelt sich demnach nicht um einen Gewinn nach Steuern. Im Endeffekt wäre dieser Unterschied unerheblich, soweit ein nachträglicher Abzug der Steuern zumindest über den gesetzgeberischen Verweis darauf, dass die „Steuern vom Einkommen“ zu kürzen sind, erfolgen würde. Der Begriff „Steuern vom Einkommen“ ist jedoch kein Synonym allein für die Einkommensteuer, sondern ist als Begriff umfangreicher

⁷⁷⁷ Vgl. so wohl auch u.a. der Gedankengang von: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (380); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.197 (Stand: August 2018).

⁷⁷⁸ *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (529).

als die alleinige Bezugnahme auf die Einkommensteuer⁷⁷⁹. Umfasst sind vielmehr neben der Einkommensteuer als Personensteuer die Körperschaftsteuer, die Kirchensteuer und, als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, die Kapitalertragsteuer⁷⁸⁰. Nicht umfasst von dem Begriff „Steuern vom Einkommen“ ist jedoch die Gewerbesteuer als Realsteuer gem. § 3 Abs. 2 AO beziehungsweise als „Steuer vom Ertrag“⁷⁸¹ gem. § 6 GewStG. Mithin würde bei der zu beurteilenden Kapitalgesellschaft zwar die Körperschaftsteuer noch nachträglich abgezogen werden können, die gezahlte Gewerbesteuer bliebe jedoch im Gewinn gewinn erhöhend und dementsprechend ausschüttungserhöhend notwendigerweise enthalten. Eine daraus resultierende ungleiche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften scheint vor dem Hintergrund, dass das Tatbestandsmerkmal rechtsformunabhängig ausgestaltet worden ist und den typisierenden Fall eines Familienunternehmens, welche sich ebenfalls durch eine rechtsformunabhängige Unternehmensstruktur definiert, nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus ist eine mit der Zugrundelegung des *steuerlichen Gewinns* notwendige Modifikation dahingehend, dass die Gewerbesteuer den Gewinn reduziert, nicht ersichtlich. Ein daraus resultierender Sinn-Widerspruch würde sich auch hier nur dann erledigen, wenn mit dem „steuerrechtlichen Gewinn“ der *Steuerbilanzgewinn* gemeint wäre⁷⁸².

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass nach der hier vertretenen Auffassung der „steuerrechtliche Gewinn“ der Gesellschaft wohl nicht als Synonym für den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft verwendet werden kann. Es würde dem *Telos* der Norm nach hier vertretener Ansicht in mehrfacher Hinsicht widersprechen, wenn der, bei der Ermittlung des ausschüttbaren beziehungsweise entnahmefähigen Betrages, ausschlaggebende Gewinn Steuern sowie nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 und Abs. 5b EStG, § 10 KStG etc. enthalten würde und damit mittelbar den entnahmefähigen beziehungsweise ausschüttbaren Betrag erhöhen könnte.

⁷⁷⁹ BVerfG v. 09.02.1972 – 1 BvL 16/69 –, BVerfGE 32, 333 (337).

⁷⁸⁰ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO, Rn.64 f. (Stand: Januar 2017).

⁷⁸¹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO, Rn.65 (Stand: Januar 2017).

⁷⁸² *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (380); so auch: *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88; *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377 (1378 f.).

Der „steuerrechtlichen Gewinn“ wird infolgedessen hier dem Grunde nach⁷⁸³ als *Steuerbilanzgewinn*, d.h. um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einnahmen – § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, eingeordnet⁷⁸⁴.

Es ist abschließend in Bezug auf den „steuerrechtlichen Gewinn“ anzumerken, dass in der Praxis von Unternehmen üblicherweise allein auf den handelsrechtlichen Gewinn als Bezugsgröße für etwaige Ausschüttungen und Entnahmen abgestellt wird. Vom Zweck des Vorab-Abschlages ausgehend wäre daher ein Abstellen auf die Handelsbilanz vorzugswürdig gewesen, dies ist mit dem ausdrücklichen Abstellen auf einen *steuerrechtlichen* Gewinn jedoch wohl nicht vom Wortsinn und dementsprechend vom Willen des Gesetzgebers umfasst⁷⁸⁵. Gewisse Erleichterung bringt in diesem Zusammenhang die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach es nun unschädlich sei, „wenn im Gesellschaftsvertrag oder Satzung auf den handelsrechtlichen Gewinn abgestellt wird, [...] wenn die nach § 13a Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 ErbStG genannte Grenze bezogen auf den steuerrechtlichen Gewinn offensichtlich nicht überschritten ist“⁷⁸⁶.

⁷⁸³ Inwiefern der Steuerbilanzgewinn bei Mitunternehmerschaften weitergehend zu modifizieren ist wird im Folgenden untersucht: Zweiter Teil C. III. 3. b) bb).

⁷⁸⁴ Ebenso: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (380); *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (690); *Steger/Königer*, BB 2016, 3009 (3101); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20325); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.345; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.4 und 9 (Stand: April 2017); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (43 f.); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.481 (Stand: November 2017); *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (341 f.); a.A.: *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (55); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (524); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.107; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG, Rn.198 (Stand: August 2018); unklar ist an dieser Stelle m.E. die Ansicht der Finanzverwaltung, welche darauf verweist, dass „bei der Ermittlung der *Steuerbemessungsgrundlage* auf den Gewinnanteil [...] die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen zu berücksichtigen“ sind, R E 13a.20 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019. Es spricht zunächst vieles dafür, dass die Finanzverwaltung hiermit gerade ausdrücken möchte, dass es mithin nicht auf den Steuerbilanzgewinn ankomme. Einen anderen Interpretationsversuch des Richtlinienwortlauts nimmt jedoch *Weber/Schwind* vor: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 (58).

⁷⁸⁵ So i.E. auch: *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.187.

⁷⁸⁶ R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStR 2019.

bb) Der Umfang des „steuerrechtlichen Gewinns“ bei Mitunternehmerschaften

Bei Mitunternehmerschaften ist der Gewinn, auf den der Vorab-Abschlag sich bezieht, anteilsbezogen zu ermitteln. Die Besonderheit bei einer Mitunternehmerschaft ist das Vorliegen von Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Ergänzungsbilanzen entstehen in diesem Zusammenhang häufig aufgrund der Abweichung der Anschaffungskosten von dem eigentlichen Buchwert des Anteils im Betriebsvermögen – sog. steuerliche Wertkorrektur. Diese steuerliche Wertkorrektur führt im Endeffekt zu einer Korrektur der ursprünglichen Wertansätze in der Gesellschaftsbilanz⁷⁸⁷. Die Sonderbilanzen hingegen enthalten das Sonderbetriebsvermögen, d.h. jegliche Wirtschaftsgüter, welche im Eigentum des Gesellschafters stehen sowie die damit zusammenhängenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, beispielsweise die Sonderbetriebsvergütungen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG⁷⁸⁸. Ein etwaiger Gewinn des jeweiligen Mitunternehmers bezieht sich jeweils auf den Gewinn aus der Gesamthandsbilanz (Gesellschaftsgewinn und Ergänzungsbilanz) zzgl. des Gewinns aus der Sonderbilanz.

Fraglich ist im Zusammenhang mit dem Vorab-Abschlag, ob im Rahmen der Beurteilung des entnahmefähigen Betrages auf den alleinigen Anteil am Gesamthandsgewinn oder am Gesamtgewinn abzustellen ist.

Der Wortlaut von Nummer 1 umfasst aufgrund fehlender anderweitiger Angaben dem Grunde nach den vollumfänglichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Ähnlich wie bei § 34a EStG wären dementsprechend jegliche Einnahmen und Ausgaben im Rahmen der Sonderbilanz von dem Gewinnanteil des Mitunternehmers⁷⁸⁹ und daher bei der Bestimmung des entnahmefähigen Betrages umfasst. Ein anderes Verständnis könnte sich jedoch durch die Einbeziehung des Zwecks des Vorab-Abschlages, familiengeführte Großunternehmen zu verschonen, ergeben. Die Bezugnahme auf die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen soll dementsprechend der familienunternehmenstypischen Kapitalbindung und damit einhergehenden typischen nachhaltigen Unternehmensfortführung und Sicherung von Beschäftigung gerecht werden. Vergegenwärtigt man sich dies erneut, so scheint die Annahme, dass nach dem Willen des Gesetzgebers der Gesamtgewinn ausschlaggebend sein soll, nicht überzeugend. Bei dem

⁷⁸⁷ Vgl. hierzu: *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, § 10 Rn.105.

⁷⁸⁸ Vgl. hierzu: *Bode*, in: Blümich, § 15 EStG, Rn.497 ff. (Stand: Dezember 2018).

⁷⁸⁹ *Ratschow*, in: Blümich, § 34a EStG, Rn.33 (Stand: Dezember 2018).

Sonderbetriebsvermögen handelt es sich um Einnahmen des jeweiligen Gesellschafters durch Sondervergütungen, d.h. für die Bereitstellung für Darlehen, Wirtschaftsgüter und Tätigkeitsvergütungen, folglich Einnahmen des Gesellschafters für dessen Leistung im Rahmen der Tätigkeit für die Gesellschaft. Aufgrund dieser Tatsache, dass es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen nicht um Gewinne der Gesellschaft handelt, die diese eigens durch ihre Zweckverfolgung generiert hat und deren Bündelung gerade eine weiterreichende Innenfinanzierung sichern soll, scheint der Ausschluss des Sonderbetriebsvermögens von der Beschränkung in Nummer 1 nur konsequent⁷⁹⁰. Zudem würde eine Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens zu schwer nachvollziehbaren Ergebnissen in Bezug auf Zwangsentnahmen führen. So führt *Söffing* in diesem Zusammenhang richtigerweise an, dass ein etwaiger Standortwechsel umfangreiche erbschaftsteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen würde, wenn das bis dato genutzte Grundstück dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters zugeordnet worden wäre und mit der „zwangsweisen“ Neuvermietung seine Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen verlieren würde und daher eine für den Vorab-Abschlag relevante Entnahme darstelle⁷⁹¹. Ein derartiges Verständnis des „steuerrechtlichen Gewinns“ bei Mitunternehmerschaften steht auch in keinem Widerspruch zur Systematik des Vorab-Abschlages. § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG sieht die Möglichkeit der Ausgliederung von bestimmtem begünstigtem Vermögen, soweit nur ein Teil den Beschränkungen unterliegt, vor⁷⁹².

Es streiten mithin die nachvollziehbareren Gründe für die Begrenzung der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen auf den Gesamthandsgewinn der Mitunternehmerschaft⁷⁹³.

⁷⁹⁰ So i.E. auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (689); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3101); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1729 f.); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.346; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.3 (Stand: April 2017); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.223 (Stand: Dezember 2017); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (43 f.); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.107; *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.183; *Söffing/Söffing*, FS Crezelius, 403 (414); *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.267 (Stand: Januar 2018); *Geck* in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.193, 197 (Stand: August 2018); *Bäuml/Bauer*, NWB 2019, 714 (717); *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377 (1379).

⁷⁹¹ *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.5 (Stand: April 2017).

⁷⁹² Hierzu später noch genauer: Zweiter Teil C. III. 8.

⁷⁹³ Ähnlich sieht dies auch die Finanzverwaltung, welche die Ergebnisse aus Sonderbilanzen unberücksichtigt lässt: R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 ErbStR 2019.

Fraglich ist, ob das Gesagte auch für die Ergebnisse aus den Ergänzungsbilanzen gilt. Ergänzungsbilanzen beeinflussen – wie oben bereits angedeutet – dem Grunde nach den individuellen Anteil des jeweiligen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen⁷⁹⁴. Es erscheint allerdings nicht ersichtlich, warum der jeweilige Gesellschafter aufgrund seiner individuellen Anschaffungskosten in der Entnahmebefugnis bzgl. des Gesamthandsgewinns unter Umständen ggü. anderen Gesellschaftern eingeschränkt sein sollte. Der Gesamthandsgewinn soll entsprechend des Zwecks des Vorab-Abschlages durch die Entnahmebeschränkungen weitestgehend im Unternehmen gebunden verbleiben. Aus diesem Zweck der Kapitalbindung kann jedoch nicht der Rückschluss gezogen werden, dass die entsprechende Entnahmebefugnis des Gesellschafters von seinen ursprünglichen Anschaffungskosten jeweils abhängig gemacht werden muss. Entsprechend der Finanzverwaltung sind demnach auch die Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung des Gesamthandsgewinns nicht zu berücksichtigen⁷⁹⁵.

c) Kürzungsbetrag von „Steuern vom Einkommen“

aa) Ermittlung der konkreten Höhe der Entnahmebeschränkung bei Personengesellschaften

(1) Konkret individuelle Ermittlung des Kürzungsbetrages

Weiterhin fraglich ist, wie man die konkrete Höhe des entnahmefähigen⁷⁹⁶ Betrages bei der unentgeltlichen Übertragung einer Personengesellschaft ermitteln muss. Dafür ist zu klären, inwieweit „Steuern vom Einkommen“ berücksichtigt werden dürfen.

Zuvor wurde schon verdeutlicht, dass mit „Steuern vom Einkommen“ insbesondere die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Kirchensteuer und, als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, die Kapitalertragsteuer⁷⁹⁷

⁷⁹⁴ *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, § 10 Rn.105.

⁷⁹⁵ R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 ErbStR 2019; ebenso wohl auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (690); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3101); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1729 f.); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.346; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.5 (Stand: April 2017); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.223 (Stand: Dezember 2017); *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.267 (Stand: Januar 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.197 (August 2018); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717).

⁷⁹⁶ Hier wird die Möglichkeit der Ausschüttung über die Thesaurierungsbegünstigung bei Personengesellschaften gem. § 34a EStG zunächst außer Acht gelassen.

⁷⁹⁷ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO, Rn.64 f. (Stand: Januar 2017).

umfasst sind. Handelt es sich daher um eine zu beurteilende (Beteiligung an einer) Personengesellschaft, so kann mit dem Bezug auf die „Steuern vom Einkommen“ nur die zu zahlende Einkommensteuer des jeweiligen Gesellschafters gemeint sein⁷⁹⁸. Die zu zahlende Einkommensteuer des jeweiligen Gesellschafters beschränkt sich – soweit man der Ansicht folgt, dass der beim Vorab-Abschlag zu ermittelnde Gewinn nur den Gewinn der Gesamthand umfasst – auf die Höhe, wie sie auf den jeweiligen Anteil an dem Gewinn aus der Gesamthandsbilanz entfällt.

Unter Berücksichtigung dieser Grundlagen in Bezug auf die „Steuern vom Einkommen“ stellt sich darüber hinaus die Frage, ob die genaue Höhe der zu zahlenden „Steuern vom Einkommen“ typisierend anhand eines Durchschnittswerts oder individuell zu ermitteln ist. Zudem ergibt sich dann das Auslegungsproblem, wie der Fall zu handhaben ist, wenn der Gesellschafter auch andere Einkünfte bezieht.

Der Wortlaut der Norm verweist auf eine Reduzierung des „steuerrechtlichen Gewinns“, um die „auf den Gewinnanteil [...] aus der Gesellschaft entfallende Steuern vom Einkommen“. Die Bezugnahme des Gesetzgebers auf die *entfallende* Steuer lässt zunächst den Rückschluss zu, dass allein die konkret und isoliert zu ermittelnde Steuer – hier Einkommensteuer – des Erwerbers ausschlaggebend ist. Der Wortlaut des Gesetzgebers ist diesbezüglich jedoch nicht eindeutig, sodass es einer Überprüfung dieser Auslegungsweise insbesondere anhand des Telos der Norm bedarf.

Der konkrete, gesetzgeberische Zweck hinter der Abzugsmöglichkeit von den „Steuern vom Einkommen“ scheint die typisierende Berücksichtigung der – bereits dargelegten – gängigen Vereinbarung in Familienunternehmen, wonach die Gesellschafter die jeweilige Steuer unabhängig von etwaigen Beschränkungen entnehmen können, zu sein⁷⁹⁹. Legt man diesen Zweck zu Grunde, so könnte das

⁷⁹⁸ In wieweit davon auch der Solidaritätszuschlag umfasst ist, soll im Folgenden untersucht werden. Im Ergebnis entspricht das Abstellen auf die Einkommensteuer jedoch der h. Lit.: Vgl. hierzu u.a.: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3100 f.); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20326); *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88; *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.346 ff.; *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.189; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.200 f. (August 2018).

⁷⁹⁹ Ebenso der Rückschluss von: *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.186.

Ansetzen eines Durchschnittssteuersatzes in bestimmten Konstellationen mit einer für den Gesellschafter negativen, nicht mit dem Zweck der Regelung übereinstimmenden Einschränkung einhergehen. Handelt es sich bei dem zugrunde gelegten Durchschnittssteuersatz beispielweise um den Spitzensteuersatz⁸⁰⁰, so stünde jeglichem Gesellschafter mit einem tatsächlich niedrigeren Steuersatz weniger entnahmefähiges Vermögen zur Verfügung, als wenn der Umfang konkret berechnet worden wäre. Die aufgrund der Pauschalität zu hoch angesetzten „Steuern vom Einkommen“ reduzieren im Endeffekt den für den Entnahmeumfang ausschlaggebenden Betrag und dementsprechend auch das anschließend ermittelte entnahmefähige Vermögen. Umfassender wird diese Benachteiligung, wenn ebenfalls etwaige Anrechnungen auf den Steuersatz – beispielsweise bei der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG⁸⁰¹ – aufgrund der Pauschalität nicht berücksichtigt werden dürfen. Daneben könnte die Zugrundelegung eines moderaten Durchschnittssteuersatzes⁸⁰² zwar für den Gesellschafter, welcher ansonsten mit dem Spitzensteuersatz belastet werden würde, vorteilhaft sein, weil sich sein grundlegender Entnahmeumfang erhöhen würde⁸⁰³, ob dieser weitergehende Mittelabfluss mit dem Zweck der Kapitalbindung in Einklang steht ist jedoch zu mindestens fragwürdig⁸⁰⁴. Zudem ist auch diese Vorgehensweise grundsätzlich nachteilig für den Gesellschafter, dessen tatsächlicher Steuersatz unter den 30 % liegt.

Konträr zu dieser Durchschnittssteuersatzmethode erscheint daher die isolierte Ermittlung der Einkommensteuerbelastung vorzugswürdiger. Eine mögliche Vorgehensweise, die Höhe der Einkommensteuer in diesem Zusammenhang zu ermitteln, wäre dabei auf die Einkommensteuer abzustellen, die sich ergeben würde,

⁸⁰⁰ So wohl die favorisierte Vorgehensweise u.a. von: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430).

⁸⁰¹ So auch als Nachteil angeführt von: *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377 (1381).

⁸⁰² So die Überlegung der Finanzverwaltung, welche aus Vereinfachungsgründen von einer Steuerbelastung der Gesellschafter i.H.v. 30 % entsprechend § 202 Abs. 3 BewG ausgeht: R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

⁸⁰³ Daneben erschiene es auch nur konsequent, dass bei Zugrundelegung eines moderaten Steuersatzes bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die 37,5 %, wenn ebenfalls nur eine Entnahme dieses moderaten Steuersatzes i.S.d. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 2. HS ErbStG gestattet werden würde. Dies wiederum wäre für den Gesellschafter, welcher dem Spitzensteuersatz unterliegt, nachteilig. So ist wohl auch die Kritik von *Jülicher* zu verstehen: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.480 (Stand: November 2017).

⁸⁰⁴ So auch die Finanzverwaltung, welche die Möglichkeit des Abstellens auf den pauschalen Steuersatz von 30 % nur dann gestattet, wenn die auf den Gewinn des Jahres entfallende Steuer ist nicht nachgewiesen höher ist: R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

wenn der Gesellschafter kein Gesellschafter der Personengesellschaft wäre. Dieser Betrag würde dann als Abzugsgröße bei der tatsächlichen Einkommensteuerbelastung fungieren, sodass man im Ergebnis die alleinige Steuerbelastung aufgrund des Gewinnanteils an der Personengesellschaft hätte⁸⁰⁵, welche wiederum bei der Ermittlung des Anteils am Gewinn der Gesamthand ausschlaggebend wäre. Diese Vorgehensweise bietet den Vorteil, dass beispielsweise Verlustvorträge gem. § 10d EStG aus anderen Einkünften nicht den entnahmefähigen Betrag in seiner Höhe beeinflussen können. Nachteilig ist sie jedoch dahingehend, dass der Gesellschafter seine Einkommensteuerverhältnisse vollumfänglich offenlegen muss⁸⁰⁶. Als alternative Ermittlungsmethode der individuellen Einkommensteuerbelastung käme deswegen auch die Variante in Frage, bei der die individuelle, isolierte, hypothetische Einkommensteuerlast – betreffend des Gewinns am Gesamthandsvermögen – für das jeweilige Jahr ermittelt wird, die entstanden wäre, wenn der Gesellschafter nur Einkünfte aus dem Gewinnanteil erhalten hätte⁸⁰⁷. Welche Ermittlungsmethode im Ergebnis vom Unternehmen in dem Gesellschaftsvertrag aufgenommen wird, obliegt den Gesellschaftern. Durch den Verweis der Finanzverwaltung, dass aus Vereinfachungsgründen auch ein Durchschnittssteuersatz in Höhe von 30 % entsprechend § 202 Abs. 3 BewG angesetzt werden kann⁸⁰⁸, verschafft dem jeweiligen Familienunternehmen die Möglichkeit individuell zu vereinbaren, welche Ermittlungsmethode aufgrund der bestehenden Steuerbelastung am vorzugswürdigen erscheint. In diesem Zusammenhang sind die oben angeführten Vor- und Nachteile der jeweiligen Methode zu beachten.

(2) Solidaritätszuschlag als „Steuer vom Einkommen“

Unabhängig von der konkreten Ermittlungsmethode und davon, ob man – wie hier – der isolierten Betrachtung folgt oder einen Durchschnittssteuersatz zugrunde legt, stellt sich zusätzlich die Frage, ob auch der Solidaritätszuschlag unter eine solche „Steuer vom Einkommen“ subsumiert werden kann. Wäre dem so,

⁸⁰⁵ So u.a. der Vorschlag von: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3101); *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377 (1381); ebenso wohl i.E. auch: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381) mit dem Verweis auf diese Handhabung bei außerordentlichen Einkünften aus Betriebsveräußerung gem. § 34 Abs. 3 EStG.

⁸⁰⁶ So auch die Kritik an diesem Ansatz von: *Söffing/Söffing*, FS Crezelius, 403 (415).

⁸⁰⁷ *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381); ebenso: *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88.

⁸⁰⁸ R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

dann würde die Abzugsgröße vom „steuerrechtlichen Gewinn“ sowohl die Einkommensteuerbelastung als auch den in diesem Zusammenhang veranschlagte Solidaritätszuschlag beinhalten. Bei dem Solidaritätszuschlag handelt es sich um eine „Ergänzungsabgabe“ im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG beziehungsweise um einen Zuschlag zur Einkommensteuer – § 1 Abs. 1 SolZG. Der Solidaritätszuschlag ist allerdings keine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer wie die Kapitalertragsteuer, er ist vielmehr eine eigenständige Steuer im Sinne des § 3 AO⁸⁰⁹. Trotz dieser Eigenständigkeit ist die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag jedoch die Höhe der Einkommensteuer. Entsprechend der Einkommensteuer kann man demnach auch den Solidaritätszuschlag konsequenterweise als Personensteuer qualifizieren⁸¹⁰. Legt man diesen Anknüpfungspunkt des Solidaritätszuschlages als Personensteuer zugrunde, so bedeutet dies für den Begriffsumfang „Steuern vom Einkommen“, dass auch der Solidaritätszuschlag hierunter zu fassen ist⁸¹¹. Mithin umfasst der steuerbedingte Abzugsbetrag auch die entsprechende Höhe des Solidaritätszuschlages.

(3) Sonderfall: Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen

Hinsichtlich des Umstandes, dass hier die Meinung vertreten wird, dass für die Bemessungsgrundlage das Sonderbetriebsvermögen sowie Ergänzungsbilanzen außer Ansatz bleiben, dürfen an dieser Stelle konsequenterweise ebenfalls die Steuern, welche auf Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen entfallen, den Entnahmebetrag nicht erhöhen und müssen dementsprechend unbeachtlich bleiben⁸¹².

(4) Berechnungsbeispiel der „Steuer vom Einkommen“

Diesen Vorüberlegungen folgend soll nun die konkrete Berechnung des entnahmefähigen Vermögens bei Personengesellschaften dargestellt werden:

Der Gesetzgeber nimmt sowohl im 1. Halbsatz der Nummer 1 des Vorab-Abchlages als auch im 2. Halbsatz der Nummer 1 Bezug auf die „Steuern vom Einkommen“. Zunächst sieht der Gesetzgeber gemäß des 1. Halbsatzes vor, dass

⁸⁰⁹ Hierzu: *Lindberg*, in: Blümich, SolZG 1995, § 1 Rn.1a (Stand: Dezember 2018).

⁸¹⁰ *Lindberg*, in: Blümich, SolZG 1995, § 1 Rn.1a (Stand: Dezember 2018).

⁸¹¹ I.E. so auch: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3101); *Uhl-Ludäscher*, StB 2017 42 (43); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (529); *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88.

⁸¹² So auch die Finanzverwaltung: R E 20.a Abs. 3 S. 5 ErbStR 2019; ebenso u.a. der Verweis von: *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.272 (Stand: Januar 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.200 (Stand: August 2018).

zur Ermittlung des konkreten entnahmefähigen Betrages von der Bemessungsgrundlage die „Steuern vom Einkommen“ in Abzug gebracht werden müssen. Im Gegensatz dazu regelt er im 2. Halbsatzes, dass die „Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil [...] entfallenden Steuern vom Einkommen“ unberücksichtigt bleiben müssen, sodass es einer anschließenden Addition der „Steuern vom Einkommen“ für die Ermittlung des vollumfänglichen Entnahmebetrages – Bruttoentnahmebetrag – nach dem Wortlaut der Norm bedarf.

Zur Verdeutlichung des möglichen Ermittlungsvorganges der Höhe des vollumfänglichen entnahmefähigen Betrages folgendes Beispiel:

Die Mitunternehmerschaft (AB) setzt sich aus den Gesellschaftern A und B zusammen. Bei A handelt es sich um eine ledige Person, wohingegen B die Möglichkeit der Zusammenveranlagung für Ehegatten nutzt. Die Frau des B (E) hat selbst keine Einkünfte. Insgesamt weist die AB einen Gesamthandsgewinn vor Steuern in Höhe von 1 Millionen Euro auf. (Stark vereinfacht und ohne Kirchensteuer)⁸¹³.

Bruttogewinn der Gesellschaft	1.000.000,00 €
Zu zahlende Gewerbesteuer (pauschaler Hebesatz von 400 %, inkl. Freibetrag)	136.570,00 €
Steuerbilanzgewinn	863.430,00 €
Gewinnanteil vom Steuerbilanzgewinn für jeweils A und B	431.715,00 €

Berechnung des entnahmefähigen Betrages für den Gesellschafter A

Tarifliche Einkommensteuerbelastung gem. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG	177.834,05 €
Reduzierung der Einkommensteuerlast um die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG	68.285,00 €
Ausschlaggebende Einkommensteuerlast	109.549,05 €
Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 %	6.025,20 €
Betrag, um den zu kürzen ist:	115.574,25 €
Gekürzter „steuerrechtlicher Gewinn“ = Bemessungsgrundlage des entnahmefähigen Betrages	316.140,75 €
Entnahmefähiger Betrag i.H.v. 37,5 % (Nettobetrag)	118.552,78 €

⁸¹³ Angelehnt an das Beispiel von: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381) sowie unter Berücksichtigung der Beispiele von: *Söffing*, in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.289.7 (Stand: April 2017) und *Uhl-Ludäscher*, StB 2017 42 (43).

Berechnung des entnahmefähigen Betrages für den Gesellschafter B

Tarifliche Einkommensteuerbelastung gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 32a Abs. 5 EStG	164.076,80 €
Reduzierung der Einkommensteuerlast um die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG	68.285,00 €
Ausschlaggebende Einkommensteuerlast	95.791,80 €
Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 %	5.268,55 €
Betrag, um den zu kürzen ist:	101.060,35 €
Gekürzter „steuerrechtlicher Gewinn“ = Bemessungsgrundlage des entnahmefähigen Betrages	330.654,65 €
Entnahmefähiger Betrag i.H.v. 37,5 % (Nettobetrag)	123.995,49 €

Die Höhe des maximal entnahmefähigen Betrages von dem Steuerbilanzgewinn für den Gesellschafter A wäre nach dem hier gewählten Beispiel **234.127,03 Euro** (Nettobetrag zzgl. Steuer auf den Gewinnanteil gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 2. HS ErbStG). Dies entspricht einer Entnahmekquote vom Steuerbilanzgewinn für den Gesellschafter A in Höhe von **54,23 %**. Der Gesellschafter B kann absolut vom Steuerbilanzgewinn **225.055,84 Euro** (Nettobetrag zzgl. Steuer auf den Gewinnanteil) entnehmen, was dem Umstand geschuldet ist, dass dieser auch einer niedrigeren Einkommensteuerbelastung unterliegt. Der entnahmefähige Betrag entspricht einer Quote von **52,13 %** des Steuerbilanzgewinns.

Die Ausführungen verdeutlichen der mit der Bezugnahme auf die konkrete Steuerbelastung des Mitunternehmers einhergehender „Nachteil“, dass die Höhe des entnahmefähigen Betrages von den persönlichen Verhältnissen und den damit zusammenhängenden individuellen Steuersätzen der Gesellschafter abhängig ist. Ist der Mitunternehmer – wie hier – mit seinem Ehepartner zusammenveranlagt und hat dieser Ehepartner selbst kein Einkommen, so kann er, wie das Beispiel verdeutlicht, absolut mehr entnehmen als andere Mitunternehmer mit nicht denselben persönlichen Verhältnissen.

Durch die Nähe der tatsächlichen Entnahmekquote der Gesellschafter zu 50 % des anteiligen Steuerbilanzgewinns, scheint jedoch die anfänglich noch als mög-

licherweise willkürlich gewählte Grenze von 37,5 % nicht mehr derartig willkürlich. Vielmehr entspricht sie in dieser Konstellation bei entsprechender Ermittlungsmethode der vom Bundesrat geforderten 50%igen Entnahmekquote⁸¹⁴.

bb) Ermittlung der konkreten Höhe der Ausschüttungsbegrenzung bei Kapitalgesellschaften

(1) Begriffsumfang der in Abzug zu bringenden „Steuern vom Einkommen“

Wie bei der Personengesellschaft sind auch bei Kapitalgesellschaften allein 37,5 % der Bemessungsgrundlage ausschüttbar. Bemessungsgrundlage ist weiterhin der „steuerrechtliche Gewinn“ gekürzt um die „Steuern vom Einkommen“. Es stellt sich aufgrund dessen auch im Zusammenhang mit der Kapitalgesellschaft zunächst die Frage, welche Steuern von dem Begriff der „Steuern vom Einkommen“ dem Grunde nach umfasst sind.

Der Gesetzgeber verweist auf die Notwendigkeit des Abzugs der entfallenden Steuern vom Einkommen „auf [...] die Ausschüttungen aus der Gesellschaft“. Unmittelbar *auf* die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallen lediglich die zu zahlenden Abgeltungsteuer und der Solidaritätszuschlag⁸¹⁵. Der Wortlaut der Norm lässt demzufolge auf eine alleinige Berücksichtigung dieser Steuern hindeuten. Allerdings sind mittelbar *auf* die Ausschüttungen aus der Gesellschaft auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ebenfalls die Körperschaft- und die Gewerbesteuer enthalten, welche die Höhe des Betrages der tatsächlichen Ausschüttung beeinflussen. Man könnte demnach daraus auch den Rückschluss ziehen, dass durch den Verweis auf die Steuern, welche *auf* die Ausschüttung entfallen, auch die Körperschaftsteuer als „Steuer vom Einkommen“ abgezogen werden kann/muss⁸¹⁶.

⁸¹⁴ BR.-Drs. 344/1/16, S. 3.

⁸¹⁵ Vgl. hierzu i.E. auch: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381); *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (343); *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (691); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (2315); *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3101); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (56); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20327); *Philipp*, in: *Viskorf/Schuck/Wälzholz*, § 13a ErbStG Rn.189; so wohl auch: *Riedel*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13a ErbStG Rn.349.

⁸¹⁶ So u.a.: *Esskandari*, in: *Gürsching/Stenger*, § 13a ErbStG Rn.282 (Stand: Januar 2018) und *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (343) sowie nochmals bestätigend in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.289.12 f. (Stand: April 2017); beide verweisen zunächst darauf, dass es sich bei der Körperschaftsteuer auch um eine „Steuer vom Einkommen“ handelt und diese demnach mit in den Kürzungsbetrag einzubeziehen ist. Im Endeffekt gehen beide jedoch

Eine derartige Auslegung scheint jedoch vom Wortsinn nicht umfasst. Zwar kann man die Körperschaftsteuer auch als Steuer mittelbar *auf* die Ausschüttung verstehen, vor allem handelt es sich bei ihr jedoch um eine Steuer, die *vor* der eigentlichen Ausschüttung auf Gesellschaftsebene anfällt. Vergegenwärtigt man sich dies, so spricht der Wortlaut der Norm vielmehr für eine alleinige Berücksichtigung der Abgeltungsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Darüber hinaus ist bei der Ermittlung der Ausschüttungshöhe bei der Kapitalgesellschaft, gleich wie bei der Personengesellschaft, auf den Steuerbilanzgewinn als Synonym für den „steuerrechtlichen Gewinn“ abzustellen. Die Bezugnahme auf den Steuerbilanzgewinn konkretisiert den Begriff der „Steuern vom Einkommen“ jedoch schon auf die „auf“ die Ausschüttung entfallende Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %⁸¹⁷, den Solidaritätszuschlag in Höhe von 1,375 % sowie die eventuell anfallende Kirchensteuer. Die jeweilige Steuerbelastung durch Gewerbesteuer und insbesondere Körperschaftsteuer wird bei dem hier erläuterten Verständnis des „steuerrechtlichen Gewinns“ schon auf Ebene der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns in Abzug gebracht, sodass eine nochmalige Berücksichtigung als Abzugsgröße bei den „Steuern vom Einkommen“ „auf“ die Ausschüttung sich notwendigerweise ausschließt. Mithin umfasst der Begriff der „Steuern vom Einkommen“ in Bezug auf die Abzugsgröße die Abgeltungsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer.

(2) Bezugsgröße für die Berechnung der zu kürzenden „Steuern vom Einkommen“

Der Wortlaut des Vorab-Abschlages verweist allein darauf, dass, die auf „die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“, durch einen Abzug bei der Ermittlung des ausschlaggebenden Betrages für die Ausschüttungsbegrenzung geltend gemacht werden müssen – § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 1. HS ErbStG. Aufgrund der Offenheit des Wortlauts ist an dieser Stelle fraglich, was die Bezugsgröße für die Berechnung der zu kürzenden „Steuern vom Einkommen“ genau umfasst.

Man könnte sich zum einen auf den Standpunkt stellen, dass mit den „Ausschüttungen aus der Gesellschaft“ eine hypothetische Vollausschüttung gemeint

sodann bei dem Hinzurechnungsbetrag davon aus, dass hierbei die Körperschaftsteuer nicht vom Begriff „Steuern vom Einkommen“ umfasst ist.

⁸¹⁷ Das Abstellen auf die Abgeltungsteuer ist nicht zwingend, vielmehr besteht auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Aus Vereinfachungsgründen wird hier nun jedoch auf die Abgeltungsteuer abgestellt.

ist. Das Abstellen auf eine hypothetische Vollausschüttung hätte zur Folge, dass die „Steuern vom Einkommen“ in Bezug auf den vollumfänglichen Ausschüttungsanteil abgezogen werden können, wobei jedoch nur die zu zahlende Steuer für den möglichen auszahlenden Bruttobetrag im Endeffekt ausschlaggebend ist. Zum anderen könnte man jedoch auch die Ansicht vertreten, dass allein die konkret beschränkt mögliche Ausschüttung Bezugsgröße für die Berechnung der „Steuern vom Einkommen“ sein soll. Das Abstellen auf die konkrete Ausschüttung hätte wiederum zur Folge, dass nur der Teil der „Steuern vom Einkommen“ in Abzug gebracht werden kann, der auf die tatsächlich erfolgte, beschränkte Ausschüttungshöhe entfallen ist.

Die Verwendung des Singulars bei der Bezugnahme auf die Ausschüttung in Höhe von 37,5 % und die Verwendung des Plurals bei der Bezugnahme auf die Ausschüttungen aus der Gesellschafter bei der Bestimmung der Höhe der „Steuern vom Einkommen“ könnte als Hinweis darauf verstanden werden, dass keine konkrete Ausschüttung für die Bestimmung der Höhe der in Abzug zu bringenden „Steuern vom Einkommen“ ausschlaggebend sein soll⁸¹⁸. Eindeutig ist die Auslegung mithilfe des Wortlauts jedoch auch hier nicht. Es bedarf dementsprechend in Bezug auf den Umfang der zu kürzenden „Steuern vom Einkommen“ einer teleologischen Auslegung des Normtextes.

Aus dem übergeordneten Zweck, Familienunternehmen im Allgemeinen, welche sich u.a. durch ihre Rechtsformunabhängigkeit qualifizieren, in ihrem Bestand zu erhalten, kann der Rückschluss für den ebenfalls rechtsformunabhängig ausgestalteten Vorab-Abschlag gezogen werden, dass die Verschonungsregelung gleichermaßen Personen- als auch für Kapitalgesellschaften zugutekommen soll. Ein gewisser Gleichlauf der Verschonungsgewährung muss dementsprechend gewährleistet werden können, um der rechtsformunabhängigen Ausgestaltung von verschonungswürdigen Familienunternehmen gerecht zu werden. Nun knüpft der Vorab-Abschlag in seiner Nummer 1 auf die Steuern vom Einkommen an. Die konkrete Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften ist jedoch durch die damit zusammenhängende, rechtsformabhängige unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser geprägt⁸¹⁹. Die unterschiedliche Behandlung

⁸¹⁸ *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (343) sowie nochmals bestätigend: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.14 (Stand: April 2017).

⁸¹⁹ Siehe hierzu auch kritisch: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13 a ErbStG Rn.289.2 (Stand: April 2017).

dieser fußt dabei auf dem steuerlichen Anerkenntnis des zivilrechtlichen Transparenz- und Trennungsprinzips. Im Rahmen des Zivilrechts wird das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft den Gesellschaftern unmittelbar gem. § 718 BGB (i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB) zugerechnet. Die Gesellschaft als solches ist dementsprechend „transparent“. Für das Steuerrecht bedeutet diese zivilrechtliche Transparenz, dass nur die Gesellschafter der Gesellschaft über eine überhöhte finanzielle Leistungsfähigkeit, als Bezugspunkt für die Steuer, verfügen können. Die Kapitalgesellschaft ist hingegen im Rahmen des Zivilrechts selbst Trägerin von Rechten und Pflichten. Sie verfügt selbst über eine bestimmte Vermögenssumme, was wiederum eine strikte Trennung zwischen dem Gesellschaftsvermögen und dem Privatvermögen erforderlich macht – § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 13 Abs. 2 GmbHG, § 171 Abs. 1 HGB. Diese „Abschirmwirkung der Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft ggü. ihren Anteilseigner begründet im Steuerrecht die ebenfalls getrennt zu beurteilende Besteuerungshöhe der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als auch der Anteilseigner⁸²⁰.

Die Diskrepanz zwischen dem bezweckten Gleichlauf der Verschonungsgewährung und dem tatsächlich nicht bestehenden Gleichlauf der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, könnte einem zu der Annahme verleiten, dass es einer der Personengesellschaft gleichenden Berechnungsmethode bei der Ermittlung des Umfangs der zu kürzenden Steuern vom anteiligen Steuerbilanzgewinn bedarf. Als eine derartige Ermittlungsmethode wird zum Teil die (schon zuvor erwähnte) hypothetische Vollausschüttung angebracht. Bei der Kapitalgesellschaft fehlt es an einer – gleich der Personengesellschaft – unmittelbaren und vollumfänglichen Zurechnung der Gewinnanteile auf die Gesellschafter. Eine solche unmittelbare und vollumfängliche Zurechnung könnte jedoch durch eine hypothetisch vorzunehmende, tatsächlich aber nicht mögliche, Vollausschüttung auf die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, entsprechend ihres Anteils, bei der Ermittlung des Ausschüttungsbetrages fingiert werden⁸²¹. Ob diese Vollauss-

⁸²⁰ BVerfG v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (198 ff.).

⁸²¹ So v.a.: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381); *Wiedemann/Breyer/Matenaer*, FuS 2018, 88 (91); i.E. wohl auch: *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (343) (nochmals bestätigend in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.289.14 (Stand: April 2017); *Riedel*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13a ErbStG Rn.350; a.A.: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (56), welche jeweils die Möglichkeit einer Vollausschüttung verneinen und von einer konkreten Ausschüttung allerdings

erschüttungsfiktion jedoch dem Willen des Gesetzgebers nach Gleichlauf der Verschonungsgewährung gerecht wird, bedarf der Überprüfung in Bezug auf ihre tatsächliche Auswirkung.

Zur Verdeutlichung des Ermittlungsvorganges im Hinblick auf die Höhe des ausschüttbaren Betrages folgendes Beispiel einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile von zwei Gesellschaftern zu je 50 % gehalten werden⁸²².

Bruttogewinn der Gesellschaft	1.000.000,00 €
Gewerbesteuer (pauschaler Hebesatz von 400 %)	140.000,00 €
Körperschaftsteuer i.H.v. 15 % gem. § 23 Abs. 1 KStG	150.000,00 €
Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 %	8.250,00 €
Steuerbilanzgewinn	701.750,00 €
Hypothetische Vollausschüttung an die jeweiligen Gesellschafter	350.875,00 €
Abgeltungsteuer bei Vollausschüttung i.H.v. 25 %	87.718,75 €
Solidaritätszuschlag i.H.v. 1,375 %	4.824,53 €
Gekürzter „steuerrechtlicher Gewinn“ = Bemessungsgrundlage des ausschüttungsfähigen Betrages	258.331,72 €
Ausschüttbarer Betrag i.H.v. 37,5 % (Nettobetrag)	96.874,40 €

Der Gesetzgeber bezieht sich bzgl. der Möglichkeit der Bruttoausschüttung bei Kapitalgesellschaften auf die „Entnahmen zur Begleichung der auf [...] die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“. Eine Entnahmemöglichkeit besteht bei einer Kapitalgesellschaft im ertragsteuerrechtlichen Sinne jedoch nicht. Dem vom Gesetzgeber unterstellten Gleichlauf der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften folgend, ist jedoch der Wortlaut der Norm dahingehend zu verstehen, dass die Möglichkeit der zusätzlichen Ausschüttung der entfallenden Steuer in entsprechender Höhe mitumfasst ist. Demnach ermittelt man folgend dieser Auslegung auch bei der Kapitalgesellschaft zunächst die Ausschüttungshöhe von 37,5 % von einem bestimmten Nettobetrag (s.o.) und addiert für die vollumfängliche Ausschüttungshöhe die „Steuern vom Einkommen“ wieder hinzu. Zur Vervollständigung des Beispiels muss

mit pauschalen Höchststeuersatz ausgehen. Die Finanzverwaltung schweigt diesbezüglich in ihrer Richtlinie und verweist allein darauf, dass auch bei der Kapitalgesellschaft von einem 30%igen Steuersatz ausgegangen werden soll: R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

⁸²² Angelehnt an das Beispiel von: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (381) und das Beispiel von *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (43).

dementsprechend noch die zur Begleichung der auf die Ausschüttung entfallenden „Steuern vom Einkommen“ auf den Nettobetrag wieder hinzugerechnet werden. Der Umfang der hinzuzuaddierenden „Steuern vom Einkommen“ umfasst auch bei der Kapitalgesellschaft⁸²³ allein die zu zahlende Abgeltungsteuer, den Solidaritätszuschlag sowie die eventuell anfallende Kirchensteuer⁸²⁴. Eine Berücksichtigung der Körperschaftsteuer im Rahmen der Hinzurechnung der entfallenden „Steuern vom Einkommen“ ist auch deswegen fernliegend, weil entsprechend des Trennungsprinzips es sich bei der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt. Es scheint schon aufgrund dessen nicht klar, warum sich die Höhe der Bruttoausschüttung bei dem jeweiligen Gesellschafter erhöhen sollte, wenn Steuerschuldner der Körperschaftsteuer doch die Gesellschaft alleine ist⁸²⁵. Eine solche Handhabung würde nicht zu einem Gleichlauf der Verschonungsgewährung führen, sondern vielmehr die Kapitalgesellschaft erheblich bevorzugen.

Für das zuvor dargestellte Beispiel bedeutet diese Auslegung das Folgende:

„Entnahme zur Begleichung der auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“	34.703,73 €
Bruttoausschüttung	131.578,13 €

Die 96.874,40 Euro entsprechen einer Nettoausschüttungsquote von 27,61 % vom Steuerbilanzgewinn. Die Ausführungen verdeutlichen, dass der absolut ausschüttbare Betrag an einen der Gesellschafter 96.874,40 Euro zzgl. der tatsächlich zu zahlenden „Steuer vom Einkommen“, mithin 131.578,13 Euro (96.874,40 + 34.703,73) betragen würde. Dies entspricht einer Bruttoausschüttungsquote von 37,5 %⁸²⁶. Folglich könnte die Kapitalgesellschaft im hier genannten Beispiel 96.874,40 Euro an den Gesellschafter ausschütten.

Das Beispiel zeigt den Nachteil der hier dargestellten möglichen Ermittlungsmethode auf. Es wird für die Ermittlung der Höhe der in Abzug zu bringenden „Steuern vom Einkommen“ von einer Ausschüttung ausgegangen, die als solche

⁸²³ Vgl. hierzu erneut: Zweiter Teil C. III. 3. c) bb).

⁸²⁴ So wohl auch die Finanzverwaltung, die von einem pauschalen Steuersatz von 30 % ausgeht: R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

⁸²⁵ Vgl. hierzu insbesondere: *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (343); *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG Rn.282 (Stand: Januar 2018).

⁸²⁶ Dies ist bei Kapitalgesellschaften in einer derartigen Konstellation bei angenommener Vollausschüttung nur konsequent, denn in der Ausschüttung ist (s.o.) die Steuer schon enthalten. Vgl. hierzu übereinstimmend: *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (43).

nur hypothetisch erfolgt. Daher wird auch für die Berechnung des Nettobetrages der Ausschüttungshöhe eine Steuer abgezogen, die als solche – nicht wie bei der Personengesellschaft –, aufgrund der abweichenden tatsächlich zu zahlenden Abgeltungsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und eventuell entfallender Kirchensteuer, nie entstanden ist und bei der Berechnung des Bruttobetrages auch nicht mehr hinzuaddiert werden kann. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bekommt somit weniger Netto ausgezahlt, weil die hypothetische Steuer die Bemessungsgrundlage für ihn im Endeffekt reduziert.

Konkret zeigt der Vergleich von Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft nach der hier gewählten Ermittlungsmethode, dass zunächst die Nettoquote des ausschüttbaren beziehungsweise entnahmefähigen Betrages sich bei Kapital- und Personengesellschaft, soweit es bei dem Gesellschafter zu einer Besteuerung nach der tariflich höchsten Einkommensteuerbelastung kommt, ähnlich hoch ist – bei der Personengesellschaft in Höhe von 27,46 % und bei der Kapitalgesellschaft in Höhe von 27,61 %. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass je niedriger die Einkommensteuerbelastung des jeweiligen Gesellschafters der Personengesellschaft ausfällt, umso gravierender auch die Nettoentnahmequote von der Nettoausschüttungsquote abweichen wird – bei dem hier dargestellten Beispiel wird dies schon durch die erhöhte Nettoentnahmequote des Gesellschafters B in Höhe von 28,72 % deutlich. Kernproblem der dargestellten Ermittlungsmethode ist jedoch die unterschiedliche maximale Höhe der Entnahme beziehungsweise der Ausschüttung, welche erheblich voneinander abweichen. Folgend der zuvor dargestellten Beispiele kann der Gesellschafter A der Personengesellschaft bis zu 54,23 % entnehmen – bei Unterstellung eines Spitzensteuersatz –, wohingegen der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft – grundsätzlich – brutto nur eine Quote von bis zu 37,5 % ausgeschüttet bekommen kann. Die Ausführungen verdeutlichen, dass der Vorab-Abschlag insbesondere für Gesellschafter einer Personengesellschaft mit niedriger Einkommensteuerbelastung gegenüber Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften stets vorzugswürdiger ist, soweit man diese Ermittlungsmethode anwendet⁸²⁷. Das Endergebnis dieser Ermittlungsmethode scheint mit dem Zweck des Gesetzgebers,

⁸²⁷ A.A. u.a.: *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (43 f.); *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.14 (Stand: April 2017); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.350, welche die Methode der Vollausschüttung als die gerechteste ansehen; i.E. so wohl u.a. auch: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.201 (Stand: August 2018), welcher von einer Ausschüttungsquote von ca. 16,87 % ausgeht.

einen Gleichlauf der Verschonung zu gewährleisten, trotz anfänglicher Annahme der Übereinstimmung, im Endeffekt nach hiesiger Ansicht in Konflikt zu diesem zu stehen.

Eine andere mögliche Ermittlungsmethode wäre indes, keine Vollausschüttung anzunehmen, sondern die Höhe der Ausschüttungsbeschränkung in Höhe von 37,5 % direkt auf den Steuerbilanzgewinn gekürzt um die zu zahlende Steuer auf die zu berechnende Ausschüttungshöhe anzuwenden und anschließend die gezahlte Steuer wieder hinzu zu addieren, um die konkrete Bruttoausschüttungsquote zu bestimmen. Dementsprechend wird vom anteiligen Gewinn des Gesellschafters nur die tatsächlich gezahlte „Steuer vom Einkommen“ in Abzug gebracht und anschließend für die Ermittlung der Bruttoausschüttung wieder hinzugerechnet. In diesem Zusammenhang wird oft auf die folgende Formel⁸²⁸ zur Ermittlung der Brutto-Ausschüttungsquote (bei unterstellter Höchststeuerbelastung des Gesellschafters) verwiesen:

$$\text{Ausschüttung } A = 37,5 \% \times (\text{Gewinn } Y - 28,625 \% \times A) + 28,625 \% \times A$$

Bei Auflösung der Formel erhält man eine Bruttoausschüttungsquote von 45,6 %. Eine entsprechende Nettoausschüttungsquote liegt somit bei 32,55 %. Vergleicht man nun dieses Ergebnis mit dem einer Personengesellschaft, so wird deutlich, dass – nun umgekehrt zu dem vorherigen Ergebnis – die Nettoentnahmequote bei einem Gesellschafter einer Personengesellschaft mit unterstelltem Spitzensteuersatz um knapp über 5 % niedriger ist. Diese Differenz nähert sich jedoch immer weiter an, je niedriger die tatsächliche Einkommensteuerlast zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den jeweiligen Gesellschafter der Personengesellschaft ist. Die erhöhte Nettoausschüttungsquote bei einer Kapitalgesellschaft ist bei dieser Formel wiederum dem Umstand geschuldet, dass der Steuerbilanzgewinn der Kapitalgesellschaft nur um die auf die konkrete Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuer reduziert wird und keine Steuer in einer Höhe in Abzug gebracht wird, die tatsächlich nicht entstanden ist.

Der Vergleich der jeweiligen Bruttoquote zeigt zudem, dass auch weiterhin Gesellschafter von Personengesellschaften absolut erheblich mehr (wenn auch im Vergleich zu oben nicht mehr so erheblich) brutto entnehmen können, als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft – bei Vergleich mit jeweiligen maximalen

⁸²⁸ Ebenso: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (691); *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (56); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20326); *Philipp*, in: *Viskorf/Schuck/Wälzholz*, § 13a ErbStG Rn.189.

Steuersatz: Gesellschafter einer Personengesellschaft 54,23 % und Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft 45,6 % des jeweiligen Steuerbilanzgewinns. Auch hier nähert sich die Differenz jedoch umso mehr an, je geringer die tatsächliche Einkommensteuerlast zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer des Personengesellschafters ausfällt. Es wird deutlich, dass auch diese Ermittlungsmethode keine Rechtsformneutralität dem Grunde nach herstellen kann. Diese Tatsache lässt jedoch nicht auf eine grundsätzliche Ungeeignetheit der Ermittlungsmethode hindeuten, sondern entspricht allein dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Zum einen ist aufgrund des Trennungsprinzips die Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft von der der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft abgesichert. Die Kapitalgesellschaft ist eigenes Steuersubjekt und trägt allein die Last der Körper- und Gewerbesteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Folgend dieser Besteuerung auf erster Ebene, ist der Steuerbilanzgewinn der Kapitalgesellschaft bei gleichem Gewinn vor Steuern mit einer Personengesellschaft immer niedriger. Zum anderen beziehungsweise im Umkehrschluss tragen die Gesellschafter einer Personengesellschaft immer eine höher persönliche Steuerpflicht, wodurch auch der zu entnehmende Betrag entsprechend prinzipiell höher ausfällt. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft tragen hingegen nur eine Steuerpflicht, welche die Höhe der Abgeltungsteuer zzgl. des Solidaritätszuschlages und der Kirchensteuer nicht übersteigt. Ihre tatsächliche persönliche Steuerbelastung ist aufgrund dessen in vielen Fällen niedriger. Zudem bezieht sich ihre Steuerlast nur auf einen geringen Teil des Steuerbilanzgewinns, nämlich auf die tatsächlich mögliche Ausschüttung, wodurch auch der Bruttobetrag niedriger ausfallen muss. Folgt man jedoch auch hier weiterhin der Ansicht, dass der Gesetzgeber mit den Nummern 1 bis 3 typisierend das Bild eines familiengeführten Unternehmens darstellen wollte und allein deswegen von einem weitestgehenden Gleichlauf der Steuerbefreiung auszugehen ist, so steht die abweichenden Ausschüttungs- und Entnahmehöhe allein bedingt durch die Besteuerungsgrundsätze dem Zweck der Regelung nicht entgegen.

Im Ergebnis ist zusammenfassend festzuhalten, dass aufgrund der dargestellten Nachteile bei der Annahme einer fingierten Vollausschüttung, die Anwendung der Formel bei der Ermittlung der Höhe des Betrages der „Steuern vom Einkommen“, welche zunächst in Abzug und anschließend wieder addiert werden, am besten den gesetzgeberischen Willen wiedergibt.

Einer Anpassung der Formel bedarf es dann, wenn die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter von den dargestellten abweichen. Dies ist beispielsweise

dann der Fall, wenn der Gesellschafter eine Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 S. 1 EStG beantragt oder das Teileinkünfteverfahren gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG Anwendung findet⁸²⁹.

cc) Mehrstufige Unternehmenskonstellation – Konzernfälle

Eine weitere Auslegungsproblematik stellt sich im Zusammenhang mit der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung auf den „steuerrechtlichen Gewinn“ bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen – sog. Konzernfälle. Es erscheint fraglich, ob für die Beurteilung des ausschlaggebenden „steuerrechtlichen Gewinns“ eine isolierte Betrachtung der jeweiligen Beteiligungsstufe erfolgen oder ob hier eine konsolidierte Betrachtung des Gesamtgewinns der Unternehmensgruppe ausschlaggebend sein soll.

Der Wortlaut von Nummer 1 des Vorab-Abschlages ist diesbezüglich eindeutig: „Für begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 wird [...] ein Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die [...] die Entnahme oder Ausschüttung [...] aus der Gesellschaft [...] beschränken“. Bei dem in diesem Zusammenhang hingewiesenen begünstigungsfähigen Vermögen gem. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt es sich um die konkret unentgeltlich übertragenen (Anteile an) Kapital- oder Personengesellschaften⁸³⁰. Diese unentgeltlich übertragene Kapital- oder Personengesellschaft muss – entsprechend des Wortlauts – die jeweilige Entnahme- und Ausschüttungsbestimmung in ihrem Gesellschaftsvertrag beziehungsweise in ihrer Satzung in Bezug auf ihren „steuerrechtlichen Gewinn“ festlegen.

Bei einer 100%igen Beteiligung der Muttergesellschaft an den jeweiligen Tochtergesellschaften wäre infolgedessen bei der Übertragung eines Anteils an der Muttergesellschaft allein der „steuerrechtliche Gewinn“ der Muttergesellschaft ausschlaggebend. Demzufolge wären auch nur etwaige Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung auf eine bestimmte Höhe des Gewinns der Muttergesellschaft maßgeblich. Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkungen auf unteren Ebenen bei beispielsweise der Tochtergesellschaft wären hingegen unbeachtlich.

Für ein derartiges Auslegungsergebnis streitet neben dem Wortlaut auch die historisch-teleologische Auslegung. Der Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestal-

⁸²⁹ Thonemann-Micker/Krogoll, NWB-EV 2016, 378 (382); Steger/Königer, BB 2016, 3099 (3101).

⁸³⁰ Siehe hierzu schon die Ausführungen zum Begünstigungsumfang: Zweiter Teil C. III. 1.

tung des Vorab-Abschlages – trotz vorheriger Ankündigung der Bundesregierung im Herbst 2016 im Rahmen einer Protokollerklärung⁸³¹ – gerade gegen einen expliziten Verweis auf eine konsolidierte Betrachtungsweise gleich dem im § 13b Abs. 9 ErbStG entschieden.

Im Endeffekt zeigt eine derartige Auslegung des Vorab-Abschlages in der Praxis bei reinen Personenkonzerngesellschaften keine Auswirkung. Anders verhält es sich jedoch, wenn es sich um reine Kapitalkonzerngesellschaften oder um Konzernmodelle handelt, in denen die Mutter als Personengesellschaft und die Töchter als Kapitalgesellschaften formiert sind.

Wird ein Anteil an einer Mutterkapitalgesellschaft an einer reinen Kapitalkonzerngesellschaft übertragen, so hat jegliche Gewinnthesaurierung auf der unteren Ebene zur Folge, dass an die Gesellschafter der Mutterkapitalgesellschaft trotz höheren Gesamtgewinn des Konzerns, nur der anteilige Gewinn ausgeschüttet werden kann, den die Mutter vereinnahmt, oder der an die Mutter von den unteren Gesellschaftern ausgeschüttet worden ist. Dementsprechend bedürfte es immer einer Vollausschüttung des jeweiligen Gewinns der Tochter- und Enkelgesellschaften an die Muttergesellschaft, wenn die Ausschüttungen an die Gesellschafter der Muttergesellschaft in Höhe von 37,5 % des vollumfänglichen „steuerrechtlichen Gewinns“ des Konzerns erfolgen sollen⁸³².

Wird nun ein Anteil an der Mutterpersonengesellschaft übertragen, so ist auch hier die Höhe des Gewinns und mithin die Höhe der entnahmefähigen Beträge der Gesellschafter der Muttergesellschaft von der Ausschüttungshöhe der Töchtergesellschaften abhängig. Je weniger von den Töchtern ausgeschüttet wird, umso geringer ist der Gewinn auf der Ebene der Muttergesellschaft und dementsprechend geringer ist die Entnahmehöhe in Höhe von 37,5 % des um die „Steuern vom Einkommen“ gekürzten Betrages. Wird nun, wie bei dem oben dargestellten Beispiel, der Gewinn der Töchter voll an die Mutter ausgeschüttet, um die Entnahmebeträge entsprechend zu erhöhen, so kommt es zu einer Einkommensteuerbelastung bei den Gesellschaftern der Muttergesellschaft entsprechend ihres jeweiligen individuellen Einkommensteuersatzes in Höhe von 60 % des

⁸³¹ „Durch die Regelung sollte ein Vorschlag unterbreitet werden, dass in § 13a Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 ErbStG (Konkretisierung der Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen zur Erlangung des Vorwegabschlages bei familiengeführten Unternehmen) bei Konzernstrukturen hinsichtlich des Gewinns auf das konsolidierte Ergebnis des Unternehmensverbands abzustellen ist.“ (BT-Drs. 19/6774, S. 1).

⁸³² *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (530 f.); ebenfalls zu dieser „Problematik“: *Wiedemann/Breyer*, FuS 2018, 4 (6).

ausgeschütteten Betrages – § 3 Nr. 40 S. 1 EStG. Dies führt dazu, dass auf der einen Seite zwar der schlussendlich entnehmfähige Betrag durch die Gesellschafter dem tatsächlichen Gewinn des Konzerns entsprechend höher ist. Auf der anderen Seite führt diese notwendige Konstellation jedoch auch dazu, dass die Gesellschafter zunächst auf 60 % der ausgeschütteten Gewinne Einkommensteuer zahlen, im Endeffekt jedoch ein Teil dieser ausgeschütteten Gewinne nach der Ausschüttung wieder in die Personengesellschaft „gezwungenermaßen einlegen“ müssen, da folgend den Voraussetzungen für den Vorab-Abschlag nur 37,5 % des gekürzten „steuerrechtlichen Gewinns“ entnommen werden darf. Die daraus resultierende Belastung für den Gesellschafter reduziert sich jedoch wiederum durch die Möglichkeit der Bruttoentnahme gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 2. HS ErbStG sowie der Möglichkeit der Geltendmachung von § 34a EStG.

Die Ausführungen verdeutlichen, dass die dem Wortlaut aufgrund eines fehlenden Verweises wohl entsprechende eindimensionale Sichtweise Gestaltungsmöglichkeiten in Konzernfällen zulässt. Im Endeffekt scheint die fehlende konsolidierte Betrachtung auch konsequent. Verfügt die Muttergesellschaft über keine entsprechenden Gewinne, so soll ihr auch nicht über eine Gesamtbetrachtung eine derartige Ausschüttung/Entnahme ermöglicht werden. Die isolierte Betrachtung folgt allein dem Trennungsprinzip und entspricht dementsprechend auch dem jeweiligen ausgeübten Wahlrecht in Bezug auf die Rechtsform⁸³³.

d) Verstoß gegen § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG

aa) Zeitraum-Betrachtung für Entnahmen und Ausschüttungen

(1) Einzelfallbetrachtung des jeweiligen Wirtschaftsjahres

Vorab bedarf es hier erneut des Verweises darauf, dass es sich bei der Beschränkung von Nummer 1 zwar um eine Typisierung handelt, aber nicht um ein Merkmal eines Typus, sodass bei einem Verstoß gegen Nummer 1 die strikten Voraussetzungen, welche an konkrete Tatbestandsmerkmale gesetzt werden, sich an dieser Stelle auswirken.

⁸³³ Wohl a.A.: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.229; *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.347; *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.188; *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (530 f); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.201 (Stand: August 2018).

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Vorab-Abschlages in Nummer 1 lediglich geregelt, in welcher Form und in welchem Umfang Entnahmen und Ausschüttungen in Satzungen und Gesellschaftsverträgen zu beschränken sind. Nicht geregelt wurde, bis zu welchem Zeitpunkt diese letztendlich erfolgen dürfen. Mit hin bedarf es der Auslegung anhand von Telos und Systematik für die Ermittlung des gesetzgeberisch gewollten Zeitraums.

Der für die Ausschüttungs- und Entnahmehöhe – nach hiesiger Ansicht – ausschlaggebende Steuerbilanzgewinn bezieht sich immer auf ein konkretes Wirtschaftsjahr. Aus dieser gesetzgeberischen Entscheidung für die Maßgeblichkeit des Steuerbilanzgewinns könnte man nun die weitergehende Konsequenz ziehen, dass auch die Entnahme- und Ausschüttungshöhen immer auf dieses Wirtschaftsjahr bezogen sein müssen⁸³⁴. Legt man diese Annahme zugrunde, so könnte dies darüber hinaus bedeuten, dass die Entnahmen und Ausschüttungen auch nur in diesem Wirtschaftsjahr vorgenommen werden dürfen. Eine nachträgliche Ausschüttung beziehungsweise Entnahme im darauffolgenden Wirtschaftsjahr für das vergangene Wirtschaftsjahr wäre dementsprechend nicht möglich. Eine derartig enge Auslegung würde jedoch u.a. zu dem praktischen Problem führen, dass am letzten Tag des Wirtschaftsjahres feststehen müsste, in welcher Höhe Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag sowie etwaige Kirchensteuern anfallen beziehungsweise in welcher Höhe Abgeltungsteuer anfällt⁸³⁵. Zudem müssten alle weiteren notwendigen Informationen vorliegen, welche meist erst mit dem Jahresabschluss tatsächlich vollumfänglich feststehen – in diesem Zusammenhang sei nur beispielhaft auf die Handhabung bei der OHG gem. § 120 HGB verwiesen. Darüber hinaus ist es insbesondere bei Kapitalgesellschaften aufgrund der systematischen Trennung von dem Gewinn der Gesellschaft und der Ausschüttung dieser Gewinne auf die Gesellschafter üblich⁸³⁶, dass die auf dem zunächst festgestellten Gewinn aufbauende Ausschüttung erst im Folgejahr zeitverschieben zufließt⁸³⁷. Die Einhaltung einer derart engen Auslegung in Bezug auf den Zeitraum hätte daher zur Folge, dass die Gesellschafter allein mithilfe von Vorabentnahmen beziehungsweise Vorabausschüttungen den Anforderungen des

⁸³⁴ So wohl die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.

⁸³⁵ So ebenfalls die Anmerkung von: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102).

⁸³⁶ An dieser Stelle sei u.a. auf § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG verwiesen, wonach erst nach Jahresabschluss bestimmt wird in welchem Umfang Gewinn erwirtschaftet worden ist, der wiederum an die Gesellschafter ausgeschüttet werden kann.

⁸³⁷ Hierzu bei der Regelung zur Überentnahme und Überausschüttung u.a.: *Stalleiken*, in: *Oertzen/Loose*, § 13a ErbStG Rn.169.

Vorab-Abschlages entsprechen könnten. Die Maßgeblichkeit des jeweiligen Wirtschaftsjahres für einen Entnahme- oder Ausschüttungsverstoß erscheint aufgrund dessen realitätsfern. Es soll indes nun untersucht werden, inwiefern entweder eine saldierte Betrachtung der Wirtschaftsjahre mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmt oder die Möglichkeit „nachträglicher“ Ausschüttungen und Entnahmen.

(2) Saldierte Betrachtungsweise der Wirtschaftsjahre

Bei der Auslegung des Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungszeitraums des Vorab-Abschlages könnten sich zunächst systematisch-teleologische Wertungen aus der Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG übertragen lassen, sodass eine saldierte Betrachtung aller Wirtschaftsjahre auch in Bezug auf § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG vorzunehmen wäre.

Der Gesetzgeber hat gem. § 13a Abs. 6 S.1 Nr. 3 ErbStG geregelt, dass die gewährte Vergünstigung für den Gesellschafter entfällt, wenn dieser „bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 Euro übersteigen“. Das Ziel dieser Regelung ist die Substanzsicherung des Unternehmens durch Kapitalbindung⁸³⁸. Erreicht wird dieses durch die Beschränkung der Entnahmen (Ausschüttungen) auf die Gewinne und Einlagen beziehungsweise um einen 150.000 Euro darüber hinaus gehenden Betrag, wobei Entnahmen (Ausschüttungen) vollumfänglich bis zum Ende des in die Behaltensfrist fallenden Wirtschaftsjahres, d.h. entweder mit Ende des fünften oder siebten Wirtschaftsjahres, erfolgen können. Mithin bestimmt sich hier der Überentnahme- beziehungsweise der Überausschüttungszeitraum nicht nach jedem Wirtschaftsjahr einzeln, sondern ist vielmehr stichtagsgenau erst am Ende des letzten Tages des letzten Wirtschaftsjahres festzulegen⁸³⁹. Es erfolgt demnach in Bezug auf § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG für die Ermittlung einer Überentnahme/-ausschüttung eine saldierte Betrachtung der Wirtschaftsjahre.

Fraglich ist jedoch, ob diese Art der saldierten Betrachtungsweise mithilfe einer systematisch-teleologischen Auslegung auch auf den Vorab-Abschlag übertragen werden kann. Dem Grunde nach ist der Zweck der Regelung gem. § 13a

⁸³⁸ BT-Drs. 16/7918, S. 34.

⁸³⁹ Hierzu u.a.: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.161.

Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG im Rahmen der strukturellen Gestaltung von familiengeführten Unternehmen immanent verwirklicht. Familienunternehmen zeichnen sich, verdeutlicht durch ihre typischerweise erhöhte Eigenkapitalquote, gerade wegen ihrer Kapitalbindung aus. Gegen eine systematisch-teleologische Auslegung des Vorab-Abschlages hin zu einer saldierten Betrachtung der Wirtschaftsjahre spricht jedoch, dass der Gesetzgeber trotz – zeitlich gesehen – vorheriger Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG sich bei der Ausgestaltung des Vorab-Abschlages gegen einen vergleichbaren expliziten Verweis auf die ausschlaggebende Bedeutung des Endes des letzten in die Frist fallenden Wirtschaftsjahrs entschieden hat. Das Fehlen dieses konkreten Verweises scheint indes vielmehr darauf hinzudeuten, dass entsprechend des Willen des Gesetzgebers sich die Zeiträumbetrachtung von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG und § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG unterscheiden. Für diese Sichtweise streitet zudem, dass es neben dem expliziten Verweis auf das entscheidende Wirtschaftsjahr auch an einem darüberhinausgehenden Hinweis, dass Verluste keiner Berücksichtigung bedürfen, fehlt⁸⁴⁰. Wäre vergleichend mit der Zeiträumbetrachtung von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG auch im Rahmen des Vorab-Abschlages das Ende des letzten in die Frist fallenden Wirtschaftsjahrs relevant, so hätte es einem derartigen Hinweis bedurft. Ohne den Verweis wäre es ansonsten bei einer saldierten Betrachtung möglich, dass Verlustjahre dazu führen, dass grundsätzlich keine Ausschüttungen oder Entnahmen vorgenommen werden können⁸⁴¹.

Als Auslegungsergebnis der systematisch-teleologischen Überlegungen ist demnach festzuhalten, dass nicht davon auszugehen ist, dass beim Vorab-Abschlag der Ablauf des letzten Wirtschaftsjahrs, welches noch vollumfänglich in das Jahr des Nachlauffristendes, d.h. zwanzig Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gem. § 9 ErbStG⁸⁴², fällt, für die Ermittlung der Einhaltung der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung ausschlaggebend ist. Eine systemkonsequente Auslegung des Vorab-Abschlages lässt vielmehr darauf hindeuten, dass der Wille des Gesetzgebers in Bezug auf den maßgeblichen Zeitraum eine Einzelbetrachtung und keine saldierte Betrachtung der Wirtschaftsjahre bei der Beurteilung der Überschreitung der Entnahme- oder Ausschüttungsbegrenzung ist⁸⁴³.

⁸⁴⁰ So auch ausdrücklich der Verweis von: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102).

⁸⁴¹ Vgl. hierzu ausführlich hinsichtlich § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.341 f. (Stand: November 2017).

⁸⁴² Siehe ausführlich zur Nachlauffrist: Zweiter Teil C. III. 7.

⁸⁴³ So i.E. auch: *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.625; ebenso i.E. wohl auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (691 f.); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099

(3) Modifizierte Einzelfallbetrachtung der Wirtschaftsjahre

Der Ausschluss einer saldierten Betrachtungsweise der Wirtschaftsjahre und die damit einhergehende Annahme einer Einzelfallbetrachtung muss jedoch nicht gleichbedeutend damit sein, dass Entnahmen und Ausschüttungen auch nicht nachträglich in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren vorgenommen werden dürfen⁸⁴⁴. An dieser Stelle könnte man vielmehr den Gedanken der Einzelfallbetrachtung der Wirtschaftsjahre entsprechend dem Willen des Gesetzgebers weitergehend modifizieren. Es stellt sich dementsprechend nun vielmehr die entsprechende Auslegungsfrage, ob zumindest nachträgliche Entnahmen und Ausschüttungen im darauffolgenden Wirtschaftsjahr mit dem Zweck von § 13a Abs. 9 ErbStG im Einklang stehen.

Zweck des Vorab-Abschlages ist die Bestandssicherung und Förderung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen. Die Wiedergabe der Beschränkungen in den Nummern 1 bis 3 dienen der Verdeutlichung des gesetzgeberischen Bildes eines typischen, verschonungswürdigen familiengeführten (Groß-)Unternehmens. Die angenommene Verschonungswürdigkeit beruht dabei u.a. darauf, dass anhand der Unternehmensstruktur von einer erhöhten Kapitalbindung auszugehen ist. In welchem Umfang eine derartige Bindung die Verschonungswürdigkeit begründet, stellt der Gesetzgeber wiederum u.a. in Nummer 1 fest. Ist Zweck der Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung jedoch vor allem die familienunternehmenstypische Kapitalbindung, so scheint das weitgehende Wortlautverständnis dahingehend, dass nachträgliche Entnahme und Ausschüttung von Gewinnen möglich sind, diesem zu entsprechen.

Zur Veranschaulichung der hier vorgenommenen teleologischen Auslegung erneut das Beispiel von S. 179 ff. Der Nettogewinn der Personengesellschaft laut Steuerbilanz ist 863.430,00 Euro, der Gewinnanteil für den Gesellschafter A 431.715,00 Euro. Entnimmt der Gesellschafter A nun (aus persönlichen Gründen) „nur“ 75.000,00 Euro innerhalb eines Wirtschaftsjahres – WJ 01 –, so bleibt er 43.552,78 Euro unter seinem eigentlich möglichen entnahmefähigen Betrag. Dies ist der Betrag, der nach Ansicht des Gesetzgebers möglich und nicht eigenkapitalbindungsschädlich entnommen werden könnte. Handelt es sich nun bei

(3102); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (44); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.482 ff. (Stand: November 2017); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.108; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.207 (Stand: August 2018); *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22.

⁸⁴⁴ Ausführlich zu dieser Praxisproblematik: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (528).

dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr – WJ 02 – um ein Verlustjahr oder um ein weniger ertragsstarkes Jahr, so scheint es nicht nachvollziehbar, warum der Gesellschafter seine nun noch ausstehenden 43.552,78 Euro aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht – zusätzlich – entnehmen können sollte. Es würde dem zuvor dargestellten Zweck nicht widersprechen. Der vom Gesetzgeber typisierend angenommene entnahmefähige/ausschüttbare Umfang würde nicht überschritten. Eine entsprechende Kapitalbindung wäre weiterhin gewährleistet, lediglich die Praktikabilität der Norm würde teilweise verbessert⁸⁴⁵.

Einer derartigen teleologischen Auslegung zufolge müsste eine Entnahme/Ausschüttung grundsätzlich nicht am Ende des Wirtschaftsjahres erfolgen, sondern könnte vielmehr auch im darauffolgenden Wirtschaftsjahr für das vorangegangene vorgenommen werden. Mithin könnte im Rahmen des oben dargestellten Beispiels der Gesellschafter A im Wirtschaftsjahr 02 auch den vollumfänglichen Gewinnanteil aus dem Wirtschaftsjahr 01 entnehmen, es müsste allein der Bezug zum jeweiligen Wirtschaftsjahr bestehen.

(4) Zusammenfassung

Entsprechend der vorangestellten Ausführungen ist an dieser Stelle zusammenfassend festzuhalten, dass für die Zeitraumbetrachtung der Entnahmen und Ausschüttung des Vorab-Abschlages nicht das letzte Wirtschaftsjahr maßgeblich ist. Eine derartige Auslegung hin zu einer saldierten Betrachtung scheint aufgrund der gewählten Systematik nicht dem Willen des Gesetzgebers zu entsprechen. Der Zeitraum für die Betrachtung des entnahmefähigen beziehungsweise ausschüttbaren Betrages bezieht sich infolgedessen vielmehr auf das jeweilige Wirtschaftsjahr, auf welches sich auch die Höhe der Entnahme beziehungsweise Ausschüttung im Rahmen der Nummer 1 bezieht. Ein Verstoß gegen die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung ist demgemäß bezogen auf jedes einzelne Wirtschaftsjahr zu beurteilen. Aus dieser Einzelfallbetrachtung kann jedoch nicht zusätzlich der Rückschluss gezogen werden, dass die Entnahme/Ausschüttung auch zum Zeitpunkt des Endes des Wirtschaftsjahres erfolgen muss. Es bedarf entsprechend des Zwecks des Vorab-Abschlages vielmehr der Möglichkeit, eine

⁸⁴⁵ Probleme birgt diese Handhabung in der Praxis jedoch weiterhin in Bezug auf mögliche nachträgliche Betriebsanpassungen, welche den Steuerbilanzgewinn nachträglich ändern, sowie Steuererstattungen, welche ohne Zutun des Erwerbers die tatsächlich für das jeweilige Wirtschaftsjahr mögliche Entnahme- bzw. Ausschüttungshöhe beeinflussen können und somit die Möglichkeit der Überschreitung dieser Grenze gegeben ist. (Vgl. hierzu ausführlich: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (528).

noch nicht vollumfänglich ausgeführte Ausschüttung oder Entnahme in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren nachzuholen⁸⁴⁶. Die Zuordnung der Entnahme beziehungsweise der Ausschüttung erfolgt dabei entsprechend der Periodisierung nach der steuerlichen Gewinnermittlung.

bb) Entnahmen/Ausschüttungen im Sinne des Vorab-Abschlages

(1) Beschränkungsrelevante Entnahmen bei Mitunternehmerschaften

Im Folgenden soll untersucht werden, wann von einer für die Beschränkung des Vorab-Abschlages relevanten Entnahmen ausgegangen werden kann. Dabei ist der relevante Begriff der Entnahme entsprechend der Grundsätze des Ertragsteuerrechts zu beurteilen⁸⁴⁷. Gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG handelt es sich dem Grunde nach bei allen Wirtschaftsgütern (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Jahres entnommen hat, um relevante Entnahmen. Im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften stellt sich somit erneut die Frage, ob auch eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen als beschränkungsrelevant im Sinne des Vorab-Abschlages zu qualifizieren ist. Wäre dem so, dann würde beispielsweise die Entnahme einer gewährten Sondervergütung den Entnahmebetrag im Allgemeinen reduzieren. An dieser Stelle ist indes zum einen auf § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG zu verweisen, wonach die Beschränkungen des Satzes 1 nur für einen Teil des maßgebenden begünstigten Vermögens gelten können. Zum anderen ist zudem auf die zuvor getätigte Auslegung des für den Vorab-Abschlag geltenden Umfangs des Steuerbilanzgewinns, wonach das Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich herauszurechnen ist, zurückzugreifen. Vergegenwärtigt man sich also, dass für das Sonderbetriebsvermögen die Beschränkungen des Satzes 1 nicht gelten⁸⁴⁸ und eine derartige Trennung des begünstigten Vermögens vom Gesetzgeber sogar vorgesehen ist, so kann dies für die Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen nur bedeuten, dass diese ebenfalls beschränkungsirrelevant möglich sein muss⁸⁴⁹.

⁸⁴⁶ So i.E. auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (691 f.); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (44); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.483 (Stand: November 2017); *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (342); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.108; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.207 (Stand: August 2018); *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22; a.A.: *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717).

⁸⁴⁷ R E 13a.20 Abs. 3 S. 7 ErbStR 2019.

⁸⁴⁸ Siehe hierzu: Zweiter Teil C. III. 3. b) bb).

⁸⁴⁹ I.E. so auch die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 4 ErbStR 2019; ebenso u.a.: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (689 f.); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1729 f.); *Jülicher*, in:

Folgt man nun – wie hier – der Ansicht, dass eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen unschädlich vollumfänglich vorgenommen werden kann, gleichzeitig die Beschränkung der Entnahmen aus dem restlichen Vermögen jedoch weiterhin dazu dienen, einen Mittelabfluss aus dem Gesellschaftsvermögen weitläufig zu verhindern, so erscheint es weitergehend notwendig, dass eine Überführung beispielsweise eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen indes als „schädliche Entnahme“ im Sinne des Vorab-Abschlages qualifiziert wird. Wäre dem nicht so, so könnte der Gesellschafter Vermögen in das Sonderbetriebsvermögen überführen aus dem er dann wiederum beliebig häufig und beschränkungsfrei entnehmen könnte. Der Zweck der Regelung würde demnach andernfalls unterlaufen werden⁸⁵⁰. Eine derartige Auslegung widerspricht auch nicht der ertragsteuerlich gewollten Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG und der zu Grunde liegenden Orientierung des Entnahmebegriffes am Ertragsteuerrecht, denn auch die Umstrukturierung zum möglichen Buchwert stellt dem Grunde nach eine Entnahme dar.

Aus Vollständigkeitsgründen ist zudem anzumerken, dass bei einer erfolgten Sachentnahme es nur systemkonsequent ist, wenn der Wert sich nicht am erbschaftsteuerrelevanten gemeinen Wert, sondern nach dem ertragsteuerlichen Wert orientiert⁸⁵¹.

(2) Beschränkungsrelevante Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften

Schließlich stellt sich die Auslegungsfrage, ob neben der offenen Gewinnausschüttung auch die vGA bei Kapitalgesellschaften von der gesetzlich gewählten Ausschüttungsbegrenzung mitumfasst ist.

Der Vorab-Abschlag verweist allgemein auf den Begriff der *Ausschüttung*. Der Gesetzgeber beschränkt den Wortlaut weder auf offene Ausschüttungen noch auf vGA. Allerdings bezieht sich der Wortlaut der Norm nur auf Ausschüttungen, die innerhalb der Satzung geregelt werden.

T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.481 (Stand: November 2017); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.107, 113; *Wiedemann/Breyer*, FUS 2018, 4 (5); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.193 (Stand: August 2019); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717); *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377 (1379).

⁸⁵⁰ A.A. hingegen wohl: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.351. Bzgl. der Überentnahme und der Überausschüttung muss man dies m.E. wegen des Einbezugs des Sonderbetriebsvermögens anders sehen. Hierzu u.a.: *Müller/Dorn*, DStR 2016, 1063 (1069).

⁸⁵¹ Vgl. hierzu im Hinblick auf die Überentnahme: R E 13a.15 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019.

Eine vGA ist – folgend der Ansicht des Bundesfinanzhofs – „eine bei einer Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) [...], die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist [, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt⁸⁵²] und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.“⁸⁵³ Sie wird daher nicht innerhalb der Satzung geregelt. Dieser Umstand streitet dafür, dass folgend dem Wortlaut eine vGA keine schädliche Ausschüttung im Rahmen des Vorab-Abschlages darstellt. Fraglich ist jedoch, ob eine derartige Wortlautauslegung mit dem Zweck der Nummer 1 des Vorab-Abschlages vereinbar ist.

Eine vGA führt wie eine offene Ausschüttung zu einer Reduzierung des Eigenkapitals der Gesellschaft. Die Eigenkapitalbasis und ihr Erhalt sind jedoch die Anknüpfungspunkte für die gesetzgeberische Annahme der Verschonungsbedürftigkeit von Familienunternehmen. Mithilfe der Voraussetzung der Beschränkung von Ausschüttungen soll dieser Aspekt gerade sichergestellt werden. Dem würde es jedoch widersprechen, wenn die vGA keine schädliche Ausschüttung darstellen würde. Entsprechend einer teleologischen Auslegung muss demnach auch eine vGA als eine beschränkungsrelevante im Sinne der Norm verstanden werden⁸⁵⁴.

Beurteilt man dem folgend eine vGA, welche gleich einer offenen Gewinnausschüttung auf einer gesellschaftlichen Veranlassung beruht⁸⁵⁵, als beschränkungsrelevante Ausschüttung im Sinne des Vorab-Abschlages, so stellt sich ein weitergehende Folgefrage: Ist auch eine vGA im Dreiecksverhältnis eine „schädliche“ Ausschüttung im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG?

Um eine vGA im Dreiecksverhältnis handelt es sich dann, wenn Begünstigter der Ausschüttung nicht unmittelbar der Gesellschafter selbst, aber eine diesem nahestehende Person ist – sog. mittelbare Zuwendung des Vorteils –, wobei „nahestehend“ sowohl familienrechtlich, gesellschaftsrechtlich, schuldrechtlich oder nach rein tatsächlicher Art beurteilt werden kann⁸⁵⁶. Ertragsteuerrechtlich ist die Zuwendung aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fiktiv als

⁸⁵² BFH v. 02.12.1992 – I R 54/91 –, BStBl. II 1993, 311 (312).

⁸⁵³ BFH v. 14.03.1989 – I R 8/85 –, BStBl. II 1989, 633.

⁸⁵⁴ I.E. so auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1171 f.); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.10 (Stand: April 2017); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.481 (Stand: November 2017); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717); a.A.: *Geck* in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.197 (Stand: August 2018).

⁸⁵⁵ *Wilk*, in: H/H/R, § 8 KStG Rn.100 ff. (Stand: März 2017).

⁸⁵⁶ BFH v. 19.06.2007 – VIII R 54/05 –, BStBl. II 2007, 830 (831).

eine unmittelbare Zuwendung an den Gesellschafter zu beurteilen, soweit keine andere Ursache als das „Nahestehen“ des Empfängers zu einem Gesellschafter für die Zuwendung besteht⁸⁵⁷. Schenkungsteuerrechtlich bewertet der Bundesfinanzhof eine derartige Konstellation der vGA im Dreiecksverhältnis im Rahmen einer freigebigen Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vGA anders: Es bedürfe für die Annahme einer freigebigen Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person aufgrund der Tatsache, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine Verkehrssteuer sei, eine über die Fiktion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinausgehenden tatsächlichen – in dieser Konstellation jedoch immer nur fingierten – Erhalt eines Vermögensvorteils beim Gesellschafter, welcher diesen an die nachstehende Person weitergibt – sog. Unmittelbarkeitskriterium⁸⁵⁸.

Fraglich ist, ob diese Ansicht des Bundesfinanzhofs auf die Konstellation des Ausschüttungsumfangs vom Vorab-Abschlag zu übertragen ist und ob demzufolge nur offene und vGA an den Gesellschafter selbst zu einer beschränkungsrelevanten Ausschüttung führen können. Kontrovers wird dies beispielsweise bei der Überausschüttung/Überentnahme gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG diskutiert⁸⁵⁹. Eine Übertragung der Sichtweise des Bundesfinanzhofs kann in Bezug auf den Vorab-Abschlag jedoch nicht überzeugen. Die Ausschüttungsbegrenzung des Vorab-Abschlages bezieht sich allein auf die „Ausschüttung“ im Allgemeinen, ihr ist gerade kein Element der Unmittelbarkeit der Übertragung immanent. Die Ausschüttungsbegrenzung des Vorab-Abschlages unterscheidet sich hierbei von der der Überausschüttung gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG, welcher allein von Ausschüttungen „an den Gesellschafter“ spricht. Fordert die erbschaftsteuerrechtliche Regelung des Vorab-Abschlages jedoch keine ausdrückliche unmittelbare Zuwendung, so spricht schon der Wortlaut der Norm dafür, dass auch eine vGA an nahestehende Personen als *schädliche* Gewinnausschüttungen im Rahmen des Vorab-Abschlages zu verstehen ist. Übereinstimmend diese Auslegung mit dem Zweck der Norm, denn auch eine Ausschüttung an eine nahestehende Person stellt einen Kapitalabfluss dar.

⁸⁵⁷ BFH v. 19.06.2007 – VIII R 54/05 –, BStBl. II 2007, 830 (831).

⁸⁵⁸ BFH v. 07.11.2007 – II R 28/06 –, BStBl. II 2008, 258 (259).

⁸⁵⁹ Vgl. hierzu neben vielen ausführlich: *Gräfe*, ZEV 2010, 601 (606); sowie *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.184 (Stand: April 2017).

Aus den vorangestellten Ausführungen folgt dementsprechend, dass mit Ausschüttungen im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG neben offenen Ausschüttungen auch sowohl vGA unmittelbar an den Gesellschafter als auch Ausschüttungen an nahestehende Personen, welche allein auf dem gesellschaftlichen Verhältnis des Gesellschafters beruhen, mitumfasst sind.

(3) Ausschüttungen und Entnahme aus nicht begünstigtem Vermögen

Der Vorab-Abschlag wird nur auf den Teil des begünstigten Vermögens gewährt und nicht vollumfänglich auf den begünstigungsfähigen Erwerb. Hieraus könnte man nun den Rückschluss ziehen, dass – entsprechend der Literaturansicht sowie nun auch der Ansicht der Finanzverwaltung zur Überentnahme- und Überausschüttung gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG⁸⁶⁰ – die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung sich nur auf dieses tatsächlich begünstigte Vermögen bezieht. Eine derartige Handhabung würde jedoch nicht im Einklang mit der – zuvor beschriebene – Systematik des Vorab-Abschlages stehen. Die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzungen beziehen sich entsprechend des eindeutigen Wortlauts von § 13a Abs. 9 ErbStG auf den Steuerbilanzgewinn. Ausgenommen von diesem Steuerbilanzgewinn ist nur das Sonderbetriebsvermögen sowie der Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters. Das übrige Vermögen ist vollumfänglich Teil der jeweiligen Beschränkung. Dieser Konstellation folgend scheint es nur konsequent, wenn sich die Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen auch auf das nicht begünstigte Vermögen beziehen würden. Eine Entnahme beziehungsweise eine Ausschüttung von jungem Verwaltungsvermögen wäre dementsprechend ebenso *beschränkungsrelevant* wie die Entnahme- oder Ausschüttung von begünstigtem Vermögen.

(4) Entnahmen und Ausschüttungen in Höhe der jeweiligen Erbschaftsteuer

Unbeachtlich ist entsprechend der fehlenden Abgrenzung im Rahmen des Wortlauts des Vorab-Abschlages nach Ansicht des Gesetzgebers der Grund für die Entnahme oder für die Ausschüttung. Allein die Höhe der „Steuern vom Einkommen“ ist bei der Höhe der Entnahme- beziehungsweise Ausschüttungsbegrenzung herauszurechnen⁸⁶¹. Im Endeffekt führt dies dazu, dass die Entnahme

⁸⁶⁰ Vgl. hierzu u.a.: *Wälzholz*, ZEV 2017, 444 (446); a.A. wohl: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.165; *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.63; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.134 (Stand: August 2018); R E 13a. 15 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

⁸⁶¹ Siehe hierzu ausführlich: Zweiter Teil C. III. 3. c).

beziehungsweise die Ausschüttung in Höhe der anfallenden Erbschaftsteuer ebenfalls *schädlich* ist, wenn die Entnahme über das von Nummer 1 und Nummer 2 Erlaubte hinausgeht⁸⁶². Diese Vorgehensweise scheint fragwürdig. Bei der Gewährung der Thesaurierungsbegünstigung für eine Personengesellschaft ermöglicht der Gesetzgeber gem. § 34a Abs. 4 S. 3 EStG, dass „der Nachversteuerungsbetrag [...] um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern“ sind. Grund für diese Regelung im Rahmen des § 34a EStG war die Vermeidung einer Nachversteuerungspflicht für den Steuerpflichtigen aufgrund eines Zwangs zur Entnahme⁸⁶³. Ein ähnlicher Gedankengang hätte – soweit dies dem Willen des Gesetzgebers entsprochen hätte – auch auf die Regelung des Vorab-Abschlages übertragen werden können. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts und des mit diesem übereinstimmenden Zwecks des Vorab-Abschlages erscheint eine Auslegung dahingehend, dass ebenfalls die anfallende Erbschaftsteuer für den Vorab-Abschlag *unschädlich* ausgeschüttet beziehungsweise entnommen werden kann, nicht möglich⁸⁶⁴.

Dieses Ergebnis ist allein in Bezug auf die Wirkung des Vorab-Abschlages als kritisch zu bewerten. Letztendlich wird die eingeschränkte Finanzierungssituation der Gesellschafter eines Familienunternehmens weitergehend erschwert. Zwar gewährt der Vorab-Abschlag auf der einen Seite eine zusätzliche Verschonung u.a. aufgrund des negativen Liquiditätseffekts der Erbschaftsteuer auf das Familienunternehmen⁸⁶⁵. Der Vorab-Abschlag gewährt jedoch keine vollumfängliche Steuerbefreiung. Im Endeffekt führt die Möglichkeit des vollumfänglichen Verlustes der zusätzlichen Verschonung aufgrund der Ausschüttung oder Entnahme von Beträgen für die Zahlung der Erbschaftsteuer dazu, dass der Erwerber eines Familienunternehmens weiterhin vor Finanzierungsproblemen steht. Abgemildert wird die in Teilen bestehende kritische Finanzierungslage jedoch sowohl bei kleinen und mittelständischen Familienunternehmen als auch bei familiengeführten Großunternehmen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der, neben den Vorab-Abschlag geltenden, Verschonungsregelungen (Regel-/

⁸⁶² I.E. so u.a. auch: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG, Rn.226; *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.479 (Stand: November 2017); *Geck* in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.197 (Stand: August 2018).

⁸⁶³ *Weitemeyer/Schumacher*, in: K/S/M, § 34a EStG, Rn.24 (Stand: Februar 2018).

⁸⁶⁴ Hierzu schon der BFH bei der Überausschüttung bzw. Überentnahmeregelung gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG: BFH v. 11.11.2009 – II R 63/08 –, BStBl. II 2010, 305 (307).

⁸⁶⁵ Siehe hierzu: Erster Teil C. I. 2. b) aa).

Optionsverschonung, Verschonungsabschlag gem. § 13c ErbStG, Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG) sowie durch die Möglichkeit der Stundung gem. § 28 ErbStG.

cc) Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG
Es handelt sich dann um einen Verstoß gegen die Voraussetzungen von Nummer 1, wenn entweder die Beschränkungen im Gesellschaftsvertrag/der Satzung nicht denen des Gesetzestextes entsprechen oder im Sinne von § 13a Abs. 9 S. 1 a.E. ErbStG die festgelegten Beschränkungen nicht den „tatsächlichen Verhältnissen“ entsprechen⁸⁶⁶. Das Rechtsanwendungsrisiko liegt daher nicht nur in der vertraglichen Vereinbarung, sondern auch in der darauffolgenden Ausübung. Ein Verstoß gegen die Voraussetzungen von Nummer 1 führt darüber hinaus – entsprechend des Wortlauts – nicht zu einem Wegfall der Verschonung in einem bestimmten Umfang, sondern zu einem vollumfänglichen Entfall des Vorab-Abschlages: „Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht [...] eingehalten werden“ – § 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG. Eine Heilungsmöglichkeit ist vom Gesetzgeber, im Gegensatz zu der Reinvestitionsklausel bei einem Behaltenspflichtverstoß⁸⁶⁷ gem. § 13a Abs. 6 S. 2 und 3 ErbStG, ausdrücklich nicht vorgesehen. Verhindert werden könnte der vollständige Entfall jedoch durch eine Einlage von begünstigtem Vermögen in entsprechender Höhe im Wirtschaftsjahr der Entnahme⁸⁶⁸. Hierin ist meines Erachtens kein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO zu sehen, insbesondere weil die Einlage nach jedem Wirtschaftsjahr und nicht erst am Ende der Ablauffrist erfolgt⁸⁶⁹.

⁸⁶⁶ Inwieweit die Beschränkungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen sowie wann ein Verstoß konkret anzunehmen ist, siehe: Zweiter Teil C. III. 6.

⁸⁶⁷ Siehe hierzu weitergehend (insbesondere kritisch hinsichtlich der Verwaltungsauffassung): *Korezkij*, DStR 2019, 137 (144).

⁸⁶⁸ I.E. so auch: *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22.

⁸⁶⁹ Kritischer zu beurteilen bei § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG, wobei dennoch auch hier absolut herrschend (vgl. hierzu u.a.: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.368 m.w.N. (Stand: November 2017); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.131 m.w.N. (Stand: August 2018) vertreten wird, dass es sich hierbei nicht um einen Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO handelt, soweit keine zeitnahe Entnahme erfolgt. So v.a. auch die Finanzverwaltung: R E 13a.15 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.

4. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Verfügungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG

a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Verfügungsbeschränkung

Das zweite Tatbestandsmerkmal des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG der kumulativ vorliegenden Beschränkungen innerhalb der Satzungen oder Gesellschaftsverträge, ist Folgendes:

„Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4) [ist zu] beschränken“.

Für die Gewährung des Vorab-Abschlages verlangt der Gesetzgeber somit die Beschränkung der Verfügung über die Beteiligung auf einen bestimmten Personenkreis, nämlich explizit auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf Familienstiftungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. „Einfacher“ gestaltet sich die Einführung einer derartigen vertraglich vereinbarten Verfügungsbeschränkung bei Personengesellschaften, da bei diesen die Anteilsübertragung (unabhängig von der gesetzlichen Konzeption der Verfügungsbeschränkung gem. §§ 717, 719 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB) grundsätzlich aufgrund des höchstpersönlichen Charakters des Zusammenschlusses der Mitglieder der allgemeinen Zustimmung der übrigen Gesellschafter bedarf⁸⁷⁰. Bei Kapitalgesellschaften hingegen muss erst eine solche Regelung im Rahmen der Satzung geschaffen werden, welche von der maßgebenden, freien und ungehinderten Übertragbarkeit der Anteile abweicht – vgl. u.a. § 15 Abs. 1 GmbHG, § 68 AktG.

b) Der Begriff der *Verfügung* im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG

aa) Erbschaftsteuerspezifische Auslegung des Verfügungsbegriffs

Das Erbschaftsteuerrecht ist bürgerlich-rechtlich geprägt⁸⁷¹. Die Auslegung des erbschaftsteuerlichen Begriffs „Verfügung“ könnte sich aufgrund dessen an dem zivilrechtlichen Begriffsverständnis orientieren. Im Sinne des Zivilrechts

⁸⁷⁰ Schäfer, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 719 BGB Rn.27.

⁸⁷¹ St. Rspr. des BFH: BFH v. 06.11.2006 – II B 37/06 –, BFH/NV 2007, 242 m.w.N.

handelt es sich bei einer Verfügung um „nur solche Rechtsgeschäfte, die unmittelbar auf Übertragung, Belastung, Änderung oder Aufhebung eines Rechts gerichtet sind“⁸⁷². Umfasst wären bei einem derartigen Verständnis des Begriffs u.a. die Bestellung eines Nießbrauchs, eine etwaige Bestellung eines Pfandrechts, eine unentgeltliche wie auch eine entgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen⁸⁷³. Fraglich ist jedoch, ob der Begriffsumfang des Zivilrechts hier vollumfänglich auf die erbschaftsteuerliche Regelung übertragen werden kann, oder ob es einer erbschaftsteuerspezifischen Auslegung des Begriffs der „Verfügung“ bedarf⁸⁷⁴.

Der Gesetzgeber führt weder innerhalb der Norm noch in seiner Gesetzesbegründung näher aus, was er unter dem Begriff der „Verfügung“ versteht. Allerdings verweist dieser innerhalb der Gesetzesbegründung auf die familienunternehmenstypischen Verfügungsbeschränkungen, welche innerhalb der Bewertungsebene ohne Berücksichtigung blieben: „Solche Verfügungsbeschränkungen können sich nach § 9 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes als in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründete persönliche Verhältnisse nicht auf den gemeinen Wert auswirken. Sie sollen im Rahmen einer besonderen Steuerbefreiung auf der Ebene der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden“.⁸⁷⁵

Verdeutlicht man sich an dieser Stelle erneut des allgemeinen Zwecks des Vorab-Abschlages und dass der Gesetzgeber mithilfe der Tatbestandsmerkmale der Nummern 1 bis 3 das typische Bild eines verschonungswürdigen familiengeführten (Groß-)Unternehmens verdeutlicht wissen wollte, so scheint der Verweis auf § 9 Abs. 3 BewG ein Verweis auf die für den Gesetzgeber familienunternehmenstypische Verfügungsbeschränkung zu sein. Die Bezugnahme des Gesetzgebers auf § 9 Abs. 3 BewG im Rahmen der Gesetzesbegründung lässt daher die Vermutung zu, dass mit dem Begriff der „Verfügung“ im Rahmen des Tatbestandsmerkmals des Vorab-Abschlages vor allem solche Verfügungen beziehungsweise Verfügungsbeschränkungen umfasst sein sollen, die im Rahmen des § 9 Abs. 3 BewG persönliche, nicht zu berücksichtigende Umstände darstellen.

⁸⁷² BGH v. 15.06.1962 – V ZB 2/62 –, BGHZ 37, 203 (207).

⁸⁷³ Vgl. hierzu auch: *Wachter*, ErbR 2016, 174 (176) in Bezug auf erbschaftsteuerrechtliche Poolvereinbarungen.

⁸⁷⁴ Vgl. zu den Grundlagen bzgl. der Auslegung zivilrechtlicher Begriffe im Erbschaftsteuerrecht und die Rolle der zivilrechtlichen Prägung: Zweiter Teil C. I. 1. b).

⁸⁷⁵ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

Legt man diese Ansicht zugrunde, bedeutet dies für den Umfang der Verfügungsbeschränkung nach dem Vorab-Abschlag Folgendes:

Gemäß § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG sind bei der Ermittlung des ausschlaggebenden gemeinen Werts persönliche Verhältnisse, zu denen auch Verfügungsbeschränkungen zählen, „die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind“, unbeachtlich. Verfügungsbeschränkungen im Sinne des § 9 Abs. 3 BewG sind „alle Verfügungsbeschränkungen unabhängig davon [...], ob sie auf Gesetz oder Rechtsgeschäft beruhen und absoluter oder relativer Art sind“⁸⁷⁶. Der Vorab-Abschlag bezieht sich konkret nur auf gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Beschränkungen. Die prinzipiell vom bewertungsrechtlichen Begriff der „Verfügungsbeschränkung“ beinhaltet gesetzlichen Verfügungsbeschränkungen bleiben folglich im Zusammenhang mit dem Vorab-Abschlag außer Acht. Von den rechtsgeschäftlichen Verfügungsbeschränkungen sind hingegen auch beim Vorab-Abschlag alle absolut und relativ wirkenden umfasst, allerdings müssen diese – gleich dem Bewertungsgesetz – „in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet“ (subjektbezogen) sein und sich darüber hinaus auf das Wirtschaftsgut selbst beziehen⁸⁷⁷. Grundsätzlich von der Ausnahmeregelung des Bewertungsgesetzes (dementsprechend auch beim Vorab-Abschlag) ausgeschlossen sind infolgedessen Verfügungen bezogen auf die Erträge (objektbezogen)⁸⁷⁸, darunter fällt beispielsweise der Nießbrauch⁸⁷⁹.

Kern der Bewertungsproblematik von Familienunternehmen – auf welchen sich der Gesetzgeber hier bezieht – ist, dass vor allem die in der Praxis üblichen, vertraglichen Beschränkungen der Übertragung von Anteilen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs – und jetzt wohl auch nach Ansicht des Gesetzgebers – subjektive Verfügungsbeschränkungen im Sinne des § 9 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 9 Abs. 3 BewG darstellen sollen⁸⁸⁰. Dementsprechend darf bei der Bewertung eines Unternehmens nach dem gemeinen Wert eine Berücksichtigung dieser sich

⁸⁷⁶ BFH v. 17.09.1997 – II R 8/96 –, BFH/NV 1998, 587.

⁸⁷⁷ *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012); *Kreutziger*, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, § 9 BewG, Rn.19.

⁸⁷⁸ *Daragan*, DB 2001, 355 (356).

⁸⁷⁹ *Daragan*, DB 2001, 355 (356); *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, § 9 BewG Rn.105 (Stand: Dezember 2012); *Kreutziger*, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, § 9 BewG, Rn.19.

⁸⁸⁰ BFH nimmt hier allein Bezug auf Übertragungsbeschränkungen: BFH v. 11.07.1967 – III 21/64 –, BFHE 89, 479; siehe ausführlich zu dieser Problematik: Erster Teil C. III.

tatsächlich auf den Marktpreis auswirkenden Verfügungsbeschränkungen nicht erfolgen.

Versteht man die Gesetzesbegründung zusammen mit der Kenntnis der ständigen Rechtsprechung nun dahingehend, dass der Gesetzgeber diese gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungskonstellationen als typische der familiengeführten (Groß-)Unternehmen ansieht, so scheint die teleologische Auslegung allein dahingehend folgerichtig, dass nur Verfügungen der Veräußerung oder Vererbung (freie Übertragungsmöglichkeit) vom Begriff der „Verfügung“ im Rahmen des Vorab-Abschlages umfasst sind. Dafür spricht auch die ausdrückliche Bezugnahme des Gesetzgebers im Rahmen der Gesetzesbegründung auf den eingeschränkten „freien Handel“ der Anteile⁸⁸¹. Eine andere Handhabung würde zudem dazu führen, dass Familienunternehmen aufgrund des Vorab-Abschlages noch weitergehender in ihrer Anteilsverfügung eingeschränkt werden⁸⁸². Daher wäre beispielsweise die alleinige Belastung eines Unternehmensanteils aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts keine schädliche „Verfügung“ im Sinne des Vorab-Abschlages. Erst die spätere Verwertung würde aufgrund der tatsächlichen Übertragung eine schädliche „Verfügung“ darstellen⁸⁸³.

Neben dem herausgearbeiteten Telos der Norm streitet auch die erbschaftsteuer-spezifische Systematik für die derartige Auslegung des Verfügungsbegriffes⁸⁸⁴. Der Begriff der „Verfügungsbeschränkung“ wird im Rahmen der Verschonungsregelungen des Erbschaftsteuerrechts ebenfalls bei Poolvereinbarungen gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG verwendet. Verfügungen sind in diesem Zusammenhang jegliche in Bezug auf die freie Veräußerlichkeit von Anteilen⁸⁸⁵. Zudem bezieht sich auch der mit § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG zusammenhängende Begriff der Verfügungsbeschränkung nach Ansicht der Finanzverwaltung nur auf die „Übertragung des Eigentums an einem Anteil“⁸⁸⁶. Dieser erbschaftsteuerrechtlichen Systematik folgend wäre es auch im Zusammenhang mit dem

⁸⁸¹ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁸⁸² So auch das Verständnis der „Verfügung“ i.S. von erbschaftsteuerrechtlich relevanten Poolvereinbarungen. Vgl. hierzu unter vielen: *Wachter*, ErbR 2016, 174 (176).

⁸⁸³ So im Endeffekt auch die Finanzverwaltung in Bezug auf Poolvereinbarungen: R E 13a.17 Abs. 1 ErbStR 2019.

⁸⁸⁴ So auch der Gedankengang von: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, §13a ErbStG Rn.233.

⁸⁸⁵ Ebenso die allgemeine Ansicht der Literatur: *Feick/Nordmeier*, DStR 2009, 893 (894) m.w.N.; *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.91 f.; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.155 (Stand: August 2018); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn. 401 f. (Stand: April 2019).

⁸⁸⁶ R E 13b.6 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.

Vorab-Abschlag notwendig, dass der Begriff der „Verfügung“ sich nur auf die freie Übertragungsmöglichkeit bezieht⁸⁸⁷.

Die vorherigen Ausführungen zum Telos und Systematik sprechen demzufolge für die einschränkende Auslegung des weiten Wortlauts hin zum erbschaftsteuer-spezifischen Verständnisses, dass sich die Verfügungsbeschränkung im Vorab-Abschlag allein auf die Einschränkung der maßgebenden, *freien Übertragungsmöglichkeit* bezieht⁸⁸⁸. Keine schädliche „Verfügung“ ist dementsprechend – gleich der Ansicht der Finanzverwaltung⁸⁸⁹ – die Belastung des Anteils durch die Bestellung eines Nießbrauches⁸⁹⁰ oder eines Pfandrechts.

bb) Modifizierte Maßgeblichkeit der freien Übertragungsmöglichkeit

Folgend der hier ausgeführten erbschaftsteuerspezifischen Auslegung hin zur freien Übertragungsmöglichkeit sind vom Begriff der „Verfügung“ sowohl die Verfügung unter Lebenden als auch die Verfügung von Todes wegen durch Testament oder Erbvertrag umfasst. An dieser Stelle stellt sich daher die Frage, ob es einer weitergehenden teleologisch einschränkenden Auslegung des Wortlauts dahingehend bedarf, dass auch der Erwerb von Todes wegen nicht unter die Verfügungsbeschränkung von Nummer 2 fällt.

Zu unterscheiden ist beim Erwerb von Todes wegen zwischen dem Erwerb kraft Gesetzes, bei dem es sich schon zivilrechtlich nicht um eine Verfügung handelt, und dem Erwerb kraft Verfügung des Erblassers durch Testament oder

⁸⁸⁷ Eine derartige systematische Verbindung stellt auch die Finanzverwaltung selbst her, indem sie in R E 13a.20 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 a.E. auf 13b.6 Abs. 4 ErbStR 2019 verweist.

⁸⁸⁸ I.E. so auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (693); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (57); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.233; *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.194; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.26 (Stand: April 2017); *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG Rn.289 (Stand: Januar 2018); *Knittel*, ErbStB 2018, 339 (344); a.A.: *Landsittel*, ZErB 2016, 383 (385); *Schmitz*, RNotZ 2016, 502 (507); *Hannes*, ZEV 2016, 554 (557); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20328); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.109, 111; *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.484 (Stand: November 2017); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.354 (so auch schon: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (373)).

⁸⁸⁹ R E 13a.17 Abs. 1 ErbStR 2019.

⁸⁹⁰ Hiervon ist eine Ausnahme zu machen: Entsprechend des Zwecks der Norm den familiären Einfluss im Unternehmen zu wahren, scheint der Nießbrauch allerdings dann ausnahmsweise eine „Verfügung“ im Sinne des Vorab-Abschlages darzustellen, wenn der Nießbraucher u.a. aufgrund bestehender Stimmrechte ausnahmsweise als wirtschaftlicher Eigentümer – § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO – zu qualifizieren ist.

Erbvertrag. Bzgl. des Erwerbs kraft Verfügung ist zu beachten, dass „ein Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder nicht zu errichten, aufzuheben oder nicht aufzuheben, [...] nichtig“ ist – § 2302 BGB. Einschränkungen von diesem Grundsatz finden sich nur im Rahmen von gesetzlichen Ausnahmefällen wie dem Erbvertrag gem. § 2289 Abs. 1 S. 2 BGB und dem gemeinschaftlichen Testament gem. § 2271 Abs. 2 BGB. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass jede vertragliche Verpflichtung dahingehend, dass der Erblasser eine bestimmte Verfügung mit einem entsprechenden Inhalt zu treffen hat, nichtig ist⁸⁹¹. Davon abzugrenzen sind jedoch zulässige gesellschaftsvertragliche Gestaltungen, in denen die Vereinbarung getroffen wird, dass eine Fortsetzung – hier der Personengesellschaft – nur mit bestimmten (qualifizierten) Personen erfolgen darf – sog. qualifizierte Nachfolgeklausel. Der Erblasser wird hierbei gerade nicht in seiner Testierfreiheit eingeschränkt, er kann weiterhin nach eigenem Ermessen einen Erben benennen. Die gesellschaftsvertragliche Beschränkung bewirkt lediglich, dass die Möglichkeit besteht, dass der Erbe entgegen des Willens des Erblassers nicht Gesellschafter werden kann⁸⁹². In einer derartigen Konstellation steht dem Erben zivilrechtlich allein ein Abfindungsanspruch gem. § 738 Abs. 1 S. 2 BGB zu, wohingegen der Anteil des Erblassers am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zuwächst – § 738 Abs. 1 S. 1 BGB. Bei einer derartigen Anwachsung des Gesellschaftsvermögens bei den Mitgesellschaftern handelt es sich nicht um eine Verfügung über einen Gesellschaftsanteil⁸⁹³. Eine gesellschaftsvertragliche Gestaltungsmöglichkeit gleich der qualifizierten Fortsetzungsklausel besteht bei Kapitalgesellschaften dem Grunde nach nicht. Bezöge sich die Verfügungsbeschränkung des Vorab-Abschlages auch auf den Erwerb von Todes wegen, so würde dies für die Kapitalgesellschaften bedeuten, dass sie im Rahmen ihrer Satzung vereinbaren müsste, dass bei Erbeinsetzung einer Person, welche die qualitativen Voraussetzungen von Nummer 2 nicht erfüllt, eine Zwangsabtretung an die übrigen Gesellschafter beziehungsweise eine Einziehung zu erfolgen hat⁸⁹⁴ – § 34 Abs. 1 und Abs. 2 GmbHG.

⁸⁹¹ Hierzu: *Musielak*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 2302 BGB Rn.2 m.w.N.

⁸⁹² Hierzu ausführlich: *Gebel*, BB 1995, 173 (174).

⁸⁹³ So auch: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.26 (Stand: April 2017).

⁸⁹⁴ *Seibt*, in: Scholz, GmbHG, § 15 Rn.29 ff.

Es ist folglich festzuhalten, dass die Möglichkeit der gesellschaftsvertraglichen Beschränkung bei Personengesellschaften besteht und auch bei Kapitalgesellschaften Konstellationen denkbar sind, durch die verhindert werden kann, dass ein nicht qualifizierter Erbe Gesellschafter wird. Hieraus kann jedoch nicht der allgemeine Rückschluss darauf gezogen werden, dass die Verfügungsbeschränkung des Vorab-Abschlages auch den Erwerb von Todes wegen notwendigerweise umfasst. Das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsbeschränkung bezieht sich auf „die Verfügung“. „Die Verfügung“ zum Zeitpunkt des Todes kann jedoch nicht unmittelbar aufgrund der zivilrechtlichen Vorgabe gem. § 2302 BGB eingeschränkt werden. Auch dem Telos der Norm widerspricht eine derartig eingeschränkte Auslegung nicht. Zwar soll anhand der Verfügungsbeschränkungen der familiäre Einfluss im Unternehmen gewahrt bleiben, von einer Gefährdung von diesem kann dem Grunde nach jedoch bei einer uneingeschränkten Übertragungsmöglichkeit zum Zeitpunkt des Todes nicht ausgegangen werden. Dementsprechend streiten hier die nachvollziehbareren Argumente dafür, dass der Gesetzgeber sich bei den Beschränkungen der freien Übertragbarkeit allein auf Verfügungen zu Lebzeiten beziehen wollte⁸⁹⁵.

cc) Sonderfall: Sonderbetriebsvermögen

Die notwendige Beschränkung der Verfügung erfolgt ausdrücklich „über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft“. Erfasst wird von den notwendigen Beschränkungen – folgend dem Wortlaut – nur die Beteiligung an der *Personengesellschaft*. Der Gesetzgeber bezieht sich daher allein auf den zivilrechtlichen Begriff und nicht auf den steuerlichen Begriff des „Mitunternehmeranteils“. Aufgrund der fehlenden Bezugnahme zum Steuerrecht erscheint es nur schlüssig, wenn die notwendigen Beschränkungen sich auch nicht auf etwaiges Sonderbetriebsvermögen beziehen müssen⁸⁹⁶. Eine derartige Wortlautauslegung im Zusammenhang mit der Verfügungsbeschränkung scheint im Hinblick auf die Ausführungen zum Sonderbetriebsvermögen

⁸⁹⁵ Ebenso: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173); *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (692); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.355; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG, Rn.205 (Stand: August 2018); a.A. auch diesbezüglich u.a.: *Landsittel*, ZERB 2016, 383 (385); *Hannes*, ZEV 2016, 554 (557); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103); *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.194; sowie die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 ErbStR 2019, welche unter den Begriff der Verfügung auch die von Todes wegen fassen.

⁸⁹⁶ So auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173).

im Rahmen der Entnahmebeschränkung von Nummer 1 ebenfalls nur systematisch konsequent⁸⁹⁷.

dd) Sonderfall: Verfügungen unter Zustimmungsvorbehalt

Darüber hinaus stellt sich die Auslegungsfrage, ob mit dem Begriff der „Verfügung“ nur die ansonsten im jeweiligen Vertrag vereinbarten, zustimmungsfrei möglichen Verfügungen gemeint sind⁸⁹⁸ oder ob sämtliche Verfügungen (sowohl die zustimmungsfreien als auch die zustimmungsbedürftigen) nach dem Willen des Gesetzgebers von einem entsprechenden Zustimmungsvorbehalt umfasst sein sollen.

Weder der Wortlaut der Norm noch die Gesetzesbegründung unterscheiden zwischen den verschiedenen Arten der Verfügung. Bezieht man den Begriff der „Verfügung“ nur auf die ansonsten zustimmungsfreien Verfügungen, so hätte dies zur Folge, dass eine Verfügung an eine Person außerhalb des Personenkreises von Nummer 2 keinen Verstoß im Sinne des Vorab-Abschlages darstellt, wenn die Gesellschafterversammlung der Verfügung zugestimmt hat. Der Begriff der „Verfügungsbeschränkung“ würde damit gleichgestellt mit Vinkulierungsklauseln, welche die freie Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen verhindern, jedoch mit einem Zustimmungsvorbehalt versehen werden können⁸⁹⁹. Der Erhalt des familiären Einflusses im Unternehmen wäre demnach nicht mithilfe der geforderten Verfügungsbeschränkung vollumfänglich sichergestellt. Ob dies dem Zweck des Vorab-Abschlages mithilfe der Beschränkungen typisierend ein Familienunternehmen zu erfassen, entspricht ist fraglich. Zudem verweist die Gesetzesbegründung darauf, dass der Vorab-Abschlag wegen des häufig nicht vorhandenen „freien Handels“⁹⁰⁰ der Anteile gewährt werden soll. Bezieht man diesen Teil der Gesetzesbegründung bei der hier zu beantwortenden Auslegungsfrage mit ein, so scheint dieser Begründungsansatz dann verfehlt, wenn man an dieser Stelle eine extensive Wortlautauslegung zuließe. Würde die Verfügung auf familienfremde Dritte aufgrund der individuellen Zustimmung

⁸⁹⁷ Siehe hierzu: Zweiter Teil C. III. 3. b) bb).

⁸⁹⁸ So wohl: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (373) (sowie erneut bestätigend in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.356); *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (692); *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430); *Weber*, DStZ 2017, 13 (17); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (60); *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.485 (Stand: November 2017); *Philipp*, in: *Viskorf/Schuck/Wälzholz*, § 13a ErbStG Rn.193.

⁸⁹⁹ *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173); *Söffing*, in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.289.22 (Stand: April 2017).

⁹⁰⁰ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

der Gesellschafter grundsätzlich keinen Verstoß gegen die in Nummer 2 geforderte Verfügungsbeschränkung darstellen, so läge gerade kein derart eingeschränkter freier Handel der Anteile zugrunde, auf den sich jedoch wiederum die Verschonungsbedürftigkeit stützt.

Es ist mithin (nach hier vertretener Ansicht) nicht mit dem Willen des Gesetzgebers und dem verfolgten Zweck der Regelung vereinbar, wenn eine Verschonung u.a. aufgrund einer eingeschränkten Verfügung gewährt werden würde, obwohl diese dem Grunde nach, aufgrund der Möglichkeit der Zustimmung der Gesellschafter, tatsächlich gar nicht besteht. Einfache Vinkulierungsklauseln scheinen demnach nicht den strengeren gesetzgeberischen Anforderungen an die Verfügungsbeschränkungen bei dem Vorab-Abschlag zu entsprechen⁹⁰¹.

Umfasst von dem Begriff der „Verfügung“ sind infolgedessen sämtliche Verfügungen. Handelt es sich um eine zustimmungsnotwendige Verfügung, ist die Zustimmung der Gesellschafter davon abhängig, ob die Verfügung zugunsten einer Person im Sinne der Nummer 2 erfolgt. Dementsprechend führen auch die üblichen Regelungen in Satzungen oder Gesellschaftsverträgen in Bezug auf Vorkaufs- beziehungsweise Übernahmerechte der Gesellschafter zu einem Verstoß der Verfügungsbeschränkungen, wenn bei Ausschlagung des Rechts durch jeden Gesellschafter weiterhin die Möglichkeit der Verfügung des Anteils an einen Dritten besteht.

ee) Zusammenfassung

Es ist an dieser Stelle zusammenfassend festzuhalten, dass der Begriff der „Verfügung“ im Rahmen des Vorab-Abschlages folgend der erbschaftsteuerspezifischen Auslegung dem Grunde nach sämtliche freie Übertragungsmöglichkeiten beinhaltet. Ob es sich bei den Verfügungen um zustimmungsbedürftige oder zustimmungsfreie handelt, ist ohne Belang. Von dieser Grundregel sind jedoch Ausnahmen in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung zum Zeitpunkt des Todes sowie die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zu machen.

⁹⁰¹ R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 2 ErbStR 2019; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.22 (Stand: April 2017); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (45); *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320 (20328); *Bäumel*, DB 2018, 521 (523); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.110; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.205 (Stand: August 2018); a.A. i.E. nun auch: *Wachter*, DB 2017, 804 (806), anders dieser noch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173).

c) Der Begriff des *Mitgesellschafters* im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG

Ob eine unschädliche Verfügung ebenfalls an einen Mitgesellschafter möglich sein sollte, war bei der Ausgestaltung der Norm lange Zeit umstritten. In den ersten Gesetzentwürfen des Bundestages kam eine derartige Übertragungsmöglichkeit zunächst nicht in Betracht. Erst mit der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses am 22. Juni 2016 wurde die Verfügungsbeschränkung durch die Möglichkeit der Übertragung auf Mitgesellschafter gelockert⁹⁰². Der Finanz- sowie Wirtschaftsausschuss des Bundesrates äußerte diesbezüglich jedoch weiterhin Kritik und forderte die Streichung der Übertragungsmöglichkeit auf den Mitgesellschafter⁹⁰³. Begründet wurde dies u.a. damit, dass mit einer solchen Regelung die Möglichkeit bestünde, „dass mit einer kurzen Wartezeit (in der ein neuer Mitgesellschafter hereingeholt werden kann) auch fremde Dritte einbezogen werden könnten“⁹⁰⁴. Trotz der geäußerten Kritik blieb es jedoch bei der Möglichkeit der Übertragung auf Mitgesellschafter.

Die Überlegung zur Gestaltungsanfälligkeit scheinen nicht praxisnah, da zunächst ein Dritter Gesellschafter des Unternehmens werden müsste, damit auf diesen das Unternehmen beziehungsweise der Unternehmensanteil von einem anderen Gesellschafter (für den ursprünglichen Dritten) steuerfrei übertragen werden kann⁹⁰⁵. Darüber hinaus müssen gem. § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG „die Voraussetzungen des Satzes 1 [...] zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen“, von einer „kurzen Wartezeit“ kann demzufolge nicht pauschal die Rede sein. Zudem besteht weiterhin die Möglichkeit der Verhinderung aufgrund einer möglicherweise missbräuchlichen Gestaltung gem. § 42 AO⁹⁰⁶.

Entsprechend dem eindeutigen Wortlaut der Norm ist eine Übertragung des Unternehmens(-anteils) auf einen Mitgesellschafter beschränkungsirrelevant. Der Wortlaut der Norm umfasst jedoch nicht die Angehörigen des Mitgesellschafters an sich. Eine Übertragung auf solche Personen ist dementsprechend dem Grunde nach schädlich.

⁹⁰² BT-Drs. 18/8911.

⁹⁰³ BR-Drs. 344/1/16, S. 3.

⁹⁰⁴ BR-Drs. 344/1/16, S. 3.

⁹⁰⁵ *Bäumli*, DB 2016, 1600 (1602).

⁹⁰⁶ So ebenfalls: *Bäumli*, DB 2016, 1600 (1602).

Fraglich ist jedoch, ob in bestimmten Konstellation nicht der aus der Grunderwerbsteuer bekannte Grundsatz der interpolierenden Betrachtungsweise übertragen werden kann, sodass auch die direkte Übertragung eines Gesellschaftsanteils auf einen Angehörigen eines Mitgesellschafters unschädlich erfolgen können müsste.

Die interpolierende Betrachtungsweise findet im Rahmen der Grunderwerbsteuer – soweit kein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO vorliegt – dann Anwendung, wenn zwei Steuerbefreiungen aufeinander treffen, die für sich gesehen zwar nicht einschlägig sind, jedoch bei Zusammenschau zu einer Steuerbefreiung führen, „die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt“⁹⁰⁷. Eine derartige summarische Beurteilung darf allerdings nicht zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der Befreiungsvorschrift über den Zweck hinaus beitragen⁹⁰⁸.

Der Vorab-Abschlag beschränkt die Anteilsverfügung auf die in Nummer 2 abschließend aufgezählten Personenkreise. Zweck dieser Verfügungsbeschränkung ist, den bestehenden familiären Einfluss im Unternehmen über die Generationen hinweg zu wahren. Eine direkte Übertragungsmöglichkeit eines jeden Gesellschafters auf Angehörige von anderen Gesellschaftern könnte diesem Zweck jedoch entgegenstehen. Bestünde die Möglichkeit der Anteilsübertragung auf Personen, die aus Sicht des Übertragenden familien- und gesellschaftsfremde Dritte sind, so entstünde ebenfalls die Gefahr, dass der Gesellschafterkreis des familiengeführten Unternehmens über die Zeit nur noch aus fremden Dritten besteht. Die Begrenzung der allgemeinen Übertragungsmöglichkeit auf Mitgesellschafter und nicht auf deren Angehörige scheint infolgedessen sinnvoll. Dementsprechend ist auch mithilfe des Grundsatzes der interpolierenden Betrachtungsweise die direkte Übertragung auf Angehörige von Mitgesellschaftern grundsätzlich nicht steuerunschädlich möglich.

Allerdings ist eine Ausnahme von dieser Regel wiederum im Hinblick auf den Telos der Norm zu machen. Ist eine Anteilsübertragung auf einen Mitgesellschafter gem. § 13a Abs. 9 S.1 Nr. 2 1. Alt. ErbStG und eine weitergehende Übertragung des Mitgesellschafters auf seine Angehörigen gem. § 13a Abs. 9 S.1 Nr. 2 2. Alt ErbStG unschädlich möglich, so müsste eine Übertragung eines

⁹⁰⁷ BFH v. 16.12.2015 – II R 49/14 –, BStBl. II 2016, 292 (293) m.w.N.

⁹⁰⁸ BFH v. 11.08.2014 – II B 131/13 –, BFH/NV 2015, 5 (6) m.w.N.

Mitgeschafter auf einen Angehörigen eines Mitgeschafter ebenfalls un-
schädlich möglich sein, wenn diese Übertragung gerade auf der Intention des
ursprünglichen Mitgeschafter beruht und es sich demnach nur um einen ab-
gekürzten Übertragungsweg handelt. Mithin scheint beispielweise die Konstellation
Mitgeschafter A überträgt seinen Anteil steuerunschädlich auf Mitgesell-
schafter B, wobei B sich dazu verpflichtet, den Anteil später auf das Kind des A
(E) zu übertragen, steuerunschädlich möglich. Es steht der Unschädlichkeit auf-
grund der zusammenfassenden Betrachtungsweise nicht entgegen, dass Mitge-
schafter B an einen fremden Dritten überträgt.

Dem Grundsatz der interpolierenden Betrachtungsweise folgend scheint dem-
entsprechend die schädliche Übertragung auf Angehörige von Mitgeschaftern
nur auf Fälle begrenzt, auf die die zusammenfassende Art und Weise der
Betrachtung keine Anwendung findet.

d) Der Begriff der *Angehörigen* im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG

Der Gesetzgeber verweist in der Fassung des Gesetzentwurfs vom 22. Juni 2016
bei dem Begriff des Angehörigen ausdrücklich auf § 15 AO. Umfasst ist demnach
der vollständige verfahrensrechtliche Angehörigenbegriff (zuvor beschränkte sich
der Verweis auf § 15 Abs. 1 AO⁹⁰⁹). Durch den ausdrücklichen Verweis auf § 15
AO, deckt sich die Auslegung des Angehörigenbegriffs im Rahmen des Vorab-
Abschlages mit dem von § 15 AO vollumfänglich. Angehöriger im Sinne des § 15
AO ist nach dem abschließenden Katalog⁹¹⁰:

„(1) [...]

1. Der Verlobte, auch im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes,
2. Der Ehegatte oder Lebenspartner,
3. Verwandte und Verschwägerte gerader Linie,
4. Geschwister,
5. Kinder der Geschwister,
6. Ehegatten oder Lebenspartner der Geschwister und Geschwister der Ehegat-
ten oder Lebenspartner
7. Geschwister der Eltern,

⁹⁰⁹ BT-Drs. 18/5923, S. 10.

⁹¹⁰ *Gersch*, in: Klein, § 15 AO Rn.1.

8. Personen, die durch ein auf längere Dauer angelegtes Pflegeverhältnis mit häuslicher Gemeinschaft wie Eltern und Kind miteinander verbunden sind (Pflegeeltern und Pflegekinder)

(2) Angehörige sind die in Absatz 1 aufgeführten Personen auch dann, wenn

1. in den Fällen der Nummern 2,3 und 6 die die Beziehung begründende Ehe oder Lebenspartnerschaft nicht mehr besteht;
2. in den Fällen der Nummern 3 bis 7 die Verwandtschaft oder Schwägerschaft durch Annahme als Kind erloschen ist;
3. im Fall der Nummer 8 die häusliche Gemeinschaft nicht mehr besteht, sofern die Personen weiterhin wie Eltern und Kind miteinander verbunden sind.“

Der Begriff des Angehörigen im Sinne des Vorab-Abschlages ist aufgrund der Bezugnahme auf § 15 AO insofern weitgehender, als dass auch Personen, zu denen einmal ein Angehörigkeitenverhältnis bestand, weiterhin Angehörige im Sinne des § 15 AO und mithin auch im Sinne des Vorab-Abschlages sind – vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AO. Kein Angehöriger im Sinne des verfahrensrechtlichen Angehörigenbegriffs ist jedoch der nichteheliche Lebenspartner. Zudem sind die Kindeskinde der Geschwister (Großnichten und Großneffen) keine Angehörigen⁹¹¹. Ein Angehörigenverhältnis besteht auch nicht zwischen den Kindern der Geschwister (Cousinen und Cousins)⁹¹². Folglich ist die freie Übertragung auf eine solche Person als eine „schädliche“ Verfügung im Sinne des Vorab-Abschlages zu qualifizieren.

e) Der Begriff der *Familienstiftung* im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG

Gemäß dem eindeutigen Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 3. Alt. ErbStG ist die Übertragung einer erbschaftsteuerbegünstigten Beteiligung auf eine Familienstiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unschädlich möglich.

Bei einer Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG handelt es sich um eine rechtsfähige Stiftung gem. §§ 80 ff. BGB, welche wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet worden ist⁹¹³. Der Erbschaftsteuerpflicht unterliegt das Vermögen einer Familienstiftung dann, wenn es zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

⁹¹¹ Musil, in: HHSp, § 15 AO Rn.29.

⁹¹² Musil, in: HHSp, § 15 AO Rn.29.

⁹¹³ Oertzen, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.30 f.

hatte – § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Der Begriff der „Familie“ umfasst hierbei wiederum den Begriff des Angehörigen im Sinne des § 15 AO⁹¹⁴.

Der Wortlaut des Vorab-Abschlages verlangt nicht, dass die Stiftung im Interesse der Familie eines Mitgesellschafters oder eines Angehörigen im Sinne des Vorab-Abschlages errichtet worden ist, demzufolge ist auch die Übertragung auf eine Familienstiftung im Interesse der Familie eines Mitarbeiters unschädlich⁹¹⁵.

Obwohl der Gesetzgeber pauschal auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG verweist, schließt die konkrete Bezugnahme im Wortlaut des Vorab-Abschlages auf „Familienstiftungen“ die grundsätzlich von § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG mitumfassten Familienvereine aus⁹¹⁶. Eine Übertragung auf einen Familienverein führt deswegen zu einer schädlichen Verfügung.

Der Umstand, dass der Vorab-Abschlag ausdrücklich auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG verweist, schließt die unschädliche Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung jedoch nicht per se aus⁹¹⁷. Für diese Sichtweise spricht, dass der Gesetzgeber ausdrücklich nur auf Familienstiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, daher auf das „Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist“, verweist. Auf inländische Familienstiftungen wird nicht ausdrücklich Bezug genommen, dieser Rückschluss kann nur über § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG geschlossen werden⁹¹⁸. Die unschädliche Übertragungsmöglichkeit auf ausländischen Familienstiftungen scheint auch nur systemkonsequent, soweit man sich an dieser Stelle erneut vergegenwärtigt, dass der Vorab-Abschlag sowohl für inländische als auch für ausländische Beteiligung erteilt werden kann⁹¹⁹. Zudem würde die Annahme eines Ausschlusses von ausländischen Stiftungen zu dem nicht zu unterschätzenden

⁹¹⁴ Hierzu u.a.: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 1 Rn.17 m.w.N.

⁹¹⁵ So auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172).

⁹¹⁶ *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (57).

⁹¹⁷ *Reich*, DStR 2016, 2447 (2448); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (44); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a, Rn.109; so wohl auch die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 1 ErbStR 2019; a.A. hingegen: *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.231; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.653; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.19 (Stand: April 2017); *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.287 (Stand: Januar 2018).

⁹¹⁸ So auch die Argumentation von: *Reich*, DStR 2016, 2447 (2448).

⁹¹⁹ Siehe hierzu: Zweiter Teil C. III. 1. a).

Problem führen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 ff. AEUV (die Freiheit über die Grenzen eines Mitgliedstaates der Gemeinschaft hinweg Übertragungen von Geld- oder Sachkapital vorzunehmen⁹²⁰) beeinträchtigt sein könnte⁹²¹.

Aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist ebenso eine Übertragung der Gesellschaft beziehungsweise des Gesellschaftsanteils auf eine Familienholdinggesellschaft oder eine gemeinnützige Stiftung schädlich im Rahmen des Vorab-Abschlages⁹²². Nach der Systematik des Erbschaftsteuerrechts wäre indes eine Übertragung auf eine gemeinnützige Stiftung möglich gewesen – vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG. Der Ausschluss gemeinnütziger Stiftungen ist jedoch auch hier aufgrund des klaren und eindeutig zu erkennenden Willen des Gesetzgebers durch die Bezugnahme auf Familienstiftungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und aufgrund des konträren dahingehenden Auslegungsergebnisses nicht möglich⁹²³.

f) Übertragungsmöglichkeit auf eine vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft

Neben diesen allgemeinen Auslegungsfragen zum Begriff der „Verfügung“ stellt sich zudem eine speziellere bzgl. der Übertragungsmöglichkeit etwaiger Gesellschaftsanteile auf eine vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft, soweit Gesellschafter dieser Familienpersonengesellschaft lediglich der begünstigte Personenkreis des Vorab-Abschlages ist. Die Finanzverwaltung beurteilt

⁹²⁰ *Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 63 (ex-Art. 56 EGV) Rn.10.

⁹²¹ So auch schon: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172 f.); *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.19 (Stand: April 2017); kritisch hierzu ebenfalls: *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558); *Weber*, DStZ 2017, 13 (17).

⁹²² *Söffing*, ErbStB 2016, 235 (237) (nochmals bestätigend in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.289.16 (Stand: April 2017)); *Landsittel*, ZErB 2016, 383 (387); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172); *Reich*, DStR 2016, 2447 (2448); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3102); *Weber*, DStZ 2017, 13 (17); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (44); *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (60); *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.652; *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.353; *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.484 (Stand: November 2017); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.223 (Stand: Dezember 2017).

⁹²³ Vgl. bzgl. der Auslegungsgrenzen bei eindeutigem Wortlaut: BVerfG v. 11.06.1958 – 1 BvL 149/52 –, BVerfGE 8, 28 (34); v. 30.06.1964 – 1 BvL 16/62, u.a. –, BVerfGE 18, 97 (111); v. 22.10.1985 – 1 BvL 44/83 –, BVerfGE 71, 81 (105); v. 14.06.2007 – 2 BvR 1447/05 –, BVerfGE 118, 212 (234).

eine solche Übertragung als schädliche Verfügung⁹²⁴. Ob sie sich mit dieser Annahme noch innerhalb des Auslegungsumfanges des Vorab-Abschlages befindet, bedarf der Überprüfung.

Der Wortlaut sieht eine derartige Übertragungsmöglichkeit „auf“ eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht vor. Eine unschädliche Übertragungsmöglichkeit ist lediglich bei Verfügung „auf“ Mitgesellschafter, „auf“ Angehörige im Sinne des § 15 AO und „auf“ Familienstiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gegeben. Die Aufzählung im Zusammenhang mit Nummer 2 ist als eine abschließende zu erfassen. Es fehlt bei ihr an der Verwendung von bestimmten Schlagworten, welche auf eine nicht abschließende Aufzählung hingedeutet hätten, beispielsweise „insbesondere“. Eine Auslegung entgegen des ausdrücklichen Wortlauts ist jedoch hier möglich, wenn der anhand der teleologischen Auslegung ermittelte eigentliche Wille des Gesetzgebers ein anderer ist.

Das Telos des Vorab-Abschlages streitet an dieser Stelle zunächst ebenfalls dafür, dass nach Ansicht des Gesetzgebers eine Übertragung auf eine natürliche oder juristische Person außerhalb des abschließend aufgezählten Personenkreises aufgrund des damit einhergehenden familienfremden Einflusses zu einer zweckverfehlenden Bestandsgefährdung führt. Dem folgend würde eine Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft⁹²⁵, auch wenn an dieser Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übertragung nur Personen im Sinne von Nummer 2 beteiligt wären, eine schädliche Verfügung darstellen. Insbesondere im Hinblick auf die Übertragung auf eine Familienpersonengesellschaft bedarf diese teleologische Auslegung jedoch einer vertiefenden Beurteilung.

Bei einer Personengesellschaft im Allgemeinen erfolgt gem. § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG eine transparente Bewertung der Anteilsübertragung durch die Einzelbewertung der anteiligen Wirtschaftsgüter sowie gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesamthand⁹²⁶. Zwar wird zivilrechtlicher Anteilseigner des Familienunternehmens bei Übertragung des Anteils auf eine Personengesellschaft nicht die dahinterstehenden Gesellschafter der jeweiligen Familien-KG/OHG/GbR. Die KG oder OHG sind vielmehr selbst gem. § 124 Abs. 1 HGB/§ 124 Abs. 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB Träger von Rechten

⁹²⁴ R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStR 2019.

⁹²⁵ Soweit es sich hierbei nicht um eine Mitgesellschafterin handelt.

⁹²⁶ *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172); ebenso: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.205 (Stand: August 2018), hinsichtlich vermögensverwaltender Personengesellschaften.

Pflichten⁹²⁷, sodass bei der Übertragung des Familienunternehmensanteils auf eine KG oder OHG (gleiches gilt auch für die (Außen-)GbR⁹²⁸) die Personengesellschaft selbst und nicht ihre dahinter stehenden Gesellschafter zivilrechtlicher Anteilseigner werden⁹²⁹. Dennoch widerspricht die Übertragung auf eine Familien-KG/OHG/GbR aufgrund der Transparenz dieser Gesellschaftsform nicht dem Zweck des Vorab-Abschlages. Überträgt ein Gesellschafter der Familien-KG/OHG/GbR seinen Anteil auf einen familienfremden Dritten, so handelt es sich bei dieser Verfügung wegen der Transparenz der Personengesellschaft um eine schädliche Verfügung des jeweiligen Anteilseigners der Familien-KG/OHG/GbR. Es besteht daher nicht die Gefahr der indirekten Ausweitung des Gesellschafterkreises nur aufgrund der Übertragung auf eine Personengesellschaft. Durch diese Übertragung eines Anteils auf eine derartige Familienpersonengesellschaft und der Stellung der Gesellschaft als Anteilseigner können vielmehr gleich der direkten Übertragung auf Angehörige gem. § 15 AO und Mitgesellschafter nur der begünstigter Personenkreis Einfluss auf das Familienunternehmen nehmen. Im Rahmen des Vorab-Abschlages stellt sich demzufolge eine andere Ausgangssituation als bei § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wonach schon folgend dem Wortlaut eine „unmittelbare“ Gesellschafterstellung vorliegen muss⁹³⁰.

Mithin streiten in Bezug auf die Übertragung des Anteils auf eine Personengesellschaft im Allgemeinen die teleologischen Argumente für eine Ausweitung des Wortlauts hin zu einer unschädliche Übertragungsmöglichkeit⁹³¹.

Fraglich ist jedoch, ob diese Argumente auch bei der Übertragung auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft greifen. Gleich den oben ausgeführten Erläuterungen ist auch bei der Übertragung auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft allein diese Gesellschafterin. Eine Verfügung über ihre Beteiligungen an familienfremde Personen würde zudem auch hier aufgrund der Transparenz zu einer schädlichen Übertragung im Sinne des Vorab-Abschlages

⁹²⁷ Dieser Verweis erfolgt auch bei BFH-Urteil über die Notwendigkeit des unmittelbaren Haltens einer Beteiligung: BFH v. 11.06.2013 – II R 4/12 –, BStBl. II 2013, 742.

⁹²⁸ Hierzu: BGH v. 02.10.1997 – II ZR 249/96 –, DB 1997, 2425.

⁹²⁹ BGH v. 16.07.2001 – II ZB 23/00 –, BGHZ 148, 291; vgl. zu einer ähnlichen Problematik bei § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG: BFH v. 11.06.2013 – II R 4/12 –, BStBl. II 2013, 742.

⁹³⁰ Zur Auffassung des BFH bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft: BFH v. 11.06.2013 – II R 4/12 –, BStBl. II 2013, 742 (744 f.).

⁹³¹ Ebenso: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172) (nochmals bestätigt in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.646); *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.193; a.A. hingegen: *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.231.

führen. Dementsprechend kann man die Argumente bzgl. der Personengesellschaft im Allgemeinen auch in diesem Zusammenhang anführen. Allerdings besteht bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Besonderheit, dass es sich bei ihr um eine Gesellschaft handelt, deren Übertragung dem Grunde nach keiner erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung zugänglich ist. Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft qualifiziert sich nicht dadurch, dass sie Arbeitsplätze schafft oder die deutsche Wirtschaft besonders voran treibt, sie dient vorrangig allein der risikolosen Renditeerzielung⁹³². Bestünde infolgedessen die Möglichkeit Anteile an dem ursprünglich als verschonungswürdig qualifizierten Familienunternehmen auf eine Gesellschaft zu übertragen, welche – nach Ansicht des Gesetzgebers – im Rahmen der Unternehmensführung keine Gemeinwohlinteressen fördert, so scheint dies im Konflikt zu dem Zweck der Norm, eine bestimmte Unternehmensform aufgrund ihrer prägenden Aspekte zu verschonen, zu stehen.

Eine teleologische Ausweitung des zu engen Wortlauts ist dementsprechend hier nur insoweit notwendig, als dass es sich um keine vermögensverwaltende Personengesellschaft handelt⁹³³. Die Finanzverwaltung verweigert folglich zu Recht die unschädliche Übertragungsmöglichkeit auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft.

Im Ergebnis ist daher nur die Übertragung des Familienunternehmens(-anteils) auf eine nicht vermögensverwaltende Personengesellschaft als „unschädliche“ Verfügung im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG zu qualifizieren.

5. Zentrales Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG

a) Allgemeine Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkung

Das dritte Tatbestandsmerkmal des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG der kumulativ vorliegenden, notwendigen Beschränkungen innerhalb der Satzungen oder Gesellschaftsverträge, ist folgendes:

⁹³² BT-Drs. 16/7918, S. 35.

⁹³³ So i.E. auch die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStR 2019; ebenso: *Bäumel*, DB 2018, 521 (523); kritischer hinsichtlich des Ausschlusses der Übertragungsmöglichkeit auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1172); *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.646; *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.231; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.205 (Stand: August 2018); *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.193.

„Für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft [ist] eine Abfindung vor[zu]sehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt“.

Dieses Tatbestandsmerkmal muss insbesondere im Zusammenhang mit § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG gelesen werden:

„Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen“.

Der Gesetzgeber fordert in Nummer 3 eine gesellschaftsvertragliche beziehungsweise in der Satzung festgeschriebene Abfindungsbeschränkung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus dem Betrieb. In der Höhe ist diese nur noch auf „unter den gemeinen Wert der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder des Anteils an einer Kapitalgesellschaft“ vorgeschrieben. Der Vorschlag, die Höhe der Abfindung auf „unter den gemeinen Wert“ zu beschränken und gleichzeitig die Höhe der Abfindungsbeschränkung mit der Höhe des zu gewährenden Abschlages zu verbinden (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG), folgte aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses am 22. Juni 2016⁹³⁴. Zuvor sah der Gesetzentwurf der Bundesregierung⁹³⁵ vor, dass für die Anhebung der Verschonungsbedarfsprüfungsschwelle auf 52 Millionen Euro u.a. eine Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert“ geregelt sein müsste. Die Verwendung eines solchen unbestimmten Rechtsbegriffes – „erheblich“ – wurde in der Literatur oft kritisiert⁹³⁶. Der Bundestag reagierte auf diese Kritik – ebenso wie auf die Kritik zu der Regelung bei Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung – und schloss sich mit seiner ersten Gesetzesfassung vom 24. Juni 2016⁹³⁷ dem Entwurf des Finanzausschusses⁹³⁸ an. Die Bundesregierung widersprach dieser systematischen und ausdrücklichen Abänderung von § 13a Abs. 9 ErbStG nicht⁹³⁹, sodass seither Nummer 3 und Satz 3 des Vorab-Abschlages systematisch verbunden sind.

⁹³⁴ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁹³⁵ Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 07.09.2015: BT-Drs. 18/5923, S. 10.

⁹³⁶ Vgl. hierzu unter vielen: *Hey*, ifst-Schrift 2015 (506), 11 (25 f.).

⁹³⁷ BT-Drs. 344/16.

⁹³⁸ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁹³⁹ BR-Drs. 344/1/16, S. 3.

Im Folgenden soll nun auch Nummer 3 nach den bekannten Methoden ausgelegt werden.

b) Der Begriff des *Ausscheidens aus der Gesellschaft* im Zusammenhang mit der zu zahlenden *Abfindung*

aa) Zivilrechtliche Grundlagen

Der Gesetzgeber verfolgt auch bei Nummer 3 des Vorab-Abschlages einen gewollten Gleichlauf der Verschonungsgewährung für Personen- und Kapitalgesellschaften. Trotz dieses gewollten Gleichlaufs der Verschonungsgewährung werden Personen- und Kapitalgesellschaften zivilrechtlich und darauf aufbauend auch steuerrechtlich unterschiedlich behandelt. Aufgrund dieser unterschiedlichen Handhabung soll zunächst bei Beurteilung des Auslegungsumfanges der Begriffe „Ausscheiden aus der Gesellschaft“ und „Abfindung“ die hierauf basierende unterschiedliche zivilrechtliche Grundlage veranschaulicht werden.

Für die GbR zählt der Gesetzgeber in nicht abschließender Weise in § 736 BGB die Möglichkeiten des Weiterbestehens der Gesellschaft trotz des *Ausscheidens eines Gesellschafters* aus dieser Gesellschaftsform beim Vorliegen einer gesellschaftsvertraglich vereinbarten Fortsetzungsklausel auf⁹⁴⁰. Der Norm entsprechend ist u.a. die Kündigung, der Tod des Gesellschafters oder die Gesellschaftersinsolvenz möglicher Ausscheidensgrund. Als weiterer, nicht gesetzlich geregelter Ausscheidensgrund kommt zudem die Altersgrenze in Betracht⁹⁴¹. Für die OHG und nach § 161 Abs. 2 HGB auch für die KG⁹⁴² stellt § 131 Abs. 3 HGB ebenfalls einen nicht abschließenden Katalog⁹⁴³ von sechs Ausscheidungstatbeständen dar: Tod, Gesellschaftersinsolvenz, Kündigung, Kündigung durch einen Privatgläubiger, Eintritt weiterer im Gesellschaftsvertrag bestimmter Ausscheidungstatbestände, Beschluss der Gesellschafter. Alle Ausscheidungstatbestände haben gemein, dass der Fortbestand des Unternehmens – bei der GbR bei entsprechender Vertragsgestaltung – dem Grunde nach unberührt bleibt. Ausscheidens- und Auflösungsstatbestände sind dementsprechend streng voneinander zu trennen⁹⁴⁴.

⁹⁴⁰ Allgemeine Rechtsfolge des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer GbR ist die Auflösung der Gesellschaft gem. § 727 Abs. 1 BGB.

⁹⁴¹ Schäfer, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 738 BGB Rn.15.

⁹⁴² Beim Tod des Kommanditisten gilt § 177 HGB.

⁹⁴³ Vgl. hierzu ausführlich: Schmidt, in: Münchener Kommentar zum HGB, § 131 HGB Rn.56.

⁹⁴⁴ Vgl. § 131 Abs. 3 S. 2 HGB, §§ 723-735 BGB.

Folge des Ausscheidens eines Gesellschafters einer Personengesellschaft (bei gleichzeitigem Vorliegen einer Fortsetzungsklausel) ist gem. §§ 738 - 740 BGB (teilweise i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB, beziehungsweise §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB, § 1 Abs. 4 PartG) ipso iure die zwingende Anwachsung des Gesellschafteranteils am Gesellschaftsvermögen bei den übrigen Gesellschaftern gem. § 738 Abs. 1 S. 1 BGB. Mit dem Zuwachs des Anteils bei den übrigen Gesellschaftern entsteht beim ausscheidenden Gesellschafter ein *Anspruch gegen die Gesellschaft auf Abfindungszahlung* – § 738 Abs. 1 S. 2 BGB. Die Höhe des Anspruches richtet sich dabei grundsätzlich nach dem Wert, der zu zahlen wäre, wenn es zu einer Auseinandersetzung bei Auflösung der Gesellschaft gekommen wäre – Höhe des Verkehrswerts des Geschäftsanteils. Eine Beschränkung dieser Höhe ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zulässig⁹⁴⁵. Eine Unwirksamkeit kann jedoch aus einer sittenwidrigen Beschränkung der Abfindung gem. § 138 Abs. 1 BGB resultieren. Von einer solchen sittenwidrigen Beschränkung ist dann auszugehen, wenn der vertragliche und der nach dem Verkehrswert zu berechnende Abfindungsanspruch von vornherein in einem groben Missverhältnis zueinanderstehen⁹⁴⁶. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich anhand einer Abwägung des Interesses des ausscheidenden Gesellschafters an einer angemessenen wirtschaftlichen Verwertung seiner Beteiligung und dem Interesse der verbleibenden Gesellschafter an dem Fortbestand des Unternehmens⁹⁴⁷. Eine Abweichung von der gesetzlich vorgegebenen Anwachsungsfolge ist ebenfalls insofern möglich, als dass beispielsweise bei einer OHG vertraglich die Anwachsung bei einem bestimmten Gesellschafter vorgesehen werden kann⁹⁴⁸.

Die körperschaftlich organisierte Kapitalgesellschaft ist dem Grunde nach im Gegensatz zur Personengesellschaft vom Bestand ihrer Mitglieder unabhängig. Trotzdem wird für Kapitalgesellschaften das „Ausscheiden“⁹⁴⁹ eines Gesellschafters gesetzlich nur sehr lückenhaft geregelt. Das GmbHG erkennt beispielsweise in § 21 GmbHG bei der Nichterbringung der Stammeinlage sowie bei

⁹⁴⁵ Vgl. hierzu das Urteil des BGH zur OHG: BGH v. 24.05.1993 – II ZR 36/92 –, ZIP 1993, 1160 (1161).

⁹⁴⁶ Insoweit richtungsweisend bzgl. der möglichen Beschränkungshöhe ist die Entscheidung des BGHs von 1989, wonach die Beschränkung der Abfindung auf die Hälfte des Buchwerts als sittenwidrig beurteilt worden ist: BGH v. 09.01.1989 – II ZR 83/88 –, BB 1989, 1073.

⁹⁴⁷ BGH v. 19.09.2005 – II ZR 342/03 –, BGHZ 164, 107 (115) m.w.N.

⁹⁴⁸ Hierzu: *Schmidt*, in: Münchener Kommentar zum HGB, § 131 HGB Rn.104.

⁹⁴⁹ Ein Begriff der im Zusammenhang mit der Kapitalgesellschaft nicht geläufig ist.

Nachschusspflichten gem. § 27 GmbHG die Möglichkeit des unfreiwilligen Ausscheidens/„Ausschlusses“ des Gesellschafters an. Zudem ist in § 34 Abs. 2 GmbHG für spezielle Fälle die Zwangseinziehung – Amortisation – der Anteile vorgesehen⁹⁵⁰. Abgesehen von diesen gesetzlich geregelten Einzelfällen kann darüber hinaus eine Kündigung aus wichtigem Grund erfolgen⁹⁵¹. Neben diesen beschriebenen Ausschlussmöglichkeiten besteht jedoch nur noch die der Veräußerung des Gesellschaftersanteils gem. § 15 GmbHG an einen Dritten oder der Auflösung der Gesellschaft gem. § 61 GmbHG. Der Unterschied zur Personengesellschaft ist, dass bei der Kapitalgesellschaft aufgrund der körperschaftlichen Organisation der Gesellschaftersanteil nicht ipso iure anwächst. Verstirbt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, so fällt der Gesellschaftersanteil vielmehr zunächst gem. § 15 Abs. 1 GmbHG in den Nachlass. Um nun einen Ausschluss der Erben gleich der ipso iure Anwachsung zu gewährleisten, bedarf es eines eigenständigen zusätzlichen Rechtsaktes, beispielsweise der vertraglichen Vereinbarung der Einziehung der Anteile gem. § 34 GmbHG⁹⁵² – wobei die Kapitalerhaltungsvorschriften beachtet werden müssen. Erfolgt ein solcher eigenständiger Rechtsakt nicht, so kann der Gesellschafter Anteilsinhaber mit ruhenden Stimmrechten bleiben⁹⁵³.

Mit der wirksamen Austritts- beziehungsweise Ausschlusserklärung und beispielsweise anschließender Übernahme gem. § 33 Abs. 1 GmbHG oder bei erfolgter Einziehung des Geschäftsanteils, wird – entsprechend Anwachsung im Rahmen einer Personengesellschaft – eine Abfindungszahlung an den ausgeschiedenen Gesellschafter, primär zu zahlen von der Gesellschaft selbst, fällig⁹⁵⁴. Dem Grunde nach orientiert sich die Höhe der Abfindung ebenfalls an dem Verkehrswert des Anteils, wobei die Zahlung unter dem Vorbehalt der Kapitalerhaltung gem. § 30 GmbHG steht⁹⁵⁵. Eine Abweichung der Abfindungshöhe ist jedoch auch hier aufgrund der Satzungsautonomie im Rahmen des Gesellschaftervertrages möglich. Unter dem Gesichtspunkt der Gesellschafterbenachteiligung

⁹⁵⁰ Vgl. hierzu u.a. ausführlich: *Heinrich*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 31, Rn.47 ff.

⁹⁵¹ BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91 –, BGHZ 116, 359; hierzu ausführlich u.a.: *Stefanink/Punte*, GWR 2018, 403.

⁹⁵² *Benz/Blumenberg/Crezelius*, Erbschaftsteurreform 2016, S. 113.

⁹⁵³ BGH v. 26.10.1983 – II ZR 87/83 –, BGHZ 88, 320 (324) m.w.N.

⁹⁵⁴ Vgl. hierzu u.a.: *Heinrich*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 31, Rn.49; Bzgl. der umstrittenen dogmatischen Grundlage: *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 GmbHG Rn.205 ff. m.w.N.

⁹⁵⁵ Hierzu u.a.: *Sosnitza*, in: Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt, GmbH-Gesetz, § 34 Rn.62 m.w.N.

muss eine derartige Abfindungsbeschränkung vor allem der Sittenwidrigkeitsüberprüfung standhalten⁹⁵⁶.

bb) Erbschaftsteuerspezifische Auslegung

(1) Anlassunabhängigkeit des Ausscheidens

Die vorangestellten zivilrechtlichen Grundlagen lassen erkennen, dass, unabhängig davon, um welche Gesellschaftsform es sich handelt, der *Anlass* für das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft vielseitig sein kann. Eine derartige Vielseitigkeit im Zivilrecht könnte auch auf eine entsprechende Vielseitigkeit beim Vorab-Abschlag hindeuten.

Nun nennt der Vorab-Abschlag keinen ausdrücklichen Verweis auf die zivilrechtlichen Regelungen zum Ausscheiden aus einer Gesellschaft und den darauf aufbauenden Abfindungsanspruch⁹⁵⁷, allerdings ist in diesem Zusammenhang erneut auf die grundlegende bürgerlich-rechtliche Prägung des Erbschaftsteuerrechts⁹⁵⁸ zu verweisen. Die bürgerlich-rechtliche Prägung könnte in diesem Zusammenhang dazu beitragen, dass der Auslegungsumfang der Begriffe „Ausscheiden“ und „Abfindung“ sich an dem oben dargestellten zivilrechtlichen Auslegungsumfang orientiert. Für den Begriff des „Ausscheidens“ würde dies mithin bedeuten, dass dieser auch im Rahmen des Vorab-Abschlages anlassunabhängig auszulegen ist. Eine derartige Konnexität zwischen Begriffen des Erbschaftsteuerrechts und des Zivilrechts kann allerdings – entsprechend der Ausführungen zu Nummer 2 – nur dann angenommen werden, wenn im konkreten Einzelfall keine besonderen Gründe für eine steuerspezifische Auslegung sprechen⁹⁵⁹.

Derartige besondere Gründe könnten sich wiederum vor allem aus dem Zweck der Regelung ergeben. Das Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkung weist insbesondere aufgrund der Verbindung mit der Höhe der Befreiung gemäß Satz 3 mehrere Zweckrichtungen auf, welche schon im Rahmen der „Zwitter“-Stellung des Vorab-Abschlages thematisiert worden sind. Zum einen scheint die

⁹⁵⁶ Vgl. hierzu: *Heinrich*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 36, Rn. 1 ff.; *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 Rn.226 ff.; sowie die weitergehenden Ausführungen auf S. 227 f.

⁹⁵⁷ Ein ausdrücklicher Verweis findet sich bspw. bei § 3 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ErbStG.

⁹⁵⁸ Vgl. hierzu: Zweiter Teil C. I. 1. b).

⁹⁵⁹ BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90 –, BStBl. II 1992, 212; kritisch zu dieser Entscheidung: *Meincke*, StuW 1992, 188 (189); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, Einführung Rn.75 (Stand: November 2015); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, Einführung, Rn.13.

Beschränkung der Abfindungshöhe systeminkonsequent und wohl trotz angenommener konstitutiver Anerkennung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs einen Abschlag auf den gemeinen Wert zu fordern, weil dieser dem Familienunternehmen auf der Bewertungsebene verwehrt worden ist. Zum anderen hat daneben die vertragliche Vereinbarung einer Beschränkung des Abfindungsanspruches im Allgemeinen den Zweck, das Kapital im Unternehmen zu Unterstützung der Unternehmenskontinuität zu binden. Insbesondere die zweite allgemeine Zweckrichtung von Abfindungsbeschränkungen kann jedoch hier im Zusammenhang mit der Beurteilung der Anlassabhängigkeit der Abfindung fruchtbar gemacht werden. Ist Zweck einer Abfindungsbeschränkung die Kapitalbindung im Unternehmen, so muss in Konsequenz hierzu jeglicher „schädlicher“ Kapitalabfluss unter die Beschränkung fallen. Ein derartig „schädlicher“ Kapitalabfluss kann aber gerade bei jeglichem Ausscheiden eines Gesellschafters hervorgerufen werden. Der Zweck einer vertraglichen Abfindungsbeschränkung widerspricht aufgrund dessen hier nicht dem zivilrechtlichen Auslegungsumfang, sondern stimmt mit diesem vielmehr überein. Es liegen dementsprechend keine besonderen Gründe für eine abweichende Auslegung vor. Mithin wird davon ausgegangen, dass der Erbschaftsteuergesetzgeber mit dem Verweis auf das „Ausscheiden aus der Gesellschaft“ auf die Regelungen im Zivilrecht und deren Bedeutung und Umfang verweisen wollte. Die allgemeine, ebenfalls rechtsformunabhängige Bezugnahme des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG auf das „Ausscheiden aus der Gesellschaft“, spricht demgemäß auch für eine *Anlassunabhängigkeit* dieses Tatbestandsmerkmals des Vorab-Abschlages⁹⁶⁰. Infolgedessen ist jeder Grund, sowohl unfreiwilliger als auch jeder freiwillige Austritt aus der Gesellschaft, von Nummer 3 des Abschlages umfasst.

(2) Maßgeblichkeit der Anwachsung/Übertragung des Gesellschaftsanteils

Neben der Auslegung des Wortlauts von Nummer 3 dahingehend, dass ein Ausscheiden nicht auf einen bestimmten Anlass beruhen muss, stellt sich ebenso die Auslegungsfrage, ob es weitergehend einer auf dem Ausscheiden aufbauenden *Anwachsung/Übertragung* des Gesellschaftsanteils *auf eine bestimmte Person* beziehungsweise einem Personenkreis bedarf. Konkret ist demnach auch hier zu untersuchen, ob der zivilrechtliche Umfang des Begriffs der „Abfindung“ auf das Erbschaftsteuerrecht übertragbar ist. Die hier zuvor getätigten Ausführungen

⁹⁶⁰ So auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173).

zum Zivilrecht verdeutlichen, dass, sogar beim Untergang des Gesellschaftsanteils, welcher eintritt, wenn bei einer GmbH nach Ausschluss oder Austritt des Gesellschafters eine gesonderte Einziehung des Gesellschaftsanteils erfolgt⁹⁶¹, der ausscheidende Gesellschafter grundsätzlich einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft hat. Im Rahmen des Zivilrechts erfolgt die Abfindung demnach unabhängig von einer Anwachsung. Die Übertragung des zivilrechtlichen Auslegungsumfanga würde daher auch für eine Unbeachtlichkeit der möglichen Anwachsung/Übertragung im Erbschaftsteuerrecht sprechen.

Der Wortlaut von Nummer 3 nimmt nur generell auf den Fall des abfindungsrelevanten Ausscheidens des Gesellschafters Bezug. Auch in diesem Zusammenhang kann jedoch die angebrachte zweite Zweckrichtung von Abfindungsbeschränkungen im Allgemeinen bei der Beurteilung des Begriffsumfanga Abhilfe schaffen. Ist Zweck der vertraglichen Vereinbarung von Abfindungsbeschränkungen vor allem die Kapitalbindung im Unternehmen, so muss in Konsequenz dazu eine Abfindungsbeschränkung unabhängig von der konkreten Übertragung vertraglich vereinbart werden. Denn die entsprechende kapitalbelastende Abfindung von der Gesellschaft erfolgt übertragungsunabhängig. Erbschaftsteuer-systematisch lässt sich dieses Ergebnis der teleologischen Auslegung indes auch mithilfe eines Umkehrschlusses aus § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG erklären⁹⁶². Sowohl § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG als auch § 7 Abs. 7 ErbStG nehmen konkret Bezug auf das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft bei „Übertragung des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft“. Da es an einer solchen konkreten Bezugnahme auf einen bestimmten Übertragungsvorgang auf *die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft* bei § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG fehlt, kann daraus wiederum geschlossen werden, dass es auf diese bestimmte Übertragung auch nicht ankommen soll.

Dem folgend wird auch hier angenommen, dass der Auslegungsumfang des Begriffs der „Abfindung“ sich am Zivilrecht orientiert. Es ist demnach ohne Bedeutung, ob der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters überhaupt übertragen wird, oder wenn ja, auf welche Person.

⁹⁶¹ *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG § 34 GmbHG Rn.59 ff.

⁹⁶² So wohl auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173); *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 GmbHG Rn.119.

(3) Nicht unter die Abfindungsbeschränkung zu fassende Sonderfälle

Neben dem nun festgestellten Auslegungsumfang der jeweiligen Begriffe nach dem Zivilrecht, schließt die ausdrückliche und systematische Verbindung des Erbschaftsteuergesetzgebers zwischen „Ausscheiden“ und eine zu zahlende „Abfindung“ zudem jeglichen Fall aus, bei dem die Gesellschaft ausnahmsweise nicht dazu verpflichtet ist, dem Gesellschafter eine „Abfindung“ zu zahlen. Ein solcher Fall liegt beispielsweise dann vor, wenn eine rechtsgeschäftliche Übertragung des Kapitalgesellschaftsanteils auf einen gesellschaftsfremden Dritten erfolgt. In einer solchen Konstellation hat der ausscheidende Gesellschafter primär einen Anspruch gegen den Dritten auf Kaufpreiszahlung, die Gesellschaft selbst haftet nur subsidiär⁹⁶³. Ein „Abfindungsanspruch“ der Gesellschaft entsteht als solcher dem Grunde nach nicht. Zudem ist von einem substanzschädlichen Kapitalentzug, der durch die Beschränkung der Abfindung beim Vorab-Abschlag erreicht werden soll, nicht auszugehen⁹⁶⁴. Gleiches gilt demnach beispielsweise auch dann, wenn die Personengesellschafter die Vererblichkeit des Gesellschaftsanteils vereinbart haben und eine qualifizierte Nachfolgeklausel festgelegt worden ist. Nachfolgender Gesellschafter wird nur der qualifizierte Erbe, wohingegen den übrigen Erben ein erbrechtlicher *Abfindungsanspruch* zusteht, allerdings nur gegen den Begünstigten und nicht gegen die Gesellschaft selbst⁹⁶⁵.

Dem ausdrücklichen Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG folgend – *Abfindung* – sind darüber hinaus auch Fälle, bei denen die Kapitalgesellschaft selbst dazu verpflichtet ist, ein etwaiges Entgelt zu entrichten, da sie selbst eigene Anteile erwirbt – § 33 Abs. 2 GmbHG –, nicht von Nummer 3 des Vorab-Abschlages umfasst. Beim Erwerb eigener Anteile gem. § 33 Abs. 2 GmbHG durch die Gesellschaft entsteht beim ausscheidenden Gesellschafter gerade kein *Abfindungsanspruch*, sondern ein Kaufpreiszahlungsanspruch gegen die Gesellschaft⁹⁶⁶. Die Ausgrenzung solcher Fälle entsprechend des eindeutigen Wortlauts führt

⁹⁶³ Hierzu: Klöckner, GmbHR 2012, 1325 (1328).

⁹⁶⁴ So auch u.a.: Wachter, NZG 2016, 1168 (1173); Steger/Königer, BB 2016, 3099 (3103); a.A.: Hannes, ZEV 2016, 554 (558); Crezelius, in: Benz/Blumenberg/Crezelius, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 114 f.; Die Finanzverwaltung verweist allein in R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 S. 2 ErbStR 2019 darauf, dass es nicht ausreicht, „dass ein Verkauf an die unter Nummer 2 genannten Personen unter dem gemeinen zulässig ist“. Hieraus könnte man nun den Rückschluss ziehen, dass auch ein Verkaufspreis zu beschränken ist. Dieser Rückschluss ist m.E. jedoch nicht zwingend.

⁹⁶⁵ Sprau, in: Palandt, BGB, § 727 Rn.4. m.w.N.

⁹⁶⁶ Ausführlich hierzu u.a.: Westermann, in: Scholz, GmbHG, § 33 Rn.17 ff.

auch nicht zu einem „sinnwidrigen Ergebnis“, welches die Möglichkeit einer anderweitigen rechtlichen Würdigung eröffnen würde⁹⁶⁷. Für diese Annahme spricht, dass ein Erwerb eigener Anteile nach § 33 Abs. 2 GmbHG zwar gleich der Abfindungszahlung zu einer Kapitalbelastung führen kann, allerdings ist sie vorrangig als Möglichkeit der Kapitalgesellschaft zu sehen, (beispielsweise bei Familienunternehmen) den Eintritt Dritter und demzufolge eine Zersplitterung der Beteiligungsverhältnisse zu verhindern⁹⁶⁸. Eine Beschränkung dieser Möglichkeit wäre nicht im Sinne der Gesellschaft, sodass eine Beschränkung allein auf Abfindungsansprüche sinnvoll erscheint. Zudem unterscheiden sich Kaufpreiszahlungsanspruch und Abfindungsanspruch insofern, als dass der Abfindungsanspruch unabhängig von einer autonomen Entscheidung der Kapitalgesellschaft selbst in Höhe des Verkehrswertes der Beteiligung fällig werden kann. Der Abfindungsanspruch begründet folglich eine permanent mögliche Kapitalbelastung, der Kaufpreiszahlungsanspruch nicht⁹⁶⁹.

Es ist demnach zusammenfassend festzuhalten, dass allein für die Fälle, in denen die Gesellschaft zur Zahlung eines Abfindungsanspruches verpflichtet ist, der Anspruch im Rahmen des Gesellschaftsvertrages beziehungsweise der Satzung bei Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages nach hiesiger Ansicht zu beschränken ist.

c) Der Begriff des „gemeinen Werts“ im Vergleich zum „Verkehrswert“ des Anteils

Bei dem in Nummer 3 des Vorab-Abschlages zugrunde gelegten „gemeinen Wert“ handelt es sich um einen terminus technicus des Bewertungsgesetzes. Mithilfe des gemeinen Werts erfolgt im (Erbschaft-)Steuerrecht u.a. die Wertermittlung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft zum Stichtag der Entstehung der Steuer⁹⁷⁰. Der Wertmaßstab des gemeinen Werts ist bei der Bewertung nach dem Bewertungsgesetz prinzipiell der Wert, welcher „durch den Preis bestimmt [wird], der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“ – vgl. so die Generalklausel des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG.

⁹⁶⁷ BFH v. 12.12.2002 – III R 33/01 –, BStBl. II 2003, 332 m.w.N.

⁹⁶⁸ Im Allgemeinen hierzu: *Löwisch*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 33 GmbHG Rn.21.

⁹⁶⁹ So auch i.E. schon: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173).

⁹⁷⁰ Bzgl. zur konkreten Ermittlung des gemeinen Werts und zur Problematik dieser Ermittlung bei Familienunternehmen, siehe: Erster Teil C. III.

Der bewertungsrechtliche gemeine Wert ist dementsprechend unter dem Oberbegriff des „Verkehrswerts“ zu fassen⁹⁷¹. Mit der Bundesverfassungsgerichtsentcheidung vom 07. November 2006⁹⁷² regelt nun § 11 BewG sowohl für Wertpapiere und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als auch für Betriebsvermögen über § 109 BewG die allgemeine Orientierung an dem „gemeinen Wert“. Dieser Wert ist, soweit sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten schätzen lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen und der Betrieb nicht an der Börse notiert ist, „unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln“ – § 11 Abs. 2 S. 2 BewG. Als Mindestwert muss jedoch der Substanzwert als gemeiner Wert angesetzt werden – § 11 Abs. 2 S. 3 BewG. Allein die damit ange deutete Methodenvielfalt lässt auf eine gewisse Bandbreite an ermittelten Verkehrswerten schließen, welche als „gemeiner Wert“ im Sinne des Bewertungsgesetzes bezeichnet werden⁹⁷³.

Der Anspruch auf Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters einer Personengesellschaft wird im Rahmen des § 738 Abs. 1 S. 1 BGB (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB) geregelt, wonach die Höhe der Abfindung sich dem Grunde nach auf das „was er bei der Auseinandersetzung erhalten würde, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre“, richtet. Mithin ist ausschlaggebend für die Höhe des zivilrechtlichen Abfindungsanspruches der Verkehrswert des weiterzuführenden Unternehmens⁹⁷⁴ im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters⁹⁷⁵. Dementsprechend wird beim Abfindungsanspruch nicht der Wert des Gesellschaftersanteils des ausscheidenden Gesellschafters, sondern der quotale Unternehmenswert bestimmt⁹⁷⁶. Dieser fiktive Wert wird ebenso wie der gemeine Wert im Erbschaftsteuerrecht mithilfe anerkannter

⁹⁷¹ *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 154 ff.

⁹⁷² BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, 1.

⁹⁷³ Hierzu ausführlich: *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 321 ff.

⁹⁷⁴ Trotz missverständlichen Wortlautes ist seit der Entscheidung des Reichsgerichts von 1922 (22.12.1922 – II 621/22 –, RGZ, 106, 128) der Wert bei Verwertung des Gesellschaftsvermögens als Gesamtheit ausschlaggebend.

⁹⁷⁵ BGH v. 24.05.1993 – II ZR 36/92 –, WM 1993, 1412.

⁹⁷⁶ Hierzu umfangreich: *Hüttemann*, in: *Fleischer/Hüttemann*, Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, § 1 Rz.1.25 ff., Rz.1.40 m.w.N.

betriebswirtschaftlicher Bewertungsmethoden ermittelt, wobei auch hier eine bestimmte Methode nicht vorgeschrieben ist⁹⁷⁷. Gleiches gilt – trotz fehlender gesetzlicher Regelung – auch für die GmbH⁹⁷⁸.

Nun können (wie bereits angemerkt) der „gemeine Wert“ nach dem Bewertungsgesetz und der für die Abfindung grundsätzlich zu ermittelnde Verkehrswert übereinstimmen, sie müssen es aufgrund der individuell einzuhaltenden Rangverhältnisse im Rahmen des § 11 Abs. 2 BewG jedoch nicht⁹⁷⁹. Das Abstellen auf den gemeinen Wert als ausschlaggebender Wert für die Abfindungsbeschränkung des Vorab-Abschlages scheint jedoch, trotz möglicher Abweichung von dem eigentlich nach dem Gesetz geforderten Abfindungswerts, systematisch nachvollziehbar. Der Vorab-Abschlag gewährt einen Abschlag auf das unentgeltlich übertragene, begünstigte Vermögen, dessen Wert sich nach dem gemeinen Wert im Sinne des § 11 BewG bestimmt. Welche Höhe dieser Abschlag im konkreten aufweist, resultiert wiederum daraus, welcher Abschlag von der Abfindungshöhe vorgenommen worden ist. Wird der gemeine Wert des Unternehmens aufgrund der unentgeltlichen Übertragung stets ermittelt, so spricht nichts – insbesondere wohl keine praktischen Erwägungen – dagegen, diesen Wert auch als Anknüpfungspunkt für den Abfindungsabschlag zu wählen.

d) Grenzen der Zulässigkeit von Beschränkungen der Abfindungshöhe

Eine Beschränkung der Abfindungshöhe unter dem nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB ausdrücklich geforderten Verkehrswert ist dem Grunde nach, folgend der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, zulässig⁹⁸⁰. Eine Unwirksamkeit kann jedoch vor allem aus der sittenwidrigen Beschränkung der Abfindung gem. § 138 Abs. 1 BGB resultieren. Von einer solchen sittenwidrigen Beschränkung ist dann auszugehen, wenn der vertragliche und der nach dem Verkehrswert zu berechnende

⁹⁷⁷ *Heinrich*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 32 Rn.4 f. m.w.N.

⁹⁷⁸ BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91 –, BGHZ 116, 359; *Reichert*, GmbHR 1998, 257; *Heinrich*, in: Reichert, GmbH & Co. KG, § 32 Rn.11; *Schröder*, GmbHR 2002, 541; *Casper/Altgen*, DStR 2008, 2319; *Strohn*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 34 GmbHG Rn.205 ff.; *Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, § 34 Rn.22 f.

⁹⁷⁹ So auch u.a. schon: *Hannes*, ZEV 2016, 554 (557); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.115; *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.361; *Blumers*, BB 2018, 865 (866).

⁹⁸⁰ Zur OHG: BGH v. 24.05.1993 – II ZR 36/92 –, ZIP 1993, 1160 (1161); zur GmbH: BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91 –, BGHZ 116, 359 (364).

Abfindungsanspruch von vornherein in einem „groben Missverhältnis“ zueinanderstehen⁹⁸¹. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich anhand einer Einzelfallabwägung des Interesses des ausscheidenden Gesellschafters an einer angemessenen wirtschaftlichen Verwertung seiner Beteiligung mit dem Interesse der verbleibenden Gesellschafter an dem Fortbestand des Unternehmens⁹⁸². Mithin erfolgt die Abwägung der Angemessenheit der Höhe der Beschränkung hier zwischen dem Interesse des Unternehmens an der Kapitalbindung und damit einhergehend am langfristigen, generationsübergreifenden Fortbestand und dem Interesse des Gesellschafters an der vollwertigen Verwertung des Anteils. Insoweit richtungsweisend bzgl. der möglichen Beschränkungshöhe ist die Entscheidung des Bundesgerichtshofs von 1989. Hiernach beurteilte dieser die Beschränkung der Abfindung auf die Hälfte des Buchwerts als sittenwidrig, mit der Begründung, dass eine derartige umfassende Beschränkung des Abfindungsanspruches dem gesetzlichen Leitbild des § 738 BGB zuwider laufen würde⁹⁸³.

Der Vorab-Abschlag fordert keine in der Höhe vorgeschriebene Abfindungsbeschränkung. Allerdings ist für die Inanspruchnahme des maximalen Abschlages in Höhe von 30 %, entsprechend der Verknüpfung der Abschlagshöhe auf das begünstigte Vermögen mit der Abschlagshöhe der Abfindung, eine 30%igen Minderung der Abfindung in Bezug auf den gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft notwendig. Unabhängig davon wie sich der gemeine Wert zum Buchwert verhält⁹⁸⁴, streitet für die zivilrechtliche Wirksamkeit einer derartigen Abfindungsbeschränkung von 30 % jedoch der sachliche Grund des ungehinderten Fortbestandes des Unternehmens. Dieser Grund der Beschränkung stellt ein Interesse dar, welches nach Ansicht des Bundesgerichtshofs sogar einen vollumfänglichen Abfindungsausschluss in bestimmten Konstellationen rechtfertigen kann⁹⁸⁵. Regelmäßig ist demnach wohl davon auszugehen, dass bei einem 30%igen Abschlag vom gemeinen Wert (im Sinne des Bewertungsgesetzes), welcher bei Familienunternehmen im Zweifel sogar höher sein wird als ihr Verkehrswert, von keinem von vornherein bestehenden „groben Missverhältnis“ gesprochen werden kann.

⁹⁸¹ BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91 –, BGHZ 116, 359 (367); beruhend auf dem Gedanken des groben Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung: BGH v. 08.04.1976 – II ZR 203/74 –, WM 1976, 1027.

⁹⁸² BGH v. 19.09.2005 – II ZR 342/03 –, BGHZ 164, 107 (115) m.w.N.

⁹⁸³ BGH v. 09.01.1989 – II ZR 83/88 –, NJW 1989, 2685 (2686).

⁹⁸⁴ Siehe hierzu im Allgemeinen u.a.: *Dauner-Lieb*, ZHR 1994, 271 (273) m.w.N.

⁹⁸⁵ Vgl. BGH v. 02.06.1997 – II ZR 81/96 –, BGHZ 135, 387 (390).

Der hier vertretenen Ansicht folgend stimmt demnach selbst die notwendige vertragliche Vereinbarung für die Gewährung des maximalen Abschlags mit dem Gesellschaftsrecht überein⁹⁸⁶. Sollte der Gesellschaftsvertrag/die Satzung des Unternehmens gleichwohl eine Abfindungsklausel enthalten, welche sich einzelfallabhängig als sittenwidrig gem. § 138 BGB erweist⁹⁸⁷, so ist diese ex tunc nichtig und an ihre Stelle tritt eine Abfindung nach vollem Anteilswert. Aufgrund der fehlenden rechtlichen Bindungswirkung, die mit einer solchen nichtigen Klausel einhergeht, reicht ein Enthalten derartiger Klauseln im Gesellschaftsvertrag/der Satzung für die Notwendigkeit der vertraglichen Vereinbarung nach dem Vorab-Abschlag nicht aus. Eine solche Klausel stellt indes vielmehr einen Verstoß dar. Es ist mithin von hoher Bedeutung, dass die vereinbarte Abfindungsklausel wirksam ausgestaltet ist.

e) Problematik der fiktiven Bereicherung gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 beziehungsweise § 7 Abs. 7 ErbStG

Eine weitere Problematik birgt das Tatbestandsmerkmal der Nummer 3 in bestimmten Konstellationen, soweit man sich den Besteuerungstatbestand von § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG beziehungsweise der Parallelvorschrift § 7 Abs. 7 ErbStG vor Augen führt.

§ 3 Abs. 1 Nr. 2 / § 7 Abs. 7 ErbStG wurden mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts von 1974 eingeführt⁹⁸⁸ und durch Artikel 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002⁹⁸⁹ u.a. aufgrund der notwendigen Anpassungen folgend aus der Handelsrechtsreform erweitert. Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG gilt jeder Übergang des Anteils oder Teil eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters selbst als Schenkung (auf den Todesfall) im erbschaftsteuerrechtlichen Sinn, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens (Todes) nach § 12 ErbStG ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Demnach erfolgt der Steuerzugriff gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2/

⁹⁸⁶ So i.E. auch: *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.206 (Stand: August 2018); sowie die Intention des Gesetzgebers mit der Festlegung auf höchstens 30 %: BT-Drs. 18/8911, S. 38.

⁹⁸⁷ In diesem Zusammenhang ist weitergehend von Bedeutung, dass es sich hier um die für die Abschlagshöhe relevante Abfindungsbeschränkung handelt, siehe hinsichtlich der Möglichkeit der Vereinbarung unterschiedlicher Abfindungshöhen: Zweiter Teil C. IV. 3.

⁹⁸⁸ BGBl. I 1974, 933.

⁹⁸⁹ BGBl. I 1999, 402 (491).

§ 7 Abs. 7 ErbStG sowohl bei dem eigenständigen Anteilsübergang beispielsweise durch Einziehung als auch bei der ipso iure zu erfolgenden Anwachsung bei Personengesellschaften sowie auch bei Fällen, in denen das Gesamthandseigentum in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters im Falle einer zweigliedrigen Personengesellschaft übergeht⁹⁹⁰. Gesetzgeberischer Zweck der Regelung(en) ist es, die „Steurgerechtigkeit“ insofern wiederherzustellen, als dass die objektive Bereicherung der Gesellschaft oder der Gesellschafter aufgrund der erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vollumfänglich erfasst wird⁹⁹¹. Für eine derartige Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist es unbeachtlich, warum der Gesellschafter – freiwillig oder unfreiwillig – aus der Gesellschaft ausscheidet⁹⁹². Der Gesetzgeber verweist – entsprechend der Ausgestaltung beim Vorab-Abschlag – im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG auf das „Ausscheiden“ des Gesellschafters aus der Gesellschaft und die damit zusammenhängende „Abfindung“. Gleich der Argumentation bei dem Tatbestandsmerkmal von Nummer 3 kann aufgrund dieser Bezugnahme auch hier der Rückschluss gezogen werden, dass der Anwendungsbereich von § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG sich allein auf gesellschaftsvertragliche oder gesetzliche Regelungen des Ausscheidens bezieht, wohingegen das Ausscheiden aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung des ausscheidenden Gesellschafters mit einem Dritten nicht vom Steuerzugriff erfasst wird⁹⁹³. Unbeachtlich ist entsprechend des Wortlauts „gilt“ darüber hinaus, ob der ausscheidende Gesellschafter das subjektive Merkmal der bewussten Unentgeltlichkeit der Übertragung erfüllt. Es wird demnach eine Fiktion einer Schenkung angenommen. Dies bedeutet im Endeffekt, dass eine Reduzierung des Abfindungsanspruches auf einen Wert unter dem Verkehrswert, beispielsweise aufgrund der Verhinderung eines existenzgefährdenden Liquiditätsabflusses, einen erbschaftsteuerrelevanten Sachverhalt auslöst, weil es sich um einen objektiven, unentgeltlichen Anteilsübergang handelt. Weder § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG noch § 7 Abs. 7 ErbStG sehen eine Ausnahme für Abfindungsbeschränkungen vor, soweit diese den fort-dauernden Bestand des Unternehmens bezwecken. Zudem schließt eine Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages eine spätere – noch in die Nachlauffrist des

⁹⁹⁰ R E 3.4. Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.

⁹⁹¹ BT-Drs. VI/3418, S. 62.

⁹⁹² *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rn.191 ff. (Stand: Oktober 2018).

⁹⁹³ Hierzu ausführlich: BFH v. 20.01.2016 – II R 40/14 –, BStBl. II 2018, 284 (287) m.w.N.

Vorab-Abschlages liegende – Anwendung von § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG nicht aus.

Folge der Regelungen in § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG und § 13a Abs. 9 ErbStG ist, dass die Einhaltung der notwendigen Abfindungsbeschränkungen zum einen eine zusätzliche Steuerbefreiung für Erwerber eines Familienunternehmens gewährt und zum anderen gleichzeitig einen steuerrelevanten Vorgang darstellen kann, der den Steuerzugriff rechtfertigt. Folgendes Beispiel soll zur Verdeutlichung der möglichen Konstellation in der Praxis dienen:

Die Personengesellschaft A-OHG besteht aus den Gesellschafter B, C, D und verfügt über einen Gesellschaftsvertrag, in dem u.a. geregelt worden ist, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft aufgrund einer Kündigung die Gesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird und nur eine Abfindung von 30 % unter dem gemeinen Wert der Beteiligung fällig wird. Nun verstirbt Gesellschafter B. Alleinerbe des B ist E. Dieser erwirbt das unternehmerisch genutzte Vermögen und kann – soweit alle weiteren Voraussetzungen vorliegen – neben der allgemeinen erbschaftsteuerlichen Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen zusätzlich noch den Vorab-Abschlag von 30 % auf das begünstigte Vermögen in Anspruch nehmen. Ein Jahr nach dem Tod des B kündigt der C. Folge der Kündigung des C ist die ipso iure Anwachsung des Anteils bei den übrigen Gesellschaftern – E, D – gem. § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 738 Abs. 1 S. 2 BGB. Eine Abfindung wird an C, entsprechend des Gesellschaftsvertrages, nur in Höhe von 70 % des gemeinen Werts des Anteils gewährt. Die Anwachsung bei E und D und die dadurch entstandene Bereicherung dieser sowie die gleichzeitige geminderte Abfindung des C führt zu einem schenkungsteuerrelevanten Erwerb bei E und D gem. § 7 Abs. 7 ErbStG. Die Höhe der Schenkungsteuer wiederum richtet sich nach den persönlichen Verhältnissen des ausgeschiedenen Gesellschafters C zu den verbliebenen Gesellschaftern E und D. Der zuvor gewährte Verschonungsvorteil für den Erben E sowie mittelbar für das Unternehmen an sich wird durch die nun bestehende Steuerpflicht der verbleibenden Gesellschafter E und D in einem gewissen Maß relativiert. Dabei muss der Wert der Steuerbelastung bei E und D nicht dem Wert der Steuerbefreiung genau entsprechen⁹⁹⁴. Die Abfindung und damit einhergehend die Höhe der Bereicherung von E und D umfasst den gesamten Wert der Beteiligung des C, einschließlich etwaigen nicht begünstigten Vermögens, wohingegen die

⁹⁹⁴ A.A. wohl: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (536).

30%ige Verschonung nur auf den begünstigten Teil des Erwerbs des E gerichtet ist. Zwar können hier E und D ebenfalls die etwaigen Verschonungsregelungen gem. §§ 13a ff. ErbStG geltend machen, allerdings werden diese nur auf das begünstigte Vermögen gewährt, zudem besteht mit der Geltendmachung ein erneutes Nachsteuerrisiko.

Die noch im Rahmen des Vorab-Abschlages als familienunternehmenstypische, besonders förderungswürdige klassifizierte vertragliche Vereinbarung von Abfindungsbeschränkungen, wird im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG/§ 7 Abs. 7 ErbStG aufgrund der isolierten Betrachtung der damit einhergehenden Bereicherung der Erwerber als steuerpflichtig angesehen. Der verfolgte Zweck einer Abfindungsbeschränkung, das Unternehmen vor unvorhersehbaren, schädlichen Kapitalabflüssen zu schützen und so die Existenz des Unternehmens mithilfe einer erhöhten Eigenkapitalbasis sicherzustellen, bleibt unbeachtlich. Der Zweck des Vorab-Abschlages familiengeführte (Groß-)Unternehmen u.a. aufgrund ihrer gemeinwohlfördernden Struktur steuerlich zu verschonen und ihren Bestand weitergehend zu fördern, wird durch die Besteuerung gerade einer dieser typischen Strukturmerkmale in Teilen nach hier vertretener Ansicht konterkariert⁹⁹⁵. Die Intention des Gesetzgebers ist für beide Regelungen komplett gegenläufig, sodass vereinzelt in Literatur auch von einem erbschaftsteuerrechtssystematischen Bruch gesprochen wird⁹⁹⁶, welcher auch nicht im Wege der Auslegung behoben werden kann.

6. Tatsächlichen Verhältnissen entsprechen – § 13a Abs. 9 S. 1 a.E. ErbStG

a) Funktion und Wirkweise des Tatbestandsmerkmals des tatsächlichen Entsprechens

Der Gesetzgeber führt in seiner Begründung zum Vorab-Abschlag in Bezug auf die Voraussetzung des tatsächlichen Entsprechens an, dass diese dazu diene, „Gestaltungen zu vermeiden“⁹⁹⁷. Aus dieser Begründung sowie aus der systematischen Verbindung der vertraglichen Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführungen kann der Rückschluss gezogen werden, dass das tatbestandliche

⁹⁹⁵ So auch: *Bockhoff/Eick*, DB 2015, 1685 (1688); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1173); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (536).

⁹⁹⁶ *Benz/Blumenberg/Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016, 113.

⁹⁹⁷ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

Erfordernis des tatsächlichen Entsprechens allein der Vermeidung der Steuerumgehung dient. Der hinter Satz 1 a.E. stehende Wille des Gesetzgebers scheint dabei u.a. vom Gedanken des § 41 AO „substance over form“⁹⁹⁸ getragen zu sein, nachdem es bei einer Differenz zwischen Rechtsgeschäft und wirtschaftlich Durchgeführtem allein das wirtschaftlich Durchgeführte ausschlagend für die steuerliche Beurteilung ist⁹⁹⁹. Wendet man diesen Grundsatz auf den Vorab-Abschlag an, so bedeutet dies nichts anderes, als dass nicht allein die rechtliche Gestaltung für die Verschonungsgewährung maßgeblich ist, sondern vielmehr eine Einzelfallbetrachtung der objektiven Gesamtumstände. Dies erscheint vor dem Zweck, insbesondere familiengeführte (Groß-)Unternehmen zu verschonen, welche sich allerdings nicht anhand einer konkreten Definition gezielt von anderen Unternehmensgruppe abgrenzen lassen und der darauf beruhenden Ausgestaltung des Vorab-Abschlages mithilfe einer typisierenden Annäherung an die verschonungswürdige Unternehmensform, nur konsequent¹⁰⁰⁰.

Legt man diesen Zweck dem „tatsächlichen Entsprechen“ zugrunde, so scheint es weitergehend nur folgerichtig, wenn im Rahmen der Beurteilung dieses Tatbestandsmerkmals neben dem vergangenen Ausschüttungs- und Entnahmeverhalten sowie tatsächlich gezahlten Abfindungshöhen und erfolgten Übertragungen auch die Gründe für einen etwaigen Verstoß der Beschränkungen beachtlich sind¹⁰⁰¹.

b) Offene Auslegungsfragen

Unklar ist in Bezug auf das tatbestandliche Erfordernis des tatsächlichen Entsprechens, wann man von einer fehlenden tatsächlichen Entsprechung im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 a.E. ErbStG und daher von einer Inanspruchnahme der Steuerbefreiung aus Gründen der Steuerumgehung ausgehen kann, sodass die

⁹⁹⁸ Bei dem „substance over form“-Gedanken handelt es sich vor allem um ein im angloamerikanischen Recht gängiges Prinzip. Hierzu im Allgemeinen: *Fischer*, in: HHSp, § 41 AO Rn.196 ff. (Stand: Oktober 2019); konkretisiert wird dieses Prinzip im deutschen Recht u.a. innerhalb der Gesamtplanrechtsprechung: vgl. hierzu u.a.: BFH v. 09.11.2011 – X R 60/09 –, BStBl. II 2012, 638.

⁹⁹⁹ *Naumann/Breker/Siebler/Weiser*, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, Bewertungsprinzipien für die Rechnungslegung nach HGB, Bilanzsteuerrecht und IFRS, Rn.84 (Stand: September 2019) mit Verweis auf: *Heuermann*, BB 2003, 1465 (1466).

¹⁰⁰⁰ Hinsichtlich des ausdrücklichen Erfordernisses einer einzelfallabhängigen Gesamtbeurteilung, siehe: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103); zustimmend ebenfalls: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.485 (Stand: November 2017).

¹⁰⁰¹ Vgl. hierzu auch: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103).

Folge des vollumfänglichen Wegfalls des Vorab-Abschlages mit Wirkung für die Vergangenheit gem. § 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG gerechtfertigt erscheint. Es sind sowohl Fälle denkbar, in denen ein Unternehmen jährlich gegen Entnahmebeziehungswise Ausschüttungsbegrenzung verstößt, als auch Fälle, in denen das Unternehmen einmalig aufgrund außergewöhnlicher Umstände einen von den vertraglichen Regelungen abweichenden Beschluss vornimmt. Ein solcher einmaliger beziehungsweise außergewöhnlicher Fall ist beispielsweise denkbar, wenn eine erhöhte Entnahme- oder Ausschüttung gewährt wird, um die Begleichung einer Erbschaftsteuerverpflichtung eines Gesellschafters zu ermöglichen¹⁰⁰² oder wenn ein Vergleich mit einem ausscheidenden Gesellschafter aus betrieblichen Gründen geschlossen wird¹⁰⁰³.

Der Wortlaut der Norm differenziert nicht ausdrücklich zwischen unterschiedlichen Verstößen und deren Auswirkungen auf die Voraussetzung des Entsprechens der tatsächlichen Verhältnisse. Es wird nur gefordert, dass „die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen“ müssen. Nach dem Wortlaut würde demnach jegliche Durchbrechung der Bestimmungen zu einem vollumfänglichen Wegfall des Vorab-Abschlages führen, da insoweit ein entsprechendes Vorliegen der tatsächlichen Verhältnisse nicht gewährleistet wäre¹⁰⁰⁴. Fraglich ist, ob dieses Auslegungsergebnis auch dem Telos entspricht oder ob sich mithilfe einer teleologischen Auslegung ein anderes ergibt.

Zweck der gesetzlichen Forderungen eines tatsächlichen Entsprechens der Verhältnisse, ist – wie oben verdeutlicht – die Vermeidung der Inanspruchnahme der Befreiungsnorm mit der alleinigen Intention der Steuerumgehung. Zweck der Steuerbefreiung ist wiederum die Liquiditätsverschönerung familiengeführter (Groß-)Unternehmen, deren Förderung aufgrund der mit der Unternehmensstruktur einhergehenden Beständigkeit und Unabhängigkeit vom Markt sowie Krisenresistenz besonders dem Gemeinwohl dient.

Im Ergebnis bedeutet die Zugrundelegung dieses Telos nach hiesiger Ansicht folgendes: Verstoßen die Gesellschafter einmalig oder aufgrund von außergewöhnlichen Umständen gegen die vertraglichen Vereinbarungen, kann allein aus diesem „Ausnahmefall“ nicht pauschal darauf geschlossen werden, dass das Unternehmen an sich nicht über die aus den qualitativen Merkmalen resultierenden,

¹⁰⁰² So das Beispiel von: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (374).

¹⁰⁰³ So das Beispiel von: *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (46).

¹⁰⁰⁴ So auch: *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.243.

verschonungsbedürftigen Strukturmerkmale verfügt (beispielsweise eine erhöhte Eigenkapitalquote). Der allgemeine Zweck der Vorschrift würde nicht per se unterlaufen. Nicht jede geringfügige Abweichung stünde demnach einen Verstoß gleich, sondern würde – entsprechend der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen¹⁰⁰⁵ – vielmehr ein äußerlich erkennbares Merkmal darstellen, welches als Indiz im Rahmen der Umgehungsbeurteilung heranzuziehen wäre. Erst aufgrund einer Zusammenschau dieser objektiven Indizien lässt sich ein Rückschluss auf die Ernsthaftigkeit der Gesellschafter in Bezug auf den Rechtsbindungswillen dieser betreffend der vertraglichen Beschränkungen schließen¹⁰⁰⁶. Aufgrund der Tatsache, dass Anknüpfungspunkt für die Verschonung der Bestand eines Familienunternehmens ist, welches aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinwohlfördernde Aspekte aufweist, ist jedoch auch die Überprüfung des tatsächlichen Entsprechens an eine gewisse Objektivität gebunden. Ob der Gesellschafter bewusst oder unbewusst gegen die vertraglichen Regelungen verstößt, darf infolgedessen für die ausschlaggebende Gesamtbeurteilung keine Rolle spielen¹⁰⁰⁷. Es muss allein von Belang sein, ob man trotz des Verstoßes noch von einem verschonungsbedürftigen familiengeführten (Groß-)Unternehmen ausgehen kann.

Folgt man dieser teleologischen Auslegung, so bedarf es einer Einschränkung des Wortlautes hin zu einem fehlenden Entsprechen der tatsächlichen Verhältnisse, wenn die Beschränkungen *regelmäßig* durchbrochen werden, unabhängig davon, ob diese Durchbrechung auf einem Rechtsirrtum beruht oder nicht.

Zur Verdeutlichung dieser Sichtweise folgendes (vereinfachtes) Beispiel¹⁰⁰⁸:

Der A ist Gesellschafter der B-GmbH. Der steuerrechtliche Gewinn (im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG) der B-GmbH beträgt für das Wirtschaftsjahr 2018 200.000 Euro. Die Satzung der B-GmbH bestimmt, dass Ausschüttungen von nicht mehr als 25 % zulässig sind und dass soweit eine vGA erfolgt, ein vollständiger Rückgewähranspruch an die Gesellschaft mit Auszahlung der vGA

¹⁰⁰⁵ BVerfG v. 07.11.1995 – 2 BvR 802/90 –, BStBl. II 1996, 34.

¹⁰⁰⁶ Vgl. hierzu die Rechtsprechung des BFH bzgl. Versorgungsverträgen zwischen nahen Angehörigen: BFH v. 03.03.2004 – X R 14/01 –, BStBl. II 2004, 826.

¹⁰⁰⁷ So ist auch der Verweis von der Finanzverwaltung zu verstehen: R E 13a.20 Abs. 7 S. 7 ErbStR 2019.

¹⁰⁰⁸ Angelehnt an das Beispiel von: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.3 (Stand: April 2017).

entsteht. Am 03.05.2018 verkauft der A der B-GmbH ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis von 150.000 Euro. Die Finanzverwaltung nimmt hierbei zurecht eine vGA in Höhe von 114.000 Euro an.

Eine vGA ist gleich einer offenen Ausschüttung eine „schädliche“ Ausschüttung im Sinne des § 13a Abs. 9 S.1 Nr. 1 ErbStG¹⁰⁰⁹. Nun entspricht die vertragliche Beschränkung dem Grunde nach den Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG. Fraglich ist jedoch, ob aufgrund der erfolgten vGA ein Verstoß gegen die vertragliche Vereinbarung und demnach gegen die zusätzlichen Voraussetzungen des tatsächlichen Entsprechens der Verhältnisse vorliegt, obwohl zusätzlich vereinbart worden ist, dass eine vGA einen Rückgewähranspruch in entsprechender Höhe ggü. der Gesellschaft auslöst.

Grundsätzlich liegt ein Verstoß gegen die Ausschüttungsbeschränkung des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG im Wirtschaftsjahr 2018 vor. Die Ausschüttungshöhe überstieg die geforderte 37,5 % Grenze. Nun wurde jedoch im Rahmen einer Satzungsklausel vereinbart, dass mit jeder vGA ein Anspruch auf Rückgewähr der vGA entsteht. Dies bedeutet konkret, dass im Zeitpunkt der vGA gleichzeitig ein Anspruch auf Rückgewähr der vollständigen vGA entstanden ist. Erfolgt die Zurückzahlung durch den Gesellschafter, so ist diese „sowohl aus Sicht der Kapitalgesellschaft als auch des Gesellschafters als Einlage zu behandeln“¹⁰¹⁰. Die Aktivierungsfähigkeit des Rückgewähranspruches in der Bilanz tritt erst mit seiner Konkretisierung, d.h. u.a. mit Kenntnis des Anspruchsberichtigen, ein¹⁰¹¹. Der Anspruch selbst entsteht jedoch abstrakt mit der vGA in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr. Sowohl der Zweck der Ausschüttungsbegrenzung generell als auch der konkrete Zweck der Notwendigkeit der Voraussetzung des tatsächlichen Vollzugs dienen der Kapitalbindung und der daraus wiederum zu schließenden Verschonungsbedürftigkeit. Die Kapitalbindung ist jedoch bei einer Gesamtschau der individuellen Verhältnisse mit der Satzungsklausel zum Rückgewähranspruch sichergestellt¹⁰¹². Im Ergebnis läge nach der hier vertretenen Meinung kein für den Wegfall des Vorab-Abschlages relevanter Verstoß vor¹⁰¹³.

¹⁰⁰⁹ Siehe hierzu ausführlich: Zweiter Teil C. III. 3. d) bb) (2).

¹⁰¹⁰ BGH v. 14.07.2009 – VIII R 10/07 –, BFH/NV 2009, 1815 (1816) m.w.N.

¹⁰¹¹ Hierzu: BFH v. 23.05.1984 – I R 266/81 –, BStBl. II 1984, 723.

¹⁰¹² So auch die Argumentation von: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.3 (Stand: April 2017); i.E. so auch: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103).

¹⁰¹³ Dies steht auch nicht im Widerspruch zu den zuvor getätigten Äußerungen zur Zeitraum-Betrachtung (Zweiter Teil C. III. 3. d) aa). Dort wurden allein Konstellationen beschrie-

Die tatbestandliche Voraussetzung des tatsächlichen Entsprechens bedarf infolgedessen einer einschränkenden Auslegung des Wortlauts. Von einer Ingebrauchnahme der Befreiungsnorm mit der alleinigen Intention der Steuerumgebung kann man demnach nur dann ausgehen, wenn in einer Gesamtschau der tatsächlichen Verhältnisse der Rückschluss gezogen werden kann, dass das Unternehmen aus gesetzgeberischer Sicht anhand der entsprechenden qualitativen Merkmale nicht mehr als verschonungsbedürftiges familiengeführtes (Groß-)Unternehmen einzuordnen ist¹⁰¹⁴.

7. Zeitliche Anwendungsvoraussetzungen gem. § 13a Abs. 9 S. 4 und 5 ErbStG

a) Wirkweise der Vor- und Nachlauffrist

„Die Voraussetzungen des Satzes 1 müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; die §§ 13c und 28a bleiben unberührt.“

Der Wortlaut der Norm ist eindeutig: Die vorangestellten tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorab-Abschlages müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vereinbart worden sein und bis zwanzig Jahre nach diesem Zeitpunkt eingehalten werden. Ist dem nicht so, so entfällt der Vorab-Abschlag mit Wirkung für die Vergangenheit. Mit einer entsprechenden Änderung des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung in der Art und Weise, dass diese nicht mehr den zentralen tatbestandlichen Voraussetzungen entspricht – beziehungsweise

ben, in denen eine Überentnahme bzw. -ausschüttung in einem bestimmten Wirtschaftsjahr erfolgt ist, kein vertraglicher Anspruch auf Rückgewähr bestand und eine Einlage eventuell erst nach dem vergangenen Wirtschaftsjahr erfolgt ist.

¹⁰¹⁴ So i.E. auch: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (374); *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2430 f.); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103); *Philipp*, in: *Viskorf/Schuck/Wälzholz*, § 13a ErbStG Rn.207; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (45 f.); *Söffing*, in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.290.3 (Stand: April 2017); *Jülicher*, in: *T/G/J/G*, § 13a ErbStG Rn.485 (Stand: November 2017); *Riedel*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 13a ErbStG, Rn.366; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, § 13a ErbStG Rn.207 (Stand: August 2018); a.A.: *Stalleiken*, in: *Oertzen/Loose*, § 13a ErbStG Rn.243; zudem wohl auch die Finanzverwaltung, welche allein sich hinsichtlich der Unbeachtlichkeit der Gründe äußert: R E 13a.20 Abs. 7 S. 7 ErbStR 2019.

bei einem fehlenden tatsächlichen Entsprechen –, liegt daher ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor¹⁰¹⁵.

Im ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung von August 2015 war noch eine zehnjährige Vorlauffrist sowie eine dreißigjährige Nachlauffrist vorgesehen¹⁰¹⁶. Kritisiert wurde diese vor allem von der Bayerischen Staatsregierung, welche einen Gesamtzeitraum von 40 Jahren für nicht erforderlich hielt, sondern vielmehr hierdurch eine Einschränkung der Administrierbarkeit annahm¹⁰¹⁷.

b) Umfang der Vor- und Nachlauffrist

aa) Überprüfungsumfang einer Vor- und Nachlauffrist

Funktion der tatbestandlichen Forderung einer Vor- und Nachlauffrist ist die Vorbeugung einer Inanspruchnahme der Steuerbefreiung allein aus Gründen der Steuerumgehung. Für diese Ansicht streitet der Verweis der Bundesregierung in ihrem Gesetzentwurf auf die Notwendigkeit der zeitlichen Komponente „zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen“¹⁰¹⁸.

Jegliche Steuerbefreiung von unternehmerisch genutztem Vermögen, zu der auch der Vorab-Abschlag zählt, stellt eine Durchbrechung der Besteuerung nach der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit dar, welche wiederum einer gesonderten verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedarf¹⁰¹⁹. Eine derartige verfassungsrechtliche Rechtfertigung liegt für die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen – nach hier vertretener Ansicht – in der mit den Lenkungszielen der Förderung und Bestandsicherung dieser Unternehmensstruktur einhergehenden Gemeinwohlbelange der Beständigkeit, Umsatzstärke und Arbeitsplatzsicherung sowie -sicherung. Aufgrund der Zukunftsbezogenheit dieser Lenkungsziele muss der Gesetzgeber jedoch für eine entsprechende verfassungsrechtliche Rechtfertigung gewährleisten können, dass aus der bei Gewährung zum Stichtag grundsätzlich gerechtfertigten Ver-

¹⁰¹⁵ So i.E. u.a. auch: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3104).

¹⁰¹⁶ BT-Drs. 353/15, S. 5.

¹⁰¹⁷ 1. Durchgang: BR-PIPr 936, S. 352*.

¹⁰¹⁸ BT-Drs. 353/15, S. 23.

¹⁰¹⁹ Vgl. hierzu ausführlich die Ausarbeitungen in Bezug auf das BVerfG-Urteil von 2014: Erster Teil A. II. 3. c).

verschonung mit der Zeit keine ungerechtfertigte Überprivilegierung wird. Es bedarf mithin der Überprüfung, ob das ursprüngliche Lenkungsziel auch weiterhin verfolgt wird¹⁰²⁰.

Bezogen auf den hier zu untersuchenden Vorab-Abschlag bedeutet dies, dass Gestaltungsmöglichkeiten, die im Rahmen der Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages möglich sind und die dazu führen, dass dem Anlass und dem Ziel der Verschonung nicht entsprochen wird, zu einer Reduzierung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsmöglichkeit der konkreten Verschonung führen¹⁰²¹. Der Gesetzgeber muss demgemäß, um dem Verfassungsrecht zu entsprechen, gewährleisten können, dass nur diejenigen Erwerber von unternehmerisch genutztem Vermögen den Vorab-Abschlag in Anspruch nehmen können, die auch einen Anteil an einem Unternehmen erworben haben, welches auch in Zukunft als Familienunternehmen qualifiziert werden kann und dementsprechend auch in Zukunft die Gemeinwohlbelange fördert¹⁰²².

Der Gesetzgeber kommt dieser verfassungsrechtlichen Forderung nach einer Sicherstellung des Förderungsziels durch die Festlegung einer Vor- und Nachlaufzeit von insgesamt 22 Jahren nach. Zu diesem Ergebnis kommt auch die Literatur, welche indes die gewählte Fristenlänge jedoch als zu umfangreich qualifizieren¹⁰²³. Die Beurteilung, ob die dem Grunde nach verfassungsrechtlich notwendige Frist zu weitreichend ist, ist im Hinblick auf die Überprüfbarkeit jedoch eingeschränkt. Erfüllt die Frist die verfassungsrechtliche Forderung nach Sicherstellung des Förderungsziels, so unterliegt der darüberhinausgehende

¹⁰²⁰ Dem Grunde nach gilt hier das Gleiche wie bei der Regel- und Optionsverschonung, welche über die Behaltensfristen von fünf bzw. sieben Jahren sowie i.R.d. Lohnsummenfristen ebenfalls über einen Nachversteuerungsvorbehalt verfügen – § 13a Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG. Auch hier nimmt das BVerfG aufgrund des Verfassungsrechts die Einführung einer Behaltensfrist als geboten an (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (187; 223 ff.; 226 ff.).

¹⁰²¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (235 ff.).

¹⁰²² Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass dies einer Durchbrechung des Stichtagsprinzips gleichsteht. Diese Durchbrechung ist jedoch der konsequenten Anwendung des Fundamentalprinzips geschuldet und entspricht aufgrund dessen dem „inneren System“ der Prinzipienhierarchie.

¹⁰²³ So u.a.: *Oertzen/Reich*, BB 2015, 1559 (1561); *Bockhoff/Eick*, DB 2015, 1685 (1688); *Crezelius*, in: *Benz/Blumenberg/Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 114 f.; *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558 f.); *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (46); *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (334); *Söffing*, in: *Wilms/Jochum*, § 13a ErbStG Rn.290.4 ff. (Stand: April 2017); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (538); *Bäumli/Bauer*, NWB 2019, 714 (717).

Umfang der Fristenlänge dem weitreichenden Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers. Dieser hat zu entscheiden, in welchem Umfang der Erwerber der Verschonung für die Gewährung der geschaffenen Steuerbefreiung gebunden sein soll. Auch in diesem Zusammenhang ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers jedoch nicht vollumfänglich. Der Gesetzgeber muss sich vielmehr auch hier an einer gewissen Plausibilitätsprüfung messen lassen. Im Folgenden soll aufgrund dessen überprüft werden, ob die gewählte Länge von 22 Jahren als noch vertretbar anzusehen ist.

bb) Vertretbarkeit einer Vor- und Nachlauffrist von 22 Jahren

Bei einer kritischen Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Gesetzgeber sich mit der Wahl einer zweiundzwanzigjährigen Nachlauffrist noch innerhalb seines Gestaltungsspielraumes bewegt, bietet sich zum einen ein Blick ins Bewertungsgesetz an, wonach eine fünfzehnjährige Behaltensfrist gem. §§ 166, 162 Abs. 2 BewG im Rahmen der Bewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gefordert wird. Zum anderen bietet sich jedoch vor allem auch ein noch weitergehender systeminterner Blick auf die Behaltens- und Lohnsummenfristen gem. § 13a Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG an, welche im Hinblick auf ihre zeitliche Komponente auch vom Bundesverfassungsgericht als ausreichend erachtet worden sind¹⁰²⁴. Gemäß der Lohnsummen- und Behaltensfristen muss das Unternehmen, dessen Erwerber die Regel- oder Optionsverschonung geltend gemacht hat, über fünf beziehungsweise sieben Jahre nach Steuerentstehung bestimmte Lohnsummen- und Behaltensregelungen einhalten. Aufgrund dieser einzuhaltenden Fristen stelle die mit der Steuerbefreiung einhergehende weitreichende Steuerentlastung – nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts – keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar, da die Tauglichkeit des Rechtfertigungsgrundes – Bestandssicherung von kleinen und mittelständischen Unternehmen u.a. zur Sicherung der Arbeitsplätze – aufgrund fehlender Ausdehnungsmöglichkeiten der Inanspruchnahme sichergestellt sei¹⁰²⁵.

¹⁰²⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (226). Das BVerfG stellt sich hier gerade gegen die vertretene Ansicht des BFH, welcher von einer zu kurzen Frist ausgeht.

¹⁰²⁵ Vgl. hierzu insbesondere die vom BVerfG angenommene Verfassungswidrigkeit aufgrund der weitreichenden Ausnahme von der Lohnsummenfrist: BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136 (237).

Auf der Grundlage, dass für eine – damals noch nahezu – vollumfängliche Steuerbefreiung vom Bundesverfassungsgericht eine Behaltens- und Lohnsummenfrist von fünf beziehungsweise sieben Jahren als ausreichend erachtet worden ist¹⁰²⁶, erscheint es zunächst naheliegend eine vergleichbare Fristenlänge auch bei dem Vorab-Abschlag als ausreichend anzusehen. Für diese Annahme streitet insbesondere, dass das Förderungsziel bei der momentanen Ausgestaltung der Frist nicht allein durch ihre zeitliche Einhaltung sichergestellt wird. Im Gegensatz zu der fünf- beziehungsweise siebenjährigen Frist bei der Regel-/Optionsverschonung wird die des Vorab-Abschlags indes weitergehend ergänzt durch eine strenge Objektivität ihrer Einhaltung. Der ausdrückliche Wortlaut verlangt nur eine Vereinbarung der Beschränkungen und dass die tatsächlichen Verhältnisse diesen Beschränkungen in einem Gesamtzeitraum von 22 Jahren entsprechen. Anknüpfungspunkt für die tatbestandliche Voraussetzung der Fristeinholung ist infolgedessen allein die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch den jeweiligen Erwerber. Die Objektivität dieser Voraussetzungen verdeutlicht, dass es für einen Verstoß und einem daraus resultierenden Wegfall der Verschonungen aus Sicht des Gesetzgebers eines Mitwirkens des Erwerbers gar nicht bedarf¹⁰²⁷. Der Wortlaut ist hier eindeutig und stimmt auch mit dem allgemeinen Zweck der Bestandsicherung der Unternehmensstruktur Familienunternehmen überein, sodass dieser auch keiner anderweitigen Auslegung zugänglich ist¹⁰²⁸. Diese Vorgehensweise führt dazu, dass der Erwerber, welcher den Vorab-Abschlag geltend gemacht hat, wohl nicht einmal mehr Gesellschafter des Betriebs zum Zeitpunkt des Verstoßes sein muss¹⁰²⁹. Dies wiederum trägt zu einer Kettenbindung des Unternehmens an

¹⁰²⁶ An dieser Stelle ist besonders zu beachten, dass die Ausführungen des BVerfG zu der Regel- und Optionsverschonung getätigt worden sind, welche sich gerade nicht nur auf das begünstigte Vermögen beschränkt haben. Siehe zu dem damaligen Verschonungsrecht: Erster Teil A. II. 3.

¹⁰²⁷ So auch ausdrücklich die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 7 S. 3 f.; ebenso: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1174); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (2314); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.234 (Stand: Dezember 2017); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.117; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.297 (Stand: Januar 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.210 (Stand: August 2018); kritisch hierzu insbesondere: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56 (58); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (719).

¹⁰²⁸ I.E. so auch: *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (46); *Hannes*, ZEV 2016, 554 (559); *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (334); A.A. wohl: *Riedel*, ZErB 2016, 371 (374) (nochmals bestätigend in: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.367); *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425 (2431).

¹⁰²⁹ So auch ausdrücklich die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 7 S. 3 f. ErbStR 2019; ebenso: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1174); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (2314);

die Regelungen des Vorab-Abschlages bei, welche ebenfalls als Argument für eine weniger lange Frist als 22 Jahre fruchtbar gemacht werden könnte. Überträgt ein Mitgesellschafter innerhalb der noch nicht abgelaufenen Nachlaufrfrist seinen Unternehmensanteil auf eine andere berechnigte Person im Sinne der Nummer 2 und macht auch diese den Vorab-Abschlag geltend, so läuft zum einen die Nachlaufrfrist des vorherigen Gesellschafters bis zum Ende weiter und zum anderen beginnt die Nachlaufrfrist für den Erwerber erneut zu laufen. In einer derartigen Kettebindung wird nicht selten die Gefahr der „unternehmerischen Verkrustung“¹⁰³⁰ aufgrund der fehlenden Möglichkeit von Umstrukturierungsmaßnahmen gesehen¹⁰³¹. Daneben ist der Vorab-Abschlag derart ausgestaltet, dass ein Verstoß gegen die Beschränkungsvereinbarungen in der Regel nicht zu einem anteiligen, sondern zu einem vollumfänglichen Wegfall des Abschlages führt¹⁰³². Bei den 22 Jahren handelt es sich demnach – im Gegensatz zu den Lohnsummen- und Behaltensfristen – darüber hinaus um eine „absolute Grenze“¹⁰³³.

Es können mithin mehrere Argumente angeführt werden, die für eine nicht derart umfangreiche Frist von 22 Jahren sprechen, sondern vielmehr für eine vergleichbare Fristenlänge von eventuell fünf beziehungsweise sieben Jahren. Nun unterscheidet sich der Vorab-Abschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG jedoch von der Regel- und Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 1/Abs. 10 ErbStG in seiner Ausformung in der Art und Weise, dass die Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages im Gegensatz zur Inanspruchnahme der Regel- und Optionsverschonung unabhängig von dem Schwellenwert in Höhe von 26 Millionen Euro zu gewähren ist (soweit die Beschränkungen vorliegen). Der Kreis der potentiellen Verschonungsempfänger ist demzufolge beim Vorab-Abschlag gegenüber dem Kreis derjenigen, welche die Regel- und Optionsverschonung in Anspruch nehmen können, weitaus größer. Darüber hinaus kann durch den Vorab-Abschlag

Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13a Rn.117; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.210 (Stand: August 2018).

¹⁰³⁰ *Crezelius*, ZEV 2016, 541 (544) sowie nochmals bestätigend in: Benz/Blumenberg/Crezelius, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 114; ebenso u.a.: *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.4 (Stand: April 2017).

¹⁰³¹ Vgl. zur Kritik ebenfalls: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (538) mit mehreren Beispielen; vgl. darüber hinaus: *Bäumel*, NWB 2016, 3516; *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.4 (Stand: April 2017); *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (334); *Bäumel*, DB 2018, 521 (522); *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22.

¹⁰³² Bzgl. der hier vertretenen Ansicht, der Kürzung bei Reduzierung des Prozentsatzes der Abfindungsbeschränkung: Zweiter Teil C. IV. 4.

¹⁰³³ *Riedel*, ZErB 2016, 371 (374) sowie *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.364.

bestimmten Unternehmenserwerbern erst die Möglichkeit der Gewährung einer weitergehenden Regel- und Optionsverschonung eröffnet werden. Zudem ist Zweck des Vorab-Abschlages gerade die konkrete Erfassung von typisierenden Familienunternehmen, welche sich aufgrund von Strukturmerkmale, welche der Vorab-Abschlag in seinen Nummern 1 bis 3 erfasst, qualifizieren. Bei diesen familienunternehmenstypischen Strukturmerkmalen handelt es sich jedoch nicht um flüchtige Vereinbarungen, sondern um vertraglich festgelegte Beschränkungen, die entsprechend der Intention der Gesellschafter über mehrere Generationen Bestand haben sollen. Den familienunternehmenstypischen vertraglichen Beschränkungen haftet demzufolge schon dem Grunde nach eine gewisse Dauerhaftigkeit an. Im Gegensatz zu dem Zweck der Behaltens- und Lohnsummenfrist, dient die Vor- und Nachlauffrist des Vorab-Abschlages vor allem genau dieser Strukturfixierung. Unter diesen Aspekten und aufgrund der Tatsache, dass auch an anderer Stelle eine fünfzehnjährige Behaltensfrist gefordert wird, ist eine Fristeinholung länger als die der Behaltens- und Lohnsummenfrist von bis zu 22 Jahren zu mindestens vertretbar. Darüber hinaus scheint auch insbesondere eine Aufteilung in eine Frist vor Steuerentstehung gem. § 9 ErbStG, welche ansonsten nur im Rahmen von § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG und § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG bekannt ist, und eine Frist nach diesem Zeitpunkt, soweit man auf die intendierte Strukturfassung abstellt, nachvollziehbar¹⁰³⁴.

Der Gesetzgeber bewegt sich daher in Bezug auf die 22 Jahren nach hier vertretener Ansicht noch innerhalb seiner Einschätzungsprärogative¹⁰³⁵.

c) Auslegungsproblematik in Bezug auf die Vorlauffrist

Die Gesamtfrist des Vorab-Abschlages setzt sich aus zwei Jahren Vorlauffrist und zwanzig Jahren Nachlauffrist zusammen.

In Bezug auf die Vorlauffrist stellt sich u.a. im Zusammenhang mit neugegründeten Unternehmen ein Auslegungsproblem. Der Gesetzgeber trifft keine Ausnahmeregelung für die Handhabung von Unternehmen, welche noch nicht zwei

¹⁰³⁴ So i.E. auch die Argumentation von: *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (334).

¹⁰³⁵ Kritischer hinsichtlich einer derartigen Grenze, u.a.: *Oertzen/Reich*, BB 2015, 1559 (1561); *Bockhoff/Eick*, DB 2015, 1685 (1688); *Crezelius*, in: Benz/Blumenberg/Crezelius, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 114 f.; *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558 f.); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1174); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (2314); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.244; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (46); *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328 (334); *Söffing*, in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.4 ff. (Stand: April 2017); *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (538).

Jahre existieren. Der Wortlaut des Vorab-Abschlages verweist allein darauf, dass es einer zweijährigen Vorlauffrist bedarf. Ob davon auch Fälle umfasst sein sollen, bei denen das Unternehmen noch keine zwei Jahre Bestand hat, ist zunächst unklar. Auch hier ist dementsprechend anhand teleologischer Kriterien der Gesetzestext auszulegen.

Die zweijährige Vorlauffrist wird ebenfalls mit der Sicherstellung des Förderungsziels und mit der Vermeidung missbräuchlicher Ingebrauchnahme begründet¹⁰³⁶. Zweck des Tatbestandsmerkmals der Vorlauffrist ist mithin aus Sicht des Gesetzgebers vor allem die Vermeidung von Steuerumgehungen. Von einer derartigen Ingebrauchnahme der Steuerbefreiung kann man jedoch dann nicht ausgehen, wenn der Grund für die fehlende Einhaltung der Frist auf objektive Gegebenheiten wie die Neugründung zurückzuführen ist.

Bei der Reduzierung eines zu weit gefassten Wortlauts handelt es sich um eine teleologische Reduktion. Die Anforderungen an eine solche teleologische Reduktion sind eng gefasst. So muss u.a. nachgewiesen werden, dass die Handhabung entsprechend des Wortlauts zu einem „sinnwidrigen Ergebnis“ führen würde¹⁰³⁷, demzufolge eine Planwidrigkeit des Gesetzgebers vorliegt. Folgend dem übergeordneten Zweck des Vorab-Abschlages familiengeführte (Groß-)Unternehmen zu erfassen, erscheint diese Planwidrigkeit jedoch fraglich. Das vom Gesetzgeber bezweckte Ziel der Strukturfassung und -fixierung geht vor allem mit einer gewissen Dauerhaftigkeit und Kontinuität dieser Merkmale einher. Bezugnehmend auf diese Zielrichtung scheint die Forderung einer zweijährigen Vorlauffrist jedoch nicht sinn- und planwidrig. Die strengen Anforderungen, die an eine teleologische Reduktion zu stellen sind, können demnach im Zusammenhang mit der hier dargestellten Frage nicht erfüllt werden. Infolgedessen besteht sogar in Fällen der Neugründung eines Unternehmens nur dann die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages, wenn die gesetzlich geforderten Beschränkungen seit zwei Jahre Bestandteil des Gesellschaftsvertrages beziehungsweise der Satzung sind¹⁰³⁸.

¹⁰³⁶ BT-Drs. 353/15, S. 23.

¹⁰³⁷ Vgl. zur Rechtsprechung: BFH v. 12.12.2002 – III R 33/01 –, BStBl. II 2003, 322 (323) m.w.N.; v. 11.04.2013 – III R 11/12 –, BStBl. II 2013, 665 m.w.N.

¹⁰³⁸ So wohl auch: *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG Rn.342; a.A. hingegen: *Crezelius*, in: Benz/Blumenberg/Crezelius, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 114; *Söffing*, ErbStB 2016, 235 (238) (sowie nochmals bestätigend in: Wilms/Jochum, § 13a ErbStG Rn.290.6 (Stand: April 2017)). Diese allgemeine Verneinung einer teleologischen Reduktion

8. Partielle Anwendung des § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG

Schließlich bestimmt § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG:

„Gelten die in Satz 1 genannten Bestimmungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren.“

Die in § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 ErbStG notwendigen Beschränkungen beziehen sich auf den gesamten Gesellschaftsanteil und demnach in der Regel auch auf das gesamte begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 2 erscheint aufgrund dessen zunächst unverständlich. Dies wird zudem durch den Umstand verstärkt, dass es an einer Gesetzesbegründung fehlt. Nun sind jedoch Fälle denkbar, in denen der Erwerber vom Erblasser oder Schenker mehrere begünstigungsfähige Vermögensarten – wirtschaftliche Einheiten – erhält (beispielsweise ein/mehrere Einzelunternehmen, einen/mehrere GmbH-Anteil(e) und eine/mehrere Beteiligung(en) an einer mitunternehmerischen Personengesellschaft¹⁰³⁹). Die Begünstigungsfähigkeit dieser wirtschaftlichen Einheiten richtet sich nach § 13b Abs. 1 ErbStG. Ob die jeweilige Einheit über begünstigtes Vermögen an sich verfügt, bestimmt sich darüber hinaus gem. § 13b Abs. 2 ErbStG¹⁰⁴⁰. Dies darf jedoch nicht zu dem Schluss verleiten, dass der Vorab-Abschlag auf das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen erteilt wird. Der Vorab-Abschlag gewährt zwar an sich einen Abschlag auf das übertragene begünstigte Vermögen begünstigungsfähiger Rechtsträger, der Zweck des Vorab-Abschlages sowie die notwendigen Beschränkungen verdeutlichen jedoch, dass auch bei einem Erwerber mehrere begünstigungsfähiger Einheiten der Vorab-Abschlag nur jeweils für eine einzelne Einheit geltend gemacht werden kann, soweit diese über begünstigtes Vermögen verfügt und die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind. Der Verweis des Gesetzgebers auf einen „Teil“ des begünstigten Vermögens ist dennoch richtig und schlüssig, da die verschiedenen Werte des begünstigten Vermögens der jeweili-

schließt m.E. jedoch nicht etwaige Einzelfallmaßnahmen aus, bei denen es einer zweijährigen Vorlaufzeit nicht bedarf. Vgl. hierzu u.a.: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG, Rn.467 (Stand: November 2017); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.195 (Stand: August 2018).

¹⁰³⁹ Hierzu u.a.: *Hannes*, ZEV 2016, 554 (558); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.113.

¹⁰⁴⁰ Zur detaillierten Ermittlung: Zweiter Teil A. I. 1.

gen Vermögensarten vor Anwendung der Regel- beziehungsweise der Optionsverschonung, der Gewährung des Verschonungsabschlags bei Großerwerben gem. § 13c ErbStG oder bei der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG zusammenzurechnen sind¹⁰⁴¹. Die Wertgrenze von 26 Millionen Euro bezieht sich daher auf den vollumfänglichen Erwerb von begünstigtem Vermögen und nicht nur auf das begünstigte Vermögen einer bestimmten übertragenen wirtschaftlichen Einheit.

Eine wirtschaftliche Einheit, welche über begünstigtes Vermögen verfügt (auf die der Vorab-Abschlag erteilt werden kann), ist somit dem Grunde nach eine Teilmenge des vollumfänglichen Erwerbs von begünstigtem Vermögen. Der Verweis darauf, dass der Abschlag nur für den Teil des begünstigten Vermögens erteilt wird, der auch über die jeweiligen Bestimmungen verfügt, kann dementsprechend als deklaratorischer Verweis darauf verstanden werden, dass der Vorab-Abschlag nicht auf das gesamte begünstigte Vermögen gewährt wird, sondern nur für eine bestimmte übertragene wirtschaftliche Einheit.

Darüber hinaus bietet § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG – nach hier vertretener Ansicht – einen Anwendungsbereich für das Sonderbetriebsvermögen, soweit ein Mitunternehmeranteil übertragen worden ist. Das Sonderbetriebsvermögen wird bei der Beurteilung der Höhe des steuerrechtlichen Gewinns notwendigerweise herausgerechnet. Mithin unterliegt dieses Vermögen – als möglicher Teil des begünstigten Vermögens einer wirtschaftlichen Einheit – auch nicht den jeweiligen tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorab-Abschlags. Trotz dieses Teilausschlusses kann für den restlichen Teil des begünstigten Vermögens aus der Gesamthand jedoch der Vorab-Abschlag entsprechend Satz 2 geltend gemacht werden. § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG entfaltet in dieser Konstellation gerade seine konstitutive Wirkung¹⁰⁴². In der Praxis stellt sich in einer solchen Konstellation insofern ein Umsetzungsproblem, als dass bei der vorangegangenen Berechnung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 2 ErbStG keine Unterteilung des

¹⁰⁴¹ So auch die Finanzverwaltung: R E 13a.1 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019.

¹⁰⁴² Ebenso: *Söffing*, ErbStB 2016, 339 (344); *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1174); *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3104); *Riedel*, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, § 13a ErbStG, Rn.360; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42 (47); *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1730); *Eisele*, NWB 2017, 2670 (2676); *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.224 (Stand: Dezember 2017); *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 13a Rn.113; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.267 (Stand: Januar 2018); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.190, 195 (Stand: August 2019).

Vermögens in anteiliges begünstigtes Vermögen der Gesamthand und begünstigtes Vermögen des Sonderbetriebsvermögens erfolgt. Der Steuerpflichtige ist daher auch hier dazu angehalten Schattenrechnungen vorzunehmen¹⁰⁴³.

IV. Die Rechtsfolge des Vorab-Abschlages gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG

1. Allgemeine Ausführungen zur Rechtsfolge

„Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen.“

Sind die zentralen Tatbestandsmerkmale des Vorab-Abschlages zum Zeitpunkt der Steuerentstehung erfüllt, so tritt die Rechtsfolge der Abschlagsgewährung – geregelt in Satz 3 – ein. Die Ausgestaltung der Gewährung der sachlichen Steuerbefreiung durch den Vorab-Abschlag folgt dabei der Konzeption der Regel- und Optionsverschonung. Es wird dementsprechend ein bestimmter Prozentsatz von der nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Wertgröße des begünstigten Vermögens in Abzug gebracht. Der Gesetzgeber hat sich infolgedessen gegen die Gewährung eines Freibetrages oder einer Freigrenze im Rahmen der sachlichen Steuerbefreiung des Abschlages entschieden. In Abgrenzung zur Regel- und Optionsverschonung ist der zu gewährende Prozentsatz beim Vorab-Abschlag jedoch nicht feststehend. Die konkrete Höhe des Abschlages bestimmt sich vielmehr einzelfallabhängig unter Bezugnahme der Abfindungshöhe – vgl. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG. Begrenzt ist der Prozentsatz dennoch ausdrücklich in Höhe von 30 % auf das erworbene begünstigte Vermögen, welches den jeweiligen Begrenzungen der Nummern 1 bis 3 unterliegt (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG)¹⁰⁴⁴.

¹⁰⁴³ Hierzu ebenfalls: *Korezkij*, DStR 2017, 1729 (1730); in diesem Zusammenhang regelt die Finanzverwaltung innerhalb der Richtlinie nun ebenfalls (m.E. konsequent), dass „bei der Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlages [...] eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens“ erfolgt: R E 13a.20 Abs. 4 S. 3 mit Verweis auf R E 13b.23 Abs. 3 S. 7 ErbStR 2019 (Hinsichtlich der Berechnung des begünstigten Vermögens verweist die Finanzverwaltung auf ihren Hinweis: H E 13a.20 ErbStR 2019). Siehe hierzu ebenfalls die Auseinandersetzung von: *Korezkij*, DStR 2019, 137 (142).

¹⁰⁴⁴ Die objektive Feststellungslast trifft wiederum den Erwerber: BT-Drs. 18/8911, S. 41.

Der Beschränkung der Abschlagshöhe auf maximal 30 % liegt der typisierenden Annahme des Gesetzgebers zugrunde – soweit man weiterhin der hier vertretenen Ansicht folgt, dass es sich nicht um einen Bewertungs-, sondern um einen Verschonungsabschlag handelt –, dass mithilfe dieses prüfswellenunabhängigen Abschlags von einem existenz-, innovations- und strukturgefährdenden Liquiditätsentzug durch die Erbschaftsteuer für familiengeführten (Groß-)Unternehmen nicht mehr ausgegangen werden kann. Dabei liegt der Fokus bei der Funktion des Abschlags wohl vor allem auf den Großunternehmen, welche mit der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung vom 17. Dezember 2014 nicht mehr ohne konkrete Bedürfnisprüfung an den allgemeinen sachlichen Steuerbefreiungen (Regel- und Optionsverschonung) teilhaben dürfen. Bei der Darstellung des möglichen vollumfänglichen Funktionsumfangs für familiengeführte Großunternehmen bedarf es demzufolge u.a. eines Blicks „über den Tellerrand hinaus“.

Der zu gewährende Abschlag wird „vorab“, d.h. vor Gewährung einer etwaigen Regel- oder Optionsverschonung, unabhängig von dem konkreten Wert des begünstigten Vermögens gewährt. Dies führt zu einem möglichen maximalen Erwerb von begünstigtem Vermögen in Höhe von 37.142.857 Euro ($26.000.000 \div 0,7$), soweit Regel- oder Optionsverschonung noch in Anspruch genommen werden wollen¹⁰⁴⁵. Darüber hinaus führt der vorab zu gewährende Abschlag zu einer Möglichkeit der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags gem. § 13c ErbStG bis zu einem Wert des übertragenen begünstigten Vermögens in Höhe von 128.214.286 Euro. Die der Verschonung von unternehmerisch genutztem Vermögen zugrundeliegende Gefährdungsvermutung wird dementsprechend bei dem Erwerb eines Familienunternehmens typisierend auf bis zu 128.214.286 Euro erweitert. Das Zusammenspiel von Vorab-Abschlag und den weitergehenden Verschonungsabschlägen darf jedoch nicht den Blick darauf versperren, dass der Vorab-Abschlag neben seiner „Vorab-“Funktion auch alleine geltend gemacht werden kann. Die gesetzgeberische Gefährdungsvermutung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen ist wertunabhängig, beschränkt sich jedoch auf maximal 30 % des Werts des begünstigten Vermögens. Mithin nimmt der Gesetzgeber eine weitere Typisierung durch die Abschlagshöhe dahingehend vor, dass jegliches familiengeführte Großunternehmen durch die Erbschaftsteuer (in verminderter Höhe) grundsätzlich gefährdet ist.

¹⁰⁴⁵ Siehe hierzu: Zweiter Teil B. II. 2.

2. Die Problematik der Verknüpfung der Höhe des Abfindungsanspruches mit der Höhe des zu gewährenden Vorab-Abschlages

Der Gesetzgeber verbindet – wie schon im Rahmen des Tatbestandsmerkmals von Nummer 3 verdeutlicht – die Höhe des gesellschaftsvertraglich oder satzungsrechtlich geregelten Abfindungsanspruchs, dessen Höhe sich wiederum an dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft orientiert, mit der Höhe des zu gewährenden Abschlags auf das erworbene begünstigte Vermögen.

Bei konsequenter Zugrundelegung dieses (inneren) Sinns wäre nur eine Ermittlung der Abschlagshöhe unter Bezugnahme jeglicher Beschränkung folgerichtig. Der Gesetzgeber ist hier jedoch einem anderen Konzept gefolgt (s.o.), sodass die Einhaltung der Entnahme-/Ausschüttungs- und Verfügungsbeschränkung für die Höhe des Abschlags „ohne Bedeutung“¹⁰⁴⁶ ist. Dieses Konzept wird jedoch der Tatsache nicht gerecht, dass Abfindungsbeschränkungen nur einen Teilaspekt bei der erhöhten Verschonungsbedürftigkeit von Familienunternehmen darstellen¹⁰⁴⁷.

Die vorgenommene Verbindung zwischen Abschlags- und Abfindungshöhe birgt darüber hinaus das Problem, dass die Höhe des Vorab-Abschlages nur dann gewiss ist, wenn die Höhe der Abfindungsbeschränkung sich ebenfalls an der prozentualen Minderung des gemeinen Werts (im Sinne des Bewertungsgesetzes) orientiert. Abfindungsbeschränkungen orientieren sich üblicherweise jedoch zum einen grundsätzlich am Verkehrswert¹⁰⁴⁸, zum anderen können Abfindungsregelungen bestimmte Wirtschaftsgüter in besonderer Weise bei der Höhe berücksichtigen¹⁰⁴⁹ oder die Abfindungshöhe vom Buchwert-, Substanz- oder Ertragswert abhängig machen¹⁰⁵⁰. Gesellschaften, deren Gesellschafter den Vorab-Abschlag in Anspruch genommen haben, ist dementsprechend zu raten, Schattenrechnungen durchzuführen, um das angesprochene Risiko möglichst gering zu halten.

Die inhaltliche Verknüpfung der Abfindungsbeschränkung mit der Höhe des Vorab-Abschlages ist systematisch inkonsequent. Zivilrechtliche Abfindungsbeschränkungen und der steuerliche Vorab-Abschlag verfolgen unterschiedliche

¹⁰⁴⁶ Ebenso: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1175); *Eriks*, DStR 2016, 1441 (1446).

¹⁰⁴⁷ I.E. so auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1175).

¹⁰⁴⁸ Zu dieser Problematik siehe bereits: Zweiter Teil C III. 5. b) aa), bb).

¹⁰⁴⁹ *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3103).

¹⁰⁵⁰ Kritisch hierzu: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523 (535).

Zwecke¹⁰⁵¹. Abfindungsbeschränkungen verfolgen den Zweck der erhöhten Kapitalbindung im Unternehmen, Zweck des vorab zu gewährenden Verschonungsabschlages ist – nach hiesiger Ansicht – jedoch nicht primär die Kapitalbindung im Unternehmen herbeizuführen, sondern Unternehmen, welche u.a. über solche Beschränkungen schon verfügen, vor einem weiteren steuerlich bedingten Liquiditätsabfluss und Strukturbeeinflussung zu schützen. Darüber hinaus ist es nicht nachvollziehbar, warum von dem prozentualen Abschlag im Rahmen der Abfindung vom gesamten gemeinen Wert des Anteils (inklusive nicht begünstigten Vermögen), auf den prozentualen Abschlag in Bezug auf das begünstigte Vermögen zu schließen ist. Zudem scheint es auch deswegen systematisch inkonsequent, da der Gesetzgeber trotz des hier angenommenen konstitutiven Anerkenntnisses der Bundesfinanzhofrechtsprechung und der darauf beruhenden Annahme, dass Familienunternehmen keiner Fehlbewertung unterliegen, dennoch die Höhe des Verschonungsabschlages mittelbar von einem prozentualen Abschlag vom gemeinen Wert abhängig macht.

Die inhaltliche Verknüpfung der Höhe des zivilrechtlichen Abfindungsanspruches mit der Höhe des steuerlichen Vorab-Abschlages erscheint nicht folgerichtig, sondern vielmehr „sachwidrig“¹⁰⁵². Allein aufgrund der angenommenen Sachwidrigkeit kann jedoch nicht auf eine grundsätzliche Sinnwidrigkeit geschlossen werden, die vom Gesetzgeber so nicht vorgesehen gewesen ist¹⁰⁵³. Für eine derartige Annahme bedürfte es vielmehr bei der entsprechenden wortlautgetreuen Auslegung eines weitergehenden Verstoßes gegen das Verfassungsrecht. Dementsprechend ist eine anderweitige Auslegung aufgrund der Ausdrücklichkeit nicht möglich.

3. Die Problematik der unterschiedlichen Höhe bei unterschiedlichen Ausscheidensgründen

Neben der allgemeinen Problematik, die mit der gesetzgeberisch vorgenommen systematischen Verknüpfung einhergeht, stellt sich darüber hinaus ein weitergehendes Auslegungsproblem. In der Praxis ist es nicht unüblich, dass Abfindungen personenabhängig und bzgl. des Ausscheidensgrundes sich in ihrer Höhe

¹⁰⁵¹ *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1175).

¹⁰⁵² *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1175).

¹⁰⁵³ Zur Sinnwidrigkeit bei der Orientierung am Wortlaut: BFH v. 02.06.2005 – III R 15/04 –, BStBl. II 2005, 828 (829) m.w.N.; v. – III R 51/05 –, BStBl. II 2006, 515; v. 21.07.2016 – IV R 26/14 –, BStBl. II 2017, 202 (206) m.w.N.

unterscheiden¹⁰⁵⁴. Jegliche Beschränkung der Abfindung unterliegt den Grenzen der Sittenwidrigkeit gem. § 138 Abs. 1 BGB. Insbesondere ein Abfindungsausschluss ist nur in bestimmten Ausnahmefällen möglich. Ein solcher Fall kann u.a. der Tod eines Gesellschafters sein¹⁰⁵⁵. Nicht selten wird deswegen vertraglich vereinbart, dass es beim Tod des Gesellschafters ausnahmsweise zu einem vollumfänglichen Abfindungsausschluss kommt, wohingegen bei anderen Konstellationen nur eine verringerte Abfindung gezahlt wird. Üblich sind zudem bei Managementbeteiligungsprogrammen und deren Beendigung der Managertätigkeit die vertragliche Vereinbarung von Leaver-Regelungen¹⁰⁵⁶. Bei einem Good-Leaver-Fall (beispielsweise bei Tod des Managers, Berufsunfähigkeit oder altersbedingten Ausscheiden) erhält der ausscheidende Manager meist den vollen Verkehrswert seiner Anteile, bei einem Bad-Leaver-Fall (beispielsweise verhaltensbedingte Kündigung) wird jedoch häufig nur der Buchwert der Beteiligung gewährt¹⁰⁵⁷. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit der Vereinbarung von „naked in-“ oder „naked out-“Klauseln, wobei sich die Abfindungshöhe am geleisteten Einstandspreis orientiert¹⁰⁵⁸. Üblich ist zudem die Differenzierung nach der Länge der Zugehörigkeit des ausscheidenden Gesellschafters zur Gesellschaft¹⁰⁵⁹.

Der Gesetzgeber differenziert bei Nummer 3 nicht ausdrücklich zwischen unterschiedlichen Abfindungsregelungen. Nummer 3 umfasst aufgrund dessen in Bezug auf das Ausscheiden des Gesellschafters jeglichen Anlass, soweit dieser mit einer Abfindungszahlung durch die Gesellschaft einhergeht. Dem weitläufigen Umfang von Nummer 3 und einer fehlenden ausdrücklichen Einschränkung im Rahmen von Satz 3 geschuldet beinhaltet die Bezugnahme auf die Abfindung im Satz 3 somit jegliche Konstellation der Abfindungsbeschränkung. Diese Uneingeschränktheit des Begriffs der „Abfindung“ in Satz 3 führt infolgedessen zu der Auslegungsfrage, ob nun eine Orientierung der Abschlagshöhe an der geringsten vom gemeinen Wert abweichenden Abfindungshöhe, an der höchsten vom gemeinen Wert abweichenden Abfindungshöhe oder an der Abfindungshöhe, welche für den ausscheidenden Gesellschafter konkret geregelt worden ist,

¹⁰⁵⁴ *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (59).

¹⁰⁵⁵ BGH v. 22.11.1956 – II ZR 222/55 –, BGHZ 22, 186; v. 14.07.1971 – III ZR 91/70 –, WM 1971, 1338; v. 20.12.1976 – II ZR 115/75 –, WM 1977, 192.

¹⁰⁵⁶ Hierzu ausführlich u.a.: *Kästle/Heuterkes*, NZG 2005, 289.

¹⁰⁵⁷ *Wiese/Leo*, GmbHR 2017, 690 (694 f.); *Thiele*, BB 2017, 983 (984).

¹⁰⁵⁸ Hierzu unter vielen: *Heckschen/Glombik*, GmbHR 2013, 1009 (1015 f.).

¹⁰⁵⁹ Zur sachlichen Rechtfertigung einer solchen Differenzierung: BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91 –, BGHZ 116, 359.

erfolgen soll. Vom Wortlaut ist jegliche Konstellation gedeckt, sodass der Wille des Gesetzgebers anhand der teleologischen Auslegung zu ermitteln ist.

Die Finanzverwaltung stellt bei einer gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Differenzierung der Abfindungshöhe nach einem speziellen Ausscheidensgrund auf „die höchste in Betracht kommende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags“ ab¹⁰⁶⁰. Gleichzeitig regelt sie, dass bei unterschiedlichen Abfindungshöhen bei unterschiedlichen Gesellschaftern nur „die für den jeweiligen Erwerber geltende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend“¹⁰⁶¹ sei. Die Differenzierung nach der für den Gesellschafter geltenden Regeln scheint aufgrund der Tatsache, dass es sich bei dem Vorab-Abschlag systematisch um eine erwerberbezogene Steuerbefreiung handelt, nur konsequent. Der Ansicht der Finanzverwaltung bzgl. verschiedener Abfindungsgründe liegt demgegenüber jedoch eine restriktive Auslegung des Wortlauts zugrunde. Folgend dieser Sichtweise wäre der Vorab-Abschlag einer Gesellschaft, welche eine Abfindung bei jeglichem Ausscheiden der Gesellschafter aus der Gesellschaft auf 90 % des gemeinen Werts (im Sinne des Bewertungsgesetzes) begrenzt, auf 10 % beschränkt. In Bezug auf den Normzweck der Kapitalbindung spricht für eine solche Auslegung, dass jegliche Abfindungszahlung zu einem (aus Sicht des Gesetzgebers schädlichen) Liquiditätsabfluss führt. Diese Sichtweise verkennt jedoch, dass Zweck einer Abfindungsbeschränkung vor allem auch das Verhindern eines permanenten und unkontrollierten Liquiditätsabflusses durch typische Fälle des Ausscheidens, beispielsweise Kündigungen, ist. Regelt ein Unternehmen (rein hypothetisch) eine Abfindungsbeschränkung für Kündigungen in Höhe von 70 % des gemeinen Werts (im Sinne des Bewertungsgesetzes) und eine Abfindungsbeschränkung bei Tod in Höhe von 90 %, so wäre entsprechend der Ansicht der Finanzverwaltung die Verschonungshöhe auf 10 % beschränkt. Durch die Vereinbarung einer 30%igen Reduzierung der Abfindung für den „Regelfall“ kann jedoch im Endeffekt mehr Kapital im Unternehmen gebunden sein als im ersten Beispiel, bei dem für alle Abfindungsansprüche eine Abfindung in Höhe von 90 % des gemeinen Werts (im Sinne des Bewertungsgesetzes) gezahlt wird. Trotzdem würden solche Fälle nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der Höhe des Verschonungsabschlages gleichbehandelt.

¹⁰⁶⁰ R E 13a.20 Abs. 5 S. 4 ErbStR 2019; dem zustimmend: *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54 (59).

¹⁰⁶¹ R E 13a.20 Abs. 5 S. 5 ErbStR 2019.

Diese Gleichbehandlung von derart unterschiedlichen Fällen würde jedoch nicht dem Zweck des Vorab-Abschlages entsprechen. Verschonungsbedürftig sind hier nach familiengeführte (Groß-)Unternehmen, welche sich insbesondere durch ihre gemeinwohlfördernde, erhöhte Eigenkapitalquote auszeichnen. Darüber hinaus führt eine erhöhte Bindung des Kapitals dazu, dass der objektive Wert des Unternehmens subjektiv dem Erwerber nicht zur Verfügung steht. Je umfangreicher diese Bindung, um so umfangreicher muss demnach auch die Verschonung sein. Es erscheint aufgrund dessen aus teleologischen Gesichtspunkten notwendig, dass der Bezugspunkt „Abfindungsbeschränkung“ dahingehend ausgelegt wird, dass nur solche Abfindungsbeschränkungen für die Höhe des Vorab-Abschlages ausschlaggebend sind, welche typischerweise zu einem erhöhten und für die Gesellschaft selbst unvorhersehbaren Liquiditätsabfluss führen. Ein solcher Fall ist zum Beispiel das freiwillige Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft (Kündigung)¹⁰⁶².

4. Die Höhe der Korrektur des bereits gewährten Vorab-Abschlages

Der Gesetzgeber äußert sich nicht ausdrücklich zu dem Fall, bei dem nach Steuerentstehung nachträglich eine Korrektur der Höhe der Abfindungsbeschränkung in der Art und Weise vorgenommen wird, dass sie noch den tatbestandlichen Voraussetzungen entspricht – folglich keinen Verstoß im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG darstellt – jedoch nicht mehr der ursprünglichen Höhe gleicht. Der Gesetzgeber verweist im Rahmen von § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG darauf, dass der Steuerpflichtige dazu verpflichtet sei, „dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen“. Hieraus könnte für die Höhe des Abschlages der Rückschluss auf einen entsprechenden gesetzgeberischen Willen gezogen werden, dass bei einer nachträglichen Änderung der Bestimmungen auch eine nachträgliche Änderung der Höhe des Abschlages zu erfolgen hat.

¹⁰⁶² I.E. so auch: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688 (692); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.239; *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG, Rn.202; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.206 (Stand: August 2018); a.A.: *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.224 (Stand: Dezember 2017); *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, § 13a ErbStG Rn.708; *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.292 (Stand: Januar 2018); *Bäumel/Bauer*, NWB 2019, 714 (717).

Allgemein bestimmt sich die Höhe der Steuerbefreiung entsprechend dem Konzept des Erbschaftsteuerrechts nach der vertraglich vereinbarten Abfindungshöhe zum Zeitpunkt des bereichernden Rechtsakts/dem Zeitpunkt der Steuerentstehung. Der Gewährung der Steuerbefreiung liegt – wie bereits dargestellt – die Annahme zugrunde, dass Familienunternehmen aufgrund ihrer *grundsätzlich bestehenden* typischen kumulativen Beschränkungen besonders förderlich für das Gemeinwohl sind und eine Belastung durch Erbschaftsteuer zu einer Bestandsgefährdung des Unternehmens beitragen würde¹⁰⁶³. Die zentralen Tatbestandsmerkmale des Vorab-Abschlages dienen der Verdeutlichung des typischen Bildes eines förderungswürdigen familiengeführten (Groß-)Unternehmens. Daher ist die vertragliche Änderung der Höhe der Abfindungsbeschränkung in der Art und Weise, dass diese noch innerhalb der tatbestandlich geforderten Abfindungshöhe befindet, unbeachtlich für die Höhe des bereits gewährten Vorab-Abschlages, da es sich immer noch aus gesetzgeberischer Sicht um ein förderungswürdiges, familiengeführtes (Groß-)Unternehmen handelt. Konträr ist diese Sichtweise jedoch zu der gesetzgeberisch getätigten – hier kritisch beurteilten – ausdrücklichen alleinigen Verbindung der vertraglich vereinbarten Abfindungshöhe mit der Höhe des zu gewährenden Abschlages. Wird die Abfindungshöhe nun nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung korrigiert, so ist die Grundannahme des Gesetzgebers, dass mit den vertraglichen Regelungen eine gewisse langjährige vertragliche Gestaltung einhergeht, die zur gewünschten Beständigkeit führt, nicht mehr im selben Umfang gewährleistet. Besteht eine Einschränkung und demzufolge eine Verschonungsbedürftigkeit aufgrund nachträglicher anzuzeigender Änderungen jedoch nicht mehr in dem ursprünglichen Umfang, so kann nur mithilfe einer rückwirkenden Korrektur der Abschlagshöhe noch dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck entsprochen werden¹⁰⁶⁴.

¹⁰⁶³ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

¹⁰⁶⁴ I.E. so u.a. auch: *Wachter*, NZG 2016, 1168 (1175); *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312 (231); *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.243; *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rn.235 (Stand: Dezember 2017); *Esskandari*, in: Gürsching/Stenger, § 13a ErbStG, Rn.300 (Stand: Januar 2018); *Bäumli/Bauer*, NWB 2019, 714 (719); ebenso die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 7 S. 5 ErbStR 2019.

V. Anzeigepflichten und Festsetzungsverjährung gem. § 13a Abs. 9 S. 6 ErbStG

Zur Verringerung des Verwaltungsaufwandes hat der Gesetzgeber in § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG den Erwerber verpflichtet, „dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen“.

Die Frist von einem Monat berechnet sich nach den allgemeinen Vorschriften des BGB – § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187-193 BGB. Anzeigepflichtig ist laut dem Wortlaut allein der Erwerber begünstigten Vermögens, welcher den Vorab-Abschlag geltend gemacht hat. Eine Anzeigepflicht stellt dabei eine Erweiterung der allgemeinen Verpflichtung des § 153 Abs. 2 AO dar, wobei § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG als Spezialregelung dem § 153 Abs. 2 AO vorgeht¹⁰⁶⁵. Die Forderung einer Anzeigepflicht erweitert daneben auch grundsätzlich die möglichen Mitwirkungspflichten aus §§ 90, 149, 150 AO¹⁰⁶⁶. Zweck der zusätzlich geforderten Mitwirkungspflicht des Erwerbers ist vorherrschend, das bestehende Vollzugsdefizit der Finanzverwaltung in Bezug auf die Einhaltung der Beschränkungen des Vorab-Abschlages auszugleichen. Dies liegt der allgemeinen Annahme zugrunde, dass der Erwerber die Einhaltung der notwendigen Beschränkungen besser nachvollziehen und überwachen kann, weil die Informationen in seiner Sphäre liegen¹⁰⁶⁷.

Der Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG ist dahingehend eindeutig, dass sowohl die Fälle umfasst sind, in denen von den vertraglichen Regelungen in einem Umfang außerhalb der Vorschriften des § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG, als auch die Fälle, in denen in einem Umfang noch innerhalb der Vorschriften des § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG allerdings außerhalb der ursprünglichen vertraglichen Festlegung abgewichen wird¹⁰⁶⁸. Ausschlaggebend für die Anzeigepflicht ist allein eine Änderung der Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse. Fraglich ist jedoch, ob für den Beginn der Frist die objektiv zu beurteilende Änderung der Bestimmungen/der tatsächlichen Verhältnisse oder die Kenntniserlangung

¹⁰⁶⁵ Rätke, in: Klein, § 153 AO Rn.15.

¹⁰⁶⁶ Im Allgemeinen zur Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 S.1 Nr. 1 AO: Seer, in: Tipke/Kruse, § 153 AO Rn.1 f. (Stand: Oktober 2016).

¹⁰⁶⁷ Allgemein zur Sphärentheorie: BFH v. 15.02.1989 – X R 16/86 –, BStBl. II 1989, 462.

¹⁰⁶⁸ I.E. so u.a. auch die Auslegung von: Hannes, ZEV 2016, 554 (559); Steger/Königer, BB 2016, 3099 (3104); Jülicher, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.492 (Stand: November 2017); Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13a Rn.117.

von einer solchen Änderung durch den ursprünglichen Erwerber des Vorab-Abschlages maßgeblich ist.

Der Wortlaut verweist weder ausdrücklich auf ein objektives Erfüllen des Tatbestandes als Voraussetzung für den Fristbeginn noch auf die Notwendigkeit der Erkenntnis des Erwerbers. Er ist mithin nicht vollkommen eindeutig, auch wenn der alleinige Verweis auf „die Änderungen der genannten Bestimmung oder tatsächlichen Verhältnisse“ wohl eher auf eine gewisse Objektivität schließen lassen. Es bedarf dementsprechend auch hier einer Ergänzung der Wortlautauslegung durch andere Auslegungsmethoden, um den tatsächlichen Wortsinn herauszuarbeiten.

Ein systematischer Vergleich von § 13a Abs. 9 S. 6 ErbStG mit § 30 Abs. 1 ErbStG zeigt, dass der Erbschaftsteuergesetzgeber in Bezug auf die Anzeige des Erwerbs gem. § 30 Abs. 1 ErbStG auf die Frist „nach erlangter Kenntnis von dem Anfall“ abstellt. Eine dahingehende Wortlautdifferenzierung ist dem Gesetzgeber demzufolge bekannt. Dass er dies dennoch nicht bei § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG tut, kann somit ein Hinweis darauf sein, dass es hier (nach seinem Willen) nicht auf die Kenntnis ankommen soll. Zudem zeigt ein weiterer systematischer Vergleich zwischen § 13a Abs. 9 S. 6 ErbStG und § 13a Abs. 7 S. 1 und S. 2 ErbStG die sehr ähnliche Wortwahl der beiden Paragraphen. § 13a Abs. 7 S. 1 ErbStG wird jedoch gerade als Anzeigepflicht aufgrund objektiv eingetretener Umstände verstanden¹⁰⁶⁹.

Neben diesen systematischen Auslegungsargumenten könnten jedoch teleologische Aspekte auf eine differenzierte Handhabung der Anzeigepflichten hindeuten. Innerhalb der Gesetzesbegründung zum Vorab-Abschlag wird ausgeführt, dass „der Erwerber [...] die objektive Feststellungslast hinsichtlich des Umfangs, in dem die gesellschaftsvertraglich oder satzungsmäßig festgelte Abfindung den gemeinen Wert der Beteiligung oder des Anteils unterschreitet“, trägt¹⁰⁷⁰. Hieraus kann der Rückschluss gezogen werden, dass dem Erwerber des Vorab-Abschlages zumindest für die Einhaltung der Abfindungsbeschränkungen eine gewisse Überprüfungsnotwendigkeit auferlegt werden soll. Ob diese objektive Überprüfungsnotwendigkeit nach dem gesetzgeberischen Willen auch für die anderen Beschränkungsvoraussetzungen gelten soll, kann jedoch nicht daraus abgeleitet werden.

¹⁰⁶⁹ Ausführlich zu § 13a Abs. 7 ErbStG, siehe u.a.: *Seifried*, ZEV 2009, 614; *Stalleiken*, in: Oertzen/Loose, § 13a ErbStG Rn.214.

¹⁰⁷⁰ BT-Drs. 18/8911, S. 38.

Zweck einer allgemeinen Anzeigepflicht ist (wie oben erläutert) der Ausgleich des Informationsdefizits auf Seiten der Finanzbehörde bei der Aufklärung von Sachverhalten und die Schaffung eines gewissen Offenlegungsdrucks. Wie hoch das daraus resultierende Ausmaß der jeweiligen Mitwirkungspflichten, hier Anzeigepflichten, für den Steuerpflichtigen ist, bedarf einer Einzelfallprüfung¹⁰⁷¹. Ausschlaggebend für den Umfang der Anzeigepflicht ist u.a. der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Gedanke der Zumutbarkeit¹⁰⁷².

Beim Vorab-Abschlag besteht (vor allem ggü. § 13a Abs. 7 ErbStG) die Besonderheit, dass der Erwerber an eine zwanzigjährige Nachlauffrist gebunden ist. Aufgrund dieser sehr langen Nachlauffrist und der möglichen steuerunschädlichen Übertragungsmöglichkeit innerhalb dieser Frist (s.o.) sind Fälle denkbar, in denen der ursprüngliche Erwerber des begünstigten Vermögens lange nicht mehr Gesellschafter des Unternehmens ist. Ist der Erwerber jedoch nicht mehr Gesellschafter des Unternehmens, erscheint eine Informationsbeschaffung, vor allem wegen des möglicherweise sehr langen Zeitraums (13 bis 15 Jahre) seit Austritt und der sehr kurzen Anzeigefrist von einem Monat, unverhältnismäßig. Es ist nicht ersichtlich, dass der ehemalige Gesellschafter eines Unternehmens gegenüber der Finanzverwaltung einen solchen Informationsvorteil hat, sodass die Informationen seiner beherrschenden Sphäre zuzuordnen wären¹⁰⁷³. Der Zweck der Anzeigepflicht des Ausgleichs des Informationsdefizits auf Seiten der Finanzverwaltung kann in diesem Fall aufgrund des fehlenden Defizits gegenüber dem Erwerber nicht erreicht werden. Handelt es sich jedoch um den Fall, dass der Erwerber Gesellschafter des Unternehmens ist, so wird man wohl weiterhin davon ausgehen können, dass dieser gegenüber der Finanzverwaltung eine erhöhte Beweisnähe zu den Informationen über einen Regelungsverstoß aufweist. Dem Erwerber ist in einer solchen Situation zuzumuten besondere Kontrolleinrichtungen zu schaffen, wodurch dieser die notwendigen Informationen zur Einhaltung der Anzeigepflicht erhält. Anders verhält es sich jedoch wiederum, wenn der Erwerber Aktionär einer AG ist¹⁰⁷⁴. Der Aktionär einer AG hat lediglich einen Informationsanspruch gem. § 131 Abs. 1 AktG. Ein solcher Informationsanspruch

¹⁰⁷¹ BFH v. 15.02.1989 – X R 16/86 –, BStBl. II 89, 462.

¹⁰⁷² BFH v. 15.02.1989 – X R 16/86 –, BStBl. II 89, 462, m.w.N.; v. 28.10.2009 – VIII R 78/05 –, BStBl. II 2010, 455 (457) m.w.N.

¹⁰⁷³ So i.E. wohl auch: *Wachter*, DB 2017, 804 (806); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.221 (Stand: August 2018).

¹⁰⁷⁴ Dies gilt dem Grunde nach nicht für Minderheitengesellschafter einer GbR, OHG, KG oder GmbH. Vgl. hierzu: § 716 Abs. 1 BGB/§ 118 Abs. 1 HGB/§ 51a Abs. 1 GmbHG.

beschränkt sich jedoch auf Informationen, die für die Entscheidungsfindung bei bestimmten Tagesordnungspunkten notwendig sind¹⁰⁷⁵ und erstreckt sich nicht auf etwaige private erbschaftsteuerliche Belange¹⁰⁷⁶. Dementsprechend ist die Anzeigepflicht bei Erfüllung des objektiven Tatbestandes allgemein für den alleinigen Aktionär einer AG unzumutbar.

Eine Auslegung der Anzeigepflicht des Erwerbers dahingehend, dass auch im Rahmen des Vorab-Abschlages die objektive Verwirklichung für den Beginn der Frist ausschlaggebend ist, scheint daher naheliegend, soweit der Erwerber weiterhin Gesellschafter des Unternehmens ist und seine Informationsbeschaffung nicht aufgrund der konkreten Umstände erheblich eingeschränkt ist¹⁰⁷⁷.

Folge eines Verstoßes gegen die Anzeigepflicht kann (bei entsprechendem Vorsatz) eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO oder eine solche wegen leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO sein¹⁰⁷⁸. Daneben besteht noch die Möglichkeit der Zahlung von Nachzahlungszuschlägen oder Hinterziehungszinsen¹⁰⁷⁹.

Um den Fall der Unkenntnis des Steuerpflichtigen ebenfalls zu regeln und den Rückzahlungsanspruch sicherzustellen, hat der Gesetzgeber (gleich § 13a Abs. 7 S. 3 ErbStG) geregelt, dass „die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 1 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt“, endet – § 13a Abs. 6 Nr. 2 ErbStG.

D. Zusammenfassung und Ausblick

I. Zusammenfassung des zweiten Teils

- Der Erbschaftsteuergesetzgeber verfolgt mit der heutigen Systematik des Erbschaftsteuerrechts ein überwiegend neues Konzept. Umfasst von jeglicher

¹⁰⁷⁵ Hierzu u.a.: *Kubis*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 131 AktG, Rn.1 ff.

¹⁰⁷⁶ Hierzu in Bezug auf § 13a Abs. 7 ErbStG: *Philipp*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, § 13a ErbStG Rn.172 mit dem zusätzlichen Verweis darauf, dass auch kein Informationsanspruch aus gesellschaftsrechtlicher Treuepflicht besteht.

¹⁰⁷⁷ *Geck*, in: Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rn.221 (Stand: August 2018), welcher die Anzeigepflicht gerade dem Gesellschafter zuordnet; a.A.: Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 7 S.6 f. ErbStR 2019; dieser zustimmend u.a.: *Jülicher*, in: T/G/J/G, § 13a ErbStG Rn.492 (Stand: November 2017); *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, § 13a Rn.117.

¹⁰⁷⁸ *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378 (380); ausführlich hinsichtlich dieser Problematik: *Merz/Brey/Neufang*, BB 2009, 692 (695) zu § 13a Abs. 6 ErbStG a.F.

¹⁰⁷⁹ *Steger/Königer*, BB 2016, 3099 (3105).

Steuerbefreiung ist nur noch das begünstigte Vermögen als Teilvermögen des unentgeltlich übertragenen begünstigungsfähigen Vermögens gem. § 13b Abs. 1 ErbStG. Die Reduzierung des Vermögensanteils, der überhaupt noch der Steuerbefreiung zugänglich sein kann, schlägt sich auch auf den Wirkungsumfang des hier untersuchten Vorab-Abschlag aus. Der gem. § 13a Abs. 9 ErbStG neu eingeführte Vorab-Abschlag in Höhe von maximal 30 % wird ebenfalls nur auf die begünstigte Teilmenge des vollumfänglichen begünstigungsfähigen Vermögens gewährt. Der Vorab-Abschlag reiht sich in die Systematik der sachlichen Steuerbefreiungen ein und kann vor der Gewährung der Regel- oder Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 1 beziehungsweise § 13a Abs. 10 ErbStG oder beispielsweise dem Verschonungsabschlag gem. § 13c ErbStG geltend gemacht werden, wobei er selbst durch seine Wertunabhängigkeit geprägt ist. In seiner „Vorab-“Funktion trägt der Vorab-Abschlag zu einer Erhöhung des neu eingeführten Schwellenwerts von 26 Millionen Euro bei. Der Erwerber von begünstigtem Vermögen mit einem Wert von 37.142.857 Euro ($26.000.000 \div 0,7$) kann nach Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages auch noch die Regel- und Optionsverschonung geltend machen. Die einzuhaltende Wertgrenze von 26 Millionen Euro im Rahmen der Gewährung von Regel- und Optionsverschonung wird folglich durch den Vorab-Abschlag um bis zu 11.142.857 Euro erhöht. Bei gleichzeitiger Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages gem. § 13c ErbStG, dessen Wertgrenze grundsätzlich 90 Millionen Euro beträgt, ist die Steuerbefreiung wiederum erst bei einem Betrag von 128.214.286 Euro vollumfänglich abgeschmolzen. Abgesehen von der „Vorab-“Funktion des Abschlages gem. § 13a Abs. 9 ErbStG kann dieser jedoch auch *allein* ohne weitergehende Inanspruchnahme einer sachlichen Steuerbefreiung geltend gemacht werden. Durch diese dem Vorab-Abschlag immanente Wertunabhängigkeit wirkt sich dieser in seiner Grundfunktion als „Mindestverschonung“ aus.

- Zweck des Vorab-Abschlages ist nach hier erfolgter teleologischer Auslegung die Vermeidung der Strukturbeeinflussung sowie Liquiditätsbelastung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch die Erbschaftsteuer. Familiengeführte (Groß-)Unternehmen sind aus Sicht des Gesetzgebers insbesondere deswegen besonders verschonungsbedürftig, weil sie durch ihre Unabhängigkeit am Kapitalmarkt, ihre Stabilität in Krisenzeiten und ihre nachhaltige Unternehmensführung dem Gemeinwohl dienen. Folgend der abgren-

zungstechnischen Besonderheiten von familiengeführten Unternehmen gegenüber nicht-familiengeführten Unternehmen qualifiziert auch der Gesetzgeber allein über die einzuhaltenden gesellschaftsvertraglichen/satzungsmäßigen Bestimmungen den entsprechenden Begünstigungsempfänger. Daraus lässt sich der Rückschluss ziehen, dass die gesellschaftsvertraglichen/satzungsmäßigen Beschränkungen für den Gesetzgeber die Basis für die vorangestellten – gemeinwohlfördernden – Alleinstellungsmerkmale sind. Die vom Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesbegründung bei der Beurteilung der Verschonungsbedürftigkeit von familiengeführten (Groß-)Unternehmen vorgenommene Verknüpfung der angeführten gesellschaftsvertraglichen/satzungsmäßigen Beschränkungen mit den persönlichen Verhältnissen gem. § 9 Abs. 3 BewG ist als konstitutives, verbindliches Anerkenntnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu familienunternehmenstypischen Verfügungsbeschränkungen zu sehen. Diesem Anerkenntnis entsprechend, geht auch der Gesetzgeber bei Familienunternehmen – systemwidrig – davon aus, dass diese entsprechend ihres Verkehrswerts bewertet werden und gerade keine Fehlbewertung aufgrund von § 9 BewG erfolgt.

- Die Notwendigkeit der Einführung eines Vorab-Abschlages für Familienunternehmen mit der Erbschaftsteuerreform 2016 resultiert aus den folgenden, neuerdings zusammentreffenden Umständen: Zum einen der – vom Bundesverfassungsgericht geforderten – Bedürfnisprüfung bei der unentgeltlichen Übertragung von sog. Großunternehmen und zum anderen der Wertunabhängigkeit von – aus gesetzgeberischer Sicht – prinzipiell verschonungsbedürftigen Familienunternehmen.

Trotz der naheliegenden Zugrundelegung eines Typusbegriffs bei der Umschreibung des mittelbaren Begünstigungsempfängers (Familienunternehmen) lassen die präzisen gesetzgeberischen Voraussetzungen der Nummern 1 bis 3, die fehlende Wertungsoffenheit und Ausfüllungsbedürftigkeit sowie die Verbindung durch die Konjunktion „und“ einen derartigen Rückschluss nicht zu. Die Verneinung der Verwendung eines Typusbegriffs hat zur Folge, dass es sich bei den darauffolgenden Voraussetzungen um vom Erwerber streng einzuhaltende Tatbestandsmerkmale handelt.

Sowohl die einzelnen tatbestandlichen Voraussetzungen der Nummern 1 bis 3 als auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des tatsächlichen Ent-

sprechens und der zeitlichen Anwendungsvoraussetzungen sowie die konkrete Rechtsfolge des Vorab-Abschlages bergen einige Auslegungsprobleme. Daher sind folgende Erkenntnisse festzuhalten:

- Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Nummern 1 bis 3 müssen im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung der Gesellschaft festgelegt sein. Der alleinige Beschluss im Rahmen einer Poolvereinbarung ist dem Grunde nach nicht ausreichend. Aufgrund der damit einhergehenden gesetzgeberischen Forderung von gesellschaftsvertraglichen/satzungsmäßigen Beschränkungen schließt der Vorab-Abschlag von den Begünstigungsempfänger Einzelunternehmer sowie – nach Ansicht der Finanzverwaltung – AG grundsätzlich aus. Der vollumfängliche Ausschluss von AG aufgrund der Satzungsstrenge des § 23 Abs. 5 AktG wird an dieser Stelle jedoch als zu weitgehend beurteilt. Dementsprechend können zumindest auch Erwerber von Namensaktien unproblematisch den Vorab-Abschlag in Anspruch nehmen. Daneben steht der Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages durch den Erwerber eines KGaA-Anteils nichts entgegen.

Bei dem „steuerrechtlichen Gewinn“ im Sinne von Nummer 1 handelt es sich aus Gründen der Einheitlichkeit um den Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft. Trotz der Erwerberbezogenheit des Vorab-Abschlages und der Zugrundelegung des Steuerbilanzgewinns bei der Beurteilung der Höhe des entnahmefähigen/ausschüttbaren Betrages schließt der „steuerrechtliche Gewinn“ im Sinne von Nummer 1 bei Mitunternehmenschaften jedoch das Sonderbetriebsvermögen aus. Die Abzugsgröße vom „steuerrechtlichen Gewinn“, die „Steuern vom Einkommen“, umfassen bei der Kapitalgesellschaft die Abgeltungsteuer zzgl. des Solidaritätszuschlages in Höhe von 26,375 % und bei der Personengesellschaft die für den Gesellschafter zu ermittelnde Einkommensteuer zzgl. des zu zahlenden Solidaritätszuschlags (gegeben falls jeweils addiert um die entfallende Kirchensteuer). Um den Steuersatz des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft entsprechend des gesetzgeberischen Willens der Rechtsformneutralität der Steuerbefreiungsgewährung zu ermitteln, bedarf es bei der Beurteilung des Umfangs der „Steuern vom Einkommen“ bei Kapitalgesellschaften keiner Zugrundelegung einer Vollausschüttungshypothese, sondern der Annahme der konkret (beschränkt) möglichen Ausschüttung. Hilfestellung bietet in diesem Zusammenhang die folgende Formel: Ausschüttung $A = 37,5 \% \times (\text{Gewinn } Y - 28,625 \% \times A) + 28,625 \% \times A$.

Ein Verstoß gegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorab-Abschlages ist gem. § 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG immer dann anzunehmen, wenn die vertraglichen/satzungsmäßigen Bestimmungen sowie die tatsächlichen Verhältnisse ihnen nicht mehr entsprechen. Für einen Verstoß gegen die Entnahme- und Ausschüttungsbegrenzung von Nummer 1 bedeutet dies konkret, dass das ausschlaggebende Wirtschaftsjahr für eine Überentnahme beziehungsweise -ausschüttung im Gegensatz zu § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG nicht das letzte Wirtschaftsjahr der Nachlauffrist, sondern das jeweilige einzelne Wirtschaftsjahr ist. Diese Sichtweise schließt jedoch die Möglichkeit der nachholenden Ausschüttung beziehungsweise Entnahme in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr nicht aus.

Allgemein beschränkungsrelevant für eine Überentnahme/-ausschüttung ist in diesem Zusammenhang jegliche Entnahme und Ausschüttung von nicht begünstigtem Vermögen, auch wenn der Vorab-Abschlag selbst nur auf das begünstigte Vermögen gewährt wird. Beschränkungsrelevant ist zudem die Entnahme und Ausschüttung zur Bezahlung der Erbschaftsteuer. Darüber hinaus ist eine beschränkungsrelevante Ausschüttung auch bei einer vGA anzunehmen, auch wenn diese nur an eine dem Gesellschafter nahestehende Person gegenüber erfolgt. Eine beschränkungsirrelevante Entnahme liegt hingegen vor, wenn diese sich auf das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bezieht. Dieser Annahme geschuldet stellt jedoch die Überführung beispielsweise eines Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters eine beschränkungsrelevante Entnahme dar.

- Bei der nach dem Tatbestand des Vorab-Abschlages notwendigen Beschränkung der Verfügungsmöglichkeit handelt es sich um einen Begriff, der, trotz bürgerlich-rechtlicher Prägung des Erbschaftsteuergesetzes, erbschaftsteuer-spezifisch ausgelegt werden muss. Eine Verfügung umfasst jegliche freie Übertragungsmöglichkeit des Anteils einer Kapitalgesellschaft beziehungsweise der Beteiligung einer Personengesellschaft, soweit es sich hierbei um eine Verfügung zu Lebzeiten handelt. Darüber hinaus sind sowohl zustimmungsbedürftige als auch nicht zustimmungsbedürftige Verfügungen umfasst. Die ausdrückliche Bezugnahme des Gesetzgebers auf Angehörige gem. § 15 AO führt dazu, dass die Übertragung eines Anteils/Beteiligung auf einen nichtehelichen Lebenspartner, die Kindeskinde der Geschwister (Großnichten und Großneffen) sowie die Verfügung zwischen Cousinen und Cousins einen Verstoß darstellt. Darüber hinaus führt auch aufgrund der konkreten

Bezugnahme auf eine Familienstiftung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Übertragung auf einen Familienverein, eine Familienholdinggesellschaft, eine vermögensverwaltende Personengesellschaft sowie eine gemeinnützige Stiftung zu einer schädlichen Verfügung im Sinne des Vorab-Abschlages. Nicht schädlich ist jedoch nach teleologischer Auslegung des Wortlauts die Übertragung auf eine Familienpersonengesellschaft, die nicht vermögensverwaltend tätig wird, sowie nach interpolierender Betrachtungsweise die Übertragung eines Anteils eines Mitgesellschafters auf einen Angehörigen eines ursprünglichen Mitgesellschafters, soweit diese Übertragung gerade auf der Intention des ursprünglichen Mitgesellschafters beruht und es sich demnach nur um einen abgekürzten Übertragungsweg handelt.

- Das dritte zentrale Tatbestandsmerkmal des Vorab-Abschlages umfasst die Abfindungsbeschränkung unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft. Für den Auslegungsumfang, der damit zusammenhängenden Begriffe der „Abfindung“ und des „Ausscheidens“ ist, aufgrund der bürgerlich-rechtlichen Prägung des Erbschaftsteuergesetzes und der fehlenden Notwendigkeit einer steuerspezifischen Auslegung, die zivilrechtliche Grundlage ausschlaggebend. Dieser Maßgeblichkeit des Zivilrechts folgend ist für das Tatbestandsmerkmal der Abfindungsbeschränkung von einer Anlassunabhängigkeit auszugehen. Darüber hinaus begründet das Zivilrecht eine auch für den Vorab-Abschlag bestehende Unabhängigkeit der Abfindungsbeschränkung von einem bestimmten Übertragungsvorgang. Die gesetzgeberische Verknüpfung der Abfindungsbeschränkungshöhe mit dem terminus technicus des Bewertungsgesetzes ist aufgrund der möglichen Abweichung des Verkehrswerts von dem gemeinen Wert nach dem Bewertungsgesetz als Risikofaktor zu sehen. Zudem führt der Vorab-Abschlag zu der wohl nicht vom Gesetzgeber gewollten Folge, dass die Einhaltung der notwendigen Abfindungsbeschränkungen gleichzeitig einen steuerrelevanten Vorgang gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2/§ 7 Abs. 7 ErbStG darstellt, der den weitergehenden Steuerzugriff rechtfertigen kann.
- Die gesetzgeberische Forderung gem. § 13a Abs. 9 S. 1 a.E. ErbStG nach einem tatsächlichen Entsprechen der Verhältnisse muss vor dem Hintergrund der alleinigen Abwehr der Steuerumgehung dahingehend (entsprechend dem Grundsatz „substance over form“) teleologisch ausgelegt werden, dass für die Annahme eines fehlenden tatsächlichen Entsprechens nur eine konkrete Ein-

zelfallbetrachtung der Gesamtumstände maßgeblich sein kann. Ausschlaggebend sind demgemäß neben dem vergangenen Ausschüttungs- und Entnahmeverhalten sowie tatsächlich gezahlten Abfindungshöhen und erfolgten Übertragungen auch die Gründe für einen etwaigen Verstoß der Beschränkungen. Es bedarf für die Bejahung der tatbestandlichen Voraussetzung eines notwendigen Rückschlusses im Rahmen einer Gesamtbetrachtung, dass das Unternehmen aus gesetzgeberischer Sicht anhand der entsprechenden qualitativen Merkmale nicht mehr als verschonungsbedürftiges familiengeführtes (Groß-) Unternehmen einzuordnen ist.

- Die Notwendigkeit einer Nachlaufrfrist resultiert aus der verfassungsrechtlichen Forderung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Nur anhand einer derartigen Nachlaufrfrist kann der Gesetzgeber verhindern, dass weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Inanspruchnahme des Vorab-Abschlages, welche dem Anlass und dem Ziel der Verschonung nicht entsprechen, die Grundlage für eine Reduzierung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsmöglichkeit der konkreten Verschonung bis hin zur anfänglichen Verfassungswidrigkeit der Norm bieten. Der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit kommt der Gesetzgeber mit der festgelegten 22 Jahresfrist nach. Die gewählte Fristenlänge von insgesamt 22 Jahren scheint, auch im Vergleich zu der Behaltens- und Lohnsummenfrist, aufgrund der damit einhergehenden Fixierung der familienunternehmenstypischen Strukturmerkmal vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers noch gedeckt.

Daneben erfolgt in Bezug auf die Vorlaufrfrist auch in Fällen der Neugründung von Unternehmen aufgrund einer fehlenden Sinn- und Planwidrigkeit keine teleologischen Reduktion dahingehend, dass in diesen Ausnahmefällen es keiner Vorlaufrfrist bedarf.

- Rechtsfolge des Vorab-Abschlages ist die Gewährung eines Verschonungsabschlages auf das begünstigte Vermögen in Höhe von maximal 30 %. Der Beschränkung der Abschlagshöhe auf maximal 30 % liegt der typisierende Annahme des Gesetzgebers zugrunde, dass mithilfe dieses prüfswellenunabhängigen Abschlags von einem etwaigen existenz-, innovations- und strukturfährdenden Liquiditätsentzug durch die Erbschaftsteuer für familiengeführten (Groß-) Unternehmen nicht mehr ausgegangen werden kann. Dem weitläufigen Umfang von Nummer 3 und einer fehlenden ausdrücklichen Einschränkung im Rahmen von Satz 3 geschuldet beinhaltet die Bezugnahme auf die Abfindung im Satz 3 jegliche Konstellation der Abfindungsbeschränkung. Bei

einer entsprechenden teleologischen Auslegung des weitläufigen Wortlauts und unter Zugrundelegung, dass der Gesetzgeber mit den tatbestandlichen Voraussetzungen das typische Bild eines Familienunternehmens und mithin auch den typischen Abfindungsfall abbilden wollte, bedarf es einer teleologischen einschränkenden Auslegung des Wortlauts auf den Fall, dass die Höhe des erwerberbezogenen Vorab-Abschlages von der Höhe solcher Abfindungsbeschränkungen abhängig gemacht wird, welche typischerweise zu einem erhöhten und für die Gesellschaft selbst unvorhersehbaren Liquiditätsabfluss führen. Ein solcher Fall ist das freiwillige Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft (Kündigung). Wird die Abfindungshöhe nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung korrigiert, so ist die Grundannahme des Gesetzgebers, dass mit den vertraglichen Regelungen eine gewisse langjährige vertragliche Gestaltung einhergeht, die zur gewünschten Beständigkeit führt, gerade nicht mehr im selben Umfang gewährleistet. Aufgrund dieser fehlenden entsprechenden Annahme führt die Änderung der Abfindungshöhe (soweit diese noch innerhalb der notwendigen Beschränkungshöhe sich befindet) zu einer entsprechenden rückwirkenden Korrektur der Abschlagshöhe.

- Von einer Anzeigepflicht des Erwerbers des Vorab-Abschlages aufgrund der objektiven Verwirklichung kann nur dann ausgegangen werden, wenn der Erwerber weiterhin Gesellschafter des Unternehmens und seine Informationsbeschaffung nicht allgemein aufgrund der konkreten Umstände erheblich eingeschränkt ist. Ist der Erwerber hingegen nicht mehr Gesellschafter des Unternehmens, so relativiert sich das zunächst angenommene Informationsdefizit der Finanzverwaltung hin zu einer unverhältnismäßigen Informationsbeschaffungspflicht des Erwerbers. Der zu weit geratene Wortlaut des § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG ist dahingehend einschränkend auszulegen, dass nur der Fall des tatsächlichen Informationsvorteils des Erwerbers des Vorab-Abschlages von der objektiven Anzeigepflicht umfasst ist.

II. Ausblick

Anhand der Grundlagen und der konkreten Ausgestaltung des Vorab-Abschlages ist folgender Ausblick festzuhalten:

Die erbschaftsteuerliche Verschonung familiengeführter (Groß-)Unternehmen stellt eine Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Diese Ungleichbehandlung folgt jedoch im Hinblick auf die Umsatzstärke und Arbeits-

platzschaffung derartiger Unternehmen einem gemeinwohlorientiertem Förderungsziel. Die in der Erbschaftsteuer konzeptionell angelegte Liquiditätsbelastung führt insbesondere für Familienunternehmen aufgrund ihrer Strukturbesonderheiten zu einer abstrakten Gefahr des Bestands. Die Struktur derartiger Unternehmen zeichnet sich durch eine typischerweise bestehende familiäre Entscheidungsverantwortung sowie eine erhöhte Eigenkapital- und Liquiditätsbindung sowie Umsatzstärke aus. Diese qualitativen Abgrenzungsmerkmale beruhen auf den üblichen gesellschaftsvertraglichen Klauseln (Entnahme-/Ausschüttungs-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen) und zeigen eine Unabhängigkeit vom Kapitalmarkt und daraus resultierende Krisenresistenz, eine erhöhte Arbeitsplatzschaffung und -sicherung sowie auf einen positiven Einfluss des Unternehmensbestands auf die Wirtschaft auf. Aus der Bindung von Liquidität im Unternehmen folgt, dass die Erbschaftsteuerbelastung die verfügbare Liquidität im Familienunternehmen regelmäßig übersteigt und damit in Kombination mit den Beschränkungen insbesondere das letzte Mittel einer Anteilsveräußerung eine Gefährdung des unternehmerischen Bestands auslöst.

Nach der Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ist die erbschaftsteuerliche Verschonung von Großunternehmen nur bei einer individuellen Bedürfnisprüfung zu gewähren. Aufgrund der strukturbedingten Gefährdungsvermutung für Familienunternehmen kann diese Annahme jedoch nicht ohne Weiteres auf deren Verschonung übertragen werden. In seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 beschäftigt sich das Bundesverfassungsgericht allein mit Unternehmen und deren Verschonung im Allgemeinen. Dabei differenziert es nicht zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen und setzt sich darüber hinaus nicht mit den strukturellen Besonderheiten von familiengeführten Unternehmen auseinander. Ob das Bundesverfassungsgericht die Annahme des Gesetzgebers teilt und die besondere wertunabhängige Verschonung von Familienunternehmen als mit dem Verfassungsrecht vereinbar einordnen wird, bleibt daher abzuwarten.

Auch wenn die Schaffung einer besonderen Verschonungsvorschrift für Familienunternehmen dem Grunde nach geboten ist und auch weiterhin Bestand haben sollte, ist die konkrete Ausgestaltung des Vorab-Abschlages in mehrfacher Hinsicht nicht gelungen: Zum einen lassen die tatbestandlichen Anwendungsvoraussetzungen einen erheblichen Interpretationsspielraum, was zu einer nicht unbeachtlichen Rechtsunsicherheit beim jeweiligen Steuerpflichtigen führen kann.

Zum anderen ist die Entscheidung des Gesetzgebers gegen die Verwendung eines Typusbegriffs, auch wenn sie wohl dem Umstand der verfassungsrechtlich notwendigen Eindeutigkeit der Steuerverschonungsgewährung geschuldet ist, vor dem Hintergrund der Vielfältigkeit an möglichen familienunternehmenstypischen Strukturen nicht nachvollziehbar. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass durch die gewählte Normausgestaltung Unternehmen von dem Vorab-Abschlag ausgeschlossen sein werden, die nach teleologischer Betrachtung unter die verfassungsrechtlich gerechtfertigte, weitergehende Verschonung fallen würden.

Weiter ist die alleinige Verschonung von maximal 30 % auf das begünstigte Vermögen für sich gesehen von einem verhältnismäßig geringen Umfang. Ob damit insbesondere Großunternehmen die nach dem Förderungsziel notwendige Verschonung zu Teil wird, erscheint jedenfalls fragwürdig. Dieses Ergebnis ist in der Gesamtschau der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen von unternehmerischen Vermögen zumindest teilweise zu relativieren. Die vom Gesetzgeber gewählte Systematik führt dazu, dass es bei familiengeführten Unternehmen mit einem Wert von bis zu 37.142.857 Euro beziehungsweise 128.214.286 Euro nicht bei einem Abschlag von 30 % verbleibt, sondern die Verschonung durch die Inanspruchnahme der Regel-/Optionsverschonung oder durch die Abschlagsgewährung gem. § 13c ErbStG noch erhöht werden kann.

Schließlich setzt der Gesetzgeber den potentiell verschonungswürdigen Familienunternehmen zu enge tatbestandliche Grenzen. Die Zusammenschau der umfangreichen Einschränkung von Entnahmen/Ausschüttungen, der Beschränkung der Abfindung unter einem bewertungsrechtlichen Wert, der Abhängigkeit der Höhe allein von dieser gewählten Abfindungshöhe sowie des sehr langen Nachversteuerungszeitraums lassen darauf schließen, dass der Vorab-Abschlag den möglichen verfassungsrechtlich gerechtfertigten Verschonungsumfang nicht ausschöpft. Wie sich im Rahmen dieser Ausführungen ergeben hat, wird es einer Vielzahl von Familienunternehmen nicht gelingen, der Gesamtheit an Tatbestandsvoraussetzungen zu entsprechen. Der Gesetzgeber schließt so Familienunternehmen von der Verschonungsgewährung aus, die potentiell ähnlichen Liquiditätsbindungen und Verfügungsbeschränkungen unterliegen, wie unter den Vorab-Abschlag fallende Unternehmen. Ob der Gesetzgeber mit dem Vorab-Abschlag sein erhofftes Förderungsziel tatsächlich erreicht, erscheint dementsprechend fraglich. Verfassungsrechtliche Brisanz wird das Thema der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Familienunternehmen in Zukunft daher behalten.

Literaturverzeichnis

A

Arndt, Hans-Wolfgang: Praktikabilität und Effizienz, 1983, Köln
zit.: *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, S. 1.

Astrachan, Joseph H./Klein, Sabine B./Smyrnios, Kosmas X.: The F-PEC Scale of Family Influence: A Proposal for Solving the Family Business Definition Problem, FAMILY BUSINESS REVIEW 2002, 45
zit.: *Astrachan/Klein/Smyrnios*, FAMILY BUSINESS REVIEW (2002), 45.

B

Bach, Stefan: Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991, 116
zit.: *Bach*, StuW 1991, 116.

Bach, Stefan/Maiterth, Ralf/Broekelschen, Wiebke: Gleichmäßige erbschaftsteuerliche Behandlung von Grund- und Betriebsvermögen/ Anmerkung zum anstehenden Bundesverfassungsgerichtsurteil, DStR 2006, 1961
zit.: *Bach/Maiterth/Broekelschen*, DStR 2006, 1961.

Baumbach, Adolf (Begr.)/Hueck, Alfred: GmbHG, Kommentar, 22. Auflage, 2019, München
zit.: *Verfasser*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbH-Gesetz, § 1 Rn.1.

Bäumel, Swen: Erbschaftsteuerreform: Auswirkung auf (kapitalmarktorientierte) Unternehmen, Wahl der „richtigen“ Bewertungsmethode und Rechtsformwirkungen, GmbHR 2009, 1135
zit.: *Bäumel*, GmbHR 2009, 1135.

Bäumel, Swen: Die ErbSt-Reform im Vermittlungsausschuss: Konsequenzen und Risiken für die Nachfolgepraxis bei Familienunternehmen, DB 2016, 1600
zit.: *Bäumel*, DB 2016, 1600.

Bäumel, Swen: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB 2016, 3516
zit.: *Bäumel*, NWB 2016, 3516.

Bäumel, Swen: Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis, DB 2018, 521
zit.: *Bäumel*, DB 2018, 521.

Bäumel, Swen/Vogel, Nina: Die erbschaftsteuerliche Bedürfnisprüfung im Kontext des Verfassungsrechts und des EU-Beihilferechts, BB 2015, 736
zit.: *Bäumel/Vogel*, BB 2015, 736.

Bareis, Peter: Probleme verfassungsgerichtlicher Vorgaben und ihre Umsetzung am Beispiel der Vermögensteuer und Erbschaftsteuer, DB 1996, 1153
zit.: *Bareis*, DB 1996, 1153.

- Bareis, Peter*: Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? - Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, *StuW* 2000, 81
zit.: *Bareis*, *StuW* 2000, 81.
- Benz, Sebastian/Blumberg, Jens/Crezelius, Georg*: Erbschaftsteuerreform 2016, 2017, München
zit.: *Benz/Blumenberg/Crezelius*, *Erbschaftsteuerrreform* 2016, S. 1.
- Birk, Dieter*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, Köln
zit.: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, S.1.
- Birk, Dieter*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, 328
zit.: *Birk*, *StuW* 2000, 328.
- Birk, Dieter*: Die Begünstigungstatbestände des Erbschaftsteuergesetzes auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *ZEV* 2002, 165
zit.: *Birk*, *ZEV* 2002, 165.
- Birk, Dieter*: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, *StuW* 2005, 346
zit.: *Birk*, *StuW* 2005, 346.
- Birnbaum, Mathias*: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, 2006, Münster
zit.: *Birnbaum*, *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, S.1.
- Blank, Matthias*: Die erbschaftsteuerliche Unternehmensbegünstigung nach §§ 13a ff. ErbStG, 2018, Hamburg
zit.: *Blank*, *Die erbschaftsteuerliche Unternehmensbegünstigung nach §§ 13a ff. ErbStG*, S. 1.
- Blum, Thomas*: Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen, 2012, Frankfurt am Main
zit.: *Blum*, *Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen*, S. 1.
- Blumers, Wolfgang*: Vorwegabschlag und Abfindungsbeschränkung, *BB* 2018, 865
zit.: *Blumers*, *BB* 2018, 865.
- Blümich, Walter (Begr.)/Heuermann, Bernd (Hrsg.)/Ebeling, Klaus (Hrsg.)*: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, München
zit.: *Verfasser*, in: *Blümich*, § 1 EStG, Rn.1.
- Blümich, Walter (Begr.)/Heuermann, Bernd (Hrsg.)/Ebeling, Klaus (Hrsg.)*: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, München
zit.: *Verfasser*, in: *Blümich*, § 1 SolZG 1995, Rn.1.
- Bockhoff, Bastian/Eick, Florian*: Analyse des RegE zur Anpassung des ErbStG und SchenkStG für ausgesuchte Familienunternehmen, *DB* 2015, 1685
zit.: *Bockhoff/Eick*, *DB* 2015, 1685.
- Brabender, Martina/Winter, Andreas*: Vorsicht vor der 90 %-Grenze nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG oder ist Verwaltungsvermögen gleich Verwaltungsvermögen?, *ZEV* 2017, 81
zit.: *Brabender/Winter*, *ZEV* 2017, 81.

Brey, Volker/Merz, Wolfgang/Neufang, Bernd: Verschonungsregelungen beim Betriebsvermögen, BB 2009, 692
zit.: *Merz/Brey/Neufang*, BB 2009, 692.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer 01/2012, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/02-03-2012-ErbSt-anl.pdf;jsessionid=8B61C5A774DD5F7A5E46881BA10ADABA.delivery1-replication?__blob=publication-File&v=3
zit.: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 1.

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (Hrsg.): „German Mittelstand: Motor der deutschen Wirtschaft“, abrufbar unter: http://www.midasgruppe.de/uploads/media/German_Mittelstand_Motor_der_deutschen_Wirtschaft_-_BMW.pdf
zit.: *Bundesministerium für Wirtschaft und Energie*, „German Mittelstand: Motor der deutschen Wirtschaft“, S. 1.

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) e.V. (Hrsg.): Faktencheck Mittelstand und Familienunternehmen, abrufbar unter: https://bdi.eu/media/presse/publikationen/mittelstand-und-familienunternehmen/Faktencheck_Mittelstand_Familienunternehmen_230915.pdf
zit.: *Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.*, Faktencheck Mittelstand und Familienunternehmen, S. 1.

Bydlinski, Franz: Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 1982, Wien
zit.: *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 1.

C

Callies, Christian/Ruffert, Matthias: EUV/AEUV, Kommentar, 5. Auflage, 2016, München
zit.: *Verfasser*, in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 1 Rn.1.

Carlé, Thomas: Hinweise zur Testaments- und Gesellschaftsvertragsgestaltung, KÖSDI 2017, 20320
zit.: *Carlé*, KÖSDI 2017, 20320.

Carlé, Dieter/Halm, Dirk: Entwicklung des Sondersteuerrechts der Familienpersonengesellschaften, KÖSDI 2000, 12383
zit.: *Carlé/Halm*, KÖSDI 2000, 12383.

Casper, Matthias/Altgen, Christian: Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln – Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform, DStR 2008, 2319
zit.: *Casper/Altgen*, DStR 2008, 2319.

Christoffel, Hans Günter: Neue Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren ab 1993 (I), GmbHR 1993, 205
zit.: *Christoffel*, GmbHR 1993, 205.

Chua, Jess H./Chrisman, James J./Sharma, Pramodita: Defining the Family Business by Behavior, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 1999, 19
zit.: *Chua/Chrisman/Sharma*, ET&P 1999, 19.

Cicero, Marcus Tullius: M. Tullii Ciceronis De Officiis Libri Tres, mit einem deutschen Commentar, 4. Auflage, 1948, Berlin
zit.: *Cicero*, De officiis I, S 1.

Crezelius, Georg: Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, Herne
zit.: *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, S. 1.

Crezelius, Georg: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: *Lang, Joachim* (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, Köln
zit.: *Crezelius*, FS Tipke, 403.

Crezelius, Georg: Der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), *DStR* 2007, 2277
zit.: *Crezelius*, *DStR* 2007, 2277.

Crezelius, Georg: Unternehmenserbrecht, 2. Auflage, 2009, München
zit.: *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, S. 1.

Crezelius, Georg: Erbschaftsteuer auf Unternehmensvermögen, *BB* 2012, 2979
zit.: *Crezelius*, *BB* 2012, 2979.

Crezelius, Georg: Konzeptionswechsel bei der Erbschaftsteuer?, *DB* 2013, Heft 44, M1
zit.: *Crezelius*, *DB* 2013, Heft 44 M1.

Crezelius, Georg: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, *ZEV* 2015, 1
zit.: *Crezelius*, *ZEV* 2015, 1.

Crezelius, Georg: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, *ZEV* 2016, 541
zit.: *Crezelius*, *ZEV* 2016, 541.

D

Daragan, Hanspeter: Berücksichtigung von Nießbrauchsrechten beim Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts - Anmerkung zum Erlass des FinMin. Baden-Württemberg vom 20.12.2000 -, *DB* 2001, 355
zit.: *Daragan*, *DB* 2001, 355.

Daragan, Hanspeter/Halaczinsky, Raymond/Riedel, Christoper: Praxiskommentar Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz, 3. Auflage, 2017, Bonn
zit.: *Verfasser*, in: *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, § 1 Rn.1.

Dauner-Lieb, Barbara: Abfindungsklauseln bei Personengesellschaften, *ZHR* 1994, 271
zit.: *Dauner-Lieb*, *ZHR* 1994, 271.

- Dauner-Lieb, Barbara, Langen, Werner (Hrsg.):* Bürgerliches Gesetzbuch: Schuldrecht, Band 2, 3. Auflage, 2016, Baden-Baden
zit.: *Bearbeiter*, in: NK-BGB Bd. 2/1, § 1 Rn.1.
- Davis, John/Tagiuri, Renato:* The Influence of Life Stage on Father-Son Work Relationships in Family Companies, FAMILY BUSINESS REVIEW 1989, 47
zit.: *Davis/Tagiuri*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1989), 47.
- Di Fabio, Udo:* Steuern und Gerechtigkeit: Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, JZ 2007, 749
zit.: *Di Fabio*, JZ 2007, 749.
- Di Toma, Paolo/Montanari, Stefano:* The definitional dilemma in family business research: outlines of an ongoing debate, International Journal of Entrepreneurial Venturing 2010, 262
zit.: *Di Toma/Montanari*, International Journal of Entrepreneurial Venturing, 2010, 262.
- Donckels, Rik/Fröhlich, Erwin:* Are Family Businesses Really Different? European Experiences from STRATOS, FAMILY BUSINESS REVIEW 1991, 149
zit.: *Donckels/Fröhlich*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1991), 149.
- Donnelley, Robert G.:* The Family Business, FAMILY BUSINESS REVIEW 1988, 427
zit.: *Donnelley*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1988), 427.
- Dreux, Dirk R.:* Financing Family Business: Alternatives to Selling Out or Going Public, FAMILY BUSINESS REVIEW 1990, 225
zit.: *Dreux*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1990), 225.
- Drüen, Klaus-Dieter:* Typus und Typisierung im Steuerrecht, Anmerkungen zu Martin Strahl, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1997, 261
zit.: *Drüen*, StuW 1997, 261.
- Drüen, Klaus-Dieter:* Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3
zit.: *Drüen*, StuW 2008, 3.
- Drüen, Klaus-Dieter:* Rechtsromneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393
zit.: *Drüen*, GmbHR 2008, 393.
- Drüen, Klaus-Dieter:* Systembildung und Systembindung im Steuerrecht, in: *Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.):* Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, Köln
zit.: *Drüen*, FS Spindler, 29.
- Dreier, Horst:* Grundgesetz- Kommentar, Band I, 2. Auflage, 2004, Tübingen
zit.: *Verfasser*, in: Dreier, GG-Kommentar, Bd. I, Art. 1 Rn.1.

E

- Eisele, Dirk:* Erbschaftsteuerreform 2016, 2017, Herne
zit.: *Eisele*, Erbschaftsteuerreform 2016, S. 1.

Eisele, Dirk: Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016, Teil 1: Begünstigungsregime, Vorwegabschlag für Familienunternehmen, modifizierter Verwaltungsvermögensbegriff - Teil 2: Abschmelzungsmodell, Stundungsregelung sowie Verschonungsbedarfsprüfung, NWB 2017, 2670
zit.: *Eisele*, NWB 2017, 2670.

Englisch, Joachim: Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in: *Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim (Hrsg.)*: Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, Köln
zit.: *Englisch*, FS Lang, 167.

Eriks, Gülsen: Der Entwurf zur Anpassung der ErbStG an das BVerfG-Urteil v. 17.12.2014- „minimalinvasiv“ oder „maximaladministrativ“?, DStR 2015, 1409
zit.: *Eriks*, DStR 2015, 1409.

Eriks, Gülsen: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR 2016, 1441
zit.: *Eriks*, DStR 2016, 1441.

F

Feick, Martin/Nordmeier, Friedrich: Der Abschluss von Poolvereinbarungen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht – Empfehlungen und erste Erfahrungen aus der Praxis, DStR 2009, 893
zit.: *Feick/Nordmeier*, DStR 2009, 893.

Fechner, Ullrich/Thumbs, Werner: Die qualitativen Kriterien in § 13a Abs. 9 ErbStG n.F. für eine Begünstigung von Familienunternehmen: Ein Fall der faktischen Unmöglichkeit, in: *Fischer, Michael/Geck, Reinhard/Haarmann, Wilhelm (Hrsg.)*: Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht, Festschrift für Georg Crezelius zum 70. Geburtstag, 2018, Köln
zit.: *Fechner/Thumbs*, FS Crezelius, 523.

Fischer, Michael/Pahlke, Armin/Wachter, Thomas: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, 6. Auflage, 2017, Freiburg
zit.: *Verfasser*, in: *Fischer/Pahlke/Wachter*, § 1 ErbStG Rn.1.

Fleischer, Holger/Hüttemann, Rainer: Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, 2. Auflage, 2019, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Fleischer/Hüttemann*, Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, § 1 Rn.1.

Flume, Werner: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band, Die Personengesellschaft, 1977, New York
zit.: *Flume*, BGB AT I/1 § 1 I.

Flume, Werner: Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten in Hinsicht auf die Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1995, 1779
zit.: *Flume*, DB 1995, 1779.

Frilauf, Karl Heinrich: Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, *StuW* 1985, 308
zit.: *Frilauf*, *StuW* 1985, 308.

Frilauf, Karl Heinrich: Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, *DStJG* 21 (1998), 85
zit.: *Frilauf*, *DStJG* 21 (1998), 85.

G

Gassner, Wolfgang/Lang, Michael: Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, *ÖStZ* 2000, 643
zit.: *Gassner/Lang*, *ÖStZ* 2000, 643.

Gebel, Dieter: Die qualifizierte Nachfolgeklausel, *BB* 1995, 173
zit.: *Gebel*, *BB* 1995, 173.

Geck, Reinhard: Das Stichtagsprinzip des Erbschaftsteuerrechts, *FR* 2007, 631
zit.: *Geck*, *FR* 2007, 631.

Geck, Reinhard: Die Erbschaftsteuerreform kurz vor dem Ziel - Überblick zum geänderten ErbStG und Gestaltungsempfehlungen vor Inkrafttreten des Neuen Rechts -, *ZEV* 2008, 557
zit.: *Geck*, *ZEV* 2008, 557.

Gerlach, Karl Heinz: Gemeiner Wert, Verfügungsbeschränkungen, Stimmrechte und Holdinggesellschaften bei der steuerlichen Anteilsbewertung, *BB* 1996, 821
zit.: *Gerlach*, *BB* 1996, 821.

Gersick, Kelin E./Davis, John A./McCollom Hampton, Marion/Lansberg, Ivan: Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business, USA (Harvard Business Press), 1997
zit.: *Gersick/Davis/McCollom Hampton/Lansberg*: Generation to generation: Life cycles of the family business, S. 1.

Gosch, Dietmar: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, 2019, München
zit.: *Verfasser*, in: *Gosch*, § 1 Rn.1.

Gürsching, Lorenz/Stenger, Alfons: Bewertungsrecht BewG ErbStG Kommentar, Loseblattsammlung, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Gürsching/Stenger*, § 1 Rn.1.

Gräfe, Maren: Auswirkungen der Behaltensregelungen auf Unternehmensvermögen nach der Erbschaftsteuerreform, *ZEV* 2010, 601
zit.: *Gräfe*, *ZEV* 2010, 601.

Grube, Christian/Wahrendorf, Volker: SGB XII, Kommentar, 6. Auflage, 2018, München
zit.: *Verfasser*, in: *Grube/Wahrendorf*, SGB XII, Rn.1.

H

Hamburger Institut für Familienunternehmen/Handelskammer Hamburg (Hrsg.): Benchmark Familienunternehmen, Eine Analyse anhand der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage für die Metropolregion Hamburg, abrufbar unter: https://www.hhif.de/fileadmin/hif/user/Benchmark_Familienunternehmen.PDF
zit.: *Hamburger Institut für Familienunternehmen/Handelskammer Hamburg*: Benchmark Familienunternehmen, S. 1.

- Handbuch der Finanzwissenschaft*, hrsg. von: Fritz Neumark, Band II, 3. Auflage, 1980, Tübingen
 zit.: *Verfasser*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, S.1.
- Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*, hrsg. von: Hans-Jürgen Papier und Detlef Merten, Band V: Grundrechte in Deutschland – Einzelgrundrechte II, 2013, Heidelberg
 zit.: *Verfasser*, in: *Handbuch der Grundrechte*, Bd. V, § 1 Rn.1.
- Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, hrsg. von: Josef Isensee und Paul Kirchhof, Band IV: Aufgaben des Staates, 3. Auflage, 2006, Heidelberg
 zit.: *Verfasser*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. IV, § 1 Rn.1.
- Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, hrsg. von: Josef Isensee und Paul Kirchhof, Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Auflage, 2007, Heidelberg
 zit.: *Verfasser*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, § 1 Rn.1.
- Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, hrsg. von: Josef Isensee und Paul Kirchhof, Band VIII: Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, 3. Auflage, 2010, Heidelberg
 zit.: *Verfasser*, in: *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. VIII, § 1 Rn.1.
- Handler, Wendy C.*: Methodological Issues and Considerations in Studying Family Businesses, *FAMILY BUSINESS REVIEW* 1989, 257
 zit.: *Handler*, *FAMILY BUSINESS REVIEW* (1989), 257.
- Hannes, Frank*: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, *ZEV* 2016, 554
 zit.: *Hannes*, *ZEV* 2016, 554.
- Hannes, Frank/Onderka, Wolfgang*: Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der "AntBVBewV", *ZEV* 2008, 173
 zit.: *Hannes/Onderka*, *ZEV* 2008, 173.
- Hassold, Gerhard*: Strukturen der Gesetzesauslegung, in: *Canaris, Claus-Wilhelm/Diederichsen, Uwe (Hrsg.): Festschrift für Karl Larenz zum 80. Geburtstag am 23. April 1983*, 1983, München
 zit.: *Hassold*, *FS Larenz*, 211.
- Heckschen, Heribert/Glombik, Peggy*: Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des Mitarbeiters an einer GmbH – Gestaltungsfragen, *GmbHR* 2013, 1009
 zit.: *Heckschen/Glombik*, *GmbHR* 2013, 1009.
- Hennerkes, Brun-Hagen/Kirchdörfer, Rainer*: Unternehmenshandbuch Familiengesellschaften, 2. Auflage, 1998, Köln
 zit.: *Verfasser*, in: *Hennerkes/Kirchdörfer, Unternehmenshandbuch Familiengesellschaften*, S. 1.
- Herbst, Catarina C.*: Der neue Regierungsentwurf zum ErbStG, *ErbStB* 2015, 263
 zit.: *Herbst*, *ErbStB* 2015, 263.

- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG KStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Köln
 zit.: *Verfasser*, in: H/H/R, § 1 Rn.1.
- Hesse, Konrad*: Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, 1999, Heidelberg
 zit.: *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Rn1.
- Heuermann, Bernd*: Vermieten als angemessenes Gestalten, BB 2003, 1465
 zit.: *Heuermann*, BB 2003, 1465.
- Hey, Johanna*: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561
 zit.: *Hey*, DStR 2009, 2561.
- Hey, Johanna*: Zur Reichweite der Erbschaftsteuerreform 2016, ifst-Schrift 2015 506, 11
 zit.: *Hey*, ifst-Schrift 2015 (506), 11.
- Höhn, Ernst*: Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung, in: *Lang, Joachim (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, 1995, Köln
 zit.: *Höhn*, FS Tipke, 213.
- Holler, Lorenz*: Das Recht der Familienunternehmen und ihre Besonderheiten in der Rechtsanwendung und -gestaltung (Teil II), DStR 2019, 931
 zit.: *Holler*, DStR 2019, 931.
- Hübner, Heinrich*: Die „Erleichterung“ der Unternehmensnachfolge nach der Entscheidung des BVerfG, DStR 2007, 1013
 zit.: *Hübner*, DStR 2007, 1013.
- Hübner, Heinrich*: Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, München
 zit.: *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 1.
- Hübner, Heinrich*: Das Erbschaftsteuerreformgesetz -- ein erster Überblick, Ubg 2009, 1
 zit.: *Hübner*, Ubg 2009, 1.
- Hübner, Heinrich*: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Folgen gesellschaftsvertraglicher Abfindungsbeschränkungen für die verbleibenden Gesellschafter (Teil 1), ZEV 2009, 361
 zit.: *Hübner*, ZEV 2009, 361.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin*: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblattsammlung, Köln
 zit.: *Verfasser*, in: HHSp, § 1 AO Rn. 1.
- Huster, Stefan*: Rechte und Ziele, Berlin 1993
 zit.: *Huster*, Rechte und Ziele, S. 1.

I

Institut für Mittelstandsforschung Bonn (Hrsg.): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, abrufbar unter: https://www.ifm-bonn.org/uploads/tx_ifmstudies/IfM-Materialien-172_2007.pdf

zit.: *Institut für Mittelstandsforschung Bonn*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 1.

Isensee, Josef: Die typisierende Verwaltung, Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, 1976, Berlin

zit.: *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 1.

J

Jachmann, Monika: Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, Stuttgart

zit.: *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, S. 1.

Jachmann, Monika: Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23 (2000), 9

zit.: *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9.

Jhering, Rudolph von: Der Zweck im Recht Band 1, 1877, Leipzig

zit.: *Jehring*, Der Zweck im Recht Bd. I, S. 1.

Jochum, Georg: Die Steuervergünstigung, 2006, Berlin

zit.: *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 1.

K

Kahle, Holger/Hiller, Matthias/Eichholz, Meik: Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStR 2015, 183

zit.: *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183.

Kalss, Susanne/Probst, Stephan: Werte in Familienunternehmen – der Beitrag der Ehefrau, GesRZ 2013, 115

zit.: *Kalss/Probst*, GesRZ 2013, 115.

Kapp, Reinhard: Keine Überbetonung des Stichtagsprinzips im Erbschaftsteuerrecht, BB 1983, 1048

zit.: *Kapp*, BB 1983, 1048.

Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, Loseblattsammlung, Köln

zit.: *Verfasser*, in: *Kapp/Ebeling*, § 1 ErbStG Rn. 1.

Kappenberg, Christoph Josef: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, 2012, Wiesbaden

zit.: *Kappenberg*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 1.

Kästle, Florian/Heuterkes, Katja: Leaver-Klauseln in Verträgen über Management-Beteiligungen im Lichte der neuesten OLG-Rechtsprechung, NZG 2005, 289

zit.: *Kästle/Heuterkes*, NZG 2005, 289.

- Kayser, Gunter/Schwarting Uwe*: Definitiorische Ansätze zur Klärung des Begriffs „kleine und mittlere Unternehmen“, Unternehmensgrößenstatistik 1981/82, Daten und Fakten, Bundesministerium für Wirtschaft-Reihe 34, Bonn 1982, S. 1
 zit.: *Kayser/Schwarting*: Definitiorische Ansätze zur Klärung des Begriffs "kleine und mittlere Unternehmen" in: Unternehmensgrößenstatistik 1981/82: Daten und Fakten (Band 34 B.M.W.I.-Reihe), S. 1.
- Kirchdörfer, Rainer*: Nachbesserungsbedarf in den Erbschaftsteuerrichtlinien, DB 2019, Heft 11 M22
 zit.: *Kirchdörfer*, DB 2019, Heft 11 M22.
- Kirchhof, Paul*: Steuergleichheit, StuW 1984, 297
 zit.: *Kirchhof*, StuW 1984, 297.
- Kirchhof, Paul*: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319
 zit.: *Kirchhof*, StuW 1985, 319.
- Kirchhof, Paul*: Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in: *Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim (Hrsg.)*: Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, Köln
 zit.: *Kirchhof*, FS Lang, 451.
- Kirchhof, Paul*: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete „Bedürfnisprüfung“, DStR 2015, 1473
 zit.: *Kirchhof*, DStR 2015, 1473.
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf*: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Heidelberg
 zit.: *Verfasser*, in: K/S/M, § 1 EStG Rn.1.
- Kleeberg, Rudolf*: Steuerrechtliche Aspekte der Errichtung und Erhaltung von Familiengesellschaften in der Generationenfolge, BB 1989, 2448
 zit.: *Kleeberg*, BB 1989, 2448.
- Klein, Sabine*: Familienunternehmen, Theoretische und empirische Grundlagen, Köln, 2010
 zit.: *Klein*, Familienunternehmen: Theoretische und empirische Grundlagen, S. 1.
- Klein, Franz*: Abgabenordnung, 12. Aufl., München, 2014
 zit.: *Verfasser*, in: Klein, § 1 AO Rn. 1.
- Klein-Wiele, Christian*: Der Poolvertrag im Familienunternehmen, NZG 2018, 1401
 zit.: *Klein-Wiele*, NZG 2018, 1401.
- Klößner, Stefan*: Aktuelle Praxisfragen zum Ausscheiden eines GmbH-Gesellschafters, GmbHR 2012, 1325
 zit.: *Klößner*, GmbHR 2012, 1325.

- Knittel, Michael*: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016 (§ 13a Abs. 9 ErbStG), ErbStB 2018, 339
zit.: *Knittel*, ErbStB 2018, 339.
- Knittel, Michael*: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB 2019, 108
zit.: *Knittel*, ErbStB 2019, 108.
- Kohl, Torsten*: Unternehmensbewertung und persönliche Verhältnisse – Wertrelevanz von vertraglichen Verfügungsbeschränkungen, WPg 2015, 1130
zit.: *Kohl*, WPg 2015, 1130.
- Kokert, Josef*: Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, 1995, Berlin
zit.: *Kokert*, Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, S. 1.
- Koller, Arnold*: Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, Freiburg
zit.: *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, S. 1.
- Korezkij, Leonid*: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2017, 745
zit.: *Korezkij*, DStR 2017, 745.
- Korezkij, Leonid*: Erbschaftsteuerreform: Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR 2017, 1729
zit.: *Korezkij*, DStR 2017, 1729.
- Korezkij, Leonid*: ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2019, 137
zit.: *Korezkij*, DStR 2019, 137.
- Koschmieder, Kurtz-Dieter/Herrmann, Nico*: Die Bewertung von Betriebsvermögen im reformierten Erbschaftsteuerrecht, Eine ökonomische Würdigung des vereinfachten Ertragswertverfahren, in: *Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.): Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*, 2011, Köln
zit.: *Koschmieder/Herrmann*, FS Spindler, 661.
- Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc*: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR 2016, 1135
zit.: *Kotzenberg/Jülicher*, GmbHR 2016, 1135.
- Kreutziger, Stefan/Schaffner, Margit/Stephany, Ralf*: Bewertungsgesetz Kommentar, 4. Auflage, 2018, München
zit.: *Verfasser*, in: *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, § 1 BewG Rn.1.
- Krüger, Dirk/Kalbfleisch, Eberhard/Köhler, Stefan*: Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten – Analyse und erste Beratungshinweise, DStR 1995, 1452
zit.: *Krüger/Kalbfleisch/Köhler*, DStR 1995, 1452.
- Krumm, Marcel*: Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, 2014, Köln
zit.: *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S.1.

Krumm, Marcel: Bewertung und Verschonung von sog. großen (Familien-)Unternehmen nach der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer, FR 2015, 481
zit.: *Krumm*, FR 2015, 481.

Kruse, Heinrich Wilhelm: Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, 322
zit.: *Kruse*, StuW 1990, 322.

Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, DStJG 5 (1982), 71
zit.: *Kruse*, DStJG 5 (1982), 71.

Kruse, Cornelius/Domning, Oliver/Frechen, Philipp: Die (GmbH & Co.) KGaA als moderne Rechtsform für mittelständische -Familienunternehmen, DStR 2017, 2440
zit.: *Kruse/Domning/Frechen*, DStR 2017, 2440.

Kußmaul, Heinz/Müller, Florian: Anmerkung zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Familienunternehmen- Einordnung und Ausgestaltung, Ubg 2017, 328
zit.: *Kußmaul/Müller*, Ubg 2017, 328.

L

Landsittel, Ralph: Die Erbschaftssteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErB 2016, 383
zit.: *Landsittel*, ZErB 2016, 383.

Lang, Joachim: Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, Berlin
zit.: *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S.1.

Lang, Joachim: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, Köln
zit.: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S.1.

Lang, Joachim: Eröffnung und Rechtfertigung des Themas, DStJG 22 (1999), 1
zit.: *Lang*, DStJG 22 (1999), 1.

Lang, Joachim: Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *Drenseck, Walter/Seer, Roman (Hrsg.)*: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, Köln
zit.: *Lang*, FS Kruse, 313.

Lang, Joachim: Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrechts, StuW 2007, 3
zit.: *Lang*, StuW 2007, 3.

Lang, Joachim: Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW 2008, 189
zit.: *Lang*, StuW 2008, 189.

Langenfeld, Gerrit: Der Pool - ein Vertragstyp der Vergemeinschaftung, ZEV 2010, 17
zit.: *Langenfeld*, ZEV 2010, 17.

Lansberg, Ivan/Perrow, Edith L./Rogolsky, Sharon: Family Business as an Emerging Field, FAMILY BUSINESS REVIEW (1988), 1
zit.: *Lansberg/Perrow/Rogolski*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1988), 1.

- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, 1991, Berlin
 zit.: *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 1.
- Leenen, Detlef*: Typus und Rechtsfindung, Die Bedeutung der typologischen Methode für die Rechtsfindung dargestellt am Vertragsrecht des BGB, 1971, Berlin
 zit.: *Leenen*, Typus und Rechtsfindung, S. 1.
- Leingärtner, Wilhelm*: Besteuerung der Landwirte, Kommentar, Loseblattsammlung, München
 zit.: *Verfasser*, in: *Leingärtner*, Kap. 1 Rz.1.
- Leisner, Walter*: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, Berlin
 zit.: *Leisner*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 1.
- Leisner, Walter*: Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung, Ein Beitrag wider das Leistungsfähigkeitsprinzip, *StuW* 1983, 97
 zit.: *Leisner*, *StuW* 1983, 97.
- Lepsius, Oliver*: Anmerkung (zu BVerfG, Urteil v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 1/08, 2/08), *JZ* 2009, 260
 zit.: *Lepsius*, *JZ* 2009, 260.
- Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang*: Basiskommentar Steuerrecht, Loseblattsammlung, Köln
 zit.: *Verfasser*, in: *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 1 BewG Rn.1.
- Littmann, Konrad*: Steuersystem oder Steuerchaos?, *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik*, 1964, Tübingen
 zit.: *Littmann*, in: *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 1964, 112.
- Litz, Reginald A.*: The Family Business: Toward Definitional Clarity, *FAMILY BUSINESS REVIEW* 1995, 71
 zit.: *Litz*, *FAMILY BUSINESS REVIEW* (1995), 71.
- Lorenz, Karsten*: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, 2015, Bonn
 zit.: *Lorenz*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, S. 1.
- Loritz, Karl-Georg*: Die systemgerechte Einkommensteuer – ein unerreichbares Ziel?, *StuW* 1986, 9
 zit.: *Loritz*, *StuW* 1986, 9.
- Lorson, Peter/Geltinger, Andreas/Horn, Christian/Schünemann, Anika*: Berücksichtigung der Fungibilität bei Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 – Eine empirische Analyse, *DStR* 2012, 1621
 zit.: *Lorson/Geltinger/Horn/Schünemann*, *DStR* 2012, 1621.

M

- Maiterth, Ralf*: Empirische Erkenntnisse zur Unternehmensgefährdung durch die ErbSt - Anmerkungen im Zusammenhang mit dem anstehenden Beschluss des BVerfG zur ErbSt -, *DB* 2014, 2297
 zit.: *Maiterth*, *DB* 2014, 2297.

- Mangoldt, Hermann von/Klein, Friedrich/Starck, Christian*: Kommentar zum Grundgesetz, Band 1, 7. Auflage, 2018, München
 zit.: *Bearbeiter*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG Kommentar Bd. I, Art. 1 Rn.1.
- Mannek, Wilfried*: Diskussionsentwurf für eine Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung - AntBVBewV, DB 2008, 423
 zit.: *Mannek*, DB 2008, 423.
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter*: Grundgesetz Kommentar, Loseblattsammlung, München
 zit.: *Verfasser*, in: Maunz/Dürig, GG Kommentar, Art. 1 Rn.1.
- May, Peter*: Erfolgsmodell Familienunternehmen, 2012, Hamburg
 zit.: *May*, Erfolgsmodell Familienunternehmen, S. 1.
- Meincke, Jens Peter*: Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht, StuW 1992, 188
 zit.: *Meincke*, StuW 1992, 188.
- Meincke, Jens Peter*: Zur Abstimmung von Einkommen und Erbschaftsteuer, in: *Lang, Joachim (Hrsg.)*: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, Köln
 zit.: *Meincke*, FS Tipke, 391.
- Meincke, Jens Peter*: Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR 1996, 1305
 zit.: *Meincke*, DStR 1996, 1305.
- Meincke, Jens Peter*: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStJG 22 (1999), 39
 zit.: *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39.
- Meincke, Jens Peter (Begr.)*: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, 2004, München
 zit.: *Meincke*, ErbStG (14. Auflage), § 1 Rn. 1.
- Meincke, Jens Pete (Begr.)/Hannes, Frank (Hrsg.)/Holtz, Michael (Hrsg.)*: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Auflage, 2018, München
 zit.: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 1 Rn.1.
- Meilicke, Wienand/Scholz, Uwe*: Praktische Umsetzung der Entnahmebegrenzung des § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG, DStR 2019, 1377
 zit.: *Meilicke/Scholz*, DStR 2019, 1377.
- Meyer-Koppitz, Dirk*: Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, DStZ 1996, 265
 zit.: *Meyer-Koppitz*, DStZ 1996, 265.
- Meyering, Stephan*: Einzug betriebswirtschaftlicher Bewertungskalküle in die Erbschaftsteuer, Eine kritische Analyse der Bewertung von Betriebsvermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der Erbschaftsteuerreform 2008, StuW 2011, 274
 zit.: *Meyering*, StuW 2011, 274.

- Michalski, Lutz (Begr.)/Heidinger, Andreas(Hrsg.)/Leible, Stefan (Hrsg.)/Schmidt, Jessica (Hrsg.): GmbHG, Kommentar, Band 1, 3. Auflage, 2017, München*
 zit.: *Verfasser*, in: Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt, GmbH-Gesetz, § 1. Rn.1.
- Moench, Dietmar: Überlegungen zur Reform der Erbschaftsteuer – Hoffnungen und Befürchtungen aus fachlicher Sicht –, DStR 1996, 725*
 zit.: *Moench*, DStR 1996, 725.
- Moench, Dietmar/Weinmann, Norbert: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Loseblattsammlung, Freiburg*
 zit.: *Verfasser*, in: Moench/Weinmann, § 1 ErbStG Rn.1.
- Mössner, Jörg Manfred: Typusbegriffe im Steuerrecht, in: Drenseck, Walter/Seer, Roman (Hrsg.): Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, Köln*
 zit.: *Mössner*, FS Kruse, 161.
- Möllmann, Peter: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Unternehmensbewertung anhand von Börsenkursen und stichtagsnahen Verkäufen, BB 2010, 407*
 zit.: *Möllmann*, BB 2010, 407.
- Müller, Friedrich/Christensen, Ralph: Juristische Methodik, Band I, 11. Auflage, 2013, Berlin*
 zit.: *Müller/Christensen*, Juristische Methodik, Bd. I, S. 1.
- Müller, Georg: Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), 38*
 zit.: *Müller*, VVDStRL 47 (1989), 38.
- Münch, Ingo von/Kunig, Philip: Grundgesetz, Kommentar, Band 1, 6. Auflage, 2012, München*
 zit.: *Verfasser*, in: Münch/Kunig, GG Kommentar Bd. I, Art. 1 Rn.1.
- Münchener Kommentar zum Aktiengesetz*, hrsg. von: Wulf Goette, Mathias Habersack und Susanne Kalss, Band 1 und 3, 5. Auflage, 2019, München
 zit.: *Verfasser*, in: Münchener Kommentar zum AktG, § 1 Rn.1.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, hrsg. von: Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker, Hartmut Oetker und Bettina Limperg, Band 4, 7. Auflage, 2017, München
 zit.: *Verfasser*, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 1 Rn.1.
- Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung; GmbHG*, hrsg. von: Holger Fleischer und Wulf Goette, Band 1, 3. Auflage, 2018, München
 zit.: *Verfasser*, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, § 1 Rn.1.
- Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, hrsg. von: Karsten Schmidt, Band 2, 4. Auflage, 2016, München
 zit.: *Verfasser*, in: Münchener Kommentar zum HGB, § 1 Rn.1.
- Müller, Tobias/Dorn, Katrin: Schenkung- und erbschaftsteuerliche Fallstricke der Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit Rechtsträgerwechsel, DStR 2016, 1063*
 zit.: *Müller/Dorn*, DStR 2016, 1063.

N

Neufang, Bernd: Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2009, 2004
zit.: *Neufang*, BB 2009, 2004.

O

Oertzen, Christian von/Reich, Manfred: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Referentenentwurf des BMF vom 1.6.2015, BB 2015, 1559
zit.: *Oertzen/Reich*, BB 2015, 1559.

Oertzen, Christian von/Reich, Manfred: Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg 2017, 1
zit.: *Oertzen/Reich*, Ubg 2017, 1.

Oertzen, Christian von/Loose, Matthias: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, 2017, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Oertzen/Loose*, § 1 ErbStG Rn.1.

Oertzen, Christian von/Reich, Manfred: Family Business Governance – Sicherstellung der DNA als Familienunternehmen bei von Familienstiftungen gehaltenen Unternehmen, DStR 2017, 1118
zit.: *Oertzen/Reich*, DStR 2017, 1118.

Olbing, Klaus/Stenert, Jens: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR 2017, 701
zit.: *Olbing/Stenert*, FR 2017, 701.

P

Palandt, Otto (Begr.): Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 79. Auflage, 2020, München
zit.: *Verfasser*, in: *Palandt*, BGB, § 1 Rn.1.

Pawelzik, Kai Udo: Das Verhältnis des gemeinen Werts i.S.d. § 11 Abs. 2 BewG für nicht notierte Anteile zum Ertragswertverfahren nach IDW S 1 - objektivierter Unternehmenswert - Bewertungseinheit –Substanzwert, Ubg 2010, 883
zit.: *Pawelzik*, Ubg 2010, 883.

Piltz, Detlev: Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, DStR 2008, 745
zit.: *Piltz*, DStR 2008, 745.

Piltz, Detlev: Der gemeine Wert von Unternehmen und Anteilen im neuen ErbStG, Ubg 2009, 13
zit.: *Piltz*, Ubg 2009, 13.

Piltz, Detlev: Das neue ErbStG im Spiegel des Gleichheitsgebots (Art. 3 GG), Steuerzentrierte Rechtsberatung, in: *Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödter, Thomas (Hrsg.)*: Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009, Köln
zit.: *Piltz*, FS Schaumburg, 1057.

Piltz, Detlev: Wird das Erbschaftsteuergesetz 2009 verfassungsmäßig Bestand haben?, DStR 2010, 1913
zit.: *Piltz*, DStR 2010, 1913.

- Piltz, Detlev*: Erbschaftsteuerberatung nach dem BFH-Vorlagebeschluss, FR 2013, 115
zit.: *Piltz*, FR 2013, 115.
- Piltz, Detlev*: Familienunternehmen im Spannungsfeld zwischen schenkungssteuerlicher
Verschonung und verfassungsrechtlichem Anspruch, DB 2014, 1393
zit.: *Piltz*, DB 2014, 1393.
- Piltz, Detlev*: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR 2015, 97
zit.: *Piltz*, DStR 2015, 97.
- Piltz, Detlev*: Unternehmensbegünstigungen zwischen Leistungsfähigkeits-, Familien- und
Sozialstaatsprinzip, ZEV 2018, 170
zit.: *Piltz*, ZEV 2018, 170.
- Pohmer, Dieter*: Die Steuern als Instrument der Staatsfinanzierung und Wirtschaftslenkung?
- Steuerpolitik im Spannungsfeld widerstreitender Ziele -, DStZ 1993, 577
zit.: *Pohmer*, DStZ 1993, 577.
- R**
- Reich, Manfred*: (Erbschaft-)Steuerfinanzierung für Gesellschafter von Familienunterneh-
men, DStR 2015, 2353
zit.: *Reich*, DStR 2015, 2353.
- Reich, Manfred*: Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447
zit.: *Reich*, DStR 2016, 2447.
- Reich, Manfred*: Der Koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaft-
steuer, BB 2017, 1879
zit.: *Reich*, BB 2017, 1879.
- Reichert, Jochem*: Unternehmensnachfolge aus anwaltlicher Sicht, GmbHR 1998, 257
zit.: *Reichert*, GmbHR 1998, 257.
- Reichert, Jochem*: GmbH § Co. KG, Handbuch, 7. Auflage, 2015, München
zit.: *Verfasser* in: *Reichert*, GmbH & Co. KG, § 1 Rn.1.
- Renner, Marius*: Finanzierung von Familienunternehmen mit privat platziertem Fremdkapi-
tal, 2016, Göttingen
zit.: *Renner*, Finanzierung von Familienunternehmen mit privat platziertem Fremdkapital,
S. 1.
- Riedel, Christopher*: Die Bewertung von Gesellschaftsanteilen nach dem Bewertungsgesetz,
ZErB 2015, 204
zit.: *Riedel*, ZErB 2015, 204.
- Riedel, Christopher*: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem
ErbStG 2016, ZErB 2016, 371
zit.: *Riedel*, ZErB 2016, 371.

Rödler, Thomas: Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf die Rechtsformwahl mittelständischer Familienunternehmen, Analyse unter besonderer Berücksichtigung der substanzsteuerlichen Änderungen zum 1.1.1993, DB 1993, 2137
zit.: *Rödler*, DB 1993, 2137.

Rössler, Rudolf/Troll, Max: Bewertungsgesetz Kommentar, Loseblattsammlung, München
zit.: *Verfasser*, in: *Rössler/Troll*, § 1 BewG Rn.1.

S

Sachs, Michael: Grundgesetz Kommentar, 8. Auflage, 2018, München
zit.: *Verfasser*, in: *Sachs*, GG-Kommentar, Art. 1 Rn.1.

Sanders, Anne: Der Beirat als Instrument der Family Business Governance in der Entwicklung des Familienunternehmens, NZG 2017, 961
zit.: *Sanders*, NZG 2017, 961.

Savigny, Friedrich Karl von: System des heutigen römischen Rechts Band I, 1840, Berlin
zit.: *Savigny*, System des heutigen römischen Rechts Bd. I, S. 1.

Schanz, Georg von: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 13. Jg., Bd. 1, 1896, Stuttgart
zit.: *Schanz*, FinArch. 13. Jg. (1896), 1.

Schaumburg, Harald/Schulte, Christoph: Die KGaA, Recht und Steuern in der Praxis, 2000, Köln
zit.: *Schaumburg/Schulte*, Die KGaA, Rn.1.

Schmehl, Arndt: Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, Tübingen
zit.: *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S.1.

Schmitt, Joachim: Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft, StuW 2018, 147
zit.: *Schmitt*, StuW 2018, 147.

Schnitter, Georg: Besonderheiten bei Familienpersonengesellschaften, Von zivilrechtlichen Problemen bis zur angemessenen Gewinnverteilung, EStB 2001, 383
zit.: *Schnitter*, EStB 2001, 383.

Scholz, Franz: GmbHG, Kommentar, Band 1, 12. Auflage, 2018, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Scholz*, GmbHG, § 1 Rn.1.

Schön, Wolfgang: Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht (§ 3c EStG), FR 2001, 381
zit.: *Schön*, FR 2001, 381.

Schön, Wolfgang: Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen?, Beihefter zu DStR 17 2008, 10
zit.: *Schön*, Beihefter zu DStR 17 2008, 10.

- Schön, Wolfgang*: Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in: *Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.): Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, Köln*
zit.: *Schön*, FS Spindler, 189.
- Schraml, Stephanie C.*: Finanzierung von Familienunternehmen, Eine Analyse spezifischer Determinanten des Entscheidungsverhaltens, 2010, Wiesbaden
zit.: *Schraml*, Finanzierung von Familienunternehmen, S. 1.
- Schröder, Henning*: Die Geltendmachung des Abfindungsanspruchs eines ausscheidenden GmbH-Gesellschafters, GmbHR 2002, 541
zit.: *Schröder*, GmbHR 2002, 541.
- Schubert, Marc*: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, 2011, Frankfurt am Main
zit.: *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, S. 1.
- Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias/Hinkers, Josef*: Unternehmensvermögen im neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht - Zweifelsfragen und Gestaltungsansätze, BB 2009, 300
zit.: *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, BB 2009, 300.
- Schulze, Reiner*: Bürgerliches Gesetzbuch: Handkommentar, 9. Auflage, 2017, Baden-Baden
zit.: *Verfasser*, in: Schulze, Bürgerliches Gesetzbuch, § 1 BGB Rn.1.
- Schulze-Osterloh, Joachim/Hennrichs, Joachim/Wüstemann, Jens*: Handbuch des Jahresabschlusses, Loseblattsammlung, Köln
zit.: *Verfasser*, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, Rn.1.
- Schwarz, Kyrill-A.*: „Folgerichtigkeit“ im Steuerrecht, in: *Deppenheuer, Otto/Heintzen, Markus/Jestaedt, Matthias/Axer, Peter (Hrsg.): Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, 2007, Heidelberg*
zit.: *Schwarz*, FS Isensee, 949.
- Seifert, Frank*: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf Familienpersonengesellschaften, 2002, Aachen
zit.: *Seifert*, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf Familienpersonengesellschaften, S. 1.
- Seer, Roman*: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283
zit.: *Seer*, StuW 1997, 283.
- Seer, Roman*: Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, GmbHR 1999, 64
zit.: *Seer*, GmbHR 1999, 64.
- Seer, Roman*: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, DStJG 22 (1999), 191
zit.: *Seer*, DStJG 22 (1999), 191.

- Seer, Roman*: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nun erneut auf dem Prüfstand des BVerfG!, GmbHR 2002, 873
 zit.: *Seer*, GmbHR 2002, 873.
- Seer, Roman*: Der Beschluss des BVerfG zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 - Analyse und Ausblick, ZEV 2007, 101
 zit.: *Seer*, ZEV 2007, 101.
- Seer, Roman*: BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 und Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, GmbHR 2007, 281
 zit.: *Seer*, GmbHR 2007, 281.
- Seer, Roman*: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR 2009, 225
 zit.: *Seer*, GmbHR 2009, 225.
- Seer, Roman*: Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos - Zur Wirkung von Steuervergünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Ubg 2012, 376
 zit.: *Seer*, Ubg 2012, 376.
- Seer, Roman/Michalowski, Klaus*: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht- unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR 2017, 609
 zit.: *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609.
- Shanker, Melissa Carey/Astrachan, Joseph H.*: Myths and Realities: Family Businesses' Contribution to the US Economy— A Framework for Assessing Family Business Statistics, FAMILY BUSINESS REVIEW 1996, 107
 zit.: *Shanker/Astrachan*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 107.
- Soergel, Theodor (Begr.)*: Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen: BGB, Band 5/3: Schuldrecht 3/3 (§§ 328-432 BGB), 13. Auflage, 2010, Stuttgart
 zit.: *Bearbeiter*, in: *Soergel*, BGB-AT Kommentar Bd. 3/5, § 1 Rn.1.
- Söhn, Hartmut*: Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 3 (1980), 13
 zit.: *Söhn*, DStJG 3 (1980), 13.
- Söffing, Matthias*: Besteuerung des Unternehmensvermögens nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG i.d.F. der Beschlussfassung des Bundestages vom 27.11.2008 -, DStZ 2008, 867
 zit.: *Söffing*, DStZ 2008, 867.
- Söffing, Matthias*: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016, ErbStB 2016, 235
 zit.: *Söffing*, ErbStB 2016, 235.
- Söffing, Matthias*: Das ErbStG 2016, ErbStB 2016, 339
 zit.: *Söffing*, ErbStB 2016, 339.

- Söffing, Matthias/Söffing, Andreas*: Vorweggenommene Erbfolge von Mitunternehmeranteilen aus schenkungsteuerlicher und ertragsteuerlicher Sicht, in: *Fischer, Michael/Geck, Reinhard/Haarmann, Wilhelm (Hrsg.): Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht, Festschrift für Georg Crezelius zum 70. Geburtstag*, 2018, Köln
zit.: *Söffing/Söffing*, FS Crezelius, 403.
- Spengel, Christoph/Elschner, Christina*: Bewertung von Betriebsvermögen und Grundvermögen im Rahmen des ErbStRG - Gelingt eine einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert? -, Ubg 2008, 408
zit.: *Spengel/Elschner*, Ubg 2008, 408.
- Stalleiken, Jörg*: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbchaftsteuerrecht - BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019 -, DB 2019, 87
zit.: *Stalleiken*, DB 2019,87.
- Stalleiken, Jörg/Theissen, Carsten*: Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Das vereinfachte Ertragswertverfahren, DStR 2010, 21
zit.: *Stalleiken/Theissen*, DStR 2010, 21.
- Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, hrsg. von: Frank Peters, Staudinger BGB, Buch 2, Recht der Schuldverhältnisse: §§ 631-651(Werkvertragsrecht), 2019, Berlin
zit.: *Verfasser*, in: Staudinger BGB, § 1 Rn.1.
- Stefanink, Richard/Punte, Jan-Henric M.*: Der Ausschluss eines Gesellschafters aus der GWR 2018, 403
zit.: *Stefanink/Punte*, GWR 2018, 403.
- Steger, Christian/Königer, Stefan*: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB 2016, 3099
zit.: *Steger/Königer*, BB 2016, 3099.
- Stein, Holger*: Notwendige Verschonung von Betriebsvermögen, BB Die erste Seite 2013, Nr. 26
zit.: *Stein*, BB 2013 Nr. 26 die erste Seite.
- Stern, Klaus*: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland / 4. Die einzelnen Grundrechte 2 / Freiheit der politischen Betätigung, Kultur, Schule und Bildung, Kunst und Wissenschaft, Religion, Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, Gleichheitssätze, Rechtsschutz und Staatshaftung, Bd. IV/2, 2011, München
zit.: *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/2, S. 1.
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen*, 5. Auflage, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Die-volkswirtschaftliche-Bedeutung-der-Familienunternehmen-2019_Stiftung_Familienunternehmen.pdf
zit.: *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Auflage), S. 1.

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, abrufbar unter: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/2017_Studie_VolkswirtschaftlicheBedeutungFamilienunternehmen.pdf
zit.: *Stiftung Familienunternehmen*, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, S. 1.

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Die-Auswirkungen-der-Erbschaftsteuer-auf-Familienunternehmen.pdf
zit.: *Stiftung Familienunternehmen*, Die Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen, S. 1.

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen, abrufbar unter: https://www.pwc.de/de/mittelstand/assets/sfu_studie_kapitalmarkt_e4_za.pdf
zit.: *Stiftung Familienunternehmen*, Die Kapitalmarktfähigkeit von Familienunternehmen, S. 1.

Strahl, Martin: Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1996, Köln
zit.: *Strahl*, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, S. 1.

Strunk, Günther: Erbschaftsteuer – nur ein Streit unter Wissenschaftlern? – Zum Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF vom November 2011, Stbg 2012 (Heft 6), Editorial M1
zit.: *Strunk*, Stbg 2012 (Heft 6), M1.

Strunk, Günther/Harms, Henrik/Bähr, Fabian: Die Begünstigung des Betriebsvermögens in der Erbschaftsteuer - eine Bestandsaufnahme des aktuellen Diskurses unter besonderer Berücksichtigung von Familienunternehmen, Stbg 2013, 241
zit.: *Strunk/Harms/Bähr*, Stbg 2013, 241.

Stuhrmann, Gerd: Einzelfragen zur Familienpersonengesellschaft, in: *Ardnt, Raupach/Uelner, Adalbert (Hrsg.): Ertragsbesteuerung Zurechnung – Ermittlung – Gestaltung*, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, 1993, München
zit.: *Stuhrmann*, FS Schmidt, 403.

T

Tagiuri, Renato/Davis, John: Bivalent Attributes of the Family Firm, FAMILY BUSINESS REVIEW 1996, 199
zit.: *Tagiuri/Davis*, FAMILY BUSINESS REVIEW (1996), 199.

Thees, Alexander/Sulek, Vivienne: Berücksichtigung von Übergewinnen bei der Bewertung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen, BB 2018, 1963
zit.: *Thees/Sulek*, BB 2018, 1963.

Thiele, Philipp J.: Aktuelle Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Managementbeteiligungen, BB 2017, 983
zit.: *Thiele*, BB 2017, 983.

- Thonemann-Micker, Susanne*: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses
Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB 2016, 2312
zit.: *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312.
- Thonemann-Micker, Susanne/Krogoll, Karl*: Erbschaftsteuerreform 2016. Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, Handlungsbedarf und Handlungsmöglichkeiten,
NWB-EV 11/2016, 378
zit.: *Thonemann-Micker/Krogoll*, NWB-EV 2016, 378.
- Tipke, Klaus*: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, Köln
zit.: *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 1.
- Tipke, Klaus*: Über die Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, 8
zit.: *Tipke*, GmbHR 1996, 8.
- Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Auflage, 2000, Köln
zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 1.
- Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1. Auflage, 1993, Köln
zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II (1993), S. 1.
- Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage, 2003, Köln
zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 1.
- Tipke, Klaus*: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201
zit.: *Tipke*, StuW 2007, 201.
- Tipke, Klaus*: Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, JZ 2009, 533
zit.: *Tipke*, JZ 2009, 533.
- Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Auflage, 2012, Köln
zit.: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm*: Abgabenordnung, Loseblattsammlung, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 1 Rn.1.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim*: Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, Köln
zit.: *Verfasser*, in: *Tipke/Lang*, § 1 Rn.1.
- Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc/Gottschalk, Paul Richard*: Erbschaftsteuerkommentar, Loseblattsammlung, München
zit.: *Verfasser*, in: *T/G/J/G*, § 1 ErbStG Rn.1.

U

- Uhl-Ludäscher, Luise*: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB 2017, 42
zit.: *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2017, 42.
- Ulmer, Peter*: Die große, generationsübergreifende Familien-KG als besonderer Gesellschaftstyp, ZIP 2010, 549
zit.: *Ulmer*, ZIP 2010, 549.

V

Viskorf, Hermann-Ulrich: Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neuregelung, FR 2007, 624
zit.: *Viskorf*, FR 2007, 624.

Viskorf, Hermann-Ulrich: Das Rechtsstaatsprinzip und der Wettstreit um den "richtigen" gemeinen Wert beim Betriebsvermögen, ZEV 2009, 591
zit.: *Viskorf*, ZEV 2009, 591.

Viskorf, Hermann-Ulrich: Erbschaftsteuer im Fokus des Verfassungsrechts und der Gestaltungspraxis, ZEV 2018, 563
zit.: *Viskorf*, ZEV 2018, 563.

Viskorf, Stephan/Löcherbach, Sebastian/Jehle, Dorothea: Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, DStR 2016, 2425
zit.: *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2425.

Viskorf, Hermann-Ulrich/Schuck, Stephan/Wälzholz, Eckhard: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, 5. Auflage, 2017, Herne
zit.: *Verfasser*, in: *Viskorf/Schuck/Wälzholz*, § 1 ErbStG Rn.1.

W

Wachter, Thomas: Paukenschlag aus Karlsruhe, - Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts -, DNotZ 2007, 173
zit.: *Wachter*, DNotZ 2007, 173.

Wachter, Thomas: Gesellschaftsvereinbarungen als Gestaltungsinstrument bei der Rechtsnachfolge in Familienunternehmen – Teil 2: Poolvereinbarungen im Erbschaftsteuerrecht, ErbR 2016, 174
zit.: *Wachter*, ErbR 2016, 174.

Wachter, Thomas: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR 2016, 690
zit.: *Wachter*, FR 2016, 690.

Wachter, Thomas: Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG 2016, 1168
zit.: *Wachter*, NZG 2016, 1168.

Wachter, Thomas: Ausgewählte Fallbeispiele zur Erbschaftsteuerreform 2016, DB 2017, 804
zit.: *Wachter*, DB 2017, 804.

Wachter, Thomas: Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR 2017, 841
zit.: *Wachter*, GmbHR 2017, 841.

Wälzholz, Eckhard: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, Gesetzliche Vorgaben, Gestaltungsmöglichkeiten, Formulierungsvorschläge, GmbH-StB 2017, 54
zit.: *Wälzholz*, GmbH-StB 2017, 54.

Wälzholz, Eckhard: Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV 2017, 444
zit.: *Wälzholz*, ZEV 2017, 444.

- Wartenburger, Lucas*: Erbschaftsteuerreform 2016, MittBayNot 2017, 220
 zit.: *Wartenburger*, MittBayNot 2017, 220.
- Weber, Klaus*: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ 2017, 13
 zit.: *Weber*, DStZ 2017, 13.
- Weber, Klaus/Schwind, Heike*: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV 2016, 688
 zit.: *Weber/Schwind*, ZEV 2016, 688.
- Weber, Klaus/Schwind, Heike*: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV 2019, 56
 zit.: *Weber/Schwind*, ZEV 2019, 56.
- Weber-Grellet, Heinrich*: Der Typus des Typus, in: *Budde, Wolfgang Dieter/Moxter, Adolf/Offerhaus, Klaus (Hrsg.)*: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, 1997, Düsseldorf
 zit.: *Weber-Grellet*, FS Beisse, 551.
- Weber-Grellet, Heinrich*: Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, Köln
 zit.: *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 1.
- Weber-Grellet, Heinrich*: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12), BB 2015, 1367
 zit.: *Weber-Grellet*, BB 2015, 1367.
- Welling, Berthold/Kambeck, Rainer*: Erbschaftsteuerliche Herausforderungen an mittelständische Unternehmen unabhängig von der möglichen Tenorierung des BVerfG - Familienunternehmen, Gesellschafterrechte, Liquiditätseffekte und Steuerbelastungsquoten -, DB 2014, 2731
 zit.: *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731.
- Wendt, Rudolf*: Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, 710
 zit.: *Wendt*, DÖV 1988, 710.
- Wendt, Rudolf*: Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, 778
 zit.: *Wendt*, NVwZ 1988, 788.
- Wernsmann, Rainer*: Typisierung und Typusbegriff, DStR-Beihefter 2011, 72
 zit.: *Wernsmann*, DStR-Beih. 2011, 72.
- Wernsmann, Rainer*: Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, Tübingen
 zit.: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 1.
- Wiechers, Ralph*: Familienmanagement zwischen Unternehmen und Familie: Zur Handhabung typischer Eigenarten von Unternehmensfamilien und Familienunternehmen, 2005, Heidelberg
 zit.: *Wiechers*, Familienmanagement zwischen Unternehmen und Familie, S. 1.

- Wiedemann, Andreas/Breyer, Michael*: Vorwegabschlag für Familienunternehmen, Die Änderungen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht, FUS 2018, 4
zit.: *Wiedemann/Breyer*, FUS 2018, 4.
- Wiedemann, Andreas/Breyer, Michael*: Vorwegabschlag für Familienunternehmen, Rechenbeispiele mit Erläuterungen zu Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen – III. Teil, FUS 2018, 88
zit.: *Wiedemann/Breyer*, FUS 2018, 88.
- Wiese, Götz Tobias/Leo, Hubertus*: Die Ausgestaltung von Management-Beteiligungsmodellen - Überlegungen nach dem BFH-Urteil vom 4.10.2016 - IX R 43/15 -, GmbHR 2017, 690
zit.: *Wiese/Leo*, GmbHR 2017, 690.
- Wilms, Heinrich/Jochum, Georg*: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Loseblattsammlung, Bonn
zit.: *Verfasser*, in: *Wilms/Jochum*, § 1 Rn.1.
- Wimmer, Rudolf/Domayer, Ernst/Oswald, Margit/Vater, Gudrun*: Familienunternehmen – Auslaufmodell oder Erfolgstyp?, 3. Auflage, 2018, Wiesbaden
zit.: *Wimmer/Domayer/Oswald/Vater*, Familienunternehmen – Auslaufmodell oder Erfolgstyp?, S. 1.
- Winter, Andreas*: ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV 2019, 128
zit.: *Winter*, ZEV 2019, 128.
- Wolfersdorff, Janine*: Notwendigkeit zusätzlicher Reformmaßnahmen, ifst-Schrift 2015 (506), 116
zit.: *Wolfersdorff*, ifst-Schrift 2015 (506), 116.
- Wollny, Christoph*: Vereinfachtes Ertragswertverfahren – Anmerkungen zur Verletzung der Steueräquivalenz, DStR 2012, 1356
zit.: *Wollny*, DStR 2012, 1356.
- Woerner, Lothar*: Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur, DStJG 5 (1982), 23
zit.: *Woerner*, DStJG 5 (1982), 23.
- Z**
- Zipfel, Lars/Regierer, Christoph/Vosseler, Christina*: Ist das Erbschaftsteuergesetz noch zu retten?, DStR-Beihefter 2014, 83
zit.: *Zipfel/Regierer/Vosseler*, DStR-Beih. 2014, 83.
- Zippelius, Reinhold*: Auslegung als Legitimationsproblem, in: *Canaris, Claus-Wilhelm/Diederichsen, Uwe (Hrsg.)*: Festschrift für Karl Larenz zum 80. Geburtstag am 23. April 1983, 1983, München
zit.: *Zippelius*, FS Larenz, 739.

Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG

Caroline Diandra Lederer

Der Gesetzgeber verfolgt mit der heutigen Systematik des Erbschaftsteuerrechts ein überwiegend neues Konzept hinsichtlich der sachlichen Steuerbefreiungsnormen für unternehmerisch genutztes Vermögen. Neben neuen qualitativen gibt das Erbschaftsteuerrecht nun auch einen quantitativen Verschonungsaspekt vor. So ist die Inanspruchnahme der Regel-/Optionsverschonung dem Grunde nach bei Erwerben von über 26 Millionen Euro nicht mehr möglich. Die Chance, in diesem Zusammenhang die strukturelle Benachteiligung von Familienunternehmen im Rahmen der Bewertung nach § 9 Abs. 3 BewG zu beheben, nutzte der Gesetzgeber jedoch nicht. Vielmehr verabschiedete er mit § 13a Abs. 9 ErbStG einen neuen Verschonungsabschlag, der sich an dem gesetzgeberischen Bild eines „typischen Familienunternehmens“ orientiert. Diese Arbeit widmet sich neben einer systematischen und methodischen Einordnung dieses sog. Vorab-Abschlages insbesondere den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen und deren jeweiliger Auslegung.

27,90 €

ISBN 978-3-8405-0251-4

