

Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Inauguraldissertation zur Erlangung der Doktorwürde

Dr. rer. pol.



**Erbschaftsteuerliche Belastung von
Familienunternehmen -
Eine typologische Untersuchung**

Lea Sophie Weigert

Bamberg 2026

Diese Arbeit hat der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation vorgelegen.

Erstgutachter: StB Univ.-Professor Dr. Thomas Egner

Zweitgutachter: Prof. Dr. habil. Patrick Ulrich

Tag der Disputation: 08.12.2025

Dieses Werk ist als freie Onlineversion über das Forschungsinformationssystem (FIS; <https://fis.uni-bamberg.de>) der Universität Bamberg erreichbar.

Das Werk steht unter der CC-Lizenz CC BY.

Lizenzvertrag: Creative Commons Namensnennung 4.0

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

URN: urn:nbn:de:bvb:473-irb-112444x

DOI: <https://doi.org/10.20378/irb-112444>

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	VI
Abbildungsverzeichnis	VIII
1. Einleitung.....	1
1.1. Relevanz	1
1.2. Gegenstand der Untersuchung.....	5
1.2.1. Forschungsziel	5
1.2.2. Forschungsfragen.....	5
1.3. Eingrenzung der Untersuchung	6
1.4. Aufbau	7
2. Grundlagen	8
2.1. Familienunternehmen	8
2.1.1. Definitionsversuch.....	8
2.1.2. Empirische Daten.....	16
2.1.3. Begriffsabgrenzung.....	23
2.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer	33
2.2.1. Grundlegendes	33
2.2.1.1. Steuerpflicht.....	33
2.2.1.2. Bemessungsgrundlage	36
2.2.1.3. Tarif	38
2.2.1.4. Bewertung Betriebsvermögen.....	41
2.2.2. Verschonungsmodelle.....	44
2.2.2.1. Grundelemente.....	44
2.2.2.2. Besonderheiten Großerwerb	55
3. Erbschaftsteuerliche Verschonung der Familienunternehmen	58
3.1. Der Vorwegabschlag.....	58
3.1.1. Grundlegendes	58

3.1.2. Voraussetzungen.....	65
3.1.2.1. Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen	65
3.1.2.2. Verfügungsbeschränkungen.....	73
3.1.2.3. Abfindungsregelungen.....	81
3.1.2.4. Geltungs- bzw. Betrachtungszeitraum.....	85
3.2. Der Familienpool	89
3.2.1. Grundlegendes	89
3.2.2. Voraussetzungen.....	94
3.2.2.1. Verpflichtung der Gesellschafter untereinander – Formfrage	94
3.2.2.2. Verfügungsbeschränkung	97
3.2.2.3. Stimmrechtsbindung	101
4. Rechtfertigung der Verschonung.....	104
4.1. Erbschaft- und Schenkungsteuer	104
4.1.1. Hintergrund.....	104
4.1.2. Rechtfertigung	115
4.1.3. Kritik.....	125
4.2. Begünstigung Familienunternehmen	134
4.2.1. Neuerungen durch die Erbschaftsteuerreform 2016.....	134
4.2.1.1. Urteil Bundesverfassungsgericht 17.12.2014	134
4.2.1.2. Gesetzgebungsmarathon	141
4.2.1.3. Aktueller Stand der Erbschaft- und Schenkungsteuer	147
4.2.2. Grundelemente der Verschonung	150
4.2.2.1. Lenkungszweck und Rechtfertigung	150
4.2.2.2. Bewertung.....	162
4.2.3. Vorwegabschlag	180
4.2.3.1. Rechtfertigung	180
4.2.3.2. Bewertung.....	184
4.2.4. Familienpool.....	197

4.2.4.1. Rechtfertigung	197
4.2.4.2. Bewertung.....	200
5. Erbschaftsteuerlicher Belastungsvergleich	204
5.1. Gruppenbildung	205
5.1.1. Kategorisierung aus der Literatur	205
5.1.2. Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen – Ein Versuch.....	218
5.1.3. Ergebnis	244
5.2. Erbschaftsteuerliche Belastung.....	246
5.2.1. Familienunternehmen	246
5.2.1.1. Methodik.....	247
5.2.1.2. Gang der Untersuchung	250
5.2.1.3. - 1. Stufe -	253
5.2.1.4. - 2. Stufe -	259
5.2.1.5. - 3. Stufe -	266
5.2.2. Nicht-Familienunternehmen	268
5.2.2.1. - 1. Stufe -	269
5.2.2.2. - 2. Stufe -	272
5.2.2.3. - 3. Stufe -	274
5.2.3. Flat Tax.....	276
5.3. Ergebnisse	279
5.3.1. Belastungsvergleich geltendes Recht	279
5.3.2. Belastungsvergleich alternatives Recht	286
6. Fazit	291
6.1. Forschungsfragen.....	291
6.1.1. Forschungsfrage 1.....	291
6.1.2. Forschungsfrage 2.....	293
6.1.3. Forschungsfrage 3.....	295
6.1.4. Forschungsfrage 4.....	296

6.2. Internationaler Bezug.....	299
6.3. Ausblick.....	302
Anhang	304
1. 90 % - Test.....	304
2. Ermittlung begünstigtes Vermögen	305
Quellenverzeichnis	X
Rechtsquellen	X
Drucksachen	XII
Rechtsprechungsverzeichnis	XIII
Verzeichnis der Gesetzeskommentare	XIV
Literaturverzeichnis	XV
Persönliche Korrespondenz	XXVI

Abkürzungsverzeichnis

AErbSt	Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes 2017 oder Koordinierter Ländererlass
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BauGB	Baugesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMW	Bayerische Motoren Werke
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
d.h.	das heißt
DAX	Deutscher Aktienindex
DM	Deutsche Mark
DMI	Deloitte Mittelstandsinstitut
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH	Hinweise auf die Erbschaftsteuer
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EU	Einzelunternehmen
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
Ifo	Institut für Wirtschaftsforschung
IHK	Industrie- und Handelskammer
IWF	Internationaler Währungsfonds
JStG	Jahressteuergesetz
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Mio.	Million/-en
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
MUP	Mannheimer Unternehmenspanel
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PersGes	Personengesellschaft
R E / R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)
SME	Small and Medium Sized Companies
u.a.	unter anderem
USA	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beschäftigte in Familienunternehmen nach Unternehmensgröße im Jahr 2019	18
Abbildung 2: Verteilung der Familienunternehmen nach Umsatzklassen im Jahr 2019.....	19
Abbildung 3: Rechtsform der Unternehmen nach Mitarbeiterzahl	22
Abbildung 4: Kriterien der Definitionsansätze des Begriffs KUM	26
Abbildung 5: Kriterien der Definitionsansätze des Begriffes Mittelstand	29
Abbildung 6: Kriterien für die Definition des Begriffes Familienunternehmen:	30
Abbildung 7: Berechnung der Bereicherung des Erwerbers und des steuerpflichtigen Erwerbs.....	38
Abbildung 8: Steuersätze laut § 19 ErbStG	40
Abbildung 9: Übersicht - Ermittlung des begünstigten Vermögens.....	47
Abbildung 10: Durchführung des 90 %-Tests	49
Abbildung 11: Überblick - Regel – und Optionsverschonung	52
Abbildung 12: Gleitender Abzugsbetrag	53
Abbildung 13: Abschmelzmodell (Regel- und Optionsverschonung).....	56
Abbildung 14: Statistisches Bundesamt - Werte der Erbschaft- und Schenkungssteuer	108
Abbildung 15: Gesetzgebungsmarathon im Überblick.....	146
Abbildung 16: Bewertung der Vorschrift des Vorwegabschlags – Gegenüberstellung.....	194
Abbildung 17: Typisierung nach Becker/Ulrich.....	207
Abbildung 18: Typ I - Einzelunternehmen	210
Abbildung 19: Typ II und III – Familienunternehmen.....	211
Abbildung 20: Das Drei-Dimensionen-Modell von Familienunternehmen	213
Abbildung 21: Überblick - Kategorisierung Familienunternehmen aus der Literatur..	217
Abbildung 22: Prozessdiagramm – 1. Kriterium: Rechtsform	228
Abbildung 23: Prozessdiagramm – 2. Kriterium: Größe.....	238
Abbildung 24: Prozessdiagramm – 3. Kriterium: Familie.....	244
Abbildung 25: Einzelunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen.....	256

Abbildung 26: Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften - Erbschaftsteuerbelastung.....	258
Abbildung 27: Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften - Entlastung begünstigtes Vermögen.....	259
Abbildung 28: Familienkonzern - Erbschaftsteuerbelastung.....	265
Abbildung 29: Familienkonzern - Entlastung begünstigtes Vermögen.....	266
Abbildung 30: Erbschaftsteuerbelastung ohne Verschonungsoption.....	268
Abbildung 31: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen.....	272
Abbildung 32: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen.....	274
Abbildung 33: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung ohne Verschonungsoption.....	275
Abbildung 34: Flat Tax.....	279
Abbildung 35: Belastungsvergleich geltendes Recht	285
Abbildung 36: Belastungsvergleich alternatives Recht - 1. Stufe	288
Abbildung 37: Belastungsvergleich alternatives Recht - 2. Stufe	289
Abbildung 38: Belastungsvergleich alternatives Recht - 3. Stufe	290

1. Einleitung

1.1. Relevanz

Neun von zehn der privaten Unternehmen in Deutschland sind Familienunternehmen, in denen die Mehrheit der Beschäftigten Deutschlands tätig ist. Somit prägen Familienunternehmen wesentlich den Standort Deutschland in der Wirtschaft. Die Ökonomie der Familienunternehmen ist demzufolge immer wieder ein Thema in politischen sowie wissenschaftlichen Debatten.¹

Die Familienunternehmen stellen das Rückgrat der deutschen Wirtschaft dar.² Die Besonderheit in Deutschland sind die entstehenden Verflechtungen in der Region, so sind Firmen untereinander oft durch Lieferbeziehungen vernetzt. Die regionale Einbettung liegt nicht zuletzt daran, dass die Familienunternehmen zur überwiegenden Mehrheit vom Inhaber oder der Familie geführt werden. Eigentum und Leitung fallen hierbei auf dieselbe Person. Das Problem der kleinen regionalen Familienunternehmen besteht häufig darin, dass die Messlatte für das Gehalt der Mitarbeiter das Konzernumfeld vorgibt, davon abgesehen, dass der Fachkräftemangel in einigen Branchen immer größer wird. So muss ein mittelständisches Familienunternehmen mit dem Gesamtpaket eines attraktiven Arbeitsplatzes punkten. Auf der anderen Seite haben kleine Unternehmen gegenüber Konzernen den Vorteil, dass diese schnell auf Umweltveränderung reagieren können und im Vergleich agiler sind. Aktuell kommen für die Unternehmen viele Probleme zusammen: CO₂-Preis, Bürokratie, Fachkräftemangel, digitale Transformation und Nachhaltigkeit. In anderen Ländern herrschen oftmals bessere Rahmenbedingungen. Aus diesem Grund warnte die Regensburger Industrie- und Handelskammern erst kürzlich vor der Verlagerung der Firmen ins Ausland. Laut Jahreskonjunkturbericht 2024 planen 16 % der Industrieunternehmen aus der Region einen Teil der Geschäftstätigkeit ins Ausland zu verlegen.³ Auf der anderen Seite ist die enge soziale Verwurzelung der Familienunternehmen in der Region auch als Teamgedanke zu sehen. Die Betriebe unterstützen oft die Region und geben hier auch zurück, beispielsweise in Form von Vereinssponsoren. Wegen dieser Bindung gelten die Familienunternehmen als besonders standorttreu. Sie schaffen Arbeitsplätze und stabilisieren die Wirtschaft, was insbesondere strukturschwachen Regionen zu Gute kommt. Durch den Wandel der Zeit

¹ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 1.

² BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 36.

³ Campisi, M. (2024), S. 8.

und dass die Welt schneller geworden ist, kann ein Familienunternehmen nicht mehr einfach wie ein Start-up gegründet werden, da heutzutage niemand ein Unternehmen gründet und in 30 Jahren zu seinem Kind sagt, „das machst du weiter“.⁴

Studien im Bereich der Forschung beschäftigen sich mit den Besonderheiten in der strategischen Ausrichtung, dem Führungsstil und den Erfolgsfaktoren in Familienunternehmen. Eine wichtige Rolle nimmt dabei eine erfolgreiche Nachfolgegestaltung in den Familienunternehmen ein. Viele Gründer oder auch Inhaber eines Familienunternehmens möchten ihr Lebenswerk bei Beendigung ihres Arbeitslebens oder auch erst nach ihrem Ableben an ihre Kinder übergeben. Dies ist eine nachhaltige Strategie für den Fortbestand eines Unternehmens. Geschäftsführer von Familienunternehmen sind somit auch darauf bedacht, die Existenz des Unternehmens nicht zu gefährden, bei Nicht-Familienunternehmen muss dem nicht so sein. Der Nachhaltigkeitsaspekt bei Familienunternehmen bewirkt eine besondere Art der Unternehmensführung und der strategischen Ausrichtung. Der Aspekt der Nachhaltigkeit macht Familienunternehmen in der heutigen Zeit als Forschungsthema für die Wissenschaft so interessant. Vor dem Hintergrund des demografischen Wandels in Deutschland und der sinkenden Geburtenrate muss auch bedacht werden, dass viele Familienunternehmer gar nicht die Möglichkeit haben werden, die Nachfolge innerhalb der Familie sicherzustellen. Dies kann zwei Gründe haben, entweder ist kein eigener Nachfolger vorhanden, an den das Unternehmen übergehen kann, oder die Abkömmlinge sind hochqualifiziert und können aus unselbständiger Arbeit bessere Einkommensaussichten erwarten. Dieser Gesichtspunkt birgt, dass Kinder von Unternehmenseigentümern nicht das Risiko und den hohen Arbeitsumfang einer selbständigen Tätigkeit auf sich nehmen wollen und anstatt dessen eher zur Sicherheit einer unselbständigen Tätigkeit neigen können. Der dargelegte Überblick der Themen umreißt grob das Forschungsgebiet und Forschungsinteresse der Wissenschaft an Familienunternehmen.⁵

Im Zusammenhang mit der Nachfolgegestaltung bei Familienunternehmen ist unweigerlich die Erbschaft- und Schenkungsteuer ein wichtiges und hoch relevantes Thema. Die Debatte um die Erbschaftsteuer ist im Grund seit ihrer Einführung im Jahr 1906 immer dieselbe: Für die Befürworter ist Erben ein leistungslos und somit zu Unrecht erhaltenes Einkommen, die Gegner vertreten den Standpunkt, dass dieses Einkommen

⁴ Campisi, M. (2024), S. 8.

⁵ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 1.

bereits einmal besteuert wurde, als der Vererbenden dieses erwirtschaftet hat.⁶ Die letzten größeren Anpassungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes fanden durch die Erbschaftsteuerreformen 2009 und 2016 statt. Regelmäßiger Streitpunkt ist dabei die Behandlung von Betriebsvermögen. Die aktuellen Regelungen des Gesetzes sind äußerst komplex im Verständnis und in der Anwendung. Im Rahmen politischer Wahlen und Diskussionen ist die Erbschaftsteuer oft ein präsender Bestandteil, wobei eine erneute Reform ebenso gefordert wird, wie die Abschaffung.

Die Unternehmensübergabe und deren erbschaftsteuerliche oder schenkungsteuerliche Belastung ist ein immer aktuelles und präsendes Thema. Laut Erhebung des Instituts für Wirtschaftsforschung (Ifo) 2024⁷ planen 50 % der größeren deutschen Familienunternehmen, mit mehr als 250 Mitarbeiter, in den nächsten drei Jahren die Übergabe an die nächste Generation. Aber 42 % der befragten Unternehmen haben noch keinen Nachfolger für die Geschäftsleitung aus der Familie. Dieser Fakt verdeutlicht das schon angesprochene Problem der Familienunternehmen, dass diese oftmals gar nicht die Möglichkeit haben, den Betrieb innerhalb der Familie zu übergeben. Andererseits ist auch die Festlegung auf einen Nachfolger aus der Familie oft schwierig, wenn mehrere Kinder interessiert sind. Gemäß der Ifo Erhebung 2024 sei auch Nachwuchs aus der Familie in den Aufsichtsräten rar, nur 25 % der Familienunternehmen können das Gremium mit Familienmitgliedern nachbesetzen. Fast die Hälfte der Familienunternehmen befindet sich bereits in der zweiten und dritten Generation. Einen familieninternen Generationenwechsel hat zuletzt nur ein Drittel der Unternehmen, die in der Ifo Datenbank⁸ gelistet sind, geschafft. Bis zum Jahr 2026 stünden jährlich durchschnittlich 38.000 Übertragungen an, ob nun als Erbfall oder Schenkung. Prof. Rainer Kirchdörfer, Vorstand der Stiftung Familienunternehmen, macht vor dem Hintergrund der jährlich durchzuführenden Unternehmensübertragungen darauf aufmerksam, dass die Rahmenbedingungen in Deutschland schlecht für eine familieninterne Nachfolge sind. „Bürokratie, Energiepreise, Fachkräftemangel und Steuerlast entmutigen die Nachfolgeneration.“⁹ Neben den Rahmenbedingungen ist nach der

⁶ iwd (2023b), S. 2.

⁷ Ifo-Erhebung (2024).

⁸ Das Ifo Institut erhebt seit 2017 für die Stiftung Familienunternehmen zentrale Daten in Umfragen zu wirtschaftspolitischen Themen. Daran nehmen jedes Jahr 1.500 bis 2.000 Unternehmerinnen und Unternehmer aus Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen unterschiedlichster Größe aus verschiedensten Branchen teil. Die Datenbank umfasst laut Ifo mehr als 12.000 Unternehmen, die Hälfte davon Familienunternehmen.

⁹ Ifo-Erhebung (2024).

Unternehmensübergabe im zweiten Schritt die Erhaltung des Unternehmens ein möglich auftretendes Problem. Die erbschaftsteuerliche Belastung wie auch die Einhaltung der Restriktionen für eine erbschaftsteuerliche Entlastung können die Existenz des vererbten Unternehmens gefährden.

Neben der Meinung, dass die starken Familienunternehmen in Deutschland für die soziale Ausgewogenheit sorgen, ist gemäß dem Internationalen Währungsfonds (IWF) Deutschland eines der Länder mit der höchsten Vermögens- und Einkommensungleichheit der Welt.¹⁰ Für diese Tatsache macht der IWF die großen Familienunternehmen verantwortlich, da sich dort der Reichtum des Landes in den Händen weniger konzentriert. Der IWF arbeitet heraus, dass in den vergangenen beiden Jahrzehnten einerseits Zurückhaltung der Arbeitnehmer bei den Löhnen und andererseits die hohe Sparquote des reichsten Prozents auch die Einkommensungleichheit verstärkt haben. Die wachsende Einkommensungleichheit verstärkt die Vermögensungleichheit, diese beiden Effekte sind eng miteinander verbunden. Gegen den Automatismus, dass Reiche reicher und Arme ärmer werden, gibt der IWF der Bundesregierung die Empfehlung höhere Steuern auf Vermögen zu erheben. Nach dem IWF müsse die Erbschaft- und Schenkungsteuer höher sein, da diese bisher nicht dazu beitrage, der Vermögenskonzentration bei wenigen Familien entgegenzuwirken.¹¹

Die Relevanz und Bandbreite des Themas Familienunternehmen, Nachfolgegestaltung und Erbschaftsteuer zeigt sich darin, dass dieses äußerst populär und kontrovers behandelt wird. So ist das Thema in Zeitungsartikel, Fachartikel und auch durch politische Meinungsäußerungen omnipräsent. Die Etablierung der Stiftung Familienunternehmen verdeutlicht außerdem die Wichtigkeit des Themas. Des Weiteren herrscht eine so große steuerliche Beratungsnachfrage, dass sich einige Kanzleien bereits auf die Unternehmensnachfolge spezialisiert haben und die Großkanzleien eigene Abteilungen und Teams an Spezialisten geschaffen haben. Am Ende ist es doch so, dass für den Fortbestand eines Unternehmens die Nachfolge ein zentrales Thema und in diesem Zusammenhang die steuerliche Betrachtung unumgänglich ist.

¹⁰ Riedel, D. (2019), S. 9.

¹¹ Riedel, D. (2019), S. 9.

1.2. Gegenstand der Untersuchung

1.2.1. Forschungsziel

Ziel: Lassen sich die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungsregelungen für Familienunternehmen rechtfertigen und sind sie in ihrer Ausgestaltung zielführend?

Ziel der Untersuchung der erbschaftsteuerlichen Belastung von Familienunternehmen ist es, die Rechtfertigung der Verschonung insbesondere für Familienunternehmen gegenüber Nicht-Familienunternehmen herauszuarbeiten. In diesem Zusammenhang soll eine Typologisierung der Familienunternehmen für erbschaftsteuerliche Zwecke geschaffen werden. Vor diesem Hintergrund wird die Belastungswirkung der aktuellen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesetzeslage im Vergleich zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen ermittelt. Der Belastungsvergleich soll auf eine Gegenüberstellung der Steuerlast im geltenden Recht und im alternativen Recht (alternative Ausgestaltung der Erbschaftsteuer i.S.d. Flat Tax) ausgedehnt werden. Der Vergleich soll herausarbeiten, ob die Gruppe der Familienunternehmen bei der Begünstigung durch das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gleich behandelt wird und ob diejenigen eine Entlastung bekommen, die der Gesetzgeber als bedürftig definiert. Die Untersuchung soll auch zeigen, an welchen Stellen das Gesetz einen Unterschied bei der Belastung von Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen macht.

Der Zusammenhang der Aspekte Familienunternehmen und erbschaftsteuerliche Belastung vor einem typologischen Hintergrund stellt eine Forschungslücke dar, die anhand der folgenden Ausführungen geschlossen werden soll.

1.2.2. Forschungsfragen

Die folgenden Forschungsfragen werden im Rahmen dieser Arbeit einer Analyse unterzogen:

Forschungsfrage 1

Wie werden Familienunternehmen definiert? Wie stehen die Begriffe Familienunternehmen und Mittelstand zueinander?

Forschungsfrage 2

Welche Lenkungsziele verfolgt der Gesetzgeber mit den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen? Warum bedarf es einer Verschonung, insbesondere für Familienunternehmen?

Forschungsfrage 3

Vorausgesetzt Familienunternehmen sind nicht homogen: Können diese für erbschaftsteuerliche Zwecke in homogene Gruppen eingeteilt werden?

Forschungsfrage 4

Werden durch die Verschonung die durch die Erbschaftsteuer zu begünstigenden Unternehmen gefördert? Ist die erbschaftsteuerliche Abgrenzung der zu begünstigenden Unternehmen zutreffend?

- Gibt es einen erbschaftsteuerlichen Belastungsunterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen?
- Wäre eine alternative Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes zielführender?

1.3. Eingrenzung der Untersuchung

Die Untersuchung beschränkt sich auf die nationale Betrachtung. Grenzüberschreitende Sachverhalte sind nicht Teil der Ausführungen. Im Schwerpunkt wird die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit ihren Verschonungsoptionen und deren Wirkung auf Familienunternehmen dargestellt. Außenvor bleibt dabei die Auslösung beziehungsweise Betrachtung weiterer Steuerarten neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Im Rahmen der Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen beschränkt sich die Untersuchung auf eine Betriebseinheit beziehungsweise auf Anteile an einem Unternehmen. Die Wechselwirkungen bei Beteiligungen an unterschiedlichen Unternehmen wird nicht miteinbezogen.

Es sei darauf hingewiesen, dass die Betrachtungen und vorgenommenen rechnerischen Analysen einen Modellcharakter besitzen und nicht ohne Weiteres die Realität in der Praxis widerspiegeln. In der Praxis muss jede Übertragung einer Einzelfallbetrachtung unterzogen werden. Den Ausführungen und Berechnungen liegt der Rechtsstand 31.12.2024 zugrunde.

1.4. Aufbau

Die Untersuchung gliedert sich in sechs Kapitel, wobei Kapitel 1 die Einleitung und Kapitel 6 das Fazit bilden.

Kapitel 2 behandelt die Grundlagen, um ein Verständnis für die weiteren Ausführungen aufzubauen. Der Begriff des Familienunternehmens wird im Hinblick auf eine Definition und auch auf die Abgrenzung zu verwandten Begriffen näher betrachtet. Durch die Analyse empirischer Daten zu den Familienunternehmen in Deutschland wird die Wichtigkeit derer gezeigt und die Grundlage für den Ausbau der Untersuchung gelegt. Neben dem Begriff der Familienunternehmen wird das Grundlegende zur Erbschaft- und Schenkungsteuer behandelt und das Augenmerk auf die möglichen Verschonungsmodelle gelegt.

Kapitel 3 bringt die geschaffenen Grundlagen in Zusammenhang. Schwerpunktmäßig werden die insbesondere für Familienunternehmen geschaffenen erbschaftsteuerlichen Verschonungen dargestellt. Dabei wird im Detail auf deren Ausgestaltung und auf die Voraussetzungen zur Anwendung eingegangen.

Nach Schaffung der Grundlagen analysiert Kapitel 4 die Rechtfertigung der Verschonung, beginnend mit der Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Begünstigungen für Familienunternehmen werden vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuerreform 2016 untersucht. Anschließend setzt sich ein Großteil der Ausführungen des dritten Teils mit der Analyse der einzelnen Verschonungsvorschriften bezüglich Lenkungszweck und Rechtfertigung, wie auch einer kritischen Würdigung der Begünstigungen auseinander.

Kapitel 5 stellt den hauptsächlichen Forschungsteil dar. Der erste Abschnitt beschäftigt sich mit der Typologisierung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen für steuerliche Zwecke und gibt einen Versuch einer Einteilung wieder. Der zweite Abschnitt umfasst die rechnerische Analyse in Form eines Belastungsvergleichs. Der Schwerpunkt

liegt auf der Ausarbeitung der erbschaftsteuerlichen Belastung der Unternehmenstypen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen auf Grundlage eines definierten Modells. Die Ergebnisse stellen einen Belastungsvergleich im geltenden Recht und in einem alternativen Recht an.

Abschließend legt das Fazit in Kapitel 6 die pointierte Beantwortung der Forschungsfragen dar, stellt einen internationalen Bezug des Themas her und gibt einen Ausblick über die Zukunft der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer, sowie mögliche Anpassungen.

2. Grundlagen

2.1. Familienunternehmen

2.1.1. Definitionsversuch

Der Bedeutung von Familienunternehmen wird meist unterschätzt und so ziehen nur die großen Publikumsgesellschaften Deutschlands den Fokus auf sich. Dies gilt sowohl im wirtschaftlichen Geschehen wie auch in der wissenschaftlichen Forschung.¹² Die Relevanz der Familienunternehmen für die Wirtschaft ist anhand des Anteils der Familienunternehmen am gesamten Unternehmensbestand, am Anteil an der Gesamtbeschäftigung und am Beitrag zur Wertschöpfung der Unternehmen abzulesen. Auch wenn die Mehrheit der Familienunternehmen als kleine Unternehmen besteht, so ist doch deren Anteil an der Anzahl aller Unternehmen in Deutschland signifikant. Bei Familienunternehmen handelt es sich jedoch keinesfalls nur um kleine und mittelständische Betriebe, sondern auch um weltweit agierende Unternehmen. Es ist bemerkenswert, dass große Familienunternehmen trotz der Globalisierung weiter erfolgreich bestehen. Dies ist nur durch zunehmende Internationalisierung und weltweite Kooperationen möglich, damit die Wettbewerbsfähigkeit der Familienunternehmen gesichert wird.¹³ In Deutschland wird Familienunternehmen auch traditionell eine hohe Bedeutung zugemessen¹⁴. In erster Linie hängt dies damit zusammen, dass Familienunternehmen von großem Wert für die Wirtschaft sind und somit unter anderem

¹² Klein, S. (2008), S. 1.

¹³ Sachs, A. (2008), S. 31.

¹⁴ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 7.

die Basis des Wohlstandes in Deutschland bilden.¹⁵ Die Bedeutung von Familienunternehmen ist jedoch nicht nur ein deutsches Phänomen. Fast in jeder Volkswirtschaft lässt sich dieses finden. Familienunternehmen sind in vielen Ländern anzutreffen und gehören dort zu den marktführenden Unternehmen des Landes.¹⁶ Verglichen mit Deutschland ist die Bedeutung der Familienunternehmen zum Beispiel in Italien, Spanien und Portugal noch größer. Obwohl Familienunternehmen für die Wirtschaft vieler Länder ausschlaggebend sind, werden sie in den meisten Ländern nicht dementsprechend wichtig genommen. Für diese Tatsache tragen jedoch nicht nur die Länderregierungen und Politiker die Verantwortung, sondern auch die Familienunternehmen selbst, die ihre Anonymität wahren wollen.¹⁷

Der Begriff des Familienunternehmens wird uneinheitlich verwendet. Allgemein wird dieser Begriff oft gleichgesetzt mit Unternehmen, die in Familienbesitz stehen.¹⁸ Allerdings wurden Familienunternehmen lange Zeit vernachlässigt, was zur Folge hat, dass der Beginn deren Erforschung noch nicht lange zurückliegt.¹⁹ Erst seit circa 2001 gibt es anerkannte wissenschaftliche Definitionen für den Begriff Familienunternehmen.²⁰ Es existiert eine Vielzahl von Definitionen und Definitionsansätzen verschiedenster Autoren, wobei eine einzige und exakte Definition des Begriffs Familienunternehmen sich bis dato nicht festlegen lässt. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass die Forschung in dieser Thematik noch nicht allzu lange besteht und zum anderen, dass sich noch keine einheitliche Definition über die verwendeten Kriterien zur Identifizierung von Familienunternehmen herausgebildet hat.²¹

Beim Blick in die Literatur lassen sich wiederkehrende Kriterien erkennen, die in den Definitionen als Identifikationsmerkmale für Familienunternehmen herangezogen werden. Die bestehenden Definitionen von Familienunternehmen lassen sich anhand der Hauptkriterien Inhalt, Zweck und Form klassifizieren. Ein Großteil der Definitionen fokussiert den Inhalt eines Familienunternehmens, wobei hier Eigentum, Führung und auch der Generationenwechsel zentral sind. Unter dem Kriterium der Form zur

¹⁵ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 8.

¹⁶ Klein, S. (2008), S. 2.

¹⁷ Klein, S. (2008), S. 3.

¹⁸ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 7.

¹⁹ London Economics (2002), S. 6.

²⁰ Klein, S. (2010), S. 1.

²¹ Sachs, A. (2008), S. 25.

Identifizierung eines Familienunternehmens ist zu verstehen, dass die besondere Kultur der Familienunternehmen als Merkmal für die Definition verwendet wird. Andere definitorische Ansätze dienen einem gewissen Zweck. Dieser kann sein, dass sie zur Erklärung des Begriffes oder zum Beispiel zur Unterteilung der Unternehmen beitragen sollen.²² Die Definitionen, die sich am weitesten durchgesetzt haben, bestehen meist aus einer objektiven und einer subjektiven Komponente. Unter dem objektiven Bestandteil wird die mehrheitliche Beteiligung einer oder mehrerer Familien wie auch Familienstiftungen am Unternehmen verstanden. Der subjektive Bestandteil der Definition spiegelt die Familientradition als Leitlinie des unternehmerischen Handelns wider.²³

Das Festlegen der Kriterien für die Definition ist der erste und bedeutendste Schritt, um eine übereinstimmende Definition zu finden. Im Folgenden wird näher auf einzelne Kriterien eingegangen, die sich in ihrer Ausprägung in mehreren Definitionen wiederfinden lassen. Wie bereits erwähnt, sind vor allem die Kriterien Eigentum und Führung von großer Bedeutung. Das Kriterium Eigentum wird für die Definition als Familienunternehmen erfüllt, wenn am Unternehmen eine oder mehrere Familien mehrheitlich beteiligt sind. Gleiches gilt für börsennotierte Aktiengesellschaften, sofern die Stimmenmehrheit oder die Mehrheit in einer Hauptversammlung bei einer oder mehreren Familien liegt.²⁴ Im weiteren Sinne können auch Betriebe mit einem familienfremden Management als Familienunternehmen gelten, sofern die Familie durch Gremien oder Eigentum einen signifikanten Einfluss auf das Unternehmen ausüben kann.²⁵ Beim Kriterium der Führung ist es ausschlaggebend, dass das Familienunternehmen zum Großteil von der Familie selbst geführt wird, sie somit einen entscheidenden Einfluss auf die Unternehmensleitung und die strategische Richtung des Unternehmens nehmen kann.²⁶ Die kontinuierliche Präsenz der Familie in der Führungsebene ist ein wichtiges Kriterium, da anzunehmen ist, dass die Bezeichnung eines Betriebes als Familienunternehmen nicht zeitlich begrenzt ist. Von der Familie wird meist aus Gründen der Vereinfachung als gemeinsam agierende Gruppe gesprochen, wobei es ausreichend ist, wenn nur einzelne Mitglieder der Familie entscheidende Funktionen im Unternehmen innehaben. Somit können die Kriterien Eigentum und

²² Klein, S. (2010), S. 13.

²³ Hennerkes, B. (2004), S. 17.

²⁴ Hennerkes, B. (2004), S. 17.

²⁵ Sachs, A. (2008), S. 25 f.

²⁶ Amadori, A., et al. (2014), S. 9.

Führung auch nur einzelnen Familienmitgliedern zugeordnet werden, zum Beispiel im Sinne eines Aktienanteils, eines Mandats im Vorstand oder im Aufsichtsrat. Neben den Kriterien Eigentum und Führung kann auch die Anzahl der Generationen von Bedeutung sein, in denen der Betrieb in Familienhand geführt wird.²⁷ Objektive Größenmerkmale wie Umsatz, Bilanzsumme, Beschäftigtenzahl und Rechtsform des Unternehmens spielen bei der Definition nur eine untergeordnete Rolle.²⁸

Charakteristisch für Familienunternehmen ist es, dass sie eine zurückhaltende Informationspolitik pflegen und somit auch bewusst die Transparenz nach außen einschränken. Das Streben nach Unabhängigkeit des Familienunternehmens soll so verfolgt werden. Dies ist von großer Bedeutung, da jede Öffnung nach außen zur Einmischung von fremden Dritten führt, was als Bedrohung der Leitung durch die Familie gesehen werden kann. Im Zusammenhang mit diesem charakteristischen Merkmal sind Familienunternehmen zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit von der Zielsetzung geprägt, möglichst wenig Fremdkapital zu beziehen, damit keine Abhängigkeit von Banken entsteht. In der deutschen Wirtschaftsgeschichte waren Familienunternehmen jedoch oft gezwungen schon sehr früh in ihrer Unternehmensgeschichte Kreditinstitute miteinzubeziehen, da es an finanziellen Mitteln fehlte. Oft waren Kreditinstitute schon von der Gründung beteiligt. Daneben gab es auch Unternehmen, die die Einmischung der Banken abwenden konnten, um ihre finanzielle Unabhängigkeit zu wahren, welche von diesen Familienunternehmen als unternehmerisches oder familiäres Ziel gesehen wurde.²⁹

Im Folgenden werden einige ausgewählte Definitionen aus der Literatur aufgeführt und sollen auf Übereinstimmungsmerkmale geprüft werden. Innerhalb des Forschungsgebiets der Familienunternehmen können die folgenden fünf definitorischen Ansätze aufgezeigt werden. Zuerst werden der „component of involvement approach“ und der „essence approach“ näher betrachtet. Beide Ansätze gehen davon aus, dass der Einfluss der Familie auf das Unternehmen entscheidend ist, um zu bestimmen, ob es sich um ein Familienunternehmen handelt oder nicht. Der „component of involvement approach“, auch Komponentenansatz genannt, konzentriert sich auf die messbaren Voraussetzungen. Hierbei steht die Kombination der Komponenten im Mittelpunkt, die die Einbeziehung der Familie im Unternehmen darstellen, welche nur in Familienunternehmen existieren.

²⁷ Sachs, A. (2008), S. 25 f.

²⁸ Hennerkes, B. (2004), S. 17.

²⁹ Amadori, A., et al. (2014), S. 27 f.

Darunter wird das Familieneigentum oder die Nachfolgeregelung innerhalb der Familie verstanden. Der „essence approach“ oder auch Verhaltensansatz beschäftigt sich mit dem Verhalten von Familienunternehmen im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen. Es wird postuliert, dass ein Unternehmen dann ein Familienunternehmen ist, wenn es sich wie eines verhält. Von Bedeutung sind bei diesem Ansatz die Nachweisbarkeit der Unterschiede zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen.³⁰

Der dritte ausgewählte Definitionsansatz aus der Literatur wird von S. Klein 2004 geliefert. Hier wird die Definition eines Familienunternehmens aus der Zusammenfügung der Definition einer Familie und derjenigen eines Unternehmens gewonnen. Als Familie wird eine Gruppe von Menschen verstanden, die in einem direkten verwandtschaftlichen Verhältnis zueinander steht und von einer ursprünglichen Ehe abstammt. Klein definiert ein Unternehmen als eine Organisation, die durch Herstellung einer Dienstleistung oder eines Gutes eine produktive Funktion innehat. Werden diese beiden einzelnen Definitionen zusammengefügt, ergibt sich laut Klein die Definition eines Familienunternehmens. Diese besagt im Detail, dass die Familie einen maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen ausüben muss, worunter verstanden wird, dass die Familie einen der Einflussfaktoren im Unternehmen dominiert. Hierunter fallen das Eigenkapital, die Kontrolle oder das Management. Als unerlässliche Bedingung ist die Beteiligung der Familie am Eigenkapital zu sehen. Auf der Grundlage dieser Definition der Familienunternehmen nach Klein lassen sich drei theoretische Formen des Familienunternehmens unterscheiden. Das Unternehmen in Familienbesitz, das familienkontrollierte Unternehmen und das familiengeführte Unternehmen.³¹ Gemäß den Ausführungen liegt ein Familienunternehmen laut Klein vor, wenn der Einfluss in der Eigentumsfunktion und der daraus resultierenden Kontrolle oder in der Managementfunktion mit einer direkten Einflussnahme geltend gemacht wird. Der Einfluss muss in beiden oder in einer Funktion vorliegen.³²

Astrachan, Klein und Smyrnios haben auf der Grundlage dieses Begriffsverständnisses die F-PEC Skala zur Messung des Familieneinflusses entwickelt. Das zugrundeliegende Konzept basiert auf den drei möglichen Einflussfaktoren Macht (Power – P), Erfahrung (Experience – E) und Kultur (Culture – C). Folglich ist für ein Familienunternehmen entscheidend, dass durch die Beherrschung von Kapital- oder Stimmrechtsanteilen, aber

³⁰ Klein, S. (2008), S. 4 f.

³¹ Klein, S. (2010), S. 17 f.

³² Becker, W., et al. (2008), S. 22.

auch durch das Hervorbringen von Regeln, Ritualen und Werten das Geschehen im Unternehmen beeinflusst wird.³³

Das Deloitte Mittelstandsinstitut an der Universität Bamberg (DMI) bringt den fünften definitorischen Ansatz hervor. Dieses Institut beschäftigt sich mit den Begriffen Mittelstand, kleine und mittlere Unternehmen und Familienunternehmen und deren Abgrenzung zueinander. Bei der Typologisierung von mittelständischen Unternehmen wird auch die Form des Familienunternehmens angeführt. Hiernach klassifizieren sich Familienunternehmen durch die beiden Dimensionen Leitungs- und Besitzstruktur. Hier muss ein unmittelbarer Familieneinfluss erkennbar sein, wobei es die Möglichkeit gibt, dass in der Geschäftsführung angestellte Manager tätig sind. Die oberste Entscheidungsinstanz muss jedoch in jedem Fall ein Familienmitglied sein.³⁴ Die Begriffsabgrenzungen und die Typologien des Mittelstands gemäß DMI werden in Kapitel 2.1.3. behandelt.

Eine weitere anerkannte und populäre Definition der Familienunternehmen geht aus der „Stiftung Familienunternehmen“ hervor. Die Stiftung Familienunternehmen ist eine gemeinnützige Stiftung, die seit 2002 besteht. Sie hat sich zum Ziel gesetzt, die Bedeutung und das Leistungsvermögen der Familienunternehmen der Öffentlichkeit bewusster zu machen. Die Stiftung fördert Arbeiten im Forschungsbereich der Familienunternehmen und veröffentlicht auch eigene wissenschaftliche Studien in diesem Forschungsfeld. Die Stiftung Familienunternehmen erarbeitete als Vertreter Deutschlands in der Expertengruppe für Familienunternehmen der europäischen Kommission eine Definition des Begriffes Familienunternehmen. Diese Definition wird seit 2007 europaweit angewandt. Laut dieser Definition ist ein Familienunternehmen ein Unternehmen beliebiger Größe, es müssen jedoch bestimmte Kriterien erfüllt sein. Als oberstes Kriterium muss die Mehrheit der Entscheidungsrechte im Besitz derjenigen Personen sein, die das Unternehmen gegründet haben oder das Gesellschaftskapital des Betriebes als Erbe erworben haben. Als zweites Kriterium muss die Mehrheit der Entscheidungsrechte direkt oder indirekt bestehen. Sollte dem nicht so sein, muss auf jeden Fall das dritte Kriterium erfüllt sein. Dieses fordert, dass mindestens ein Familienmitglied offiziell in der Leitung oder der Kontrolle des Unternehmens mitwirkt und somit ein maßgeblicher Einfluss der Familie gesichert ist. Laut der Definition der Stiftung Familienunternehmen können auch börsennotierte Betriebe

³³ Becker, W., et al. (2008), S. 23.

³⁴ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 30.

Familienunternehmen sein, wenn der Gründer des Unternehmens oder der Erwerber des Gesellschaftskapitals oder deren Familien aufgrund ihres Anteils am Gesellschaftskapital mindestens 25 % der Entscheidungsrechte halten. Die Definition der Stiftung Familienunternehmen schließt auch Unternehmen, die die erste Generationenübertragung noch nicht vollzogen haben, ein. Sie umfasst auch Einzelunternehmen und Selbständige, sofern eine rechtliche Einheit besteht, die übertragen werden kann.³⁵

Die Stiftung Familienunternehmen teilt die nach der Definition geltenden Familienunternehmen dann wiederum in zwei Untergruppen auf. Hier wird zwischen familienkontrolliertem und eigentümergeführtem Unternehmen unterschieden. Unter einem familienkontrollierten Unternehmen wird ein Betrieb verstanden, der sich mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Personen befindet und auch von diesen Personen kontrolliert wird. Abhängig von der Rechtsform des Unternehmens unterscheiden sich die Kriterien, ob es als kontrolliertes Unternehmen gilt. Bei Einzelunternehmen wird stets von der Kontrolle des Inhabers ausgegangen. Um als familienkontrolliertes Unternehmen identifiziert zu werden, dürfen Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Personengesellschaften die Grenze von sechs Gesellschaftern nicht übersteigen.³⁶ Alle übrigen Rechtsformen gelten als familienkontrolliert, wenn höchstens drei Personen mindestens 50 % am stimmberechtigten Kapital des Unternehmens halten. In jedem Fall müssen die betreffenden Personen in einem verwandtschaftlichen Verhältnis zueinander stehen. Eigentümergeführte Familienunternehmen müssen wie familienkontrollierte Unternehmen die Kontrollregel erfüllen und darüber hinaus muss mindestens ein Eigentümer die Leitung des Unternehmens innehaben. Bei Einzelunternehmen wird davon ausgegangen, dass der Inhaber auch die Leitung besitzt. Sofern eine Personengesellschaft nicht mehr als drei persönlich haftende Gesellschafter hat, wird angenommen, dass Eigentum und Leitung bei diesen liegen. Bei der Sonderform der GmbH & Co. KG und bei Kapitalgesellschaften wird die Einheit von Eigentum und Leitung suggeriert, wenn der Geschäftsführer auch ein Gesellschafter des Unternehmens ist (Gesellschaftergeschäftsführer).³⁷

Um die Definition von Familienunternehmen exakter zu bestimmen, ist es sicherlich auch von Bedeutung, wie sich Familienunternehmen von Nicht-Familienunternehmen abgrenzen. Familienunternehmen sind als mehrdimensionale Systeme zu verstehen. Die

³⁵ Stiftung Familienunternehmen (o.J. a).

³⁶ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 8.

³⁷ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 4.

verschiedenen Dimensionen - Familie, Eigentum, Führung und Unternehmen - innerhalb des Systems des Familienunternehmens beeinflussen sich gegenseitig und führen so zu großer Komplexität.³⁸ Familienunternehmen haben mit der Herausforderung der Familie im Unternehmen und mit den Beziehungsdynamiken innerhalb der Familie zu kämpfen. So beeinflussen sich nicht nur Familie und Unternehmen wechselseitig, sondern auch Eigentümer und Führungskräfte. Diese Spannung von Familie und Unternehmen und die damit verbundenen Schwierigkeiten sind bei Nicht-Familienunternehmen nicht vorzufinden.³⁹ Der Einflussfaktor der Familie ist somit das entscheidende Merkmal, das bei Nicht-Familienunternehmen außer Ansatz bleibt.⁴⁰

Die verschiedenen oben ausgeführten Definitionen des Begriffes Familienunternehmen weisen einige Übereinstimmungsmerkmale auf. Die deckungsgleichen Definitionskriterien eines Familienunternehmens aus verschiedenen Definitionsansätzen führen vor Augen, dass die Ansätze oft äußerst ähnliche Kernaussagen teilen. Das in einem Großteil der Definitionen vorherrschende Kriterium ist die Einbeziehung der Familie und damit der offensichtliche, nachweisbare Unterschied zu Nicht-Familienunternehmen. Der Begriff der Familie ist, wie auch der Begriff des Familienunternehmens, nicht allgemeingültig definiert. Im Allgemeinen wird unter einer Familie ein Kollektiv an Personen und dessen verwandtschaftliche Beziehung zueinander verstanden.⁴¹ Die Familie als Kriterium für die Definition eines Familienunternehmens soll in der traditionellen Weise verstanden werden. Eine Familie ist für diese Zwecke demzufolge eine Gruppe von Menschen, die direkt miteinander verwandt ist und von einer Ursprungssee abstammt. Miteinbezogen werden auch die Ehepartner.⁴² Die Identifizierung als Familienunternehmen setzt somit gemäß den angeführten Definitionen aus der Literatur einen maßgeblichen Einfluss der Familie im Unternehmen voraus. Nach Klein wird dies durch die Einflussfaktoren Eigenkapital, Kontrolle oder Management gesichert. Laut der Stiftung Familienunternehmen wird der maßgebliche Einfluss der Familie durch die Leitung und beziehungsweise oder die Kontrolle des Unternehmens durch die Familie sichergestellt. Dem DMI zufolge muss das Eigentum und die Leitung einen unmittelbaren Familieneinfluss aufweisen. Werden die verschiedenen

³⁸ Klein, S. (2010), S. 4.

³⁹ Pwc (2016).

⁴⁰ Klein, S. (2010), S. 3.

⁴¹ Schell, S. (2018), S. 7 ff.

⁴² Klein, S. (2010), S. 18.

Einflussfaktoren zusammengefasst, ergeben sich auf eine Vielzahl von Termini, die jedoch im Grunde immer auf die zwei gleichen Faktoren hinauslaufen.

Zusammenfassend kann somit dargestellt werden, dass ein Familienunternehmen sich durch den maßgeblichen Einfluss der Familie im Unternehmen definiert und somit der Einfluss dieser auf einer oder mehreren Ebenen gesichert wird. Dies kann zum einen durch die Leitung des Unternehmens, in einigen Definitionen auch als Management oder Führung betitelt, oder durch das Eigentum am Betrieb, auch benannt als Kontrolle oder Besitz, gewährleistet werden.

2.1.2. Empirische Daten

Familienunternehmen wurden lange Zeit vernachlässigt, was zur Folge hat, dass es keine eindeutige und allgemeingültige Definition des Begriffes gibt. Daraus resultiert die Schwierigkeit, eine Datenbasis für die empirische Forschung festzulegen. Die Identifizierung und die Ermittlung von Familienunternehmen ist äußerst aufwendig und wird verschieden angegangen, je nachdem welche Definition zugrunde liegt.⁴³ International betrachtet, gibt es nur in wenigen Ländern eine Datenbasis für Familienunternehmen.⁴⁴ Die folgenden empirischen Daten und Informationen basieren auf den Studien der Stiftung Familienunternehmen, deren Definition im vorangehenden Gliederungspunkt dargelegt wurde. Die Studienreihe mit dem Titel „Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen“ wurde im Jahr 2019 zum fünften Mal veröffentlicht. Die durchgeführte Analyse der Stiftung Familienunternehmen stützt sich auf das Mannheimer Unternehmenspanel (MUP) und verwendet als Datenbasis die Creditreform-Datenbank mit Stand vom 1. Juli 2018. Den Ausführungen liegt die Definition vom Familienunternehmen der Stiftung Familienunternehmen zu Grunde.⁴⁵ Der Anteil der Familienunternehmen am gesamten Unternehmensbestand in Deutschland variierte in den letzten Jahren zwischen 86 % und 91 %. Familienunternehmen stellten außerdem 46 % bis 58 % der Beschäftigung sicher und erwirtschafteten zwischen 42 % und 55 % des Gesamtumsatzes aller aktiven Unternehmen.⁴⁶ Zum Jahresende 2017 sind

⁴³ Sachs, A. (2008), S. 28 f.

⁴⁴ Klein, S. (2008), S. 4.

⁴⁵ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 54.

⁴⁶ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 7.

von 2.718.000 wirtschaftsaktiven Unternehmen in Deutschland circa 2,4 Millionen (Mio.) Familienunternehmen. Um auf eine aktuellere Zahl des Unternehmensbestandes zu gelangen, wurde für die Studie zur volkswirtschaftlichen Bedeutung der Familienunternehmen der Stiftung Familienunternehmen im Jahr 2019 eine Hochrechnung der Gründerzahlen und eine Schätzung der Schließungszahlen durchgeführt. Dadurch wurde ein aktueller Unternehmensbestand von 3.292.000 Unternehmen im Jahr 2019 ermittelt. Von der Gesamtheit der Unternehmen sind 90 % (2.947.000) Familienunternehmen.⁴⁷

Nicht nur in Deutschland repräsentieren die Familienunternehmen eine Mehrheit der Unternehmen. Neubauer und Lank kamen 1998 zum Ergebnis, dass Familienunternehmen in Großbritannien 75 % aller Unternehmen darstellen, in Portugal 70 %, in Spanien 80 %, in der Schweiz 85 %, in Schweden 90 % und in Italien 95 %. Zu ähnlichen Ergebnissen kam auch Bornheim (2000).⁴⁸

Wenn also Familienunternehmen 90 % des Unternehmensbestand in Deutschland darstellen, so stellt sich die Frage, welche Art von Unternehmen die übrigen 10 % sind, die somit als Nicht-Familienunternehmen zu identifizieren sind. Generell kann die Gesamtheit der Unternehmen in private und öffentliche Unternehmen unterteilt werden. Private Unternehmen sind in privater Hand eines Gründers, Managers oder eines privaten Investors. Ein öffentliches Unternehmen hingegen ist eine Wirtschaftseinheit, deren Träger vollständig, bei Kapitalgesellschaften mehrheitlich, die öffentlicher Hand ist. Laut § 2 Abs. 3 Finanzstatistikgesetz sind öffentlichen Unternehmen diejenigen, an deren Nennkapital oder Stimmrechten die öffentliche Hand mit mehr als 50 % beteiligt ist. Außerdem heißt es in § 130 Abs. 1 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen zu öffentlichen Unternehmen, dass diese „ganz oder teilweise im Eigentum der öffentlichen Hand stehen oder diese von ihr verwaltet und betrieben werden“.⁴⁹ Unter die Kategorie der Nicht-Familienunternehmen fallen somit in jedem Fall die Gesamtheit der öffentlichen Unternehmen. Als öffentliche Unternehmen werden 2019 circa 18.000 Unternehmen bestimmt, was etwa 0,5 % aller Unternehmen ausmacht.⁵⁰ Die übrigen 9,5 % der Betriebe in Deutschland sind private Unternehmen, die sich nicht als Familienunternehmen identifizieren lassen.

⁴⁷ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 5.

⁴⁸ London Economics (2002), S. 8.

⁴⁹ Proeller, I. (2018), S. 1.

⁵⁰ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 5.

Aufgrund des Anteiles der Familienunternehmen an allen aktiven Unternehmen stellen sie auch eine signifikante Anzahl an Arbeitsplätzen in Deutschland zur Verfügung. In Deutschland beschäftigen 3,3 Mio. Unternehmen 31,8 Mio. Mitarbeiter. Auf die rein privatwirtschaftlichen Unternehmen entfallen 29,5 Mio. Beschäftigte, wovon 17 Mio. in einem Familienunternehmen tätig sind.⁵¹ Somit liegen 58 % der Gesamtbeschäftigung in den Händen der Familienunternehmen, was einen beachtlichen Beitrag der Familienunternehmen für die deutsche Volkswirtschaft darstellt. Der Anteil der Familienunternehmen an der Beschäftigung ist unterproportional, was mit der Tatsache einhergeht, dass Familienunternehmen ein Phänomen der kleineren Unternehmensgrößenklassen sind und somit der Anteil der Familienunternehmen mit steigender Mitarbeiterzahl zurückgeht.⁵² Familienunternehmen mit bis zu 49 Mitarbeitern beschäftigen circa 99 %, größere Familienunternehmen mit 50 Mitarbeitern und mehr stellen nur 1,3 % der Arbeitsplätze zur Verfügung. Bei Nicht-Familienunternehmen beschäftigen die Unternehmen mit weniger als 50 Mitarbeiter 89 % und Betriebe mit mehr als 50 Mitarbeitern 11 % der Beschäftigten.⁵³ Im Vergleich zu den aktuellen Daten waren 1995 in 274.139 Unternehmen 21.795.649 Mitarbeiter tätig, davon 12.598.794 (57,8 %) in Familienunternehmen.⁵⁴

Abbildung 1: Beschäftigte in Familienunternehmen nach Unternehmensgröße im Jahr 2019

Beschäftigte	0-9	10-49	50-249	250-499	500+
	89,4 %	9,3 %	1,2 %	0,08 %	0,06 %

Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Gottschalk, S., et al. (2019), S. 8.

Familienunternehmen erwirtschafteten gemäß der Studie der Stiftung Familienunternehmen aus dem Jahr 2019 im Privatsektor einen Anteil von 52 % des Gesamtumsatzes aller Privatunternehmen.⁵⁵ Als historischen Vergleich können Daten von 1995 herangezogen werden. Hier erwirtschafteten 274.139 Unternehmen einen Jahresumsatz von circa 5,6 Billionen Deutsche Mark (DM). Hiervon sind circa 3,1 Billionen DM Familienunternehmen zuzuschreiben.⁵⁶ Wie auch schon vorangehend bei

⁵¹ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 5.

⁵² Gottschalk, S., et al. (2017), S. 14.

⁵³ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 8.

⁵⁴ Klein, S. (2010), S. 45.

⁵⁵ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 5.

⁵⁶ Klein, S. (2010), S. 44.

der Beschäftigung erwähnt, schlägt sich auch hier die Tatsache nieder, dass Familienunternehmen eher kleine Betriebe sind und somit auch der Anteil am Gesamtumsatz der Unternehmen eher klein ausfällt, wenn man bedenkt, dass 90 % aller Unternehmen als Familienunternehmen verstanden werden.⁵⁷ Die untenstehende Tabelle zeigt, dass mit steigendem Umsatz die Anzahl der Familienunternehmen fällt, wobei auch unter den großen Umsatzklassen Familienunternehmen vorzufinden sind. Ein Beispiel hierzu wäre die Robert Bosch GmbH, die zu den größten Familienunternehmen in Deutschland gehört.⁵⁸ Aus der Tabelle geht hervor, dass fast dreiviertel der Familienunternehmen einen Umsatz von weniger als eine Mio. Euro erreichen. Dies ist wiederum auf die Tatsache zurückzuführen, dass Familienunternehmen eher von kleinerer Unternehmensgröße sind.⁵⁹

Abbildung 2: Verteilung der Familienunternehmen nach Umsatzklassen im Jahr 2019

Umsatz in Mio. Euro	0- unter 1	1- unter 2	2- unter 10	10- unter 50	Über 50
	76,7 %	11,6 %	8,9 %	2,4 %	0,42 %

Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Gottschalk, S., et al. (2019), S. 12.

Die Branchenstruktur der Familienunternehmen ist dadurch geprägt, dass im Wirtschaftszweig des verarbeitenden Gewerbes der Anteil an Familienunternehmen relativ hoch ist. Das Baugewerbe verzeichnet mit 97 % den höchsten Anteil an Familienunternehmen. Somit gelten 97 % der Bauunternehmen als familienkontrolliert. Der zweitgrößte Tätigkeitsbereich stellt der Handel dar, hier werden 93 % des Großhandels und 90 % des Einzelhandels durch Familienunternehmen vertreten.⁶⁰ Analysiert man die Familienunternehmen nach Wirtschaftszweigen kommt folgendes Bild zustande: 24 % der Familienunternehmen sind in unternehmensnahen Dienstleistungen und wiederum 24 % in konsumbezogenen Dienstleistungen tätig. Die drittgrößte Gruppe der Familienunternehmen findet sich mit 22 % im Wirtschaftszweig des Handels wieder. Diesem folgen das Baugewerbe mit 14 %, das verarbeitende

⁵⁷ Gottschalk, S., et al. (2017), S. 17.

⁵⁸ Sachs, A. (2008), S. 30.

⁵⁹ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 12.

⁶⁰ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 15 f.

Gewerbe mit 7 %, Finanz- und Versicherungsdienstleistungen mit 5 % und Verkehr und Lagerei mit 4 %.⁶¹

Von Relevanz ist mit Sicherheit auch die Betrachtung der Rechtsformen der Familienunternehmen in Deutschland. Bei jedem Unternehmen stellt sich nicht nur bei Gründung, sondern auch während des gesamten Lebenszyklus die Frage nach der optimalen Rechtsform. Es ist festzuhalten, dass es eine einzige optimale Rechtsform für Familienunternehmen nicht gibt. Es kommt immer auf den Einzelfall an.⁶² Zur Entscheidungsfindung spielen hier mehrere Aspekte eine Rolle. An erster Stelle steht in der Praxis die steuerliche Optimierung, wobei hier zu beachten ist, dass gerade der betriebswirtschaftliche Kostenfaktor Steuern besondere Chancen und Risiken birgt.⁶³ Auch aufgrund der häufigen Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen wird bei der Rechtsformenwahl in der Praxis auf eine Entscheidung allein abhängig vom steuerlichen Belastungsvergleich abgeraten. Betrachtet man allerdings die Erbschaft und Schenkung davon gesondert, so sollte die Wahl nur auf steuerlichen Überlegungen basieren. Die Rechtsformenwahl betrifft jedoch weit mehr als nur die Steueroptimierung. Auch die Frage nach der Haftungsbeschränkung ist für Familienunternehmen entscheidend. Des Weiteren ist die Sicherung des Familieneinflusses bei der Wahl der Rechtsform eines der obersten Ziele.⁶⁴

Die folgenden empirischen Daten beziehen sich auf die Studie zur volkswirtschaftlichen Bedeutung von Familienunternehmen der Stiftung Familienunternehmen aus dem Jahr 2019. Gemäß dieser Studie befinden sich 100 % aller Einzelunternehmen in Familienhand und gelten als eigentümergeführte Familienunternehmen. Personengesellschaften sind zu 85 % Familienunternehmen, wobei in dieser Gruppe auch die Rechtsform der GmbH & Co. KG miteinbezogen wird. Betrachtet man die Form der GmbH & Co. KG isoliert, so ist diese zu 71 % unter Familienkontrolle. Bei Kapitalgesellschaften liegt der Anteil an Familienunternehmen bei 78 %, wobei hiervon der Großteil von der Rechtsform der GmbH, gefolgt von der Form der Aktiengesellschaft dargestellt wird.⁶⁵ Der unterproportionale Anteil der Familienunternehmen an den Kapitalgesellschaften ist darauf zurückzuführen, dass die Rechtsformen der Kapitalgesellschaft, GmbH und Aktiengesellschaft, einer Leitung durch einen Vorstand

⁶¹ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 16.

⁶² Sudhoff, H. (2005), S. 852.

⁶³ Rödl, C. (2008), S. 72.

⁶⁴ Sudhoff, H. (2005), S. 36 f.

⁶⁵ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 12.

oder Geschäftsführer bedürfen. Dies wiederum bedeutet, dass die Wahrscheinlichkeit relativ hoch ist, dass diese Unternehmen von einer größeren Anzahl an Personen geleitet werden und somit der maßgebliche Einfluss einer Familie nicht gesichert werden kann. Daraus resultiert, dass diese Betriebe nicht unter den Begriff des Familienunternehmens fallen.⁶⁶

Betrachtet man die Unterteilung der Gesamtheit der Familienunternehmen in die jeweilige Rechtsform, in der das Unternehmen besteht, so kommt man zu folgendem Ergebnis. Familienunternehmen haben zu 55 % die Form des Einzelunternehmens, was somit die Mehrheit darstellt. Kapitalgesellschaften machen einen Anteil von 33% und Personengesellschaften einen Anteil von 12 % aus. Die unten stehende Abbildung veranschaulicht den Zusammenhang zwischen der Rechtsform eines Familienunternehmens und der Firmengröße, gemessen an der Mitarbeiteranzahl. Die Abbildung zeigt, dass mit zunehmender Unternehmensgröße der Anteil an Einzelunternehmen zurückgeht und im Gegenzug der Anteil der Personengesellschaften an der Gesamtheit der Familienunternehmen steigt. Der Anteil an Kapitalgesellschaften nimmt zunächst zu und fällt ab einer Unternehmensgröße von 250 bis 499 Mitarbeitern wieder, der Anteil fällt hier von 64 % auf 52 %. Dies kann damit begründet werden, wie oben bereits näher beschrieben, dass Kapitalgesellschaften ab einer gewissen Größe seltener die Kriterien eines Familienunternehmens erfüllen. Gleichzeitig wächst in dieser Größenordnung aber der Anteil der Personengesellschaften erheblich von 26 % auf 46 %.⁶⁷

⁶⁶ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 13; Gottschalk, S., et al. (2017), S. 19.

⁶⁷ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 14.

Abbildung 3: Rechtsform der Unternehmen nach Mitarbeiterzahl

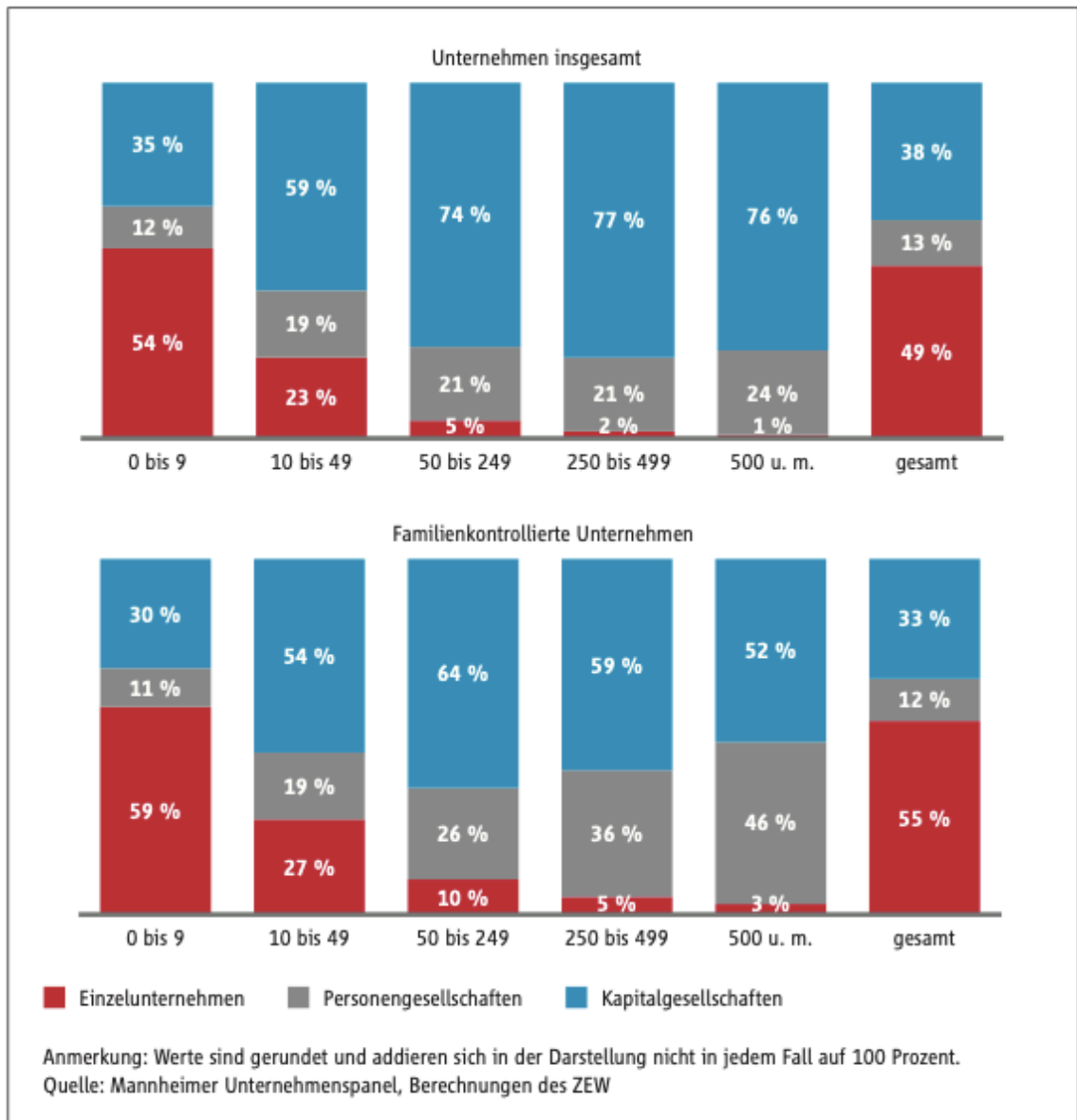


Abbildung: Gottschalk, S., et al. (2019), S. 14.

Neben den behandelten empirischen Daten Unternehmensbestand, Beschäftigung, Umsatz, Branchenstruktur und Rechtsform der Familienunternehmen darf nicht übersehen werden, dass viele Familienunternehmen erfolgreich an der Börse operieren. Dem deutschen Leitindex Dax-30 gehören die drei Familienunternehmen Beiersdorf, Henkel und Merck an. Die Technische Universität München untersuchte im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen die Bedeutung von börsennotierten Familiengesellschaften⁶⁸. Diese Studie hatte unter anderem als Ergebnis, dass über den

⁶⁸ Stiftung Familienunternehmen (o.J. b).

Beobachtungszeitraum von zehn Jahren zwischen einem Drittel und der Hälfte aller an der Frankfurter Börse notierten Unternehmen in Familienbesitz waren. Ein an der Börse notiertes Unternehmen kann dann als Familienunternehmen gelten, wenn die Familie mindestens 25 % der Stimmrechte hält oder Mitglieder der Familie im Vorstand oder im Aufsichtsrat vertreten sind. Der Daxplus Family -Index, der deutsche und internationale Familienunternehmen aus dem Prime Standard der Frankfurter Börse listet, zeigt wie erfolgreich Familienunternehmen an der Börse agieren. Der Daxplus Family 30-Index umfasst die 30 größten und liquidesten Werte des Daxplus Family -Index. Seine Zusammensetzung wird vierteljährig überprüft. In diesem Index finden sich Familienunternehmen wie zum Beispiel SAP SE, Sixt SE, Krones AG, Dürr AG und Axel Springer SE wieder. Dass Familienunternehmen erfolgreich an der Börse sind, zeigt die Kursentwicklung des Daxplus Family 30-Index verglichen mit dem Dax-30-Index. Bei Betrachtung des Zeitraums zwischen Januar 2013 und April 2019 stieg der Daxplus Family 30-Index um 117 Prozent, im Vergleich hierzu der Dax-30-Index nur um 53 Prozent.⁶⁹

2.1.3. Begriffsabgrenzung

In der deutschen betriebswirtschaftlichen Forschung finden sich im Zusammenhang mit Familienunternehmen fast immer die Begriffe des Mittelstands und der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Um besser zu verstehen, was ein Familienunternehmen ausmacht, ist es wichtig, eine Begriffsabgrenzung vorzunehmen. In diesem Fall stellt das jedoch eine größere Schwierigkeit dar, da es keine allgemeingültige Definition für jeden der drei Begriffe gibt und somit keine klare Abgrenzung möglich ist.⁷⁰ Im täglichen Sprachgebrauch werden die Begriffe Mittelstand, KMU und Familienunternehmen oft zur Bezeichnung einer ähnlichen oder der gleichen Gruppe an Unternehmen verwendet. Somit ist eine synonyme Verwendung der drei Begriffe üblich geworden. Die fehlende Definition der Begriffe bis heute beruht unter anderem darauf, dass, aus der Praxisperspektive betrachtet, die mittelständischen Unternehmen eine große Heterogenität aufweisen. Diese Heterogenität ist schwer in einen Definitionsansatz zu

⁶⁹ Stiftung Familienunternehmen (o.J. b).

⁷⁰ Becker, W., et al. (2008), S. 5.

fassen.⁷¹ Das Phänomen der synonymen Verwendung der drei Begriffe ist, im Gegensatz zu Deutschland, im Ausland nicht vorzufinden. Im europäischen Ausland wie auch in den USA wird strikt zwischen Family Firms und Small and Medium Sized Companies (SME) unterschieden. Beispielsweise ist der Begriff der SME enger eingeschränkt als der der KMU. Die oft praktizierte synonyme Verwendung der Begriffe ist inhaltlich falsch und somit zu vermeiden, da die Begriffe auf unterschiedliche theoretische Konstrukte zurückgreifen.⁷²

Die historische Herkunft des Mittelstandes ist auf das lateinische Wort „status“, zu deutsch der Stand, zurückzuführen, welcher in einer hierarchisch gegliederten Gesellschaft eine bestimmte Teilgruppe bezeichnet. Der Mittelstand geht somit auf die soziologische Stellung einer Gruppe in der Mitte einer Gesellschaft zurück. Der Begriff des Mittelstandes erschien zum ersten Mal im Jahr 1777 in dem deutschen Lexikon⁷³ von Johann Christoph Adelung und wurde dort definiert als „der mittlere Zustand einer Person, besonders in Ansehung des Vermögens und des bürgerlichen Ranges, derjenige Stand, welcher zwischen reich und arm, zwischen vornehm und geringe in der Mitte ist.“⁷⁴ Im deutschen Kaiserreich (1871-1918) nahm die Bedeutung des Mittelstandes im Sinne eines gebündelten Betriebstypen innerhalb von Politik und Volkswirtschaft zu.⁷⁵ In der Weimarer Republik (1919-1933) setzte sich diese Entwicklung fort. Nach dem ersten Weltkrieg herrschte eine hohe Arbeitslosigkeit. Die Wirtschaft stützte sich in dieser Zeit auf den Mittelstand, der sich aus den Meistern der verschiedenen Bereiche des Handwerks zusammensetzte. Aufgrund der Weltwirtschaftskrise 1928 sank jedoch der Einfluss des Mittelstandes in der Weimarer Republik. In den Jahren des Wirtschaftswunders (1949-1966) formte sich dann ein neuer Mittelstand. Durch die Deutsche Mark und die soziale Marktwirtschaft wurde ein stabiles Umfeld für die Entwicklung mittelständischer Unternehmen geschaffen. Mit der Energiekrise 1966 und dem damit verbundenen Stellenabbau in Großunternehmen nahm die Bedeutung des Mittelstandes rapide zu. Der damalige Mittelstand wurde in erster Linie von KMU repräsentiert. Wie die dargelegte historische Entwicklung des Mittelstandes zeigt,

⁷¹ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 18.

⁷² Becker, W., Ulrich, P. (2009), S. 1 f.

⁷³ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 15 f.

⁷⁴ Adelung, J. (1798), S. 248.

⁷⁵ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 16.

verändert sich die Bedeutung des Begriffes im Laufe der Zeit, wobei besonders die Merkmale Familie und Eigentümer mehr in den Fokus gerückt sind.⁷⁶

Nachdem die Entwicklung des Mittelstandsbegriffes über die Zeit kurz dargestellt wurde, werden im Folgenden Möglichkeiten zu Begriffsabgrenzungen aufgezeigt. In der Literatur wird versucht, eine Abgrenzung der Begriffe anhand quantitativer und qualitativer Kriterien vorzunehmen. Der Begriff der KMU stellt rein auf quantitative Abgrenzungsmerkmalen ab, während die Begriffe Familienunternehmen und Mittelstand sich in erster Linie auf qualitative Merkmale stützen, wobei hier auch kombinierte Ansätze aus quantitativen und qualitativen Merkmalen existieren.⁷⁷ KMU werden allein anhand von quantitativen Merkmalen abgegrenzt. In Anlehnung an Busse von Colbe (1964) bezieht sich der quantitative Aspekt hauptsächlich auf die Unternehmensgröße. In der Unternehmenspraxis wird von komplexen Kriterien abgesehen und aus Vereinfachungsgründen die Beschäftigtenzahl und die jährlichen Umsatzerlöse für die quantitative Abgrenzung herangezogen. Eine weitere Variable kann auch die Bilanzsumme darstellen.⁷⁸ Im Folgenden werden drei populäre Definitionen anhand von quantitativen Merkmalen für KMU dargelegt.

Das HGB liefert in § 267 eine Einordnung der Unternehmen in Größenklassen. Hiernach müssen zwei der drei Kriterien Beschäftigtenzahl, Jahresumsatz und Bilanzsumme erfüllt sein, um einer bestimmten Größenklasse an Unternehmen zugeordnet zu werden. Gemäß § 267 HGB gelten als kleine und mittelgroße Gesellschaften Unternehmen mit bis zu 250 Mitarbeitern, mit bis zu 50 Mio. Euro Jahresumsatz und mit bis zu 25 Mio. Euro Bilanzsumme. Die wohl am weitesten verbreitete Abgrenzung deutscher mittelständischer Unternehmen liefert das Institut für Mittelstandsforschung (IfM) Bonn. Hiernach werden Unternehmen mit bis zu 499 Mitarbeitern und weniger als 50 Mio. Euro Jahresumsatz als KMU identifiziert.⁷⁹ Diese Definition von KMU ist jedoch nur in Deutschland anerkannt und findet im Ausland keine Anwendung. Die Europäische Kommission definierte die KMU bereits 1995, seit 06.05.2003 gelten nachfolgende Empfehlungen zur Abgrenzung. Die Beschäftigtenzahl wird hier mit bis zu 249 Mitarbeitern deutlich niedriger angesetzt im Gegensatz zur Abgrenzung des IfM Bonn. Die Höhe des Jahresumsatzes deckt sich mit der des IfM Bonn. Als weiteres Kriterium

⁷⁶ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 17 f.

⁷⁷ Becker, W., Ulrich, P. (2009), S. 2.

⁷⁸ Becker, W., et al. (2008), S. 9.

⁷⁹ IfM Bonn (o.J. a).

wird noch die Bilanzsumme aufgeführt. Unternehmen mit einer Bilanzsumme von bis zu 43 Mio. Euro gelten nach der Europäischen Kommission als KMU⁸⁰. Diese Definition der KMU wird seit dem 01. Januar 2005 im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) verwendet und ist durch ihre bereits lange Anwendungsdauer von besonderer Bedeutung für die Begriffsabgrenzung. Sie nimmt den Platz der vorherigen Empfehlung der Europäischen Union (EU) ein, welche 1996 bis 2014 ihre Gültigkeit hatte.⁸¹

Abbildung 4: Kriterien der Definitionsansätze des Begriffs KUM

	Quantitative Kriterien		
	Mitarbeiteranzahl	Jahresumsatz	Bilanzsumme
HGB	bis 250	bis 50 Mio. €	bis 25 Mio. €
IfM Bonn	bis 499	bis 50 Mio. €	-
Europäische Kommission	bis 249	bis 50 Mio. €	bis 43 Mio. €

Eigene Abbildung.

Die Heterogenität der mittelständischen Unternehmen macht es realistisch betrachtet unmöglich, eine allgemeingültige Definition dieses Begriffes festzulegen. Es ist in jedem Fall festzuhalten, dass für die Identifizierung von mittelständischen Betrieben qualitativen Kriterien eine hohe Bedeutung beigemessen wird.⁸² Das DMI an der Universität Bamberg hat die quantitativen Merkmale der geläufigen Mittelstandsdefinition des IfM Bonn abgeändert, um so eine bessere Praktikabilität für die Praxis zu schaffen. Dies wurde versucht durch eine Verschiebung der Obergrenzen zu erreichen. So liegt die Obergrenze für mittelständische Unternehmen hiernach bei circa 3.000 Mitarbeitern und bei circa 600 Mio. Euro Umsatz, wobei auch Unternehmen, die diese Grenze übersteigen, Mittelstandscharakter besitzen können, wenn gewisse qualitative Kriterien erfüllt werden. Bei dieser Definition ist hervorzuheben, dass quantitative Kriterien qualitativen unterzuordnen sind.⁸³

In der Literatur finden sich eine Vielzahl an qualitativen Kriterien, die zu Abgrenzungszwecken verwendet werden. Im Sinne eines kleinsten gemeinsamen Nenners sind folgende vier qualitative Abgrenzungskriterien für den Begriff des

⁸⁰ ABl. der EU L 124/36 vom 20.05.2003.

⁸¹ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 20 f.

⁸² Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 21.

⁸³ Becker, W., et al. (2008), S. 10 f.

Mittelstandes festzuhalten: (1) wirtschaftliche und rechtliche Selbständigkeit des Unternehmens. Mit der wirtschaftlichen Selbständigkeit sollen konzernabhängige Unternehmen aus dem Kreis der mittelständischen Unternehmen ausgeschlossen werden. Die rechtliche Selbständigkeit stellt sicher, dass Filialen oder Betriebsstätten von Großunternehmen ausgegrenzt werden. (2) Einheit von Eigentum, Kontrolle und Leitung. Diese stellt ein Charakteristikum mittelständischer Unternehmen dar. Zentrale Rolle spielt das Eigentum und der damit verbundene Eigentümer des Unternehmens. Die mittelständische Forschung geht von einer Abschwächung dieser Kriterien aus und stellt das Eigentum in den Fokus, dies bedeutet, dass somit auch managergeführte Unternehmen als mittelständisch gelten können. (3) Personenbezogenheit der Unternehmensführung. Dies lässt sich anhand des Unternehmers als dominierenden Entscheidungsträger erkennen. (4) begrenzte Größe des Unternehmens. Verstanden wird hierunter die Ressourcenknappheit als Merkmal des Mittelstandes. Die Unternehmensgröße wirkt sich somit unter anderem auch auf die Innovationsfähigkeit der Unternehmen aus.⁸⁴

Aufgrund der aufgezeigten Vielfalt der qualitativen Kriterien zur Abgrenzung des Mittelstandbegriffes lässt sich keine einheitliche Definition finden. Eine gängige integrierte Definition des Mittelstandes gibt das IfM Bonn. Mittelstand ist gemäß IfM Bonn die Einheit von Eigentum und Leitung. Anhand folgender Kriterien werden hier mittelständische Unternehmen von der Unternehmensgesamtheit abgegrenzt. In mittelständischen Betrieben müssen bis zu zwei natürlichen Personen oder deren Familie mindestens 50 % der Anteile am Unternehmen halten und des Weiteren müssen diese natürlichen Personen der Geschäftsführung angehören. Das IfM Bonn definiert mittelständische Unternehmen neben den qualitativen Kriterien auch über quantitative Merkmale. Somit zählen KMU aufgrund von quantitativen Merkmalen und Familienunternehmen aufgrund von qualitativen Kriterien als mittelständische Unternehmen. Es ist festzuhalten, dass auch hier die qualitativen Merkmale die Definition dominieren. Sollten Unternehmen nämlich nicht die quantitativen Kriterien erfüllen und über 499 Mitarbeiter und beziehungsweise oder mehr als 50 Mio. Euro Jahresumsatz haben, können sie dennoch durch Erfüllung der oben genannten qualitativen Merkmale als mittelständisch zählen.⁸⁵

⁸⁴ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 21f.

⁸⁵ IfM Bonn (o.J. b).

Das DMI an der Universität Bamberg liefert neben dem IfM Bonn einen weiteren kombinierten Definitionsansatz des Mittelstandes. Daraus geht hervor, dass Familienunternehmen, hierunter werden zu diesem Zweck eigentümergeführte Unternehmen verstanden, oder managementgeführte Unternehmen, mit einer Mitarbeiterzahl von circa 3.000 Mitarbeitern und beziehungsweise oder einem Jahresumsatz von 600 Mio. Euro als Mittelstand definiert werden. Unter diese Definition fallen auch Betriebe, die beide der aufgelisteten Merkmale erfüllen.⁸⁶ Als zentraler Aspekt der Mittelstandsdefinition gemäß DMI ist das Eigentum als institutionelle und personelle Größe zu sehen.⁸⁷

⁸⁶ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 30.

⁸⁷ Becker, W., et al. (2008), S. 17.

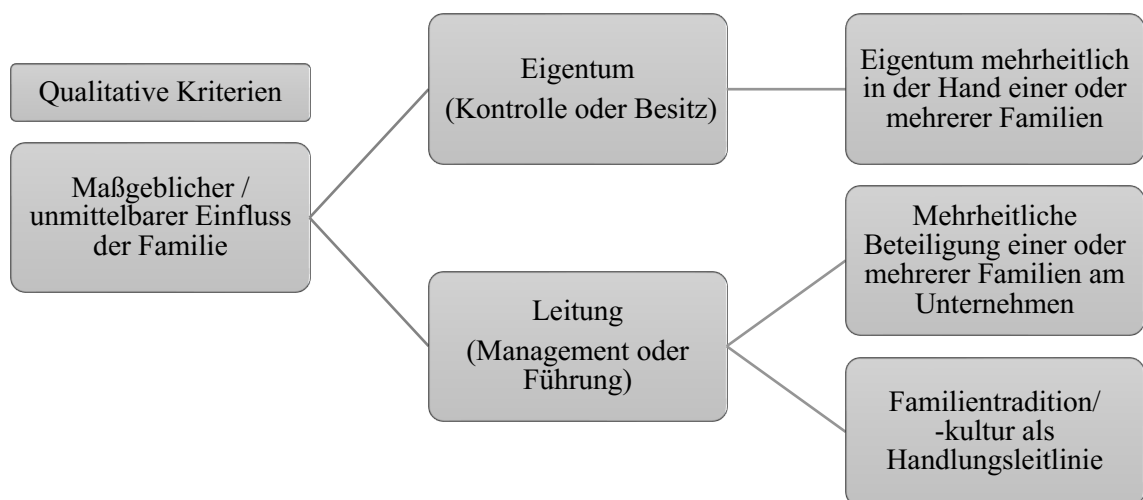
Abbildung 5: Kriterien der Definitionsansätze des Begriffes Mittelstand

Quantitative Kriterien	Qualitative Kriterien		Kombinierte Ansätze
DMI: bis 3.000 Mitarbeiter und 600 Mio. € Jahresumsatz	Sinn des kleinsten gemeinsamen Nenners: a) Wirtschaftlich und rechtliche Selbständigkeit des Unternehmens b) Einheit von Eigentum, Kontrolle und Leitung c) Personenbezogenheit der Unternehmensführung d) Begrenzte Größe des Unternehmens	Hohe Bedeutung der qualitativen Kriterien	DMI: <ul style="list-style-type: none"> • Eigentum als institutionelle und personelle Größe (qualitativ) • bis 3.000 Mitarbeiter und 600 Mio. € Jahresumsatz (quantitativ)
IfM: bis 499 Mitarbeiter und 50 Mio. € Jahresumsatz		Quantitative Kriterien sind den qualitativen Kriterien unterzuordnen	IfM: <ul style="list-style-type: none"> • Einheit von Eigentum und Leitung, 50 % natürliche Personen halten das Unternehmen (qualitativ) • bis 499 Mitarbeiter und 50 Mio. € Jahresumsatz (quantitativ)

Eigene Abbildung.

Nach Bearbeitung der Definitionsansätze der Begriffe Mittelstand und KMU soll nun der Begriff des Familienunternehmens mit in die Begriffsabgrenzung einbezogen werden. Wie im Kapitel 2.1.1. bereits dargelegt, liefert die Literatur eine Vielzahl an Definitionsansätzen für diesen Begriff. Nachdem die Charakteristika des Mittelstandsbegriffes bereits in diesem Kapitel behandelt wurden, ist eine synonyme Verwendung der Begriffe Mittelstand und Familienunternehmen in jedem Fall abzulehnen. Für eine mögliche Lösung des Abgrenzungs- beziehungsweise Definitionsproblems des Begriffes Familienunternehmen kann der Begriff der Familie herangezogen werden. Hierunter werden im soziologischen Sinne alle Personen verstanden, die durch Ehe, Blutsverwandtschaft und Schwägerschaft verbunden sind.⁸⁸ Letzten Endes kann jedoch keine saubere Abgrenzung der Familienunternehmen von KMU und mittelständischen Unternehmen erreicht werden. Beispiele aus der Praxis wie BMW legen nahe, dass das alleinige Vorhandensein einer Familie im Unternehmen, wie hier die Familie Quandt, nicht allein grundlegend für einen mittelständischen Charakter sein kann.⁸⁹

Abbildung 6: Kriterien für die Definition des Begriffes Familienunternehmen:



Eigene Abbildung.

⁸⁸ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 25.

⁸⁹ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 27.

Aufgrund der hohen Komplexität, die sich bei der Begriffsabgrenzung ergibt, stellt das DMI an der Universität Bamberg ein Instrument für die qualitative Forschung zur Verfügung. Anhand einer Typisierung, die die Leitungsstruktur und Besitzstruktur des Unternehmens einordnet, ist es möglich, die Unternehmen verschiedenen Typen zuzuordnen. Dadurch soll eine Vereinfachung der Einteilung und Abgrenzung unterschiedlicher Arten von Unternehmen erreicht werden.⁹⁰ Die für die Typisierung wesentliche Grundlage stellen die Elemente Leitung und Besitz dar. Die Besitzstruktur kann drei verschiedene Ausprägungen annehmen. Das Unternehmen kann sich im Besitz einer Einzelperson, einer Familie oder Fremder Dritter befinden. Die Leitungsstruktur ist durch die Ausprägungen Einzelperson, Familie oder Fremdmanagement gekennzeichnet. Die Typologie des DMI ist mit den qualitativen und quantitativen Mittelstandskriterien zu kombinieren. Es müssen auch hier quantitative Grenzen nach unten (Kleinstgewerbe) und nach oben (Großunternehmen) gesetzt werden.⁹¹ Hieraus ergeben sich gemäß DMI fünf verschiedenen Typen. Typ A sind Eigentümerunternehmen, die den Urtyp jeder Unternehmung darstellen. Hier liegen Besitz und Leitung in Händen einer Einzelperson. Familienunternehmen (Typ B) weisen in der Leitung und im Eigentum einen unmittelbaren Familieneinfluss auf, wobei es Fremdmanager geben kann, oberster Entscheidungsträger bleibt jedoch immer die Familie. Typ C stellt der fremdgeführte Mittelstand dar. Das Unternehmen ist zwar in Besitz einer Einzelperson oder einer Familie, jedoch befindet sich die gesamte Leitung bei Fremdmanagern. Das Gegenstück hierzu liefert Typ D mit dem mischfinanzierten Mittelstand. Das Unternehmen befindet sich in Fremdbesitz, wird aber von der ursprünglichen Unternehmerfamilie oder dem Eigentümerunternehmer geleitet. Den letzten Typ E stellen die Publikumsgesellschaften mit Fremdmanagement und Fremdbesitz dar. Sie sind bis auf die geringere Größe im Prinzip mit kapitalmarktorientierten Unternehmen gleichzusetzen.⁹² Bei der Bewertung der Typen fällt auf, dass die Typen A und B durch ihren starken Familienbezug auch dem Mittelstand zugehörig sind, wenn die Unternehmensgröße die Obergrenze von 3.000 Mitarbeitern und 600 Mio. Euro Jahresumsatz übersteigt. Der fremdgeführte Mittelstand verliert mit zunehmender Größe an mittelständischem Charakter, da der Einfluss der Familie nicht mehr gesichert werden kann. Typ D und E sind den KMU zuzuordnen, können aber, sofern sie eine beschränkte Größe besitzen, Ähnlichkeit mit

⁹⁰ Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 29.

⁹¹ Becker, W., et al. (2008), S. 25 ff.

⁹² Becker, W., Ulrich, P. (2011), S. 30f; Becker, W., Ulrich, P. (2009), S. 5.

mittelständischen Unternehmen aufweisen. Das DMI stellt klar, dass diese Typologie in keinem Fall eine Definition, sondern nur eine Klassifizierung darstellt, da die Heterogenität und die strukturellen Unterschiede der Unternehmen in der Praxis eine Definition für den Mittelstand schwer finden lässt.⁹³

Auf Grundlage der vorangehenden Ausführungen soll für den weiteren Verlauf der Arbeit ein einheitliches Verständnis der drei Begriffe KUM, Mittelstand und Familienunternehmen festgelegt werden. Dies soll auf Grundlage der Tatsache basieren, dass sich diese Arbeit mehrheitlich mit der inländischen Betrachtung beschäftigt. Es ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die gewählten Definitionsansätze hier nicht abschließend formuliert sind und somit im Weiteren ergänzt, wie auch geändert werden können. Im weiteren Verlauf der Ausführungen wird als Orientierung für die Begriffsdefinition der KMU und des Mittelstandes der Ansatz des IfM Bonn herangezogen. Demnach werden als KMU die Unternehmen gelten, die Eigentum und Leitung vereinen. Als quantitative Kriterien weisen die KMU und mittelständischen Unternehmen bis 499 Mitarbeiter und 50 Mio. Euro Jahresumsatz auf. Beim Definitionsansatz des Mittelstands ist festzuhalten, dass hier das IfM Bonn und das DMI ein übereinstimmendes qualitatives Kriterium mit der Einheit von Eigentum, Leitung und Kontrolle haben und nur die quantitativen Kriterien differenzieren, wobei diese bei der Definition des Mittelstandes den qualitativen Kriterien unterzuordnen sind. Die beiden Begriffsverständnisse werden des Weiteren von IfM Bonn gewählt, da sie weit verbreitet und angesehen sind, wie auch einheitliche quantitative Merkmale bei KUM und Mittelstand für die Größe des Unternehmens und den Jahresumsatz heranziehen.

Für das künftige Verständnis des Begriffs Familienunternehmen soll die Definition der „Stiftung Familienunternehmen“ verwendet werden. Laut dieser Definition ist ein Familienunternehmen ein Unternehmen beliebiger Größe, sofern die Mehrheit der Entscheidungsrechte im Besitz derjenigen Personen ist, die das Unternehmen gegründet haben oder das Gesellschaftskapital des Betriebes als Erbe erworben haben. Unter dem Aspekt, dass dieser Definitionsansatz seit 2007 europaweit angewandt wird und die Stiftung Familienunternehmen durch ihre Forschung auf dem Gebiet der Familienunternehmen diesen verwendet, scheint es sinnvoll diesen auch für diese Arbeit als Grundlage anzunehmen.

⁹³ Becker, W., et al. (2008), S. 27 ff.

2.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

2.2.1. Grundlegendes

2.2.1.1. Steuerpflicht

Diese Arbeit untersucht die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung von Familienunternehmen. Vor diesen Hintergrund wird mit dem folgenden Kapitel eine weitere Grundlage für das Verständnis der späteren Ausführungen geschaffen. Die Grundlagen der Erbschaft- und Schenkungsteuer, wie auch die von Gesetzeswegen vorgesehenen Verschonungsregelungen sind essenziell, um das Thema vollumfänglich zu erarbeiten und nachzuvollziehen.

Grundsätzlich unterliegt der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer das Vermögen, das auf Todes wegen oder durch Schenkung einer natürlichen Person auf einen Dritten übergeht.⁹⁴ Das Grundziel der Erbschaftsteuer ist hierbei die Bereicherung zu erfassen und zu besteuern, die der Erbe oder der Beschenkte des Vermögens von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erfährt. Aufgrund des Charakteristikums der Erbschaftsteuer, nur die Bereicherung des Erben zu besteuern, wird diese auch als Erbanfallsteuer bezeichnet.⁹⁵ Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen vier Vorgänge der Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer. Der Erwerb von Todes wegen, die Schenkung unter Lebenden, Zweckzuwendungen und das Vermögen einer Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie errichtet wurde. Im Folgenden wird das Hauptaugenmerk auf dem Erwerb von Todes wegen, wie auch der Schenkung unter Lebenden liegen. Grundsätzlich gilt bei der Erbschaftsteuer das Stichtagsprinzip, um den Zeitpunkt der Steuerentstehung festzulegen. Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers⁹⁶. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung ist aus dem Grund, dass zu diesem Stichtag der aktuelle Wert der Vermögensgegenstände zu ermitteln ist, von Bedeutung.⁹⁷ Von der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer werden nur steuerpflichtige Vorgänge erfasst, an denen der Begünstigte und beziehungsweise oder der Erblasser/Schenker Inländer ist. Des Weiteren werden auch Erwerbe von Todes

⁹⁴ Krause, I., Grootens, M. (2017), Rn. 3.

⁹⁵ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 203.

⁹⁶ § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

⁹⁷ Krause, I., Grootens, M. (2017), Rn. 11.

wegen oder Schenkungen unter Lebenden, an denen Inlandsvermögen beteiligt ist, steuerlich erfasst. Im Umkehrschluss wird eine Schenkung oder ein Erwerb von Todes wegen, wenn weder der Erbe noch der Erblasser Inländer sind noch Inlandsvermögen betroffen ist, nicht von der deutschen Steuerpflicht erfasst.⁹⁸ Unter dem Begriff Inländer versteht das Erbschaftsteuergesetz natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG).

Gemäß § 2 ErbStG unterscheidet das Erbschaftsteuerrecht zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht. Unter die unbeschränkte Steuerpflicht fällt der gesamte Vermögensanfall, auch der ausländische, wobei die beschränkte Steuerpflicht nur für den Vermögensanfall im Inland greift.⁹⁹ Die unbeschränkte Steuerpflicht wird in § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG geregelt. Ist eine Verbindung zum Inland durch den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers/Schenkens oder des Begünstigten gegeben, so unterliegt der Vermögensanfall der unbeschränkten Steuerpflicht im Rahmen der deutschen Erbschaftsteuer. Für die unbeschränkte Steuerpflicht genügt es, wenn entweder der Erbe/Beschenkte oder der Erblasser/Schenker Inländer ist. Es müssen hier nicht beide Parteien die Inländereigenschaft erfüllen. Somit muss der Erblasser/Schenker oder der Erwerber zum Zeitpunkt der Steuerentstehung Inländer sein. Als Inland wird das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland verstanden.¹⁰⁰

Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht greift auf die Staatsangehörigkeit zurück und wird in § 2 Abs. 1 Nr.1 Buchst. b ErbStG geregelt. Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht greift, wenn der Erblasser oder der Erwerber die deutsche Staatsangehörigkeit, aber keinen Wohnsitz im Inland hat und sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland befindet. Bestimmte deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, sind unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig, wenn sie aufgrund ihrer Tätigkeit im Ausland dort nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

¹⁰¹ Hiermit soll die Umgehung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer durch kurzfristiges Verlegen des Wohnsitzes ins Ausland vermieden werden. Sollte der Wohnsitz doch kurzfristig verlegt werden, so greift trotzdem die unbeschränkte

⁹⁸ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 217.

⁹⁹ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 217.

¹⁰⁰ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 218 ff.

¹⁰¹ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 233.

Steuerpflicht in Deutschland.¹⁰² Die fünf Jahres Hürde schreckt häufig vor einer Wohnsitzverlagerung in ein erbschaftsteuerlich niedrigbesteuerndes Land ab. Theoretisch könnte man der unbeschränkten Steuerpflicht entkommen, wenn die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben und zu einer anderen getauscht wird.¹⁰³

In § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG wird die beschränkte Steuerpflicht geregelt. Diese kommt zur Anwendung, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund von fehlender Inländereigenschaft keinen Ansatzpunkt hat. Ist weder der Erblasser/Schenker noch der Begünstigte zum Zeitpunkt der Steuerentstehung als Inländer zu identifizieren, greift die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht, sofern Inlandsvermögen beteiligt ist und unterwirft dieses der deutschen Erbschaftsteuer.¹⁰⁴

Unter Inlandsvermögen werden Wirtschaftsgüter mit einer besonders engen Beziehung zum Inland verstanden. Diese enge Verbundenheit zum Inland ergibt sich aus der Belegenheit des Wirtschaftsgutes im Inland, der Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte, durch einen ständigen Vertreter im Inland oder durch die Registrierung in ein inländisches Buch oder Register.¹⁰⁵ § 121 BewG beinhaltet einen Katalog der Wirtschaftsgüter, die als Inlandsvermögen gelten. Hierzu zählen unter anderem inländisches Grundvermögen, inländisches Betriebsvermögen, sowie Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Außerdem gehören zum Inlandsvermögen Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wie auch mittelbare und unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 10 %. Schulden und Lasten sind vom steuerpflichtigen Inlandsvermögen nur abzugsfähig, sofern sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem Vermögen stehen.¹⁰⁶

Bis 2017 wurden beschränkt Steuerpflichtigen nicht dieselben Freibeträge wie unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 16 Abs. 1 ErbStG gewährt. Hier kam lediglich ein pauschaler Freibetrag von 2.000 Euro zur Anwendung. Dies wurde vom Europäischen Gerichtshof bemängelt, da Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht gleichberechtigt behandelt werden. Der Gesetzgeber reagierte darauf mit einer Anpassung des § 16 Abs. 2 ErbStG, um auch beschränkt Steuerpflichtigen einen höheren persönlichen Freibetrag

¹⁰² Chlepas, C. (2007), S. 387.

¹⁰³ Pohl, D. (2002), Rn. 138.

¹⁰⁴ Werner, R. (2020), S. 15 f.

¹⁰⁵ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 224.

¹⁰⁶ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 225.

zu gewähren. Die Neuregelung ist anwendbar auf Fälle ab dem 25. Juni 2017. Gebietsfremden wird seither der Freibetrag von unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt. Dieser ist jedoch anteilig zu kürzen, soweit der Erwerb nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. Der persönliche Freibetrag wird somit nur in dem Verhältnis gewährt, in dem Inlandsvermögen im Erwerb beinhaltet ist, das in Deutschland steuerpflichtig ist. Mit dieser Einschränkung soll dem beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen werden, Freibeträge in mehreren Staaten voll auszunutzen. In die Verhältnisrechnung für die Höhe des Freibetrages sind alle Vorerwerbe der vergangenen zehn Jahre einzubeziehen.¹⁰⁷

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht weitet im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht den Anwendungsbereich über das Inlandsvermögen aus und ist in § 4 AStG geregelt. Sie kommt zur Anwendung, wenn weder Erblasser/Schenker noch Erbe/Beschenkte die Inländereigenschaft erfüllen und der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz im Ausland in einem niedrigbesteuerten Gebiet hat. Der Erblasser/Schenker muss in den letzten zehn Jahren vor seiner Auswanderung als Inländer mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein und noch immer wesentliche Interessen im Inland haben.¹⁰⁸ Gemäß § 4 Abs. 2 AStG greift die erweitert beschränkte Steuerpflicht nicht, wenn für den Erwerb eine im Ausland der deutschen Erbschaftsteuer vergleichbare Erbschaftsteuer entrichtet wurde, die mindestens 30 % der auf diesen Teil des Erwerbs entfallenden deutschen Erbschaftsteuer entspricht.¹⁰⁹

2.2.1.2. Bemessungsgrundlage

Um die Höhe der anzufallenden Erbschaft-/Schenkungssteuer festzusetzen, muss zuerst die Höhe des zu versteuernden Erwerbs festgelegt werden. Dies wird als sogenannte Steuerbemessungsgrundlage bezeichnet. Die Bemessungsgrundlage stellt eine monetäre oder physische Größe dar, auf deren Grundlage der im Einzelfall anzuwendende Steuertarif bestimmt wird, um dann die Höhe des Steueranfalls festzulegen. Da die deutsche Erbschaftsteuer eine Erbanfallsteuer ist, dient hier als Bemessungsgrundlage

¹⁰⁷ Creed, T. (2017), S. 8.

¹⁰⁸ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 233.

¹⁰⁹ Dautzenberg, N. (2018).

nicht der gesamte Nachlass, sondern die Bereicherung des Einzelnen.¹¹⁰ Dies entspricht dem der Erbschaftsteuer zugrunde liegenden Bereicherungsgrundsatz.¹¹¹

Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wird - wie bereits erwähnt - als steuerpflichtiger Erwerb bezeichnet und ist in § 10 ErbStG geregelt. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, sofern diese nicht steuerfrei ist. Als steuerfrei gelten die in §§ 5, 13, 13a, 13c, 13d, 16 und 17 ErbStG aufgeführten Tatbestände. In § 5 ErbStG wird die Beendigung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft (§1363 BGB) durch den Tod eines Ehe-/oder Lebenspartners erbschaftsteuerrechtlich geregelt. Wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten beendet wird, so gilt der Betrag, den der überlebende Ehegatte als Ausgleichsforderung gelten machen könnte, nicht als Erwerb von Todes wegen und unterliegt demnach nicht der Erbschaftsteuer. § 13 ErbStG listet einen Katalog mit Tatbeständen auf, die in jedem Fall steuerfrei zu behandeln sind. Auf die in §§ 13a und 13c ErbStG geregelte Steuerbefreiungen wird im Kapitel 2.2.2. näher eingegangen. Laut § 13d ErbStG können vermietete Grundstücke unter gewissen Voraussetzungen mit 90 % ihres Wertes angesetzt werden. Persönliche Freibeträge und besondere Versorgungsfreibeträge sind in den §§ 16 und 17 ErbStG aufgeführt.

Um den steuerpflichtigen Erwerb als Bemessungsgrundlage der Erbschaft-/Schenkungssteuer zu berechnen, wird als erstes die Bereicherung des Erwerbers ermittelt. Diese ergibt sich bei Erwerb von Todes wegen, wenn der Wert des gesamten Vermögensanfall um die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten verringert wird (§ 10 Abs.1 Satz 2 ErbStG). Der Wert der Nachlassverbindlichkeiten und auch der des gesamten Vermögensanfalls wird nach § 12 ErbStG ermittelt.¹¹² Gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG gelten Schulden des Erblassers, soweit sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft stehen, als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten. Des Weiteren fallen hierunter auch Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen sowie Erbersatzansprüchen. Die Kosten, die für die Bestattung und im Zusammenhang mit der Abwicklung des Nachlasses anfallen, zählen ebenfalls zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten. Im Absatz 6 des § 10 ErbStG werden im Anschluss an die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten die nicht

¹¹⁰ Krause, I., Grootens, M. (2017), Rn. 2.

¹¹¹ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 539.

¹¹² Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 539.

abzugsfähigen angeführt. Dazu gehören zum Beispiel Schulden und Lasten, sofern sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Wert abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht.

Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs wird nach Berechnung der Bereicherung des Erwerbers, durch Abzug von persönlichen Freibeträgen und besonderer Versorgungsfreibeträge der steuerpflichtige Erwerb, als Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer, berechnet. Auf die Freibeträge wird näher im folgenden Gliederungspunkt 2.2.1.3. bei der Behandlung des Steuertarifs eingegangen. Der steuerpflichtige Erwerb stellt somit die Basis für die Berechnung der Erbschaftsteuer dar und ist gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG auf volle hundert Euro nach unten abzurunden.¹¹³

Abbildung 7: Berechnung der Bereicherung des Erwerbers und des steuerpflichtigen Erwerbs

Vermögensanfall	
–	abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten
–	weitere Befreiungen
=	<hr/> Bereicherung von Todes wegen
Bereicherung des Erwerbers	
–	persönliche Freibeträge
–	besondere Versorgungsfreibeträge
=	<hr/> steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet auf volle hundert Euro)

Eigene Abbildung.

2.2.1.3. Tarif

Der Tarif wird auf die Bemessungsgrundlage, also bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer auf den steuerpflichtigen Erwerb, angewendet. Der Tarif hängt von der Steuerklasse des Erwerbers ab, d.h. der Erwerber wird der entsprechenden Steuerklasse aufgrund von dessen persönlichem Verhältnis zum Erblasser oder Schenker zugeordnet. Die Höhe der

¹¹³ Krause, I., Grootens, M. (2017), Rn. 16.

erbschaftsteuerlichen Belastung hängt somit im Wesentlichen von der Steuerklasse des Erwerbers ab.¹¹⁴ § 15 Abs. 1 ErbStG teilt alle Erbschaftsteuerpflichtigen in drei verschiedene Steuerklassen auf Grundlage des persönlichen Verhältnisses zum Erblasser oder Schenker ein. Unter die Steuerklasse I fallen Ehegatten und Lebenspartner, Kinder und Stiefkinder, sowie deren Abkömmlinge, Eltern und Voreltern, sofern es sich um einen Erwerb von Todes wegen handelt. Die Steuerklasse II umfasst Eltern und Voreltern, soweit es sich nicht um einen Erwerb von Todes wegen handelt, die Stiefeltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, den geschiedenen Ehegatten oder getrennten Lebenspartner wie auch die Geschwister und deren Abkömmlinge ersten Grades. Hierunter werden die Nichten und Neffen des Erblassers verstanden. Der Steuerklasse III gehören alle übrigen Erwerber an.

Der persönliche Freibetrag richtet sich bei unbeschränkter Steuerpflicht nach der Steuerklasse, in die der jeweilige Erwerber einzuordnen ist, und ist vom steuerpflichtigen Erwerb vor Anwendung des Steuersatzes abzuziehen. Jedem Erwerber ist der persönliche Freibetrag zu gewähren.¹¹⁵ Diese Freibeträge sind auch bei der Übertragung eines Familienunternehmens (Betriebsvermögen) zu berücksichtigen. Gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG werden folgende Freibeträge in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht gewährt. Für den Ehegatten oder Lebenspartner 500.000 Euro, für Kinder, Stiefkinder und Kinder verstorbener Kinder oder Stiefkinder werden 400.000 Euro an Freibetrag zugestanden. Enkelkinder erhalten 200.000 Euro und alle übrigen Personen der Steuerklasse I 100.000 Euro Freibetrag. Personen der Steuerklassen II und III haben lediglich einen Freibetrag von 20.000 Euro. Der Freibetrag ist immer in voller Höhe steuerfrei und mindert demnach die Steuerbemessungsgrundlage.

Aufgrund des § 14 ErbStG, der früherer Erwerbe berücksichtigt, kann der persönliche Freibetrag nur einmal innerhalb einer zehn Jahres Frist gewährt werden. Alle Erwerbe einer Person, die innerhalb von zehn Jahren vom selben Erblasser oder Schenker anfallen, werden zusammengerechnet. Wäre diese Regelung nicht vorhanden, könnte man Erb- und Schenkungsvorgänge so gestalten, dass sie in der Gesamtheit durch die mehrmalige Gewährung des persönlichen Freibetrags steuerfrei blieben.¹¹⁶

Übersteigt der zu versteuernde Erwerb den gewährten persönlichen Freibetrag, wird auf den ersten Euro darüber die deutsche Erbschaftsteuer erhoben. Die Steuersätze werden in

¹¹⁴ Halaczinsky, R. (2012), Rn. 574.

¹¹⁵ Halaczinsky, R. (2012), Rn. 578 f.

¹¹⁶ IWW Institut (1996) S. 18.

§ 19 Abs. 1 ErbStG aufgeführt und richten sich wie in folgender Abbildung dargestellt in erster Linie nach der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs. Hier wird zwischen sieben Wertstufen unterschieden, wobei die höchste Stufe Erwerbe über 26 Mio. Euro beinhaltet. Nach der Ermittlung der Wertstufe ist der auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendende Prozentsatz von der Steuerklasse des Steuerpflichtigen abhängig. Die Steuersätze reichen von 7 % bis zu maximal 50 %.

Abbildung 8: Steuersätze laut § 19 ErbStG

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich...Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Eigene Abbildung; inhaltlich vergleiche § 19 Abs. 1 ErbStG.

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer handelt es sich wie in der vorangehenden Abbildung deutlich wird um einen Stufendurchschnittstarif. Im Gegensatz zu der Einkommensteuer wird hier nicht ein progressiver Steuertarif verwendet, bei welchem, auch zwischen den Wertstufen, mit steigendem zu versteuernden Einkommen sich der anzuwendende Steuersatz erhöht. Der Stufendurchschnittstarif berechnet die Steuerlast getrennt nach Stufen. Die Steuer wird in diesem Fall mit Prozentsätzen berechnet, wobei der gesamte steuerpflichtige Erwerb als Grundlage der Berechnung dient. Zwischen den Stufen der Erbschaftsteuer gibt es somit keinen linear progressiven Anstieg des Steuersatzes. Aus diesem Grund kann es zu einem sprunghaften Anstieg der Erbschaft- oder Schenkungsteuer kommen, sobald die niedrigere Wertgrenze um einen Euro überschritten wird. Dies wird versucht durch den Härteausgleich zu kompensieren. Der Härteausgleich laut § 19 Abs. 3 ErbStG verhindert somit, dass es bei einer geringfügigen Überschreitung einer Wertstufe des § 19 Abs. 1 ErbStG zu einem sprunghaften Anstieg der Steuerlast kommt. Gemäß dem Härteausgleich darf die Mehrsteuer bei einem Steuersatz bis 30 % die Hälfte und bei einem Steuersatz über 30 % höchstens drei Viertel

des übersteigenden Wertes betragen. Diese Regelung wird vom Finanzamt automatisch berücksichtigt.¹¹⁷

§ 19a ErbStG regelt zusätzlich den Tarif bei Erwerb von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Ist der Erbe eines Unternehmens nicht ein enger Verwandter und fällt somit in die Steuerklasse II oder III, so wird eine Steuerentlastung durch den Abzug eines Entlastungsbetrags geschaffen.¹¹⁸ Der Anwendungsbereich des § 19a ErbStG ist jedoch nur eröffnet, sofern es sich bei dem Erwerber des Vermögens um eine natürliche Person handelt und diese begünstigtes Vermögen erwirbt. Die Erklärung des Begriffes begünstigtes Vermögen wird im nächsten Kapitel zu den Verschonungsmodellen geliefert. Der Entlastungsbetrag stellt eine steuerliche Belastung wie bei Anwendung der Steuerklasse I her.¹¹⁹

2.2.1.4. Bewertung Betriebsvermögen

Die Bewertung des Betriebsvermögens ist ein essenzieller Bestandteil der Übertragung eines Unternehmens und hier im Besonderen eines Familienunternehmens, da die Höhe des Unternehmenswertes grundlegend für die Berechnung der Höhe der Erbschaft-/Schenkungsteuer unter Einbeziehung des persönlichen Freibetrages ist. Das Betriebsvermögen umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebes im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Hierzu zählen alle Wirtschaftsgüter des notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögens, sonstige aktiven Ansätze sowie auch Schulden und Abzüge.¹²⁰

Das Bundesverfassungsgericht hat festgelegt, dass für nicht aus Geld bestehende Wirtschaftsgüter der gemeine Wert gemäß § 9 BewG als Bewertungsziel gelten soll.¹²¹ Dies gilt somit auch für das Betriebsvermögen, das als wirtschaftliche Einheit eines Gewerbebetriebes im Ganzen bewertet wird.¹²² Einzelunternehmen, Personengesellschaften und nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften werden mit dem gemeinen Wert bewertet, da bei kleinen und mittleren Unternehmen die Bewertung anhand von Börsenkurs und vergleichbaren Markttransaktionen ausscheidet.

¹¹⁷ Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg (2011), S. 57.

¹¹⁸ Viskorf, S. (2023d), Rn. 2.

¹¹⁹ Viskorf, S. (2023d), Rn. 5 ff.

¹²⁰ Knoll, M. (2011), S. 112.

¹²¹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 119.

¹²² Knoll, M. (2011), S. 115.

Es wird hierzu auf das Bewertungsziel des gemeinen Wertes zurückgegriffen.¹²³ Der gemeine Wert ist aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen.¹²⁴ Somit soll ein Preis ermittelt werden, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Beachtung der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.¹²⁵ Liegt jedoch kein zeitnahe Verkauf vor, so ist der gemeine Wert anhand eines Bewertungsverfahrens zu ermitteln, das den Substanzwert als Wertuntergrenze ansetzt.¹²⁶ Börsennotierte Kapitalgesellschaften werden mit ihrem niedrigsten Kurswert am Bewertungsstichtag gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG angesetzt.¹²⁷ Es ist zu beachten, dass hier das Stichtagsprinzip gilt, nach dem nur die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Steuerentstehung maßgeblich sind.¹²⁸

Werden Immobilien und Grundstücke übertragen, so wird deren Wert abhängig von ihrer Art ermittelt. Ausweislich § 177 Abs. 1 BewG ist den Bewertungen nach §§ 179 und 182 bis 196 BewG der gemeine Wert i. S. d. § 9 BewG zugrunde zu legen. Dieser entspricht nach Rn. 2 Satz 2 AEBew JStG 2022 inhaltlich dem Verkehrswert nach § 194 BauGB.¹²⁹ Es wird zuerst zwischen bebautem und unbebautem Grundstück unterschieden. Bei einem unbebauten Grundstück gemäß §§ 178 und 179 BewG ergibt sich der gemeine Wert aus der Fläche des Grundstückes multipliziert mit dem aktuellen Bodenrichtwert. Ein bebautes Grundstück wird mit dem gemeinen Wert bewertet, wobei bei der Ermittlung zwischen verschiedenen Grundstücksarten unterschieden wird. Es stehen, abhängig von der Grundstücksart, drei verschiedene Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke zur Verfügung: Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren (§ 182 BewG). Ziel der Bewertungsverfahren ist es, eine gute Annäherung an den Verkehrswert zu erzielen. Für Wohnungseigentum, Teileigentum und Ein- und Zweifamilienhäuser wird das Vergleichswertverfahren angewendet.¹³⁰ Bei der Anwendung des Vergleichswertverfahrens wird der Grundbesitzwert des zu bewertenden bebauten Grundstücks entweder aus Vergleichspreisen für vergleichbare Grundstücke oder aus Vergleichsfaktoren abgeleitet.¹³¹ Bei Mietwohngrundstücken,

¹²³ Riepolt, J. (2013), S. 11.

¹²⁴ Grotherr, S. (2010), S. 247.

¹²⁵ Knoll, M. (2011), S. 108.

¹²⁶ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 113.

¹²⁷ Schulte, W. (2010), Rn. 98.

¹²⁸ Dodenhoff, J. (2012), S. 14.

¹²⁹ Eisele, D. (2023), S. 1563.

¹³⁰ Schubert, H. (2017), S. 123.

¹³¹ Eisele, D. (2023), S. 1568.

Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, für die sich eine übliche Miete errechnen lässt, kommt das Ertragswertverfahren zum Einsatz.¹³² Ausweislich Rn. 15 Satz 1 AEBew JStG 2022 wird im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 bis 188 BewG der Grundbesitzwert aus der Summe von Bodenwert und Gebäudewert gebildet. Somit resultiert aus dem Bodenertragswert und dem Gebäudeertragswert der Ertragswert (Grundbesitzwert) der wirtschaftlichen Einheit. Im Sachwertverfahren sind gemäß § 182 Abs. 4 BewG das Wohnungseigentum, das Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, soweit ein Vergleichswert nicht vorliegt, des Weiteren Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt, sowie sonstige bebaute Grundstücke zu bewerten.¹³³

Da besonders bei kleinen und mittleren Unternehmen die Bewertungsgrundlage durch den Börsenkurs wie auch durch vergleichbare Markttransaktionen ausscheidet, wird dem Steuerpflichtigen mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren ein Verfahren an die Hand gegeben, um einen objektiven Unternehmens- oder Anteilswert auf Basis der Ertragsaussichten mit annehmbarem Ermittlungsaufwand und akzeptablen Ermittlungskosten zu ermitteln.¹³⁴ Das vereinfachte Ertragswertverfahren dient der Simplifizierung und will den gemeinen Wert nur annähernd ermitteln.¹³⁵ Es wird bei der Bewertung von Familienunternehmen in der Form eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft und bei nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften angewendet. Für die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird laut § 200 BewG der durchschnittliche Jahresertrag der letzten drei Wirtschaftsjahre mit dem Kapitalisierungsfaktor multipliziert, was den Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens ergibt. Um auf den Unternehmenswert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren zu gelangen, können zum Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens, Wirtschaftsgüter und Schulden des nicht betriebsnotwendigen Vermögens neben dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelndem gemeinem Wert angesetzt werden (§ 200 Abs. 2 BewG). Gleiches gilt für Beteiligungen an anderen Gesellschaften (§ 200 Abs. 3 BewG) und jungem Betriebsvermögen (§ 200 Abs. 4 BewG).¹³⁶ In den Kapitalisierungsfaktor floss ursprünglich ein variabler Basiszinssatz ein. In den letzten

¹³² Riepolt, J. (2013), S. 38.

¹³³ Eisele, D. (2023), S. 1570 ff.

¹³⁴ Riepolt, J. (2013), S. 19 f.

¹³⁵ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 120.

¹³⁶ Dodenhoff, J. (2012), S. 16.

Jahren stieg jedoch durch die Niedrigzinsphase der Kapitalisierungsfaktor stetig, was in einem unrealistischen Anstieg der Unternehmenswerte resultierte. Aus diesem Grund wurde der Kapitalisierungsfaktor rückwirkend zum 01.01.2016 und für die folgenden Jahre auf 13,75 festgelegt.¹³⁷ Mit der Einführung des festen Kapitalisierungsfaktors soll keine Verschönerung, genau so wenig wie eine verminderte Unternehmensbewertung, herbeigeführt werden. Es wird das Ziel einer realistischen Bewertung des Unternehmenswertes mit einer Annäherung an den gemeinen Wert verfolgt. Ohne einen festen Kapitalisierungsfaktor lägen die Unternehmenswerte, die durch das vereinfachte Ertragswertverfahren ermittelt werden, vielfach weit über dem gemeinen Wert.¹³⁸

Familienunternehmen und in erster Linie große Familienunternehmen zeichnen sich durch das Vorhandensein von gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen aus. Darunter werden Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsrestriktionen verstanden. Es ist umstritten, ob die Wertminderung, die durch die Restriktionen herbeigeführt werden, auf Ebene der Bewertung oder der Verschönerung berücksichtigt werden sollen. Nach § 9 BewG dürfen persönliche Verhältnisse einer Person nicht bei der Bestimmung des gemeinen Wertes berücksichtigt werden und somit nicht auf der Bewertungsebene. Auf der anderen Seite ist es jedoch unstrittig, dass wertmindernde Faktoren wie Ausschüttungspolitik, Unternehmenskonzept und Kapitalstruktur, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes zu beachten sind. Diese Faktoren wie auch gesellschaftsvertragliche Restriktionen führen betriebswirtschaftlich wegen verminderter Marktfähigkeit zu einem Wertabschlag.¹³⁹

2.2.2. Verschönungsmodelle

2.2.2.1. Grundelemente

2.2.2.1.1. Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen

Das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht für bestimmte Erbschaft- und Schenkungsvorgänge unter gewissen Voraussetzungen und Bedingungen Möglichkeiten der erbschaftsteuerlichen Verschönerung vor. Um ein Verschönungsmodell anzuwenden zu können und so eine Erleichterung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu erzielen, muss

¹³⁷ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 114.

¹³⁸ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 119 f.

¹³⁹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 121 f.

zuerst das gesamte zu übertragende Vermögen ermittelt und bewertet werden, wie in Kapitel 2.2.1.4. dargelegt. Das gesamte Vermögen wird dann in begünstigungsfähiges und nicht-begünstigungsfähiges Vermögen eingeteilt, nur begünstigungsfähiges Vermögen kann nach durchlaufen weiterer Prüfung zu begünstigtem Vermögen werden. Ein Verschonungsmodell kann nur bei Vorliegen von begünstigtem Vermögen angewendet werden.¹⁴⁰ Die Steuerbegünstigungen sind in den §§ 13a bis 13c ErbStG und § 28a ErbStG geregelt. Eine Vergünstigung der Erbschaftsteuer ist generell nur für Unternehmensanteile und nicht Privatvermögen vorgesehen.¹⁴¹

- Begünstigungsfähiges Vermögen -

Im ersten Schritt muss festgestellt werden, ob es sich bei dem Erwerb des Erbschaftsteuerpflichtigen um begünstigungsfähiges Vermögen handelt. Begünstigungsfähiges Vermögen ist im § 13b Abs. 1 ErbStG geregelt und besteht aus drei Teilen. Der erste Teil umfasst inländische Wirtschaftsteile des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.¹⁴² Der zweite Teil beinhaltet Betriebsvermögen und Beteiligungen an Mitunternehmenschaften. Hierunter fällt auch Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum dient.¹⁴³ Beteiligungen an einer Personengesellschaft gehören auch zum begünstigungsfähigen Vermögen. Hier muss das Betriebsvermögen im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Personengesellschaft übergehen, gleiches gilt auch, wenn nur ein Teil einer Beteiligung übertragen wird.¹⁴⁴ Gemäß dem Katalog des § 13b Abs. 2-9 ErbStG zählen Einzelunternehmen als Erwerb inländischen Betriebsvermögens und gelten somit als begünstigungsfähiges Vermögen. Die Besonderheit bei Einzelunternehmen ist, dass diese als Ganzes übergehen müssen. Dies bedeutet, dass das Betriebsvermögen mit dem gesamten Gewerbebetrieb inklusive der Grundstücke übertragen werden muss, da auch diese einen Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens darstellen und die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nicht begünstigt ist.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 26.

¹⁴¹ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3882.

¹⁴² Dodenhoff, J. (2012), S. 19.

¹⁴³ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 43.

¹⁴⁴ Ramb, J. (2017b), S. 3594.

¹⁴⁵ Ramb, J. (2017a), S. 3523 f.

Als begünstigungsfähig gilt außerdem der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, hier ist zu unterscheiden, ob der Anteil an der Kapitalgesellschaft sich im Privatvermögen oder Betriebsvermögen des Erblassers oder Schenkers befindet. Üblicherweise gehören Anteile an Kapitalgesellschaften zum übrigen Vermögen, sofern sich diese im Privatvermögen befinden und sind nur dann einem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie ertragsteuerlich als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Ist dies der Fall, zählen sie zur wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebs und sind im Rahmen des Betriebsvermögens zu erfassen. Als notwendiges Betriebsvermögen wird dasjenige bezeichnet, das ausschließlich und unmittelbar für den Betrieb eingesetzt wird. Gewillkürtes Betriebsvermögen hingegen hat zwar einen gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und fördert diesen, kann aber betrieblich, wie auch privat genutzt werden.¹⁴⁶ Als begünstigungsfähiges Vermögen gelten nur die Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen erfasst werden. Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört inländisches Betriebsvermögen zum begünstigungsfähigen Vermögen. Hiernach muss in diesem Fall, da die Anteile der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Erblassers oder Schenkers gehören, keine zusätzlichen Voraussetzungen, wie die Einhaltung der Mindestbeteiligungsquote von über 25 %, erfüllt werden und das Vermögen gilt als begünstigungsfähig.

Auf der Besteuerungsebene gelten Anteile an Kapitalgesellschaften des Weiteren als begünstigungsfähiges Vermögen, wenn sie, unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, dem übrigen Vermögen, im Rahmen des Privatvermögens, zuzurechnen sind.¹⁴⁷ Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gilt somit der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften als begünstigungsfähig, soweit diese zur Zeit der Steuerentstehung ihren Sitz im Inland, in der EU oder in einem Staat des EWR haben und des Weiteren der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.¹⁴⁸

Beim Erbgang kann es sein, dass ein Gesellschaftsanteil bei der gerecht gemeinten Aufteilung auf, zum Beispiel, mehrere Kinder zersplittert. Damit hierbei die Grenze der Beteiligung von mehr als 25 % gehalten werden kann, gibt das Gesetz die Möglichkeit einer Lösung durch die Poolvereinbarung, wie sie in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG beschrieben wird. Durch die Poolvereinbarung hängt die Erfüllung der

¹⁴⁶ Ramb, J. (2017b), S. 3602 f.

¹⁴⁷ Ramb, J. (2017b), S. 3602 f.

¹⁴⁸ Stiftung Familienunternehmen (o.J. b), Rn. 52.

Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers nicht allein von seiner Beteiligung ab, sondern von der Summe seiner unmittelbaren Anteile und der Anteile der weiteren Gesellschafter, da diese untereinander bei einer Poolvereinbarung verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen.¹⁴⁹ Anteile, die einer Poolvereinbarung unterliegen, sind in das Verschonungsmodell aufzunehmen.¹⁵⁰

Bei Übertragungen von Familienunternehmen liegt somit im Großteil der Fälle begünstigungsfähiges Vermögen vor, da es sich hier um Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personen- beziehungsweise Kapitalgesellschaft handelt.¹⁵¹

- Begünstigtes Vermögen -

Im zweiten Schritt muss nun geprüft werden, ob das begünstigungsfähige Vermögen auch zu begünstigtem Vermögen werden kann.

Hierzu muss zuerst der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens, gleichbedeutend mit dem gemeinen Wert des Unternehmens ermittelt werden. Das begünstigungsfähige Vermögen ist grundsätzlich begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den Nettowert des Verwaltungsvermögens i.S.v. § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzt um den Wert des unschädlichen Verwaltungsvermögens i.S.v. § 13b Abs. 7 ErbStG übersteigt.¹⁵² Gemäß § 13b Abs. 7 ErbStG gilt Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen ist, als junges Verwaltungsvermögen. Dieses und junge Finanzmittel zählen laut § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG nicht zum unschädlichen Verwaltungsvermögen, sondern zum schädlichen und sind demnach nicht bei der Berechnung des Wertes des unschädlichen Verwaltungsvermögens zu berücksichtigen.¹⁵³

Abbildung 9: Übersicht - Ermittlung des begünstigten Vermögens

$$\begin{array}{r} \text{Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens} \\ - \quad \text{(Nettowert des Verwaltungsvermögens § 13b Abs. 6 ErbStG –} \\ \quad \text{Wert des unschädlichen Verwaltungsvermögens § 13b Abs. 7 ErbStG)} \\ \hline = \quad \text{Wert des begünstigten Vermögens § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG} \end{array}$$

Eigene Abbildung; in Anlehnung an Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 71.

¹⁴⁹ Betz, M. (2019), S. 38.

¹⁵⁰ Ramb, J. (2017b), S. 3603.

¹⁵¹ Dodenhoff, J. (2012), S. 20.

¹⁵² Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 60.

¹⁵³ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 196.

Das soeben berechnete begünstigte Vermögen ist jedoch nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG doch nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen 90 % oder mehr des Unternehmenswertes ausmacht. Diese Prüfung wird als 90 %-Test bezeichnet.¹⁵⁴ Die bewertete Summe der Vermögensgegenstände des sonstigen Verwaltungsvermögens und die Summe der Finanzmittel werden bei der Durchführung des 90 %-Testes addiert und anschließend um 90 % des Unternehmenswertes gekürzt. Bei negativem Saldo wird die 90 %-Grenze erfüllt und das Vermögen gilt als begünstigt. Bei positivem Saldo ist das gesamte Vermögen nicht begünstigt, da die 90 %-Grenze verletzt wird, indem das Verwaltungsvermögen mehr als 90 % des Unternehmenswertes ausmacht. Hieraus folgt, dass für das Vermögen die Anwendung von Verschonungsmodellen ausscheidet und das gesamte Betriebsvermögen nicht begünstigt ist.¹⁵⁵

Für die Durchführung des 90 %-Testes ist im ersten Schritt die Summe der Vermögensgegenstände des sonstigen Verwaltungsvermögens i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG und die Summe der Finanzmittel i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG zu bewerten. Als Verwaltungsvermögen gelten unter anderem laut §13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG fremdvermietete Grundstücke und Bauten, nicht wesentliche Beteiligungen (25 % oder weniger am Nennwert) an Kapitalgesellschaften und Wertpapiere. Außerdem fallen auch Kunstgegenstände und -sammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Münzen, Edelmetalle und -münzen, Oldtimer, Yachten und Segelflugzeuge unter den Begriff des Verwaltungsvermögens. Zu § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG gehören nach Schuldenabzug verbliebene Finanzmittel. Dies ist keine abschließende Aufzählung der Bestandteile des Verwaltungsvermögens, wie sie in § 13b Abs. 4 ErbStG aufgeführt werden. Eine Ausnahme besteht für Vermögen, das ausschließlich und dauerhaft für die Altersversorgungsverpflichtungen verwendet wird. Es zählt nicht als Verwaltungsvermögen und ist deshalb begünstigt.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 60.

¹⁵⁵ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 63 f.

¹⁵⁶ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 81.

Abbildung 10: Durchführung des 90 %-Tests

	Summe der Vermögensgegenstände des sonstigen Verwaltungsvermögens
+	Summe der Finanzmittel
-	90% des Unternehmenswertes
<hr/>	
=	Saldo

Saldo positiv: Vermögen nicht begünstigt.

Saldo negativ: Vermögen begünstigt.

Eigene Abbildung, in Anlehnung an Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 63.

2.2.2.1.2. Verschonungsmodelle des begünstigten Vermögens

Mit der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde die 26 Mio. Euro Grenze eingeführt, um zwischen Verschonungsmodellen für kleine und große Unternehmen zu unterscheiden. Zur Prüfung der 26 Mio. Euro Schwelle wird eine zeitraumbezogene Betrachtung angewendet, wobei alle anfallenden Erwerbe begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden. Durch diese Vorgehensweise kann es dazu kommen, dass Erwerbe, die zuerst unterhalb der Grenze lagen, durch später anfallende Erwerbe die Schwelle im Nachhinein überschreiten.¹⁵⁷ In den folgenden Ausführungen werden zuerst die Verschonungsmöglichkeiten für Erwerbe unter 26 Mio. Euro dargelegt und im darauffolgenden Kapitel (2.2.2.2.) diejenigen für Großerwerbe über der 26 Mio. Euro Grenze.

Die Grundstruktur der Verschonungsmodelle für begünstigtes Vermögen unter 26 Mio. Euro besteht im deutschen Erbschaftsteuerecht grundlegend aus den beiden Verschonungsabschlagsmodellen, der Regelverschonung und der Optionsverschonung. In Ergänzung zu den beiden Grundelementen kann der gleitende Abzugsbetrag, die Stundung und der Vorwegabschlag in Anspruch genommen werden.

Die Regelverschonung gewährt nach § 13a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 ErbStG einen Verschonungsabschlag von 85 % auf das begünstigte Vermögen. Dies bedeutet, dass diese Summe steuerfrei gestellt wird. Die Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 10 ErbStG führt hingegen zu einem Verschonungsabschlag von 100 %.¹⁵⁸ Der Steuerpflichtige kann zwischen diesen beiden Steuerbegünstigungen wählen, wobei die

¹⁵⁷ Eisele, D. (2017a), S. 12.

¹⁵⁸ Gerrit, A., et al. (2016), S. 1.

Regelverschonung automatisch vorgenommen wird, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Dies wird vom Erbschaftsteuerfinanzamt geprüft. Die Optionsverschonung wird auf Antrag gewährt.¹⁵⁹ Beide Modelle sind an bestimmte Bedingungen in Folge der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages geknüpft.

Liegt der Erwerb unter der 26 Mio. Grenze, so wird vom Gesetzgeber von einer unwiderlegbaren Gefährdungsvermutung für die Mitarbeiter im Unternehmen ausgegangen. Die Arbeitsplätze gelten als durch die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gefährdet. Diesem Umstand wirken die Verschonungsregelungen entgegen, die das Ziel verfolgen die Arbeitsplätze im Unternehmen zu sichern. Für die Inanspruchnahme der Regel- und Optionsverschonung vor dem Hintergrund der Sicherung der Arbeitsplätze müssen gewisse Behaltens- und Lohnsummenregelungen durch den Erwerber eingehalten werden.¹⁶⁰ Bei der Regelverschonung mit einem Verschonungsabschlag von 85 % auf das begünstigte Vermögen gilt bis zu 10 % des Verwaltungsvermögens als unschädliches Verwaltungsvermögen und wird in der Begünstigung des Vermögens belassen (§ 13b Abs. 7 ErbStG). Der Betrag des Verwaltungsvermögens, der die 10 % übersteigt, unterliegt der Besteuerung. Es gilt hier eine Behaltensfrist von fünf Jahren, in denen der Betrieb / das Familienunternehmen fortgeführt werden muss.¹⁶¹

Laut § 13a Abs. 3 ErbStG ist außerdem für die Gewährung des Verschonungsabschlages entscheidend, dass die Summe der jährlichen Lohnsumme des Unternehmens innerhalb der fünf Jahre nach dessen Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Diese Grenze wird als Mindestlohnsumme bezeichnet. Zur Lohnsumme gehören alle Vergütungen, die an die Mitarbeiter im Wirtschaftsjahr in Form von Geld- oder Sachleistungen ausgegeben werden. Die Lohnsummenregelung ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme null Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als fünf Mitarbeiter beschäftigt.¹⁶² Die Lohnsummenregelung bestimmt sich außerdem nach der Zahl der Mitarbeiter. Bei einer Beschäftigtenzahl von sechs bis elf Mitarbeitern tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 % eine von 250 % und bei elf bis 15 Mitarbeitern gilt eine Mindestlohnsumme von 300 %. Wird die

¹⁵⁹ Dodenhoff, J. (2012), S. 19.

¹⁶⁰ Eisele, D. (2017a), S. 11.

¹⁶¹ Gerrit, A., et al. (2016), S. 1.

¹⁶² Eisele, D. (2017a), S. 15 f.

Mindestlohnsumme nicht eingehalten, so verringert sich der Verschonungsabschlag im gleichen prozentualen Verhältnis.¹⁶³

Bei der Optionsverschonung wird ein Verschonungsabschlag von 100 % auf das begünstigte Vermögen gewährt. Im Gegensatz zur Regelverschonung ist zu beachten, dass das schädliche Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % des begünstigten Vermögens ausmachen darf. Wird diese Grenze überschritten, bleibt bis zu einer Verwaltungsvermögensquote von bis zu 90 % nur die weitere Option der Regelverschonung. Überschreitet schädliches Verwaltungsvermögen auch die 90 %-Grenze für schädliches Verwaltungsvermögen, dann ist keine Verschonung des Vermögens mehr möglich.¹⁶⁴ Aufgrund der außerordentlichen Begünstigung sind bei der Optionsverschonung höhere Bestimmungen zu erfüllen. Diese werden in § 13a Abs. 10 ErbStG aufgeführt. Der Erwerber muss eine Behaltensfrist von sieben Jahren erfüllen und eine Mindestlohnsumme innerhalb der sieben Jahre nach Erwerb des Betriebes von 700 %. Bei einer Mitarbeiterzahl von sechs bis zehn Angestellten verringert sich die Mindestlohnsumme auf 500 %. Bei Unternehmen mit 11 bis 15 Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 565 %.¹⁶⁵ Die übrigen Lohnsummenbestimmungen gelten wie bei der Regelverschonung kongruent für die Optionsverschonung.

Vergleicht man die beiden aufgezeigten Verschonungsabschlagsmodelle fällt auf, dass die steuerliche Belastung durch die Optionsverschonung deutlich geringer ist, jedoch hier höhere Voraussetzungen zu erfüllen sind. Wird gegen die Behaltensfrist, die Lohnsummenkriterien oder gegen beide Bedingungen verstoßen, erfolgt eine anteilige Nachversteuerung.¹⁶⁶ Nach § 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG beschränkt sich der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlages, bei Verstoß gegen die Behaltensfrist, auf „den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht“. Dies bedeutet, dass der Wegfall des Verschonungsabschlages zeitanteilig erfolgt. Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, so ist der Verschonungsabschlag für den anderen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. Für die Jahre in denen keine schädliche Verfügung getroffen wurde, bleibt der Verschonungsabschlag erhalten.¹⁶⁷ Die Einhaltung der

¹⁶³ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 308.

¹⁶⁴ Weber, K., Reichthalhammer, F. (2017), S. 13.

¹⁶⁵ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3883; Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 308.

¹⁶⁶ Dodenhoff, J. (2012), S. 28 f.

¹⁶⁷ Wenhardt, C. (o. J.).

Lohnsummenregelung wird erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist von 5 Jahren (bzw. 7 Jahren bei Optionsverschönung) geprüft. Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 5 ErbStG verringert sich bei nicht Erreichen der Mindestlohnsumme der Verschönungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit im selben prozentualen Umfang, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wurde.¹⁶⁸

Abbildung 11: Überblick - Regel – und Optionsverschönung

	REGELVERSCHÖNUNG	OPTIONSVERSCHÖNUNG
Grundvoraussetzungen:		
› Verwaltungsvermögensgrenze	90 %	20 %
Rechtsfolgen:		
› Verschönungsabschlag	85 %	100 %
› Sofortbesteuerungsanteil	15 %	0 %
Folgevoraussetzungen:		
› Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
› Nachversteuerung	pro-rata-temporis-Regelung, d. h. Nachversteuerung des Erwerbs, soweit Behaltensfrist noch nicht abgelaufen ist	
› Lohnsummenfrist	5 Jahre	7 Jahre
› Abgestufte Lohnsumme je nach Mitarbeiterzahl	250–400 % (entspricht 50–80 % pro Jahr)	500–700 % (entspricht 71–100 % pro Jahr)
› Ausnahme von der Lohnsumme	Ausgangslohnsumme 0 Euro oder der Betrieb hat nicht mehr als 5 Beschäftigte	
› Nachversteuerung	rückwirkende Besteuerung in dem Umfang, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wird	

Abbildung: Ebner Stolz (2017), S. 4.

Der gleitende Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG dient der gezielten Förderung von kleinen Betrieben und wird ohne Antrag gewährt. Bei der Regelverschönung werden 85 % des Vermögens begünstigt und 15 % des Vermögens mit der Erbschaftsteuer belastet. Dieser übrige Teil des Vermögens wird durch die Regelung des gleitenden Abzugsbetrages nicht angesetzt, soweit dieser die Freigrenze von 150.000 Euro einhält. Der gleitende Abzugsbetrag wird um 50 % des 150.000 Euro überschreitenden Betrages gekürzt. Durch dieses Vorgehen verringert sich der gleitende Abzugsbetrag im Verhältnis zur Überschreitung der Freigrenze von 150.000 Euro.¹⁶⁹ Ab einem steuerpflichtigen Restwert von 450.000 Euro entfällt der Abzugsbetrag gänzlich. Bei der

¹⁶⁸ DATEV-Hilfe (2020).

¹⁶⁹ Eisele, D. (2017a), S. 13.

Regelverschonung entspricht dies einem Unternehmenswert von 3 Mio. Euro.¹⁷⁰ Der gleitende Abzugsbetrag wird nur einmal in zehn Jahren für Erwerbe von begünstigtem Vermögen derselben Person gewährt (§ 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Durch die Regelverschonung in Verbindung mit dem gleitenden Abzugsbetrag ist es möglich, dass Betriebe mit einem Unternehmenswert von bis zu 1 Mio. Euro völlig von der Erbschaftsteuer befreit werden.¹⁷¹

Abbildung 12: Gleitender Abzugsbetrag

Betriebsvermögen		2.000.000 €
- 85% Verschonungsabschlag		<u>1.700.000 €</u>
Verbleibender Wert		300.000 € (> 150.000€ Abzugsbetrag)
<u>Berechnung gleitender Abzugsbetrag:</u>		
Abzugsbetrag		150.000 €
Verbleibender Wert	300.000 €	
- Abzugsbetrag	<u>150.000 €</u>	
Übersteigender Wert	150.000 €	
Davon 50%	75.000 €	
		<u>- 75.000 €</u>
Gekürzter Abzugsbetrag		75.000 €
<u>Steuerpflichtiges Betriebsvermögen:</u>		
Wert vor Abzugsbetrag	300.000 €	
- gekürzter Abzugsbetrag	<u>75.000 €</u>	
Steuerpfl. Betriebsvermögen	225.000 €	

Eigene Abbildung; inhaltlich vergleiche STS-Moers (2015), S. 2.

Die Stundung nach § 28 ErbStG ist ein weiteres Modell der Verschonung, da die Steuerlast nicht vollständig bei der Erhebung gezahlt werden muss. Die Stundung ist anwendbar, wenn zum Erwerb begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehört. In diesem Fall kann die darauf entfallende Erbschaftsteuer gestundet werden.¹⁷² Mit der Möglichkeit der Stundung soll vermieden werden, dass der Betriebserhalt durch den Abzug der erforderlichen Mittel für die Begleichung der anfallenden Erbschaftsteuer gefährdet wird.¹⁷³ Auf Antrag kann die Erbschaftsteuer bis zu sieben Jahre gestundet

¹⁷⁰ Dodenhoff, J. (2012), S. 28.

¹⁷¹ Ramb, J. (2017a), S. 3527.

¹⁷² Eisele, D. (2017a), S. 74.

¹⁷³ Brüggemann, G., Stirnberg M. (2012), S. 966.

werden. Der erste Jahresbetrag wird ein Jahr nach der Festsetzung erhoben und ist bis dahin zinslos zu stunden. Zur Bestimmung der Jahresbeträge ab dem zweiten Jahr und für die Folgejahre sind §§ 234 und 238 AO anzuwenden. In diesem Zeitraum sind die Tilgungsbeträge ratenweise zu begleichen, die ein Sechstel des Stundungsbetrags darstellen. Alternativ zu § 28 ErbStG kann auch § 222 AO angewendet werden, wenn die Bedingungen des § 28 ErbStG nicht erfüllt sind. So ist eine Stundung auch zu allgemeinen Regeln möglich. Die Stundung kann aus verschiedenen Gründen beendet werden. Dies ist der Fall, wenn die Lohnsummen- oder Behaltensfrist nicht eingehalten oder erfüllt wird. Die durch den Verstoß anfallende Nachversteuerung ist nach § 28 ErbStG nicht stundungsfähig. Sollte der Erwerber den Betrieb oder einen Anteil daran veräußern oder übertragen, so endet die Stundung ebenfalls.¹⁷⁴

Der Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG stellt insbesondere für familiengeführte Unternehmen eine weitere Möglichkeit der Begünstigung der Erbschaftsteuer dar. Der Vorwegabschlag kann von familiengeführten Personen- und Kapitalgesellschaften genutzt werden. Sind die Restriktionen, die im Gesellschaftsvertrag des Betriebes verankert sind, laut dem Gesetzgeber typisch für Familienunternehmen, so kann von diesem Verschonungsregime Gebrauch gemacht werden. Zu diesen Restriktionen gehören zum einem Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen, Beschränkung der Übertragungsmöglichkeiten über Beteiligung an Personengesellschaft oder Verfügung über Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, Angehörige oder Familienstiftungen. Der Gesellschaftsvertrag muss außerdem für das Ausscheiden eines Gesellschafters eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung liegt.¹⁷⁵ Diese gesellschaftsvertraglichen Restriktionen müssen von den Gesellschaftern gelebt werden. Ist dies der Fall, kann vor der Wahl des Verschonungsmodelles wie auch vor der Prüfung auf Großerwerbe, der Vorwegabschlag in Höhe von der prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert, die im Gesellschaftsvertrag festgelegt ist, bis maximal 30 % gemäß § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG auf das begünstigte Vermögen in Anspruch genommen werden.¹⁷⁶

An dieser Stelle wird das Modell des Vorwegabschlages nur kurz angerissen, da sich das darauffolgende dritte Kapitel dieser Arbeit genauestens mit dem Vorwegabschlag wie auch dessen Voraussetzungen auseinandersetzt.

¹⁷⁴ Eisele, D. (2017a), S. 74 f.

¹⁷⁵ § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1,2,3 ErbStG

¹⁷⁶ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3890.

2.2.2.2. Besonderheiten Großerwerb

Übersteigt das erworbene Vermögen die Grenze laut § 13a Abs. 1 ErbStG von 26 Mio. Euro bei einem Betrachtungszeitraum von zehn Jahren, so stehen dem steuerpflichtigen Erwerber andere Verschonungsmodelle als bereits aufgezeigt zur Verfügung. Dieser hat bei Erwerb von Großvermögen die Möglichkeit zwischen der Begünstigung gemäß § 13c ErbStG und § 28a ErbStG, dem Abschmelzmodell und der Verschonungsbedarfsprüfung, zu wählen. Diese Verschonungsmodelle sind nur anwendbar, sofern es sich bei dem Erwerb um begünstigtes Vermögen handelt.¹⁷⁷ Vor der Erbschaftsteuerreform 2016 musste kein Nachweis über den Bedarf der Verschonung erbracht werden. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 waren die bisherigen Regelungen des §§ 13a, 13b ErbStG unverhältnismäßig, da der begünstigte Erwerb großer betrieblicher Vermögen, über den Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen hinaus, ohne eine Bedürfnisprüfung erfolgte. Nach dieser Maßgabe bestimmt nach der Reform der § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Prüfschwelle von 26 Mio. Euro für die Verschonung von begünstigtem Vermögen. Die Höhe der Prüfschwelle von 26 Mio. Euro orientiert sich an den in § 19 Abs. 1 ErbStG geregelten Steuertarifstufen. Hiernach wird der höchste Steuersatz bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 26 Mio. Euro erhoben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass nur ein Prozent der Erwerbe diese Grenze überhaupt überschreiten.¹⁷⁸ Laut den Erhebungen des Statistischen Bundesamtes zu unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtigen Erwerben nach dem Wert der Erwerbe vor Abzug von Befreiungen der Jahre 2017 und 2018 liegt der Großteil (circa 90 %) der Erwerbe zwischen 10.000 Euro und 2,5 Mio. Euro. Aufgrund dieser Ergebnisse des Statistischen Bundesamtes kann die Änderung durch den Gesetzgeber nachvollzogen werden. In jedem Fall ist aber auch zu beachten, dass es in diesen Jahren auch Erwerbe über 26 Mio. Euro gab, die der Gesetzgeber mit einbeziehen sollte.¹⁷⁹

Die Regelungen für das Abschmelzmodell gemäß § 13c ErbStG sind im Zusammenhang mit den Instrumenten der Regel- und Optionsverschonung zu sehen und kommen zur Anwendung, wenn die Grenze von 26 Mio. Euro überschritten ist.¹⁸⁰ Das Abschmelzmodell wird auch als Verschonungsabschlag bezeichnet, da die Grundzüge

¹⁷⁷ Gerrit, A., et al. (2016), S. 3.

¹⁷⁸ Ramb, J. (2017a), S. 3527 f.

¹⁷⁹ Statistisches Bundesamt (2018); Statistisches Bundesamt (2019).

¹⁸⁰ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3885.

der Regel- beziehungsweise Optionsverschonung beibehalten werden. Das Abschmelzmodell wird nur auf Antrag des Erwerbers auf begünstigtes Vermögen gewährt. Dieser Antrag ist unwiderruflich, nachdem er einmal gestellt wurde. Aus diesem Grund müssen vor Antragstellung die Alternativen genau geprüft werden.¹⁸¹ Wird die Prüfschwelle von 26 Mio. Euro überschritten, so verringert sich der Verschonungsabschlag bei dem jeweiligen Modell um einen Prozentpunkt für jede volle 750.000 Euro, die die 26 Mio. Euro Grenze übersteigen. Ab einem Wert des begünstigten Vermögens von 89.750.000 Euro beträgt der Verschonungsabschlag beim Abschmelzmodell mit Regelverschonung null Prozent. Die Abschmelzzone bei der Optionsverschonung endet bei einem Wert von 90 Mio. Euro. Erwerbe über 90 Mio. Euro haben noch die Möglichkeit, die Verschonungsbedarfsprüfung durchzuführen. Bei Anwendung der Optionsverschonung von 100 % muss der Steuerpflichtige zwei Anträge stellen, zum einen für das Abschmelzmodell und zum anderen für die Optionsverschonung.¹⁸²

Abbildung 13: Abschmelzmodell (Regel- und Optionsverschonung)

Erwerb begünstigtes Vermögen	Verschonungsabschlag			
	Regelverschonung		Optionsverschonung	
	Verschonung	Steuerpfl. Erwerb	Verschonung	Steuerpfl. Erwerb
5.000.000,00 €	85%	750.000,00 €	100%	0,00 €
10.000.000,00 €	85%	1.500.000,00 €	100%	0,00 €
20.000.000,00 €	85%	3.000.000,00 €	100%	0,00 €
26.749.999,00 €	85%	4.012.499,85 €	100%	0,00 €
26.750.000,00 €	84%	4.280.000,00 €	99%	267.500,00 €
30.000.000,00 €	80%	6.000.000,00 €	95%	1.500.000,00 €
40.000.000,00 €	67%	13.200.000,00 €	82%	7.200.000,00 €
50.000.000,00 €	53%	23.500.000,00 €	68%	16.000.000,00 €
60.000.000,00 €	40%	36.000.000,00 €	55%	27.000.000,00 €
70.000.000,00 €	27%	51.100.000,00 €	42%	40.600.000,00 €
80.000.000,00 €	13%	69.600.000,00 €	28%	57.600.000,00 €
89.750.000,00 €	0%	89.750.000,00 €	15%	76.287.500,00 €
90.000.000,00 €	0%	90.000.000,00 €	0%	90.000.000,00 €

Eigene Abbildung; inhaltlich vergleiche Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 387.

Die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG stellt eine Ergänzung zum Abschmelzmodell dar, da dieses nur bis zu einem Erwerb von 90 Mio. Euro in Betracht

¹⁸¹ Eisele, D. (2017a), S. 70.

¹⁸² Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3887.

kommt. Die Verschonungsbedarfsprüfung kann jedoch schon ab der Grenze von 26 Mio. Euro angewandt werden.¹⁸³ Die Idee hierzu stammt aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014, wobei eine individuelle Bedürfnisprüfung bei Verschonung von Großvermögen gefordert wird. Wie auch das Abschmelzmodell ist die Verschonungsbedarfsprüfung nur auf begünstigtes Vermögen und auf Antrag anzuwenden. Die anfallende Erbschaftsteuer wird hier teilweise oder vollständig erlassen, soweit der Erbe oder Beschenkte nicht in der Lage ist, die Steuerschuld aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Unter das verfügbare Vermögen fallen hier zu 50 % das nicht begünstigte übertragene Vermögen und zu 50 % das bestehende Privatvermögen.¹⁸⁴ Die Bestimmung der Prüfschwelle für den Verschonungsbedarf zielt auf den Wert des begünstigten Vermögens ab, das zum Erwerb gehört und nicht auf die Größe des Betriebs.¹⁸⁵ Ein Verschonungsbedarf besteht dann, wenn 50 % des verfügbaren Vermögens nicht ausreichend sind, um die Steuerschuld vollständig zu begleichen.¹⁸⁶ Bei Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung muss 50 % des verfügbaren Vermögens zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld auf das begünstigte Vermögen eingesetzt werden, eine darüber hinausgehende Steuerschuld wird erlassen.¹⁸⁷ Dieser individuell zu ermittelnde Steuererlass ist an die Behaltens- und Lohnsummenregelungen der Optionsverschonung geknüpft. Außerdem ist zur Prüfung des verfügbaren Vermögens auch Vermögen heranzuziehen, das innerhalb von zehn Jahren nach Entstehung der Steuer durch Schenkung oder von Todes wegen an den Erwerber übertragen wurde.¹⁸⁸ Hat der Steuerpflichtige bereits einen Antrag auf das Abschmelzmodell gestellt, so findet die Verschonungsbedarfsprüfung keine Anwendung, da dieser Antrag unwiderruflich ist.¹⁸⁹

Beim Vergleich der beiden Verschonungsmodelle bei Großvermögen wird ersichtlich, dass die Verschonungsbedarfsprüfung einen erbschaftsteuerlichen Vorteil gegenüber dem Abschmelzmodell darstellt. Das Abschmelzmodell wird bei steigendem begünstigtem Vermögen immer unattraktiver, da der Verschonungsabschlag sich immer weiter verringert bis er bei 90 Mio. Euro bei null Prozent angelangt ist. Bei Vermögen über 90 Mio. Euro gibt es somit nur die Möglichkeit, eine Begünstigung durch die

¹⁸³ Eisele, D. (2017a), S. 76.

¹⁸⁴ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3886.

¹⁸⁵ Eisele, D. (2017a), S. 76.

¹⁸⁶ Gerrit, A., et al. (2016), S. 4.

¹⁸⁷ Meichelbeck, H., Frenzel, B. (2016).

¹⁸⁸ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3886.

¹⁸⁹ Eisele, D. (2017a), S. 86.

Verschonungsbedarfsprüfung zu erlangen. Sollte der Erwerb jedoch zwischen 26 Mio. Euro und 90 Mio. Euro liegen, ist zu beachten, dass bei der Verschonungsbedarfsprüfung die Gefahr der rückwirkenden Besteuerung innerhalb der nächsten zehn Jahre nach Steuerentstehung besteht. Außerdem muss der Steuerpflichtige sich hier bewusst sein, dass zur Prüfung des Verschonungsbedarfs das gesamte Privatvermögen offengelegt werden muss.¹⁹⁰

3. Erbschaftsteuerliche Verschonung der Familienunternehmen

3.1. Der Vorwegabschlag

3.1.1. Grundlegendes

Durch die Erbschaftsteuerreform 2016 wurde neben den Verschonungsmodellen des begünstigten Vermögens für jede Art von Betriebsvermögen, mit dem § 13a Abs. 9 ErbStG eine Verschonungsregelung eingeführt, die speziell bei Familienunternehmen zur Anwendung kommt.¹⁹¹ Gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG hat der Erwerber von Gesellschaftsanteilen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, die als Familienunternehmen identifiziert sind, die Möglichkeit unter gewissen Voraussetzungen den sogenannten Vorwegabschlag oder auch Vorababschlag in Höhe von bis zu 30 % auf das begünstigte Vermögen vorzunehmen.¹⁹²

Für die Regelung der Verschonung ist der Gesellschaftsvertrag beziehungsweise die Satzung des Unternehmens essenziell. Sind die Restriktionen, die im Gesellschaftsvertrag verankert sind laut dem Gesetzgeber typisch für Familienunternehmen, so kann vom Vorwegabschlag rückwirkend seit dem 01.07.2016 Gebrauch gemacht werden.¹⁹³ Restriktionen sind charakteristisch für Familienunternehmen, da diese Art von Unternehmen auf eine langfristige Sicht mit Fortführungswillen ausgerichtet ist. Aus diesem Grund wird bei Familienunternehmen häufig der freie Handel von Gesellschaftsanteilen ausgeschlossen. Bei großen Familienunternehmen lassen sich zusätzlich Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen in den Gesellschaftsverträgen finden.¹⁹⁴ Um den Vorwegabschlag gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG

¹⁹⁰ Bäuml, S., Kummer, S. (2016), S. 3888, 3893.

¹⁹¹ Ramb, J. (2017a), S. 3521.

¹⁹² Ramb, J. (2017b), S. 3593.

¹⁹³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 7.

¹⁹⁴ Löcherbach, S. (2023), Rn. 181.

anzuwenden, muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung drei bestimmte Restriktionen enthalten. Eine Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung, eine Verfügungsbeschränkung und eine Abfindungsrestriktion. Die Entnahme oder Ausschüttung ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG auf „höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt“. Diese Formulierung wirft zahlreiche Fragen auf, die im nächsten Kapitel bei der Behandlung der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag genau beleuchtet werden.¹⁹⁵ Die zweite gesellschaftsvertragliche Beschränkung, die im Gesellschaftsvertrag des Familienunternehmens enthalten sein muss, ist die Verfügungsbeschränkung über Anteile an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften auf Mitgesellschafter, Angehörige oder Familienstiftungen gemäß § 13a Abs. 9 Nr. 2 ErbStG. In § 13a Abs. 9 Nr. 3 ErbStG ist die dritte Restriktion zur Anwendung des Vorwegabschlags geregelt. Im Gesellschaftsvertrag muss eine Abfindungsregelung enthalten sein, die für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Abfindung vorsieht, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder dem Anteil an der Kapitalgesellschaft liegt. Diese Vorgaben müssen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Sie müssen also von allen Gesellschaftern gelebt werden und nicht nur formal vereinbart worden sein.¹⁹⁶ Des Weiteren müssen die gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Restriktionen für einen Zeitraum von zwei Jahren vor der Steuerentstehung und für 20 Jahre danach kumulativ bestehen und eingehalten werden.¹⁹⁷ Der Vorwegabschlag des § 13a Abs. 9 ErbStG ist nicht für Familienunternehmen jeglicher Gesellschaftsform zugänglich. Im Gesetz selbst werden hier an verschiedenen Stellen die Personen- und Kapitalgesellschaften explizit erwähnt. Das Gesetz schreibt vor, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die Beschränkungen zur Entnahme, Verfügung und Abfindung enthalten muss. Es ist nicht ausreichend, wenn die gesetzlichen Vorgaben, ohne Niederschrift in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag, von den Gesellschaftern eingehalten werden. Weiterhin ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung auch nicht anzuerkennen, wenn diese Restriktionen in einer ergänzenden Vereinbarung, wie etwa einer Poolvereinbarung zu finden sind. Sie sind

¹⁹⁵ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5.

¹⁹⁶ Eisele, D. (2017b), S. 2673.

¹⁹⁷ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

somit zwingend im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung zu verankern.¹⁹⁸ Da nicht jede Gesellschaftsform eine Satzung beziehungsweise einen Gesellschaftsvertrag vorsieht, sind diese Familienunternehmen von vornherein von der Anwendung des Vorwegabschlages ausgeschlossen. Wie bereits im empirischen Teil des zweiten Kapitels über Familienunternehmen dargelegt, besteht der Großteil der Familienunternehmen in der Form eines Einzelunternehmens. Das Problem für die Anwendung des § 13a Abs. 9 ErbStG besteht darin, dass Einzelunternehmen regelmäßig keine Gesellschaftsverträge haben. Die Finanzverwaltung löst dieses Problem im Verwaltungserlass zur Erbschaftsteuer vom 22.06.2017 in Abschnitt 13a.19 Abs. 1 Satz 4 AEErbSt¹⁹⁹, indem sie Einzelunternehmen schlicht aus dem Kreis der Berechtigten für den Vorwegabschlag ausschließt.²⁰⁰ Der Verwaltungserlass zur Erbschaftsteuer vom 22.06.2017 gilt bundeseinheitlich mit Ausnahme von Bayern. Dieser koordinierte Ländererlass sollte nach der Erbschaftsteuerreform zur Konkretisierung der §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG bundeseinheitlich gefunden werden. Jedoch legte Bayern einen sogenannten Ministerpräsidentenvorbehalt ein. Dies hatte zur Folge, dass die Regelungen des Ländererlasses für die Finanzverwaltung verpflichtend sind, nicht jedoch in Bayern. Diese Situation konnte bis 2017 zu einer uneinheitlichen Rechtsanwendung führen.²⁰¹ Am 14.11.2017 verfügte die bayerische Finanzverwaltung, dass sich jeder Steuerpflichtige auf den Ländererlass berufen kann. Der Bundesrat hat am 11.10.2019 der von Bundesministerium der Finanzen (BMF) und den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmten Erbschaftsteuer-Richtlinie zugestimmt, die ab 21.08.2019 einheitlich zur Anwendung auf alle Erbfälle kommt.²⁰²

Gleiches wie für Einzelunternehmen gilt auch für Anteile an einer Aktiengesellschaft, da laut der Finanzverwaltung das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt. Auch diese gehören nicht zum Kreis der Berechtigten für die Anwendung des Vorwegabschlages.²⁰³ Somit können Familienunternehmen in der Form eines Einzelunternehmens und einer Aktiengesellschaft keinen Gebrauch des Vorwegabschlages machen, da bei diesen Gesellschaftsformen keine Restriktionen möglich sind. Erwerber von Beteiligungen oder Anteilen an Familienunternehmen in

¹⁹⁸ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5.

¹⁹⁹ Übernommen in R E 13a.20 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

²⁰⁰ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

²⁰¹ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

²⁰² IHK München und Oberbayern (o. J.).

²⁰³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 182.

Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, die als begünstigtes Vermögen gelten, haben im Gegensatz dazu Anspruch auf den Vorwegabschlag.²⁰⁴ Der Ausschluss einzelner Familienunternehmen einer bestimmten Rechtsform aus dem Begünstigungskreis kann nicht als rechtsformneutral angesehen werden. Außerdem ist dieser Ausschluss nicht im Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG angelegt.²⁰⁵

Der Vorwegabschlag wurde mit dem neuen Erbschaftsteuergesetz rückwirkend zum 01.07.2016 eingeführt. Grund hierfür war, dass der Gesetzgeber von einem erhöhten Bedürfnis der steuerlichen Verschonung bei bestimmten Familienunternehmen ausgegangen ist, da diese aufgrund von gesellschaftsvertraglichen Restriktionen nicht frei über das erworbene Vermögen verfügen können. Als erster Lösungsansatz hatte die Bundesregierung zunächst die Verdopplung der Prüfschwelle für Großverträge von 26 Mio. Euro auf 52 Mio. Euro vorgeschlagen, sofern der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des Unternehmens Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthält. In der Stellungnahme des Bundesrats vom September 2015 wurde nicht näher auf diese geplante Neuregelung eingegangen. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren hat sich die Neuregelung zur besonderen Verschonung von Familienunternehmen jedoch nochmals grundlegend geändert. Die einst vorgesehene Verschonung durch die Verdopplung der Prüfschwelle des Großvertrages war kein Bestandteil des vom Bundestag beschlossenen Gesetzes vom Juni 2016. Anstatt dessen wurde hier als Verschonung der Vorwegabschlag für Familienunternehmen eingeführt.²⁰⁶ Grund für die besondere Verschonung von Familienunternehmen mit gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen ist, dass hierdurch der Umstand berücksichtigt werden soll, dass der gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile aufgrund der Restriktionen, die im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung verankert sind, aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verwertbar ist.²⁰⁷ Eine Verfügungsbeschränkung ist in diesem Fall als ein persönliches Verhältnis anzusehen, das sich in der Person des Steuerpflichtigen oder des Rechtsvorgängers begründet. Persönliche Verhältnisse können sich nach § 9 Abs. 3 BewG Verfügungsbeschränkungen nicht auf den gemeinen Wert auswirken. Der Vorwegabschlag soll diesen Umstand berücksichtigen.²⁰⁸ Außerdem erhöht sich das Verschonungsbedürfnis von Erwerbern begünstigten Vermögens, da die

²⁰⁴ Eisele, D. (2017b), S. 2673 f.

²⁰⁵ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

²⁰⁶ Wachter, T. (2016), S. 1169 f.

²⁰⁷ Löcherbach, S. (2023), Rn. 7.

²⁰⁸ Wachter, T. (2016), S. 1170.

gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen dazu führen, dass der objektive gemeine Wert der erworbenen Anteile subjektiv für den Erwerber wirtschaftlich nicht verfügbar ist. Über das erworbene Vermögen beziehungsweise die Gesellschaftsanteile kann durch die Restriktionen nicht frei verfügt werden. Ziel des Gesetzgebers ist es, diese Umstände durch die Steuerbefreiung mit dem Vorwegabschlags auf der Ebene der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen.²⁰⁹

Der Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG wird vor den allgemein zur Wahl stehenden Verschonungsmodellen, der Regel- oder Optionsverschonung wie auch vor dem Abschmelzmodell und der Verschonungsbedarfsprüfung, gewährt. Aus diesem Grund wird er auch als Vorababschlag bezeichnet. Der Wertabschlag reduziert die Bereicherung des Erwerbers bezogen auf das begünstigte Vermögen und gilt unabhängig von der 26 Mio. Euro Prüfschwelle für Großerwerbe. Ein Antrag des Erwerbers ist nicht erforderlich, der Abschlag wird automatisch berücksichtigt.²¹⁰ Bestimmt durch den Anwendungsvorrang des Vorwegabschlages, ist auch die Grenze für Großerwerbe von 26 Mio. Euro erst nach der Verringerung des Wertes des begünstigten Vermögens um den sich im Einzelfall ergebenden Vorwegabschlag zu prüfen.²¹¹ Dieser Anwendungsvorrang kann im Einzelfall den Vorteil mit sich bringen, dass durch die primäre Anwendung des Vorwegabschlages auf das begünstigte Vermögen, von Familienunternehmen mit gesellschaftsvertraglichen Restriktionen, die Prüfschwelle für Großerwerbe von 26 Mio. Euro doch nicht überschritten wird. Somit hätte der Erwerber hier die Option die Verschonungsmodelle der Regel- und Optionsverschonung in Anspruch zu nehmen, da das begünstigte Vermögen durch den vorrangigen Abzug des Vorwegabschlages nicht als Großerwerb gilt.²¹² Durch die Begrenzung des Vorwegabschlages auf das begünstigte Vermögen wird nur bei der Regelverschonung die unmittelbare Steuerlast verringert. Der Vorwegabschlag wirkt sich hierbei auch auf die später erhobene Nachversteuerung aus. Diese wird bei Verstoß gegen die Voraussetzungen (Behaltensfrist und Mindestlohnsumme) der Verschonungsmodelle fällig. Bei der Optionsverschonung wird im Vergleich zur Regelverschonung nur das Nachsteuerrisiko reduziert, da hier bereits ein Verschonungsabschlag von 100 % gewährt wird. Bei Überschreitung der 26 Mio. Euro Grenze gilt der Erwerb als Großerwerb. Es

²⁰⁹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 181.

²¹⁰ Löcherbach, S. (2023), Rn. 181 ff.

²¹¹ Eisele, D. (2017b), S. 2673.

²¹² Löcherbach, S. (2023), Rn. 183.

reduziert sich die Abschmelzung des Verschonungsabschlages aufgrund des geminderten Wertes des begünstigten Vermögens.²¹³

Laut dem Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG ist der Vorwegabschlag eindeutig nur auf das begünstigte Vermögen anzuwenden. Das Verwaltungsvermögen ist jedoch seit der Erbschaftsteuerreform 2016 nach Abzug eines Freibetrags von 10 % in voller Höhe zu versteuern.²¹⁴ In der Regel ist es jedoch so, dass auch das nicht begünstigte Vermögen den gesellschaftsvertraglichen Restriktionen unterliegt.²¹⁵ Weiterhin geht aus Satz 2 des § 13a Abs. 9 ErbStG die Einschränkung hervor, dass die Begünstigung mittels Vorwegabschlag nur für verfügungsbeschränkte Teile des begünstigten Vermögens zur Verfügung steht. Gelten die Beschränkungen des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG nur für einen Teil des begünstigten Vermögens, ist der Abschlag von bis zu 30 % nur auf diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. Somit findet der Vorwegabschlag nur bei begünstigtem Vermögen, das den gesellschaftsvertraglichen Restriktionen unterliegt, Anwendung. Auf diese Begebenheit des § 13a Abs. 9 ErbStG ist besonders bei Übertragungen von Beteiligungen einer Personengesellschaft zu achten, bei der die Beschränkungen regelmäßig nur auf das Gesamthandsvermögen zutreffen, nicht jedoch auf das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Laut R E 13a.20 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2019 ist für die Anwendung des Vorwegabschlages in diesen Fällen zusätzlich das begünstigte Vermögen nur bezogen auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu ermitteln.²¹⁶ Somit kann vom Vorwegabschlag immer nur Gesamthandsvermögen, nicht jedoch Sonderbetriebsvermögen profitieren. Zur erbschaftsteuerlichen Optimierung könnte daher im Einzelfall die Überführung von Sonderbetriebsvermögen in Gesamthandsvermögen in Betracht gezogen werden. Zu beachten wäre hierbei, ob für eine solche Art von Überführungen die zweijährige Frist des § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG gilt, die besagt, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 des § 13a Abs. 9 ErbStG zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen müssen. Im Satz 1 sind jedoch neben den gesellschaftsvertraglichen Restriktionen und dass es sich um begünstigtes Vermögen handeln muss, keine weiteren Voraussetzungen festgehalten. Fraglich bleibt folglich, ob das überführte „junge Gesamthandsvermögen“ erst nach Vorliegen von zwei Jahren vom Vorwegabschlag berücksichtigt wird.²¹⁷

²¹³ Holtz, M. (2016), S. 3754.

²¹⁴ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 9.

²¹⁵ Löcherbach, S. (2023), Rn. 183.

²¹⁶ Eisele, D. (2017b), 2675 f.

²¹⁷ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 9.

Die Höhe des Vorwegabschlages wird in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG definiert und entspricht der tatsächlichen prozentualen Minderung der Abfindung, laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung, gegenüber dem gemeinen Wert (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG). In anderen Worten bedeutet dies, um wieviel Prozent die vorgesehene Höhe der Abfindung unter dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung liegt. Die Höhe des Abschlags darf hierbei 30 % nicht übersteigen.²¹⁸ Die maximale Höhe des Vorwegabschlages hat der Gesetzgeber dabei an die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zur Wirksamkeit der Höhe einer Abfindung unter dem gemeinen Wert angelehnt. Diese besagt, dass die Wirksamkeit von Abfindungsbeschränkungen nur anerkannt wird, sofern diese auf höchstens 30 % des gemeinen Werts beschränkt ist.²¹⁹ Bei der Berechnung der Höhe des Vorwegabschlages bleiben Restriktionen der Entnahme oder Ausschüttung und der Verfügungsmöglichkeiten nach R E 13a.20 Abs. 5 Satz 3 ErbStR 2019 unberücksichtigt. Sollte die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen, in Abhängigkeit vom Grund des Ausscheidens des Gesellschafters beinhalten, statuiert die Finanzverwaltung eine vereinfachte Regelung. Somit ist gemäß R E 13a.20 Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2019 die höchste in Betracht kommende Abfindung für die Berechnung der Höhe des Vorwegabschlages maßgebend.²²⁰ Wenn von einem maximalen Vorwegabschlag bei Familienunternehmen mit gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen in Höhe von 30 % ausgegangen wird, wäre die Anwendung der Regel- oder Optionsverschonung bei einem Großerwerb mit einem begünstigten Vermögen von bis zu rund 37 Mio. Euro unter Umständen möglich, da durch die maximale Höhe des Vorwegabschlages von 30 % der Wert des begünstigten Vermögens unter die Wertgrenze von 26 Mio. Euro für Großerwerbe fällt.²²¹ Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ist der Vorwegabschlag auch im Falle der Optionsverschonung anwendbar. Die beiden Regelungen können demnach parallel Anwendung finden, auch wenn beide Instrumente zusammen zu einer Vollverschonung des begünstigten Vermögens führen. Zu beachten sind hier die unterschiedlichen Voraussetzungen und Behaltensregelungen.²²²

²¹⁸ Eisele, D. (2017b), S. 2676.

²¹⁹ Stetten, C., et al. (2016), S. 38.

²²⁰ Eisele, D. (2017b), S. 2676.

²²¹ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717.

²²² R E 13a.20 Abs. 1 Satz 7 und 8 ErbStR 2019.

3.1.2. Voraussetzungen

3.1.2.1. Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen

Auf Grundlage des gerade gegebenen Überblicks über den Verschonungsabschlag für Familienunternehmen, werden nun im Folgenden die Voraussetzungen für die Anwendung dargelegt. Der Gesetzgeber ermöglicht rückwirkend zum 01.07.2016 die Inanspruchnahme des Vorwegabschlages für Familienunternehmen unter der Voraussetzung, dass in deren Satzung oder Gesellschaftsvertrag drei Bestimmungen enthalten sind. Es müssen Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen sowie Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen gesellschaftsvertraglich oder satzungsmäßig verankert sein, damit der Vorwegabschlag auf begünstigtes Vermögen Anwendung finden kann.²²³

Beginnend mit der ersten Voraussetzung, den Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkungen, werden die drei Bedingungen für den Vorwegabschlag aufeinander folgend behandelt. Die Voraussetzung der Ausschüttungs- und Entnahmerestriktion ist in § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG festgehalten. Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung vorsehen, dass „die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken; 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“.²²⁴

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 04.11.2016 wurden die Regelungen für die Ausschüttungs- und Entnahmerestriktion als Voraussetzung für den Vorwegabschlag mehrmals abgeändert. Im Juni 2015 sah der Gesetzesentwurf der Bundesregierung vor, dass die Ausschüttungen und Entnahmen durch den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung nahezu vollständig beschränkt werden sollen. Dieser Vorschlag wurde als zu ungenau bewertet, worauf in der beschlossenen Gesetzesfassung des Bundestages vom

²²³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 182.

²²⁴ § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG.

Juni 2016 die Formulierung „nahezu vollständig beschränkt“, ersatzlos gestrichen wurde. Durch diese unbestimmte Formulierung wäre jede Art von Beschränkung genügend gewesen. Hierauf legte der Bundesrat im Juli 2016 sein Veto ein und forderte im gleichen Schritt eine Mindestquote an Ausschüttung beziehungsweise Entnahme. Durch das Vermittlungsverfahren wurde die jetzige Höchstgrenze von 37,5 % festgelegt. Eine betragsmäßige Begrenzung ist somit nicht vorgesehen.²²⁵

Die Gesetzesformulierung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG wirft einige Fragen auf, die auch im koordinierten Ländererlass nicht vollständig beantwortet werden. Zum einen wählt der Gesetzgeber einem dem Steuerrecht bisher unbekanntem Begriff – „den steuerrechtlichen Gewinn“ – als Ausgangsgröße für diese Regelung. Unklar ist, wie dieser Begriff zu verstehen und auszulegen ist. Es könnte sich um den Gewinn nach der Steuerbilanz oder auch den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten handelsrechtlichen Gewinn handeln. Fraglich ist folglich auch, ob hierbei außerbilanzielle Gewinnkorrekturen zu berücksichtigen sind.²²⁶ Die Erbschaftsteuer-Richtlinie 2019 hat hier geklärt, dass es sich beim Begriff des steuerrechtlichen Gewinns um einen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG handelt.²²⁷ Bei der Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns sind außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen zu berücksichtigen.²²⁸ Die Erbschaftsteuer-Richtlinie 2019 regelt weiterhin, dass bei Personengesellschaften die Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben sollen.²²⁹ Hiernach unterliegen Sonderbetriebseinnahmen wie zum Beispiel Tätigkeitsvergütungen oder Darlehenszinsen bei Personengesellschaften nicht den Entnahmebeschränkungen. Bei Kapitalgesellschaften kommt es beim steuerrechtlichen Gewinn demnach nicht auf das zu versteuernde Einkommen im Sinne des R 7.1 KStR an, sondern auf den Gewinn laut Steuerbilanz beziehungsweise den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten handelsrechtlichen Gewinn.²³⁰ Bei dieser Regelung ist darauf aufmerksam zu machen, dass die bestehenden Gesellschaftsverträge oder Satzungen der Unternehmen auf den handelsrechtlichen Gewinn bei der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung abgestellt sind. Nachdem § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG auf die Entnahme und Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns abzielt, dürfte zu einer Anpassung der

²²⁵ Wachter, T. (2016), S. 1171.

²²⁶ Löcherbach, S. (2023), Rn. 187.

²²⁷ R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStR 2019.

²²⁸ Löcherbach, S. (2023), Rn. 187.

²²⁹ R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

²³⁰ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5.

Gesellschaftsverträge wahrscheinlich zu raten sein.²³¹ In der Erbschaftsteuer-Richtlinie wird diesem Umstand Rechnung getragen und geregelt, dass im Falle der Ausrichtung des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung auf den handelsrechtlichen Gewinn, dies unschädlich ist, wenn die nach § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG genannte Grenze bezogen auf den steuerrechtlichen Gewinn offensichtlich nicht überschritten wird.²³² Somit ist auch geklärt, dass Beteiligungserträge bei Personen- und Kapitalgesellschaften den steuerrechtlichen Gewinn als Ausgangsgröße erhöhen. Es ist zu beachten, dass Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkungen sich nach dem aktuellen Gesetzesstand auf den Gewinn der Gesellschaft beziehen, deren Anteile übertragen werden (Muttergesellschaft). Dies stellte die Finanzverwaltung nochmals fest. Die Gewinnausschüttung beziehungsweise -thesaurierung auf Ebene von Tochter- und Enkelgesellschaft ist nicht relevant, da keine konsolidierte Betrachtung stattfindet.²³³ Im Gesetzgebungsverfahren war dies nicht in dieser Weise geplant gewesen und in einer Protokollerklärung wurde hierzu auch eine Gesetzesänderung in Aussicht gestellt.²³⁴ Diese Änderung soll die Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen nicht auf der Basis des Gewinns der Muttergesellschaft, sondern auf Grundlage des konsolidierten Ergebnisses der Unternehmensgruppe festlegen.²³⁵ Bis dato sind die erwirtschafteten Gewinne in einer Unternehmensgruppe nur von Bedeutung, sofern diese in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft aufgenommen sind. Hier ergibt sich ein Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Bei einer Unternehmensgruppe rein aus Personengesellschaften führt dies im Ergebnis zu keinem Unterschied, weil die Gewinne von Tochtergesellschaften bei dieser Konstruktion, unabhängig von einer Entnahme im entsprechenden Jahr, den Gewinn der Steuerbilanz der Muttergesellschaft vergrößern. Anders verhält es sich bei Unternehmensgruppen mit Tochterkapitalgesellschaften. Hier kann es durch deren Gewinne zu signifikanten Verzerrungen kommen. In nahezu jedem Fall erhöhen die Gewinne von Tochterkapitalgesellschaften den Gewinn der Muttergesellschaft nur dann, falls diese ausgeschüttet werden. Hierbei ist es unerheblich, ob die Muttergesellschaft in Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft organisiert ist. Will man jedoch sicherstellen, dass die Gewinne der Tochterkapitalgesellschaft zur Entnahme durch die Gesellschafter bei der Muttergesellschaft in den Schranken des § 13a

²³¹ Eisele, D. (2017b), S. 2674 f.

²³² R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR 2019.

²³³ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²³⁴ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5.

²³⁵ Löcherbach, S. (2023), Rn. 188.

Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG verfügbar sind, so müssten nicht nur die 37,5 %, sondern der gesamte Gewinn an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Besonders im Falle einer Muttergesellschaft in Form einer Personengesellschaft wäre diese Gestaltung finanzwirtschaftlich und ertragsteuerlich nicht förderlich. Außerdem stellt sich das Problem, dass der ausgeschüttete Gewinn den steuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft erst im Folgejahr erhöht.²³⁶

Gemäß § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ist die Ausgangsgröße des steuerrechtlichen Gewinnes dann „um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“ zu kürzen. Ausschlaggebend für die „Steuern vom Einkommen“ dürften die individuellen Steuerbelastungen des jeweiligen Gesellschafters sein.²³⁷ Hierbei ergibt sich das Problem, dass bei der individuellen Steuerbelastung die ausschlaggebenden Größen, Steuersatz und Steuerbetrag, je nach Gesellschafter verschieden sind und jährlichen Schwankungen unterliegen. Unter diesen Aspekten ist die gewählte Formulierung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG misslich, da der zulässige Umfang für Entnahmen und Ausschüttungen von der schwankenden individuellen Steuerlast des einzelnen Gesellschafters abhängig ist.²³⁸ Bei der individuellen Steuerbelastung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nicht geklärt, ob der Durchschnittssteuersatz des Gesellschafters oder der Grenzsteuersatz (hier der Spitzensteuersatz) für die Differenz zwischen dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte und seinen sonstigen Einkünften ausschlaggebend ist. Des Weiteren ergeben sich bei Personengesellschaften im Hinblick auf die Gewerbesteuer Schwierigkeiten bei der Auslegung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG. Die Abführung der Gewerbesteuer durch die Personengesellschaft stellt eine Entnahme des Gesellschafters gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar und ist demnach wohl auch eine Entnahme im Sinne des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG. Fraglich ist folglich, ob diese Entnahme der Gewerbesteuer als „Steuer vom Einkommen“ gilt und somit vom steuerrechtlichen Gewinn zu kürzen ist. Die Gewerbesteuer gilt laut der Legaldefinition in § 3 Abs. 2 AO als Realsteuer. Aus dem Wortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ist nicht eindeutig ersichtlich, ob die Gewerbesteuer im Sinne der Vorschrift eine „Steuer vom Einkommen“ ist. In letzter Instanz wird der Zuordnung der Gewerbesteuer als „Steuer vom Einkommen“ zuzustimmen sein, unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine nicht begründbare

²³⁶ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5 f.

²³⁷ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

²³⁸ Löcherbach, S. (2023), Rn. 189.

Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften umgangen werden soll. Bei der individuellen Steuerlast des einzelnen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft ist zwischen Gesellschaftern mit Abgeltungsteuer und Gesellschaftern mit Teileinkünfteverfahren zu unterscheiden. Bei zuletzt genanntem ergeben sich zur Ermittlung des entscheidenden Steuertarifs die gleichen Probleme wie bei Personengesellschaften.²³⁹

Die Gesetzesformulierung, dass der zulässige Umfang für Entnahmen und Ausschüttungen von der schwankenden individuellen Steuerlast des einzelnen Gesellschafters abhängig ist, ist nicht geeignet für Gesellschaftsverträge, in denen der Umfang der Entnahme und Ausschüttung vorab genau festgelegt werden muss. Für eine pragmatische Lösung zur Ermittlung einer Höchstgrenze für Entnahmen und Ausschüttungen im Rahmen des Gesellschaftsvertrages kann diese Grenze auf Grundlage der Spitzensteuersätze berechnet werden. Bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft ergibt sich derzeit ein Höchststeuersatz von circa 51,5 %, einbezogen Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, wobei keine Anrechnung der Gewerbesteuer erfolgt. Nachdem laut § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG Entnahmen „zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern unbeschränkt“ möglich sind, kann davon ausgegangen werden, dass diese Steuern in jedem Fall entnommen werden. 37,5 % von 48,5 % (Gewinn nach Steuern), also 18% als Obergrenze für Entnahmen und Ausschüttungen von Gewinn und Steuern des Gesellschafters, sind demnach im Gesellschaftsvertrag festzulegen. Bei Ermittlung der Ausschüttungsgrenze für Kapitalgesellschaften mit derzeit einem maximalen Steuersatz auf Ausschüttungen von 28,625 %, müsste die Satzung demzufolge eine Höchstgrenze an Ausschüttung des Gewinnes von 45 % vorsehen.²⁴⁰ Die vorstehende Betrachtung auf Grundlage des Spitzensteuersatzes ist als worst-case anzusehen, wodurch aber in jedem Fall sichergestellt wird, dass die vorgeschriebene Beschränkung erfüllt wird.²⁴¹

Die ErbStR 2019 legt aus Vereinfachungsgründen in R E 13a.20 Abs. 3 Satz 3 ErbStR folgende Regelung fest: „Bei einer Personengesellschaft kann die auf den Gewinnanteil entfallende Steuer oder bei einer Kapitalgesellschaft die auf die Ausschüttung entfallende Steuer mit einem Steuersatz von 30 % (vgl. § 202 Absatz 3 BewG) angenommen

²³⁹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

²⁴⁰ Löcherbach, S. (2023), Rn. 189: Bei der Ermittlung der zulässigen Höchstgrenze für eine Ausschüttung wird hierbei mit Hilfe einer Formel vorgegangen.

²⁴¹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 189.

werden“. Diese Regelung hat zur Folge, dass bei Personen- wie auch bei Kapitalgesellschaften ein Betrag in Höhe von 37,5 % des Gewinns gekürzt um eine pauschale Steuer von 30 % entnommen oder ausgeschüttet werden kann. Diese Pauschalisierung gibt eine Rechtssicherheit, die aus Sicht des Steuerpflichtigen gutzuheißen ist.

„Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben“, nach § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG, „von der Beschränkung (37,5 %) der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt“ und sind demnach unbeschränkt möglich.

Für Personengesellschaften existiert kraft Gesetzes kein Steuerentnahmerecht der Gesellschafter (siehe §§ 122, 161 Abs. 2 HGB). In der Praxis wird das Steuerentnahmerecht jedoch zum Großteil im Gesellschaftsvertrag festgehalten.²⁴² Durch § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG in Verbindung mit dem im Gesellschaftsvertrag geregeltem Steuerentnahmerecht sollte es für Gesellschafter einer Personengesellschaften demnach möglich sein, die Steuervorauszahlung wie auch die veranlagten Personensteuern (Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) zu entnehmen.²⁴³ Bei der Entnahme von Personensteuern bedarf es einer Konkretisierung der Bemessungsgrundlage, des Verhältnis zum Gewinnentnahmerecht und des Steuersatzes. Bei der Bemessungsgrundlage sind unter anderem Sonderbetriebseinnahmen und beim Steuersatz des Gesellschafters beispielsweise noch weitere Einkünfte zu berücksichtigen.²⁴⁴ Bei der Bemessung der Steuerentnahme ist, analog zu der Kürzung des steuerrechtlichen Gewinns um die Steuer vom Einkommen, wie bereits oben behandelt, der jeweilige individuelle Steuersatz des Gesellschafters ausschlaggebend. Die Verwendung des individuellen Steuersatzes steht allerdings häufig den in den Gesellschaftsverträgen verankerten Regelungen entgegen, die aus Vereinfachungsgründen meist pauschalisierend getroffen werden.²⁴⁵ Nach diesen pauschalen Regelungen kann der Gesellschafter einer Personengesellschaft alle auf seinen Gesellschaftsanteil anfallende persönliche Steuern mit dem Spitzensteuersatz entnehmen. Hierbei bleiben persönliche Besteuerungsmerkmale zum Fälligkeitszeitpunkt

²⁴² Wachter, T. (2016), S. 1171.

²⁴³ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

²⁴⁴ Wachter, T. (2016), S. 1171.

²⁴⁵ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

der Steuer unberücksichtigt. Vergleichbare Regelungen sind allgemein üblich und in diesem Zusammenhang, mit den Voraussetzungen für den Vorwegabschlag, auch zu akzeptieren.²⁴⁶ Die von der Gesellschaft schon beglichene Gewerbesteuerschuld, die nach der Anrechnungsvorschrift des § 35 EStG bei den Gesellschaftern die Einkommensteuer verringert und in voller Höhe als Entnahme zählt, ist als auf den Gewinnanteil entfallende „Steuer vom Einkommen“ anzusehen, da - wie bereits oben diskutiert - die Gewerbesteuer als „Steuer vom Einkommen“ einzuordnen ist.²⁴⁷

Verglichen zu Personengesellschaften haben Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft keinen Rechtsanspruch auf Ausschüttung, um persönliche Steuern zu tilgen. In der Satzung können jedoch Regelungen zum Steuerentnahmerecht getroffen werden, dass eine Ausschüttung vorbehaltlich § 30 GmbHG somit möglich ist. Laut Wachter (2016)²⁴⁸ ist die Regelung des Ausschüttungsrechts in der Satzung in der Praxis jedoch eher nicht der Fall. Der Brutto-Ausschüttungsbetrag kann häufig so ermittelt werden, dass der um die Kapitalertragsteuer gekürzte Brutto-Auszahlungsbetrag der Gesellschafter die Grenze von 37,5 % des Steuerbilanzgewinnes (gekürzt um die pauschale Steuer von 30 %) nicht übersteigt.²⁴⁹

Betrachtet man die oben dargestellte Steuerpauschale von 30 %, die aus Vereinfachungsgründen geschaffen wurde²⁵⁰ und zieht diese bei der Bemessung der Steuerentnahmeregelung herbei, so muss angenommen werden, dass die Finanzverwaltung auch nur eine Entnahme oder Ausschüttung zu Steuerzwecken von pauschal 30 % erlaubt. Geht man von dieser Gestaltung aus, so sind Personengesellschaften aufgrund der Gewerbesteuer schlechter gestellt als Kapitalgesellschaften. Die Diskriminierung wäre gemildert, wenn die von der Gesellschaft bereits gezahlte Gewerbesteuer nicht als Entnahme des Gesellschafters im Sinne des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG gelten würde und somit nicht unter die 30 % - Steuerpauschale fällt. Für diese Gestaltung der 30 % - Steuerpauschale fehlt im koordinierten Ländererlass jedoch jeglicher Anhaltspunkt.²⁵¹

Zu den Entnahmen oder den Ausschüttungen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern von Einkommen, die von der Beschränkung der Entnahme oder

²⁴⁶ Wachter, T. (2016), S. 1171.

²⁴⁷ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

²⁴⁸ Wachter, T. (2016), S. 1171.

²⁴⁹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

²⁵⁰ R E 13a.20 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2019.

²⁵¹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6.

Ausschüttung unberücksichtigt bleiben, zählen gemäß der ErbStR 2019 R E 13a.20 Abs. 3 Satz 6 nicht die Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Demnach fällt eine Entnahme oder Ausschüttung zur Begleichung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer bei der Ermittlung unter die Kategorie einer schädlichen Entnahme und unterliegt somit der Beschränkung von Entnahme und Ausschüttung.²⁵² Des Weiteren wird in der ErbStR 2019 konkretisiert, dass die Begriffe Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und Ausschüttung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen sind.²⁵³

Die Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung muss als Voraussetzung für die Anwendung des Vorwegabschlages bei Familienunternehmen für alle Gesellschafter in gleicher Weise gelten. Sollten nur einzelne Gesellschafter in der Entnahme oder Ausschüttung beschränkt sein, so ist dies als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlages nicht genügend. Diese Beschränkung muss für alle Gesellschafter einheitlich Bestand haben. Zudem muss die Beschränkung auch alle Entnahmen und Ausschüttungen des steuerrechtlichen Gewinnes erfassen. Hierbei ist es nicht relevant, wie diese im Einzelfall bezeichnet werden, von welchem Konto diese abgebucht werden oder zu welchem Zeitpunkt diese durchgeführt werden. Sonstige Entnahmen und Ausschüttungen zur Liquidation oder bei der Auflösung von Rücklagen werden hierunter nicht inkludiert.²⁵⁴

Wachter (2016) wie auch Eisele (2017) weisen darauf hin, dass die bestehenden Gesellschaftsverträge der Familienunternehmen überprüft werden sollten, ob diese den gesetzlichen Anforderungen der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlages entsprechen. Bei Personengesellschaften müssten wahrscheinlich großteils nur die Entnahmeregelungen konkretisiert werden, da hier üblicherweise schon Regelungen zur Entnahme von Personensteuern verankert sind. Im Gegensatz dazu müsste bei Kapitalgesellschaften erst die Regelung zur Beschränkung der Ausschüttung in die Satzung einbezogen werden, da dies bis zur Erbschaftsteuerreform nicht üblich war.²⁵⁵

Einige Fragen im Zusammenhang mit dem § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG sind bislang ungeklärt: Dazu gehört die Frage, wie sich die Verringerung des steuerrechtlichen

²⁵² Eisele, D. (2017b), S. 2674.

²⁵³ R E 13a.20 Abs. 3 Satz 7 ErbStR 2019.

²⁵⁴ Wachter, T. (2016), S. 1171 f.

²⁵⁵ Eisele, D. (2017b), S. 2674 f.

Gewinns auf eine spätere Betriebsprüfung auswirkt, wenn hierdurch die Entnahme- und Ausschüttungsgrenze, wie auch die zulässigen Steuerentnahmeregelungen nicht eingehalten wurden. Nicht abschließend geregelt ist auch die Frage der Periodenzugehörigkeit, d.h. ob die Entnahmen beziehungsweise Ausschüttungen im gleichen Wirtschaftsjahr oder im folgenden Jahr, nach Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuerbilanz für das abgeschlossene Wirtschaftsjahr zu erfolgen haben. Im Folgejahr wäre dies geläufig und praktisch gesehen, am besten durchführbar. Offen ist schließlich auch die Frage, ob nicht in Anspruch genommene Entnahmebeträge vorgetragen werden können. Sollte dies nicht möglich sein, müssten die Gesellschafter eigentlich darauf bestehen, jedes Jahr die vollen Beträge ausgezahlt zu bekommen. Dieses Vorgehen würde jedoch auf der anderen Seite dem Unternehmen unnötig Liquidität entziehen. Nach dem Gesetzeswortlaut darf keine einmalige Überentnahme im folgenden Jahr mit einer Minderentnahme ausgeglichen werden können.²⁵⁶

3.1.2.2. Verfügungsbeschränkungen

Gemäß § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des Familienunternehmens „die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4) beschränken“.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom Juli 2015 wurde wegen des engen Kreises der begünstigten Personen viel kritisiert, da dieser Entwurf vorsah, dass zu den Begünstigten nur Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 AO zählen. Die im Juni 2016 beschlossene Gesetzesfassung des Bundestages enthielt die Ausdehnung des Kreises der Begünstigten auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 wie auch Abs. 2 AO und Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).²⁵⁷ Bei der Einbeziehung von Mitgesellschaftern äußerte der Bundesrat die Kritik, dass auf diese Weise „mit einer kurzen Wartezeit (in der ein neuer Mitgesellschafter hereingeholt werden kann) auch

²⁵⁶ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 6 f.

²⁵⁷ Wachter, T. (2016), S. 1172.

fremde Dritte einbezogen werden können²⁵⁸. Diese Bedenken des Bundesrates hatten jedoch keinen Einfluss auf die Gesetzesgestaltung, da sie unberechtigt erschienen.²⁵⁹

Laut Gesetzestext fordert der Vorwegabschlag eine Beschränkung der Verfügung über die Beteiligung oder den Anteil des Familienunternehmens auf einen festgelegten Personenkreis. Eine Beschränkung des Stimmrechts wird, im Gegensatz zu Poolvereinbarungen (siehe § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG), nicht gefordert.²⁶⁰ Die Verfügungsrestriktion ist wohl so zu deuten, dass hierunter nur die zustimmungsfreie Übertragung von Beteiligungen und Anteilen an Familienunternehmen beschränkt werden soll. Nicht zustimmungsfreie Verfügungen erfordern immer das Einvernehmen der Mitgesellschafter. Dies ist eine typische Form einer Vinkulierungsklausel wie sie in Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen enthalten ist.²⁶¹

Die Verfügung über die Gesellschaftsanteile und Gesellschaftsbeteiligungen muss demnach auf Mitgesellschafter, Angehörige und Familienstiftungen beschränkt sein.²⁶²

Der Begriff Angehörige bestimmt sich im steuerrechtlichen Zusammenhang nach § 15 AO. Er umfasst Ehegatten und Verwandte gerader Linie, wie auch Geschwister, Kinder der Geschwister und Geschwister der Eltern. Unter Verwandten gerader Linie werden unter anderem Kinder und Enkel verstanden.²⁶³ Weiterhin zählen zu Angehörigen gemäß § 15 Abs. 2 AO auch alle früheren Angehörigen, wie zum Beispiel geschiedene Ehegatten. Gleichartige Formen von Beziehungen nach ausländischem Recht wie in § 15 AO sind ebenso als Angehörige im Zusammenhang mit der Verfügungsbeschränkung anzusehen.²⁶⁴ Nicht mit einbezogen werden hier Kinder der Geschwister der Eltern. Somit fallen Cousins und Cousinen aller Grade nicht mehr unter den Begriff der Angehörigen.²⁶⁵ Mitarbeiter, die familienfremd sind, zählen ebenso nicht zum zulässigen Personenkreis der Verfügungsbeschränkung, was sich in der Praxis negativ auf Mitarbeiterbeteiligungsmodelle auswirkt.²⁶⁶ Für ältere wie auch größere Familienunternehmen ist der Kreis der Begünstigten zu eng. Die Einschränkung geht in erster Linie von der Definition der Angehörigen im Sinne des § 15 AO aus. Durch den Ausschluss von Familienmitgliedern ist es bei länger bestehenden Familienunternehmen

²⁵⁸ BR-Drs. 344/1/16, 3 f.

²⁵⁹ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁶⁰ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁶¹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

²⁶² Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁶³ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁶⁴ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁶⁵ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁶⁶ Wachter, T. (2016), S. 1172.

mit breitem Gesellschafterkreis schon in der dritten Generation nicht mehr möglich, dass der Unternehmensgründer frei an alle Abkömmlinge Anteile oder Beteiligungen vermachen kann.²⁶⁷

Der Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG klärt nicht, ob Verfügungen an Familiengesellschaften, die als (vermögensverwaltende) Zwischengesellschaften agieren, an denen nur Personen des begünstigten Kreises beteiligt sind, von der Beschränkung erfasst werden. Trotz Anregungen, dass nach Sinn und Zweck der Norm Familiengesellschaften mit aufgenommen werden sollten, hat der Gesetzgeber diese nicht Angehörigen und Mitgesellschaftern gleichgestellt.²⁶⁸ Demzufolge können Gesellschafter ihre Beteiligung nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht auf eine Zwischengesellschaft übertragen, auch wenn hier ausschließlich Mitgesellschafter und Angehörige beteiligt sind.²⁶⁹ Dies ist in der ErbStR 2019 verankert: Die Voraussetzung der Verfügungsbeschränkung „(...) ist nach dem Wortlaut nicht erfüllt, wenn (...) eine Verfügung auf eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft, an der Angehörige des Gesellschafters beteiligt sind, vorgesehen ist.“²⁷⁰ Die Finanzverwaltung hat dadurch die Möglichkeit nicht wahrgenommen, das Versäumnis des Gesetzgebers zu beheben. Bei einigen differenzierten Lösungen der Nachfolgeregelung ist es notwendig, eine Gesellschaft zwischenzuschalten. Auch zur Verwirklichung von Stiftungsmodellen ist dieser Zwischenschritt nötig.²⁷¹ Die Auffassung der Finanzverwaltung ist außerdem besonders ungünstig, da es in der Praxis gängig ist, dass Verfügungen auf zwischengeschaltete Familiengesellschaften durchgeführt werden. Identisches gilt auch für Nießbrauchsbestellungen zugunsten von Ehepartnern. Möchte man den Vorwegabschlag in Anspruch nehmen wollen, sollten die vorgenannten Möglichkeiten, durch Anpassung des Gesellschaftsvertrags ausgeschlossen werden.²⁷²

Der Kreis der Verfügungsbegünstigten umfasst laut § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG neben Mitgesellschaftern und Angehörigen auch Familienstiftungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Aufnahme von Familienstiftungen erscheint logisch, da in der Praxis Anteile an Familienunternehmen häufig durch Familienstiftungen gehalten werden. In der entsprechenden Gesetzesstelle (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)

²⁶⁷ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁶⁸ Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

²⁶⁹ Wiedemann, A., Breyer M. (2018), S. 7.

²⁷⁰ R E 13.20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStR 2019.

²⁷¹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁷² Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

verwendet der Gesetzgeber zum ersten Mal den Begriff der Familienstiftung im Erbschaftsteuergesetz. Dieser wurde bis dahin immer umschrieben, wie in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG: „(...) Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (...)“.²⁷³ Der Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG besagt, dass „die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft (...) auf eine Familienstiftung“ beschränkt ist. Die Formulierung „eine Familienstiftung“ ist nicht als Beschränkung der Anzahl an Familienstiftungen zu deuten. Der Kreis der Begünstigten umfasst hier eher mehrere Familienstiftungen, von einem oder mehreren Gesellschaftern. Bei der Familienstiftung im Sinne der Verfügungsbegünstigung muss es sich nicht zwangsläufig um eine Stiftung von Mitgesellschaftern und Angehörigen handeln. Auch einbezogen sind Familienstiftungen, die den Zweck haben, Familienmitglieder zu unterstützen, auch wenn diese weder Mitgesellschafter noch Angehörige sind.²⁷⁴

Wie bereits oben erwähnt, ist die Zwischenschaltung einer Gesellschaft in Anbetracht einer Nachfolgelösung häufig notwendig, auch als Zwischenschritt zur Umsetzung von Stiftungsmodellen und Doppelstiftungsmodellen. Der Gesetzgeber nennt als Verfügungsempfänger nur die Familienstiftung.²⁷⁵ Private Stiftungen, die nicht im Interesse einer Familie, sondern beispielsweise im Interesse der Mitarbeiter des Unternehmens errichtet wurden, sind nicht Teil der Verfügungsbegünstigten. Betrachtet man die Zielsetzung des Gesetzgebers im Rahmen der Nachfolgeregelung bei Familienunternehmen, müssten auch eben genannte Mitarbeiterstiftungen erfasst werden, um die Nachfolge bei Familiengesellschaften ohne Nachkömmlinge sicherzustellen.²⁷⁶ Daneben werden steuerbegünstigte (gemeinnützige) Stiftungen (§§ 51 ff. AO) nicht erfasst. Es fehlt auch hier die entsprechende Ausdehnung, so auch bei den in der Praxis nicht unüblichen Familienpool-GmbHs.²⁷⁷ Die Tatsache, dass gemeinnützige Stiftungen nicht äquivalent zu privaten Familienstiftungen behandelt werden, kann man weder steuersystematisch noch rechtspolitisch rechtfertigen. In § 13 Abs. 1 ErbStG sind alle Steuerbefreiungen von der Erbschaftsteuer aufgeführt. Steuerfrei bleiben nach Nr. 16 Buchst. b auch Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die unter anderem nach dem Stiftungsgeschäft einem

²⁷³ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁷⁴ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁷⁵ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁷⁶ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁷⁷ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

gemeinnützigen Zweck dienen. Die Ungleichbehandlung von privaten Familienstiftungen und gemeinnützigen Stiftungen lässt sich vor dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz nicht rechtfertigen.²⁷⁸ Auf Grundlage der Tatsache, dass gemeinnützige Stiftungen nicht zum Kreis der Verfügungsbegünstigten gehören, ist bei der Umsetzung von Doppelstiftungsmodellen die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags undurchführbar. Gerade unter dem Aspekt der Verschärfung des Erbschaftsteuerrechts durch die Reform 2016 könnten Modelle wie die Doppelstiftung bei der Nachfolgestaltung von großen Familienunternehmen in besonderem Maße notwendig werden.²⁷⁹

Die Familienstiftung muss ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, um erbschaftsteuerpflichtig zu sein (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Hat die Familienstiftung ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Ausland, ist sie nicht umfasst. Dies gilt identisch für Familienstiftungen aus dem EU- und EWR-Ausland. Dieser Umstand führt eine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Familienstiftungen herbei. Die Benachteiligung der ausländischen Familienstiftungen kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass diese nicht der deutschen Erbersatzsteuer unterliegen.²⁸⁰ Im Gegensatz zu Familienstiftungen werden Familienvereine im Gesetzeswortlaut nicht eindeutig erwähnt. Trotz fehlender Nennung dürften auch Familienvereine zum Kreis der Verfügungsbegünstigten gehören.²⁸¹ Dies könnte auf den Verweis in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zurückgeführt werden, da das Vermögen von Familienstiftungen und Familienvereinen gleichermaßen erbschaftsteuerpflichtig ist.²⁸²

Verfügungen abweichend vom festgelegten Kreis der Begünstigten benötigen immer die Zustimmung der Mitgesellschafter. Dies ist eine typische Ausgestaltung von Vinkulierungsklauseln, wie sie in Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen zu finden sind.²⁸³ Die vom Vorwegabschlag geforderte Verfügungsbeschränkung muss somit auch dann erfüllt sein, wenn durch den Gesellschaftsvertrag des Familienunternehmens alle Verfügungen unter einen Zustimmungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung gestellt werden.²⁸⁴ So gesehen liegt eine Verfügungsrestriktion bereits vor, da eine Verfügung des Unternehmensanteils auf

²⁷⁸ Wachter, T. (2016), S. 1172.

²⁷⁹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁸⁰ Wachter, T. (2016), S. 1172 f.

²⁸¹ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

²⁸² Wachter, T. (2016), S. 1173.

²⁸³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

²⁸⁴ Wachter, T. (2016), S. 1173.

andere Personen nur mit der Zustimmung der Gesellschafterversammlung möglich ist.²⁸⁵ Aufgrund dieser Begebenheit stellt eine Übertragung an eine Person, die nicht Teil der Verfügungsbegünstigten ist, die Verfügung jedoch mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung geschieht, keine Verletzung der Verfügungsbeschränkung dar.²⁸⁶ In der ErbStR 2019 vertritt die Finanzverwaltung jedoch eine andere Auffassung. Die Voraussetzung der Verfügungsbeschränkung ist demnach nicht erfüllt, „wenn eine Verfügung auf andere Personen nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich ist (...)“.²⁸⁷ Der Gesellschaftsvertrag muss also die Übertragung auf abweichende Personen verbieten, ohne Möglichkeit einer Öffnungsklausel für andersartige Gesellschafterbeschlüsse.²⁸⁸ Die Finanzverwaltung sieht somit Klauseln im Gesellschaftsvertrag, nach denen eine Verfügung auf andere Personen unter dem Zustimmungsvorbehalt der Gesellschafter möglich ist, als schädlich an. Eine derartige Auffassung stellt jedoch einen Widerspruch zur typischen Beschaffenheit von Vinkulierungsklauseln dar.²⁸⁹ Aus der steuerrechtlichen Sichtweise sollte der Gesellschaftsvertrag zusätzlich festlegen, dass die Zustimmung der Gesellschafterversammlung nur gegeben werden darf, sofern die Verfügung auf Verfügungsbegünstigte erfolgt.²⁹⁰ Zivilrechtlich wären für die Zukunft somit Übertragungen auf andere Personen nur durch Satzungsänderung oder durch einen satzungsdurchbrechenden Beschluss der Gesellschafterversammlung durchführbar. Sollte diese Satzungsänderung jedoch im relevanten Geltungszeitraum des Vorwegabschlages beschlossen werden, so fällt der Vorwegabschlag - bei Verstoß gegen die 20 Jahresfrist - weg.²⁹¹

Nach Klärung des Kreises der Verfügungsbegünstigten stellt sich schließlich die Frage, ob § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG mit Verfügungen nur Übertragungen unter Lebenden meint, oder auch Verfügungen von Todes wegen erfasst werden, sei es aufgrund der Erbfolge oder letztwilliger Verfügung.²⁹² Nach dem Gesetzeswortlaut muss die Verfügung über die Anteile beschränkt werden, was in vielerlei Hinsicht zu weitgehend ist. Die Verfügung von Todes wegen kann nach deutschem Recht nicht wirksam

²⁸⁵ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁸⁶ Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

²⁸⁷ R E 13a.20 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStR 2019.

²⁸⁸ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁸⁹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 193.

²⁹⁰ Wachter, T. (2016), S. 1173.

²⁹¹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁹² Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

beschränkt werden Vom Gesetzgeber kann auch keine unzulässige Beschränkung der Testierfreiheit (§ 2303 BGB). durchgesetzt werden. In Anbetracht dieser Umstände kann der Begriff Verfügung im § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG nur auf Verfügungen zu Lebzeiten bezogen werden.²⁹³ Der Finanzausschuss legt in seiner Begründung hierzu dar, dass die Unternehmensführung bei Familienunternehmen auf langfristige Sicht mit Fortführungswille ausgelegt ist. Dies schließt dementsprechend meistens einen freien Handel der Anteile aus.²⁹⁴ In der ErbStR 2019 hat sich die Finanzverwaltung jedoch darauf geeinigt, dass Verfügungen von Todes wegen, genau wie Verfügungen zu Lebzeiten, der Verfügungsbeschränkung des Vorwegabschlages unterliegen.²⁹⁵ Hiermit ist wohl auch der Erwerb durch den Erben gemeint, sollte es sich um den gesetzlichen oder letztwillig festgelegten Erben handeln.²⁹⁶

Bei Personengesellschaften lassen sich die gesetzlichen Erfordernisse durch bestimmte Nachfolgeklauseln im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft umsetzen und erfüllen.²⁹⁷ Die Verfügungsbeschränkung muss sich nur auf diesen Anteil an der Gesellschaft beziehen. Bei Personengesellschaften ist hiermit die Beteiligung an der Personengesellschaft gemeint. Diese umfasst lediglich den zivilrechtlichen Anteil und nicht den steuerlichen Mitunternehmeranteil der Personengesellschaft. Dies bedeutet, dass die Verfügungsbeschränkung nicht eventuell vorhandenes Sonderbetriebsvermögen oder schuldrechtliche Ansprüche des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft erfasst.²⁹⁸

Bei Kapitalgesellschaften, in der Regel also bei der GmbH, ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaftsanteile von Gesetzeswegen frei vererblich sind und bei Übertragung von Todes wegen auf den Erben übergehen.²⁹⁹ Eine Verhinderung der Übertragung auf den Erben kann demnach nicht abgewendet werden. Dies kann auch im Gesellschaftsvertrag nicht ausgeschlossen werden. Die unerwünschten und nicht-berechtigten Erben können nach dem Übergang durch eine Entziehungs- oder Abtretungsklausel im Gesellschaftsvertrag aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden. Hierdurch können die Gesellschaftsanteile eingezogen werden oder es muss eine Zwangsabtretung an die

²⁹³ Wachter, T. (2016), S. 1173.

²⁹⁴ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁹⁵ R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 ErbStR 2019.

²⁹⁶ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

²⁹⁷ Löcherbach, S. (2023), Rn. 194.

²⁹⁸ Wachter, T. (2016), S. 1173.

²⁹⁹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 7.

Mitgesellschafter oder Dritte erfolgen.³⁰⁰ In den bestehenden Gesellschaftsverträgen ist normalerweise festgehalten, dass eine Zwangsabtretung nur mit Zustimmung eines Gesellschafterbeschlusses erfolgt und nicht automatisch vorgesehen ist. Bei der Durchführung dieses Gesellschafterbeschlusses ist der betroffene Gesellschafter nicht stimmberechtigt. Auch sogenannte Reparaturklauseln könnten in diesem Zusammenhang zulässig sein. Hiernach erfolgt die Zwangsabtretung erst, wenn nicht innerhalb einer gewissen Zeitspanne die Gesellschaftsanteile vom nicht berechtigten Erben an eine nachfolgeberechtigte Person übergeben werden. Bei der Übertragung aufgrund von Vermächtnissen muss die Prüfung der Verfügungsbeschränkung als Voraussetzung zur Inanspruchnahme des Vorwegabschlages, auf den Erblasser und nicht auf den unberechtigten Erben abgestellt werden. Diese Fragen sind jedoch abschließend offen und ungeklärt.³⁰¹

Die ErbStR 2019 verweist in R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 auf R E 13b.6 Abs. 4 ErbStR 2019. Demnach ist eine Verfügung die Übertragung des Eigentums an einem bestimmten Anteil.³⁰² Diese Art von Verfügung fällt unter die Verfügungsbeschränkung des Vorwegabschlages. Nicht davon erfasst werden sollen andere Formen der Verfügung, wie Verpfändung der Anteile, die Bestellung eines Nießbrauchs oder die Einräumung einer Unterbeteiligung. Ein Gesellschafter sollte auch in der Zukunft die Möglichkeit haben, seine Gesellschaftsanteile als Kreditsicherheit an die Bank zu geben, ohne gegen die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen zu verstoßen. Dies wäre eine denkbare Konstruktion zur Begleichung der Erbschaftsteuer. Laut Wachter (2016) ist der Begriff der Verfügung richtigerweise und aus diesem Grund teleologisch dahingehend zu begrenzen, dass dieser nur Verfügungen zu Lebzeiten umfasst.³⁰³

Abschließend ist auch bei dieser Voraussetzung für den Vorwegabschlag anzumerken, dass die Gesellschaftsverträge und Satzungen von Familienunternehmen in Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft an das neue Erbschaftsteuergesetz angeglichen werden sollten, sofern sichergestellt werden soll, dass die Erwerber der Gesellschaftsanteile den Vorwegabschlag in Anspruch nehmen können.³⁰⁴ Zweck der Norm der Verfügungsbeschränkung insbesondere im Hinblick auf Familienunternehmen ist zum einem, dass der freie Handel der Gesellschaftsanteile ausgenommen wird und

³⁰⁰ Löcherbach, S. (2023), Rn. 194.

³⁰¹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³⁰² Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³⁰³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 194.

³⁰⁴ Wachter, T. (2016), S. 1173.

somit die Realisierbarkeit des Unternehmenswertes beschränkt wird. Zum anderen soll die Verfügungsbeschränkung die Übertragung auf familienfremde Gesellschafter blockieren.³⁰⁵

3.1.2.3. Abfindungsregelungen

Für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags müssen die Familienunternehmen neben den beiden bereits behandelten Restriktionen, die Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkung und die Verfügungsbeschränkung, eine dritte Beschränkung im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung verankert haben: Die Abfindungsbeschränkung. Die Beschaffenheit der Abfindungsbeschränkung ist in § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG geregelt. Sie fordert eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, die „für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsieht, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt“.³⁰⁶ In der ErbStR 2019 wird in R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 wird neben den in § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG enthaltenen Regelungen zur Abfindungsbeschränkung die Auffassung der Finanzverwaltung dargelegt, dass es zur Erfüllung der Abfindungsbeschränkung nicht ausreichend ist, dass ein Verkauf an den genannten Personenkreis in R E 13a.20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStR 2019 unter dem gemeinen Wert zulässig ist.³⁰⁷ Demnach muss im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung explizit die Abfindungsbeschränkung aufgenommen sein.

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom Juli 2015 hatte bei der Beschränkung der Abfindung vorgesehen, dass diese „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung oder des Anteils am Familienunternehmen liegen muss. In der letztendlichen Fassung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG ist die Einschränkung im Vergleich zum Gesetzesentwurf gelockert, da das Wort „erheblich“ gestrichen wurde. Demnach ist jegliche Beschränkung der Abfindung genügend.³⁰⁸

Gemäß § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG muss also eine Beschränkung der Abfindung für alle ausscheidenden Gesellschafter bestehen. Diese Vorschrift ist zentral für den

³⁰⁵ Wachter, T. (2016), S. 1173.

³⁰⁶ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³⁰⁷ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

³⁰⁸ Wachter, T. (2016), S. 1173.

Vorwegabschlag, da die Höhe der Abfindungsbeschränkung maßgeblich für die Höhe des Vorwegabschlags ist. Um den maximal möglichen Vorwegabschlag von 30 % in Anspruch nehmen zu können, sollte die im Gesellschaftsvertrag prozentuale Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert auf maximal 30 % begrenzt sein.³⁰⁹ Ein Großteil der Familienunternehmen wird bereits entsprechende Abfindungsbeschränkungen als festen Bestandteil in ihren Gesellschaftsverträgen und Satzungen haben. Vorwiegend führt diese Restriktion dazu, dass einem Gesellschafter bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft eine Abfindung zugestanden wird, die merkwürdig unter dem Verkehrswert seiner Beteiligung liegt.³¹⁰

Wird eine Abfindung im Wert von maximal 70 % des gemeinen Werts der betreffenden Beteiligung zugrunde gelegt, so kann der Vorwegabschlag im vollen Maße von 30 % gewährt werden. Ist die Abfindung höher als 70 % des gemeinen Werts, so verkleinert sich der Vorwegabschlag dementsprechend. Bei dieser Beschränkung ist auf die Begrifflichkeit zu achten, da der Gesetzeswortlaut vom gemeinen Wert (§§ 9, 11 Abs. 2 i. V. mit § 109 Abs. 2 BewG) spricht, der nicht zwingendermaßen mit dem Verkehrswert der Beteiligung übereinstimmt. Abhängig vom verwendeten Bewertungsverfahren können Fragen auftreten, ob der Gesellschaftsvertrag auch den gesetzlichen Bestimmungen genügt. In älteren Gesellschaftsverträgen ist als Bewertungsverfahren häufig zum Beispiel das Stuttgarter Verfahren hinterlegt. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist es aber ratsam, das Bewertungsverfahren IDW S1 anzuwenden, mit einem Abschlag von 30 %.³¹¹

Der Gesetzeswortlaut spricht vom „Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft“.³¹² Nun stellt sich die Frage, was genau unter dem Begriff des Ausscheidens verstanden wird. Bei Personengesellschaften sind die Fälle des Ausscheidens in § 131 Abs. 3 HGB gesetzlich verankert. Folgende sechs Gründe führen demnach bei Personengesellschaften zum Ausscheiden eines Gesellschafters:

- Tod des Gesellschafters,
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters,
- Kündigung des Gesellschafters,
- Kündigung durch den Privatgläubiger des Gesellschafters,

³⁰⁹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 201.

³¹⁰ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³¹¹ Löcherbach, S. (2023), Rn. 201.

³¹² § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.

- Eintritt von weiteren im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Fällen und
- Beschluss der Gesellschafter.

Im Gegensatz hierzu fehlen bei Kapitalgesellschaften gesetzliche Regelungen über die Definition des Ausscheidens eines Gesellschafters. Einzig die Einziehung von Anteilen wird in § 34 GmbHG und §§ 237 ff. AktG behandelt. Auch ohne gesetzliche Niederschrift sind bei Kapitalgesellschaften Kündigungen und Ausschluss bei Vorlage eines wichtigen Grundes möglich. Die Abfindungsbeschränkung als Voraussetzung für den Vorwegabschlag erfasst alle Fälle des Ausscheidens, ob freiwillig oder gezwungenermaßen. Es ist hier nicht die Art, der Anlass oder der Grund entscheidend. Weiterhin ist es auch ohne Relevanz, ob der Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Gesellschafters auf eine Person übergeht oder untergeht.³¹³

Des Weiteren ist festzulegen, welcher Abschlag verwendet wird, sollte der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des Familienunternehmens für verschiedene Szenarien des Ausscheidens eines Gesellschafters unterschiedliche Abfindungshöhen festlegen. Denkbare Differenzierungen der Höhe der Abfindung sind zum Beispiel geringere Abfindung im Fall eines insolvenzbedingten Ausscheidens oder Kündigung aus wichtigem Grund.³¹⁴ Nach Auffassung der Finanzverwaltung (R E 13a.20 Abs. 5 Satz 4 ErbStR 2019) ist bei verschiedenen Abfindungshöhen in Abhängigkeit des Ausscheidungsgrundes die höchste in Betracht kommende Abfindung maßgeblich für die Ermittlung des Vorwegabschlags. Die höchste in Betracht kommende Abfindung bedeutet zugleich, dass stets der geringste Abschlag greifen soll.³¹⁵ Korrekterweise sollte beim Vorliegen von verschiedenen Abfindungshöhen aufgrund des Ausscheidungsgrundes für den steuerlichen Vorwegabschlag der gewöhnlichste Fall – die Kündigung – angenommen werden.³¹⁶ Sieht der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung für Gesellschafter, unabhängig vom Grund ihres Ausscheidens, verschiedene Abfindungshöhen beim Ausscheiden aus der Gesellschaft vor, ist gemäß R E 13a.20 Abs. 5 Satz 5 ErbStR 2019 die für den jeweiligen Erwerber geltende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags entscheidend.

³¹³ Wachter, T. (2016), S. 1173.

³¹⁴ Löcherbach, S. (2023), Rn. 202.

³¹⁵ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718f.

³¹⁶ Löcherbach, S. (2023), Rn. 202.

Aufbauend auf den gerade dargelegten Sachverhalt ist auch bei Gesellschaftsverträgen und Satzungen Vorsicht geboten, die zwar das grundsätzliche Ausscheiden von nicht-nachfolgeberechtigten Erben berücksichtigen, jedoch keine Regelungen zu deren Abfindung treffen. Aufgrund der fehlenden Regelungen greift im Falle des Ausscheidens hier die gesetzliche Folge. Dies bedeutet, dass eine Abfindung in Höhe des vollen gemeinen Werts unverzüglich bei Ausscheiden des Gesellschafters fällig wird. Weiterhin ist auch keine Aufteilung in Raten möglich, die Abfindung ist sofort in voller Höhe zu zahlen. Aus diesem Grund sollte sichergestellt werden, dass der Gesellschaftsvertrag eine Abfindungsregelung für jeden Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters beinhaltet und für all diese Fälle einen Abschlag von mindestens 30 % vom gemeinen Wert und bei nicht-nachfolgeberechtigten Erben einen vollständigen Abfindungsausschluss bestimmt.³¹⁷

Aufgrund der Formulierung des Gesetzeswortlauts in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG: „Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert“, scheint der Steuergesetzgeber zutreffend vorauszusetzen, dass die Höhe der Abfindung in den Gesellschaftsverträgen und Satzungen so geregelt ist, dass hier ein exakter prozentualer Wert als Abschlag auf den gemeinen Wert festgelegt ist. Aus diesem Grund muss wohl künftig immer der gemeine Wert des Anteils und die Abfindung nach dem Gesellschaftsvertrag berechnet werden, um den auf die Übertragung anwendbaren Vorwegabschlag festzustellen.³¹⁸ In dieser Überleitungsrechnung wird ermittelt, wie hoch zum gegebenen Zeitpunkt die gesellschaftsvertragliche Abfindung ist und welchem Prozentsatz des gemeinen Wertes dies gleicht. Eine Schwierigkeit bei dieser Berechnung ist gegeben, wenn das Verhältnis von gesellschaftsvertraglicher Abfindung und Prozentsatz am gemeinen Wert nicht konstant bleibt, da sich der Unternehmenswert laut gesellschaftsvertraglicher Formel über die Zeit anders entwickelt als der gemeine Wert laut Bewertungsgesetz. Dies hat zum Ergebnis, dass der in der Überleitungsrechnung berechnete Prozentsatz des Vorwegabschlages über die Jahre variiert. Dies wiederum zieht nach sich, dass im Betrachtungszeitraum nur der niedrigste Prozentsatz des Vorwegabschlages zur Anwendung kommt.³¹⁹ So ist dies auch in der ErbStR 2019, R E 13a.20 Abs. 7 Satz 5, dargelegt. Sollte im Betrachtungszeitraum die

³¹⁷ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³¹⁸ Wachter, T. (2016), S. 1173.

³¹⁹ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

Abfindungsbeschränkung so geändert werden, dass ein niedrigerer Vorwegabschlag anzuwenden ist, so ist der Vorwegabschlag dementsprechend zu kürzen.

Der Gesetzgeber schafft mit der Abfindungsbeschränkung widersprüchliche Anreize. Auf der einen Seite ist die Beschränkung der Abfindung eine der Voraussetzungen für die Anwendung des Vorwegabschlags. Auf der anderen Seite löst die Abfindungsbeschränkung auf Grund einer bloßen Fiktion Steuern aus.³²⁰ Durch die Tatbestände des § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG wird das Ausscheiden eines Gesellschafters in Einzelfällen als steuerpflichtiger Vorgang identifiziert. Somit führen diese Regelungen, die als gesetzliche Fiktion ausgestaltet sind, dazu, dass alle Tatbestände einer Besteuerung erfüllt sind, obwohl nicht alle Tatbestände einer freiwilligen Zuwendung vorliegen. Die Gesetzesstellen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG verfügen, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und bei Übertragung des Anteils auf die übrigen Gesellschafter oder die Gesellschaft, die Differenz von Abfindung und dem Wert des Gesellschaftsanteil nach § 12 ErbStG der Besteuerung unterworfen wird.³²¹ Die Zielrichtungen beider Regelungen sind wohl kaum miteinander in Einklang zu bringen. Eine solche Rechtsfolge mit dieser zu tragenden Steuerbelastung kann wohl kaum die Intention des Gesetzgebers gewesen sein, da mit dem Vorwegabschlag eine Verschonung der Familienunternehmen herbeigeführt werden soll. Aus diesem Grund sollte klargestellt werden, dass für die Fälle des § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 bis 3 ErbStG die fiktiven Bereicherungen laut § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG keine Anwendung finden.³²²

3.1.2.4. Geltungs- bzw. Betrachtungszeitraum

Die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags ist an die Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkung, die Verfügungsbeschränkung und die Abfindungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung des Familienunternehmens gebunden. Es gibt hierbei einen festgelegten Betrachtungszeitraum, in dem die Beschränkungen vorliegen müssen. Dieser Zeitraum ist in § 13a Abs. 9 Satz 4 und 5 ErbStG gesetzlich verankert. Laut dem Gesetzeswortlaut müssen die Restriktionen „zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der

³²⁰ Wachter, T. (2016), S. 1173.

³²¹ Bockhoff, B., Eick, F. (2015), S. 1687 f.

³²² Wachter, T. (2016), S. 1173.

Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen.“ Satz 5 besagt weiterhin, dass „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.“

Gemäß der letztendlich geltenden Fassung des § 13a Abs. 9 Satz 4 und 5 ErbStG müssen somit sämtliche Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsrestriktionen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Entstehung der Steuer (§§ 9, 11 ErbStG) bestehen. Im Vergleich zum ursprünglichen Regierungsentwurf des Deutschen Bundestags vom September 2015 wurde bei der aktuellen Fassung die vorlaufende Frist von zehn Jahre auf zwei Jahre verringert und die nachlaufende Frist von 30 auf 20 Jahre verkürzt. Auch nach diesen Anpassungen bleibt eine steuerliche Bindung von mindestens 22 Jahren bestehen, welche als übermäßig und sogleich unverhältnismäßig bezeichnet werden kann.³²³

Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung des Unternehmens muss kumulative Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen vorsehen, da diese mit einem Kriterium der zeitlichen Nachhaltigkeit versehen sind.³²⁴ Für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags ist es entscheidend, dass die Beschränkungen tatsächlich beachtet werden. Diese müssen den „tatsächlichen Verhältnissen“ entsprechen (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Hs. 2 ErbStG). Demzufolge müssen die im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung verankerten Beschränkungen von den Gesellschaftern nicht nur rechtlich wirksam vereinbart werden, sondern in erster Linie beachtet und gelebt werden. Die rechtliche Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag wie auch das tatsächliche Beachten und Leben der Restriktionen sind erforderlich für den Vorwegabschlag, eines allein ist nicht ausreichend.³²⁵ In der Praxis stellt das tatsächliche Beachten und Leben der Restriktionen durch die Gesellschafter ein Problem dar, da ein einzelner Gesellschafter auf das Verhalten der anderen Gesellschafter oft keinen Einfluss nehmen kann, beispielsweise bei Entnahmen oder Ausschüttungen. Problematisch ist außerdem die Einhaltung der Beschränkungen durch Minderheitsgesellschafter, diese sind rechtlich nicht in der Lage, die Erfüllung der Restriktionen sicherzustellen.³²⁶

Die Hintergründe für den langen Betrachtungszeitraum von insgesamt 22 Jahren zeigt der Finanzausschuss in seiner Beschlussempfehlung zum Gesetzesentwurf der

³²³ Wachter, T. (2016), S. 1174.

³²⁴ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

³²⁵ Löcherbach, S. (2023), Rn. 206.

³²⁶ Wachter, T. (2016), S. 1174.

Bundesregierung auf. Demnach ist das Bedürfnis einer Steuerbefreiung nur dann gegeben, wenn die gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Restriktionen über einen längeren Zeitraum bestehen. Um Gestalt zu vermeiden, müssen auch im Fall einer Steuerbefreiung die Beschränkungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und somit beachtet und gelebt werden. Diese müssen eine bestimmte Zeit vor und nach der Übertragung lückenlos vorliegen. Für diesen Zeitraum wurden insgesamt 22 Jahre als ausreichend angesehen, zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Steuerentstehung. Durch diesen langen Betrachtungszeitraum soll sichergestellt werden, dass der objektive gemeine Wert des begünstigten Vermögens tatsächlich vom Erwerber nicht wirtschaftlich verwirklicht werden kann.³²⁷

Liegen die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht während des gesamten Betrachtungszeitraums vor oder kommt es zu einem geringfügigen Verstoß gegen die gesetzlich erforderlichen Beschränkungen, entfällt nach § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG der Vorwegabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit.³²⁸ Laut R E 13a.20 Abs. 7 Satz 2 ErbStR 2019 kann dies beispielsweise eintreten, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung in der Weise geändert werden, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr gegeben sind oder die Voraussetzungen verletzt werden. Der Vorwegabschlag entfällt auch, wenn die Änderungen nach Ausscheiden des Gesellschafters vorgenommen werden.³²⁹ Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob der steuerpflichtige Erwerber einen Einfluss auf die Einhaltung der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag hat, ob er bei Änderung des Gesellschaftsvertrags mitgewirkt, zugestimmt oder widersprochen hat, oder ob er während der nachlaufenden Frist von 20 Jahren als Gesellschafter ausscheidet.³³⁰ Bei Änderung der Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse, ist der Erwerber nach § 13a Abs. 9 Satz 6 Nr. 1 ErbStG verpflichtet, dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt dies schriftlich, innerhalb einer Frist von einem Monat, mitzuteilen. Die Gründe für die Änderungen sind hierbei nicht von Bedeutung.³³¹ In § 13a Abs. 9 Satz 6 Nr. 2 ErbStG ist für diesen speziellen Kontext eine besondere Verjährungsregelung enthalten. Demnach endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das

³²⁷ Löcherbach, S. (2023), Rn. 206.

³²⁸ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³²⁹ Eisele, D. (2017b), S. 2676.

³³⁰ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 8.

³³¹ Eisele, D. (2017b), S. 2676 f.

zuständige Finanzamt von der Änderung einer der Voraussetzungen in Satz 1 oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt hat.

Bei einem Verstoß gegen die gesetzlich vorgegeben Beschränkungen für die Anwendung des Vorwegabschlags ist der Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Hier kommt es zu einer Nachversteuerung, da der Wegfall der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag ein rückwirkendes Ereignis ist.³³² Der Betrag der Nachversteuerung ist hierbei nicht zu verzinsen. Durch den Wegfall des Vorwegabschlags kann es dazu kommen, dass der Schwellenwert von 26 Mio. Euro für Großerwerbe erstmals überschritten wird. Aus diesem Grund entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG rückwirkend. Für den Erwerb kann dann nachträglich ein entsprechender Antrag auf Durchführung des Abschmelzmodells nach § 13c ErbStG oder der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG gestellt werden. Auf der anderen Seite wirkt sich ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Absatz 3 ErbStG) oder die Behaltensfrist (§ 13a Absatz 6 ErbStG) als solcher nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG aus.³³³ Um dem Wegfall des Vorwegabschlags und der Nachversteuerung vorzubeugen, dürfte es sinnvoll sein, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung eine entsprechende Mitteilungspflicht den Gesellschaftern gegenüber vorsieht, auch wenn diese bereits ausgeschieden sind.³³⁴

Wenig Beachtung wurde bis jetzt der Frage geschenkt, welche Folgen einzelne Verstöße gegen die Beschränkungen als Voraussetzung für den Vorwegabschlag haben. Solche Verstöße sind beispielsweise satzungsdurchbrechende Beschlüsse oder regelmäßige Verstöße gegen die Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung. Hierbei kann sicherlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Restriktionen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Bei einmaligen und unternehmerisch begründeten Verstößen scheint der vollkommene Wegfall des Vorwegabschlags jedoch nicht angemessen. Dies gilt auch in Fällen, bei denen die Beschränkungen bei einem Verkauf der Beteiligung außerhalb der Behaltensfrist durch den neuen Eigentümer aufgehoben werden.³³⁵

³³² Eisele, D. (2017b), S. 2677.

³³³ R E 13a.20 Abs. 7 Satz 12 bis 14 ErbStR 2019.

³³⁴ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 9.

³³⁵ Löcherbach, S. (2023), Rn. 207.

3.2. Der Familienpool

3.2.1. Grundlegendes

Beim Begriff des Pools handelt es sich um ein kautelarjuristisches Vielzweckinstrument, mit dem besondere gemeinschaftliche Interessen von Personengruppen nachgegangen werden. In der Praxis werden ausdrücklich der Stimmrechtspool und der Familienpool als Pool bezeichnet. Es ist zwischen zwei Arten von Pool zu unterscheiden, zum einen der Innen-Pool ohne gesamthänderisch gebundenes Vermögen und zum anderen der Außen-Pool mit genau diesem Vermögen. Beispiele für einen reinen Innen-Pool sind der Stimmrechtspool und der Erbschaftsteuerpool, die Familienvermögensgesellschaft stellt auf der anderen Seite das Hauptbeispiel des Außen-Pools dar. Die Errichtung eines Pools hat den Zweck Interessen beziehungsweise Vermögen zu vergemeinschaften und darüber hinaus den Kreis der Poolmitglieder nach Außen abzuschirmen wie auch die Aufrechterhaltung des Pools beim Wechsel der Mitglieder sicherzustellen. Diese konstituierenden Zwecke des Pools werden von Personengruppen verfolgt, die durch gemeinsame Eigenschaften verbunden sind, wie die Familienzugehörigkeit beim Familienpool.³³⁶ Im weiteren Verlauf des Kapitels wird der Familienpool im Sinne der Erbschaft- und Schenkungsteuer behandelt.

Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen des § 13a ErbStG können bei Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft nach § 13a Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (Mindestbeteiligung).³³⁷ Die Sperrminorität von mehr als 25 % stellt ein Indiz dafür dar, dass der übertragende Anteilseigner in die Gesellschaft unternehmerisch eingebunden und nicht nur als Anleger beteiligt war.³³⁸ Eine unternehmerische Beteiligung ist typischerweise daran geknüpft, dass der Gesellschafter nach den gesetzlichen Regelungen satzungsfähig Beschlüsse verhindern kann. Historisch betrachtet wurde eine erste Beteiligungsquote für die Gewährung der Begünstigung mit dem Jahressteuergesetz 1996 eingeführt, demnach musste der Erblasser/Schenker über eine Mindestbeteiligung von 25 % an der Kapitalgesellschaft verfügen. Durch das Jahressteuergesetz 1997 wurde die Beteiligungsquote rückwirkend auf mehr als ein

³³⁶ Langenfeld, G. (2010), S. 17.

³³⁷ Langenfeld, G. (2009), S. 169.

³³⁸ Viskorf, S. (2020), Rn. 122.

Viertel erhöht.³³⁹ Die Mindestbeteiligungsquote als Voraussetzung für die Erlangung von begünstigtem Vermögen und die Anwendung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen stellt eine Benachteiligung der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften gegenüber mitunternehmerischen Gesellschaftern wie etwa einer Kommanditgesellschaft dar, für die keine Mindestbeteiligung gilt.³⁴⁰ Zur Abmilderung dieser Benachteiligung nahm der Gesetzgeber mit der Erbschaftsteuerreform 2009 die Möglichkeit, die Mindestbeteiligungsquote durch ein Pooling mit anderen Gesellschaftern zu erreichen, in das Gesetz auf.³⁴¹ § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ermöglicht eine Zurechnung der Anteile anderer Kapitalgesellschaften, wenn zwischen den Gesellschaftern besondere gesetzlich vorgegebene Vinkulierungen vereinbart sind.³⁴² Demnach kann ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung von 25 % oder weniger zum begünstigten Vermögen gehören, wenn sich der Schenker/Erblasser mit anderen Anteilseignern einer einheitlichen Verfügungsbeschränkung und Stimmbindung unterworfen hat, und die auf diese Weise gebundenen Anteilseigner insgesamt mehr als 25 % der Anteile halten. Die regelmäßige Vinkulierung ist die Poolvereinbarung oder der Schutzgemeinschaftsvertrag.³⁴³ Um die Mindestbeteiligung zu erreichen werden gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die vom Erblasser/Schenker unmittelbar gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteile mit den Anteilen weiterer Gesellschafter zusammengerechnet, wenn der Erblasser/Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere, derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen (sogenannte Verfügungsbeschränkung), und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben (sogenannte Stimmrechtsbindung).³⁴⁴ Auf diese Art wird erreicht, dass die Mindestbeteiligung erfüllt ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zum begünstigten Vermögen zählen. Andererseits gehören Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt, zum schädlichen Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG.³⁴⁵ Eine dem Wortlaut des § 13b

³³⁹ Viskorf, S. (2020), Rn. 101 f.

³⁴⁰ Langenfeld, G. (2009), S. 596 f.

³⁴¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 121.

³⁴² Langenfeld, G. (2009), S. 596 f.

³⁴³ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

³⁴⁴ Viskorf, S. (2020), Rn. 121.

³⁴⁵ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG gleichlautende Zurechnung der Anteile findet sich ebenfalls in der Regelung zum Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 ErbStG, für Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Betriebsvermögen (z.B. durch eine KG oder GmbH) gehalten werden. Im Betriebsvermögen kann somit durch ein Pooling die Qualifikation der Anteile als Verwaltungsvermögen vermieden werden.³⁴⁶

Die Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG kann insbesondere bei einem Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bei einer gerecht gemeinten Übertragung des Gesellschaftsanteils auf mehrere Kinder zum Problem werden. Es kommt zur Zersplitterung der Anteile, wie es auch bei mehreren durchlaufenen Generationenwechseln der Gesellschaft der Fall ist.³⁴⁷ Diese Zersplitterung hat zur Konsequenz, dass die Mindestbeteiligungsquote von über 25 % von den einzelnen Familienmitgliedern nicht erreicht werden kann und das betreffende Unternehmen beziehungsweise der Erbe nicht in den Genuss der Begünstigungen für Betriebsvermögen kommen kann. Selbes ist auch der Fall, wenn von vornherein die Mindestbeteiligung einzelner Familienmitglieder nicht erreicht wird. Um die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nicht zu unterschreiten, hat der Gesetzgeber mit der Erbschaftsteuerreform 2009 eine gewisse Lockerung dieser Grenze in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG vorgenommen.³⁴⁸ Trotz Fehlen der Mindestbeteiligung sieht der Gesetzgeber es als angebracht an, die Anteile des Familienunternehmens in die Verschonung zu integrieren. Auf diese Weise trägt er der Tatsache Rechnung, dass gerade Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft eine hohe Beschäftigungswirkung erzielen und die Unternehmensgrundsätze der Familienunternehmen ein deutliches Gegengewicht zu den Publikumsgesellschaften darstellen. Dies geht auch aus der Gesetzesbegründung zur Erbschaftsteuerreform 2009 hervor. Demnach sorgen die Unternehmensgründer wie auch deren Nachfolger dafür, dass die Anteile an der Familien-Kapitalgesellschaft nicht beliebig veräußert werden.³⁴⁹ Das Gesetzesziel des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ist „der Erhalt des bestimmenden Einflusses der Familie“.³⁵⁰ Bei einem Familienpool ist nicht gesetzlich vorgeschrieben nach welchen Kriterien die Mitglieder aufgenommen werden. Die Poolmitglieder eines Familienpools können sich aus verschiedenen Familienmitgliedern, einem

³⁴⁶ Viskorf, S. (2020), Rn. 121.

³⁴⁷ Betz, M. (2019), S. 38.

³⁴⁸ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

³⁴⁹ Viskorf, S. (2020), Rn. 122.

³⁵⁰ BT-Drs. 16/7918, S. 35.

Familienstamm oder einer Familienstiftung zusammensetzen. Die Einheit der Familie ist hierbei das Entscheidende.

Die Regelung zu einem Familienpool knüpft laut Gesetzeswortlaut unmittelbar an die Mindestbeteiligungsquote an. Gesetzssystematisch handelt es sich hierbei um einen Ersatztatbestand. Die Lösung durch den Pool ersetzt das Erreichen der Mindestbeteiligung, damit die im Familienpool gebundenen Anteile zu begünstigtem Vermögen werden. Durch diese Ausgestaltung stellt der Gesetzgeber poolgebundene Anteile einem einzigen Anteil von mehr als 25 % gleich. Diese Gleichstellung soll lediglich bei Anteilen, die aufgrund ihrer Höhe einen unternehmerischen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft und insbesondere einen Einfluss auf die Sicherung der Arbeitsplätze vermitteln, anwendbar sein.³⁵¹ Zur Erreichung dieser Gleichstellung dürfen die Anteile des Erblassers oder Schenkers mit den Anteilen der weiteren gebundenen Gesellschafter (Familienpool) zusammengerechnet werden. Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ermittelt sich die Beteiligungshöhe, unter gewissen Voraussetzungen, aus der Summe der dem Erblasser/Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile der weiteren Gesellschafter.³⁵² Die Norm beinhaltet eine Unmittelbarkeitserfordernis und unterscheidet sich von der Regelung des § 17 EStG, die die Frage der Wesentlichkeit mittelbar und unmittelbar gehaltener Anteile zusammenfasst. Weshalb eine unternehmerische Beteiligung nur durch unmittelbar gehaltene Anteile begründet werden kann, ist besonders vor dem Hintergrund des Rechtfertigungsgrundes der Begünstigung nicht nachvollziehbar.³⁵³ Sind von der Poolvereinbarung nicht mehr als 25 % der Anteile erfasst, verfügt der Übertragende aber selbst noch über Anteile, so dass bei einer Zusammenrechnung der nicht gebundenen Anteile mit den Anteilen im Pool die Mindestbeteiligungsquote überschritten wird, stellt sich die Frage, ob die Mindestbeteiligung dadurch erreicht werden kann. Wegen Sinn und Zweck der Poolregelung – Erhalt des unternehmerischen Einflusses des Erblassers/Schenkers – sprechen wohl die besseren Argumente für eine Zusammenrechnung der Anteile.³⁵⁴ Bei der Zurechnung ist außerdem fraglich, ob hierbei die Einbeziehung von Anteilen ausgeschlossen wird, die sich im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft befinden, an der der Erblasser oder

³⁵¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 122 ff.

³⁵² Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 21.

³⁵³ Viskorf, S. (2020), Rn. 109.

³⁵⁴ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 21.

Schenker beteiligt ist. Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet. Gegen dieses Transparenzprinzip stand schon R 53 ErbStR 2003. Demnach sind über eine Personengesellschaft mittelbar gehaltene Beteiligungen bei der Prüfung der maßgeblichen Beteiligungshöhe nicht zu berücksichtigen.³⁵⁵ Auch nach der Erbschaftsteuer-Richtlinie erfüllen Anteile, die über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft gehalten werden, nicht das Unmittelbarkeitserfordernis. Die getrennte Ermittlung der Mindestbeteiligungsquote ist nicht mit dem Zweck der erbschaftsteuerlichen Verschonung vereinbar, dies gilt insbesondere bei Anteilen, die über andere Kapitalgesellschaften oder Mitunternehmerschaften i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehalten werden. Demnach handelt es sich bei von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehaltenen Anteile um unmittelbare Beteiligungen. Insbesondere gilt dies vor dem Hintergrund der Privilegierung von Splitteranteilen in Poolvereinbarungen.³⁵⁶

Die Regelung des Familienpools in der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist dahin gehend auszulegen, dass die üblichen Vereinbarungen innerhalb einer Familiengesellschaft die Voraussetzungen für ein begünstigtes Pooling erfüllen. Entscheidend ist hier, was in Familienunternehmen typisch und üblich ist. Sinn und Zweck der Regelung ist, dass die poolgebundenen Anteile möglichst viele Merkmale erfüllen, die bei einem Anteil üblich sind, der nur einem einzelnen Gesellschafter gehört und der diesem die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft eröffnet und sicherstellt. Bei der Regelung zum Familienpool im Erbschaftsteuergesetz dient die Stimmrechtsbindung zur Eröffnung der Einflussnahme. Durch die einheitliche Stimmrechtsausübung bietet sich den Poolmitgliedern die Möglichkeit über das Erfüllen der Mindestbeteiligungsquote Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschafterversammlung zu nehmen. Dies entspricht dem Wesen eines Inhabers eines einzelnen Anteils. Zur Sicherung der Einflussnahme dient die Voraussetzung der Verfügungsbeschränkung für den Familienpool. Dadurch wird sichergestellt, dass die poolgebundenen Anteile dauerhaft dem Pool zur Verfügung stehen und nicht durch dessen Auflösung verloren gehen.³⁵⁷ Die Voraussetzungen zum Familienpool werden im folgenden Kapitel im Einzelnen erläutert.

³⁵⁵ Langenfeld, G. (2009), S. 597.

³⁵⁶ Viskorf, S. (2020), Rn. 110.

³⁵⁷ Viskorf, S. (2020), Rn. 123 ff.

Bei der Pooling-Regelung stellt das Erbschaftsteuergesetz auf keinen bestimmten Zeitraum ab, innerhalb dessen die Mindestbeteiligungsquote erfüllt sein muss, um die Begünstigungen in Anspruch zu nehmen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Voraussetzungen für die Vergünstigung im Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen muss. Bei einer Übertragung über einen längeren Zeitraum ist darauf zu achten, dass die Grenze von über 25 % auch im Zeitpunkt der Steuerentstehung der letzten Übertragung Bestand hat.³⁵⁸ Zu beachten ist bei der Anwendung des Familienpools jedoch der Nachversteuerungstatbestand gemäß § 13a Abs. 6 Nr. 5 ErbStG. Demnach entfällt die gewährte Steuerbegünstigung (Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag) mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn eine der Voraussetzungen für die Pooling-Regelung innerhalb der Behaltensfrist von fünf beziehungsweise sieben Jahren (Regel- und Optionsverschonung) aufgehoben wird. Somit gilt es den Fortbestand der Vereinbarung für die Dauer der Behaltensfrist zu sichern. Hier ist es in der Praxis ratsam die Bedeutung der Poolvereinbarung in einer separaten Vereinbarung festzuhalten.³⁵⁹ Weitere Ausführungen hierzu finden sich im folgenden Kapitel unter dem Punkt Formfrage.

3.2.2. Voraussetzungen

3.2.2.1. Verpflichtung der Gesellschafter untereinander – Formfrage

Der Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG verlangt für die Zusammenrechnung der Anteile zur Erreichung der Mindestbeteiligung, dass der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. Hieraus ergeben sich die Voraussetzungen für den Familienpool. Für die Erfüllung der zwei Voraussetzungen der Verfügungsbeschränkung und der Stimmrechtsbindung bildet die Verpflichtung der Gesellschafter untereinander die Grundlage der Regelung. Zur genauen Form und Ausgestaltung äußert sich die Gesetzesbegründung nicht, sie spricht lediglich davon, dass der Unternehmensgründer oder die Nachfolger beim Generationenwechsel in der

³⁵⁸ Viskorf, S. (2020), Rn. 113.

³⁵⁹ Langenfeld, G. (2009), S. 597.

Familien-Kapitalgesellschaft dafür Sorge zu tragen haben, dass die Anteile nicht beliebig veräußert werden können und der bestimmende Einfluss der Familie erhalten bleibt.³⁶⁰ Eine Verpflichtung der Gesellschafter untereinander zum Erhalt des bestimmenden Einflusses der Familie kann sich im Sinne des Gesetzes dabei aus dem Gesellschaftsvertrag oder einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern ergeben. Das Gesetz verlangt hierbei keine Vorlaufzeit der Verpflichtung der Gesellschafter untereinander. Die Anordnung einer Dauertestamentsvollstreckung durch den Erblasser genügt den gesetzlichen Anforderungen nicht. Die Miterbenden können zwar in diesem Fall nicht über die erworbenen Gesellschaftsanteile verfügen und sind auch an die Stimmausübung gebunden, jedoch werden sie nicht daran gehindert ihren Anteil an fremde Dritte zu übertragen.³⁶¹

Die Verfügungsbeschränkung und die Stimmrechtsbindung kann in den Gesellschaftsvertrag der Kapitalgesellschaft aufgenommen werden oder in einer separaten Poolvereinbarung festgehalten werden. Bei der GmbH lassen sich Stimmrechtsvereinbarungen problemlos in die Satzung aufnehmen. Bei der Aktiengesellschaft ist aufgrund der Satzungsstrenge nur die Ausgabe der stimmrechtslosen Vorzugsaktien möglich, die aber allein nicht ausreicht, um die Voraussetzung zu erfüllen. Mehr als bei der Voraussetzung der Verfügungsbeschränkung sprechen bei der Stimmrechtsbindung Argumente der Praktikabilität bei der GmbH und der eingeschränkten Zulässigkeit bei der Aktiengesellschaft für eine getrennte Poolvereinbarung und keine Aufnahme in die Satzung. Zur Absicherung in der Praxis kann die Teilnahme an der Poolvereinbarung in die Satzung aufgenommen werden, während der Inhalt der Poolvereinbarung eine extra Anlage bildet.³⁶²

In der Praxis bildet den Regelfall für die Verpflichtungen der Gesellschafter untereinander eine gesonderte schuldrechtliche Poolvereinbarung. Eine schuldrechtliche Verpflichtung empfiehlt sich insbesondere, da sie neben der größeren Flexibilität auch den Vorteil hat, dass die Verfügungsbeschränkungen und Stimmrechtsvereinbarungen nicht durch Einsichtnahme in das Handelsregister und Zugriff auf die Satzung publik werden.³⁶³ Der Abschluss einer Poolvereinbarung kann nach Rechtsprechung des BFH

³⁶⁰ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 17.

³⁶¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 127.

³⁶² Langenfeld, G. (2009), S. 599.

³⁶³ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 17.

schriftlich oder mündlich erfolgen. Bei einer formlosen Abrede trägt jedoch der Steuerpflichtige das Beweisrisiko. Allein aus diesem Grund ist es ratsam die Vereinbarungen des Pools schriftlich festzuhalten. In der Literatur findet sich außerdem die Auffassung, dass aufgrund einer langjährigen Ausübung der Abschluss einer Poolvereinbarung angenommen werden kann. Das Urteil des BFH vom 20.02.2019³⁶⁴ steht dem entgegen: Eine einheitliche Stimmrechtsausübung aufgrund eines faktischen Zwangs, einer langjährigen tatsächlichen Handhabung ist nicht ausreichend.³⁶⁵ Einer notariellen Beurkundung bedarf die Poolvereinbarung nur, wenn sie eine bedingte Verpflichtung zur Abtretung von Anteilen beinhaltet. Dies gilt nicht für Klauseln, die vorsehen, dass ein Gesellschafter lediglich verhindern kann, dass die übrigen Gesellschafter ihre Anteile abtreten, ohne dass eine Mitverkaufspflicht begründet wird.³⁶⁶ In der Praxis handelt es sich bei einer solchen Poolvereinbarung auf schuldrechtlicher Grundlage regelmäßig um eine BGB-Innengesellschaft, die über kein Gesamthandsvermögen verfügt. Die Schließung einer Poolvereinbarung führt somit dazu, dass die Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft nicht mehr unmittelbar i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gehalten werden. Weiter finden in der Regel auch keine Übertragung der Stimmrechte auf den Pool statt. Die eingegangenen Verpflichtungen durch die Poolvereinbarung müssen nicht unwiderruflich sein. Durch den Nachversteuerungstatbestand des § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 5 ErbStG wird die Unwiderruflichkeit ersetzt. Demnach ist eine Vereinbarung eines Kündigungsrechts für die Wirksamkeit der Verpflichtung der Gesellschafter untereinander unschädlich. Ob die Verpflichtung der Gesellschafter eine Klausel für eine Vertragsstrafe bei Verstoß gegen die Poolvereinbarung vorsehen muss, ist nicht aus dem Wortlaut der Vorschrift zu entnehmen.³⁶⁷ In der Gesetzesbegründung wird auch keine Absicherung durch eine Vertragsstrafe verlangt, deshalb ist die Vereinbarung einer Vertragsstrafe nicht Voraussetzung, um die erbschaftsteuerliche Begünstigung zu erlangen.³⁶⁸

³⁶⁴ BFH (2019), II R 25/16.

³⁶⁵ Viskorf, S. (2020), Rn. 128.

³⁶⁶ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 21.

³⁶⁷ Viskorf, S. (2020), Rn. 129 ff.

³⁶⁸ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 21.

3.2.2.2. Verfügungsbeschränkung

Der Familienpool muss die Voraussetzungen einer Verfügungsbeschränkung und einer Stimmrechtsbindung erfüllen, damit die Anteile zur Erreichung der Mindestbeteiligungsquote zusammengerechnet werden dürfen. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG kann die geforderte Verfügungsbeschränkung entweder darin bestehen, dass die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen.

Die einheitliche Verfügung stellt die erste Möglichkeit einer geforderten Verfügungsbeschränkung dar. Auf den Begriff der Verfügung wird jedoch weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung näher eingegangen. Zivilrechtlich wird unter einer Verfügung ein Rechtsgeschäft verstanden, das unmittelbar auf ein bestehendes Recht einwirkt, es verändert, überträgt oder aufhebt. Zu diesen Verfügungen im zivilrechtlichen Sinn gehören Veräußerung oder Schenkung der Anteile, wie auch der Nießbrauch und die Verpfändung.³⁶⁹ Die zivilrechtliche Auslegung ist für die Definition des Begriffes Verfügung im Erbschaftsteuerrecht nur bedingt geeignet. Der Begriff der Verfügung als Voraussetzung für den Familienpool ist im Sinne der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der Anteile auf eine andere Person zu verstehen. Die zweite Möglichkeit der Verfügungsbeschränkung macht dies nochmals deutlich, da der Gesetzeswortlaut hier ausdrücklich auf eine Übertragung abgestellt.³⁷⁰ Die Finanzverwaltung³⁷¹ schließt sich dieser Auffassung an, auch sie versteht unter einer Verfügung die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums eines Gesellschaftsanteils. Ob die Gewährung einer Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil als Verfügung zu werten ist, ist fraglich. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift des Familienpools, einen bestimmenden Einfluss von familienfremden Dritten durch freie Veräußerung der Anteile zu vermeiden, wird man jedoch auch die Einräumung einer Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil als Verfügung klassifizieren müssen, aus dem Grund, dass eine solche Unterbeteiligung mittelbar Vermögensrechte und dadurch wirtschaftliches Eigentum vermittelt.³⁷² Der Erwerb von Todes wegen fällt als gesetzlicher Eigentumserwerb nicht

³⁶⁹ Viskorf, S. (2020), Rn. 133.

³⁷⁰ Viskorf, S. (2020), Rn. 133 f.

³⁷¹ R E 13b.6 Abs. 4 Satz 1 ErbStR 2019.

³⁷² Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 18.

unter den Begriff der Verfügung. Nachdem der Begriff der Verfügung jedoch im Sinne der Übertragung wirtschaftlichen Eigentums zu verstehen ist, schließt dies auch eine unmittelbare Übertragung durch den Erbfall ein. Auch in diesem Fall kommt es zu einer Übertragung des Anteils auf eine andere Person.³⁷³ Mit der Gesetzesbegründung, dass die Anteile an Familienunternehmen nicht beliebig veräußert werden können, um den bestimmenden Einfluss der Familie sicherzustellen, muss in jedem Fall die Verfügung von Todes wegen erfasst sein. Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass Anteile im Erbgang nicht an fremde Dritte gelangen und die Einheit der Familie gewahrt wird.³⁷⁴ Bei einer Beschränkung der Verfügung von Todes wegen ist die unbeschränkte Testierfreiheit nach § 2302 BGB bei der Aufnahme der Verfügungsbeschränkung in die Poolvereinbarungen unbedingt zu beachten, da hiernach ein Vertrag nichtig ist, durch den sich jemand verpflichtet, eine Verfügung von Todes wegen zu errichten oder nicht zu errichten, aufzuheben oder nicht aufzuheben. Nach herrschender Meinung ist von dieser Vorschrift auch die Verpflichtung erfasst, einer Verfügung von Todes wegen einen bestimmten Inhalt zu geben oder nicht zu geben, wie es bei einer Poolvereinbarung üblich ist.³⁷⁵

Für die geforderte Verfügungsbeschränkung der einheitlichen Verfügung wird die Definition des Begriffes Verfügung im Sinne der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den gebundenen Anteilen verstanden. Fraglich ist jedoch weiter, was das Gesetz mit einheitlich meint. Was der Gesetzgeber darunter versteht, erschließt sich nicht direkt aus dem Gesetzeswortlaut. Bei einer engen Auslegung des Wortlautes kann darunter verstanden werden, dass das Gesetz zum einen ein zeitliches Element anspricht und hierdurch eine gleichzeitige Verfügung aller Gesellschafter fordert. Damit dieses Erfordernis erfüllt werden kann, müsste die Poolvereinbarung vorsehen, dass die Poolmitglieder verpflichtet sind, alle gepoolten Anteile nur gleichzeitig nach Abstimmung in der Poolversammlung zu veräußern oder nicht zu veräußern. Für eine enge Auslegung des Begriffes einheitlich könnte sprechen, dass die Alternative für die Verfügungsbeschränkung – Übertragung auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner – keinen Sinn machen würde. In der Praxis finden sich wohl nur sehr weniger solcher Ausgestaltungen in einer Poolvereinbarung. Außerdem fordert der Rechtsbegriff der einheitlichen Verfügung ein solches zeitliches oder personelles

³⁷³ Viskorf, S. (2020), Rn. 134.

³⁷⁴ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 18.

³⁷⁵ Viskorf, S. (2020), Rn. 132.

Element nicht konkret. Der Begriff einheitliche Verfügung ist als eine Verfügung nach einheitlichen Grundsätzen auszulegen. In diesem Sinne unterwerfen sich die beteiligten Gesellschafter einheitlichen Regularien in Bezug auf Verfügungen.³⁷⁶ Die Grundlage für die Verfügung nach einheitlichen Grundsätzen kommt in der Intention des Gesetzgebers zum Ausdruck: Die Begünstigung von Familienunternehmen. Demnach ist es ausreichend, wenn durch den Familienpool sichergestellt wird, dass die Anteile an der Gesellschaft nicht beliebig veräußert werden können und der bestimmende Einfluss der Familie so gesichert wird. Dies soll bei Familiengesellschaften durch übliche Restriktionen der Veräußerung und Verfügung erreicht werden. Typischerweise geschieht dies dadurch, dass die Veräußerung der Anteile auf einen bestimmten Erwerberkreis, insbesondere auf die Abkömmlinge des Unternehmensgründers (Familienmitglieder, Familienstamm oder eine Familienstiftung) begrenzt wird oder die Zustimmung der Gesellschafter nötig ist, wenn es sich um eine Dritte Person handelt. Hierbei schreibt das Gesetz nicht vor, wie der Begriff Familienangehörige auszulegen ist, im Gegensatz zur Regelung des Vorwegabschlags. Durch diese Restriktion und besondere Ausgestaltung wird die Abgrenzung zu Publikumsgesellschaften sichergestellt, wie der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist.³⁷⁷ Stellt man auf die Einschränkung der Verfügung und den Erhalt des bestimmenden Einflusses der Familie ab, genügt es für die Ausgestaltung der Poolvereinbarung, wenn diese einheitlichen Grundsätze in Bezug auf die einheitliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen statuiert und verhindern, dass einzelne Poolmitglieder ihre Anteile ohne Zustimmung der übrigen Familienmitglieder an Fremde übertragen können.³⁷⁸ Vertretbar ist deshalb nur die Auslegung, dass die gepoolten Anteile nur nach einheitlichen Grundsätzen, etwa nur an Abkömmlinge, übertragen werden können.³⁷⁹ Bei einer Übertragung außerhalb des Familienkreises bedarf es einer Genehmigung in der Poolversammlung. Hier ist ein Mehrheitsbeschluss ausreichend. Der Begriff einheitlich fordert kein Einstimmigkeitsergebnis, da auch eine durch die Mehrheit getroffene Entscheidung einheitlich umgesetzt werden muss.³⁸⁰

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Alternative 2 und Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 Alternative 2 ErbStG kann die erforderliche Verfügungsbeschränkung auch darin bestehen, dass die

³⁷⁶ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 18.

³⁷⁷ Viskorf, S. (2020), Rn. 137.

³⁷⁸ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 19.

³⁷⁹ Langenfeld, G. (2009), S. 598.

³⁸⁰ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 18.

gebundenen Anteile ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner übertragen werden. Diese Möglichkeit stellt keine Alternative zur einheitlichen Verfügung dar, sondern ist lediglich als eine Variante unter dem gemeinsamen Dach der einheitlichen Verfügung zu sehen.³⁸¹ Der Gesetzeswortlaut spricht hierbei davon, dass die Erwerber der Gesellschaftsanteile denselben Verpflichtungen unterliegen müssen wie die Poolmitglieder. Bei einer engen Auslegung könnte man darunter verstehen, dass der Erwerber bereits Mitgesellschafter oder Poolmitglied sein muss, da nur diese im Zeitpunkt der Verfügung bereits denselben Verpflichtungen unterliegen können, wie der übertragende Gesellschafter. Nach heißender Meinung in der Literatur ist diese Auslegung jedoch abzulehnen.³⁸² Eine solche Verpflichtung wäre nur bei einer Verfügungsbeschränkung außerhalb des Gesellschaftsvertrags rechtlich überhaupt möglich, so könnten beispielsweise auch zukünftige Gesellschafter bereits Poolmitglieder sein. Eine Aufnahme der Verpflichtung in Form einer gesellschaftsvertraglichen Vinkulierung ist nicht zulässig.³⁸³ Richtig ist die Auffassung, dass es ausreichend ist, wenn der Erwerber gleichzeitig mit der Übertragung der Anteile Mitglied der Poolvereinbarung wird.³⁸⁴ Demnach ist der Beitritt zur Poolvereinbarung noch vor Erlangung der Gesellschafterstellung nicht notwendig. Es ist ausreichend, wenn der Erwerber mit Erlangung der Gesellschafterstellung der Verfügungsbeschränkung aus dem Poolvertrag unterworfen wird. Dieser Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen.³⁸⁵ In der Poolvereinbarung genügt demnach eine Klausel, wonach der Gesellschaftsanteil beispielsweise nur an Familienmitglieder oder andere Personen, die derselben Verfügungsbeschränkung unterliegen, übertragen werden kann, unabhängig davon, ob der Erwerber bereits selbst der Verfügungsbeschränkung unterliegt.³⁸⁶

³⁸¹ Langenfeld, G. (2009), S. 599.

³⁸² Viskorf, S. (2020), Rn. 141.

³⁸³ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 20.

³⁸⁴ Langenfeld, G. (2009), S. 599.

³⁸⁵ Viskorf, S. (2020), Rn. 141.

³⁸⁶ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 20.

3.2.2.3. Stimmrechtsbindung

Neben einer einheitlichen Verfügung ist die einheitliche Ausübung des Stimmrechts nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG die zweite zentrale Verpflichtung für den Familienpool und somit für die Zusammenrechnung der Gesellschaftsanteile entscheidend. Durch die Poolvereinbarung müssen deren Mitglieder untereinander verpflichtet sein, das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.³⁸⁷ Diese Formulierung des Gesetzes ist missverständlich, da sie darauf schließen lässt, dass es einen nicht gebundenen Gesellschafter gibt. Es ist jedoch ebenso der Fall einbezogen, dass alle Gesellschafter im Pool gebunden sind und die Stimmrechtsbindung der Poolvereinbarung ausüben, da so ein unternehmerischer Einfluss auf die Gesellschaft vorliegt.³⁸⁸

Nach der Gesetzesbegründung wird eine einheitliche Stimmrechtsausübung gefordert, durch die die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss. In diesem Zusammenhang soll es für die Einrechnung der Anteile in die Steuerentlastung nicht Voraussetzung sein, dass der konkrete Anteil ein Stimmrecht einräumt. Weiter ist es auch nicht erforderlich, dass die Einflussnahme ausschließlich durch Anteilseigner (Familienmitglieder) erfolgt. Aus dem Gesetz ergibt sich auch nicht, was unter der einheitlichen Stimmrechtsausübung zu verstehen ist.³⁸⁹

Die Stimmrechtsbindung kann durch unterschiedliche Weisen umgesetzt werden. Hierbei kommt es darauf an, ob die Poolvereinbarung sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt oder eine gesonderte schuldrechtliche Vereinbarung ist. Die Stimmrechtsbindung kann in den Gesellschaftsvertrag der Familiengesellschaft integriert werden. Die Stimmrechte eines jeden Familienstammes werden demnach durch das jeweilige Oberhaupt oder durch einen Vertreter (Familiensprecher) in der Gesellschafterversammlung ausgeübt. Anstatt dessen besteht auch die Möglichkeit ein Gremium zu installieren. Dieses entscheidet an Stelle der Gesellschafterversammlung über die Beschlussgegenstände. In dieses Gremium wird ein Poolmitglied entsandt, um die Stimmrechte der Poolmitglieder auszuüben.³⁹⁰

³⁸⁷ Langenfeld, G. (2009), S. 599.

³⁸⁸ Viskorf, S. (2020), Rn. 142.

³⁸⁹ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 20.

³⁹⁰ Viskorf, S. (2020), Rn. 143.

In der Gesetzesbegründung wird als weitere Form der Stimmrechtsbindung der Verzicht auf das Stimmrecht oder stimmrechtslose Anteile aufgeführt. Bei stimmrechtslosen Anteilen stellt sich die Frage, ob die Poolvereinbarung neben der ersten Vorschrift der Verfügungsbeschränkung auch die Stimmrechtsbindung vorsehen muss, da diese Anteile keine Stimmrechte haben. Diese Auffassung gilt zumindest bei Anteilen, die von einer einzigen Person gehalten werden, so dass eine einheitliche Stimmrechtsausübung bestehen würde. Auch wenn stimmrechtslose Gesellschafter kein Stimmrecht vermitteln, so haben sie dennoch einen Zustimmungsvorbehalt bei Beschlüssen der Gesellschafterversammlung, die den Kernbereich der Gesellschafterstellung anbelangen. Im Widerspruch zur Gesetzesbegründung, die eine Stimmrechtsbindung auch bei stimmrechtslosen Anteilen annimmt und diese demnach in die Poolvereinbarung aufnimmt, ist die Finanzverwaltung nach R E 13b.6 Abs. 5 Satz 1 ErbStR 2019 der Ansicht, dass stimmrechtslose Anteile nicht in die Poolvereinbarung einbezogen werden können. Nach der Finanzverwaltung sind stimmrechtslose Anteile, die die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % nicht erreichen generell nicht begünstigungsfähig. Hiervon macht die Finanzverwaltung jedoch eine Ausnahme, wenn zusammen mit den stimmrechtslosen Anteilen auch gepoolte Anteile übertragen werden. Dann erfüllt der Übertragende die Mindestbeteiligung aufgrund der gepoolten Anteile und die Anteile gelten somit als begünstigtes Vermögen. Zu beachten ist hierbei, dass für den Familienpool nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote nur relevant ist, dass diese durch den Erblasser oder Schenker erfüllt wird. Nicht von Bedeutung ist es, in welchem Umfang hierbei Anteile übertragen werden.³⁹¹

Eine einheitliche Stimmrechtsausübung kann auch durch eine gesonderte schuldrechtliche Vereinbarung erreicht werden, die die Gesellschafter verpflichtet vor der Gesellschafterversammlung eine Poolversammlung abzuhalten, um dort eine Mehrheitsentscheidung zu treffen und aufgrund dieser in der Gesellschafterversammlung abzustimmen.³⁹² Die Stimmbindungsvereinbarung auf schuldrechtlicher Ebene außerhalb des Gesellschaftsvertrags ist bei Familien-Kapitalgesellschaften keine Besonderheit. Hierdurch wird herbeigeführt, dass gewisse Gesellschaftergruppen, wie beispielsweise Familienstämme, ihre Meinungsfindung aus der Gesellschafterversammlung in kleinere Poolversammlungen auslagern. In der Gesellschafterversammlung treten diese dann nur

³⁹¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 144 f.

³⁹² Viskorf, S. (2020), Rn. 146.

mit einer einheitlichen Stimme auf, die in der Poolversammlung mehrheitlich bestimmt wurde. Eine verschärfte Regelung stellt die Bestellung eines Sprechers in der Gesellschafterversammlung dar. In diesem Fall erteilen alle Poolmitglieder dem Sprecher ihre Stimmrechtsvollmachten, die dieser einheitlich für alle Poolmitglieder in der Gesellschafterversammlung ausübt. Beide Regelungen führen nach der Gesetzesbegründung dazu, dass eine Stimmrechtsbindung i.S.v. § 13b ErbStG vorliegt. Auch hier reicht eine Mehrheitsentscheidung der Poolversammlung aus, um die einheitliche Stimmrechtsausübung zu wahren, da eine derartige Entscheidung einheitlich in der Gesellschafterversammlung umgesetzt werden muss.³⁹³ Eine gesonderte schuldrechtliche Vereinbarung benötigt nicht die Erlaubnis im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft oder die Zustimmung der nicht gebundenen Mitglieder.³⁹⁴

Beim Abschluss der Voraussetzung der Stimmrechtsbindung sind gesellschaftsrechtliche Schranken zu beachten. Diese können sich aus der Sittenwidrigkeit gemäß § 138 BGB und der gesellschaftsvertraglichen Treuepflicht ergeben. Die Stimmrechtsbindung darf demnach nicht auf eine sittenwidrige Schädigung der Gesellschaft oder der Mitgesellschafter ausgelegt sein und darf den Poolmitgliedern nicht ein treuwidriges Verhalten anordnen. Entscheidender als gerade genannte Punkte ist die Beachtung von gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Stimmrechtsverboten. Ein Gesellschafter, der einem derartigen Verbot unterliegt, darf nicht durch die Stimmrechtsbindung der Poolvereinbarung einen Einfluss auf die Gesellschaft ausüben können. Auf diese Weise würde der Gesellschafter das Stimmrechtsverbot umgehen, was nicht zulässig ist.³⁹⁵ Erbschaftsteuerliche Poolvereinbarungen sind jedoch unschädlich, wenn sie auf ein vom Gesetz gefordertes Pooling von Stimmen abzielen. Das Poolmitglied verliert durch den Abschluss der Poolvereinbarung nicht sein Stimmrecht. Gleiches gilt bei Aufhebung des Pools. Es findet hierbei keine Stimmrechtsverschiebung statt. In jedem Fall sind Poolvereinbarungen unschädlich, bei denen sich alle Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zusammenschließen. Bei diesem Konstrukt bleiben die Stimmrechtsverhältnisse in der Poolversammlung identisch zu denen der Gesellschafter vor Abschluss der Poolvereinbarung. So entspricht die Einflussmöglichkeit der Poolmitglieder der vor Abschluss der Poolvereinbarung.³⁹⁶

³⁹³ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 21.

³⁹⁴ Viskorf, S. (2020), Rn. 146.

³⁹⁵ Viskorf, S. (2020), Rn. 147.

³⁹⁶ Viskorf, S. (2020), Rn. 148.

4. Rechtfertigung der Verschonung

4.1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

4.1.1. Hintergrund

Das Erbrecht ist im Grundgesetz (GG) Art. 14 verankert und steht als Grundrecht im System von Freiheit und Eigentum in Deutschland allen Bürgerinnen und Bürgern zu. Art. 14 GG gewährleistet das Eigentum und auch das Erbrecht als Sonderfall der Eigentumsgarantie. Die Gewährleistung von Eigentum, hier insbesondere erworbenes oder bestehendes Vermögen, ist gesichert durch das Grundgesetz, um den Einzelnen einen Freiheitsraum zu erhalten und die freie Verfügung und Gestaltung sicherzustellen.³⁹⁷

Die Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts haben eine enge innere Verbindung zueinander. Das Erbrecht als Eigentumsgarantie ist ein besonderer Fall, der außerordentlich zu schützen ist, da zwei Parteien, Erblasser und Erwerber, in einem Rechtsverhältnis stehen, bei denen beiden das Grundrecht gemäß Art. 14 GG Anwendung findet. Aus der Perspektive des Erblassers ist der Erbvorgang die Verfügung über sein Vermögen, welches sein Eigentum darstellt. Der Erblasser entscheidet aufgrund seiner Testierfreiheit, was mit seinem Eigentum nach dem Tod geschehen soll. Durch Art. 14 Abs. 1 GG wird das Erbrecht und somit die Verfügungsfreiheit des Erblassers verfassungsrechtlich sichergestellt.³⁹⁸ Für den Erben auf der anderen Seite bedeutet das Erbe eine Mehrung des Vermögens, welches auf legitime Weise erworben wurde und eigentumsrechtlich durch das Grundrecht gesichert ist. Der Einwand, dass das Vermögen ohne Leistung erworben wurde und wie illegitimes Vermögen zu sehen ist, mag aus sozialpolitischer Sichtweise nachvollziehbar sein, ist jedoch grundrechtsdogmatisch ohne Grundlage. Das Defizit einer leistungsorientierten Austauschbeziehung ist gerade Kennzeichen des Erbfalls, der durch Art. 14 Abs. 1 GG garantiert wird.³⁹⁹ Neben der lakonisch wirkenden Garantie des Erbrechts, als Garantie der individuellen Freiheit des Erblassers und Erben, schützt hier das Grundgesetz, dass der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer nicht so ausgestalten darf, dass über eine überschaubare Generationenfolge bei gleichbleibender Erbmasse eine enteignende Wirkung durch den Fiskus eintritt.⁴⁰⁰

³⁹⁷ Di Fabio, U. (2015), S. 5.

³⁹⁸ Di Fabio, U. (2015), S. 5.

³⁹⁹ Di Fabio, U. (2015), S. 5.

⁴⁰⁰ Di Fabio, U. (2015), S. 6.

- Historischer Hintergrund -

Betrachtet man die Erbschaftsteuer historisch, gehört diese zu den ältesten Steuern der Welt. Bereits die Ägypter kannten diese Art der Besteuerung. Die Erbschaftsteuer wurde über die Zeit in allen europäischen Ländern eingeführt. Den Beginn machte im 14. Jahrhundert Italien, gefolgt von den Niederlanden im 16. Jahrhundert.⁴⁰¹ In Deutschland kam mit dem Zeitalter der Aufklärung und der Industrialisierung Europas die Forderung auf, dass gegen die ungleiche Vermögensverteilung vorgegangen werden muss, durch Beschränkung des Erbrechts oder konfiskatorische Besteuerung. Dem Marxismus war bewusst, dass derartige Forderungen von der Bevölkerung abgelehnt werden, und schlug deshalb die Vergesellschaftung der Produktionsmittel vor. Auch Karl Marx wollte als Übergangslösung die Erweiterung der Erbschaftsteuer und die Einnahmen aus dieser Steuer zur sozialen Emanzipation nutzen.⁴⁰² Im 19. Jahrhundert war die Erbschaftsteuer in allen deutschen Ländern bereits vorhanden, die Ausgestaltung war jedoch länderspezifisch sehr unterschiedlich.⁴⁰³ Am Ende des 19. Jahrhunderts kam die Diskussion in Europa und somit auch in Deutschland auf, ob es möglich ist mit einer entsprechenden Erbschaftsteuer innerhalb von drei Generationen die gesamte Erbmasse entziehen zu können.⁴⁰⁴ Die erste Erbschaftsteuer wurde im Deutschen Reich 1873 in Preußen eingeführt. Der Steuersatz betrug je nach Verwandtschaftsgrad zwischen 1 % und 8 %. Ausgenommen von der Erbschaftsteuer waren damals Ehegatten und Verwandte in erster Linie. 1906 wurden zur Finanzierung des Flottenbaus die Steuereinnahmen dem Reich zugeteilt. Die Einzelstaaten blieben jedoch am Steueraufkommen beteiligt, indem diesen Zuschlags- sowie Zusatzrechte zugestanden wurden. Bis 1916 wurde der Höchststeuersatz stetig bis auf 8 % angehoben und durch die Zuschläge der Gemeinden konnte sich eine Belastung bis zu 18 % ergeben.⁴⁰⁵ Durch die Weimarer Republik erhielt das Erbschaftsteuergesetz eine revolutionäre Änderung, da nun die verteilungspolitischen Forderungen mehr in den Fokus gelangten. Zur Folge hatte dies, dass auch Ehegatten und leibliche Kinder bei der Erbschaftsteuer als Steuerpflichtige aufgenommen wurden, jedoch mit einem geringen Steuersatz ab 4 %. Die Besteuerung bei sonstigen Erben hatte ab einem zu vererbenden Vermögen von einer Million RM einen Spitzensteuersatz von 70 %, dieser konnte sich auf bis zu 90 % erhöhen, sollte der Erwerber bereits ein

⁴⁰¹ WIFU (2011), S. 5.

⁴⁰² Di Fabio, U. (2015), S. 7.

⁴⁰³ WIFU (2011), S. 5.

⁴⁰⁴ Di Fabio, U. (2015), S. 7.

⁴⁰⁵ Van Suntum, U., Westermeier, A. (2008), S. 230 f.

Vermögen von über 100.000 RM besitzen. Die extreme Besteuerung mag auch ein Grund für das Abwenden der Bevölkerung von der Weimarer Republik gewesen sein. Schon 1922 wurden die Steuern verringert.⁴⁰⁶ Im Verlauf der Zeit wurde die fiskalische Funktion der Erbschaftsteuer immer stärker von der Einkommensteuer übernommen. Eine erste große Überarbeitung des Erbschaftsteuergesetzes fand 1974 statt. Wesentliche Änderungen waren hierbei die Einführung einer Ersatzerbschaftsteuer für Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, Fassung 2016), sowie die Bewertung des Grundbesitzes zum Verkehrswert. 1995 hat das Bundesverfassungsgericht die Bewertungsrichtlinien als verfassungswidrig wie auch die Bewertung von Grundvermögen als zu niedrig erklärt. Der Gesetzgeber wurde durch das Urteil verpflichtet das Erbschaftsteuergesetz anzupassen. Mit der Reform 1996 kam es zu Korrekturen in der Bewertung und zur Anpassung der Freibeträge für enge Familienangehörige. Die Neuerung der Bewertung von 1996 führte jedoch weiterhin zu einer erheblichen Unterbewertung. So wurde mit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 das Erbschaftsteuergesetz erneut als verfassungswidrig erklärt. Das Bundesverfassungsgericht forderte vom Gesetzgeber eine größere horizontale Steuergerechtigkeit zwischen den Vermögensformen. Die Bewertungsmethode muss dabei gewährleisten, dass sich die Bewertung der Vermögensgegenstände an den Verkehrswert (gemeinen Wert) annähert. Hierbei wurde dem Gesetzgeber freigestellt gewisses Vermögen von der Besteuerung zu verschonen, wenn es dem Gemeinwohl dient.⁴⁰⁷ Am 31.12.2008 hat der Gesetzgeber das Erbschaftsteuerreformgesetz verabschiedet, nach diesem sich alle Bewertungen von Vermögensgegenständen am Verkehrswert orientieren. Weiter wurden weitgehende Verschonungsregelungen insbesondere für das Betriebsvermögen neu geschaffen, wobei auch eine völlige Verschonung vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes in Verbindung mit dem Gemeinwohl möglich ist.⁴⁰⁸ Kapitel 4.2.1. knüpft an diese Ausführungen mit den aktuellen Entwicklungen des Erbschaftsteuergesetzes an. Vor diesem historischen Hintergrund ist es nicht verwunderlich, dass die Erbschaftsteuer trotz verfassungsrechtlicher Verankerung des Erbrechts im Grundgesetz als Mittel der Vermögensumverteilung wieder Aufmerksamkeit erlangt hat. Die Tendenz Anfang des 20. Jahrhunderts, die Vermögensungleichheit innerhalb von drei Generationen durch eine

⁴⁰⁶ Di Fabio, U. (2015), S. 7 f.

⁴⁰⁷ Van Suntum, U., Westermeier, A. (2008), S. 229 ff.

⁴⁰⁸ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 7 ff.

konfiskatorische Erbschaftsteuer auszugleichen, ist über die Jahre nicht in Vergessenheit geraten. Dies findet sich bis heute als politische Forderung, aufgrund der Befunde sozialer Ungleichheit und Konzentration von Vermögen.⁴⁰⁹ Die Umverteilungspolitik gegen die Konzentration von großem Vermögen übersieht, dass diese Modelle unter den Bedingungen einer globalen Wirtschaft gegen die Konzentration von Vermögen in einem Anteil der Bevölkerung vorgehen, dessen Schwächung nicht den Vermögenslosen zu Gute kommt, sondern oftmals Wirtschaftsakteuren und Finanzinvestoren. Eine nachhaltige Wirtschafts- und Sozialpolitik darf nicht zum Interesse haben, kurzfristige erhöhte Steuereinnahmen aus der bestehenden Substanz der Unternehmen in Deutschland zu erwirtschaften, mit der Konsequenz, Wettbewerbspotential und Arbeitsplätze zu verlieren. Hierdurch hätte Deutschland weit mehr Einnahmefälle, als die erhöhten Steuereinnahmen einbringen könnten. Der große Anteil an mittelständischen Unternehmen in Deutschland, der auch Weltmarktführer beinhaltet, die als Familienunternehmen geführt werden, trägt zur Stabilität der deutschen Wirtschaft bei. Aus diesem Grund ist die Übertragung an die nächste Generation durch Erbfolge oder Schenkung ein wichtiger Bestandteil für die wirtschaftliche Stabilität Deutschlands.⁴¹⁰

- Statistischer Hintergrund -

Vor einem statistischen Hintergrund können im Wesentlichen drei Größen bei der Erbschaftsteuer identifiziert werden: Anzahl der Erbvorgänge, Höhe des Erbschaftsteueraufkommens und Anteil der Erbschaftsteuer an den gesamtheitlichen Steuereinnahmen Deutschlands. Die Entwicklung des Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommens zeigt seit den 50er Jahren einen kontinuierlichen Anstieg bis auf einen Wert von 0,18 % am Bruttoinlandsprodukt (BIP), lässt man kurzfristige Schwankungen außen vor. Der stetige Anstieg zeigt das Wachstum an privatem Geld- und Immobilienvermögen, das seit dem zweiten Weltkrieg noch über dem Bruttoinlandsprodukt lag.⁴¹¹

⁴⁰⁹ Di Fabio, U. (2015), S. 8.

⁴¹⁰ Di Fabio, U. (2015), S. 8 f.

⁴¹¹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 12.

Abbildung 14: Statistisches Bundesamt - Werte der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Jahr	2017	2018
Fälle steuerpflichtige Erwerbe	136.235	145.739
...davon Fälle tatsächlich festgesetzte Steuer	133.427	142.986
...davon Erwerbe von Todes wegen	109.462	115.943
...davon Erwerbe durch Schenkung	23.965	27.043
Höhe der festgesetzten Erbschaft- und Schenkungsteuer	6.289.910.000 €	6.677.361.000 €
...davon Erwerbe von Todes wegen	5.013.600.000 €	5.666.076.000 €
...davon Erwerbe durch Schenkung	1.276.309.000 €	1.011.285.000 €

Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Statistisches Bundesamt (2018), S. 18 ff. und Statistisches Bundesamt (2019), S. 18 ff.

Betrachtet man die Verteilung der Steuereinnahmen auf Erwerb durch Tod oder durch Schenkung, ist festzustellen, dass ca. 80 % der festgesetzten Steuer auf Erbschaften und ca. 20 % auf Schenkungen entfallen.⁴¹²

Die Statistik belegt außerdem, dass der Großteil des Erbschaftsteueraufkommens von einer kleinen Zahl der besteuerten Erbschaften erzielt wird. In Zahlen bringen nicht mal 0,5 % der Fälle mehr als ein Viertel der festgesetzten Steuer hervor.⁴¹³ Insbesondere große Erwerbe liefern einen hohen Beitrag an der festzusetzenden Steuer. Erwerbe ab 500.000 EUR stellen nur 15,3 % aller Erbfälle dar. Auf der anderen Seite haben sie einen Anteil von 65,7 % an der festgesetzten Erbschaft- und Schenkungsteuer. Hiermit wird klar, dass die betragsmäßigen größeren Erwerbe, den Großteil zur festgesetzten Steuer beitragen. Zu den betragsmäßigen größeren Erwerben zählen insbesondere die Erben großer Privatvermögen und Betriebserben.⁴¹⁴ Im Zentrum stehen die steuerpflichtigen Erbschaften, die auf Betriebsvermögen entfallen.⁴¹⁵ Jedes Jahr werden, Stand 2015, rund 27.000 (Familien-)Unternehmen an die Folgegeneration übertragen. Hierbei ist wichtig, dass dadurch die Regionen unterschiedlich beeinflusst werden. Nicht nur das Unternehmen an sich wird übertragen und ist dadurch für eine Zeit belastet, auch auf Zulieferer oder Dienstleister wird eingewirkt.⁴¹⁶

⁴¹² Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 14.

⁴¹³ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 15.

⁴¹⁴ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 129.

⁴¹⁵ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 15.

⁴¹⁶ IHK zu Köln (2015), S. 2.

Der Anteil der Erbschaftsteuer an den gesamtheitlichen Steuereinnahmen Deutschlands liegt unter 1 %, was gering erscheinen mag. Die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer stehen in Deutschland den Ländern zu. Der Anteil an den Einnahmen ist jedoch aus Sicht der Länderhaushalte deutlich höher. Die Länder sind für die Finanzierung von Polizei, Schulen und Universitäten zuständig. In der politischen Diskussion wird hierbei oftmals ein Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Erbschaftsteuer unterstellt.⁴¹⁷ Aus mehreren Gründen ist dies nicht zulässig. Zum einem, da ein Einnahmefall leicht durch den Bund kompensiert werden kann, über Umsatzsteueranteile oder entsprechende Ergänzungszuweisungen. Die Erbschaftsteuereinnahmen liegen unter 1 %. Das ist weniger als die jährliche konjunkturelle Schwankungsbreite des Steueraufkommens. Aus diesem Grund wird die Kompensation den Bund nicht groß beeinflussen. Zum anderen ist es unzulässig, die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer einer speziellen Staatsausgabe gegenüberzustellen. Gemäß dem Non-Affektationsprinzip darf es weder einen sachlichen noch formalen Zusammenhang zwischen Steueraufkommen und Ausgabe der Steuer geben. Aus diesem Grund müsste auch ohne Erbschaftsteuer keine bestimmte Institution darunter leiden.⁴¹⁸

- Diskussion der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland -

Nach Darstellung des Erbrechts hinsichtlich historischer und statistischer Aspekte der Erbschaftsteuer, wird nun die Diskussion der Erbschaftsteuer und deren Defizite beleuchtet. Die Diskussion und die Bewertung der aktuellen Erbschaft- und Schenkungsteuer leidet oftmals darunter, dass die Argumente, meist von politischer Seite, selten empirisch belegt sind oder werden. Ein Hauptproblem der deutschen politischen Debatte zur Erbschaftsteuer ist darin begründet, dass die Problematik fast nur mit Blick auf den Erben gesehen wird. So gesehen scheint der Erwerb als unverdientes Einkommen, das aufgrund der gestiegenen Leistungsfähigkeit und der Wiederherstellung der Chancengleichheit besteuert werden soll.⁴¹⁹ Bei dieser Betrachtungsweise werden die Auswirkungen auf den Erblasser vollständig außer Acht gelassen. Es ist jedoch sein Vermögen, das er während seines Lebens erarbeitet, beziehungsweise erworben hat und in der Regel bereits voll versteuert hat. Bei der Einbeziehung des Erblassers in die Diskussion stellt sich die Gerechtigkeitsfrage differenzierter und auch die

⁴¹⁷ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 45.

⁴¹⁸ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 46.

⁴¹⁹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 33.

volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Erbschaftsteuer sind neu zu bewerten. Beabsichtigt der Erblasser Vermögen zu hinterlassen, wird er bereits zu Lebzeiten vorsorgen und hierbei auf die Erbschaftsteuer reagieren.⁴²⁰

Ein weiteres Hauptproblem der deutschen Debatte liegt darin, dass die Problematik der Erbschaftsteuer wegen ihres geringen Aufkommens nicht im Fokus steht. Offensichtlich sind die Auswirkungen der Erbschaftsteuer, die weniger als 1 % am Gesamtsteueraufkommen ausmachen, weniger sichtbar als zum Beispiel die der Einkommensteuer, die ein Drittel am Gesamtsteueraufkommen ausmacht. Für die volkswirtschaftliche Bewertung werden die Auswirkungen bei gleich hohem Steueraufkommen betrachtet. Hierbei ist die Erbschaftsteuer nicht weniger leistungsfeindlich als die Einkommensteuer einzuordnen. Theoretische und auch empirische Belege⁴²¹ existieren, dass Steuern auf Erbe und Vermögen mehr volkswirtschaftlichen Schaden anrichten als eine Einkommensteuer mit gleich hohem Aufkommen. Grund hierfür ist, dass die Steuer auf Erbe und Vermögen starke Ausweichreaktionen hervorruft.⁴²²

Im weiteren Verlauf des Kapitels werden nun wesentliche Punkte für und gegen die Erbschaft- und Schenkungsteuer dargelegt. Hierbei wird auch die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer im Allgemeinen beleuchtet, wie auch Kritik an dieser geübt.

- Grundidee der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer -

Seit dem 31.12.1996 existiert in Deutschland keine Vermögensteuer mehr. Diese wurde 1996 abgeschafft, da sie in der vorliegenden Form nicht mit dem Grundgesetz vereinbar war. Das Vermögensteuergesetz aus 1990 besteht jedoch weiterhin.⁴²³ Dennoch hält Deutschland im Gegensatz zu anderen Ländern nach wie vor an der Institution der Erbschaftsteuer fest. Die Grundidee der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer ist im Wesentlichen an drei Punkten festzumachen. Die Erbschaftsteuer hat Bestand aus Gründen der Umverteilung, der sozialen Gerechtigkeit und aufgrund der Leistungsfähigkeit.

Im Kern dreht sich die Diskussion im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer um die Gerechtigkeit im Steuersystem. Ein Steuersystem wird dann als gerecht

⁴²⁰ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 33.

⁴²¹ Holtz-Eakin / Marples (2001) und Van Suntum (2008).

⁴²² Van Suntum, U., et al. (2008), S. 34.

⁴²³ Birk, D., et al. (1999), S. 41.

angesehen, wenn es so aufgebaut ist, dass die Lastenverteilung bei der Bevölkerung als gerecht angesehen wird.⁴²⁴ Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ist nach Auffassung der Politik ein wichtiges Element, um Ressourcen wie Vermögen umzuverteilen⁴²⁵, um eine Chancengleichheit innerhalb der Gesellschaft zu schaffen. Durch die Erhebung der Erbschaftsteuer soll eine Chancengleichheit und in diesem Sinne eine soziale Gerechtigkeit in Deutschland geschaffen werden. In einer Volkswirtschaft werden die ökonomischen Lebenschancen in erster Linie von Erziehung und Ausbildung bestimmt. Kinder aus einkommensstarkem Haushalt haben hier einen Vorteil. Dies zeigt die PISA-Studie. Jedoch hängt dies nicht mit einem eventuellen späteren Erbe zusammen, da sie zu diesem Zeitpunkt meist selbst im Erwachsenenalter sind. Die Lebens- und Entwicklungschancen der Kinder werden heute von anderen Faktoren bestimmt, nicht etwa von der Erbschaftsteuer. Natürlich muss gesehen werden, dass Erben eines Unternehmens, einer Immobilie oder großen Vermögens, einen materiellen Vorsprung vor anderen haben. Für die Herstellung der materiellen Chancengleichheit in diesem Sinne müsste jede Erbschaft besteuert werden. Hierdurch würden die Vorteile jedoch nur verringert werden und nicht beseitigt. Selbst bei einer 100 %-igen Erbschaftsteuer bleiben die Vorteile für Kinder aus gutem Hause bestehen. Diese würden sogar noch verstärkt werden, da die Eltern ihr Vermögen zur Vermeidung der Erbschaftsteuer zu Lebzeiten in die Kinder investieren, wie beispielsweise in ihre Ausbildung.⁴²⁶ Bei der Betrachtung der geltenden Erbschaftsteuerregelungen ist fragwürdig, warum es eine Ungleichbehandlung der Erben nach Familienangehörigkeit gibt. Hierbei ist fraglich, warum das leibliche Kind bevorzugt behandelt wird, wenn sich beispielsweise das Patenkind viel intensiver um den Erblasser gekümmert hat. Warum erhält also das leibliche Kind eine Besserstellung und bekommt einen steuerfreien Pflichtanteil⁴²⁷ eingeräumt? Diese Regelungen des Erbschaftsteuerrechtes haben wenig mit Gerechtigkeit und Chancengleichheit zu tun, durch die die Erbschaftsteuer sich maßgeblich legitimiert. Wenn das Problem von Erbschaften in der Besserstellung von Kindern aus gutem Hause gesehen wird, so müsste der Pflichtanteil abgeschafft werden oder ein Mindestbetrag für alle festgelegt werden.⁴²⁸ Chancengleichheit kann über die Erbschaftsteuer bestenfalls im negativen Sinne

⁴²⁴ WIFU (2011), S. 5.

⁴²⁵ IHK zu Köln (2015), S. 9.

⁴²⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 43 f.

⁴²⁷ § 2303 BGB: Pflichtanteil; §§ 16 und 19 ErbStG: Freibetrag und Steuersatz nach Verwandtschaftsgrad.

⁴²⁸ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 47.

angestrebt werden. Die Vermögensanteile, die durch die Erbschaftsteuer eingenommen werden, werden nicht an die schwächeren Gesellschaftsmitglieder verteilt, sondern bleiben im allgemeinen Staatshaushalt. Selbst wenn das Aufkommen zweckgebunden wäre, ist dies so niedrig, dass schlechtere Lebensbedingungen dadurch nicht ausgeglichen werden können. Dies ist aber nach dem in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anerkannten Non-Affektationsprinzip nicht zulässig, da das Aufkommen einer Steuer nicht zweckgebunden für eine bestimmte Ausgabe sein darf. Zur Verbesserung der Lebenschancen von Kindern aus benachteiligten Familien oder Lebenssituationen sollten Mittel aus dem allgemeinen Steueraufkommen herangezogen werden. Die soeben dargelegten Ausführungen zeigen, dass die Erbschaftsteuer kaum zu einer Chancengleichheit beiträgt oder auch beitragen kann.⁴²⁹

Das Ideal der Umverteilung, dass innerhalb einer Generation jeder die gleichen Startchancen hat, ist nicht realistisch. Dies wäre nur zu erreichen, wenn jede Generation neu beginnen müsste. Diese Überlegung würde bedeuten, dass jede Generation neu mit dem Kapitalaufbau startet. Für ein kapitalintensives Land wie Deutschland wäre das undenkbar. Niemand würde Vermögen aufbauen oder ein Unternehmen, um es nach seinem Tod dem Staat zu hinterlassen. Insbesondere der Aufbau eines Unternehmens ist eine Lebensaufgabe, die sich oft über Generationen hinweg erstreckt. Wird dieser Aufbauprozess durch eine massive Erbschaftsteuer unterbrochen, so erleidet besonders das Land große Wohlfahrtseinbußen. Aus diesem Grund existiert auch kein Land mit 100 %-iger Erbschaftsteuer, wenn doch, wäre dieses Land auf dem Stand eines Entwicklungslandes.⁴³⁰

Die Legitimation dieser Steuer wird vor allem darin gesehen, dass diese sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemisst. Der Vorgang des Erbens geschieht ohne eigens erbrachte Leistung auf Seite des Erben. Aus diesem Grund kann man den Gedankengang verstehen, dass der Erwerber durch die nun erhöhte Leistungsfähigkeit, etwas vom erhaltenen Vermögen abgeben kann und muss. Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass jeder nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll.⁴³¹ Aus Gründen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung des Steuersystems muss der Erwerb durch Erbanfall und Schenkung wie alle anderen Erwerbe oder Einkommen durch eine Steuer erfasst werden. Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wurde 1974

⁴²⁹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 44.

⁴³⁰ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 49.

⁴³¹ WIFU (2011), S. 5.

unter anderem durch die Leistungsfähigkeitsbesteuerung begründet. Schon vor fast einem halben Jahrhundert hieß es damals in der Gesetzesbegründung⁴³², dass Ziel und Rechtfertigung der Besteuerung der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beim Erwerber sind. Die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer liegt unter anderem an dem vermittelten Zuwachs durch die steuerpflichtigen Vorgänge. Hierzu heißt es im Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995, dass die Erbschaftsteuer beim Erben den Vermögenszuwachs und die gestiegene finanzielle Leistungsfähigkeit belasten soll. Einige Zeilen weiter heißt es dort wieder, dass das Ziel der Erbschaftsteuer ist, den Vermögenszuwachs zu belasten und weiter, dass die Erbschaftsteuer für den Erben den Wert seines Erwerbs mindern soll.⁴³³ Die Leistungsfähigkeitsbesteuerung ist neben der Gesetzesbegründung, wie bereits oben aufgeführt, in erster Linie als ursprüngliche Grundidee der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu sehen. Der Zuwachs an Leistungsfähigkeit beim Erben oder Beschenkten soll maßvoll und gleichmäßig erfasst werden. Je angemessener die Steuerlast hierbei ist, umso weniger besteht der Bedarf für eine Privilegierung (Verschonung).⁴³⁴ Die Erbschaftsteuer will laut den Ausführungen von Birk (1999), im Kern Reinvermögenszugänge erfassen und belasten. Dies erscheint auf der Grundlinie des Steuersystems als unproblematisch. Laut dem Bundesverfassungsgericht muss die Belastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt werden und gleichmäßig besteuert werden. Vor dieser Aussage ist die Erbschaftsteuer nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten. Ein Gesetzgeber, der Vermögenszugänge im Bereich der Einkommensteuer erfasst, darf somit Zugänge, die auf Erbe oder Schenkung beruhen nicht ausklammern. Georg von Schanz schrieb hierzu schon 1900 in seiner Studie zur Erbschaftsteuer: „Besteuert man den selbst erwirtschafteten Erwerb, so wird man vernünftigerweise den zufälligen nicht freilassen dürfen.“⁴³⁵ Hierbei kommt der Gleichbehandlungsgedanke zum Tragen. Man kann den Erwerb durch Erbschaften und Schenkungen demnach nicht unbesteuert lassen. Die Besteuerung der erhöhten Leistungsfähigkeit durch die Erbschaftsteuer hat zunächst einen Entzugseffekt beim Erben wie auch im Speziellen beim Betriebserben. Dieser Effekt ist gewollt, da er die erhöhte Leistungsfähigkeit reflektiert. Für das übertragene Unternehmen stellt dieser Effekt wahrscheinlich keine

⁴³² BR-Drs. 140/72, 59.

⁴³³ Birk, D., et al. (1999), S. 39 f.

⁴³⁴ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 14.

⁴³⁵ Von Schanz, G. (1900), S. 172.

konkrete Bedrohung dar. Aus Sicht des Betriebserben ist es hier rational, in das Unternehmen wie gehabt zu investieren, bis der Ertrag nach Abschreibung, dem Ertrag einer alternativen Anlage entspricht. Es gilt das Trennungstheorem nach Irving Fisher: Demnach sind die Investitionsentscheidungen in einem Unternehmen von der konkreten Situation des Eigentümers abgekoppelt.⁴³⁶

Letztlich trifft die Erbschaftsteuer nicht den Erben, der diese entrichten muss, sondern den Erblasser, da dieser sein Vermögen nicht frei und vollständig übertragen kann, sondern einen erheblichen Teil an die Gemeinschaft in Form von Steuern abgeben muss. Diese Begebenheit schränkt den Erblasser bei der Übertragung seines Vermögens unangemessen ein.⁴³⁷

Vor den Grundideen der Erbschaftsteuer in Deutschland (Umverteilung, soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit), ist vor allem die Grundlage der Erbschaftsteuer entscheidend, speziell im internationalen Vergleich. Die Erbschaftsteuer in Deutschland ist als sogenannte Erbanfallsteuer ausgestaltet. Die Erbanfallsteuer besteuert die individuelle Bereicherung des Erwerbers. Das Gegenstück hierzu bildet die Nachlasssteuer, diese wird zum Beispiel in den USA oder auch in Großbritannien erhoben. Die Nachlasssteuer besteuert die Nachlassmasse, demnach die gesamte Hinterlassenschaft des Erblassers und dessen Leistungsfähigkeit.⁴³⁸ Die Nachlasssteuer kann auf Grundlage ihrer Ausgestaltung, auch als letzte Vermögensteuer des Erblassers bezeichnet werden.⁴³⁹ Die Erbschaftsteuer in ihrer Ausgestaltung als Erbanfallsteuer ist eine Verkehrsteuer, da sie an eine Vermögensübertragung, wenn auch unentgeltlich, anknüpft. Wie bekannt, besteuert die Erbschaftsteuer einen Vermögensbestand, aus diesem Grund ist sie von ihrem materiellen Gehalt eine Substanzsteuer.⁴⁴⁰ Wie bereits oben dargelegt ist einer der drei Grundideen der Erbschaftsteuer die Besteuerung der gestiegenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in anderen Worten die Besteuerung der Bereicherung des Erwerbers (Bereicherungsteuer). Durch einen Erbfall wird kein Vermögen leistungsfähiger als zuvor, sondern nur der Empfänger (Bereicherte). Die objektbezogene Sicht vernachlässigt hier, dass der Erblasser und der Erbe zwei separate Personen sind und nicht ein und dieselbe, es sich somit auch um zwei Steuersubjekte handelt, die bei dieser Betrachtung im Besonderen auseinander zu halten sind. Bei der

⁴³⁶ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 28.

⁴³⁷ WIFU (2011), S. 5.

⁴³⁸ WIFU (2011), S. 5.

⁴³⁹ Birk, D., et al. (1999), S 194.

⁴⁴⁰ WIFU (2011), S. 6.

Übertragung von Betriebsvermögen nimmt die Erbschaftsteuer auch nicht das Unternehmen, das übertragen wird, in Anspruch, sondern den Erwerber des Unternehmens. Nach der im Gesetz verankerten Belastungsentscheidung kann es nicht auf die Bereicherung des Unternehmens, nicht auf die Verhältnisse des Erblassers oder Schenkers, sondern alleine auf die Bereicherung des Erwerbs ankommen. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss der Gesetzgeber anschließend folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) umsetzen. Eine gleichmäßige Besteuerung fordert, dass der Belastungsgedanke im Einzelgesetz weitergeführt wird und in der Bemessungsgrundlage realisiert wird. Besteht der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer in der Bereicherung des Erwerbers durch Erbanfall oder Schenkung, so ist jeder Vermögenserwerb, auch unternehmerisches Vermögen, in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.⁴⁴¹

4.1.2. Rechtfertigung

In Deutschland wird Einkommen hoch versteuert, das trifft auch auf Vermögen zu, das vererbt wird. In der Regel wurde dieses Vermögen bereits bei seiner Entstehung besteuert. Außerdem unterliegen auch alle Erträge, die durch das erwirtschaftete und schon versteuerte Vermögen erzielt wurden, wiederum der Besteuerung. Die nochmalige Versteuerung des Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung erscheint als nicht gerechtfertigt, im Vergleich zu ähnlichen Fällen. Erzielt jemand einen Lottogewinn oder steigert durch eine gute Ausbildung sein Humankapital, ist diese Erhöhung der Leistungsfähigkeit nicht zu versteuern, sondern nur das dadurch erwirtschaftete Einkommen. Vor diesen beiden Beispielen wäre es folgerichtig bei Erbschaften entsprechend zu verfahren. Aus dem Blickwinkel des Erblassers ist eine Erbschaft nicht leistungslos entstanden, da hier im Hintergrund seine Lebensleistung steht, die noch dazu voll versteuert ist. Würde dieser das Vermögen zu Lebzeiten voll verbrauchen, würde auch keine Erbschaftsteuer anfallen, so das theoretische Konstrukt. Bei dieser Betrachtungsweise ist es nachvollziehbar, dass es schwer verständlich ist, warum bei der Übertragung des Vermögens an die nächste Generation eine erneute Steuer

⁴⁴¹ Birk, D., et al. (1999), S. 194 ff.

anfällt.⁴⁴² In der Öffentlichkeit wird der Einwand gegen die Erbschaftsteuer, dass diese bereits versteuertes Vermögen zum zweiten Mal versteuert, oftmals angebracht. Auch aus diesem Grund soll diese Aussage im Folgenden beleuchtet werden. Dieser Einwand gegen die Erbschaftsteuer knüpft an die Situation des Übertragenden und nicht die des Erwerbers (Steuerpflichtiger) an. Der Erblasser plant für den Fall seines Todes den geregelten Übergang des Vermögens an die nächste Generation. Er möchte den Vermögensübergang gedanklich vorwegnehmen, wobei ihm die Erbschaftsteuer als Kosten, die zu berücksichtigen sind, begegnen. Aufgrund dieses Szenarios erscheint dem Erblasser die Erbschaftsteuer als Steuer auf sein eigenes Vermögen, die ihn direkt belastet. Für ihn ist nicht nachvollziehbar, was eine erneute Besteuerung des bereits versteuerten Vermögens rechtfertigt. Zusätzlich fühlt er sich durch diese zusätzliche Belastung möglicherweise in seinem Vorhaben eingeschränkt. Diese Betrachtung ist eine Verkürzung der Perspektive. Was wäre beispielsweise, wenn das Vermögen des jetzigen Erblassers bereits geerbtes Vermögen ist, somit niemals selbst erarbeitet wurde und nun von Todes wegen erneut übertragen werden soll. Kann das Vermögen, das zu einem früheren Zeitpunkt erwirtschaftet und versteuert wurde für alle nachfolgenden Generationen steuerfrei zur Verfügung stehen? Muss nicht insbesondere der Erblasser, der sein Vermögen selbst erarbeitet hat, eine Versteuerung verlangen, damit sein Vermögen und das Vermögen eines Erblassers, in gleicher Weise behandelt werden?⁴⁴³ Dies erscheint nur fair.

Beim Erbfall wird kein Einkommen, sondern aus volkswirtschaftlicher Sicht Vermögen übertragen. Der Erblasser gibt sein Vermögen, selbst erarbeitet oder nicht, an die nächste Generation weiter. Die Erbschaftsteuer schöpft keine Wertschöpfung ab, sondern greift die Substanz des volkswirtschaftlichen Kapitalstocks an.⁴⁴⁴ Erblasser neigen dazu, alle Ereignisse für nach ihrem Tod zu bewerten und in ihre Planung aufzunehmen. Das Konzept des Familienunternehmens ist nahe mit der Vorstellung verbunden, dass der Erfolg des Unternehmens für jedes Familienmitglied auch über deren Tod hinaus von großer Bedeutung ist. Das Konstrukt des Familienunternehmens verbindet die eigenen Interessen der Familienangehörigen eng mit den Interessen des Unternehmens, so dass, das Schicksal des Unternehmens als das eigene erlebt wird. So sieht der Unternehmensinhaber einmal mit Zuversicht, was im Unternehmen noch alles

⁴⁴² Van Suntum, U., et al. (2008), S. 34 f.

⁴⁴³ Birk, D., et al. (1999), S. 43.

⁴⁴⁴ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 35.

vorangetrieben und verwirklicht wird. Aber er hegt auch die Sorge, was nach seinem Ableben an Komplikationen auf das Familienunternehmen und die Hinterbliebenen zukommen wird. Bei rationaler Begutachtung findet bei dieser Betrachtung eine Verschiebung der Perspektive statt. Nach dem Tod des ehemaligen Inhabers des Unternehmens geht es nicht mehr um sein Vermögen, sondern es ist dann Angelegenheit und Verantwortung der Hinterbliebenen.⁴⁴⁵

Wichtig ist es bei dieser Diskussion zu verstehen, dass die Erbschaftsteuer nicht die Steuer des Erblassers ist und diesen belastet. Sie ist eine Individualbesteuerung, die den Erbanfall belastet, im Unterschied zur Nachlasssteuer (USA), wobei die gesamte Hinterlassenschaft des Erblassers und dessen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Auf der Seite der Erwerber war das Vermögen in Deutschland noch keiner Besteuerung unterworfen worden. Von einer Doppelbesteuerung des Vermögens kann es sich somit bei unvoreingenommener Sichtweise nicht handeln.

Die Grundidee der Erbschaftsteuer wurde weiter oben in diesem Kapitel bereits, unter anderem, mit der erhöhten Leistungsfähigkeit des Erwerbers dargelegt. Das Argument hierhinter postuliert, dass eine Erbschaft ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit des Erben ist, der besteuert werden muss. Dieses Argument beruht auf der Reinvermögenszugangstheorie. Diese besagt, dass Einkommen entsteht, wenn eine Person einen Vermögenszuwachs erfährt, wie beispielsweise bei einer Erbschaft oder Schenkung. Hier entsteht eine Versteuerungspflicht beim Erwerber.⁴⁴⁶ Dies klingt aufs Erste logisch. Die Reinvermögenstheorie ist jedoch in der Zwischenzeit als überholt anzusehen und abzulehnen, da sie bei Fällen in Deutschland nicht durchgehend zur Anwendung kommt, sonst wären beispielsweise auch Lottogewinne voll steuerpflichtig. Gemäß der Reinvermögenstheorie müssten demnach Erbschaften mit der Einkommensteuer und nicht mit der niedrigeren Erbschaftsteuer belastet werden. Da dies in Deutschland so nicht gehandhabt wird, kann die Reinvermögenstheorie die Erbschaftsteuer hierzulande nicht belegen.⁴⁴⁷

Um nochmals auf die Reinvermögenstheorie zurückzukommen: Die Erbschaft wird nur aus dem Blickwinkel des Erben gesehen. Das auf Seiten des Erblassers voll versteuerte Vermögen, wird nicht beachtet. Diese Betrachtungsweise führt zu einem Widerspruch

⁴⁴⁵ Birk, D., et al. (1999), S. 43 f.

⁴⁴⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 36.

⁴⁴⁷ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 36.

in sich. Wenn also eine Erbschaft oder Schenkung die Leistungsfähigkeit des Erwerbers erhöht, dann senkt diese im gleichen Maße die Leistungsfähigkeit des Gebers. In Erbschaftsfällen ist dies nicht weiter von Bedeutung, da der Erblasser bereits verstorben ist. Jedoch für die Schenkung ergibt sich der Fall, dass der Schenkende im Gegenzug den Betrag der Schenkung steuermindernd gelten machen können sollte, da dieser nun weniger leistungsfähig ist als vor der Schenkung. Dies ist ein theoretisches Konstrukt, das in der Realität nicht vorgesehen ist. Dies soll auch nicht als Gegenargument geltend gemacht werden, sondern die Inkonsequenz des Gesetzgebers aufzeigen. Da viele Erbschaften durch Schenkung ersetzt werden können, würde sich bei Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie kaum ein Einkommen aus der Erbschaftsteuer für den Staat ergeben. Fazit hieraus ist, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht sinnvoll mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet werden kann, da bei strikter Umsetzung kaum Erträge durch die Erbschaftsteuer generiert würden. Außerdem würde durch dieses Argument die Einbeziehung der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer erfolgen, zu entsprechend hohen Steuersätzen. Es gibt kein Land, in dem die Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie konsequent bei Erbschaften und Schenkungen durchgesetzt wird, da Widerstände und Umgehungsversuche so groß wären, dass die Erbschaftsteuer letztlich nicht mehr durchsetzbar wäre.⁴⁴⁸

Die Besteuerung aufgrund von Zuwachs der Leistungsfähigkeit ist auch bei Übergang von Betriebsvermögen gültig. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Betrieb (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) im Erbfall mit Steuern belastet wird, obwohl das Unternehmen an sich keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfahren hat. Wichtig hierbei ist zu verstehen, dass der Betrieb nur mittelbar belastet wird. Der Erbe als Unternehmensträger ist bei Übertragung von Betriebsvermögen erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtig, nicht der Betrieb an sich. Die Situation kann dann negativ für das Unternehmen sein, wenn der Erbe und jetziger Unternehmensträger die Liquidität des Unternehmens zur Steuerzahlung heranzieht. Dieses Vorgehen ist nicht immer notwendig. Der Wechsel des Unternehmensträgers kann durch den erzwungenen Erbfall auch positive Folgen für den Betrieb haben. Beispielsweise, wenn das Unternehmen aus einer finanziellen Schieflage in die Trägerschaft eines Erben mit Liquidität gelangt. Die Aufwertung oder Schlechterstellung des Unternehmens im Erbgang ist für die Erbschaftsteuer nicht von Belang. Aus dem dargelegten Grund ist die fehlende

⁴⁴⁸ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 37.

Bereicherung des Unternehmens kein Argument gegen die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer.⁴⁴⁹

Zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer wird im Folgenden die Leistungsfeindlichkeit zwischen der Besteuerung von Erbschaften und der Besteuerung von Einkommen dargelegt. Im Zusammenhang hiermit werden auch die potenziell verursachten volkspolitischen Schäden erwähnt. Das Argument, dass die Besteuerung von Erbschaften weniger leistungsfeindlich ist als die Besteuerung von Einkommen, wird dadurch begründet, dass der Erwerber das Erbe ohne Zutun erhält. Aus diesem Grund können sich aus der Besteuerung keine negativen Anreize ergeben. Die Erbschaft kann in diesem Zusammenhang aus Sicht des Erben als „windfall profit“ bezeichnet werden und bietet den optimalen Ansatzpunkt für die Besteuerung. Aus Sicht des Erblassers betrachtet, stört diesen die Erbschaftsteuer sicherlich, jedoch nicht so sehr wie die Einkommensteuer, die ihn auch persönlich belasten würde. Es kann an diesem Punkt davon ausgegangen werden, dass eine Erbschaftsteuer die Leistungsbereitschaft des Erblassers weniger hemmt als eine aufkommensgleiche Einkommensteuer.⁴⁵⁰ An diesem Punkt ist jedoch die Reaktion des Erblassers auf die Erbschaftsteuer weitaus relevanter. Diese ist nur in den Fällen eines ungeplanten Todes und in dessen Folge einer Zufallserbschaft zu vernachlässigen. Stirbt der Erblasser frühzeitig und hatte sich zu diesem Zeitpunkt noch keine Gedanken über die Übertragung seines Vermögens gemacht, so hat auch die Erbschaftsteuer keinen Einfluss auf seine Leistungsbereitschaft. Insbesondere unternehmerisch tätige Personen planen ihren Nachlass. Willentliche Hinterlassenschaften – für Leistungen zu Lebzeiten oder aus Altruismus – sollen möglichst ungeschmälert den Erwerbern zufließen. Erblassern ist am Verbleib des Vermögens in Familienhand auch nach deren Tod gelegen. Aus diesem Grund beeinträchtigt die Erbschaftsteuer nicht nur den Erben, sondern auch den Erblasser und verursacht so Ausweichreaktionen.⁴⁵¹

Dieses Verhalten findet sich in der Theorie der Optimalsteuer wieder. Ansatzpunkt der Optimalsteuertheorie ist es, die volkswirtschaftliche Zusatzlast (excess burden) der Besteuerung möglichst gering zu halten. Diese Zusatzlast entsteht durch die Verhaltensänderungen der Personen, um der Besteuerung möglichst auszuweichen. Eine

⁴⁴⁹ Birk, D., et al. (1999), S. 47.

⁴⁵⁰ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 37.

⁴⁵¹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 38 f.

optimale Steuer sollte aus diesem Grund wenig Anreiz und Möglichkeit für Ausweichreaktionen geben.⁴⁵² Im Fall der Erbschaftsteuer beeinträchtigt die Besteuerung der Hinterbliebenen die Leistungsbereitschaft des Erblassers vor seinem Tod. Diese Situation repräsentiert eine Zusatzlast der Erbschaftsteuer, die auch eine volkswirtschaftlich schädliche Auswirkung hat. Die schädliche Auswirkung liegt bei der steuerlichen Belastung von Familienunternehmen darin, dass die Erbschaftsteuer im Erbfall zur Zerschlagung des Unternehmens führen kann. Daraus kann der Verlust von Arbeitsplätzen und im Extremfall, der Verkauf des finanziell geschwächten Unternehmens stehen. Die volkswirtschaftlichen Folgen einer Besteuerung müssen eruiert und berücksichtigt werden, jedoch sind diese nicht allein entscheidend. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Akzeptanz der Besteuerung müssen mitunter volkswirtschaftlich schädliche Steuern toleriert werden. Der Erbfall kann im Fall eines Familienunternehmens auch die Gelegenheit zu Veränderungen und Umstrukturierungen geben, die sich positiv auf das unternehmerische Vorhaben und das Unternehmen auswirken. So muss eine Belastung des Familienunternehmens und der dadurch erzwungene Umstand zur Veränderung im Umkehrschluss nicht zwingend schlecht für die Volkswirtschaft sein.⁴⁵³ Die Optimalsteuertheorie hat hervorgebracht, dass speziellere Steuern schlechter abschneiden als allgemeine Verbrauchsteuern (z.B. Mehrwertsteuer) und, dass Steuern auf den Endverbrauch weniger schädlich sind als auf die Produktion, da diese später in der Wertschöpfungskette dazukommen. Das identische Prinzip ist auch bei Steuern der Umverteilung gültig. Je spezieller eine Steuer auf bestimmtes Einkommen ist, desto leichter kann diese durch Gestaltung umgangen werden und die Zusatzlast ist umso größer. In Folge ist die allgemeine Einkommensteuer somit gerechter und mit weniger Zusatzlast (excess burden) verbunden.⁴⁵⁴

Die Erbschaftsteuer knüpft an zivilrechtliche Vorgänge an, durch deren Gestaltung die Belastungswirkung beeinflusst werden kann. Die Steuergestaltung liegt in diesem Fall nicht abseits der Zielsetzung der Steuer. Einige Gestaltungsmöglichkeiten sind von der Steuer selbst intendiert oder geduldete Anreizpunkte. Die Beratung für die Gestaltungsmöglichkeiten der Erbschaftsteuer wird aufgrund von Freibeträgen erst bei

⁴⁵² Van Suntum, U., et al. (2008), S. 41.

⁴⁵³ Birk, D., et al. (1999), S. 44 ff.

⁴⁵⁴ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 42.

größerem Vermögen relevant, hier wird der Zeit- und Kosteneinsatz für die steuerliche Beratung als sachgerecht und verhältnismäßig angesehen.⁴⁵⁵

Im Gegensatz zur Einkommensteuer kann man der Erbschaftsteuer relativ leicht ausweichen. Am einfachsten, indem man sein gesamtes Vermögen zu Lebzeiten verbraucht und nahezu nichts hinterlässt. Bei der Einkommensteuer fällt die Vermeidung deutlich schwerer, da die Steuer immer anfällt, unabhängig davon wie das Einkommen verwendet wird. Aus diesem Grund muss bei der Erbschaftsteuer mit weitaus mehr Ausweichreaktionen gerechnet werden als bei gleichem Steuerbetrag bei der Einkommensteuer. Nach den Kriterien der Optimalsteuertheorie ist die Steuer somit aufgrund der erhöhten Zusatzlast als ineffizient anzusehen.⁴⁵⁶

Wie sich im bisherigen Abschnitt zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer gezeigt hat, lässt sich die Besteuerung des Erwerbers bei der Übertragung von Vermögen durch Erbschaft oder Schenkung begründen. Schwieriger zu rechtfertigen sind hingegen die Fälle, in denen die Besteuerung nicht den Erwerber trifft und auch nicht an den Erwerb (Erbschaft oder Schenkung) anknüpft. In § 1 Abs. 1 ErbStG ist in Nummer 3 der steuerpflichtigen Vorgänge der Erbschaftsteuer die Zweckzuwendung aufgeführt. Unter einer Zweckzuwendungen werden im Erbschaftsteuerrecht nicht Zuwendungen, sondern Verwendungen verstanden. Der Steuerpflichtige wird nur besteuert, wenn er etwas erworben hat, jedoch knüpft die Besteuerung nicht an den Erwerb und die damit verbundene erhöhte Leistungsfähigkeit an, sondern an die Prämisse, dass der Erwerber etwas mit dem Erworbenen leisten soll. Als steuerpflichtiger Vorgang wird erfasst, dass der Empfänger einen Teil des Erworbenen zu fremden Zwecken verwendet, die der Schenker oder Erblasser bestimmt hat. Dadurch soll der Sorge Rechnung getragen werden, es könnten Teile der Zuwendung unbesteuert bleiben, wenn diese vom Erwerb abziehbar sind und somit ohne konkreten Empfänger nicht steuerlich zu erfassen sind. Bei einer Zweckzuwendung wird eine geldwerte Leistung ohne Erwerber erfasst, indem ein Teil der zur Leistung eingesetzten Mittel abgeschöpft wird.⁴⁵⁷ In § 8 ErbStG ist geregelt, dass bei der Zweckzuwendung „an die Stelle des Vermögensanfalls die Verpflichtung des Beschwerten“ tritt. Hier wird klargestellt, dass es sich hierbei nicht um die Besteuerung eines Vermögensanfalls oder einer Bereicherung handelt, sondern um

⁴⁵⁵ Birk, D., et al. (1999), S. 48.

⁴⁵⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 42 f.

⁴⁵⁷ Viskorf, S. (2023b), Rn. 8.

die Verpflichtung, die sich aus dem Erworbenen ergibt. Die Existenz der Institution Zweckzuwendung hat als Hauptgrund Gesetzesumgehungen zu verhindern. In der Praxis hat die Zweckzuwendung tatsächlich nur einen geringen Anwendungsbereich, da es bei den Zweckauflagen kein großes Umgehungspotential gibt, dem die Zweckzuwendung entgegensteuern müsste. Die Rechtfertigung der Steuer fällt in diesem Fall schwer, da die Befürchtung vor Umgehung die Besteuerung nicht klar legitimieren kann.⁴⁵⁸

Ein weiterer Fall, in dem die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer schwer begründbar ist, findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, die Ersatzerbschaftsteuer. Das Bundesverfassungsgericht hat diesen steuerpflichtigen Vorgang 1983 als mit der Verfassung vereinbar erklärt und so ist dieser bis dato Teil des Erbschaftsteuergesetzes.⁴⁵⁹

Die Ersatzerbschaftsteuer besteuert den Erbanfall einer Familienstiftung. Die Ersatzerbschaftsteuer entsteht in Zeitabständen von jeweils 30 Jahren seit dem ersten Übergang von Vermögen auf die Familienstiftung. Von der Ersatzerbschaftsteuer wird das Vermögen der Familienstiftung zum Stichtag und nicht nur die Vermögensposten erfasst, die schon seit 30 Jahren zum Stiftungsvermögen gehören. Bei der Besteuerung werden zwei fiktive Kinderfreibeträge in einer Gesamthöhe von 800.000 EUR gewährt. Das Stiftungsvermögen wird demnach so besteuert, als sei es von einer Person auf zwei Kinder – also zwei Erwerber der Steuerklasse I – übergegangen. Laut § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG wird die Steuer nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I berechnet, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gilt. Der Steuersatz richtet sich, sofern es sich nicht um eine Familienstiftung handelt, nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen dem Stifter und dem am entferntestverwandten Destinatär. Steuerschuldner ist die Stiftung.⁴⁶⁰ Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, in bestimmten Stiftungen gebundenes Vermögen, welches von (Rechts-)Vorgängen, die der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen, regelmäßig unberührt bleibt, in einem Zeittakt, der einem Generationenwechsel entspricht, zu belasten.⁴⁶¹ Der Steuertatbestand soll verhindern, dass das in Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird. Zu diesem Zweck wird fingiert, dass das Vermögen im Abstand von 30 Jahren einer nächsten, aus zwei Kindern bestehenden Generation, vermacht wird. Die steuerliche Nichterfassung des Vermögens der Familienstiftungen wurde als Systembruch

⁴⁵⁸ Viskorf, S. (2023c), Rn. 1 ff.

⁴⁵⁹ BVerfG (1983), 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

⁴⁶⁰ Viskorf, S. (2023b), Rn. 39 f.

⁴⁶¹ BT-Drs. 7/1333 v. 3.12.1973, S. 3.

empfunden und die Gesetzeslücke durch § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG geschlossen. Die Privilegierung traf weniger die Stiftung selbst als die natürlichen Personen, denen die Stiftungserträge zufließen. Es wäre deswegen eigentlich systemgerechter gewesen, diesen Personenkreis steuerlich zu belasten.⁴⁶² Meincke (2023) verweist deshalb zu Recht daraufhin, dass die Ersatzerbschaftsteuer einen Systembruch nicht beseitige, sondern dadurch herbeiführe, dass der Gesetzgeber die Steuer auf Erwerbe von Todes wegen und durch Schenkung unter Lebenden mit einer Steuer auf die Innehabung von Vermögen, die nur einzelne Vermögensträger trifft, kombiniere.⁴⁶³ Gegen die Vorschrift der Ersatzerbschaftsteuer wurden im Zeitverlauf erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, die aber vom Bundesverfassungsgericht verworfen wurden.⁴⁶⁴

Hauptgrund für die Ersatzerbschaftsteuer ist, dass durch diese die Umgehung der Erbschaftsteuer verhindert werden soll. Das Verfassungsgericht versucht die Ersatzerbschaftsteuer wie im Folgenden dargelegt zu rechtfertigen. Bei natürlichen Personen bewirkt die Erbschaftsteuer bei Schenkung oder Erbschaft eine steuerliche Einbuße. Im Gegensatz hierzu stehen juristische Personen des Privatrechts, diese werden der Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht unterworfen. Jedoch sind Anteile an ihrem Vermögen in der Erbmasse von Anteilseignern erbschaftsteuerpflichtig. Bei der Rechtsform der Stiftung liegt aber der spezielle Fall vor, dass diese keine Anteile kennt, die vererbt werden können und aus diesem Grund nicht durch die Erbschaftsteuer erfasst werden. Dies bedeutet, dass so lange die Stiftung nicht aufgehoben wird, bleibt das Vermögen der Stiftung der Erbschaftsteuer vorenthalten. Im ursprünglichen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Ersatzerbschaftsteuer 1983⁴⁶⁵ heißt es bereits, dass aus Gründen der Steuergerechtigkeit und unter den besonderen Umständen bei der Rechtsform einer Stiftung, sich der Gesetzgeber entschlossen hat auch Familienstiftungen der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Bei näherer Betrachtung dieser Rechtfertigung fällt auf, dass die Selbständigkeit der juristischen Personen übergangen wird und auf die natürlichen Personen, hinter der juristischen Person, zugegriffen wird. Im Fall der Stiftung gibt es jedoch keine Anteilseigner, sondern Destinatäre, weshalb das Stiftungsvermögen nicht der Erbschaftsteuer unterworfen werden sollte. Vom Standpunkt der juristischen Person gesehen, ist die Perspektive eine andere. An diesem Punkt ist klar

⁴⁶² Viskorf, S. (2023b), Rn. 9.

⁴⁶³ Viskorf, S. (2023b), Rn. 14.

⁴⁶⁴ BVerfG (2011), 1 BvR 2570/10.

⁴⁶⁵ BVerfG (1983), 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

festzuhalten: Die Erbschaftsteuer ist keine Unternehmensteuer. Stiftungen werden jedoch durch die Erbschaftsteuer erfasst, nicht hingegen ihre Destinatäre. Das Bundesverfassungsgericht begründet dies mit Gleichbehandlung. Die Argumentation des Verfassungsgerichts, dass es der Ersatzerbschaftsteuer aufgrund von Gleichbehandlungsgründen bedarf, ist nicht konkludent. Die Rechtsfähigkeit der Stiftung wird nicht angemessen beachtet, noch wird die Gesellschaft und die Stiftung als juristische Person des Privatrechts im Vergleich zueinander gesetzt.⁴⁶⁶ Zur Rechtfertigung der Ersatzerbschaftsteuer hat das Bundesverfassungsgericht neben der Gleichbehandlung als Ausgangsthese postuliert, dass die Erbschaftsteuer darauf abzielt alles Vermögen im Laufe einer Generationenfolge zu belasten, auch dann, wenn kein Erwerb stattfindet.⁴⁶⁷ Mit der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als eine Erbanfallsteuer, die nur beim Vermögensanfall fällig ist, ist diese These nicht vereinbar. Korrekt ist demgegenüber, dass die Steuer nur bei Bereicherung des Erwerbers anfällt. Der Hintergrundgedanke der Ersatzerbschaftsteuer, dass Familienstiftungen viele Generationen überdauern, ist keine belegte Befürchtung. Möchte der Gesetzgeber dennoch die Thesaurierung von Vermögen in der Stiftung belasten, kann auch auf das herkömmliche Steuersystem zurückgegriffen werden, so könnte auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bedenkenlos verzichtet werden.

Abschließend zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer wird nach der Zweckzuwendung und der Ersatzerbschaftsteuer, der Fall der Steuerpflicht von Nichterwerbern betrachtet. Dieser Fall tritt ein, wenn das ErbStG auf einen Erwerb als steuerpflichtigen Vorgang verzichtet, wie es in den zuvor besprochenen Konstruktionen der Fall war. Es fehlt in diesem Fall dann neben dem Erwerb auch der Erwerber und das Erbschaftsteuergesetz muss auf eine andere Person als Steuerpflichtigen zugreifen. Im Fall der Schenkung heißt es gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG, dass Steuerschuldner bei einer Schenkung auch der Schenker ist. Bei einer Schenkung unter Lebenden geht das Vermögen des Schenkers auf den Beschenkten über, so ist dieser der Erwerber. Neben dem Erwerber soll jedoch auch der Schenker erbschaftsteuerpflichtig sein, so § 20 Abs. 1 ErbStG. Diese Ausgestaltung der Erbschaftsteuer bedarf einer Begründung. Die Schenkung bereichert den Beschenkten und zielt dabei meist auf eine vorweggenommene Erbfolge ab. Im Sinne der Erbanfallsteuer sollte auch in diesem Fall der vorgezogenen Generationenfolge nur der Bereicherte steuerpflichtig sein. Ist jedoch der Schenker auch Steuerschuldner, wie in §

⁴⁶⁶ Birk, D., et al. (1999), S. 53.

⁴⁶⁷ BVerfG (1983), 2 BvL 27/81, BStBl II 1983, 779.

20 Abs. 1 ErbStG verankert, so müsste für eine folgerichtige Ausgestaltung auch der Erblasser bei Verfügung von Todes wegen Steuerschuldner sein und diese Verbindlichkeiten zum Todeszeitpunkt auf die Erben übergehen. Dieses Konzept hat jedoch das System der deutschen Erbanfallsteuer nicht angenommen. Wenn der Erblasser im Sinne des deutschen Systems bei Tod nicht mit der Erbschaftsteuer belastet wird, fehlt für die Besteuerung des Erblassers im Überlebensfall (also als Schenker) der Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht.⁴⁶⁸ Der Gedanke hinter der Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes, dass der Schenker auch Steuerschuldner ist, könnte sein, dass ein Schenker, der sich ohne Gegenleistung zu Lebzeiten von einem Vermögensteil trennt, diesem auch zugemutet werden kann, einen Teil der Schenkung an den Fiskus zu geben. Diese Überlegung ist aber nicht mit dem bestehenden Konzept der Steuerentstehung vereinbar, da die Steuer erst entsteht, wenn der Beschenkte den Erwerb in vollem Umfang erhalten hat. Sollte der Schenker Teile der Schenkung für die Steuerzahlung zurückhalten, so fehlt die vollständige Ausführung der Schenkung und die Steuerpflicht des Schenkers entsteht erst gar nicht. Der Gedanke, die Aufspaltung des Geschenks in einen Teil an den Fiskus und einen Teil an den Beschenkten, kann der Vorschrift der Steuerpflicht des Schenkers nicht zugrunde liegen.⁴⁶⁹ Nach der dargelegten Argumentation ist die Steuerschuld des Schenkers mit dem verwirklichten System der Erbschaftsteuer in Deutschland nur als vereinbar anzusehen, falls der Begünstigte die Erbschaftsteuer nicht begleicht.

4.1.3. Kritik

Im vorangegangenen Punkt zur Steuerpflicht des Schenkers wird bereits deutlich, dass neben den Vorteilen, der Sinnhaftigkeit und der dargelegten Rechtfertigungen für die Erbschaftsteuer auch Punkte existieren, die generell gegen die Erbschaftsteuer argumentieren oder auch Kritik an deren Ausgestaltung üben. Im weiteren Verlauf der Arbeit werden die dazugehörigen Argumente dargelegt.

Als erster Punkt in Anknüpfung an die Ausführungen der Zweckzuwendung soll hierbei der Problemkreis behandelt werden, der sich daraus ergibt, dass sich die

⁴⁶⁸ Birk, D., et al. (1999), S. 55.

⁴⁶⁹ Birk, D., et al. (1999), S. 55 f.

Erbschaftsteuerpflicht in bestimmten Fallkonstellationen nicht nach Merkmalen des Vermögenszuwachses beim Erwerber richtet, sondern nach Merkmalen des Erblassers oder Schenkers. Dies ist bei Fällen mit Auslandsberührung vorzufinden. Vergleichbar zum Einkommensteuerrecht besitzt auch das Erbschaftsteuerrecht, wie bereits behandelt, eine unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht ist wie ihr Name schon sagt, unbeschränkt, und erfasst den Erwerb aus Inlands- und Auslandsvermögen. Im Gegensatz hierzu erfasst die beschränkte Steuerpflicht nur den Inlanderwerb. Während das Einkommensteuerrecht und das Erbschaftsteuerrecht beide die Unterscheidung der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht kennen, sieht das Erbschaftsteuerrecht jedoch Unterschiede bei der Abgrenzung der Begriffe vor. Die Einkommensteuer grenzt die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht anhand der Merkmale der Person ab, die die Einkünfte bezieht. Im Unterschied hierzu muss bei der Abgrenzung der unbeschränkten und beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nicht nur das Verhältnis des Erwerbers, sondern auch das Verhältnis des Erblassers oder Schenkers berücksichtigt werden. Erbt beispielsweise ein in Frankreich lebender Franzose das ausschließlich in Frankreich gelegene Vermögen seines französischen Vaters, wird er mit dem ganzen Erwerb zur deutschen Erbschaftsteuer herangezogen, sollte sein Vater (Erblassers) zum Zeitpunkt seines Todes in Deutschland gewohnt haben. Die in diesem Fall zur Anwendung kommende Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an die Inländereigenschaft des Erwerbers, wie auch an die des Erblassers oder Schenkers, ist vor dem Hintergrund der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer nicht nachvollziehbar.⁴⁷⁰

An dem grundsätzlichen Konstrukt der deutschen Erbschaftsteuer ist als Kritik anzubringen, dass diese das Verhalten beeinflusst und so auch zu Ausweichreaktionen führt. In erster Linie muss der Erwerber, ob Beschenker oder Erbe, die Erbschaftsteuer entrichten. Der Erwerber hat das Vermögen ohne Zutun erhalten und man kann argumentieren, dass durch die erhöhte Leistungsfähigkeit, sich kein negativer Anreiz aus der Besteuerung ergibt. Diese Argumentation trifft jedoch nur auf die Reaktion des Erwerbers zu und nicht auf die des Erblassers oder auch Schenkers.⁴⁷¹ Entrichtet wird die Erbschaftsteuer letztlich vom Erwerber, jedoch trifft diese zuerst und auch in erster Linie den Erblasser. Er kann sein Vermögen nicht vollständig vererben, sondern muss einen

⁴⁷⁰ Birk, D., et al. (1999), S. 56 f.

⁴⁷¹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 38.

erheblichen Anteil davon an den Fiskus abgeben.⁴⁷² Der Erblasser hat insbesondere bei willentlichen Hinterlassenschaften großes Interesse daran sein Vermögen möglichst ungeschmälert weiterzugeben.⁴⁷³ Durch die Erbschaftsteuer kann der Erblasser nicht vollumfänglich über sein Vermögen entscheiden, sondern wird hierbei unangemessen eingeschränkt (Argumentation aus Sicht des Erblassers).⁴⁷⁴ Die Einschränkung des Erblassers durch die Erbschaftsteuer auf der einen Seite und die Belastung des Erwerbers auf der anderen Seite ruft Ausweichreaktionen bei beide Parteien hervor.⁴⁷⁵ Die Zusatzlast i.S.d. Optimalsteuertheorie kommt durch die Verhaltensanpassungen, um der Steuer auszuweichen, zustande.⁴⁷⁶ Die Erbschaftsteuer trifft also nicht nur den Erben, sondern führt auch zu Ausweichreaktionen des Erblassers, die sich volkswirtschaftlich negativ auswirken können und Zusatzlasten der Besteuerung hervorrufen.⁴⁷⁷

Das oft genannte und eines der zentralen Argumente für die Erbschaftsteuer ist die Herstellung der sozialen Gerechtigkeit. Sie soll zu einer gerechteren Einkommens- und Vermögensverteilung maßgeblich beitragen. In diesem Zusammenhang wird die Erbschaft oder Schenkung als unverdientes Einkommen gesehen, die die Chancengleichheit verletzt und ohne Schaden besteuert werden kann.⁴⁷⁸ Begutachtet man dieses Argument, das für die Erbschaftsteuer sprechen soll, ist hierbei Kritik anzubringen, da das theoretische Konstrukt nicht mit der Realität übereinstimmt. In der Studie der Stiftung Familienunternehmen zum neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (2016) wird die Einkommens- wie auch die Vermögensverteilung vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuer untersucht. Die Ergebnisse zur Einkommensverteilung sind wie folgt: Ein Vergleich verschiedener OECD-Staaten belegt, dass die Einkommensverteilung nicht durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer beeinflusst wird.⁴⁷⁹ Anhand des Gini-Koeffizienten des (Netto-)Einkommens und der Erbschaft-/Schenkungssteuereinnahmen (2013/2014) wird die Gleichmäßigkeit der Einkommensverteilung analysiert. Je näher der Gini-Koeffizient an dem Wert 0,0 liegt, desto gleicher ist die Verteilung. Je weiter sich der Gini-Koeffizient dem Wert 1,0 annähert, desto ungleicher ist die Verteilung. Bei der Analyse der Daten durch die Stiftung Familienunternehmen kam man zum Ergebnis,

⁴⁷² WIFU (2011), S. 5.

⁴⁷³ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 38.

⁴⁷⁴ WIFU (2011), S. 5.

⁴⁷⁵ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 39.

⁴⁷⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 41.

⁴⁷⁷ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 50.

⁴⁷⁸ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 125.

⁴⁷⁹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 125.

dass Länder mit hohen Erbschaftsteuereinnahmen (beispielweise Frankreich und Japan) im Verhältnis zum Nettoeinkommen einen hohen Gini-Koeffizienten aufweisen und somit eine ungleiche Einkommensverteilung besitzen, im Vergleich zu Ländern ohne oder mit geringeren Einnahmen aus der Erbschaftsteuer. Diese Länder wie beispielsweise Schweden weisen einen geringeren Gini-Koeffizienten auf und dadurch eine gleichere Verteilung des Einkommens. Deutschland hat einen Gini-Koeffizienten von 0,292 und besitzt somit eine gleichere Einkommensverteilung als der OECD-Durchschnitt mit 0,316.⁴⁸⁰

Neben der Einkommensverteilung soll die Erbschaftsteuer auch für eine gerechtere Vermögensverteilung Rechnung tragen. Der Einfluss der Erbschaftsteuer auf die Vermögensverteilung kann weder theoretisch noch empirisch präzise belegt werden.⁴⁸¹ Wie auch bei der Einkommensverteilung soll der Gini-Koeffizient für die Vermögensverteilung herangezogen werden, um die Schere zwischen Arm und Reich zu analysieren. Der Gini-Koeffizient des Vermögens und der Erbschaft-/Schenkungssteuereinnahmen (2014) liegt in Deutschland bei 0,775 (Gini-Koeffizient OECD-Durchschnitt 0,79). Dieser Wert stellt eine große Ungleichheit der Vermögensverteilung in Deutschland fest. Hierbei wird jedoch nicht berücksichtigt, dass der Vermögensbegriff eng gefasst ist. In Deutschland werden die Altersvorsorgeansprüche, die in sozialen Sicherungssystemen gebunden sind, nicht einbezogen. Würde man eine andere Definition des Vermögensbegriffes annehmen, wobei alle Vorsorgeformen einbezogen werden, so entsteht ein geringerer Gini-Koeffizient und somit eine gleichere Vermögensverteilung. Die Gini-Koeffizienten der OECD-Staaten im Vergleich belegen außerdem, dass eine höhere Erbschaftsteuer nicht zu einer gleicheren Vermögensverteilung des Landes führt. Länder mit geringerer oder keiner Erbschaftsteuer haben vergleichsweise eine gleichmäßigere Vermögensverteilung. Länder mit hohen Erbschaft- und Schenkungssteuereinnahmen weisen kaum eine gerechtere Vermögensverteilung auf.⁴⁸² Der Effekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Vermögensverteilung kann aufgrund von Kapitalbildungseffekten regressiv sein, sodass die Erbschaftsteuer unter Umständen zu einer Schlechterstellung der unteren Einkommenschichten führt. Durch die Steuer wird auf der einen Seite das Vermögen des Erwerbers gemindert, auf der anderen Seite nimmt dadurch das Vermögen der ärmeren

⁴⁸⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 125.

⁴⁸¹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 44.

⁴⁸² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 26 f.

Bevölkerung nicht gleichzeitig zu. Die Erbschaftsteuer fließt dem allgemeinen Staatshaushalt zu, ohne eine Zweckbindung (Non-Affektationsprinzip). Da die Sparquote des Staates jedoch geringer ist als die einer Privatperson führt dies zur Reduktion des volkswirtschaftlichen Kapitalstocks. Tendenziell kann diese Situation zur Steigung der Zinsen und zur gleichzeitigen Verringerung der Löhne führen. Unter diesem Aspekt verfehlt die Erbschaftsteuer ihre verteilungspolitischen Ziele. Um nochmals auf die Sparquote der Deutschen zurückzukommen, so wird geerbtes Vermögen nicht konsumiert, sondern zu 80 % gespart. Die Sparquote der unteren Einkommensschichten geht jedoch gegen Null. Sollte durch die Erbschaftsteuer eine deutliche Umverteilung des Vermögens in der Gesellschaft zugunsten der Ärmeren zustande kommen, so ist dennoch die Verringerung der volkswirtschaftlichen Kapitalbindung die Konsequenz.⁴⁸³ Darüber hinaus ist für den Punkt, dass die Erbschaftsteuer zu einer gerechteren Vermögensverteilung beiträgt, anzubringen, dass die Bedeutung von Erbschaften und Schenkungen für die Vermögensverteilung in Deutschland überschätzt wird. Das Institut der deutschen Wirtschaft Köln hat berechnet, dass Erbschaften und Schenkungen bei den reichsten 10 % der Deutschen nur 15,7 % ihres Gesamtvermögens ausmachen. Dies ist kaum höher als der Anteil beim Rest der Bevölkerung, der 13,9 % des Vermögens geerbt hat. Die Erbschaftsteuer wirkt sich in Deutschland weitgehend nicht auf die Vermögensverteilung aus. Die omnipräsente Behauptung, dass im Laufe der Jahre die Kluft zwischen Arm und Reich, bezogen auf das Vermögen, ständig wächst, lässt sich nicht bestätigen. Der Gini-Koeffizient der Vermögensverteilung in Deutschland hat sich beispielsweise vom Jahr 2002 (0,776) bis 2012 (0,78) kaum verändert.⁴⁸⁴

Ein weiterer Kritikpunkt findet sich bei der Finanzierung des Staates durch die Erbschaft- und Schenkungsteuereinnahmen. Diese Einnahmen stehen den Ländern zu und so trägt die Steuer zur Finanzierung des Staates bei. Die Erbschaft- und Schenkungsteuereinnahmen der Länder sind in den vergangenen Jahren trotz neuen Verschonungsregelungen stetig gestiegen. Der steigende Trend lässt sich durch die demografische Entwicklung und die tendenziell steigenden Vermögenswerte erklären.⁴⁸⁵ Der Anteil der Erbschaftsteuer an den gesamtwirtschaftlichen Steuereinnahmen in Deutschland liegt bei unter 1 %, es ist jedoch zu beachten, dass der Anteil der

⁴⁸³ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 44 f.

⁴⁸⁴ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 128.

⁴⁸⁵ IHK zu Köln (2015), S. 8.

Erbschaftsteuereinnahmen bei den Bundesländern viel höher liegt.⁴⁸⁶ Da die Bundesländer für die Kosten von beispielsweise Bildung und Sicherheit zuständig sind, wird in der öffentlichen Diskussion hier oft ein direkter Zusammenhang konstruiert und die Angst geschürt, dass bei geringen oder keinen Erbschaftsteuereinnahmen in diesen Bereichen Einsparungen erfolgen könnten. Insbesondere aus zwei Gründen ist diese Befürchtung unbegründet. Sollten die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer von ca. 0,8 % der gesamten Steuereinnahmen in Deutschland wegfallen, so liegt dieser Wert unter dem konjunkturell bedingtem Schwankungsbereich, in dem sich die jährlichen Steuer- und Beitragseinnahmen des Staates ohnehin bewegen.⁴⁸⁷ Vor dem Hintergrund des Non-Affektationsprinzip ist die Befürchtung auch nicht gerechtfertigt, dass ohne die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer bestimmte Bereiche wie beispielsweise Bildung und Sicherheit leiden würden. Es gibt und darf hierbei auch keinen Zusammenhang geben.⁴⁸⁸ Nach der Auffassung der Stiftung Familienunternehmen ist die Erbschaftsteuer als eine nicht mehr zeitgemäße Form der Finanzierung des Staates anzusehen. In einem modernen Steuersystem mit ganzheitlicher Einkommensbesteuerung ist hierfür kein Platz. Als größtenteils willkürliche Substanzsteuer greift sie den volkswirtschaftlichen Kapitalstock an und schadet so Wirtschaftswachstum, Investitionen und Beschäftigung.⁴⁸⁹

In den folgenden Punkten wird im Speziellen Kritik an der Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer angebracht. Die Erbschaftsteuer verletzt die steuerpolitischen Grundsätze der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit.⁴⁹⁰ Diese Grundsätze wurden zusammen mit den Grundsätzen der Willkürfreiheit, Billigkeit und Mäßigung in der klassischen Finanzwissenschaft geschaffen, um hieran ein rationales Steuersystem zu messen. Sie sollen einen Schutz gegen Willkür und Ausbeutung von Minderheiten bereitstellen und als immerwährende Spielregeln des Steuersystems gelten. Die steuerpolitischen Grundsätze sind auf die Optimalsteuertheorie zurückzuführen. Sie sollen eine breite Akzeptanz in der Bevölkerung sicherstellen. Dies ist nur durch eine konsequente Anwendung zu erreichen.⁴⁹¹ Unter der horizontalen Steuergerechtigkeit wird die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen verstanden, unter vertikaler Steuergerechtigkeit, dass das Maß der Steuern an die persönliche Leistungsfähigkeit

⁴⁸⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 45.

⁴⁸⁷ WIFU (2011), S. 5.

⁴⁸⁸ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 46.

⁴⁸⁹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 50.

⁴⁹⁰ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 46, 50.

⁴⁹¹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 48.

angelehnt ist. Bei der Erbschaftsteuer findet sich keine horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies kommt zu Stande, da durch die Erbschaftsteuer versucht wird auch politische Einzelziele wie die Arbeitsmarktpolitik oder die Familienförderung zu berücksichtigen. Aus diesem Grund wird die Entlastung der Unternehmen von der Erbschaftsteuer durch den Erhalt von Arbeitsplätzen und die speziellen Verschonungsregelungen für Familienangehörige durch das Ziel der Familienförderung begründet. Diese Vielzahl von Zielen und Sonderregelungen ist nicht mit der horizontalen Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar. Sie lässt einen zu großen Spielraum für Interpretation und trägt zur Komplexität des Steuerrechts bei. Außerdem ist es fraglich, ob es sinnhaft ist den Erhalt von Arbeitsplätzen zu einer Voraussetzung einer Steuerverschonung zu machen, wenn die Rentabilität und die Wettbewerbsfähigkeit nicht einbezogen sind. Fragwürdig ist auch die Ungleichbehandlung der Erben nach Angehörigkeitsgrad. Einem leiblichen Kind wird sogar ein steuerfreier Pflichtanteil zugestanden, unabhängig davon, ob der Erblasser das vorsieht. Diese Regelungen haben nichts mit den steuerpolitischen Grundsätzen gemein.⁴⁹² Die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland ist unter steuerpolitischen Gesichtspunkten ein Beispiel für Widersprüchlichkeit und Willkür. Sie wird immer dann willkürlich fällig, wenn ein Todesfall eintritt, hierbei ist es auch nicht von Bedeutung, wenn dies in kurzer Zeit mehrfach hintereinander passiert. Unter diesem Gesichtspunkt kann die Erhebung der Erbschaftsteuer wenig mit der Leistungsfähigkeit der Person gemein haben. Sie bemisst sich nach Art und Höhe des Erbes oder der Schenkung und nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber. Das geeignete Instrument für die Besteuerung der Leistungsfähigkeit ist im deutschen Steuersystem nicht die Erbschaftsteuer, diese ist hierfür schlicht nicht geeignet, sondern die Einkommensteuer mit ihrem progressiven Tarif.⁴⁹³ Die Erbschaftsteuer stellt zudem ein Konglomerat aus verschiedenen politischen Zielen dar. Sie verstößt gegen Besteuerungsgrundsätze und besteuert, kaum begründbar, kleine Erbschaften nicht, was nur politische Gründe haben kann. Zieht man die breite Masse zu dieser Steuer heran, wird dies nicht auf Begeisterung stoßen.⁴⁹⁴ Bei den Kritikpunkten zur Ausgestaltung der Erbschaftsteuer ist in jedem Fall noch anzubringen, dass diese bürokratisch und streitanfällig ist. Wie bereits bei der Optimalsteuertheorie und weiter oben bei den

⁴⁹² Van Suntum, U., et al. (2008), S. 47.

⁴⁹³ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 35.

⁴⁹⁴ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 48.

Kritikpunkten zur Erbschaftsteuer angebracht, führt diese zu Ausweichreaktionen und zu eigentlich vermeidbaren Zusatzlasten der Besteuerung. Wie bereits ausgeführt ist sie auch durch verschiedene politisch motivierte Verschonungen ausgestattet, die zu Unstimmigkeiten führen können. Auch die fehlende horizontale Steuergerechtigkeit kann dies hervorrufen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist zudem auch in besonderem Maße bürokratisch aufwändig, für die Finanzämter wie auch für die Unternehmen und Bürger. Vergleicht man die Verwaltungskosten der verschiedenen Steuern in Deutschland, so sind diese im Verhältnis zum Steueraufkommen bei der Erbschaftsteuer am höchsten (beispielsweise Immobilienbewertung, Besteuerung und Verschonung von Betriebsvermögen, etc.). Die komplexe und widersprüchliche Ausgestaltung der Erbschaftsteuer führt auch regelmäßig zu rechtlichen/juristischen Auseinandersetzungen.⁴⁹⁵

- Abschaffung der Erbschaftsteuer -

Das deutsche Steuerrecht wird durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer, in ihrer aktuellen Ausgestaltung und Zielrichtung, komplizierter und streitanfälliger. Auf der anderen Seite schaffen es anderen Ländern durch die Abschaffung der Erbschaftsteuer ihr jeweiliges Steuerrecht zu vereinfachen und wachstumsfreundlicher zu gestalten.⁴⁹⁶ Wie in jeder Diskussion und vor allem bei populären Diskussionen gibt es neben dem Pro für die Erbschaftsteuer auch ein Contra, also in diesem Fall Argumente, die für eine ersatzlose Abschaffung der Erbschaftsteuer sprechen. Das wohl stärkste Argument für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer sind die hohen Kosten für deren Erhebung. Im Vergleich zu anderen Steuern des deutschen Steuersystems ist die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer eher komplex. Dies trifft insbesondere bei der Bewertung von Betriebsvermögen zu, zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage. Aufgrund der aufwendigen und komplizierten Erhebung müssen die Länder einen Großteil der Einnahmen aus der Erbschaftsteuer allein für deren Erhebung aufwenden.⁴⁹⁷ Einige Punkte, die auch gegen die Erhebung der Erbschaftsteuer sprechen, wurden bereits im vorangehenden Punkt zur Kritik erwähnt. Zusammenfassend werden diese im Folgenden dargelegt: Die Erbschaftsteuer ist eine überholte Form der staatlichen Einkommensbeschaffung, für die es im modernen deutschen Steuersystem keine

⁴⁹⁵ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 49.

⁴⁹⁶ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 49.

⁴⁹⁷ IHK zu Köln (2015), S. 7.

Berechtigung mehr gibt. Die Erbschaftsteuer fällt willkürlich bei einem (normalerweise nicht vorhersehbaren) Todesfall an. Diese Substanzsteuer greift den volkswirtschaftlichen Kapitalstock an und beeinträchtigt so die Wirtschaft. Die Erbschaftsteuer folgt nicht der Optimalsteuertheorie, da diese in großem Maße zu Ausweichreaktionen führt, diese Zusatzlasten können sich zudem volkswirtschaftlich negativ auswirken. Zudem folgt die Erbschaftsteuer einem Konglomerat aus verschiedenen politischen Zielen (verteilungspolitischen, familienpolitischen und beschäftigungspolitischen Zielen). In der Ausgestaltung ist die Erbschaftsteuer willkürlich und verletzt die steuerpolitischen Grundsätze der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit. Das politische Ziel der Herstellung von Chancengleichheiten kann die Erbschaftsteuer nicht erfüllen, da ungleiche Startchancen hauptsächlich aufgrund von Bildungs- und Erziehungsunterschieden zustande kommen und diese können nicht durch die Erbschaftsteuer ausgeglichen werden.⁴⁹⁸ Empirisch erweisen sich einige Argumente, die gegen die Abschaffung und für die Erbschaftsteuer sprechen, als nicht belegbar oder sogar falsch. In Ländern ohne Erbschaftsteuer hat sich weder die Einkommensverteilung signifikant verschlechtert, noch sind die Gesamtsteuereinnahmen merkbar gesunken. Vielmehr ist das Gegenteil eingetreten. Diese Länder haben eine dynamischere Entwicklung des Wirtschaftswachstums, der Beschäftigung und der realen Steuereinnahmen, im Vergleich zu Ländern, die an der Erbschaftsteuer festhalten. Entgegen etwaigen möglichen Vermutungen erheben die Länder ohne Erbschaftsteuer beispielsweise keine höheren Einkommensteuern. Sie zeichnen sich durch eine leistungs- und investitionsfreundliche Steuerpolitik aus. Weiter kann der Verzicht eines Landes auf die Erbschaftsteuer eine Signalwirkung nach Außen haben und so potenzielle Investoren anlocken. Das politische Ziel der Umverteilung bei Einkommen und auch Vermögen kann durch die Erbschaftsteuer nicht signifikant verbessert werden oder auch erreicht werden. Im Vergleich haben Länder mit einer Erbschaftsteuer eine geringfügig gleichmäßigere Verteilung des verfügbaren Einkommens als Länder ohne Erbschaftsteuer, dies ist aber eher die Folge einer insgesamt stärker umverteilungsorientierten Steuerpolitik. Die Erbschaftsteuer beeinflusst, wenn überhaupt, in erster Linie die Vermögensverteilung.⁴⁹⁹

Nachdem, wie aufgeführt, einige empirisch belegte und rationale Argumente für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer in Deutschland sprechen würden, stellt sich die Frage,

⁴⁹⁸ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 50.

⁴⁹⁹ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 51.

wer oder was sich entschieden dagegen sperrt. Die Antwort ist die Politik. Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ist nach Meinung einer Vielzahl an Politikern ein wichtiges Element des deutschen Steuersystems. In erster Linie wird hierbei im Licht der politischen Diskussion immer auf das Argument der Umverteilung (Vermögen) in der Gesellschaft abgestellt. Wie bei den Kritikpunkten zur Erbschaftsteuer bereits diskutiert, kann der Einfluss der Erbschaftsteuer auf die Vermögensverteilung weder theoretisch noch empirisch präzise belegt werden. Auch scheut sich die Politik vor der Abschaffung, da 1996 bereits die Erhebung der Vermögensteuer in Deutschland gestrichen wurde. Ein weiteres Argument, warum die Politik an der Erbschaft- und Schenkungsteuer festhält, sind die daraus generierten Steuereinnahmen. Aufgrund der demografischen Entwicklung und auch trotz der Verschonungsregelungen steigt das Gesamtaufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer kontinuierlich. Auch wenn die Steuereinnahmen verglichen mit beispielsweise der Einkommensteuer in Deutschland nur einen kleinen Bruchteil des Gesamtsteueraufkommens darstellen. Bei einer Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer müsste der Einnahmenverlust an einer anderen Stelle kompensiert werden.⁵⁰⁰

Wie die bisherigen Ausführungen dieses Kapitels gezeigt haben, lässt sich die Erbschaftsteuer grundsätzlich rechtfertigen. Bei Betrachtung der Grundidee der Erbschaft- und Schenkungsteuer – so in jedem Fall. Strittig ist, wie ebenfalls dargelegt, im großen Ausmaß die Ausgestaltung und die einzelnen Konstruktionen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes.

4.2. Begünstigung Familienunternehmen

4.2.1. Neuerungen durch die Erbschaftsteuerreform 2016

4.2.1.1. Urteil Bundesverfassungsgericht 17.12.2014

Vor dem in 4.1. geschilderten historischen Hintergrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer hat das Bundesverfassungsgericht diese in ihrer Fassung vom 31.12.2008 mit dem Urteil am 17.12.2014 erneut als teilweise verfassungswidrig erklärt. Laut Urteil sind die §§ 13a und 13b ErbStG jeweils in Verbindung mit § 19 Abs. 1 ErbStG

⁵⁰⁰ IHK zu Köln (2015), S. 8.

nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.⁵⁰¹ Mit den §§ 13a und 13b ErbStG gewährt das Gesetz Befreiungen von der Steuer für unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Vermögen. Ziel der Vorschriften, in deren Fassung vor der Erbschaftsteuerreform 2016, ist die unangemessene Belastung für wertvolle Unternehmen bei der Betriebsnachfolge zu vermeiden. Das Urteil des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts entschied über die Beschlussvorlage des BFH vom 27.09.2012.⁵⁰² Der BFH legt seine Beschlussvorlage dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vor, weil er § 19 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit §§ 13a und 13b ErbStG, in der auf den 01.01.2009 zurückwirkenden Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009, als nicht ausreichend durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigt sieht. Die vorgesehenen Steuerverschonungen gehen in wesentlichen Teilbereichen von großer finanzieller Tragweite über das verfassungsrechtlich Zulässige hinaus.⁵⁰³ Laut dem BFH begünstigen die Steuerverschonungen die Konzentration von Unternehmensvermögen bei wenigen Personen. Bei der Beschlussvorlage des BFH geht es im Näheren um die Frage, ob eine sachliche Befreiung im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in der im Jahr 2009 geltenden Fassung gegen den Gleichheitssatz verstößt.⁵⁰⁴

Im Einzelnen führt der BFH in seiner Beschlussvorlage vom 27.09.2012 nachfolgende Punkte an: Die weitgehende oder vollständige steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen ist nicht ausreichend durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und stellt somit eine verfassungswidrige Überprivilegierung dar.⁵⁰⁵ Diese Begünstigung wäre nur mit Art. 3 GG vereinbar, wenn die Steuerlast der Erbschaftsteuer regelmäßig die Betriebsfortführung gefährdet. Laut BFH sei die Annahme nicht verifiziert, dass die Erbschaftsteuer typischerweise die Existenz mittelständischer Unternehmen bedroht. Nach Ansicht des BFH ist die Begünstigung von Betriebsvermögen zu weitgehend, um vom verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund "Schutz der Betriebe" gedeckt zu sein.⁵⁰⁶ Außerdem gehe es weit über das verfassungsrechtlich Gebotene und Zulässige hinaus, Unternehmensvermögen ohne Rücksicht auf den Wert des Erwerbs oder die Leistungsfähigkeit des Erwerbers freizustellen.⁵⁰⁷ Weiter trägt das Gesetz auch keine Rechnung, wenn neben dem Betriebsvermögen weiteres Vermögen übergeht, aus

⁵⁰¹ Ramb, J. (2017a), S. 3527.

⁵⁰² Di Fabio, U. (2015), S. 11.

⁵⁰³ Der Betrieb (2012), S. M12.

⁵⁰⁴ Di Fabio, U. (2015), S. 11.

⁵⁰⁵ Der Betrieb (2012), S. M12.

⁵⁰⁶ BFH (2012), II R 9/11, Rn. 84.

⁵⁰⁷ Der Betrieb (2012), S. M12.

dem die Steuer ohne Gefährdung des Unternehmens bezahlt werden kann. Die Verschonungen der §§ 13a und 13b ErbStG gelten ohne Obergrenze und somit auch für großes Vermögen. Dadurch wird die Konzentration von Betriebsvermögen bei relativ wenigen Personen begünstigt. Um das Ziel des Gesetzgebers bezüglich des Steueraufkommens zu erreichen, werden zudem die Erwerbe von Privatvermögen und nicht begünstigten Vermögen mit höheren Steuern belastet. Nach Auffassung des Senats des BFH ist eine solche Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen.⁵⁰⁸ Durch den Art. 6 des Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 wurden die Bedingungen für die Verschonungsvorschriften entschärft. Die Grenze für die Anwendung der Lohnsummenregelung wurde von 10 Beschäftigte auf 20 Beschäftigte angehoben und die Lohnsummen zusätzlich verringert.⁵⁰⁹ Der Verschonungsgrund des Arbeitsplatzerhalts erweist sich gemäß Beschluss des BFH nicht als tragfähig, da mehr als 90 % aller Unternehmen in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte hätten und allein aus diesem Grund nicht unter die Arbeitsplatzklausel fielen. Eine weitgehende oder vollständige Verschonung des Erwerbs ist nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, wenn die Vergünstigung nicht von der Sicherung der Arbeitsplätze abhängig ist, wie es bei Betrieben bis zu 20 Mitarbeitenden der Fall wäre.⁵¹⁰ Der BFH stützt seine Vorlage außerdem auf den Gesichtspunkt, dass §§ 13a und 13b ErbStG einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang aufweisen. Dieser ermöglicht, dass nicht betriebsnotwendiges Vermögen, das den Begünstigungszweck nicht erfüllt, in voller Höhe ohne oder nur mit geringer Steuerlast erworben werden kann. Die Bestimmungen hinsichtlich des Verwaltungsvermögens seien hier nicht geeignet, um zu begünstigendes Betriebsvermögen von weitgehend risikolosem und daher nicht begünstigungsfähigem Betriebsvermögen abzugrenzen. Weiter führt der BFH an, dass die Freibeträge des § 16 ErbStG zusammen mit §§ 13a und 13b ErbStG dazu führen, dass bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme sei.⁵¹¹

Zu einer Steuerbegünstigung aufgrund der Familienzugehörigkeit äußert sich der BFH, indem er die Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Jahr 2009 als nicht verfassungswidrig ansieht. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet Personen der

⁵⁰⁸ BFH (2012), II R 9/11, Rn. 84, 87.

⁵⁰⁹ BGBl (2009), I S. 3953.

⁵¹⁰ BFH (2012), II R 9/11, Rn. 48, 83.

⁵¹¹ Der Betrieb (2012), S. M12.

Steuerklasse II besserzustellen als die der Steuerklasse III. Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet den Staat jedoch die Familiengemeinschaft im persönlichen und wirtschaftlichen Bereich zu respektieren und zu fördern. Der Art. 6 Abs. 1 GG bezieht sich dabei auf die Familie als Gemeinschaft von Eltern und Kind, nicht auf weitere Familienangehörige.⁵¹²

Der Vorlagebeschluss des BFH sieht die Verschonungen nicht hinreichend durch Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt und ist sogar der Auffassung, dass die Begünstigungsmöglichkeiten das Gemeinwohl beeinträchtigen könnten. Die Gemeinwohlverpflichtung von Unternehmen insbesondere gegenüber Arbeitnehmern scheidet als Rechtfertigung für die Verschonung aus, weil sie sich bereits in der Bewertung des Betriebes abbildet, die der Besteuerung zugrunde liegt. Es handelt sich hierbei um Umstände, die typischerweise bei der Bewertung berücksichtigt werden. Unter diesem Aspekt kann keine folgerichtige Ausgestaltung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers gegeben sein. Einerseits wird beispielsweise die Stundung nur gewährt, wenn diese zum Betriebserhalts notwendig ist. Andererseits können aber weitgehendere Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG auch ohne diesen Grund beansprucht werden. Gemäß dem BFH ist die Anforderung an eine Rechtfertigung der Steuervergünstigung umso höher, je größer die Steuerverschonung und damit die Privilegierung einer bestimmten Gruppe ist.⁵¹³ Konklusion der Beschlussvorlage des BFH beim Bundesverfassungsgericht vom 27.09.2012 ist, dass die Verstöße allein, aber insbesondere in ihrer kumulierten Form zu einer durchgehenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung des gesamten Gesetzes führen. Steuerpflichtige, die keinen Anspruch auf eine Verschonung haben, werden in ihrem Recht auf gleichmäßige, von der Leistungsfähigkeit abhängige und folgerichtige Besteuerung verletzt.⁵¹⁴

Der Vorlagebeschluss des BFH wurde am 27.09.2012 dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Über zwei Jahre später am 17.12.2014 erlies das Bundesverfassungsgericht sein Urteil diesbezüglich. Das Urteil enthält drei verfassungsrechtliche Kernaussagen. Zum einen erklärte das Bundesverfassungsgericht das Ziel wie auch das Konzept als verfassungsmäßig. Gemäß Urteil ist die erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung des Übergangs von betrieblichem, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften im Grundsatz

⁵¹² BFH (2012), II R 9/11, Rn. 70-72.

⁵¹³ BFH (2012), II R 9/11, Rn. 90-94, 124.

⁵¹⁴ Der Betrieb (2012), S. M12.

verfassungskonform.⁵¹⁵ Das gesetzgeberische Ziel der Verschonung ist somit gerechtfertigt, muss jedoch gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Der gleichheitsgerechte Ausgangspunkt im Steuerrecht ist die Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen nach diesem Grundsatz durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Kommt es innerhalb eines Steuergesetzes zu einer ungleichmäßigen Belastung aufgrund von steuerlicher Verschonung, so kann dies vor dem Gleichheitsgrundsatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber einen Lenkungszweck aus Gemeinwohlgründen verfolgt.⁵¹⁶ Vor diesem Hintergrund erkennt das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil vom 17.12.2014 den grundlegenden Förderungszweck der Verschonungsregelungen als ausdrücklich legitim an:⁵¹⁷ „Die Förderung und der Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die er in kleinen und mittelständischen, durch personale Führungsverantwortung geprägten Unternehmen - insbesondere in Familienunternehmen - sieht, und der Erhalt von Arbeitsplätzen durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen stellen danach legitime Ziele von erheblichem Gewicht dar (vgl. auch BVerfGE 93, 165 <175 f.>).“⁵¹⁸

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts schränkt in seiner zweiten Kernaussage den großen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers teilweise ein und führt eine strengere Gleichheitsprüfung ein. In einigen Fällen ist es konkludent die Gleichheitskontrolle zu intensivieren.⁵¹⁹ Der große Spielraum des Gesetzgebers bei der Festlegung der Verschonung für bestimmtes Vermögen, Personen oder Unternehmen und der Freiheit welche Gemeinwohlziele er damit verfolgen will, schließt nicht aus, dass die Ausgestaltung der Verschonungsregelungen einer strengeren verfassungsrechtlichen Kontrolle unterliegen. Die Freiheit des Gesetzgebers kann im Steuerrecht aufgrund der Ungleichbehandlung durch Steuerbegünstigungen und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung der Steuer eingeschränkt sein.⁵²⁰ Da die Verschonungsregelungen in §§ 13a und 13b ErbStG zu einer Besserstellung der Erwerber

⁵¹⁵ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 118.

⁵¹⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 123-124.

⁵¹⁷ Di Fabio, U. (2015), S.18.

⁵¹⁸ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 138.

⁵¹⁹ Di Fabio, U. (2015), S.19.

⁵²⁰ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 126.

von Betriebsvermögen führen, unterliegt der Gesetzgeber einer strengen Überprüfung vor dem Kriterium der Verhältnismäßigkeit.⁵²¹

Die dritte verfassungsrechtliche Kernaussage des Urteils des Bundesverfassungsgerichts ist die Notwendigkeit einer Grenze zwischen mittleren und großen Unternehmen wie auch die Installation einer Bedürfnisprüfung. Der entscheidende Punkt, an den das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Verschonungsvorschriften gelangt, ist die Möglichkeit, dass auch sehr große Unternehmenswerte ohne Bedürfnisprüfung steuerfrei erworben werden können. Nach Ansicht des Senats benötigt eine Verschonung über kleine und mittlere Unternehmen hinaus einer Bedürfnisprüfung.⁵²² Hierzu gibt das Urteil wieder, dass die Erhaltung der übertragenen Unternehmen und die damit verbundenen Arbeitsplätze als Gemeinwohlgrund, die Ungleichbehandlung rechtfertigt. Bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen ist die Ungleichbehandlung von verschontem und nicht verschontem Unternehmensvermögen im Grundsatz noch gerechtfertigt, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonungsregelungen bewahren sollen, im Einzelfall festgestellt wird. Diese Gefährdungsvermutung kann bei Übertragung größerer Unternehmenswerte nicht hingenommen werden.⁵²³

Neben den drei Kernaussagen des Urteils gelangt das Gericht bei weiteren drei Elementen zu Verfassungswidrigkeiten. Es wird die Lohnsummenregelung beanstandend, da sie in der Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes 2009 Unternehmen mit einer Mitarbeiterzahl von bis zu 20 von der Einhaltung der Lohnsumme freistellt, wobei aus Sicht der Gleichheitsprüfung die Lohnsummenregelung geeignet ist, den Lenkungszweck der Arbeitsplatzsicherung zu gewährleisten.⁵²⁴ Die Verschonungsregelungen sollen den Anreiz für Unternehmen setzen, ihre Arbeitsplätze zu erhalten. Es kommt hierbei nicht auf den Anteil der Beschäftigten im Unternehmen an der Gesamtzahl aller Beschäftigten an. Durch die Freistellung der Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitenden verzichtet der Gesetzgeber auf die Sicherstellung des Förderzwecks von betrieblichem Vermögen. Für den Senat sind keine Gründe ersichtlich, die die Freistellung von der Lohnsummenregelung rechtfertigen könnten.⁵²⁵ Die 50 % Regelung bei Verwaltungsvermögen stellt eine weitere Verfassungswidrigkeit dar. Das Urteil

⁵²¹ Di Fabio, U. (2015), S. 20.

⁵²² Di Fabio, U. (2015), S. 20.

⁵²³ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 172.

⁵²⁴ Di Fabio, U. (2015), S. 21.

⁵²⁵ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 220-223.

beanstandet die Alles-oder-nichts-Regel bei der 50 % Grenze des Verwaltungsvermögens. Erwerber von begünstigtem Vermögen, das zu über 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht, werden unangemessen schlechter gestellt, da diese keine Verschonung in Anspruch nehmen können. Andererseits stellt die Einbeziehung von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen in die steuerliche Förderung im Vergleich zu erworbenen nicht begünstigtem Vermögen, das generell vom Verschonungsabschlag ausgenommen ist, eine unverhältnismäßige Privilegierung dar.⁵²⁶ Die Einbeziehung von gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten als Bestandteil der steuerrechtlichen Wirklichkeit in die Gleichheitskontrolle des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes führt das Bundesverfassungsgericht als weiteren Verstoß in seinem Urteil an. Steuergesetze sollen eine gleiche Belastungswirkung entfalten und dürfen nicht offen sein für Umgehungsstrategien derjenigen, die fachlich gut beraten sind.⁵²⁷

Aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 ergibt sich Reformbedarf. Das Urteil erkennt den Lenkungszweck der Verschonungsregelungen als verfassungsrechtlich legitim an.⁵²⁸ Trotzdem sollte dieser bei Überarbeitung der Vorschriften auch miteinbezogen werden. Der Lenkungszweck sollte an weitere Bedingungen angepasst und verdeutlicht werden, da das Gericht ansonsten bei erneuter Überprüfung auf Materialien verweisen würde, die zu einer anderen Rechtslage formuliert wurden. Für den Gesetzgeber entstehen aus dem Urteil außerdem zwei konkrete Aufgaben: Erstens, die Grenze zwischen mittleren und großen Unternehmenswert mit handhabbaren Kriterien für die Bestimmung der Grenze festzulegen. Zweitens, die Bedürfnisprüfung nachvollziehbar und gleichheitsgerecht vorzunehmen. Hier liegt das schwierige zu lösende Problem, da das Urteil keinerlei Vorgaben zur Ausgestaltung der Norm mitgibt.⁵²⁹

⁵²⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 243.

⁵²⁷ Di Fabio, U. (2015), S. 22.

⁵²⁸ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 127.

⁵²⁹ Di Fabio, U. (2015), S. 21 ff.

4.2.1.2. Gesetzgebungsmarathon

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts am 17.12.2014 dauerte es zwei Jahre bis zum 14.10.2016, an dem der Bundesrat den Entwurf eines „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ beschloss. Ziel des Gesetzes ist die verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung von Betriebsvermögen, wie auch eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Zukunft.⁵³⁰ Nachfolgend werden die Schritte des Gesetzgebungsmarathons mit den entscheidenden Stimmen, Meinungen und Vorschlägen, die am Gesetzgebungsverfahren beteiligt waren, skizziert.

Der Referentenentwurf des BMF orientiert sich an den Eckpunkten des BMF zur „Neuregelung der Erbschaftsteuer für Unternehmensvermögen“ aus der neunten Kalenderwoche 2015. Die Eckpunkte des BMF beinhalten eine Erwerbsobergrenze für die Verschonung von Betriebsvermögen von bis zu 20 Mio. Euro (Freigrenze), sowie eine individuelle Bedürfnisprüfung, wobei der Erwerber nachzuweisen hat, dass er die Steuerschuld nicht aus vorhandenem nicht-betrieblichen Vermögen oder aus erworbenen Privatvermögen begleichen kann. Zumutbar sei es hierbei 50 % dieses Vermögens zur Steuerzahlung einzusetzen.⁵³¹ Der Referentenentwurf des BMF erweiterte die Eckwerte insbesondere um einen Vorwegabschlag. Der Regierungsentwurf „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 08.07.2015⁵³² basiert auf dem Referentenentwurf des BMF. Die Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen wurden durch das Bundesverfassungsgericht nicht ausdrücklich gefordert und waren auch in der vorherigen Gesetzesfassung nicht bedacht worden. Der Regierungsentwurf entspricht in diesem Punkt dem Referentenentwurf des BMF und beinhaltet diesbezüglich die neue Verschonungsregelung, den Vorwegabschlag. Dieser soll die Prüfschwelle erhöhen, wenn die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag drei Restriktionen (Entnahme- und Ausschüttung, Verfügung über Beteiligungen und Abfindung) enthält und diese kumulativ 10 Jahre vor und 30 Jahre nach Steuerentstehung vorliegen.⁵³³ Der

⁵³⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 7f.

⁵³¹ Di Fabio, U. (2015), S. 30.

⁵³² BT-Drs. 18/5923.

⁵³³ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 140.

Regierungsentwurf vom 08.07.2015 erfuhr jedoch im weiteren Gesetzgebungsverfahren zahlreiche Änderungen, insbesondere durch die Ergebnisse der Einigung von CSU/CDU und SPD vom 19.06.2016 und den Vermittlungsausschusses vom 22.09.2016.⁵³⁴

Am 25.09.2015 fand die erste Lesung des Bundestages und die erste Beratung des Bundesrates zum Regierungsentwurf statt. In der ersten Lesung im Bundestag kam es unter anderem zum Argument der Regierung, dass Familienbetriebe das Herz der deutschen Wirtschaft sind. Sie machen einen Anteil von 90 % am Gesamtunternehmensbestand aus und stellen 60 % aller Arbeitsplätze in Deutschland. Aus Sicht der Regierung ist es von zentraler Bedeutung, dass die besondere Kultur der Familienunternehmen erhalten bleibt. Die Erbschaftsteuer sei bei der Übertragung auf die nächste Unternehmergegeneration eine Zäsur, wobei die Generationenübergabe eine Schlüsselsituation sei für die Weiterführung eines Betriebs. Weiter äußert die Regierung in der ersten Lesung, dass die Erzielung von Steuereinnahmen kein Ziel des Gesetzesentwurfs ist. Die Linke bringt hervor, dass nach Ansicht der Opposition feststeht, dass die Bundesregierung mit dem Gesetzesentwurf die Reichen in Deutschland verschonen will. Außerdem nennt sie den Entwurf ein großzügiges Steuergeschenk an die Unternehmensdynastie. Die Grünen gehen mit den Aussagen der Linken d'accord und fügen noch hinzu, dass nach dem Gesetzentwurf die Mittelschicht die Erbschaftsteuer zahlen müsse und die Leistungsfähigen nicht. Die Koalition und die SPD zeigen sich hingegen kompromissbereit für Änderungen am Entwurf und geben zu, dass die optimale Lösung noch nicht gefunden sei.⁵³⁵

Am 12.10.2015 fand im Anschluss an die erste Lesung im Bundestag und die erste Beratung im Bundesrat eine öffentliche Anhörung im Plenum des Finanzausschusses des Bundestages statt. Mehrere Experten und Expertenverbände haben in dieser Anhörung eine Klarstellung des Entwurfs für die Neuregelung der Erbschaftsteuer empfohlen. Der Regierungsentwurf sieht eine Grenze für Großerwerbe von 26 Mio. Euro vor, über dieser Grenze hat der Erwerber das Wahlrecht zwischen einer Verschonungsbedarfsprüfung und einem Verschonungsabschlag. Damit kommt der Entwurf auch dem Reformbedarf des Urteils vom Bundesverfassungsgericht nach. Bei der Anhörung im Finanzausschuss äußerte sich die Stiftung Familienunternehmen zum Regierungsentwurf. Ihrer Ansicht nach reichen die Neuerungen nicht aus, wenn das Ziel zum Erhalt der Arbeitsplätze auch der großen Familienunternehmen erreicht werden soll. Die Stiftung kritisiert die Grenze

⁵³⁴ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 8.

⁵³⁵ Deutscher Bundestag (2015a).

von 26 Mio. Euro als zu niedrig, wie auch die erhöhte Steuerlast, die durch den Entwurf im Vergleich zum bestehenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erzeugt werden würde. Auf diese Weise würde den Betrieben Mittel für Investitionen entzogen werden. Andere Sachverständige widersprachen dieser Argumentation. So heißt es in der Stellungnahme des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, dass es keinen objektiv belegbaren Grund gibt, die Unternehmensnachfolge derart zu privilegieren. Der Entwurf trägt nicht bei, die massive Ungleichbehandlung bei Vermögensübertragungen zu reduzieren. In der Stellungnahme empfiehlt das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung, Freibeträge und Verschonungsabschläge nur für kleine Unternehmen vorzusehen. Der Deutsche Gewerkschaftsbund verlangt, der einseitig wachsenden Vermögenskonzentration mit einer verteilungsgerechten und verfassungsgemäßen Erbschaftsteuerreform zu begegnen. Nach Kenntnis des Deutschen Gewerkschaftsbundes gibt es nicht auch nur einen Fall, bei dem die Fortführung eines Unternehmens durch die Besteuerung des Erben gescheitert wäre. Prof. Dr. Joachim Wieland von der Universität Speyer erklärt, der Gesetzeswortlaut verstößt wegen der Überprivilegierung des Betriebsvermögens gegen den Gleichheitsgrundsatz und gibt das Fazit, dass der Entwurf in dieser Form keine Chance auf Billigung durch das Bundesverfassungsgericht hat. Dieser Ansicht pflichtete auch Prof. Dr. Roman Seer von der Ruhr-Universität Bochum bei und bezweifelt die verfassungsmäßige Ausgestaltung des Entwurfs. Die Verschonungsregelungen unterscheiden nicht mal zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen.⁵³⁶ Nach der ersten Lesung des Bundestages und der ersten Beratung des Bundesrates am 25.09.2015, sowie der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Bundestages am 12.10.2015, hat sich weiterer Beratungsbedarf am Regierungsentwurf ergeben.⁵³⁷

Die Einigung von CDU/CSU und SPD bringt entscheidende Veränderungen zum Regierungsentwurf hervor. Am 19.06.2016 wird die erzielte Einigung festgehalten: „Gemeinsame Erklärung von Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble (CDU), Bundeswirtschaftsminister Sigmar Gabriel (SPD) und Ministerpräsident Horst Seehofer (CSU) – Einigung zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 19.06.2016“. Die Einigung der Politik hat als Zielsetzung den Bestand von vor allem mittelständischen Unternehmen zu schützen und den Erhalt der vorhandenen Arbeitsplätze in Deutschland zu garantieren. Die CDU/CSU hebt die einmalige Struktur von Familienunternehmen

⁵³⁶ Deutscher Bundestag (2015b).

⁵³⁷ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 8.

hervor, diese darf nicht durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer gefährdet werden. Aus diesem Grund sieht die Einigung Steuererleichterungen für Familienunternehmen vor. Sie würdigt diese als Rückgrat der Wirtschaft und deren besondere Beschaffenheit mit einer langfristigen Bindung über Generationen hinweg. Die gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen, ein typisches Charakteristikum für Familienunternehmen, werden bei einer Anteilsweitergabe als Steuerbefreiung von maximal 30 % bei der Bestimmung des Unternehmenswertes berücksichtigt. So soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass durch die Verfügungsbeschränkungen der gemeine Wert der Familienunternehmen nicht dem tatsächlichen Wert entspricht. Die Restriktionen müssen kumulativ zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Steuerentstehung vorliegen.⁵³⁸ Der Änderungsantrag der CDU/CSU und SPD vom 20.06.2016 mündet in der Beschlussfassung des Finanzausschusses des Bundestages am 22.06.2016.⁵³⁹ Am gleichen Tag gehen hieraus die Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses hervor.⁵⁴⁰

Die Beschlussempfehlung des Bundestags wurde in der zweiten und dritten Lesung am 24.06.2016 beschlossen. Der Beschluss beinhaltet die Änderung der Lohnsummenregelung. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009 galt diese für Unternehmen ab 20 Mitarbeitenden, der Regierungsentwurf sah eine Grenze von drei Beschäftigten vor und der Änderungsbeschluss des Finanzausschusses schließlich fünf Angestellte. Weiter gibt es durch den Beschluss auch eine Änderung beim Verschonungsabschlag. Mit dem Änderungsbeschluss entfällt jeder Abschlag ab 90 Mio. Euro. Für den Gesetzesentwurf der Regierung in geänderter Fassung stimmten 446 Abgeordnete, bei Enthaltung von drei Parlamentariern votierten 119 dagegen. Von der Neuregelung erwartet die Bundesregierung langfristig jährliche Mehreinnahmen von 900 Mio. Euro im Vergleich zum ursprünglichen Regierungsentwurf. Die CDU/CSU weist in der Debatte in der zweiten und dritten Lesung darauf hin, dass das Ziel der Reform ist, den Generationenwechsel in Familienunternehmen zu ermöglichen und darüber hinaus die Arbeitsplätze zu erhalten. Das Ziel sei mit dem vorliegenden Beschluss erreicht. Es geht um das Wohl der Arbeitskräfte und ihrer Familien, nicht darum ein Steuergeschenk zu machen. Die Linke hingegen vertritt die Auffassung, dass durch das Gesetz die ungleiche Vermögensverteilung gefestigt wird und hält das Gesetz für möglicherweise

⁵³⁸ Görg (2016), S. 1 f.

⁵³⁹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 8.

⁵⁴⁰ BT-Drs. 18/8911.

verfassungswidrig. Dem stimmen die Grünen zu. Sie hält das Gesetz für verfassungswidrig, ungerecht und kompliziert. Nach ihrer Ansicht wäre eine Steuer von pauschal 15 % gerechter. Die SPD kritisiert am 24.06.2016, dass die Opposition trotz harter Kritik am Gesetz keinerlei Alternativen aufgezeigt habe. Für die SPD ist es Priorität die Arbeitsplätze zu erhalten, auch seien die Steuerabgaben in Zukunft gerechter als bisher.⁵⁴¹ Der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 24.06.2016 wird vom Bundesrat in der Sitzung am 08.07.2016 abgelehnt und er ruft den Vermittlungsausschuss an.⁵⁴²

Die Reform der Erbschaftsteuer muss im Vermittlungsausschuss nachverhandelt werden. Nach Ablehnung des Beschlusses durch den Bundesrat am 08.07.2016 fand am 08.09.2016 die erste Sitzung des Vermittlungsausschusses statt. In der zweiten Sitzung am 21.09.2016 beschloss der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat nach mehr als siebenstündiger Beratung in der Nacht zum 22.09.2016 einen Kompromissvorschlag. Die Änderungsempfehlung des Vermittlungsausschusses beinhaltet zahlreiche Änderungen: Wie die Einigung auf den Kapitalisierungsfaktor von 13,75 für das vereinfachte Ertragswertverfahren, die Festlegung einer Grenze für Entnahme- und Ausschüttungsrestriktion für den Vorwegabschlag und die Voraussetzungen für die Steuerstundung.⁵⁴³ Das Vermittlungsergebnis wird von der Oppositionsfraktion abgelehnt. Die Linke sieht das Argument, der Verschonung von Betriebsvermögen zur Sicherung der Arbeitsplätze, als falsch an. Es gäbe nach ihrer Aussage keinen Fall bei dem ein Unternehmen aufgrund der Erbschaftsteuer Insolvenz anmelden musste. Das Problem sei die Schere zwischen Arm und Reich, statt das Vermögen umzuverteilen werden Finanzdynastien gefördert. Die Grünen halten an ihrer Theorie der niedrigeren Steuersätze bei breiterer Bemessungsgrundlage fest. Weiter ist sie davon überzeugt, dass die Erben aufgrund der ungerechten Behandlung verschiedener Vermögensarten klagen werden. Im Gegensatz zur Opposition bezeichnet die CDU/CSU das Vermittlungsergebnis als Erfolg, das Planungs- und Rechtssicherheit für die Unternehmen biete. So unterliegt Betriebsvermögen weiterhin Verschonungsregelungen, wenn das Unternehmen gemeinwohlpflichtig weitergeführt wird. Bei der Reform geht es um Betriebsvermögen und die Sicherung der Arbeitsplätze und nicht um Privatvermögen. Hierbei wirft die Koalition der Linksfraktion die Führung einer Neidkampagne vor. Die

⁵⁴¹ Deutscher Bundestag (2016a).

⁵⁴² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 8.

⁵⁴³ BT-Drs. 18/9690.

SPD erinnert daran, dass das Bundesverfassungsgericht den Schutz von Unternehmen als legitim erklärt hat, bezogen auf den Tatbestand der Arbeitsplätze. Die Verschonung wurde nur für größtes Vermögen gestrichen.⁵⁴⁴

Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 22.09.2016 wurde vom Bundestag am 29.09.2016 beschlossen: „Beschluss des Deutschen Bundestages vom 29.09.2016 über ein Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“. Am 14.10.2016 stimmt der Bundesrat zu.⁵⁴⁵ Am 04.11.2016 erfolgt die Zustimmung und die Unterschriften des Bundespräsidenten, des Bundesminister der Finanzen und der Bundeskanzlerin. Am 09.11.2016 wurde das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Das Gesetz tritt rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft.⁵⁴⁶

Abbildung 15: Gesetzgebungsmarathon im Überblick

Initiative	Datum	Referenz	Ergebnis
Bundesverfassungsgericht	17.12.2014	Urteil	Verfassungswidrigkeit der Privilegierung von Betriebsvermögen
BMF	Ende Februar 2015	Eckpunktepapier	
BMF	02.06.2015	Referentenentwurf	
Bundesregierung	08.07.2015	Regierungsentwurf	Beschluss
Bundestag	25.09.2015	Plenum	1. Lesung
Bundesrat	25.09.2015	Plenum	1. Beratung
Bundestag	12.10.2015	Finanzausschuss	öffentliche Anhörung
Gabriel/Schäuble/Seehofer	19.06.2016		Politische Einigung
Bundestag	22.06.2016	Finanzausschuss	Abschließende Beratung
Bundestag	24.06.2016	Plenum	2./3. Lesung: Beschluss
Bundesrat	08.07.2016	Plenum	Ablehnung Beschluss und Anruf Vermittlungsausschuss
Vermittlungsausschuss	08.09.2016		1. Beratung
Vermittlungsausschuss	22.09.2016		2. Beratung: Vermittlungsergebnis
Bundestag	29.09.2016	Plenum	Beratung und Beschluss der Beschlussempfehlung
Bundesrat	14.10.2016	Plenum	Zustimmung

Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 139.

⁵⁴⁴ Deutscher Bundestag (2016b).

⁵⁴⁵ BR-Drs. 555/16.

⁵⁴⁶ BGBl 2016 I S. 2464.

4.2.1.3. Aktueller Stand der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das gesetzgeberische Ziel für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung des Übergangs betrieblichen Vermögens hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil am 17.12.2014 als verfassungsrechtlich legitim bestätigt. Ziel der Verschonung ist der Fortbestand von betrieblichen Strukturen und Arbeitsplätzen. Das dadurch angesprochene Risiko besteht grundsätzlich auch bei unentgeltlichem Erwerb großer Betriebe. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts hat die Privilegierung des Betriebsvermögens als unverhältnismäßig und verfassungswidrig erklärt. Verfassungsrechtliche Grundlage bietet hier Art. 3 Abs. 1 GG. Wesensgehalt des Art. 3 Abs. 1 GG ist der Gleichheitsgrundsatz, hiernach ist es den Akteuren staatlicher Gewalt untersagt, wesentlich Gleiches ungleich beziehungsweise Ungleiches gleich zu behandeln. Vor diesem Hintergrund bedarf eine differenzierte Besteuerung des Betriebsvermögens durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine hinreichende Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Die Anforderungen an die Rechtfertigung steigen proportional mit dem Maß an Ungleichbehandlung.⁵⁴⁷ Ausführungen hierzu finden sich im nächsten Kapitel 4.2.2.

Das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 beinhaltet einige Neuerungen, um den Anforderungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts nachzukommen. Grundsätzliche Bestandteile wie Freibeträge und Steuersätze blieben jedoch unverändert. Zu den wichtigsten Neuerungen des Gesetzes zählt die Neudefinition des begünstigten Vermögens und die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens. Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen wird definitiv besteuert. Von der Lohnsummenregelung der Regel- und Optionsverschonung sind Unternehmen mit bis zu fünf Mitarbeitenden ausgenommen und es wurde eine Gleitzone für Betriebe mit sechs bis 15 Beschäftigten eingeführt. Die Freigrenze für Großverwerbe wurde bei 26 Mio. Euro festgelegt, somit kann die Regel- und Optionsverschonung nur bis zu einem begünstigten Vermögen von maximal 26 Mio. Euro in Anspruch genommen werden. Über der Grenze von 26 Mio. Euro ist ein Verschonungsabschlag oder eine Verschonungsbedarfsprüfung auf Antrag möglich. Diese Optionen können auf begünstigtes Vermögen von bis zu

⁵⁴⁷ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 4 ff.

maximal 90 Mio. Euro angewendet werden.⁵⁴⁸ Die Verschonungsbedarfsprüfung wurde eingeführt, um zu prüfen, ob eine Gefährdung des Erhalts eines Betriebs vorliegt. Von dieser Gefährdungsvermutung ist nicht auszugehen, wenn der Erwerber ausreichend Vermögen zur Begleichung der Steuer besitzt. In diesem Fall fehlt es an der verfassungsmäßigen Rechtfertigung der Verschonung.⁵⁴⁹ Mit der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde eine Verschonungsvorschrift neu aufgenommen, die die Unternehmenswert mindernden Verfügungsbeschränkungen berücksichtigt. Der Vorwegabschlag von bis zu 30 % auf das begünstigte Vermögen soll das für Familienunternehmen charakteristische personale Element berücksichtigen. Für die Anwendung müssen jedoch bestimmte gesellschaftsvertragliche Restriktionen kumulativ vorliegen.⁵⁵⁰ Mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes wurde auch eine Investitionsrücklage eingeführt, die nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen wie begünstigtes behandelt, wenn nachweislich eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen geplant ist. Außerdem wurde eine Änderung der Stundungsregelungen vorgenommen und der Kapitalisierungsfaktor für das vereinfachte Ertragswertverfahren auf 13,75 festgeschrieben.⁵⁵¹ Eine Konkretisierung des Gesetzes zur Anpassung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 14.10.2016 wurde durch den koordinierten Ländererlass vom 22.06.2017 erreicht.⁵⁵²

Mitte 2023 schlagen die Erbschaftsteuerpläne der CDU hohe Wellen. Die CDU denkt unter anderem über eine pauschale Erbschaft- und Schenkungsteuer („Flat Tax“) nach. Die Grundidee der CDU ist, auf fast alle Ausnahmen in der Erbschaftsteuer zu verzichten und im Gegenzug den Steuersatz kräftig zu senken. Eine einheitliche Erbschaftsteuer für alle und auf alles. Anfangs war hier die Sprache von einem Steuersatz in Höhe von 10 %. In der weiteren Entwicklung wurde jedoch kein konkreter Wert mehr genannt. Laut CDU schafft eine faire und einfache Erbschaftsteuer Gerechtigkeit. Daher wolle sie einen einheitlich niedrigen Erbschaft- und Schenkungsteuersatz für alle schaffen. Diese Überlegung zur Reform träfe insbesondere Unternehmenserben, da dann Betriebsvermögen wie Privatvermögen behandelt wird und dies weitgehend ohne

⁵⁴⁸ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 1.

⁵⁴⁹ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 8.

⁵⁵⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 1.

⁵⁵¹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 9.

⁵⁵² BStBl. I, 2017, S. 902 ff.

Verschonung.⁵⁵³ Auch wenn die CDU argumentiert, dass die Gleichbehandlung für alle wäre, so ist Privatvermögen nicht mit Betriebsvermögen vergleichbar. Gleichheit darf nur dort gelten, wo Gleiches vorliegt. Die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen und im Besonderen für Familienunternehmen sind ein vom Bundesverfassungsgericht gebilligtes Instrument. Sonderregelungen für Firmenerben kennen neben Deutschland viele Länder, der angebliche deutsche Sonderweg ist demnach keiner.⁵⁵⁴ Mit der Streichung der Ausnahmen- und Verschonungsregelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer verspricht die CDU zugleich, dass Familienunternehmen weiter ohne Substanzverlust vererbt werden können. Dies soll durch eine angemessene Bewertungsgrundlage und eine bedingungs- wie zinslose Verteilung der Steuer auf mehrere Jahre sichergestellt werden. Die Stiftung Familienunternehmen und Politik warnt hier vor steuerpolitischen Schnellschüssen. Gemäß einer Ifo-Umfrage fürchten die großen Familienunternehmen die Reformvorschläge, 46 % äußerten sich ablehnend, nur 26 % zustimmend. Bei den 500 größten Familienunternehmen ist die Skepsis noch größer. Hier sehen die Vorschläge 60 % negativ bis sehr negativ. Die Erbschaftsteuer entscheidet über den Erhalt der Substanz im Familienunternehmen. Diese Art von Substanzsteuern sind sehr schädlich für Familienunternehmen, da sie unabhängig von der Ertragslage entrichtet werden müssen. Deutschland ist für Familienunternehmen kein Niedrigsteuerland. Im Gegensatz zu Deutschland haben viele Länder die Erbschaft- und Schenkungsteuer zwischenzeitlich vollständig abgeschafft.⁵⁵⁵ Durch den geplanten Wegfall der Verschonung für das Betriebsvermögen, ist bei Familienunternehmen ein Rückgang der Investitionen zu erwarten. Es sollten durch die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer keine Anreize gesetzt werden, dass Gewinne eines Betriebs ins Privatvermögen ausgeschüttet werden. Die Liquidität soll dem Unternehmen dadurch nicht entzogen werden. Für die Familienunternehmen ist es wichtig, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Investitionen nicht behindert, dies wäre unweigerlich mit einem Abfluss an Wertschöpfung und weniger Einnahmen für den Staat verbunden. Die Pauschalbesteuerung würde insbesondere kleine Unternehmen treffen, die durch die Regelungen des aktuellen Erbschaftsteuergesetzes ganz von der Besteuerung befreit sind. Fraglich ist beim Reformvorschlag der CDU, warum Privatvermögen mit einem vergleichsweise niedrigeren Steuersatz als bisher belastet werden soll, wenn es weder

⁵⁵³ Frankfurter Allgemeine Zeitung (2023).

⁵⁵⁴ Mack, R. (2023).

⁵⁵⁵ Frankfurter Allgemeine Zeitung (2023).

Arbeitsplätze hält noch schafft und somit auch nicht dem Gemeinwohl zugutekommt. Durch die geplante Reform der CDU würde Ungleiches gleich behandelt werden.⁵⁵⁶ Zusätzlich hat die CSU in Bayern am 18.06.2023 Klage beim Bundesverfassungsgericht (Az. 1 BvF 1/23) eingereicht. Über eine verfassungsrechtliche Überprüfung möchte sie den Weg für eine Erhöhung der persönlichen Freibeträge, Senkung der Steuersätze und eine Regionalisierung der Erbschaftsteuer freimachen.

4.2.2. Grundelemente der Verschonung

4.2.2.1. Lenkungszweck und Rechtfertigung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer sieht unter gewissen Voraussetzungen und Bedingungen verschiedene Möglichkeiten der Steuerverschonung beziehungsweise Steuererleichterung vor. Diese Grundelemente der Verschonung wurden in Kapitel 2.2.2. im Detail behandelt. Hier handelt es sich unter anderem um die Verschonungen bis zur 26 Mio. Euro Grenze (z.B. die Regel- und Optionsverschonung, die Stundung, etc.) und die Modelle, die Vermögen über der 26 Mio. Euro Grenze (z.B. die Bedürfnisprüfung, etc.) begünstigen. An diesem Punkt stellt sich vor dem Hintergrund der Familienunternehmen die Frage, warum es überhaupt einer Verschonung bedarf. Warum müssen oder auch sollten Erben von Betriebsvermögen stärker verschont werden?⁵⁵⁷

Im ersten Schritt muss hierbei zwischen Privat- und Betriebsvermögen differenziert werden. Wird einem Erwerber von Betriebsvermögen auch gleichzeitig Privatvermögen vererbt oder geschenkt, so unterliegt auch dies der Erbschaft- und Schenkungsteuer wie jeder andere Erwerb durch Erbe oder Schenkung. Der zu gewährende Freibetrag des Erwerbers wird nur einmal gewährt und ist im Falle einer Unternehmensnachfolge meist bereits ausgeschöpft. Aus diesem Grund ist es eine Fehleinschätzung zu glauben, dass das Erben oder die Schenkung eines Unternehmens reich machen würde.⁵⁵⁸ Zur Beantwortung der gestellten Frage, warum Erben von Betriebsvermögen und insbesondere die Erben von Betriebsvermögen in Ausgestaltung eines Familienunternehmens besonderen Verschonungsbedarf benötigen, ist als Argument anzubringen, dass die Erbschaftsteuer aus der Substanz eines Unternehmens bezahlt

⁵⁵⁶ Mack, R. (2023).

⁵⁵⁷ IHK zu Köln (2015), S. 1.

⁵⁵⁸ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 128 f.

werden muss. Gäbe es keine einschlägigen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, so würde die Erbschaft- und Schenkungsteuer direkt die zentrale Stelle eines Unternehmens angreifen, ihre Liquidität. Ein Betriebsübergang auf die nachfolgende Generation stellt immer einen großen Umbruch im Unternehmen dar, insbesondere bei Familienunternehmen. In dieser bereits heiklen Phase soll der Erbe das Unternehmen sicher weiterführen und muss gleichzeitig Mittel aus dem Betrieb entnehmen, um die Schuld aus der Erbschaftsteuer zu begleichen, unabhängig davon, ob die liquiden Mittel im Unternehmen zum gegebenen Zeitpunkt überhaupt vorhanden sind. Dies schwächt offensichtlich das Unternehmen und erschwert die Umbruchsphase auf die nächste Generation. Im worst case kann die Erbschaftsteuerbelastung in letzter Konsequenz den Verlust von Arbeitsplätzen oder sogar die Veräußerung des Betriebes bedeuten. Um hier entgegenzuwirken, wird Betriebsvermögen bei der Übertragung wesentlich von der Steuerlast der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont.⁵⁵⁹ So sollen auch die Ziele des Gesetzgebers, produktives Vermögen von der Besteuerung zu verschonen, um den Bestand des Unternehmens und die Arbeitsplätze zu sichern, beibehalten und erfüllt werden.⁵⁶⁰

Rückt man die Familienunternehmen, bei der Frage nach der Rechtfertigung für die verstärkte Verschonung von Betriebserben in den Fokus, so hat das Bundesverfassungsgericht deren mittelständische und familiengeprägte Struktur besonders in den Vordergrund gestellt. Es ist somit folgerichtig Familienunternehmen im Verschonungssystem zu berücksichtigen. Bei der Verschonung von Familienunternehmen dürfen quantitative Merkmale, wie Anzahl der Mitarbeiter, Umsatz und Bilanzsumme, keine Rolle spielen, sondern nur qualitative Merkmale, wie Einfluss der Familie (Eigentum und Leitung), die charakteristisch für Familienunternehmen sind.⁵⁶¹ Die Familie im Familienunternehmen spielt auch wirtschaftlich gesehen eine wichtige Rolle. Diese ist zum großen Teil persönlich im Unternehmen aktiv, in der Geschäftsleitung oder auch in Aufsichtsgremien. Der Erfolg des Betriebs beruht bei einem Familienunternehmen erheblich auf dem persönlichen Engagement und dem Verantwortungsbewusstsein der beteiligten Familienmitglieder. Außerdem ist ein Familienunternehmen durch den Faktor Familie insbesondere auf den Erhalt über Generationen hinweg angelegt. Familienunternehmen hauswirtschaften, indem sie einen

⁵⁵⁹ IHK zu Köln (2015), S. 1.

⁵⁶⁰ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 76.

⁵⁶¹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 88.

Großteil des Erwirtschafteten im Betrieb belassen und entnehmen nur Mittel, um beispielsweise notwendige Investitionen zu tätigen. Fokus ist hier für unsichere Zeiten vorgesorgt zu haben. Typisch für Familienunternehmen ist neben dem Faktor Familie auch, dass in der Regel das Vermögen des Betriebs gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen (Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen) unterliegt. Aus diesem Grund kann nicht frei über das Vermögen des Unternehmens verfügt werden.⁵⁶² Diese Tatsache stellt jedoch nicht das Problem dar. Das Problem besteht darin, dass aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen bei Familienunternehmen eine marktgerechte Bewertung des Unternehmens nicht möglich ist. Dieser Missstand soll durch eine Steuerverschonung ausgeglichen werden, die für jede Größe eines Familienunternehmens zur Verfügung steht.⁵⁶³ Die hier angesprochene Steuererleichterung ist der Vorwegabschlag. Dieser wird im späteren Verlauf in Kapitel 4.2.3. bewertet. Um den Kreis zu schließen und wieder auf die ursprüngliche Frage zurückzukommen, warum Erben von Betriebsvermögen stärker verschont werden, dann ist dies aufgrund der Bedeutung des Betriebsvermögens für Wirtschaft und Staat. Aus diesem Grund wird Betriebsvermögen gegenüber dem Privatvermögen begünstigt.⁵⁶⁴ Auch das Bundesverfassungsgericht hat festgestellt, dass unter anderem Wachstum, der Erhalt und die Schaffung von Arbeitsplätzen, wie auch der Erhalt der einzigartigen Unternehmensstruktur und die regionale, soziale und kulturelle Stärkung und Zusammenhalt in Deutschland es rechtfertigen, dass Betriebsvermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont wird. Am Ende ist die Verschonung wohl als gerechtfertigt anzusehen, da das Betriebsvermögen auch dem Gemeinwohl dient.⁵⁶⁵

Nach dieser kurzen Hinführung zum Lenkungsziel und -zweck, wie auch zur Rechtfertigung der Grundelemente der Verschonung, werden diese Punkte nun im Folgenden ausgearbeitet.

Schon in der Begründung des Gesetzentwurfs zur Erbschaftsteuerreform vom 1. Januar 2009 wurde als Ziel der Verschonung angegeben, dass die Unternehmensnachfolge auf die nächste Generation bei Schenkung und Erbe zu erleichtern ist, da Betriebsvermögen eine Basis für die Wertschöpfung und Beschäftigung Deutschlands darstellt. In diesem Zusammenhang wird die Bedeutung der Familienunternehmen für die deutsche

⁵⁶² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 129.

⁵⁶³ ifst - Stellungnahmen (2015), S 6 f.

⁵⁶⁴ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 129.

⁵⁶⁵ IHK zu Köln (2015), S. 1.

Wirtschaft im internationalen Wettbewerb betont. Dieses Lenkungsziel der Verschonungsregelungen ist als legitim zu bewerten.⁵⁶⁶ Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist der Lenkungszweck als gerechtfertigt anzusehen. Dies wird durch das Bundesverfassungsgericht mit dem Urteil vom 17. Dezember 2014 bestätigt: „Durch die steuerliche Verschonung nach §§ 13a und 13b ErbStG sollen namentlich Unternehmen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Schenkers oder Erblassers oder auch des Erwerbers zum Unternehmen geprägt sind, vor Liquiditätsproblemen durch die erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung des Unternehmensübergangs bewahrt und so deren Bestand und der Erhalt der Arbeitsplätze bei der Unternehmensnachfolge gesichert werden.“⁵⁶⁷

Der Erste Senat hat bereits mit dem Urteil vom 07.11.2006⁵⁶⁸ auch eine Durchbrechung des Gleichheitsgrundsatzes für die Durchsetzung von steuerlichen Lenkungszwecken für möglich erklärt, sofern die im Vordergrund stehende steuerliche Lenkungsnorm bestimmte Bedingungen erfüllt. Eine im Steuergesetz verankerte Verschonung, die eine gleichmäßige Belastung der Steuergegenstände innerhalb der gleichen Steuerart nicht nachkommt, kann jedoch vor dem Gleichheitsgrundsatz als gerechtfertigt gelten, wenn der Gesetzgeber durch diese Verschonung das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls lenken will. Liegen ausreichend Gründe für die Gemeinwohldienlichkeit vor, so kann die Verschonung in manchen Fällen auch dazu führen, dass Steuergegenstände vollständig von der Steuer befreit werden und dies auch verfassungsrechtlich zulässig ist. Der Lenkungszweck des Gesetzgebers unterliegt nur schwach verfassungsrechtlichen Bindungen. Neben der Gemeinwohldienlichkeit muss der Lenkungszweck, nach dem Urteil des Ersten Senats, außerdem von einer gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Dies bedeutet, dass die Begünstigungswirkung der Verschonung den Begünstigten gleichermaßen zukommen muss. Die Begünstigung darf nicht zufällig oder willkürlich eintreten, sondern muss direkt von der Verschonungsentscheidung des Gesetzgebers abzuleiten sein.⁵⁶⁹ Gemäß dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 schränkt weder der Grundsatz der Lastengleichheit noch der Grundsatz der Folgerichtigkeit (Präzisierung des Gleichheitsgrundsatzes) den Gesetzgeber darin ein,

⁵⁶⁶ Rödl & Partner (2016), S. 1.

⁵⁶⁷ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 127.

⁵⁶⁸ BVerfG (2006), 1 BvL 10/02.

⁵⁶⁹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 26.

dass dieser außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele verfolgt, wie die Verschonung des Betriebsvermögens.⁵⁷⁰ Demnach lässt sich die Rechtfertigung der Grundelemente für die Verschonung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer in zwei Säulen aufteilen. Das oberste Lenkungsziel der Verschonungsregeln ist hierbei der Erhalt der Unternehmen mit der Sicherung der Beschäftigung in der Unternehmensnachfolge. Die eine Säule der Rechtfertigung stellt die Gemeinwohldienlichkeit der Verschonung dar, diese vereint mehrere Lenkungsziele und -zwecke des Gesetzgebers in sich, die zweite Säule der Rechtfertigung ist die Gleichbehandlung der Begünstigten.

Neben diesen zwei definierten Säulen der Rechtfertigung, wird nun auf die Wichtigkeit der Familienunternehmen als Stütze der deutschen Wirtschaft eingegangen, um auf die anfangs gestellte Frage dieses Kapitel zurückzukommen, warum insbesondere Erben von Betriebsvermögen in Ausgestaltung eines Familienunternehmens besonderer Verschonung bedürfen. Bei der Abgrenzung von Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen wird der legislative Grund für die Privilegierung von Betriebsvermögen sichtbar. Die Unternehmen werden als ein tragendes Element der sozialen Marktwirtschaft in Deutschland angesehen.⁵⁷¹ Dies gilt nach Einschätzung des Gesetzgebers in besonderem Maße für die Unternehmen, die als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft mit großem Inhabereinfluss personell geführt werden. Die regional vernetzten Familienbetriebe sind eine notwendige Voraussetzung für das wirtschaftliche Wachstum und damit für die Schaffung wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze in Deutschland. Gemeinwohlgründe sprechen demnach für eine steuerliche Privilegierung.⁵⁷² Mit der Verfassung ist die Erhaltung von Unternehmen mit familiärer Unternehmensverantwortung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 wie auch Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar. Es geht hierbei nicht darum Führungsstrukturen zu verankern, sondern im Grunde geht es immer und in erster Linie um den Schutz des Unternehmens, mit seiner Stellung im Markt, seiner Wettbewerbsfähigkeit und seinen Arbeitsplätzen.⁵⁷³ Mit Urteil vom 17.12.2014 erkennt das Bundesverfassungsgericht das Lenkungsziel der Begünstigung von Betriebsvermögen für Familienunternehmen - oder wie es in der Formulierung des Urteils genannt wird: Betriebe in personaler Verantwortung - als legitim und verfassungskonform an: „Die Sicherung der

⁵⁷⁰ Di Fabio, U. (2015), S. 18.

⁵⁷¹ Di Fabio, U. (2015), S. 13.

⁵⁷² BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 36.

⁵⁷³ Di Fabio, U. (2015), S. 25 f.

Arbeitsplätze ist neben dem Schutz der in personaler Verantwortung geführten Betriebe in Deutschland der zentrale Rechtfertigungsgrund für die umfassende Steuerfreistellung betrieblichen Vermögens.⁵⁷⁴ In der Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts zum Urteil vom 17.12.2014 heißt es weiter: „Die Verschonungsregelung soll vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es für Familienunternehmen typisch ist. Steuerlich begünstigt werden soll ihr produktives Vermögen, um den Bestand des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze nicht durch steuerbedingte Liquiditätsprobleme zu gefährden. An der Legitimität dieser Zielsetzung bestehen aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Zweifel.“⁵⁷⁵ Aus dem Urteil geht somit auch das als legitim anerkannte Ziel hervor, dass das Unternehmen, das als Ganzes oder dessen Anteile vererbt oder auch verschenkt wird, nicht durch die Last der hohen Erbschaft- und Schenkungsteuer mit einer Substanzschmälerung benachteiligt werden soll. Der Steuergesetzgeber erreicht dann sein Lenkungsziel, wenn die Entlastung von der Erbschaftsteuer als Resultat hat, dass der erworbene Betrieb vom Erwerber in personeller Verantwortung fortgeführt wird.⁵⁷⁶ Der Gesetzgeber möchte durch die Verschonungsmöglichkeiten eine Unternehmensstruktur besonders schützen, an deren Verantwortung in sozialer wie auch wirtschaftlicher Perspektive hohe Erwartungen gestellt werden. Die Schenkung oder der Erbfall mit der belastenden Steuer soll hierbei die familiäre Kontinuität eines Familienunternehmens nicht unterbrechen. Der Betrieb soll auch im Wettbewerb nicht geschwächt werden, die Verschonung dient der sozialen Marktwirtschaft in Deutschland. Die persönliche Verantwortung wird durch die Verschonung belohnt und gewürdigt, wodurch die Position dieser Unternehmen im Vergleich zu Publikumsgesellschaften gestärkt wird. Es kommt dem Gesetzgeber hierbei nicht darauf an, ob Familienunternehmen in persönlicher Verantwortung größere wirtschaftliche Erfolge verzeichnen als Aktiengesellschaften, sondern er möchte das personale Element der Familienunternehmen stärken. Hieran knüpfen nicht nur wirtschaftliche und Standortvorteile, sondern auch in besonderem Maß schwer abschätzbare, aber begründete regionalpolitische und sozialpolitische Erwartungen an diese Unternehmen.⁵⁷⁷ Auch wenn die Ausführungen hier die Wichtigkeit der Familienunternehmen für Deutschland

⁵⁷⁴ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 281.

⁵⁷⁵ Bundesverfassungsgericht (2014).

⁵⁷⁶ Di Fabio, U. (2015), S. 25 f.

⁵⁷⁷ Di Fabio, U. (2015), S. 13 f.

und somit ihren Schutz rechtfertigen, ist anzumerken, dass im Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 nie der konkrete Begriff Familienunternehmen genannt wird.⁵⁷⁸ Dies mag sicherlich den Grund haben, dass der Begriff Familienunternehmen keine allgemeingültige Definition hat und auch sonst im Steuerrecht nicht definiert ist. Im Koordinierten Ländererlass vom 22.06.2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes werden Familienunternehmen bei der Verschonungsregelung des Vorwegabschlages explizit als Begünstigte benannt, jedoch nicht definiert.⁵⁷⁹

- Lenkungsziele der Verschonung -

Die soeben dargelegten Sachgründe der Verschonung, die der Gesetzgeber durch die Verschonungselemente schafft, sind zum einen insbesondere auf Familienunternehmen abgestimmt und zum anderen auch davon unabhängig. Es können hierbei drei Lenkungsziele herausgearbeitet werden. Die Sozialbindung der Familienunternehmen kann als die Grundlage der Rechtfertigung für die Lenkungsziele angeführt werden. Jedes Eigentum ist geschützt, jedoch können sich aus der Sozialbindung des Eigentums erhebliche Unterschiede ergeben. Die systematische Nähe des Erbrechts zur Eigentumsgarantie erlaubt dem Gesetzgeber die Sozialbindung des Eigentums zu konkretisieren und zu differenzieren. Eine unterschiedliche Ausgestaltung eines Gesetzes ist kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG, sondern kommt dem Auftrag des Gesetzgebers aus dem Grundrecht nach, dass Unterschiede in der Sozialbindung des Eigentums konkretisiert werden. Die Gemeinwohldienlichkeit in Art. 14 Abs. 2 GG gilt wie für das Eigentum auch in gleicher Weise für das Erbrecht, da Eigentumsanteile vererbt oder verschenkt werden. Wenn der Gesetzgeber das Erbrecht ausgestaltet und mit der Erbschaftsteuer belegt, so muss nach der sozialen Bedeutung des vererbten Eigentums differenziert werden. Die vorgesehenen und eingeräumten Verschonungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz bei gewissem produktivem Vermögen sind zwar nicht vom Grundgesetz gefordert, auf der anderen Seite aber unweigerlich als Gestaltungsrecht des Gesetzgebers verfassungsrechtlich anzunehmen.⁵⁸⁰ Wenn sich aufgrund der Ausgestaltung der Sozialbindung des Eigentums im Fall eines

⁵⁷⁸ BGBl 2016 I S. 2464.

⁵⁷⁹ BStBl. I, 2017, S. 902 ff.

⁵⁸⁰ Di Fabio, U. (2015), S. 6.

Erbfalls eine Verschonung des Betriebsvermögens von Art. 14 GG ableiten lässt, so kann ein Differenzierungsgrund der Sozialbindung aus Art. 6 GG abgeleitet werden. In Art. 6 Abs. 1 GG ist der besondere Schutz von Ehe und Familie verankert, dieses Schutzversprechen greift in allen Bereichen der gesamten Rechtsordnung, beispielsweise bei der Einkommensteuer (Ehegattensplitting) oder eben auch bei der Erbschaftsteuer. Diese spezielle Ausgestaltung ist im Gesetz nicht niedergeschrieben, jedoch von der Verfassung gefordert. Aus diesem Grund ist diese auch mit dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG vereinbar, dass Ehepartner oder direkte Verwandte steuerrechtlich eine Sonderstellung einnehmen. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer geschieht dies durch niedrigere Steuersätze, höhere Freibeträge und gewährte Verschonungen. Die Verschonung vor der Steuerbelastung stimmt mit dem Schutzzweck des Art. 6 Abs. 1 GG überein und stellt vor dem Hintergrund des Art. 3 GG einen Differenzierungsgrund dar. Der Schutzauftrag in Art. 6 Abs. 1 GG wird durch die Pflichtteilsregelung in § 2303 BGB konkretisiert, wobei hier die Testierfreiheit in erheblichem Maß eingeschränkt wird.⁵⁸¹ Auf Grundlage dieser Erkenntnis werden im Folgenden die drei primären Lenkungsziele und Lenkungszwecke des Gesetzgebers für die Grundelemente der Verschonung zur Begünstigung von Familienunternehmen dargelegt. Das erste Lenkungsziel der Verschonung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist die Standortwahl der Unternehmen und die damit verbundene Wettbewerbssicherung. Deutschland hat als Exportland positive Standortbedingungen im internationalen Wettbewerb. Diese Stellung bietet viele Vorteile, birgt jedoch auch Risiken für Arbeitsplätze und Infrastruktur im eigenen Land. Die Prozesse und Anlagestrategien von internationalen Unternehmen können durch ihre Ansässigkeit in Deutschland wirtschaftliches Wachstum schaffen, aber genauso schnell das Gegenteil bewirken und im Umkehrschluss Wirtschaft wie Soziales im Inland belasten. Die erfolgreichen Familienunternehmen Deutschlands sind von großen Konzernstrukturen bis in kleine Betriebsgrößen in den Absatzmärkten und der Produktion international aufgestellt. Typischerweise sind diese auch mit ihrer internationalen Orientierung regional mit Deutschland, aufgrund des über die Zeit gewachsenen familiären Betriebs, fest verbunden. Mit der Steuererleichterung verfolgt der Gesetzgeber den Lenkungszweck zur Standortsicherung der Unternehmen in Deutschland im Zusammenhang mit der Globalisierung und in Verbindung mit dem Schutzzweck des Art. 6 Abs. 1 GG. Durch die Entstehung der Verschonungen wird die

⁵⁸¹ Di Fabio, U. (2015), S. 7.

Lenkungsabsicht des Gesetzgebers nachgewiesen. Bereits das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze aus dem Jahr 1992 verfügte, dass die Steuerbilanzwerte zur Bewertung des Betriebsvermögens für die Erbschaft- und Schenkungsteuer übernommen werden. Der Gesetzgeber hat durch die Anwendung der Steuerbilanzwerte versucht zu einer erheblich niedrigeren Bewertung des Betriebsvermögens zu gelangen, um so eine Entlastung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu generieren. Mit verschiedenen Konzepten der Steuerbegünstigung versuchte der Gesetzgeber Wettbewerbsverzerrungen zugunsten von Familienunternehmen zu schaffen, um diese zu fördern.⁵⁸² Die verfassungsrechtliche Prüfung erkannte den Grund der sozialen Verantwortung und des unternehmerischen Risikos mit dem Urteil vom 17. Dezember 2014 als verfassungsrechtlich legitim an.⁵⁸³ Die Verschonungsregelungen beabsichtigen Steuerplanung zu vermeiden. Insbesondere bei großem Vermögen besteht der Anreiz Steuerplanungsaktivitäten zu unternehmen, um die Höhe der Erbschaftsteuerlast zu verringern. Derartige Steuerplanungsaktivitäten versucht die Theorie der Optimalsteuer als volkswirtschaftliche Zusatzlast (excess burden) möglichst gering zu halten. Durch die Entlastungsoptionen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer sollen die Ausweichreaktionen wie Wegzug oder Abwanderung vermieden werden. Abgesehen davon, dass nach geltendem Recht nur wenig Möglichkeiten bestehen, die Erbschaftsteuer durch Wegzug ins Ausland zu vermeiden, da die Steuerpflicht für das gesamte Vermögen entsteht, sobald Erblasser, Schenker oder Erwerber die Inländereigenschaft erfüllen, wirken sich die internationalen Unterschiede in der Steuerbelastung aber dennoch auf die Standortwahl von Betrieben aus, so würde dies, ungünstige Effekte auf die Beschäftigung im Inland haben.⁵⁸⁴

Das zweite Hauptlenkungsziel der Entlastungsregelungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist es die Beschäftigung in den betroffenen Unternehmen zu sichern. Dieses Ziel ist direkt mit dem vorangehenden Ziel der Standortwahl verknüpft. Sollte ein Betrieb aufgrund der Erbschaftsteuer die Option der internationalen Standortverlagerung wählen, so fallen unter anderem auch die durch das Unternehmen bereitgestellten Arbeitsplätze weg. Dies kann für die Wirtschaft, wie auch die soziale Struktur der betroffenen Region einschneidende Auswirkungen haben, auch wenn dies eine eher seltene Fallkonstruktion ist. Die Erbschaftsteuer als Substanzsteuer kann zum Entzug von

⁵⁸² Di Fabio, U. (2015), S. 13 f.

⁵⁸³ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 27.

⁵⁸⁴ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 31.

Liquidität führen, was wiederum eine Anpassung oder auch Veräußerung des Betriebes nach sich ziehen kann. Dieser Effekt beeinträchtigt die Beschäftigung wie auch den langfristigen Erfolg des Unternehmens. Die Befürchtung des Arbeitsplatzverlustes scheint im Fall der Veräußerung jedoch eher gering. Die Erbschaftsteuer kann ohne Entlastung möglicherweise eine erhöhte Belastung der Investitionstätigkeiten darstellen, dies wiederum kann sich ungünstig auf die Beschäftigung auswirken. Die Verschonungsregelungen entstanden vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber die Befürchtung hegt, dass die Erbschaftsteuer beim Unternehmensübergang im Zuge der Unternehmensnachfolge zu Arbeitsplatzverlust führt. Die Verschonungsregelungen verfolgen somit das Ziel die Arbeitsplätze zu sichern und zu erhalten. In erster Linie ist hierbei ausschlaggebend, dass die Beschäftigung in der Unternehmensnachfolge gesichert ist.⁵⁸⁵

Das letzte der drei primären Lenkungsziele und Lenkungszwecke des Gesetzgebers für die Grundelemente der Verschonung zur Begünstigung von Familienunternehmen ist die Sicherung der Liquidität der Unternehmen und in diesem Zusammenhang das Fortbestehen derer Investitionstätigkeiten. Im Hinblick auf die Wirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Liquidität der Unternehmen gibt es Argumente, die eine Verschonung begründen können. Jedoch ist die empirische Evidenz der Liquiditätswirkung gering.⁵⁸⁶ Im ersten Schritt hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Anfall für den Erwerber eines Betriebs einen Entzugseffekt, gegenüber der Situation ohne Entziehung von Vermögen durch die Erbschaftsteuer. Dieser Entzugseffekt ist gewollt. Begründung hierfür ist, wie schon zu Beginn dieses Kapitels zur Rechtfertigung beschrieben, die gestiegene Leistungsfähigkeit des Erwerbers durch den Erwerb. Aufgrund des Entzugs von Liquidität durch die Erbschaftsteuer kann befürchtet werden, dass dies zu ungünstigen Implikationen für die Unternehmensentscheidungen des Erwerbers führt. Dieser Eventualität soll durch die Verschonungsoptionen Rechnung getragen und vorgebeugt werden. Andererseits ist anzumerken, dass aufgrund der vielfältigen Möglichkeiten Finanzmittel über den Kapitalmarkt zu beschaffen, kaum negative Auswirkungen aufgrund des Entzugseffekts für die Unternehmensentscheidungen zu befürchten wären. Gemäß dem Trennungstheorem nach Irving Fisher, sind die Investitionsentscheidungen des Unternehmens von der konkreten Situation des Eigentümers abgekoppelt, wenn das Unternehmen Finanzmittel zu einem

⁵⁸⁵ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 26 f.

⁵⁸⁶ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

gegebenen Zinssatz am Kapitalmarkt beschaffen kann.⁵⁸⁷ Dies bedeutet, dass es laut dem Trennungstheorem zwischen Investitionsentscheidungen und Finanzierungsentscheidungen keine Interdependenz gibt. Lässt man das theoretische Konstrukt des Trennungstheorem unbeachtet, so kann der Entzugseffekt ohne die Verschonungsmöglichkeiten negative Effekte auf das Unternehmen haben, insbesondere im Hinblick auf Investition. Die Beeinträchtigungen der Investitionstätigkeiten fangen dann schon vor dem Übertrag des Unternehmens, und zwar bei der Nachfolgeplanung an. Dies ist der Fall, wenn der Erblasser die künftige steuerliche Belastung des Erben bei den Investitionsentscheidungen vorwegnimmt. Dieser Einfluss einer Besteuerung ist auch bei einer allgemeinen Einkommensteuer auf Investitionserträge und nicht nur bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorstellbar. In beiden Fällen hängt die verzerrende Wirkung auf die Investitionstätigkeit in entscheidender Weise von der Ausgestaltung ab. Die Investitionstheorie spricht dann von einer Verzerrung der Investitionstätigkeiten, wenn eine steuerliche Benachteiligung im Vergleich zu alternativen Kapitalanlagen vorliegt.⁵⁸⁸ Bei der Erbschaftsteuer wird versucht dies zu verhindern, indem alle Vermögensgegenstände einheitlich mit dem Verkehrswert bewertet und so in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden. Bei der Gewährung von speziellen Verschonungen für Betriebsvermögen kann so eine hohe Investitionstätigkeit angestoßen werden, da das Anlageportfolio des Erblassers zugunsten betrieblicher Investitionen verzerrt wird. Eine Verzerrung des Anlagenportfolios wird durch die investitionsneutrale Ausgestaltung der Erbschaftsteuer vermieden, jedoch kann die Erbschaftsteuer Effekte auf die Ersparnisbildung haben. Ein potenzieller Erblasser trifft bei der Nachfolgeplanung die Entscheidung, welchen Teil seines Vermögens er zu Lebzeiten noch konsumieren möchte und welchen Anteil er an seine Erben übertragen möchte. Durch die Erbschaftsteuer verteuert sich eine spätere Übertragung an einen Erben relativ zum Eigenkonsum und kann sich aus diesem Grund negativ auf die Ersparnisbildung auswirken, auch wenn sich rational betrachtet nicht die Übertragung für den Erblasser verteuert, sondern für den Erwerber. So kann sich aus der Erbschaftsteuer als Vermögensteuer eine Belastung der Liquidität und damit einhergehend der Investitionstätigkeiten ergeben. Dies wiederum kann ungünstige Effekte auf die Beschäftigung haben.⁵⁸⁹

⁵⁸⁷ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 28.

⁵⁸⁸ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27 f.

⁵⁸⁹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27 ff.

Durch die Grundelemente der Verschonung beabsichtigt der Gesetzgeber positive Effekte auf die Lenkungsziele auszuüben, indem er die möglichen ungünstigen Effekte eindämmt. Die drei Hauptlenkungsziele: Standortwahl, Beschäftigung und Liquidität/Investition, korrelieren miteinander und sind voneinander abhängig. Durch die Verschonungsoptionen versucht der Gesetzgeber erbschaftsteuerlich bedingte internationale Standortverlagerungen und die sich daraus ergebenden Beschäftigungseffekte zu vermeiden. Durch die Verschonung von der Erbschaftsteuer soll Deutschland für inländische Unternehmen attraktiv bleiben und zugleich zum attraktiven Standort für internationale Betriebe werden. Weiter kann die Erbschaftsteuer als Substanzsteuer zu einem Entzug von Liquidität führen, der Anpassungen erforderlich macht. Diese können dem Ziel eines langfristigen Erfolges und Weiterführung des Unternehmens im Weg stehen. Außerdem kann aus der Erbschaftsteuer als Vermögensteuer eine Belastung der Investitionstätigkeiten entstehen. Diese beiden Fälle haben ungünstige oder auch negative Effekte auf die Beschäftigung.⁵⁹⁰ Durch die Verschonungsmodelle soll das Vermögen der Betriebe von der Erbschaftsteuer entlastet werden, dass dem Unternehmen durch den Entzug von Liquidität nicht geschadet wird, oder dieser erst gar nicht stattfindet. Darauf aufbauend sollen so die Investitionstätigkeiten des Unternehmens nicht belastet werden. Zusammenhängend betrachtet soll durch die Verschonung neben den positiven Effekten auf den Standort, die Liquidität und die Investitionstätigkeiten wie auch die Beschäftigung gesichert werden. Diese positiven Effekte der Verschonung dienen letztendlich dem Ziel der Verschonung, den Bestand der Unternehmen zu sichern. Ziel der Verschonungsregelungen ist die Sicherung der Beschäftigung in der Unternehmensnachfolge, so dass die Weiterführung des Betriebs für die Zukunft garantiert ist.⁵⁹¹ Die Entlastungsregelungen von der Erbschaftsteuer verfolgen hierbei das Ziel des Gesetzgebers, Anreize zu schaffen, dass die Erben von Betriebsvermögen das Unternehmen selbst weiterführen wollen und können. Bei dem Ziel der Verschonung geht es im Kern um den Schutz des Unternehmensbestands mit dessen Wettbewerbsfähigkeit und Arbeitsplätzen in Deutschland. Der Betrieb soll bei dem Übergang auf die nächste Generation nicht durch die Last der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Substanzschmälerungen belastet werden.⁵⁹² Die Verschonung der Familienunternehmen würdigt das Rückgrat der

⁵⁹⁰ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27.

⁵⁹¹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 26.

⁵⁹² Di Fabio, U. (2015), S. 25 f.

deutschen Wirtschaft und die besondere Charakteristik von Familienunternehmen mit Bindung über Generationen hinweg.⁵⁹³ Zusammenfassend hat der Gesetzgeber sein Lenkungsziel der Verschonung erreicht, wenn die Entlastung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer dazu führt, dass der übertragene Anteil am Unternehmen oder der übertragene Betrieb in personeller Verantwortung weitergeführt wird (Sozialbindung). Wenn der Gesetzgeber das Ziel der Verschonung präzisieren müsste, würde deutlich werden, dass es weniger um die kleinen Handwerksbetriebe geht, da diese nicht von Standortverlegungen oder internationalen Akquisitionen bedroht sind, sondern gerade um mittlere und größere Familienunternehmen, die in ihrem Angebotsbereich Weltmarktführer sind.⁵⁹⁴

4.2.2.2. Bewertung

Die von der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgesehenen Grundelemente der Verschonung lassen sich unter gewissen Gesichtspunkten - siehe vorangehendes Kapitel - rechtfertigen, da der Gesetzgeber anhand dieser einen Lenkungszweck beziehungsweise ein Lenkungsziel verfolgt. So ist das Ziel der Steuererleichterung durch den Gesetzgeber erreicht, wenn das Familienunternehmen in personeller Verantwortung in der nächsten Generation weitergeführt wird (Sozialbindung). Bei den Grundelementen der Verschonung ist neben deren Rechtfertigung auch eine kritische Begutachtung vorzunehmen. Das folgende Kapitel beurteilt und übt Kritik auf verschiedenen Ebenen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Zum einen im Generellen an der Erbschaftsteuer unter gewissen Gesichtspunkten, die wiederum die Verschonung gemäß 4.2.2.1. rechtfertigen, zum anderen an den Verschonungsregelungen wie auch an deren Rechtfertigung (Lenkungszwecke) im Allgemeinen und im Speziellen.

- Kritik Erbschaft- und Schenkungsteuer -

Die Begründung der Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer findet sich unter anderem darin, dass der Erwerb als leistungslos erworbenes Einkommen betitelt wird. Dieser Begriff ist aus volkswirtschaftlicher Sicht jedoch kein Einkommen, sondern ein

⁵⁹³ Görg (2016), S. 2.

⁵⁹⁴ Di Fabio, U. (2015), S. 26 f.

Übertrag von Vermögen. Der Erblasser oder Schenker gibt sein bereits erwirtschaftetes oder erworbenes Vermögen weiter. Dieser Vorgang hat mit der Leistungsfähigkeit der einzelnen Personen eindeutig wenig gemein. Nachdem die Erbschaft- und Schenkungsteuer sich jedoch durch die gestiegene Leistungsfähigkeit des Erwerbers rechtfertigt, stellt dies einen Widerspruch in sich dar. Leistungsfähige Personen stärker zu betuern als Leistungsschwächere ist plausibel, wie auch nachvollziehbar, jedoch ist die Erbschaftsteuer für die Besteuerung von Leistungsfähigkeit nicht geeignet. Das richtige Instrument hierfür wäre die Einkommensteuer, die in Deutschland mit einem progressiven Tarif bis hin zum Spitzensteuersatz bereits besteht. Wie ungeeignet die Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Besteuerung von gesteigener Leistungsfähigkeit ist, zeigt sich vor allem in deren Ausgestaltung. Die Höhe der Erbschaftsteuer zielt nur auf die Art und Höhe des Erwerbs und auf den Verwandtschaftsgrad zwischen Erwerber und Erblasser/Schenker ab. Sie bemisst sich eben nicht nach der gestiegenen Leistungsfähigkeit des Erwerbers.⁵⁹⁵ Bei der Erbschaftsteuer ist die Zugehörigkeit zur Familie im Sinne von Verwandtschaft entscheidend über die Höhe des Freibetrages und über die Einordnung in die entsprechende Steuerklasse. Je enger der Verwandtschaftsgrad ist, desto höher der vorgesehene Freibetrag und desto niedriger die Höhe des Steuertarifs im Vergleich zu den anderen Steuerklassen. In anderen Worten bedeutet dies, dass die engen Familienangehörigen in Bezug auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer immer bevorzugt behandelt wird, im Vergleich zu Dritten. Wie in Kapitel 4.2.2.1. dargelegt, kann diese Ausgestaltung jedoch vor dem Hintergrund des in Art. 6 GG verankerten besonderen Schutzes von Ehe und Familie und dessen Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG, gerechtfertigt werden. Die Verschonung von Betriebsvermögen gilt jedoch unabhängig von der Familienzugehörigkeit, einzig die allgemeinen Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für Erben greift auf den Verwandtschaftsgrad zurück.

- Bewertung Verschonungsregelungen -

Neben der Kritik an der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Generellen ist auch eine Bewertung der Verschonungsregelungen vorzunehmen. Steuerliche Privilegien, wie die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, schaffen neben einer beabsichtigten Verschonung auch Gestaltungsspielräume und Abgrenzungsprobleme. So entstehen

⁵⁹⁵ Van Suntum, U., et al. (2008), S. 35.

ungewollte Nebeneffekte, die jedoch kaum zu vermeiden sind.⁵⁹⁶ Bei den Grundelementen der Verschonung kann es durch die Verschonung von Unternehmensvermögen zu Fehlanreizen und Verzerrungen bei Investitionsentscheidungen und Vermögensdispositionen kommen. Die Verschonungsoptionen verzerren auch die Entscheidung über die Rechtsform und die Finanzierung des Betriebes, da davon die Höhe des begünstigten Vermögens in Bezug auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer abhängig ist. Gemäß § 13a Abs. 3 ErbStG i.V.m. 13a Abs. 10 ErbStG ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und Behaltensfrist Voraussetzung für die Regel- und Optionsverschonung, wobei explizit die Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften aufgeführt werden, es erfolgt keine Nennung von Einzelunternehmen, obwohl die Begünstigung auch für diese greift. Um die Bedeutungskraft dieser Regelung nachzuvollziehen, werden nachfolgend einige Beispiele auf verschiedene Rechtsformen bezogen. Bei Personengesellschaften gelten beispielsweise Forderungen eines Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft als Betriebsvermögen und sind somit begünstigt. Ähnliche Forderungen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft sind hingegen nicht begünstigt.⁵⁹⁷ Bei einer Kapitalgesellschaft kann nur ein Anteil von mehr als 25 % vergünstigt übertragen werden, erbt man einen Anteil unter 25 % an der Gesellschaft, so kann die Steuerbegünstigung nicht beansprucht werden, außer es kommt zur Gestaltungsoption einer Poolvereinbarung mit anderen Gesellschaftern, sodass die Anteile der Poolvereinbarung gesamt über 25 % erreichen. Ausführungen hierzu finden sich in Kapitel 4.2.3. Erwerber eines Kommanditanteils erlangen hingegen ohne Mindestanteil umgehend die Steuererleichterung. Die aufgeführten Belastungsunterschiede aufgrund der Rechtsform eines Unternehmens können dazu führen, dass aus erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gründen eine bestimmte Rechtsform gewählt wird.⁵⁹⁸ Diese Gestaltung kann nicht im Sinne der Verschonungsoption sein. Auf der anderen Seite ist die generelle Begünstigung des Erwerbs von Anteilen an Personengesellschaften jedoch mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die Begünstigung findet ihre Grundlage in der unterschiedlichen zivilrechtlichen Behandlung des Vermögens von Personen- und Kapitalgesellschaften. Hierbei geht der Gesetzgeber von einer unternehmerischen Einbindung jeglicher Beteiligung aus. Zudem werden diese Unternehmen in hohem Maße als Familienbetriebe

⁵⁹⁶ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 47.

⁵⁹⁷ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 33.

⁵⁹⁸ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 33.

ohne größere Kapitaldecke geführt. Die Festlegung der begünstigten Vermögensarten ist auch gemäß Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber geht bei Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligung von über 25 % von einer unternehmerischen Einbindung des Anteilseigners im Betrieb aus. Außerdem scheidet bei einer Beteiligung über 25 % eine bloße Geldanlage aus.⁵⁹⁹ Das Betriebsvermögen bei Übertragung eines Einzelunternehmens zählt auch als begünstigt. Es ist jedoch zu beachten, dass das Betriebsvermögen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs auf den Erwerber übergehen muss, um begünstigt zu sein.⁶⁰⁰

Vergleicht man diese Erkenntnisse mit den empirischen Daten aus Kapitel 2.1.2. zu den Rechtsformen von Familienunternehmen, so ist festzustellen, dass die Beschaffenheit der Begünstigungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit den vertretenen Rechtsformen der Familienunternehmen nur eine geringe Schnittmenge hat. Ein Anteil von 33 % der Familienunternehmen sind in Form einer Kapitalgesellschaft ausgestaltet. § 13a ErbStG nennt bereits in der Überschrift explizit die Steuerbefreiung für Anteile an Kapitalgesellschaften. Mit der Einschränkung durch die Mindestbeteiligung in Höhe von 25 % wird berücksichtigt, dass nicht die Mehrheit der Familienunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 ist – wie bereits dargelegt – die Mindestbeteiligung von 25 % auch notwendig, um die bloße Geldanlage auszuschließen. Weiter liegt gemäß Ansicht des Bundesverfassungsgerichts die Grundlage für die generelle Begünstigung des Erwerbs von Anteilen an einer Personengesellschaft in der unterschiedlichen zivilrechtlichen Behandlung des Vermögens von Personen- und Kapitalgesellschaften. Die Aussage, dass Personengesellschaften im hohen Maß als Familienunternehmen geführt werden, ist nicht zu beanstanden. Dennoch rechtfertigt dies nicht die besonders hohe Stellung der Privilegierung vor der Gesamtheit der Familienunternehmen, da nur ein Anteil von 12 % die Rechtsform einer Personengesellschaft hat. Mit 55 % hat die Mehrheit der Familienunternehmen die Form eines Einzelunternehmens. Im Gesetzestext findet sich keine explizite Erwähnung der Begünstigung für Einzelunternehmen, die Rechtsform wird in dieser Terminologie nicht erwähnt. Jedoch ist die Übertragung des Betriebsvermögens begünstigt, wenn das Einzelunternehmen (der Gewerbebetrieb) als Ganzes übergeht. Die Übertragung

⁵⁹⁹ Bundesverfassungsgericht (2014).

⁶⁰⁰ Ramb, J. (2017a), S. 3523 f.

einzelner Wirtschaftsgüter ist wiederum nicht begünstigt. Diese Voraussetzung ist gerechtfertigt, da somit der Betrieb als Ganzes nicht erhalten bliebe. Durch die Regelungen des § 13a ErbStG werden Einzelunternehmen, die insbesondere bei den kleinsten Beschäftigungsklassen vertreten sind, steuerlich privilegiert. Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts schränkt die Neuregelung der Erbschaftsteuer die Begünstigung auf kleine Betriebe mit bis zu fünf Beschäftigten ein. Diese können die steuerliche Begünstigung der Regel- und Optionsverschonung ohne Rücksicht auf die Erhaltung von Arbeitsplätzen beanspruchen, da sie der Bedingung der Lohnsummenregelung nicht nachkommen müssen. Nach Angaben des Wissenschaftlichen Dienst des Deutschen Bundestages sind durch diese Privilegierung (Stand 2020) etwa 80 % der deutschen Unternehmen betroffen.⁶⁰¹ Einzelunternehmen mit einer höheren Anzahl an Beschäftigten werden nicht im besonderen Maß gefördert. Durch die Binnendifferenzierung der Lohnsummenregelung nach Anzahl der Beschäftigten (bis zu 15 Beschäftigten) wird jedoch der Tatsache Rechnung getragen, dass 89,4 % der Familienunternehmen keine bis neun Mitarbeitende beschäftigt haben.

- Regel- und Optionsverschonung -

Anhand der Verschonungsregelungen kann Betriebsvermögen zu 85 % oder zu 100 % von der Besteuerung durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden, unter den Auflagen der Behaltensfrist und der Ausgangslohnsumme. Mit der Behaltensfrist soll der Bestand der übergehenden Unternehmen in der Hand des Erwerbers gesichert werden und die Lohnsummenklausel soll dem Erhalt der Arbeitsplätze dienen.⁶⁰² Die Behaltensfrist stellt den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag unter die Bedingung, dass der Erwerber innerhalb von fünf Jahren bei der Regelverschonung und sieben Jahren bei der Optionsverschonung keine substantielle Veräußerung des begünstigten Vermögens vornimmt.⁶⁰³ Durch die Behaltensfrist wird das gesetzgeberische Ziel einer betrieblichen Förderung auch durch die betriebsbezogene Sicherung des Förderzwecks deutlich. Das Bundesverfassungsgericht teilt in seinem Urteil am 17.12.2014 nicht die Auffassung des BFH, der die Behaltensfrist angesichts des potenziellen Verschonungsumfangs für unangemessen kurz und den nur anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags bei Betriebsveräußerung oder anderem schädlichen Ereignis innerhalb der Behaltensfrist für

⁶⁰¹ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 9.

⁶⁰² BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 135.

⁶⁰³ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 6.

zu großzügig hält. Verfassungsrechtlich bleibt die Behaltensfrist unbeanstandet und ist somit mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar. Die Behaltensfrist wird in der Regel durch die Lohnsummenregelung und den Verwaltungsvermögenstest angemessen anspruchsvoll ergänzt. Zudem bewegt sich die Behaltensfrist im Rahmen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers.⁶⁰⁴ Im Gegensatz zur Regelung der Behaltensfrist hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 17.12.2014 bei der Ausgestaltung der Lohnsummenregelung eine Reform gefordert. Die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da dies eine unverhältnismäßige Privilegierung darstellt und diese Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist. Mit der Erbschaftsteuerreform 2016 beschränkt die Privilegierung der Neuregelung sich auf kleine Betriebe mit bis zu fünf Beschäftigten.⁶⁰⁵ Der gesetzgeberische Zweck der Verschonung des Betriebsvermögens ist die Erhaltung von Arbeitsplätzen. Deshalb wird der Fortbestand der steuerlichen Begünstigung an die Entwicklung der Lohnsumme gekoppelt. Das Bundesverfassungsgericht sieht dies als unternehmerische Dispositionsbefugnis schonende Regelung an.⁶⁰⁶ Unterhalb der 26 Mio. Euro Grenze unternimmt das Gesetz eine Binnendifferenzierung nach Anzahl der Beschäftigten. Bei einem Großwerb über der Grenze werden im Rahmen der Regel- und Optionsverschonung höhere Anforderungen an den Erwerber gestellt. Die dadurch vorgenommene Abstufung bewirkt eine differenzierte Behandlung großer sowie kleiner und mittelständischer Unternehmen⁶⁰⁷ und entspricht den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an die Verhältnismäßigkeit.⁶⁰⁸ Die Freistellung der Unternehmen mit bis zu fünf Mitarbeitenden von der Lohnsummenregelung ist einerseits zu kritisieren, da ein Großteil (etwa 80 %) der deutschen Unternehmen weniger als fünf Beschäftigte hat. Dementsprechend nutzt die Privilegierung einem erheblichen Anteil der begünstigten Vermögen. Dem steht andererseits gegenüber, dass das vom Bundesverfassungsgericht geforderte Regel-Ausnahme-Verhältnis bei der Privilegierung im Ergebnis gewahrt ist, da die Mehrheit der kleinen Betriebe nicht im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes übertragen werden. Mit dieser Regelung

⁶⁰⁴ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 230.

⁶⁰⁵ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 9.

⁶⁰⁶ Di Fabio, U. (2015), S. 17.

⁶⁰⁷ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 9.

⁶⁰⁸ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 171.

berücksichtigt das Gesetz auch, dass bei wenigen Beschäftigten der Wegfall eines Arbeitsplatzes im Verhältnis ungleich stärkere Auswirkung auf die Lohnsumme hat.⁶⁰⁹

Die zwei zu erfüllenden Auflagen der Behaltensfrist und Lohnsumme für die Inanspruchnahme der Verschonungsregelung der Regel- und Optionsverschonung sind auch als ein Eingriff in die unternehmerische Freiheit zu sehen. Zur Erlangung des Steuervorteils muss die Unternehmensführung auf steuerliche Charakteristika ausgerichtet werden, was wiederum zur Folge hat, dass betriebswirtschaftlich erforderliche und angemessene Entscheidungen verzögert werden. Im Endergebnis wird durch die Verschonungsvorschriften der Erbschaft- und Schenkungsteuer die unternehmerische Freiheit in besonderem Maße beeinträchtigt.⁶¹⁰

Kritik ist an der maßvollen Besteuerung und der Bedürftigkeit der Verschonungsregelungen der Regel- und Optionsverschonung zu üben. Die Grundidee der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist den Zuwachs an Leistungsfähigkeit beim Erwerber zu erfassen. Dies soll maßvoll und möglichst gleichmäßig geschehen. Je maßvoller die Erfassung und somit die Besteuerung ausfällt, desto weniger bedarf es der Notwendigkeit einer Verschonung. Eine maßvolle Besteuerung kann nicht meinen, dass Betriebsvermögen bei der Anwendung der Optionsverschonung zu 100 % von der Erbschaftsteuer befreit wird. Dies widerspricht dem Charakter der Steuer als Gemeinlast für alle übergehenden Vermögen im Zuge von Schenkungs- und Erbfällen. Der Lenkungszweck der Verschonung – Erhalt des Betriebs mit seinen Arbeitsplätzen - kann keine Vollverschonung rechtfertigen, ohne den Charakter der Steuer als Gemeinlast zu bezweifeln.⁶¹¹ Sämtliche Befreiungen von der Erbschaftsteuer wurden vor deren Reform 2016 ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers zugestanden. Die Systematik des Erbschaftsteuerrechts stellt für die Bemessung der Steuer auf die erhöhte Leistungsfähigkeit durch den Erwerb ab.⁶¹² Mit der Reform 2016 wurde die Bedürfnisvermutung (vgl. § 13a Abs. 1 ErbStG) im Gesetz verankert. Im gleichen Zuge wird die Bedürfnisprüfung eingeführt, um der Unverhältnismäßigkeit bei der Verschonung von Großunternehmen Rechnung zu tragen. Ist die Gesamtsumme des Erwerbs über 26 Mio. Euro so wird die eigentlich geltende Bedürfnisvermutung aufgehoben und eine Bedürfnisprüfung (vgl. § 28a ErbStG) vorgenommen.⁶¹³

⁶⁰⁹ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 9 f.

⁶¹⁰ WIFU (2011), S. 6.

⁶¹¹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 14.

⁶¹² ifst - Stellungnahmen (2015), S. 77.

⁶¹³ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 5.

- Großerwerb -

Das Bundesverfassungsgericht hat im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 Einschränkungen bei der Verschonung von Großvermögen gefordert. Das Gericht hat erkannt, dass zwar das Risiko einer gemeinwohlschädlichen Besteuerung von Großerwerbe aufgrund des normalerweise vorhandenen Vermögens des Erwerbers geringer, jedoch der Schaden im Fall einer finanziellen Überforderung im Hinblick auf die Anzahl von Arbeitsplätzen ungleich höher ist.⁶¹⁴ Im aktuellen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ist ab einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. Euro eine Verschonungsbedarfsprüfung oder ein Abschmelzmodell vorgesehen. Letzteres ist anwendbar bei einem Erwerb, der oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. Euro liegt und bis zu einem Erwerb von 90 Mio. Euro.⁶¹⁵ Die Festsetzung der Förderhöchstgrenze auf 26 Mio. Euro ist in jedem Fall streitanfällig.⁶¹⁶ Bei der Festlegung der Grenze für Großerwerbe wurde beim Gesetzgebungsverfahren zur Erbschaftsteuerreform 2016 viel über deren Höhe diskutiert. Das BMF unterbreitete in den Verhandlungen eine geringere Freigrenze von 20 Mio. Euro.⁶¹⁷ Im Gegensatz dazu verweist das Bundesverfassungsgericht auf den Regierungsentwurf des Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005, in diesem eine Förderhöchstgrenze von 100 Mio. Euro festgelegt ist.⁶¹⁸ Die Stiftung Familienunternehmen wiederum hält eine Verschonungsbedarfsprüfung erst ab einem Erwerb von 120 Mio. Euro für angemessen.⁶¹⁹ Durch diese enorme Spanne der vorgeschlagenen Werte für die Festsetzung der Höhe für Großerwerbe wird deutlich, dass dies eine Diskussion ist, die voraussichtlich auch in Zukunft nochmals aufgenommen wird. Neben der Höhe der Freigrenze, ist auch die Ausgestaltung als erwerbsbezogene Freigrenze diskutabel. Das Erfordernis einer Bedürfnisprüfung ist bei Überschreitung der Grenze vollständig für den gesamten Erwerb gegeben. Die Freigrenze wie auch deren Höhe spiegelt nicht die mittelständische Struktur der Familienunternehmen in Deutschland wider. Familiengeführte Unternehmen des Mittelstandes sind meist innenfinanziert, dies bedeutet, dass die Beschaffung von Finanzmitteln meist über die Bindung von Rücklagen geschieht. Dieses Charakteristikum wird bei der Unternehmensnachfolge durch eine zu

⁶¹⁴ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 6.

⁶¹⁵ Görg (2016), S. 2 Nr. 6.

⁶¹⁶ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 11.

⁶¹⁷ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 56 f.

⁶¹⁸ BT-Drucks. 15/5555, S. 10.

⁶¹⁹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 56 f.

niedrige Freigrenze zum Nachteil für die Betriebe.⁶²⁰ Ebenso kann die Freigrenze zum Nachteil gereichen, da bei Überschreitung der Freigrenze die Verschonungsbedarfsprüfung auf den gesamten Erwerb anzuwenden ist. Ein Freibetrag anstatt einer Freigrenze könnte hier die bessere Alternative darstellen, so wird nur das Vermögen, das die 26 Mio. Euro übersteigt, der Bedürfnisprüfung unterzogen.⁶²¹ Abgesehen von der Diskussion über die Höhe der Grenze für Großerwerbe und ob Freigrenze oder Freibetrag, entspricht die Umsetzung den verfassungsrechtlich notwendig erachteten Vorgaben. Die umgesetzte Regelung gestattet eine verhältnismäßigere Bewertung der individuellen Vermögensstrukturen der Steuerpflichtigen. Die Einführung einer Obergrenze ist zwar geeignet, um die unverhältnismäßige Verschonung großer Erwerbe zu vermeiden, stellt aber auch eine pauschale Lösung dar.⁶²²

Der Gesetzgeber kommt mit der Verschonungsbedarfsprüfung den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 nach, indem die Bedürfnisvermutung für Erwerbe von mehr als 26 Mio. Euro ausgesetzt wird und eine Bedürfnisprüfung auf Antrag angeordnet wird.⁶²³ Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Urteil am 17.12.2014 festgestellt, dass die Privilegierung betrieblichen Vermögens, soweit sie über kleine und mittlere Unternehmen ohne eine Bedürfnisprüfung hinausgeht, unverhältnismäßig ist. Die Ungleichbehandlung erreicht hierbei wegen der Höhe der steuerfreien Beträge ein Maß, das ohne Feststellung der Bedürftigkeit des Erwerbers nicht mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung zu vereinen ist.⁶²⁴ Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, eine nachvollziehbare und gleichheitsgerechte Bedürfnisprüfung vorzunehmen. Die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG bezieht neben dem begünstigungsfähigen Vermögen auch das Privatvermögen des Erwerbers in die Prüfung mit ein, das zur Begleichung der Steuerlast eingesetzt werden kann. Diese Lösung trifft vereinzelt auf Kritik, da zum einem die Einbeziehung von Privatvermögen dem minimalinvasiven Ansatz zur Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts widerspricht⁶²⁵ und zum anderen der Zugriff auf vorhandenes Vermögen eine Abkehr vom erbschaftsteuerlichen Bereicherungsprinzip ist. Dies stellt einen Widerspruch zur

⁶²⁰ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 65.

⁶²¹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 57.

⁶²² Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 7.

⁶²³ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 5.

⁶²⁴ Bundesverfassungsgericht (2014).

⁶²⁵ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 77.

Systematik des Erbschaftsteuerrechts dar, das für die Bemessung der Steuer allein auf die erhöhte Leistungsfähigkeit aufgrund der Bereicherung durch den Erwerb abstellt. Hinsichtlich des Lenkungsziels der Verschonung, den Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen bei der Übertragung nicht durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu gefährden, wird argumentiert, dass das bereits vorhandene Privatvermögen nur als Maßstab zur Bewertung der Bedürftigkeit dient und insofern der Steuergegenstand weder erweitert noch ausgetauscht wird.⁶²⁶ Die Einbeziehung dieses Vermögens hatte das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Urteil erwogen.⁶²⁷ Durch die Anwendung der Bedürfnisprüfung auf die Summe der Großerwerbe, kommt der Gesetzgeber dem Prinzip der individuellen Bereicherung nach. Auch beim Erwerb von Großunternehmen ist es denkbar, dass die anfallende Erbschaftsteuer den Erwerber vor eine so große finanzielle Herausforderung stellt, die schlussendlich im Abbau von Arbeitsplätzen oder gar der Aufgabe des Betriebs resultieren kann.⁶²⁸

Kritik ist auch hinsichtlich der Trennung von Bewertungsebene und Verschonungsebene zu üben. Seit dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 07.11.2006 ist eine eindeutige Trennung der Bewertungs- und Verschonungsebene in jedem Fall vorzunehmen. Eine zu hohe Bewertung des Vermögens darf nicht durch Verschonungsregelungen versucht werden auszugleichen. Im Fall von Familienunternehmen sind deren gesellschaftsvertraglichen Verfügungsbeschränkungen wesentliche Eigentums- und Wettbewerbsbeschränkungen. Deren Einfluss auf die Bewertung von Familienunternehmen sollten bei der Bestimmung des gemeinen Wertes Berücksichtigung finden, also auf der Bewertungsebene und nicht später durch Steuererleichterungen auf der Verschonungsebene behoben werden. Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert, sich der inhaltlichen Ausfüllung des Begriffs des gemeinen Wertes anzunehmen und vor diesem Hintergrund die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen zu beleuchten.⁶²⁹ Ein korrekter Weg wäre hier das Betriebsvermögen in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen, sowie dessen Gemeinwohlverantwortung und auch Verfügbarkeit bei der Bewertung des gemeinen Werts zu berücksichtigen, Lenkungsziele bei der Steuersatzgestaltung

⁶²⁶ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 7.

⁶²⁷ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 175.

⁶²⁸ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 5.

⁶²⁹ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 123.

einfließen zu lassen und mögliche Härten verfahrensrechtlich über Stundungsmodelle zu regeln.⁶³⁰

- Bewertung Lenkungsziele der Verschonung -

Die Verschonungsmodelle des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes rechtfertigt der Gesetzgeber durch die Verfolgung seiner Lenkungsziele, die mit Hilfe der Steuererleichterungen erreicht werden sollen. Im vorangehenden Kapitel zur Rechtfertigung der Grundelemente der Verschonung wurden die Lenkungsziele des Gesetzgebers zur Standortwahl und Wettbewerbssicherung, zur Sicherung von Beschäftigung und Arbeitsplätzen, wie auch zur Sicherung der Liquidität des Betriebes und der Investitionstätigkeit behandelt. Im Folgenden werden diese Lenkungsziele, die die steuerlichen Privilegien der Erbschaftsteuer rechtfertigen sollen, kritisch beurteilt.

Bei der Standortwahl eines Betriebes, um vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuer bestmöglich agieren zu können, ergibt sich insbesondere bei großem zu übertragendem Vermögen ein Anreiz zur Steuerplanung, damit das steueroptimale Ergebnis für die Übertragung erzielt werden kann. Um der Besteuerung möglichst auszuweichen, verändern Personen ihr Verhalten und dies wiederum verursacht volkswirtschaftliche Zusatzlast wie auch Kosten. Gemäß der Optimalsteuertheorie ist die Zusatzlast der Besteuerung möglichst gering zu halten, dies wird dadurch erzielt, dass eine optimale Steuer wenig Anreiz und Möglichkeit zu Ausweichreaktionen zulässt. Der Gesetzgeber befürchtet einen Wegzug von Steuerpflichtigen ins Ausland, um die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu umgehen. Dem versucht er mit den Verschonungsoptionen entgegenzuwirken. Durch internationale Unterschiede in der Steuerbelastung vermutet er, dass es zu Auswirkungen auf die Standortwahl der Betriebe komme, die sich wiederum ungünstig auf die Beschäftigung im Inland auswirken können. Die Möglichkeit die Erbschaftsteuer durch Wegzug ins Ausland zu umgehen ist nach geltendem Recht jedoch sehr begrenzt. Die Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer entsteht für das gesamte zu übertragende Vermögen, gemäß der unbeschränkten Steuerpflicht, sobald der Erblasser, der Schenker oder der Erwerber die Inländereigenschaft erfüllen. Selbst wenn die unbeschränkte Steuerpflicht, durch Fehlen der Anknüpfungspunkte der Inländereigenschaft nicht greift, so wird laut der beschränkten Steuerpflicht das übertragende Inlandsvermögen besteuert. Um der Erbschaftsteuer in Deutschland zu

⁶³⁰ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 14.

entgehen, müssten alle Anknüpfungspunkte ans Inland entfernt werden. Sollte dies gelingen, muss jedoch auch noch das Außensteuergesetz (§ 6 AStG) bei Aufgabe des Wohnsitzes berücksichtigt werden, das im Falle von Anteilen an Kapitalgesellschaften die Besteuerung der stillen Reserven durch die Einkommensteuer vorsieht. Wenn auch prinzipiell die Möglichkeit besteht, die Erbschaftsteuer durch Wegzug zu umgehen, so dürften die notwendigen Schritte beim Großteil der Fälle dazu führen, dass diese Option nicht zur Anwendung kommt. Es bedarf daher keiner Verschonung des Betriebsvermögens, um die Standortverlegungen der Betriebe ins Ausland zu vermeiden.⁶³¹ Auf der anderen Seite könnte sich eine Verschonungsregelung positiv auf den Zuzug ausländischer Unternehmen auswirken, die nur anhand dieser Regelung später von der Erbschaftsteuer verschont werden könnten. Gleichzeitig ist jedoch fraglich, ob Zuzugswillige von der Verschonungsregel angelockt werden können oder ob deren Komplexität eher abschreckend wirkt.⁶³² Zur Sicherung des Wettbewerbs ist an dieser Stelle noch anzubringen, dass der Fortbestand eines Unternehmens nicht zwingend an die Nachfolge durch die eigene Familie gebunden ist. Oftmals kann auch ein Käufer geeigneter sein, den Betrieb weiterzuführen. Sollte es hierbei zu einer wettbewerbsgefährdenden Konzentration kommen, so ist es die Zuständigkeit des Wettbewerbsrechts dies einzudämmen und nicht die des Erbschaftsteuerrechts.⁶³³

Das primäre Lenkungsziel, das durch die Verschonungsregelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer erreicht werden soll, ist die Sicherung der Arbeitsplätze. Der Unternehmenserhalt ist bei der Nachfolge zusammen mit der Sicherung der Beschäftigung oberste Lenkungsabsicht. Der Lenkungszweck der Steuererleichterungen ergibt sich eindeutig aus den Gesetzesmaterialien und das dem Gesetz selbst.⁶³⁴ Wie nachfolgend dargelegt wird, ist die Befürchtung, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu Arbeitsplatzverlust führen kann, weitestgehend unbegründet und auch empirisch nur anhand weniger Daten belegbar. Houben und Maiterth (2011) kommen anhand einer Mikrodatensimulation zu dem Ergebnis, dass unter der Erbschaftsteuergesetzgebung vor der Reform 2009 keine Gefahr für Unternehmen und Arbeitsplätze von steuerbedingten Liquiditätsengpässen ausgegangen ist. Auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium (2012) kommt zum Ergebnis,

⁶³¹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 31.

⁶³² Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

⁶³³ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 16.

⁶³⁴ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 26.

dass es empirisch nicht belegbar ist, dass Unternehmen und Arbeitsplätze durch die Erbschaftsteuer gravierend bedroht wären.⁶³⁵ Laut der Umfrage des ifo Instituts (2014)⁶³⁶ schätzen 52 % der befragten Familienunternehmen, dass sie bei einem Wegfall des Verschonungsabschlags ihre Beschäftigtenzahlen senken müssten. Demnach hält die absolute Mehrheit der befragten Familienunternehmen den Verschonungsabschlag zur Erhaltung der Beschäftigtenzahl für notwendig. Dieses Ergebnis unterstreicht die Bedeutung des Verschonungsabschlags für die Familienunternehmen.⁶³⁷ Keines der berücksichtigten Unternehmen gab an, dass sich die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags negativ auf die Anzahl der Beschäftigten auswirke. Knapp 32 % der Familienunternehmen gaben an, dass die Beschäftigtenzahl aufgrund des in Anspruch genommenen Verschonungsabschlags steige. Dass die Anzahl der Beschäftigten infolge der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags unverändert bleibe, gaben 64 % der Unternehmen an. Dieses Ergebnis deutet darauf hin, dass der Verschonungsabschlag wichtig zur Aufrechterhaltung der Beschäftigtenzahl ist.⁶³⁸ Der Fortbestand eines Familienunternehmens ist nicht zwingend an die Nachfolge durch die Familie gebunden, auch wenn dies das Erbschaftsteuergesetz vorsieht und durch Steuerbegünstigungen fördert. Auch durch Veräußerung des Betriebs kann der Bestand und somit die Arbeitsplätze gesichert werden. Eine Übergabe des Unternehmens an fremde Dritte kann und darf nicht mit einer Zerschlagung des bestehenden Betriebs gleichgesetzt werden. Die Erbschaftsteuerpflicht knüpft an die Inländereigenschaft an, so ist auch Betriebsvermögen, das in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist, begünstigt. Bei dieser Fallkonstruktion kann die Begünstigung nur mittelbar zur Vermeidung von Arbeitsplatzverlust im Inland führen. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht stellt sich aber die Frage, ob der Verlust von Arbeitsplätzen nicht durch die Schaffung neuer Arbeitsplätze kompensiert werden kann und so die Beschäftigung im Inland erhalten bleibt. In einem leistungsstarken Arbeitsmarkt ist diese Umstrukturierung an Arbeitsplätzen die Realität der modernen und innovativen Zeit. Nichtsdestotrotz kann sich auf einem leistungsstarken Arbeitsmarkt auch durch unvorhersehbare Ereignisse die Notwendigkeit ergeben, Anpassungen bei der

⁶³⁵ Potrafke, N., et al. (2014), S. 3.

⁶³⁶ Im Februar 2014 hat das ifo Institut an 4.865 Familienunternehmen eine Sonderumfrage versandt, in der Fragen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer gestellt wurden. Die Sonderumfrage wurde von 1.729 Familienunternehmen beantwortet. Das Antwortverhalten der Familienunternehmen erscheint plausibel und statistisch signifikant.

⁶³⁷ Potrafke, N., et al. (2014), S. 19.

⁶³⁸ Potrafke, N., et al. (2014), S. 25.

Beschäftigung vorzunehmen.⁶³⁹ Aktuelles Beispiel ist die COVID-19-Pandemie, die ab März 2020 bis zum Frühjahr 2023 in der Welt, wie auch in Deutschland herrschte. In diesem Zusammenhang hatten viele Unternehmen keine andere Möglichkeit als Anpassungen bei der Beschäftigung vorzunehmen, um ihren Fortbestand zu sichern. So wurde in vielen Unternehmen das Kurzarbeitergeld eingeführt, wodurch die Beschäftigten mit Lohneinbußen zu rechnen hatten und auch der Arbeitsmarkt musste sich an die neue Situation adaptieren. Für adverse Beschäftigungseffekte, abgesehen von unvorhersehbaren Katastrophen wie eine Pandemie oder ein Naturgeschehnis, sind Argumente aus volkswirtschaftlicher Sicht denkbar. Zu Beschäftigungseffekten kann es kommen, wenn es zur Abwanderung der Unternehmen ins Ausland kommt, aufgrund der Erbschaftsteuer. Wie bereits behandelt, braucht es für die Eindämmung der Standortverlegung keine Verschonung des Betriebsvermögens. Die Erbschaftsteuer als Vermögensteuer könnte jedoch eine Belastung für die Investitionstätigkeiten darstellen, was wiederum negative Auswirkungen auf die Beschäftigung haben kann. Zudem kann die Erbschaftsteuer als Vermögensteuer auch zu einem Entzug an Liquidität führen, was Anpassungen in der Unternehmensstruktur nach sich ziehen kann. Sollten Veräußerungen die notwendige Anpassung sein, kann dies den Erhalt des Unternehmens und somit auch der Beschäftigung schaden.⁶⁴⁰

Die Verhinderung der Abwanderung korreliert mit dem Lenkungsziel des Gesetzgebers die Beschäftigung bei der Unternehmensnachfolge zu erhalten. Wiederum die Sicherung der Arbeitsplätze und die Wahrung der Liquidität und der Investitionstätigkeiten bedingen sich als Lenkungsziele der Verschonung des Betriebsvermögens untereinander. Bei diesen drei Lenkungszielen, die der Gesetzgeber zur Rechtfertigung der Verschonungsregelungen des Betriebsvermögens anführt, lassen sich lediglich im Hinblick auf die Liquiditätswirkung Argumente finden, die eine Verschonung des Betriebsvermögens rechtfertigen könnten.⁶⁴¹ Die empirische Evidenz ist jedoch schwach, dass Unternehmen durch den Liquiditätsentzug der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu kämpfen haben.⁶⁴² In der internationalen Betrachtung zeigt sich jedoch, dass Wege existieren diesem Liquiditätsentzug zu begegnen. Holtz-Eakin et al. (2001) zeigen, dass

⁶³⁹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27.

⁶⁴⁰ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27.

⁶⁴¹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

⁶⁴² In einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage war es nicht möglich, einen konkreten Fall zu benennen, bei dem ein Betrieb aufgrund der Erbschaftsteuer aufgegeben, veräußert oder zahlungsunfähig wurde (BT-Drs. v. 28.4.2008, 16/1350).

Familienunternehmer in den Vereinigten Staaten vorbeugend tätig wurden und vermehrt Lebensversicherungen abgeschlossen haben, damit zum Todeszeitpunkt und somit zum Zeitpunkt der Erbschaftsteuerbelastung liquide Mittel zur Verfügung stehen.⁶⁴³ In einer Studie⁶⁴⁴ wurde ermittelt, in welcher Höhe Erben von Betriebsvermögen in Deutschland mit der Erbschaftsteuer belastet wurden. Dies geschah anhand der amtlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik. Im Besonderen wurde analysiert, inwieweit der Erwerb aus nicht-Betriebsvermögen bei einem Erb- oder Schenkungsfall ausreichend war, um die Last, die sich aus der Erbschaftsteuer für den gesamten Erwerb ergab, zu begleichen. Die Berechnungen ergaben einen gewichteten Durchschnittsquotienten, unter Heranziehung der Höhe des erworbenen Betriebsvermögens, von 2,21 %. Dieser Quotient gibt an, welcher Anteil an der zu schuldenden Erbschaftsteuer nicht über den Erwerb von anderen Vermögensgegenständen bezahlt werden konnte. Auf Grundlage dieser Werte ist die Befürchtung des Gesetzgebers, dass der Liquiditätsentzug der Erbschaftsteuer eine Bedrohung für die Unternehmen darstellt, nicht wirklich nachzuvollziehen. Es kann aber auch nicht ausgeschlossen werden, dass es ohne die Verschonungsregelungen von Betriebsvermögen im Einzelfall zur Reduzierung der Arbeitsplätze oder zu einem Zwang zur Veräußerung des Betriebs kommen kann.⁶⁴⁵ Laut einer Studie von Brunetti (2006) führt die Erbschaftsteuer häufig zu Verkäufen von Unternehmen, allerdings konnte in diesem Zusammenhang nicht festgestellt werden, dass Liquiditätsmangel dafür verantwortlich ist.⁶⁴⁶

Neben der Befürchtung, dass der Liquiditätsentzug durch die Erbschaftsteuer die belasteten Betriebe in Bedrängnis bringt, möchte der Gesetzgeber durch die Verschonungsregelungen auch sicherstellen, dass die Investitionstätigkeiten der Betriebe durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht beeinträchtigt werden. Es soll die Verletzung der Investitionsneutralität verhindert werden, damit ist die Forderung gemeint, dass Investitionsvorhaben in ihrem Umfang von steuerlichen Faktoren unberührt bleiben.⁶⁴⁷ Eine Beeinträchtigung kann jedoch beispielsweise durch den Erblasser herbeigeführt werden, wenn er aufgrund der zukünftigen erbschaftsteuerlichen Last des Erwerbers die Investitionsentscheidungen vorwegnimmt. Diese allein stellt aber noch keine Verzerrung der Investitionsentscheidungen durch die Erhebung einer Steuer

⁶⁴³ Potrafke, N., et al. (2014), S. 3.

⁶⁴⁴ Houben, H., Maiterth, R. (2011), S. 34 ff.

⁶⁴⁵ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 30.

⁶⁴⁶ Potrafke, N., et al. (2014), S. 3.

⁶⁴⁷ Büttner, T., et al. (2012), S. 4.

dar. Dies liegt nur vor, wenn eine steuerliche Benachteiligung gegenüber alternativen Kapitalanlagen besteht.⁶⁴⁸ Bei der Erbschaftsteuer kann man dies vermeiden, indem alle Vermögensgegenstände, die im Zuge eines Erb- oder Schenkungsfalls übertragen werden, identisch bewertet werden und so in die Bemessungsgrundlage eingehen. Weiter müssen Freibeträge bei nur einzelnen Vermögensgegenständen vermieden werden. Da die Erbschaftsteuer jedoch eine einseitige Verschonung von Betriebsvermögen vorsieht, wird die Option einer ineffizient hohen Investitionstätigkeit geschaffen. Die Erbschaftsteuer kann sich außerdem neben der Investitionstätigkeit auch auf die Ersparnisbildung des Erblassers oder Schenkers auswirken. Dieser hat die Entscheidung zu treffen, welchen Anteil des Vermögens er noch zu Lebzeiten konsumieren wird und welchen Teil er an die nächste Generation übertragen wird. Eine spätere Übertragung wird durch die Erbschaftsteuer im Gegensatz zum Eigenkonsum verteuert und wirkt sich negativ auf die Ersparnisbildung aus. Dies kann jedoch die selektive Begünstigung einzelner Vermögensgegenstände wie das Betriebsvermögen nicht rechtfertigen. Es scheint logisch zu sein, dass durch spezielle Begünstigungen eine Reduktion der Verzerrung in der Ersparnisbildung und im weiteren Verlauf bei den Investitionsentscheidungen zu erreichen ist. Zieht man das Produktionseffizienztheorem der Steuerwissenschaft zur Betrachtung hinzu, so erweist sich die aufgestellte Hypothese als falsch.⁶⁴⁹ Die Produktionseffizienz ist eine übergeordnete Forderung, die besagt, dass Produktionsentscheidungen unverzerrt bleiben sollen, auch wenn andere Entscheidungen verzerrt werden. Sie ist sichergestellt, wenn keine Outputsteigerung mehr generiert werden kann. Die Investitionsneutralität stellt bei der Erreichung des Ziels der Produktionseffizienz eine notwendige Voraussetzung dar.⁶⁵⁰ Selbst, wenn es zu einer Verzerrung bei der Ersparnisbildung kommt, so ist stets die Investitionsneutralität aufrechtzuerhalten.⁶⁵¹ Dem stehen die Ergebnisse einer Umfrage unter Familienunternehmen von Astrachan und Tutterow (1996) entgegen. Aus den Antworten der Befragten lässt sich schließen, dass durch Erbschaftsbesteuerung das Unternehmenswachstum reduziert wird, da sich Anreize bei Investitions- und Beschäftigungsentscheidungen nach Angaben der Unternehmen verschieben. Demnach werden Investitionen eher auf kürzere Laufzeiten beschränkt und risikoreichere,

⁶⁴⁸ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 27.

⁶⁴⁹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 28.

⁶⁵⁰ Büttner, T., et al. (2012), S. 5.

⁶⁵¹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 28.

längerfristige Engagements vermieden.⁶⁵² Dem schließt sich die Umfrage des ifo Instituts (2014) an. Von den 1.729 befragten Familienunternehmen gaben 1.140 als geschätzte Auswirkung an, dass infolge des Wegfalls der Begünstigung des Unternehmensvermögens die Investitionshöhe sänke. Dieses Ergebnis hebt die wesentliche Bedeutung des Verschonungsabschlags für die Familienunternehmen hervor. Nur 26 % der Befragten gaben an, dass die Investitionshöhe unverändert bliebe.⁶⁵³ Von den Familienunternehmen, in denen Unternehmensanteile durch Schenkungen/Erbschaften übertragen wurden und die einen Verschonungsabschlag in Anspruch genommen wurde, haben die meisten mit 57,7 % an, dass die Investitionshöhe infolge der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags unverändert bleibe. Dieses Ergebnis deutet darauf hin, dass der Verschonungsabschlag wichtig zur Aufrechterhaltung der Investitionshöhe ist. Dass sich der Verschonungsabschlag positiv auf die Investitionshöhe auswirkt, gaben 39 % der Unternehmen an.⁶⁵⁴

Beurteilt man die Argumente, die die Verschonungsmodelle im Hinblick auf die Sicherung der Liquidität und der Investitionen rechtfertigen sollen, vor dem Hintergrund des Trennungstheorem nach Irving Fisher, so ist anzubringen, dass laut dem Trennungstheorem keine Interdependenz zwischen Investitionsentscheidungen und Finanzierungsentscheidungen beziehungsweise Liquidität besteht.⁶⁵⁵

Zu den Lenkungszielen der Verschonungsregelungen kann zusammenfassend gesagt werden, dass es wenig empirisch belegbare Hinweise darauf gibt, dass eine Begünstigung von Betriebsvermögen notwendig ist, um Arbeitsplätze und den Erhalt der Unternehmen zu sichern. Die Umfrage des ifo Instituts (2014) belegt jedoch, dass 43 % der Familienunternehmen, die einen Erb- oder Schenkungsfall hatten und eine Verschonung in Anspruch genommen haben, dass im Zuge der Nachfolgeregelung das Unternehmen oder Teile hätten verkauft werden müssen, wenn es diese Verschonungsmöglichkeit nicht gegeben hätte.⁶⁵⁶ Im Hinblick auf die Standortwahl bedarf es keiner Verschonung von Betriebsvermögen, um Abwanderung der Unternehmen zu vermeiden. Um schädliche Investitionseffekte und Ersparnisbildungseffekte zu verhindern, sollte es keine selektive Begünstigung des Unternehmensvermögens gegenüber anderen Vermögensarten geben, jedoch sollte auch die Belastung von Betriebsvermögen nicht höher sein als bei anderen

⁶⁵² Potrafke, N., et al. (2014), S. 3.

⁶⁵³ Potrafke, N., et al. (2014), S. 18.

⁶⁵⁴ Potrafke, N., et al. (2014), S. 24.

⁶⁵⁵ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 28.

⁶⁵⁶ Potrafke, N., et al. (2014), S. 44.

Vermögensgegenständen. Einzig mit der Liquiditätswirkung kann eine Verschonung des Betriebsvermögens gerechtfertigt werden, auch wenn die empirischen Belge dafür eher schwach sind.⁶⁵⁷

Die Konsequenzen und Fehlanreize einer Verschonung des Betriebsvermögens sind, wie bereits aufgeführt, vielfältig. Durch die Abgrenzung von Vermögensarten und deren Besteuerung mit unterschiedlichen Steuersätzen, kann dies beim Erwerber zum Anreiz werden, Vermögen in eine niedrig besteuerte Vermögensart zu überführen. Die Verschonungsregelungen des Betriebsvermögens können vor diesem Hintergrund dazu führen, dass aufgrund der Erbschaftsteuer Vermögensgegenstände im Betriebsvermögen gehalten werden, um in den Genuss der Steuerbegünstigung zu kommen. Der Gesetzgeber hat verschiedene Maßnahmen eingeleitet, wie das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 und 4 ErbStG, um gegen diese Gestaltung vorzugehen. Der Wille des Gesetzgebers ist es, die Reklassifizierung von sonstigem Vermögen in begünstigtes Vermögen zu unterbinden.⁶⁵⁸ Steuertechnisch besteht die Crux der Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen in der Vorstellung, dass eine exakte Aufteilung zwischen produktiven Betriebsvermögen und unproduktiven Verwaltungsvermögen möglich ist. Dieses Problem der fehlenden Trennlinie, soll an dieser Stelle Erwähnung finden und hat zur Folge, dass die Steuerpflichtigen zur Gestaltung eingeladen werden und so Zusatzkosten der Besteuerung herbeiführen. Vor diesem Hintergrund kann argumentiert werden, dass die bessere Lösung wäre, die Verschonung für die Vermögensart des Betriebsvermögens zu beenden, so entfällt auch die Notwendigkeit einer Trennlinie.⁶⁵⁹

Die steuerliche Privilegierung einer bestimmten Eigentümerstruktur, wie im Fall eines Familienunternehmens, wird durch die Verschonungsregelungen gefördert, die an die Weiterführung des Unternehmens durch den Erben gebunden sind. Die steuerliche Begünstigung kann aber auch ungünstige Effekte auslösen. So entsteht die Motivation, die Unternehmensnachfolge in der Familie zu belassen. Der Lock-in-Effekt dieser Verzerrung kann für das Familienunternehmen Produktions- und Wachstumsbeeinträchtigungen hervorrufen.⁶⁶⁰ Auf der anderen Seite stellt sich die Frage, ob es überhaupt sinnvoll ist eine bestimmte Eigentümerstruktur zu fördern, um den

⁶⁵⁷ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 32.

⁶⁵⁸ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 34.

⁶⁵⁹ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 36.

⁶⁶⁰ Bundesministerium der Finanzen (2012), S. 34.

Bestand eines Unternehmens und die Beschäftigung zu sichern. Ein Käufer könnte als Nachfolger geeigneter sein als ein Familienmitglied, das den Betrieb oder Anteile daran unentgeltlich erwirbt. Selbst wenn beispielsweise ein Kleinbetrieb nicht fortgeführt wird, muss dies aus Perspektive des Gemeinwohls nicht als schädlich erachtet werden, da auch immer Neugründungen stattfinden werden, die Arbeitsplätze bereitstellen.⁶⁶¹

4.2.3. Vorwegabschlag

4.2.3.1. Rechtfertigung

Der Vorwegabschlag ist ein Ausdruck der besonderen Charakteristik von Familienunternehmen in Deutschland und der damit verbundenen Erschwernisse. Kleine, mittlere und große Unternehmen, die über Generationen in Familienhand bestehen, sind auf eine langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgelegt. Diese Beschaffenheit der Familienunternehmen schließt einen freien Handel der Gesellschaftsanteile meist aus. Es ist typisch für Familienunternehmen verschiedensten Beschränkungen ausgesetzt zu sein: Entnahmebeschränkungen, Vinkulierungsklauseln, Andienungspflichten, Abstammungsprinzip, Abfindungsklauseln unter Marktwert, personelle Führung durch Gesellschafter/Familienführung, Familienbeherrschung etc.⁶⁶² Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 greift wiederholt die besonderen Charakteristika der Familienunternehmen auf. Durch den mit der Erbschaftsteuerreform 2016 eingeführten Vorwegabschlag soll die Unternehmensstruktur der Familienunternehmen ins Verschonungssystem der Erbschaft- und Schenkungsteuer integriert werden. Um den rechtlichen Anforderungen des personalen Bezugs gerecht zu werden, würdigt der Gesetzgeber die gesellschaftsvertraglichen beziehungsweise satzungsmäßigen Beschränkungen und stärkt dadurch die Familienunternehmen. Zugleich versucht er die mit der Bewertung verbundenen Ungereimtheiten zu beheben. Der Vorwegabschlag berücksichtigt ausschließlich Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen, wobei auch andere Beschränkungen typisch und gebräuchlich sind.⁶⁶³

⁶⁶¹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 16.

⁶⁶² ifst - Stellungnahmen (2015), S. 44 f.

⁶⁶³ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 57 f.

Die Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen wurde durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes am 17.12.2014 nicht gefordert und war auch im bisherigen Gesetz vor der Reform 2016 nicht berücksichtigt. Mit der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde die Verschonungsregelung des Vorwegabschlags eingeführt, die genaue Beschaffenheit der neuen Norm wird in Kapitel 3.1. erläutert. Der koordinierte Ländererlass vom 22.06.2017⁶⁶⁴ konkretisiert die Anwendung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts. Diese Regelungen sind verpflichtend für die Finanzverwaltung, gelten jedoch nicht in Bayern. Die Ablehnung des Bundeslandes Bayern muss jedoch hingenommen werden, da die Erbschaftsteuer von den Ländern eingezogen wird. Grund für die Ablehnung Bayerns ist nach eigener Angabe die belastende Auslegung für die Steuerpflichtigen der ohnehin verschärften Regelungen zur Verschonung von Betriebsvermögen.⁶⁶⁵ Am 14.11.2017 verfügt die bayerische Finanzverwaltung⁶⁶⁶ dennoch, dass jeder Steuerpflichtige sich auf den Ländererlass berufen kann. Der Erbschaftsteuer-Richtlinie, abgestimmt von BMF und den obersten Finanzbehörden, hat der Bundesrat am 11.10.2019 zugestimmt. Die „Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019“ (ErbStR 2019) gilt einheitlich zur Anwendung auf alle Erbfälle ab dem 21.08.2019. Hinweise zur Ergänzung der Richtlinie geben die „Hinweise auf die Erbschaftsteuer-Richtlinie 2019“ (ErbStH 2019), die am 16.12.2019 von den obersten Finanzbehörden der Länder veröffentlicht wurden. Die Richtlinien und Erlasse binden zwar die Finanzverwaltung, jedoch nicht die Gerichte. Durch all diese Konkretisierungen zur Erbschaftsteuerreform 2016 ergeben sich keine nennenswerten Änderungen für den Vorwegabschlag und seine Anwendung.⁶⁶⁷

Aufgrund der Restriktionen bei Familienunternehmen ist nach Ansicht des Gesetzgebers eine höhere Verschonung notwendig. Dies ist aus folgenden zwei Gründen notwendig: Zum einen ist durch die gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Beschränkungen der objektive gemeine Wert, der durch Erbe oder Schenkung erworbenen Anteile subjektiv für den Erwerber wirtschaftlich nicht verfügbar und nicht verwertbar. Der Vorwegabschlag soll diesen Umstand berücksichtigen.⁶⁶⁸ Zum anderen ist wegen der Restriktionen im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung die Bewertung der

⁶⁶⁴ BStBl. I, 2017, S. 902 ff.

⁶⁶⁵ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

⁶⁶⁶ Bayerisches Landesamt für Steuern v. 14.11.2017 - S 3715.1.1-30/8 St34.

⁶⁶⁷ IHK München und Oberbayern (o. J.).

⁶⁶⁸ Löcherbach, S. (2023), Rn. 181.

Familienunternehmen nicht marktgerecht. Das Bewertungsverfahren für die Bestimmungen des gemeinen Wertes berücksichtigt diese Beschränkungen nicht. Dies führt in Folge zu überhöhten Unternehmenswerten. Durch die steuerliche Begünstigung im Sinne des Vorwegabschlags soll dies kompensiert werden. Der Vorwegabschlag muss somit folgerichtig auch für große Familienunternehmen gelten, da diese einen hohen Anteil an Arbeitsplätzen stellen und eine hohe Bedeutung für den Standort Deutschland haben.⁶⁶⁹ Laut Wortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG ist die gesetzliche Regelung jedoch in keiner Weise nur auf Familienunternehmen beschränkt, sondern gilt für alle Personen- und Kapitalgesellschaften. Es wird mehrfach drauf hingewiesen, dass die Beschränkungen vor allem in den Gesellschaftsverträgen von familiengeführten Unternehmen zu finden sind. Die gesetzgeberische Zielsetzung kommt zum Ausdruck, da im Besonderen Anteilsübertragungen auf Angehörige und Familienstiftungen privilegiert sind.⁶⁷⁰

Die Neuregelung des Vorwegabschlags hat der Gesetzgeber geschaffen, da er die allgemeine Bewertungsvorschrift (§ 9 BewG) nicht ändern wollte. Mit § 9 BewG werden alle Umstände, die den Preis bei der Ermittlung des gemeinen Werts beeinflussen, berücksichtigt. Nicht einbezogen werden nach § 9 Abs. 2 BewG ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.⁶⁷¹ Der Gesetzgeber weist in § 9 Abs. 3 BewG darauf hin, dass Verfügungsbeschränkungen in den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen als Person begründet sind und diese sich nicht auf die Bewertung auswirken dürfen.⁶⁷² Das Bewertungsgesetz bezieht sich ausschließlich auf Verfügungsbeschränkungen und nicht auf andere Restriktionen. Die Einschränkung des § 9 Abs. 3 BewG führt zu einer nicht verkehrswertkonformen Bewertung und steht aus diesem Grund nicht im Einklang mit dem Gebot der Bewertungsgleichheit des Bundesverfassungsgerichtes.⁶⁷³ Die Beschränkungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung über eine beliebige Verfügung des Unternehmensvermögens sollten im Rahmen der Unternehmensbewertung berücksichtigt werden.⁶⁷⁴ Das Bundesverfassungsgericht postuliert mit Urteil vom 07.11.2006 die Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene. Einen zu hohen Bewertungsansatz durch Verschonungsregelungen

⁶⁶⁹ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 7.

⁶⁷⁰ Wachter, T. (2016), S. 1170 f.

⁶⁷¹ Wachter, T. (2016), S. 1170.

⁶⁷² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 33.

⁶⁷³ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 88 f.

⁶⁷⁴ ifst - Stellungnahmen (2015), S. 88 f.

auszugleichen, gilt es demzufolge zu vermeiden. Der Vorwegabschlag ist wie ein solcher Ausgleich eines zu hohen Bewertungsansatzes zu werten.⁶⁷⁵

Im ursprünglichen Regierungsentwurf zum „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016“ war eine Erhöhung der Freigrenze von 26 Mio. Euro bei kumulativem Vorliegen der drei Beschränkungen (Verfügungs-, Entnahme- und Abfindungsbeschränkung) vorgesehen. Am Ende des Gesetzgebungsverfahrens wurde jedoch der Vorwegabschlag auf begünstigtes Vermögen vor der Prüfung der 26 Mio. Euro Grenze eingeführt. Dieser wird vor der Anwendung des Verschonungsabschlags (85 % bei Regelverschonung und 100 % bei Optionsverschonung) oder der Verschonungsbedarfsprüfung zum Ansatz gebracht. Somit mindert er für die Modelle das zu Grunde liegende begünstigte Vermögen. Aufgrund des Anwendungsvorrangs wirkt der Vorwegabschlag, wie ursprünglich angedacht, in Form einer Erhöhung der Freigrenze. Berücksichtigt man die maximal 30 % Vorwegabschlag bei Familienunternehmen, so erhöht sich die Grenze von 26 Mio. Euro effektiv auf 37,14 Mio. Euro. Dies bedeutet weiter, dass sich somit auch die Grenze für die Anwendung des Verschonungsabschlags hebt. Die Regelverschonung ist dann bis zu einem Unternehmenswert von bis zu 128,2 Mio. Euro (ohne Vorwegabschlag: 89,75 Mio. Euro) und die Optionsverschonung bis 128,6 Mio. Euro (ohne Vorwegabschlag: 90 Mio. Euro) anwendbar. Da die Freigrenze von 26 Mio. Euro nur kleinere und mittlere Unternehmen erfassen kann, stellt der Vorwegabschlag ein angemessenes Korrektiv dar. Der Vorwegabschlag führt somit insbesondere bei kleinen Unternehmenswerten zu einer angemessenen Belastung. Er gewährleistet, dass kleine und mittlere Unternehmen auf dem Niveau vor der Erbschaftsteuerreform 2016 besteuert werden. Die Steuerbelastungsquote ist mit 4,51 % nahe an der Quote vor der Reform mit 5,02 %.⁶⁷⁶ Dies hat unter anderem als Hintergrund, dass die Belastung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens höher als früher ausfällt, jedoch die Besteuerung des begünstigten Vermögens wegen des Vorwegabschlags günstiger ist.

⁶⁷⁵ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 66.

⁶⁷⁶ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 63 ff.

4.2.3.2. Bewertung

Bei der Bewertung des Vorwegabschlags werden im Folgenden Chancen und Vorteile, wie auch Risiken und Nachteile aufgezeigt. Bevor die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag je einzeln bewertet werden, wird im Allgemeinen die Anwendbarkeit der Vorschrift begutachtet.

Durch den Vorwegabschlag wird die Berücksichtigung von Wertminderungen des Unternehmens oder des Gesellschaftsanteils intendiert, die durch die gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen entstehen. Durch die Erbschaftsteuerreform 2016 wurde im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 203 BewG) der feste Kapitalisierungsfaktor eingeführt. Dieser bezweckt eine Vermeidung der bisherigen Überbewertung der Unternehmenswerte, demnach eine weitere Annäherung an den gemeinen Wert des Unternehmens. Die Einführung des Vorwegabschlags darf nicht in Kumulation mit anderen Neuregelungen, wie beispielsweise dem festen Kapitalisierungsfaktor gesehen werden. Die Maßnahmen sind isoliert zu betrachten.⁶⁷⁷

Steuersystematisch müssten Verfügungsbeschränkungen auf Ebene der Bewertung berücksichtigt werden und nicht erst später bei der Verschonung. Dies wollte der Gesetzgeber jedoch vermeiden, da eine Änderung der allgemeinen Bewertungsvorschrift im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 politisch nicht gewollt war.⁶⁷⁸ Auch laut Seer/Michalowski ist der Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG auf der Stufe einer Verschonungssubvention systematisch deplatziert: „Er besitzt den Charakter einer verkappten Bewertungsvorschrift und gehört auf die vorrangige Bewertungsebene.“⁶⁷⁹ Hierzu ist auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 hinzuzuziehen. Gemäß dieser bedarf es einer deutlichen Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene. Es ist demnach ein Ausgleich eines zu hohen Bewertungsansatzes durch Verschonung zu vermeiden.⁶⁸⁰ Die Regelung des Vorwegabschlags kann als ein „Zwitter“ zwischen Bewertung und Verschonung bezeichnet werden. Der Gesetzgeber hat hier die Bewertung mit der Verschonung vermengt. Alternativ hätte er bei den gesellschaftsvertraglichen und satzungsmäßigen Restriktionen auch einen

⁶⁷⁷ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 66.

⁶⁷⁸ Wachter, T. (2016), S. 1176.

⁶⁷⁹ Seer, R., Michalowski, K. (2017), S. 622.

⁶⁸⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 123.

Bewertungsabschlag von bis zu 30 % einrichten können.⁶⁸¹ Unter diesem Gesichtspunkt kann der Vorwegabschlag nur eine Übergangslösung sein und das Bewertungsgesetz wäre in § 9 Abs. 3 BewG anzupassen.⁶⁸²

Der Tatbestand und die Rechtsfolge des Vorwegabschlags passen nicht zusammen, sodass es an einer folgerichtigen Umsetzung und Ausgestaltung der Verschonungsregelung fehlt. Für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags müssen die drei Beschränkungen (Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkung) kumulativ vorliegen. Jedoch ist nur die Restriktion der Abfindungsregelung entscheidend für die Höhe des Vorwegabschlags. Die übrigen beiden Beschränkungen sind somit ohne jede Folgewirkung. Durch die Anknüpfung an die Beschränkung der Abfindung für die Festlegung der Höhe des Vorwegabschlags wird die steuerliche Verschonung mit der zivilrechtlichen Abfindungsbeschränkung in Korrelation gebracht, die nichts miteinander gemein haben. Der Gesetzgeber stellt damit einen sachwidrigen Zusammenhang her, der sich schwer rechtfertigen lässt. Der Vorwegabschlag bezieht sich außerdem rein auf das begünstigte Vermögen, die Regelungen der Abfindung dagegen auf den gesamten Gesellschaftsanteil inklusive Verwaltungsvermögen.⁶⁸³

Die Regelung nach § 13a Abs. 9 ErbStG ist in mehrfacher Hinsicht nicht rechtsformneutral, ohne dass es hierfür einen Grund gibt.⁶⁸⁴ Das Problem ergibt sich daraus, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung des Familienunternehmens verankert sein müssen. Einzelunternehmen haben regelmäßig keine Gesellschaftsverträge.⁶⁸⁵ Die Finanzverwaltung löst das Problem zuerst im koordinierten Ländererlass und später in der Erbschaftsteuerrichtlinie 2019 derart, dass Einzelunternehmen aus dem Kreis der Begünstigten ausgenommen werden. Gleiches gilt für Anteile an Aktiengesellschaften, mit der Begründung, dass das Aktiengesetz die notwendigen gesellschaftsvertraglichen Restriktionen nicht zulässt.⁶⁸⁶ Das Ausklammern einzelner Rechtsformen aus dem Kreis der Begünstigten ist weder rechtsformneutral noch unmittelbar dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen.⁶⁸⁷ Der Abschnitt 13a.19 des koordinierten Ländererlass ist als Vorwegabschlag bei Familienunternehmen benannt, hierbei wird erstmals eindeutig verschriftlicht, dass der

⁶⁸¹ Wachter, T. (2016), S. 1170 ff.

⁶⁸² Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 123.

⁶⁸³ Wachter, T. (2016), S. 1175.

⁶⁸⁴ Wachter, T. (2016), S. 1176.

⁶⁸⁵ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

⁶⁸⁶ Abschnitt 13a.19 Abs. 1 Satz 4 AEErbSt und R E 13a.20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStR.

⁶⁸⁷ Bäuml, S. (2017), S. 2633.

Vorwegabschlag im Besonderen für Familienunternehmen eingeführt wurde. Im Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG lässt sich, außer anhand der typischen gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen für Familienunternehmen, die als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Vorwegabschlags erfüllt werden müssen, kein direkter Bezug zu Familienunternehmen finden. Gemäß R E 13a.20 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2019 haben Erwerber von Beteiligungen oder Anteilen an Familienunternehmen in der Rechtsform von Personen- oder Kapitalgesellschaften Anspruch auf den Vorwegabschlag in Höhe von bis zu 30 %. Vor dem Hintergrund, dass der Vorwegabschlag ausschließlich für die Verschonung der Familienunternehmen eingeführt wurde, ist es nicht nachvollziehbar, dass Einzelunternehmen, die einen Anteil von 55 % der Gesamtheit der Familienunternehmen ausmachen, schlichtweg von der Anwendung der Verschonung ausgeklammert werden. Andererseits wurde der Vorwegabschlag eingeführt, um die gesellschaftsvertraglichen und satzungsmäßigen Beschränkungen zu berücksichtigen. Da ein Einzelunternehmen typischerweise keinen Gesellschaftsvertrag oder Satzung hat, ist es auch nicht mit den Restriktionen belastet und bedarf folglich auch keiner gesonderten Verschonung von diesen. So könnte für den Ausschluss der Einzelunternehmen von der Anwendung des Vorwegabschlags argumentiert werden. Daraus folgt, dass weniger als die Hälfte der Familienunternehmen überhaupt in Betracht kommen den Vorwegabschlag anwenden zu können, nämlich nur die Familienunternehmen in der Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Bei den Kapitalgesellschaften werden wiederum, wie bereits oben angeführt, die Anteile an einer Aktiengesellschaft von der Begünstigung durch den Vorwegabschlag im koordinierten Ländererlass ausgeschlossen. Die Kapitalgesellschaften machen einen Anteil von 33 % an allen Familienunternehmen aus. Nimmt man die Aktiengesellschaften aus der Begünstigung durch den Vorwegabschlag aus, so bleiben bei den Kapitalgesellschaften nur noch die Rechtsform der GmbH übrig. Nach der Erhebung des Statistischen Bundesamts 2021 hatten von der Gesamtheit der Kapitalgesellschaften 1,25 % die Rechtsform einer Aktiengesellschaft und 98,75 % die einer GmbH.⁶⁸⁸ Demnach ist der Ausschluss der Aktiengesellschaften nur ein kleiner Anteil, jedoch zeigt dies wiederum die fehlende Rechtsformneutralität der Norm auf. Uneingeschränkt kann der Vorwegabschlag bei Personengesellschaften, die den geringsten Anteil mit 12 % an den Familienunternehmen ausmachen, Anwendung finden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der Vorwegabschlag somit nur bei GmbHs

⁶⁸⁸ Statistisches Bundesamt (2023).

beziehungsweise gewerblichen Personengesellschaften anwendbar. In der Praxis kann hier nur ein Wechsel der Rechtsform eine Begünstigung durch den Vorwegabschlag möglich machen, wobei dagegen die vorlaufende Frist von zwei Jahren spricht. Hier wäre eine vorausschauende Planung nötig.⁶⁸⁹

Die Restriktionen müssen für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags Bestandteil des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sein. Sofern dies noch nicht der Fall ist, müssen entsprechende Regelungen aufgenommen werden. Diese gegebenenfalls durchzuführenden Änderungen benötigen eine notarielle Beurkundung, welche zeitaufwendig und kostenrelevant ist. Eine Verankerung der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag in einer ergänzenden Vereinbarung, wie zum Beispiel einem Poolvertrag, ist hier ungenügend.⁶⁹⁰

Ein weiterer Nachteil der Regelung ist das betroffene Vermögen. Der Vorwegabschlag ist ausschließlich auf begünstigtes Vermögen anwendbar. Das eventuell vorhandene Verwaltungsvermögen ist von der Begünstigung ausgeschlossen. In R E 13a.20 Abs. 4 ErbStR ist weiterhin geregelt, dass bei Beteiligungen an Personengesellschaften der Vorwegabschlag nicht auf das Sonderbetriebsvermögen angewendet werden kann. Hier ist das begünstigte Vermögen nur bezogen auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft entscheidend.⁶⁹¹

Neben den aufgeführten Nachteilen bei der Anwendbarkeit des Vorwegabschlags für Familienunternehmen gibt es auch Vorteile beziehungsweise Chancen beim Verhältnis des Vorwegabschlags zu weiteren Verschonungselementen. Der erste Vorteil ist die vorrangige Anwendbarkeit des Vorwegabschlags vor der Prüfung des Schwellenwerts von 26 Mio. Euro für den Großerwerb.⁶⁹² Somit wäre die Anwendung der Regel- oder Optionsverschonung bei einem Großerwerb mit einem begünstigten Vermögen von bis zu rund 37 Mio. Euro unter Umständen noch möglich, wenn von einem maximalen Vorwegabschlag in Höhe von 30 % ausgegangen wird. Durch die Anwendung des Vorwegabschlags verringert sich das begünstigte Vermögen und fällt unter die 26 Mio. Euro Grenze. Somit können die Verschonungsmodelle der Regel- und Optionsverschonung weiter Anwendung finden.⁶⁹³ Eine weitere Chance ist die parallele Anwendung des Vorwegabschlags und der Optionsverschonung. Die beiden Regelungen

⁶⁸⁹ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717.

⁶⁹⁰ R E 13a.20 Abs. 2 ErbStR.

⁶⁹¹ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717.

⁶⁹² R E 13a.20 Abs. 1 S. 5 ErbStR.

⁶⁹³ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717.

können bei Vorliegen der Voraussetzungen parallel Anwendung finden, auch wenn beide Instrumente zusammen zu einer Vollverschonung des begünstigten Vermögens führen. Zu beachten sind hier die unterschiedlichen Voraussetzungen und Behaltensregelungen.⁶⁹⁴

Als erste Voraussetzungen für den Vorwegabschlag wird die Entnahme- und Ausschüttungsrestriktion bewertet. Bei Personengesellschaften sind bei dieser Beschränkung einige Vorteile und Chancen zu verzeichnen, weil auch das Sonderbetriebsvermögen an sich begünstigt wird.

Die Erbschaftsteuerrichtlinie 2019 regelt, dass bei Personengesellschaften die Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben.⁶⁹⁵ Demnach unterliegen Sonderbetriebseinnahmen wie beispielsweise Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen oder Entgelte für Nutzungsüberlassung eines Grundstücks nicht den Entnahmebeschränkungen.⁶⁹⁶ Für die Gestaltungspraxis eröffnet diese Auffassung der Finanzverwaltung die Möglichkeit, je nach Zuordnung der Wirtschaftsgüter, das Ergebnis der Sonder- oder der Gesamthandsbilanz (ohne die Korrekturposition der Ergänzungsbilanz) zu erhöhen oder zu senken.⁶⁹⁷ Ein weiterer Vorteil bei der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung ist, dass seitens der Finanzverwaltung zu Vereinfachungszwecken zugelassen wird, die auf den Gewinnanteil bei Personengesellschaften und die auf die Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften entfallende Steuer mit einem pauschalen Steuersatz von 30 % anzunehmen. Die individuelle Steuerlast der einzelnen Gesellschaft wird hierdurch irrelevant und führt somit eine Vereinfachung herbei.⁶⁹⁸

Neben den genannten Vorteilen der Entnahme- und Ausschüttungsrestriktion finden sich bei dieser Beschränkung auch einige Nachteile. Bei der Bestimmung der Grenze von 37,5 % bleiben Entnahmen oder Ausschüttungen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern unberücksichtigt. Dies gilt jedoch nur für „Steuern vom Einkommen“. Nicht erfasst sind Entnahmen zur Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Bei Personengesellschaften besteht kraft Gesetzes kein Steuerentnahmerecht der Gesellschafter, dies wird in der Praxis jedoch meist im

⁶⁹⁴ R E 13a.20 Abs. 1 S. 7 ErbStR.

⁶⁹⁵ R E 13a.20 Abs. 3 ErbStR.

⁶⁹⁶ Wiedemann, A., Breyer, M. (2018), S. 5.

⁶⁹⁷ Bäuml, S. (2018), S. 523.

⁶⁹⁸ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717 f.

Gesellschaftsvertrag geregelt. Auch bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften besteht kein Anspruch auf Ausschüttung zur Begleichung der persönlichen Steuern (§ 29 GmbHG und § 60 AktG). In der Satzung können jedoch Regelungen zum Steuerentnahmerecht getroffen werden.⁶⁹⁹

Kritik ist auch an der Höchstgrenze für Ausschüttung und Entnahme zu üben. Die Grenze von 37,5 % erscheint willkürlich und ist sachlich kaum zu begründen. Eine Saldierung mit Einlagen wird nicht vorgenommen und auch eine betragsmäßige Höchstgrenze für die Entnahme oder Ausschüttung ist nicht gegeben.⁷⁰⁰ Von der Vorschrift der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung gehen auch einige Risiken aus. Erhöhtes Risikopotential, insbesondere bei Betriebsprüfungen, für Verstöße gegen die Ausschüttungsbeschränkung geht von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, da diese ertragsteuerlich als Ausschüttung gelten.⁷⁰¹ Ein weiteres Risiko und ein Nachteil ergeben sich bei Betrachtung der Periodenzuordnung. Lange war die Frage der Periodenzugehörigkeit der Gewinnausschüttungen und Entnahmen nicht abschließend geregelt. Die offene Frage hierbei war, ob die Entnahmen beziehungsweise Ausschüttungen im gleichen Wirtschaftsjahr oder im folgenden Jahr, nach Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuerbilanz für das abgeschlossene Wirtschaftsjahr zu erfolgen haben.⁷⁰² Maßgeblich ist der steuerliche Gewinn des jeweiligen Kalenderjahres. Ein Ausgleich der Entnahmen oder Ausschüttungen zwischen einzelnen Jahren ist nicht möglich. Die Beschränkung muss sich auf den Gewinn der Gesellschaft beziehen, deren Anteile übertragen werden.⁷⁰³ Der Nachteil bei der Periodenzuordnung ergibt sich außerdem daraus, dass keine Möglichkeit besteht, nicht verbrauchte Entnahme- oder Ausschüttungsbeträge vorzutragen.⁷⁰⁴ Bei fehlender Vortragbarkeit sollten die Gesellschafter darauf bestehen, jedes Jahr die vollen Beträge ausbezahlt zu bekommen. Dieses Vorgehen würde jedoch auf der anderen Seite dem Unternehmen unnötig Liquidität entziehen.⁷⁰⁵ Bei der Gewerbesteuer findet sich ein weiterer Nachteil, da bei der Abführung der Gewerbesteuer als Realsteuer eine Entnahme eines Gesellschafters stattfindet. Unklar war, ob die Entnahme als „Steuer vom Einkommen“ gilt und ob eine Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei Personengesellschaft als schädliche

⁶⁹⁹ Wachter, T. (2016), S. 1171.

⁷⁰⁰ Wachter, T. (2016), S. 1171.

⁷⁰¹ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717 f.

⁷⁰² Wiedemann, A., Breyer M. (2018), S. 7.

⁷⁰³ R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 ErbStR.

⁷⁰⁴ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

⁷⁰⁵ Wiedemann, A., Breyer M. (2018), S. 7.

Entnahme zu sehen ist.⁷⁰⁶ Die Gewerbesteuer wird nicht als Steuer vom Einkommen im Sinne des § 13a Abs. 9 ErbStG betrachtet. Nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG sind Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen entfallenden Steuern vom Einkommen von der Entnahmebeschränkung ausgenommen. Die Gewerbesteuer fällt jedoch nicht unter die Kategorie der Steuern vom Einkommen, sondern ist eine Betriebsausgabe. Daher wird sie bei der Berechnung der Entnahmebeschränkung nicht berücksichtigt.⁷⁰⁷

Als zweite Voraussetzung für den Vorwegabschlag wird die Verfügungsbeschränkung gemäß § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG beurteilt. Als großer Nachteil ist hierbei der zulässige Personenkreis anzuführen. Die Beteiligung an der Personengesellschaft oder am Anteil der Kapitalgesellschaft kann neben Mitgesellschaftern und Familienstiftungen nur auf Angehörige im Sinne des § 15 AO übertragen werden. Die Verfügungsrestriktion kann somit nur bei Übertragung auf nahe Angehörige erfüllt werden. Gegebenenfalls kann dies bei Familienunternehmen mit einem großen Familienkreis nicht angewendet werden, da Cousins wie auch gemeinnützige Stiftungen ausgeschlossen sind.⁷⁰⁸ Als zulässigen Verfügungsempfänger nennt der Gesetzeswortlaut einzig die Familienstiftung, nicht jedoch die gemeinnützige Stiftung oder sonstige Stiftungen. Das Gestaltungsinstrument der Doppelstiftung ist bei der Inanspruchnahme des Vorwegabschlags ausgeschlossen. Insbesondere bei großen Familienunternehmen können solche Modelle aufgrund der Verschärfung des Erbschaftsteuerrechts besonders relevant sein.⁷⁰⁹ Der zulässige Personenkreis schließt auch vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaften aus. Des Weiteren sind spätere Übertragungen auf fremde Dritte nur nach Änderung des Gesellschaftsvertrags beziehungsweise der Satzung oder durch einen Gesellschafterbeschluss möglich, da diese nicht Teil des zulässigen Personenkreises für die Verfügung sind.⁷¹⁰

Die dritte und letzte Voraussetzung für die Anwendung des Vorwegabschlags ist die Abfindungsklausel. Im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung muss aufgenommen sein, dass im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Abfindung vorgesehen ist, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils

⁷⁰⁶ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

⁷⁰⁷ R E 13a.15 ErbStR.

⁷⁰⁸ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

⁷⁰⁹ Wiedemann, A., Breyer M. (2018), S. 7.

⁷¹⁰ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

an der Kapitalgesellschaft liegt.⁷¹¹ Als Chance bei der Bewertung dieser Restriktion ist zu sehen, dass die Abfindungshöhe maßgeblich für die Höhe des Vorwegabschlags ist. Die Höhe des Vorwegabschlags entspricht laut § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG der prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen. Die Berechnung des Vorwegabschlags ist demnach relativ einfach. Die Abfindungshöhe laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung im Verhältnis zum gemeinen Wert entspricht dem Prozentsatz des Vorwegabschlags.⁷¹² Für den maximalen Vorwegabschlag von 30 %, ist somit eine Abfindung im Wert von maximal 70 % des gemeinen Werts zugrunde zu legen. Auch bei geringeren Abfindungshöhen bleibt der Vorwegabschlag bei maximal 30 %.⁷¹³ Ist die Abfindung jedoch höher als 70 % des gemeinen Werts, so verkleinert sich der Vorwegabschlag dementsprechend.

Dass die Abfindungshöhe maßgeblich für die Höhe des Vorwegabschlags ist, stellt neben einer Chance auch ein Risiko dar. Für die Anwendung des Vorwegabschlags müssen insgesamt drei Beschränkungen vorliegen. Die Höhe des Vorwegabschlags ist jedoch nur von einer einzigen Restriktion abhängig. Die sonstigen Beschränkungen sind insofern für die Höhe des Abschlags ohne Bedeutung.⁷¹⁴ Damit entspricht der Vorwegabschlag auch nicht der Wertminderung durch die gesellschaftsvertraglichen Restriktionen und es erfolgt kein Ausgleich für die falsche Bewertung. Dies kann nicht als folgerichtige Ausgestaltung einer Verschonungsregelung bezeichnet werden. Als weiterer Nachteil der Abfindungsklausel ist die Schenkung an verbleibende Gesellschafter anzuführen. Das Ausscheiden eines Gesellschafters wird aufgrund der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG als steuerpflichtiger Vorgang identifiziert. Abfindungen unter dem gemeinen Wert führen in Höhe des Unterschiedsbetrags zu einer Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Mitgesellschafter (§ 7 Abs. 7 ErbStG).⁷¹⁵ Es handelt sich um die gesetzliche Fiktion einer Schenkung. Ein Bereicherungswille des Ausscheidenden als subjektives Element ist insoweit nicht erforderlich und irrelevant.⁷¹⁶ Die Zielrichtung beider Regelungen ist wohl kaum unter dem Ziel der Verschonung der Familienunternehmen miteinander vereinbar. Aus diesem Grund sollte klargestellt werden, dass für die Fälle des § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 bis 3 ErbStG die fiktiven

⁷¹¹ § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.

⁷¹² Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

⁷¹³ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 718.

⁷¹⁴ Wachter, T. (2016), S. 1175.

⁷¹⁵ Bockhoff, B., Eick, F. (2015), S. 1687 f.

⁷¹⁶ Bäuml, S. (2018), S. 523.

Bereicherungen laut § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG keine Anwendung finden.⁷¹⁷ Als Nachteil ist außerdem die Abfindungshöhe in Abhängigkeit des Ausscheidungsgrundes zu nennen. Sind in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen in Abhängigkeit vom Grund des Ausscheidens vorgesehen, so ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die höchste Abfindung maßgeblich.⁷¹⁸ Die höchste Abfindung ist zugleich die für den Vorwegabschlag ungünstigste Abfindung, da die höchste Abfindung gleichbedeutend mit dem kleinsten Vorwegabschlag ist.⁷¹⁹

Im Folgenden wird der Betrachtungszeitraum laut § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG bewertet. Die drei Voraussetzungen (§ 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG) für den Vorwegabschlag müssen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach Entstehung der Steuer vorliegen. Der Regierungsentwurf sah ursprünglich eine unzumutbar lange Frist von insgesamt 40 Jahren vor. Die gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Beschränkungen hätten demnach zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen sollen. Der nach dem neuen Recht festgelegte Betrachtungszeitraum von insgesamt 22 Jahren erscheint immer noch unverhältnismäßig lang. Positiv ist jedoch die Verkürzung der Frist auf zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung zu werten. Allerdings ist die nachlaufende Frist nach wie vor zu lang, da diese eine Anpassung gesellschaftsvertraglich und betriebswirtschaftlich sinnvoller Strukturen verhindert. Durch die zweijährige vorlaufende Frist kann es dazukommen, dass der Vorwegabschlag bei Erwerb von Todes wegen nicht nutzbar ist, da dieser als unvorhergesehenes Ereignis eintreten kann, ohne dass die Nachfolge und Übertragung abschließend geregelt ist.⁷²⁰ Mit der zweijährigen Vorlauffrist ergibt sich außerdem das Problem, dass der Vorwegabschlag bei Unternehmensgründungen, die nicht mindestens zwei Jahre zurückliegen, nicht gewährt werden kann.⁷²¹ Um missbräuchliche Gestaltung zu verhindern, hätte es ausgereicht, wenn die Voraussetzungen zwei Jahre vor und fünf Jahre nach der Übertragung im Falle der Regelverschonung und sieben Jahre im Falle der Vollverschonung vorliegen müssten. Der Wertabschlag ist laut Beschluss des Bundestag vom 24.06.2016 jedoch weder an die Lohnsummenregelung noch an eine Behaltensfrist geknüpft und unabhängig davon anwendbar, ob und inwieweit anschließend weitere

⁷¹⁷ Wachter, T. (2016), S. 1173.

⁷¹⁸ R E 13a.20 Abs. 5 ErbStR.

⁷¹⁹ Bäuml, S. (2018), S. 523.

⁷²⁰ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 717.

⁷²¹ Eisele, D. (2017b), S. 2675.

Begünstigungen greifen.⁷²² Eine Aufhebung der Restriktionen nach einem Verkauf, wobei die Behaltensfrist eingehalten wird, sollte daher nicht zum Wegfall des Vorwegabschlags führen.⁷²³ Verfügungsbeschränkungen wie bei den Voraussetzungen für den Vorwegabschlag finden sich beispielsweise auch in Poolvereinbarungen. Poolvereinbarungen müssen nur im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bestehen und haben keine vorlaufende Frist. Sie müssen dann während der Behaltensfrist von fünf oder sieben Jahren bestehen und nicht aufgehoben werden. Steuersystematisch ist es nicht zu rechtfertigen, dass für Restriktionen in Gesellschaftsverträgen oder Satzungen eine deutlich längere Bindung verlangt wird als bei Poolverträgen. Insbesondere bei Familienunternehmen werden typischerweise immer wieder einzelne Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Dies führt dazu, dass jedes Mal wieder die Frist von vorne beginnt. Die einzelnen Fristen überschneiden sich und führen dazu, dass die Beschränkungen im Gesellschaftsvertrag für immer (und nicht nur für 22 Jahre) bestehen müssen.⁷²⁴

Abschließend wird der Wegfall des Verschonungsabschlags gemäß § 13a Abs. 9 Satz 5 und 6 ErbStG bewertet. Sollte der Betrachtungszeitraum von insgesamt 22 Jahren nicht eingehalten werden, führt es zu keinem Wegfall, wenn begünstigtes Vermögen von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht. Der Vorwegabschlag bleibt auch bestehen, wenn das begünstigte Vermögen entgeltlich an Erwerber veräußert wird.⁷²⁵

Im Großteil der Fälle führt jedoch ein Verstoß zum Wegfall des Vorwegabschlags. Der Vorwegabschlag fällt vollständig und rückwirkend für die Vergangenheit weg, wenn der Verstoß innerhalb des Berechtigungszeitraums von 20 Jahren liegt oder Voraussetzungen aufgrund von Änderungen des Gesellschaftsvertrags nicht mehr vorliegen. Dies führt auch dann zum Wegfall, wenn der Erwerber kein Gesellschafter mehr ist und gar keinen Einfluss mehr auf das Geschehen innerhalb der Gesellschaft hat. Zu einer Kürzung des Vorwegabschlags kann es gegebenenfalls kommen, wenn Änderungen bei der Abfindungsrestriktion vorgenommen werden. Die Gründe für die Änderungen der Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse sind hierbei nicht relevant.⁷²⁶

⁷²² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 66, 145.

⁷²³ Löcherbach, S. (2023), Rn. 207.

⁷²⁴ Wachter, T. (2016), S. 1174.

⁷²⁵ Bäuml, S., Bauer, M. (2019), S. 719.

⁷²⁶ R E 13a.20 Abs. 6 ErbStR.

Abbildung 16: Bewertung der Vorschrift des Vorwegabschlags – Gegenüberstellung

	Chancen bzw. Vorteile	Risiken bzw. Nachteile
<p>Anwendbarkeit der Vorschrift für FUN</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rechtsformneutralität 2. Gesellschaftsvertrag / Satzung 3. Umfang des Vermögens 4. Verhältnis zu weiteren Verschonungselementen 	<p>4. Verhältnis zu weiteren Verschonungselementen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vorrangige Anwendung des Vorwegabschlags vor Prüfung des Schwellenwerts für Großwerb von 26 Mio. EUR • Anwendung der Regel- oder Optionsverschonung bei begünstigtem Vermögen bis 37 Mio. EUR und max. Vorwegabschlag von 30% • Parallele Anwendung zur Optionsverschonung 	<p>1. Rechtsformneutralität:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nicht anwendbar bei Einzelunternehmen, da keine Satzung oder Gesellschaftsvertrag • Nicht anwendbar bei Aktiengesellschaften, da Aktiengesetz Restriktionen nicht zulässt • Nur anwendbar bei GmbH und gewerblichen PersGes <p>2. Gesellschaftsvertrag / Satzung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verankerung der Restriktionen im Gesellschaftsvertrag / Satzung, notarielle Beurkundung nötig • Aufnahme z.B. in Poolvereinbarungen nicht genügend <p>3. Umfang des Vermögens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anwendung nur auf begünstigtes Vermögen, somit Verwaltungsvermögen ausgeschlossen • PersGes: nicht anwendbar auf Sonderbetriebsvermögen
<p>Bewertung der drei Restriktionen</p>		
<p>1. Entnahme- und Ausschüttungsrestriktion § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG</p>	<p>Personengesellschaft:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben unberücksichtigt und unterliegen nicht der Beschränkung • Erhöhung oder Senkung der Sonder- oder Gesamthands- 	<p>Ungleichbehandlung beim Steuerentnahmerecht:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PersGes: kein Entnahmerecht laut Gesetz, in der Praxis im Gesellschaftsvertrag geregelt → Entnahme der Personensteuer • KapGes: kein Recht auf Ausschüttung zur Steuerbegleichung <p>Höchstgrenze 37,5 %:</p>

	<p>bilanz aufgrund der Zuordnung der Wirtschaftsgüter</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Willkürlich und sachlich kaum zu begründen <p>Risiko bei Betriebsprüfung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verstöße gegen die Ausschüttungsbeschränkung bei verdecken Gewinnausschüttungen → gelten ertragsteuerlich als Ausschüttung <p>Periodenzuordnung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Periodenzuordnung der Gewinnausschüttung bzw. Entnahme zum jeweiligen Wirtschaftsjahr • Keine Vortragbarkeit nicht verbrauchter Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeträge <p>Gewerbsteuer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Keine Steuer vom Einkommen; nicht bei Berechnung berücksichtigt
<p>2. Verfügungsbeschränkungen § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG</p>		<p>Personenkreis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übertragung nur auf Mitgesellschafter, Familienstiftungen und Angehörige § 15 AO • Eventuell nicht anwendbar bei großen FUN; Ausschluss von Cousins • Gestaltungsinstrument der Doppelstiftung i.V.m. Vorwegabschlag nicht möglich • Vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaften sind nicht Teil des Kreises • Mögliche späterer Übertragung auf fremde Dritte, nur nach Satzungs-/Gesellschaftsvertragsänderung oder Gesellschafterbeschluss

<p>3. Abfindungsklausel § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG</p>	<p>Abfindungshöhe maßgeblich für Höhe Vorwegabschlag:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abfindungshöhe unter gemeinem Wert entscheidend für Höhe Vorwegabschlag • Höhe Vorwegabschlag: prozentuale Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert; max. 30 % 	<p>Nicht folgerichtige Ausgestaltung der Verschonungsregel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Für die Anwendung des Vorwegabschlags müssen drei Beschränkungen vorliegen, nur eine entscheidet über die Höhe <p>Schenkung an verbleibende Gesellschafter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abfindung unter gemeinem Wert führt zu Schenkung des Ausscheidenden an verbleibende Gesellschafter • Gesetzliche Fiktion einer Schenkung → Bereicherungswille irrelevant <p>Abfindungshöhe in Abhängigkeit des Ausscheidungsgrundes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bei unterschiedlichen ist die höchste maßgeblich
<p>Betrachtungszeitraum § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG</p>		<p>Dauer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 22 Jahre unverhältnismäßig • 2-jährige Vorlauffrist: Vorwegabschlag ggf. bei Erwerben von Todes wegen nicht nutzbar → unvorhersehbare Ereignisse; Vorwegabschlag nicht gewährbar bei UN-Gründung, die nicht 2 Jahre zurückliegt • 20-jährige Nachlauffrist: im Verhältnis zu den Behaltensfristen unverhältnismäßig länger
<p>Wegfall des Vorwegabschlag § 13a Abs. 9 Satz 5 und 6 ErbStG</p>	<p>Kein Wegfall trotz Verstoß Betrachtungszeitraum:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Begünstigtes Vermögen geht 	<p>Wegfall aufgrund von Verstoß:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vollständiger und rückwirkender Wegfall, wenn Verstoß innerhalb

	<p>im Wege des Übergangs von Todes wegen oder Schenkung über</p> <ul style="list-style-type: none"> • Begünstigtes Vermögen wird entgeltlich an Erwerber veräußert 	<p>des Betrachtungszeitraums</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dies gilt auch, wenn der Erwerber kein Gesellschafter mehr ist und keinen Einfluss auf das Geschehen innerhalb der Gesellschaft hat • Kürzung des Vorwegabschlags: Vornahme von Änderungen bei der Abfindungsrestriktion; Gründe hierfür nicht relevant
--	---	---

Eigene Abbildung; in Teilen inhaltlich vergleiche Bäuml, S., Bauer, M. (2019) S. 717 ff.

4.2.4. Familienpool

4.2.4.1. Rechtfertigung

Bei Familien-Kapitalgesellschaften stellt die Erreichung der Mindestbeteiligungsquote für die Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Begünstigung regelmäßig ein Problem dar. Zur Abmilderung dieses Problems führte der Gesetzgeber mit der Erbschaftsteuerreform 2009 eine Pooling-Regelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ein. Diese Regelung erlaubt, dass die Mindestbeteiligungsquote unter den Voraussetzungen, dass die Gesellschafter sich untereinander verpflichten, eine Verfügungsbeschränkung und eine Stimmrechtsbindung einzuhalten, auch durch eine Zusammenrechnung mit den Anteilen weiterer Gesellschafter erreicht werden kann. Das Problem einer festgesetzten Mindestbeteiligungshöhe an einer Gesellschaft ergibt sich ausschließlich bei Kapitalgesellschaften. 1997 wurde mit dem Jahressteuergesetz die Beteiligungsquote eingeführt. Die Höhe der Beteiligungsquote hat der Gesetzgeber an die gesellschaftsrechtlichen Mehrheitserfordernisse für satzungsmäßige Gesellschafterbeschlüsse angeknüpft. Von einer unternehmerischen Beteiligung ist typischerweise dann auszugehen, wenn ein Gesellschafter nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen satzungändernde Beschlüsse verhindern kann.⁷²⁷

⁷²⁷ Viskorf, S. (2020), Rn. 102.

In Familienunternehmen ist die Übertragung der Gesellschaftsanteile an die Abkömmlinge üblich. Durch bereits durchlaufene Generationenwechsel, wie auch durch die gerecht gemeinte Übertragung der Anteile an mehrere Kinder, kommt es dazu, dass sich der Anteilsumfang pro Person verringert und es so zu einer Zersplitterung der Anteile kommt. Typischerweise tragen Familienunternehmen diesem reduzierten Anteil bereits Rechnung, indem durch gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Klauseln die freie Übertragbarkeit der Anteile oder die Möglichkeiten der Gewinnausschüttung eingeschränkt werden, mit dem Ziel ein einheitliches unternehmerisches Handeln der Familie sicherzustellen.⁷²⁸ Durch die Anteilszersplitterung kann ein einziges Familienmitglied regelmäßig nicht die Mindestbeteiligungsquote von über 25 % an der Gesellschaft erreichen. Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG gehören Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt, zum Verwaltungsvermögen und können nicht in den Genuss der Begünstigung von Unternehmensvermögen kommen.⁷²⁹ Diesen Umstand berücksichtigt das geltende Recht durch die Einräumung einer Pooling-Möglichkeit in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG. Demnach werden die Anteile eines Erblassers oder Schenkers an einer Kapitalgesellschaft, der nicht die 25 %-Quote erreicht, gleichwohl als begünstigtes Vermögen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes behandelt, wenn er zusammen mit anderen Gesellschaftern, mit denen er vertragliche Bindungen hinsichtlich der Verfügung über die Anteile und der Ausübung des Stimmrechte eingegangen ist, diese Grenze erreicht.⁷³⁰ Die Modalitäten eines solchen Zusammenschlusses werden in einer Poolvereinbarung festgehalten. Üblicherweise sind bei Familien-Kapitalgesellschaften verschiedene Familienmitglieder, ein Familienstamm oder eine Familienstiftung die Mitglieder eines Pools. Durch die Klassifizierung der Gesellschaftsanteile als begünstigtes Vermögen kann die erbschaftsteuerliche Begünstigung gemäß § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden. Entscheidend für die Begünstigung ist hierbei allein, ob der Erblasser oder Schenker über die erforderliche Beteiligungsquote verfügt, nicht relevant ist, ob der Erwerber in diesem Sinne unternehmerisch beteiligt wird.⁷³¹

⁷²⁸ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 192.

⁷²⁹ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

⁷³⁰ Viskorf, S. (2020), Rn. 102.

⁷³¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 102.

Grund für die Privilegierung, trotz Fehlen der Mindestbeteiligung die Gesellschaftsanteile in die Verschonung zu integrieren, sieht der Gesetzgeber in den Unternehmensgrundsätzen der Familienunternehmen, die ein deutliches Gegengewicht zu den Publikumsgesellschaften darstellen. Die Unternehmensgründer und Nachfolger tragen Sorge, dass die Anteile an der Familiengesellschaft nicht beliebig veräußert werden können.⁷³² So wird der Gesetzeszweck des § 13b Abs.1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ersichtlich: Erhaltung des bestimmenden Einflusses der Familie.⁷³³ Die Zusammenrechnung der Anteile suggeriert einen unternehmerischen Einfluss auf die Gesellschaft. Der Gesetzgeber stellt hier poolgebundene Anteile einem einzigen Anteil von mehr als 25 % gleich. Sinn und Zweck der Pooling-Regelung ist es demnach den poolgebundenen Anteilen möglichst viele Wesensmerkmale zu geben, die bei einer Beteiligung anzutreffen sind, die einem einzelnen Gesellschafter gehört und die ihm Einfluss auf die Kapitalgesellschaft eröffnet und sicherstellt.⁷³⁴ Ein Familienpool des Erbschaftsteuerrechts stellt so ein einheitliches unternehmerisches Handeln sicher, wodurch die Bindung mehrerer Anteile im Pool nach außen als Eins erscheint.

Die Regelung des Familienpools ist gerechtfertigt, da sie eine Abmilderung der Benachteiligung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG ermöglicht. Die Benachteiligung liegt hierin, dass Gesellschafter einer GmbH oder einer Aktiengesellschaft gegenüber den mitunternehmerischen Gesellschaftern einer Kommanditgesellschaft, eine Mindestbeteiligung für die Qualifizierung als begünstigtes Vermögen erfüllen müssen.⁷³⁵ Alternativ zum Abschluss einer Poolvereinbarung der Familienmitglieder steht die Wahl zur Gründung einer Familienstiftung. Im Vergleich kann der Familienpool als abgespeckte Version der Familienstiftung bezeichnet werden. Die Einbringung des Familienvermögens beziehungsweise der Anteile an einer Gesellschaft in die Stiftung soll vor einer zukünftigen Zersplitterung bewahren. Bei einer Stiftung wird das Vermögen in diese eingebracht und dem Zugriff der Familienmitglieder entzogen. Die Familienstiftung tritt zwischen Unternehmen und Familie und übernimmt die Eigentümereigenschaft. Durch die Errichtung einer Familienstiftung ergibt sich für die Zukunft jedoch keine Flexibilität, um auf eine veränderte Familiensituation zu reagieren. Aus diesem Grund dürfte eine Stiftung nur als Ergänzung in einem Gesamtplan Sinn ergeben.⁷³⁶

⁷³² Viskorf, S. (2020), Rn. 122.

⁷³³ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 19.

⁷³⁴ Viskorf, S. (2020), Rn. 124.

⁷³⁵ Langenfeld, G. (2009), S. 596.

⁷³⁶ Kamchen, S. (2018), S. 3046.

Bei einer Familienstiftung kann auch der Fall eintreten, dass der Stifter die Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht und aus diesem Grund eine Poolvereinbarung eingeht, um die erbschaftsteuerliche Begünstigung in Anspruch nehmen zu können. Der Abschluss einer Poolvereinbarung dient damit ausschließlich dem Interesse der Familie. Neben der Übertragung an reine Abkömmlinge ist auch häufig die Übertragung auf Rechtsträger in der Verfügungsbeschränkung einer Poolvereinbarung erlaubt, sofern deren Gesellschafterkreis beziehungsweise Begünstigtenkreis neben Abkömmlingen ausschließlich gemeinnützige Organisationen umfasst. Übertragungen von Gesellschaftsanteilen auf eine gemeinnützige durch die Familie oder das Unternehmen gegründete Stiftung oder auf die Familienstiftung sind im Rahmen der Unternehmensnachfolge keine Seltenheit und bringen die soziale Verantwortung der Familienunternehmen zum Ausdruck.⁷³⁷

4.2.4.2. Bewertung

Der Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG lässt viele Interpretationsmöglichkeiten zu. Die Anforderungen an die Ausgestaltung der geforderten Verfügungsbeschränkung und Stimmrechtsausübung lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen und werfen somit Fragen auf.⁷³⁸ Im Folgenden werden die einzelnen Bestandteile der Regelung des Familienpools bewertet.

Hinter der gesetzlichen Vorschrift der Mindestbeteiligungsquote bei Kapitalgesellschaften verbirgt sich ein logischer Bruch im Gesetz. Wenn man die unternehmerische Qualität der Beteiligung zum Anlass für die Verschonung nimmt und aufgrund der Höhe der Beteiligung von über 25 % eine erhöhte Sozialbindung beim Erblasser oder Schenker unterstellt, so entfällt nach dieser Logik durch eine Minderung der Beteiligungsquote die Sozialbindung des Übertragenden. Anknüpfungspunkt für die Gewährung der Begünstigung ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts jedoch der Erwerber. Die Begünstigung wird in diesem Fall gerade nicht von der erhöhten Sozialbindung des Erwerbers abhängig gemacht, worin das Bundesverfassungsgericht die Minderung der Leistungsfähigkeit sieht. Es fällt schwer, dieser Gesetzgebungstechnik

⁷³⁷ Eiling, A. (2019), S. 334.

⁷³⁸ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

eine Rechtfertigung zuzumessen, weil sie die Systematik des Erbschaftsteuergesetzes und die sachlogischen Prämissen der Gewährung der Begünstigung ignoriert.⁷³⁹ Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Erblasser oder Schenker nicht nur die Mindestbeteiligungsquote erfüllen, sondern zudem die Anteile unmittelbar halten. Weshalb eine unternehmerische Beteiligung eine Unmittelbarkeit erfordert, ist vor dem Begünstigungsgrund nicht verständlich. Werden demnach Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehalten, sind diese Anteile entgegen § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG als nur mittelbar gehaltene Anteile zu qualifizieren, so die Ansicht der Finanzverwaltung.⁷⁴⁰ Dies gilt auch dann, wenn der Erblasser oder Schenker mittelbar zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Nach der Verwaltungsauffassung ist also der Erwerb über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft unschädlich. Andererseits ist die Übertragung durch Zuwendung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft begünstigungsschädlich. Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht nachvollziehbar.⁷⁴¹ Neben dem logischen Bruch stellt die erbschaftsteuerliche Mindestbeteiligungsquote bei Kapitalgesellschaften auch eine steuersystematischen Bruch im Verhältnis zu Anteilen an Personengesellschaften dar. Die Bewertungsmethode für Personen- wie auch Kapitalgesellschaften ist identisch. Ob das Familienunternehmen jedoch die Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG hat, hängt hierbei regelmäßig eher von ertragsteuerlichen Gründen und der Historie des gewachsenen Unternehmens ab. Für die Beantwortung der Frage, ob ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt wird, ist die Rechtsform nicht entscheidend.⁷⁴²

Aufgrund der Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften ist die Pooling-Regelung nur für Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) vorgesehen, da bei Personengesellschaften die Mitwirkung je Gesellschafter angenommen wird, diese werden als sogenannte Mitunternehmer bezeichnet. Diese Ausgestaltung kann jedoch nicht als rechtsformneutrale Norm bezeichnet werden, sie mindert aber die Ungleichbehandlung der Kapitalgesellschaften gegenüber der Personengesellschaften. Müssten die Kapitalgesellschaftler keine Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nachweisen, um ihr unternehmerisches Handeln zu beweisen und somit die Anteile als

⁷³⁹ Viskorf, S. (2020), Rn. 102.

⁷⁴⁰ Viskorf, S. (2020), Rn. 109 f.

⁷⁴¹ Viskorf, S. (2020), Rn. 110.

⁷⁴² Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 16.

begünstigtes Betriebsvermögen gelten können, so bräuchte es diese Regelung eher nicht. Die Regelung des Familienpools ist für Familienunternehmen in der Form einer Kapitalgesellschaft entscheidend. Von der Gesamtheit der Familienunternehmen sind 33 % in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausgestaltet. Ohne eine Pooling-Möglichkeit hätten diese 33 % der Familienunternehmen das Problem die Hürde der Mindestbeteiligung nicht überwinden zu können. Wie bereits aufgeführt, ist es für Familienunternehmen typisch ihre Beteiligungen am Unternehmen nur an Familienmitglieder und Angehörige zu übertragen, um so den bestimmenden Einfluss der Familie zu sichern, wie auch die Erhaltung des Betriebs mit seinen Arbeitsplätzen. Dies sind zugleich die Ziele des Gesetzgebers für die erbschaftsteuerliche Begünstigung. Aufgrund der Übertragungen innerhalb der Familie kommt es jedoch bei Kapitalgesellschaften zur Zersplitterung der Anteile, die unter die 25 %-Marke fallen und somit für eine Übertragung im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Rahmen nicht als begünstigtes Vermögen gelten. Durch den Pool wird die Erreichung der Mindestbeteiligungsquote sichergestellt und somit auch die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsmöglichkeiten für Betriebsvermögen, die der Familien-Kapitalgesellschaft ansonsten verwehrt geblieben wären.

Bei der Voraussetzung der Verpflichtung der Gesellschafter untereinander des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ist unklar, ob die Verpflichtung der Gesellschafter eine Vertragsstrafe für Verstöße gegen die Poolvereinbarung vorsehen muss. Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss eine gültige Poolvereinbarung nicht zwingend eine vertragliche oder gesetzliche Schadensersatzregelung beinhalten, für den Fall, dass durch das Ausscheiden eines Poolmitglieds die 25 %-Grenze nicht mehr erfüllt wird. Jedoch führt diese Situation zu schädlichen Verfügungen auch bei den verbleibenden Poolmitgliedern. Dies könnte eine Vertragsstrafe rechtfertigen. Gegen eine Klausel in der Poolvereinbarung mit einer Vertragsstrafe spricht der Wortlaut der Norm, der hierfür keinen Anhaltspunkt bietet. Für die Ernsthaftigkeit einer Poolvereinbarung ist auch eine Vertragsstrafenklausel nicht weiter notwendig oder relevant. Gegenteiliges könnte nur bei Verstößen gegen die Poolvereinbarung angenommen werden, die den Anschein erwecken, dass die Verpflichtung nicht ernsthaft gewollt und nur zum Schein geschlossen wurde.⁷⁴³

⁷⁴³ Viskorf, S. (2020), Rn. 131.

Der Gesetzeswortlaut der Voraussetzung der Verfügungsbeschränkung für den Familienpool ist irreführend, da die Verpflichtung über die Anteile nur einheitlich zu verfügen und die Verpflichtung, die Anteile ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen, auf den ersten Blick eine echte Alternative suggeriert. Bei genauer Analyse wird jedoch deutlich, dass es zwei Möglichkeiten unter dem Dach der einheitlichen Verfügung sind. Die Beteiligten der Poolvereinbarung müssen in beiden Fällen zur einheitlichen Verfügung verpflichtet sein.⁷⁴⁴ Wenn jedoch der Schenker oder Erblasser in beiden Fällen derselben Verfügungsbeschränkung unterliegen muss, drängt sich die Frage nach dem Sinn der zweiten Möglichkeit auf. Besteht bereits die Regelung einer Verfügungsbeschränkung und sieht diese auch vor, dass eine Übertragung an andere derselben Verfügungsbeschränkung unterliegende Anteilseigner erlaubt ist, so ist die zweite Möglichkeit der Gesetzesvorschrift unnötig. Sinn würde die zweite Möglichkeit in diesem Fall nur machen, wenn darunter eine gleichzeitige Verfügung durch alle, der Verfügungsbeschränkung unterliegenden Anteilseignern, zu verstehen wäre. Wie im dritten Kapitel zum Familienpool bereits behandelt, ist dies aber nicht die Intention des Gesetzgebers.⁷⁴⁵

Die Poolvereinbarung benötigt für ihre Wirksamkeit keine vorlaufende Frist, in der diese bereits bestanden haben muss. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG verfallen aber die Verschonungsabschläge und der Abzugsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn eine der Voraussetzungen des Pools (Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung) innerhalb der Behaltensfrist der Regel- oder Optionsverschonung aufgehoben wird. Nicht klar ist, was das Gesetz unter „wird aufgehoben“ versteht. Fraglich ist, ob nur die einvernehmliche Aufhebung der Poolvereinbarung steuerschädlich ist oder auch ihr Entfall aus anderen Gründen. Für die Praxis ergibt sich aus dieser unklaren Vorschrift die Empfehlung, der Poolvereinbarung durch Anbindung an die Satzung der Gesellschaft eine erhöhte Bestandskraft zu geben.⁷⁴⁶

Zusammenfassend hat der Gesetzgeber mit der Regelung einer ausnahmsweisen Zurechnung von Anteilen weiterer Gesellschafter die Möglichkeit eröffnet, dass auch Gesellschafter, die nicht mehr als 25 % der Gesellschaftsanteile halten, einen Zugang zur erbschaftsteuerlichen Begünstigung erhalten. So begrüßenswert diese Absicht auch ist,

⁷⁴⁴ Langenfeld, G. (2009), S. 598.

⁷⁴⁵ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 17.

⁷⁴⁶ Langenfeld, G. (2009), S. 599.

muss festgestellt werden, dass die Umsetzung viele Zweifelsfragen aufwirft, die bei der Anwendung der Regelung zu Verunsicherung führen.⁷⁴⁷ Seit der Einführung der Pooling-Regelung hat die Finanzverwaltung durch eine Klarstellung des Anwendungserlasses sowie durch weitere Verfügungen versucht, Fragen in Zusammenhang mit Poolverträgen zu klären. Trotz allem bleibt der Abschluss eines Poolvertrags ein komplexer Vorgang.⁷⁴⁸ Zur Praktikabilität ist festzuhalten, dass die inhaltlichen Probleme einer Poolvereinbarung sich bei sachgerechter Auslegung so bewältigen lassen, dass den gesetzlichen Anforderungen wie auch der Praktikabilität Genüge getan wird. Insbesondere für Familienunternehmen mit einer Mindestbeteiligungsquote unter 25 % ist das Modell einer korporativen Poolverpflichtung in der Satzung der GmbH zusammen mit einer Poolvereinbarung als Anlage geeignet. Dieses Modell stellt das Zustandekommen und auch den Bestand der Vereinbarung sicher. Bei Familiengesellschaften mit mehreren Familienstämmen bietet es sich auch an, die korporative Verpflichtung zum Pool getrennt für jeden Stamm zu treffen. Des Weiteren sollte beabsichtigt werden, die Anlässe für Gesellschafterbeschlüsse zu minimieren und sich an der Struktur der Aktiengesellschaft zu orientieren, bei der im Regelfall Gesellschafterbeschlüsse nur in der jährlichen ordentlichen Hauptversammlung gefasst werden. So kann das Fehlerpotential erheblich eingeschränkt werden.⁷⁴⁹

5. Erbschaftsteuerlicher Belastungsvergleich

Die Belastung der Erbschaftsteuer wird in diesem Kapitel vor einem typologischen Hintergrund untersucht. Ziel ist es im ersten Schritt die heterogene Gruppe der Familienunternehmen in homogene Untergruppen einzuteilen, um auf Grundlage dieses Ergebnisses die erbschaftsteuerliche Belastung und Entlastung der einzelnen Gruppen zu messen. Der Belastungsvergleich legt das Hauptaugenmerk darauf, ob die erbschaftsteuerliche Privilegierung die richtigen Familienunternehmen trifft, die eine Verschonung benötigen, um, wie der Rechtfertigungsgrund es fordert, den Fortbestand des Unternehmens zu schützen.

⁷⁴⁷ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 18.

⁷⁴⁸ WIFU (2011), S. 25.

⁷⁴⁹ Langenfeld, G. (2009), S. 601.

5.1. Gruppenbildung

5.1.1. Kategorisierung aus der Literatur

Die Zielsetzung für die Gruppenbildung oder auch Typologisierung der Familienunternehmen ist es, die heterogene Gruppe der Familienunternehmen in homogene Untergruppen einzuteilen. Im ersten Schritt werden für diesen Zweck einige bereits vorhandenen Kategorisierungen der Literatur herausgearbeitet. Hierbei werden die Gemeinsamkeiten der Typisierungen wie beispielsweise ähnliche oder identische Kriterien wie auch die Unterscheidungen aufgezeigt.

Bereits in Kapitel 2.1. im Zuge der Festlegung einer Definition für den Begriff des Familienunternehmens wurde die Definition gemäß der Stiftung Familienunternehmen behandelt. Neben dieser unterscheidet die Stiftung Familienunternehmen zwischen zwei Arten eines Familienunternehmens: Das familienkontrollierte Unternehmen und das eigentümergeführte Familienunternehmen. Ein familienkontrolliertes Unternehmen befindet sich mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl an natürlichen Personen und wird von diesen Personen auch kontrolliert. Je nach Rechtsform unterscheiden sich dabei die Operationalisierungskriterien. Bei einem Einzelunternehmen wird von der Kontrolle durch den Inhaber ausgegangen. Personengesellschaften, mit Ausnahme der Sonderform GmbH & Co. KG, und Gesellschaften bürgerlichen Rechts werden als familienkontrollierte Unternehmen verstanden, wenn sie höchstens sechs Gesellschafter haben. Für Kapitalgesellschaften und die GmbH & Co. KG wird festgelegt, dass maximal drei natürliche Personen mindestens 50 % am stimmberechtigten Kapital des Unternehmens beziehungsweise der Komplementär-Gesellschaft halten müssen, damit das Unternehmen als kontrolliert gelten kann. Dieses Kriterium wird als Kontrollregel bezeichnet.

Dem zweiten Typus des eigentümergeführten Familienunternehmens ordnet die Stiftung Familienunternehmen die Betriebe zu, die sich mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Einzelpersonen befinden und somit die soeben genannte Kontrollregel erfüllen. Weiter muss wenigstens einer der Eigentümer auch die Leitung des Unternehmens innehaben. Hier wird klar, dass die eigentümergeführten Familienunternehmen eine Untergruppe der familienkontrollierten Unternehmen sind. Auch bei dieser Gruppe unterscheiden sich die Operationalisierungskriterien nach der Rechtsform. Bei einem Einzelunternehmen wird davon ausgegangen, dass der Inhaber auch die Leitung besitzt, sollte nicht extra ein Geschäftsführer benannt sein. Bei

Personengesellschaften wird von der Einheit von Eigentum und Leistung dann ausgegangen, wenn das Unternehmen nicht mehr als drei persönlich haftende Gesellschafter hat. Ähnlich wie die Kapitalgesellschaften wird die GmbH & Co. KG als Sonderform einer Personengesellschaft behandelt. Die Einheit von Eigentum und Leitung wird angenommen, wenn der Geschäftsführer auch ein Gesellschafter des Unternehmens ist, also ein Gesellschaftergeschäftsführer. Die GmbH & Co. KG wird als eigentümergeführtes Familienunternehmen verstanden, wenn für die Komplementär-Gesellschaft neben der Kontrollregel auch die Gesellschaftergeschäftsführer-Identität besteht.⁷⁵⁰

Das DMI an der Universität Bamberg, dessen Definitionen der Begriffe Familienunternehmen, KMU und Mittelstand bereits in Kapitel 2.1. angeschnitten wurden, liefert die zweite Einteilung der Familienunternehmen aus der Literatur. Anhand der Kriterien Besitzstruktur und Leistungsstruktur teilt das DMI die Gesamtheit der Unternehmen ein, da diese die konstitutiven Dimensionen jeder Unternehmung darstellen. Zudem ist die Trennung von Unternehmensleitung und Besitz der maßgebliche Grund für die Entstehung von Informationsasymmetrie zwischen Eigentümer und beauftragtem Geschäftsführer, wie es auch in der Prinzipal-Agent-Theorie diskutiert wird. Diese Theorie legt die auftretenden Probleme und Informationsasymmetrien beim Auseinanderfallen von Eigentum und Leitung in einer Unternehmung dar. Da laut DMI bereits kleine Änderungen in der Besitz- und Leitungsstruktur verantwortlich für Veränderungen des Beziehungsgeflechts der Stakeholder sein können, werden diese beiden Dimensionen für die Typisierung mittelständischer Unternehmen herangezogen. Die Besitzstruktur ist durch die drei Ausprägungen Einzelperson, Familie und Fremdbesitz gekennzeichnet, die Leistungsstruktur analog dazu durch die Ausprägungen Einzelperson, Familie und Fremdmanagement. Das DMI identifiziert anhand der Kriterien und ihren Ausprägungen fünf Typen (A-E), wie in Abbildung 16 dargestellt. Unternehmen des Typ A (Eigentümer-Unternehmen) zeichnen sich durch die Einheit von Eigentum und Leitung bei nur einer Person aus und sind somit der ursprüngliche Typ jedes Unternehmens. Typ B (Familienunternehmen) weist in den beiden Dimensionen Leitungsstruktur und Besitzstruktur einen unmittelbaren Familieneinfluss von mehr als einer Person auf. Bei diesem Typen ist ein angestellter Fremdmanager in der Geschäftsführung vorstellbar, jedoch ist ein Familienmitglied oberster

⁷⁵⁰ Gottschalk, S., et al. (2019), S. 3 f.

Entscheidungsträger. Der dritte Typ, Typ C (Fremdgeführter Mittelstand), schließt Unternehmen ein, die sich im Besitz einer Einzelperson oder einer Familie befinden, jedoch die Geschäftsführung vollständig einem Fremdmanager übergeben haben. Das DMI identifiziert die Typen B und C als Unternehmen mit Familientradition. Typ A kann als Urtyp ebenfalls den Familienunternehmen zugeordnet werden. Die beiden übrigen Typen D (Mischfinanzierter Mittelstand) und E (Publikumsgesellschaft mit Fremdmanagement) weisen keine Familientradition auf und sind hier nicht weiter von Bedeutung.⁷⁵¹

Abbildung 17: Typisierung nach Becker/Ulrich

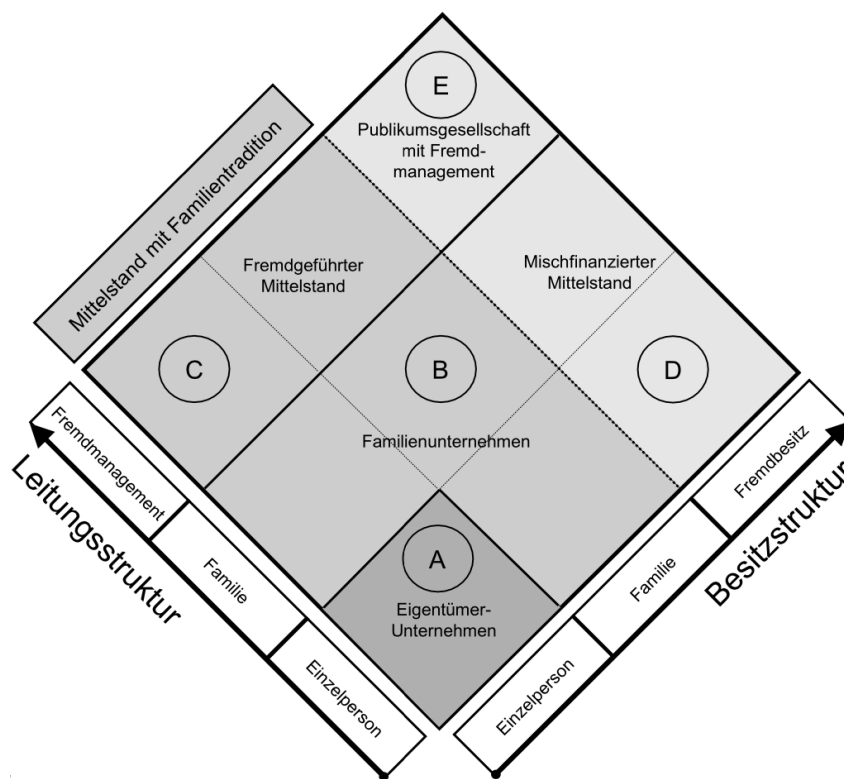


Abbildung: Becker, W., Ulrich, P. (2009), S. 5.

In Anlehnung an die Typisierung der Familienunternehmen durch das DMI findet sich eine ähnliche Einteilung nach Kalss/Oelkers. Der Schwerpunkt ihrer Untersuchung war die Nachfolgegestaltung der Familienunternehmen. Aufgrund der fehlenden Homogenität der Familienunternehmen ist für eine bessere Handhabung eine Typologisierung notwendig, wobei diese unabhängig von Rechtsform und Unternehmensgröße funktionieren muss. Als Kriterium für die Gruppeneinteilung gilt die

⁷⁵¹ Becker, W., Ulrich, P. (2009), S. 4 f.

Einflussmöglichkeit des Eigentümers auf die Gesellschaft als konstituierendes Element eines Familienunternehmens. In der Praxis gibt es bezüglich des Einflusses viele Möglichkeiten. Einerseits können Eigentum und Führung des Unternehmens zusammenfallen, auf der anderen Seite kann beides aber auch voneinander getrennt sein, indem die Familie über Kontrollgremien ihr unternehmerisches Wirken gegenüber dem von Fremdmanagern geführten Unternehmen wahrnimmt. In jedem Fall bietet sich das Eignerinteresse als Kriterium für die Kategorisierung der Familienunternehmen an. Weiter sind auch die Binnenstruktur und der Marktzugang entscheidend. Diese drei Bestimmungsfaktoren führen zur Einteilung der Familienunternehmen in drei Haupttypen: Das Einzelunternehmen, das Stammfamilienunternehmen und das fremdgeführte Familienunternehmen. Stellt man im Rahmen der Dreiteilung stärker auf den Generationenwechsel ab, so lässt sich diese anhand der Begriffe Alleinunternehmer, Geschwistergesellschaft und Vettergesellschaft beschreiben.⁷⁵² Die erste Gruppe (Einzelunternehmen) zeichnet sich durch eine homogene Eignerstruktur aus, unabhängig von einer bestimmten Rechtsform. Der Unternehmer ist alleiniger Eigentümer des Betriebs und hat zugleich auch die Leitung des Unternehmens inne. In dieser Struktur ist die Gefahr geborgen, dass eine effizienz- und renditeorientierte Unternehmensführung hinter subjektiven Zielvorstellungen des Eigentümers zurückstehen muss, wie etwa das Erhalten eines Standortes oder einer Familientradition. Im Einzelunternehmen kommt es aufgrund der Gegebenheit von Eigentümer und Geschäftsführer in einer Person zu einer höheren Risikobereitschaft als bei den anderen beiden identifizierten Typen der Familienunternehmen oder gar bei Publikumsgesellschaften. Umgekehrt folgt hieraus, dass die Vermögenssicherung vor der zeitnahen Realisierung von Gewinnen steht. So soll das Unternehmen langfristig im unabhängigen Besitz der Familie fortgeführt werden. Die Risikominimierung ist beim Typus des Einzelunternehmens von hoher Relevanz.⁷⁵³ Das (Stamm-)Familienunternehmen als zweiter Typ nach Kalss/Oelkers wird auf der Eignerseite durch mehrere Familien repräsentiert, die entweder unterschiedlichen Stämmen angehören oder eigenständige Interessen verfolgen. Aus diesem Grund bestehen auf Eigentümerseite Mehrheits- und Minderheitspositionen. Das Stammfamilienunternehmen wird von einem Eigentümer oder mehreren als Gesellschaftergeschäftsführer geleitet. Diese Gruppe des Familienunternehmens hat am wenigsten mit dem Risiko fehlender Kontrollmechanismen zu kämpfen, da die Leitung

⁷⁵² Kalss, S., Oelkers, J. (2007), S. 21 f.

⁷⁵³ Kalss, S., Oelkers, J. (2007), S. 22.

des Unternehmens beim Eigentümer liegt, er dabei aber nicht auf sich allein gestellt ist. Andererseits hat der Typus mit den Interessensgegensätzen auf der Eigentümerebene zu kämpfen, die gesellschaftsvertragliche Regelungen erforderlich machen. Um auf Veränderungen im Laufe der Unternehmensgeschichte flexibel reagieren und das Verhalten eines dominanten Eigentümers eindämmen zu können, ist an die Berücksichtigung von Minderheitsrechten und Regelungen zur Gewinnausschüttung und Thesaurierung, zur Zulässigkeit schuldrechtlicher Verträge mit Familienangehörigen, zur Abfindung bei Ausscheiden und Kündigung, sowie an eine Nachfolgeregelung zu denken.⁷⁵⁴ Der dritte Typ wird als fremdgeführtes Familienunternehmen bezeichnet, bei dem ein heterogener Gesellschafterkreis vorherrscht. In diese Kategorie fallen vor allem große Familienunternehmen, die bereits mehrere Generationenwechsel durchlaufen haben. Die familiären Beziehungen sind zum Großteil sehr locker und im Vordergrund der Interessen der Gesellschafter stehen Rendite und Effizienzziele. Die Leitung des Familienunternehmens übernehmen bei diesem Typ in erster Linie fremde Dritte als Geschäftsführer, Familienmitglieder sind hier nur vereinzelt vertreten. Bei der Gruppe der fremdgeführten Familienunternehmen ist die zentrale Problemstellung die Kontrolle der Geschäftsleitung, neben der Machtbalance der einzelnen Familienmitglieder beziehungsweise Familienstämme. Aus diesem Grund bedarf es Kontroll- und Anreizmechanismen, die oftmals in Gestalt eines Delegiertensystems (Aufsichtsrat oder Beirat) umgesetzt werden. Jedoch nähert sich das Verhältnis zwischen Eigentümer und Geschäftsführung dadurch eher der distanzierten Beziehung einer Massengesellschaft an.⁷⁵⁵ Ähnlich wie das DMI stellen auch Kalss/Oelkers auf drei Typen an Familienunternehmen ab, wobei jedoch anhand der drei Kriterien (Eignerinteresse, Marktzugang und Binnenstruktur) vorgegangen wird.

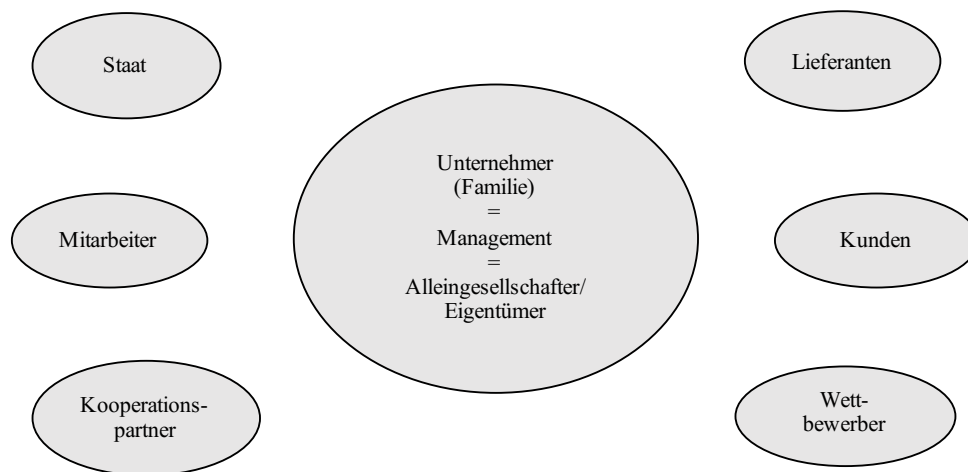
Wiedemann/Kögel unterteilen die heterogene Gruppe der Familienunternehmen in die identischen drei Typen wie Kalss/Oelkers (Einzelunternehmer, Stammes-Familienunternehmen und fremdgeführtes Familienunternehmen), die auch mit der Gruppierung nach dem DMI vergleichbar sind. Bei der Unterteilung der Familienunternehmen wird nach den Merkmalen Eignerinteresse, Binnenstruktur, Marktzugang und zusätzlich zu Kalss/Oelkers der Interessenskonstellationen vorgegangen. Die Einteilung mit den gewählten Merkmalen baut direkt auf der Typisierung nach Kalss/Oelkers auf und wird aus diesem Grund im Folgenden nur

⁷⁵⁴ Kalss, S., Oelkers, J. (2007), S. 23.

⁷⁵⁵ Kalss, S., Oelkers, J. (2007), S. 23 f.

anhand der ausschließlich von Wiedemann/Kögel gesondert genannten Punkte vertieft. Typ I (Einzelunternehmer) ist der Prototyp der Familienunternehmen, der Kaufmann klassischer Prägung. Der Typus des Einzelunternehmens entspricht dem klassischen Unternehmen, da die Entscheidungsträger in diesem Fall zugleich die Risikoträger sind. Der Einzelunternehmer als Eigner-Manager steht in der Verantwortung für die Geschäftspolitik des Unternehmens und übt alle Kontroll- und Veräußerungsrecht aus. Auf diese Weise entstehen keine Kontrollprobleme oder sogar Kontrollkosten. Typ I findet sich ausschließlich bei Unternehmen kleiner Dimension.⁷⁵⁶

Abbildung 18: Typ I - Einzelunternehmen



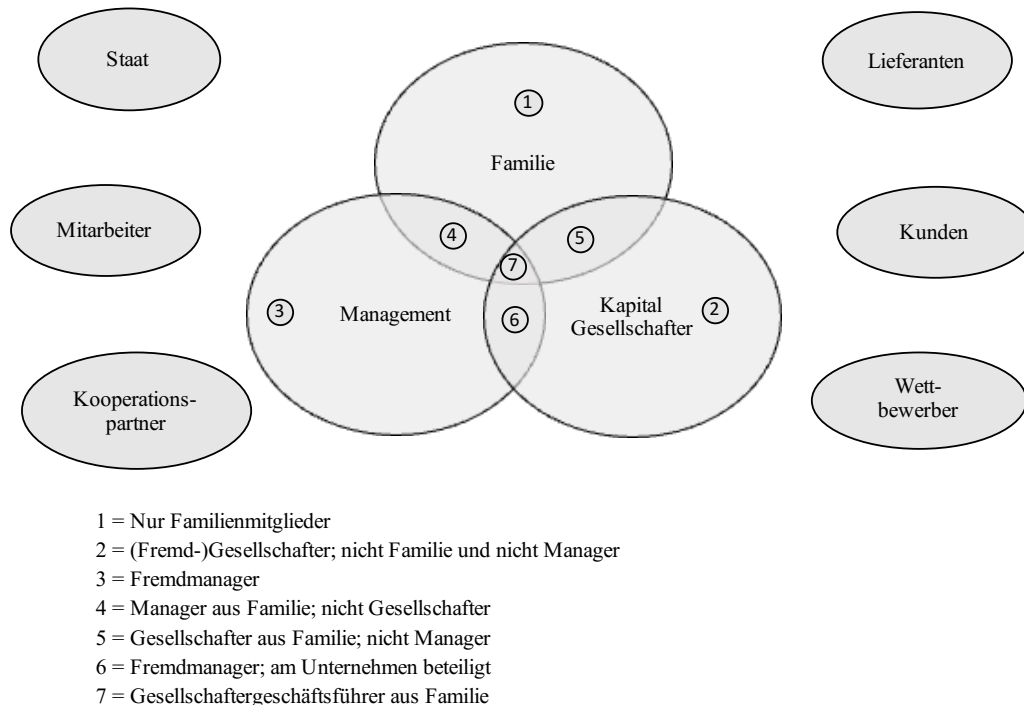
Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Wiedemann, A., Kögel, R. (2008), S. 9.

Wie bei Typ I fehlt es auch beim Ansatz des (Stammes-)Familienunternehmens (Typ II) an der Prinzipal-Agent-Beziehung zwischen Management und Eigentümer. Da der Eigner auch Manager ist, entstehen keine Kontrollprobleme auf dieser Ebene. Die Einigung der Eigentümer untereinander wird im Gesellschaftsvertrag oder in einer Poolvereinbarung festgehalten. Hauptaugenmerk dieser gesellschaftsvertraglichen Regelungen liegt auf Punkten, die dem Veränderungsrisiko unterliegen. Unter Typ III (fremdgeführtes Familienunternehmen) fallen viele große Familienunternehmen, die eine über Jahre bestehende Familientradition aufweisen. Hierzu zählen auch börsennotierte Familienunternehmen, bei denen die Mehrheit der Anteil von der Familie gehalten wird. Fremdgeführte Familienunternehmen zeichnen sich durch einen heterogenen Gesellschafterkreis aus, der unterschiedliche Interessen hat. Bei diesem Typ lässt sich das

⁷⁵⁶ Wiedemann, A., Kögel, R. (2008), S. 9.

Verhältnis zwischen Eigentümer und Manager als Prinzipal-Agent-Verhältnis bezeichnen, wie es auch bei Publikumsgesellschaften vorhanden ist.⁷⁵⁷

Abbildung 19: Typ II und III – Familienunternehmen



Eigene Abbildung; inhaltlich vgl. Wiedemann, A., Kögel, R. (2008), S. 11.

Abweichend von den bereits dargelegten Gruppierungen von Familienunternehmen basiert die einfachste Unternehmenstypologie auf einem dichotomen Ansatz, der die Familiennachfolge in den Mittelpunkt der Abgrenzungsbemühungen stellt, ähnlich dazu war auch der Schwerpunkt der Untersuchung nach Kalss/Oelkers die Nachfolgegestaltung im Familienunternehmen. Einige Autoren weisen darauf hin, dass ein Unternehmen erst zu einem Familienunternehmen wird, wenn bereits ein Generationenwechsel vollzogen wurde.⁷⁵⁸ Erst die Familiennachfolge ist Beweis für die langfristige Erhaltung des Betriebs in Familienhand. Bei einem Unternehmen in erster Generation entscheidet sich mit der Nachfolge, ob es in Familienbesitz bleibt oder durch einen Verkauf zu einem Nicht-Familienunternehmen wird.⁷⁵⁹ Daher unterscheiden einige Autoren zwischen „Lone Founder Family Firms“ und „True Family Firms“ unterschieden. Lone Founder Family Firms sind Betriebe, bei denen der Gründer als

⁷⁵⁷ Wiedemann, A., Kögel, R. (2008), S. 10.

⁷⁵⁸ Sharma, P., et al. (1997), S. 1 ff.

⁷⁵⁹ Felden, B., et al. (2019), S. 26 f.

einziges Familienmitglied präsent ist. In der Geschäftsleitung oder bei den Eigentümern findet sich kein weiteres Familienmitglied. True Family Firms auf der anderen Seite sind Unternehmen, in denen mehrere Familienmitglieder in den Reihen der Eigentümer oder im Management vertreten sind. Hierbei ist es unerheblich, ob die Mitglieder der Familie gleichzeitig im Unternehmen aktiv sind oder ob es sich um die nächste Generation handelt.⁷⁶⁰ Miller et al. (2007) zeigen in einer Studie, dass diese Differenzierung der Familienunternehmen ihre Rechtfertigung hat. Mit den empirischen Analysen der Studie kann belegt werden, dass nur Lone Founder Family Firms eine höhere Leistungsfähigkeit aufzeigen. True Family Firms schneiden sogar schlechter ab als Nicht-Familienunternehmen.⁷⁶¹

Um die Heterogenität der Unternehmensform Familienunternehmen abzubilden und zugleich eine Typisierung zu erstellen ist auch die 3-Achsen-Typologie geeignet. Die drei Achsen, auch genannt Dimensionen, stellen die drei Kriterien Inhaber, Unternehmen und Management dar, auf deren Basis es möglich ist Familienunternehmen innerhalb der Achsen zu klassifizieren.⁷⁶² Durch das Modell wird deutlich, dass Familienunternehmen normalerweise unter der dominanten Inhaberschaft einer oder mehrerer Familien stehen. Dabei hat jedes Familienunternehmen vor seiner Inhaber-, Management- und Unternehmensstruktur andere Herausforderungen zu bewältigen.⁷⁶³

⁷⁶⁰ Felden, B., et al. (2019), S. 27.

⁷⁶¹ Miller, D., et al. (2007), S. 829 ff.

⁷⁶² May, P. (2012).

⁷⁶³ Koeberle-Schmid, A., Grottel, B. (2013): S. 17 ff.

Abbildung 20: Das Drei-Dimensionen-Modell von Familienunternehmen

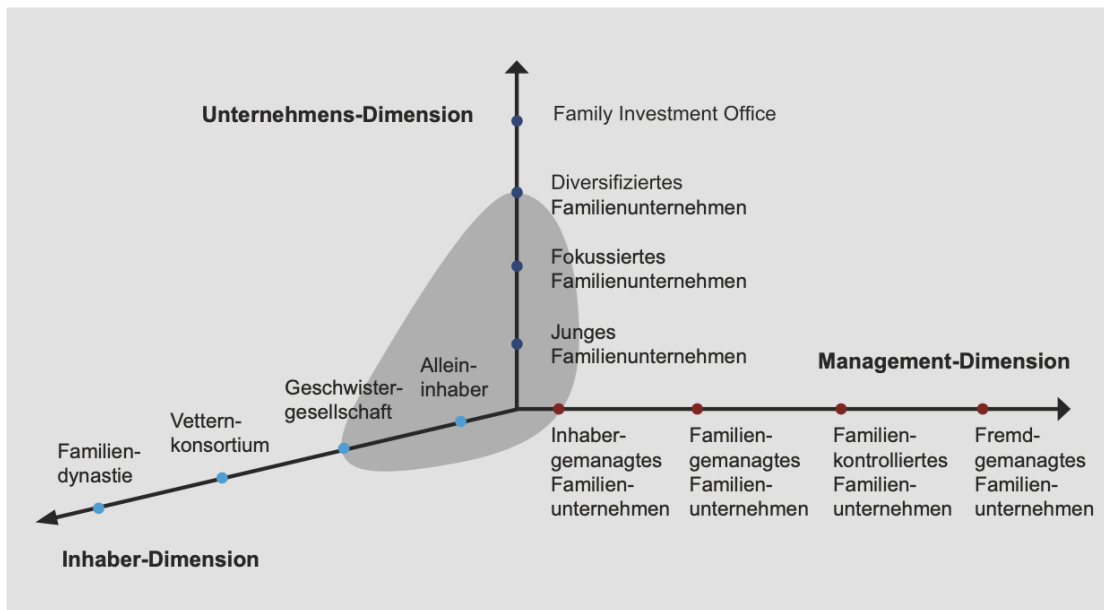


Abbildung: Vgl. May, P. (2012).

Neben den bereits genannten Gruppierungen von Familienunternehmen finden sich noch eine Vielzahl an weiteren Versuchen die Familienunternehmen in Typen einzuteilen. So haben Daily und Thompson (1994)⁷⁶⁴ eine Typologie auf Basis der Einbindung der Familienmitglieder in die Unternehmensleitung und deren Eigentumsrechte vorgenommen. Sharma (2003)⁷⁶⁵ entwirft eine Typologie, die auf den beiden Kriterien der finanziellen Ressourcen des Unternehmens und der emotionalen Bindung der Familie zum Unternehmen basiert. Problematisch an diesen und den bereits behandelten Typologisierungen ist die mangelnde theoretische Fundierung und fehlende empirische Validierung.⁷⁶⁶ Von den behandelten Einteilungen kann lediglich jene nach Lone Founder Family Firms und True Family Firms eine gewisse empirische Belegbarkeit aufweisen. Westhead und Howorth (2007)⁷⁶⁷ haben versucht den Mangel an Fundierung und Validierung zu beheben. Sie bauen ihre Typologisierung von Familienunternehmen nach den Dimensionen Eigentumsrecht (in der engen Familie, in der erweiterten Familie, außerhalb der Familie), Leitungseinbindung (familiendominiert versus fremddominiert) und Zielsetzung (familienorientierte Ziele versus finanzielle Ziele) auf. Daraus ergeben sich theoretisch sechs Gruppen von Familienunternehmen. Bei der empirischen Überprüfung zeigen die Ergebnisse der Studie, dass sich abweichend vom theoretischen

⁷⁶⁴ Daily, C., Thompson, S. (1994), S. 237 ff.

⁷⁶⁵ Sharma, P. (2003).

⁷⁶⁶ Felden, B., et al. (2019), S. 28.

⁷⁶⁷ Westhead, P., Howorth, C. (2007), S. 405 ff.

Konstrukt anstatt der sechs Typen nur vier Typen von Familienunternehmen unterscheiden lassen. Erster Typ sind die „open family firms“. Diese offenen Familienunternehmen weisen ein Anteilseigentum außerhalb der Familie auf, eine starke finanzielle Zielorientierung und eine Leitung des Unternehmens, die durch fremde Dritte dominiert wird. „Cousin consortium family firm“ oder auch das Vetternkonsortium als zweiter Typ hat Anteilseigner im weiten Kreis der Familie, dabei eine balancierte Zielorientierung zwischen familiären und finanziellen Zielen sowie eine durch die Familie bestimmte Leitungsstruktur. Der dritte Typ wird als „professional family firm“ bezeichnet. Beim professionellen Familienunternehmen besteht das Eigentum am Unternehmen in der engen Familie, die eine familiäre Zielorientierung verfolgt und auf der anderen Seite eine fremddominierte Leitung besitzt. Der vierte Typ nach Westhead/Howorth ist das „average family firm“. Das durchschnittliche Familienunternehmen, mit Anteilseigentum in der engen Familie, hat eine familiäre Zielorientierung wie auch Leitung, die durch die Familie dominiert wird. Durch die vorgenommene Typologisierung lassen sich Gruppen an Familienunternehmen abgrenzen, die spezifische Merkmalskombinationen besitzen und nicht auf eine metrische Skala beschränkt werden können.⁷⁶⁸ Bei dieser empirisch belegten Einteilung nach Westhead/Howorth lassen sich Parallelen zu den Typen nach Kalss/Oelkers und Wiedemann/Kögel herstellen.

Ein Großteil der behandelten Typologisierungen aus der Literatur orientiert sich am Wachstum des Unternehmens über die Zeit und der Unternehmerfamilie im Laufe der Nachfolge. Verbreitet ist hierbei die Unterscheidung verschiedener Entwicklungsstufen in Gestalt des Gründerunternehmens, der Geschwistergesellschaft und des Vetternkonsortiums, ähnlich zu Kalss/Oelkers und Wiedemann/Kögel. Der Dreiklang wird oft noch durch die Entwicklungsstufe Familiendynastie ergänzt. Allerdings ist die Terminologie der Einteilung missverständlich, da sie sich am Verwandtschaftsgrad der Unternehmerfamilie orientiert. Im Zusammenhang mit den Entwicklungsstufen des Familienunternehmens soll der Verwandtschaftsgrad die Zusammensetzung der Beteiligten im Unternehmen und deren persönliche Beziehung zueinander dargestellt werden und nicht der tatsächliche Verwandtschaftsgrad. Demnach ist die gewählte Terminologie eher irreführend. Neben den Entwicklungsstufen des Unternehmens wird auch anhand der Entwicklung der Unternehmerfamilie unterschieden: Kleinfamilie,

⁷⁶⁸ Felden, B., et al. (2019), S. 28.

Stammesorganisation, Mehr-Familien-Organisation und Großfamilienorganisation. Die Unterteilung gibt Aufschluss über typische Verhaltensweisen und Interessenskonflikte in der jeweiligen Entwicklungsstufe. Im Folgenden wird die Typologisierung der Entwicklungsstufen des Unternehmens und der Familie in Zusammenhang gebracht, um die typische Entwicklung eines Familienunternehmens aufzuzeigen.⁷⁶⁹

Es wird hier zwischen drei Entwicklungsstufen unterschieden. Die erste Stufe beschreibt das Gründerunternehmen beziehungsweise der Alleinherrscher. Handelt es sich um eine Unternehmensgründung, findet sich meist ein alleiniger Inhaber, der in der ersten Entwicklungsstufe eines Familienunternehmens die gesamte Organisation alleinverantwortlich leitet. Hinter dem Gründer steht seine Kleinfamilie, deren Beziehung sich durch Loyalität und Konstanz auszeichnet. Der familiäre Einfluss auf das Unternehmen geht nur vom Gründer aus. Vorteile dieser Organisationsstruktur sind effiziente und schnelle Entscheidungsfindungen wie auch eine klare Hierarchie. Die Herausforderung der ersten Entwicklungsstufe ist die Frage der Nachfolgeregelung, da für den Alleininhaber nur schwer Ersatz zu finden ist. Wird das Unternehmen nur an einen Abkömmling vermacht, so ändert sich die Organisationsstruktur nicht. Bei einer Aufteilung der Unternehmensanteile an mehrere Abkömmlinge gelangt das Familienunternehmen in die zweite Entwicklungsstufe, die Mehrheit von Gesellschaftern.⁷⁷⁰ Diese Entwicklungsstufe eines Familienunternehmens setzt das Vorherige Bestehen mehrerer Gesellschafter voraus. Um Interessen und Einfluss der Beteiligten zu vereinen, müssen gewisse Organisations- und Hierarchiestrukturen im Unternehmen installiert werden. Die Herausforderungen der zweiten Entwicklungsstufe sind es einen harmonischen Umgang zwischen den Gesellschaftern sicherzustellen und verlässliche Governance-Strukturen zu schaffen. In Stufe zwei sind mindestens zwei verschiedene Kleinfamilien als Gesellschafter am Unternehmen beteiligt. Je nach Zusammenspiel der Familien sind zwei Organisationsformen des Gesellschafterkreises zu differenzieren: Die Stammesorganisation und die Mehr-Familien-Organisation. Der zentrale Unterschied zwischen den beiden Organisationsformen ist die Kommunikationsstruktur zwischen den Gesellschaftern, die einen großen Einfluss auf die Art der Unternehmensführung und den Einfluss des einzelnen Familienmitglieds auf das Unternehmen hat. Die dritte Entwicklungsstufe des Familienunternehmens wird als Zersplitterung des Gesellschafterkreises bezeichnet. Durch jeden weiteren

⁷⁶⁹ Schmeing, T. (2018), S. 200 f.

⁷⁷⁰ Schmeing, T. (2018), S. 202 f.

Generationenwechsel wächst der Familienkreis und je nach Regelung der Nachfolge auch die Anzahl an Gesellschaftern. Je nach Größe und Zersplitterung der Familie spricht man von einem Vetternkonsortium oder sogar von einer Familiendynastie bei maximaler Zersplitterung. Je größer der Kreis der Gesellschafter wird, desto weiter verringert sich die persönliche Verbundenheit der Gesellschafter und auch das Interesse am Unternehmen. Durch die Verkleinerung der Unternehmensanteile werden diese eher zu einer Kapitalanlage. Auch aus diesem Grund ergibt sich die Herausforderung der dritten Entwicklungsstufe, die Komplexität und das Auseinanderbrechen der Unternehmerfamilie zu beherrschen.⁷⁷¹

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass schon bei der Abgrenzung des Familienunternehmens zur Publikumsgesellschaft klar wird, dass der Begriff des Familienunternehmens eine Vielzahl an unterschiedlichen Unternehmenstypen vereint. Aufgrund der fehlenden Homogenität der Familienunternehmen ist es auch nicht möglich einen klassischen Typus zu beschreiben und zu analysieren.⁷⁷² Durch die zuletzt beschriebene Einteilung der Familienunternehmen nach Entwicklungsstufen werden jedoch zwei Dinge deutlich. Zum einen zeigt sich, dass Familienunternehmen eine sehr heterogene Gruppe sind, wie schon festgestellt wurde. Zu ihnen zählen Gründungsunternehmen, Unternehmen in der Wachstumsphase und auch große Unternehmen. Zum anderen wird deutlich, dass trotz der Heterogenität alle Familienunternehmen unter dem Einfluss einer Unternehmerfamilie stehen, mit deren charakteristischen Beziehungs- und Führungsstrukturen. Solange der familiäre Verbund besteht, hat das Unternehmen den Charakter eines Familienunternehmens. Erst wenn dieser verloren geht, lässt sich das Unternehmen nicht mehr in die Typologie der Familienunternehmen einordnen.⁷⁷³ Bei all den behandelten Gruppenbildungen wird deutlich, dass trotz einer theoretischen und operationalen Weiterentwicklung eine genaue typologische Abgrenzung stets unbefriedigend bleibt, da eine allgemeingültige Typisierung nicht festgelegt werden kann.⁷⁷⁴ Typologisierungen für einen bestimmten Zweck oder eine bestimmte empirische Studie versprechen größere Einheitlichkeit und Sinnhaftigkeit.

⁷⁷¹ Schmeing, T. (2018), S. 207.

⁷⁷² Wiedemann, A., Kögel, R. (2008), S. 8.

⁷⁷³ Schmeing, T. (2018), S. 209.

⁷⁷⁴ Felden, B., et al. (2019), S. 28.

Abbildung 21: Überblick - Kategorisierung Familienunternehmen aus der Literatur

Typologie nach...	Kriterien der Einteilung	Typen FUN
Stiftung Familienunternehmen	<ul style="list-style-type: none"> • Eigentum • Kontrolle • Leitung 	<ul style="list-style-type: none"> • Familienkontrolliertes FUN • Eigentümergeführtes FUN
DMI	<ul style="list-style-type: none"> • Besitzstruktur • Leitungsstruktur 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigentümerunternehmen • Familienunternehmen • Fremdgeführter Mittelstand
Kalss/Oelkers	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenerinteresse • Marktzugang • Binnenstruktur 	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelunternehmen (Alleinunternehmer) • Stamm-Familienunternehmen (Geschwistergesellschaft) • Fremdgeführte FUN (Vettergesellschaft)
Wiedemann/Kögel	Identisch zu Kalss/Oelkers <ul style="list-style-type: none"> • Zzgl. Interessenskonstellationen 	Identisch zu Kalss/Oelkers
Miller et al.	<ul style="list-style-type: none"> • Familiennachfolge 	<ul style="list-style-type: none"> • Lone Founder Family Firms • True Family Firms → empirisch belegbar
May 3-Achsen-Modell	<ul style="list-style-type: none"> • Inhaber • Unternehmen • Management 	-
Westhead/Howorth	<ul style="list-style-type: none"> • Eigentum • Leitung • Zielsetzung 	<ul style="list-style-type: none"> • Open family firm • Cousin consortium family firm • Professional family firm • Average family firm → empirisch belegbar
Schmeing Entwicklungsstufen	<ul style="list-style-type: none"> • Entwicklung FUN • Entwicklung Unternehmerfamilie 	<ul style="list-style-type: none"> • 1. Stufe: Gründerunternehmen/ Alleinherrscher • 2. Stufe: Mehrheit von Gesellschaftern • 3. Stufe: Zersplitterung des Gesellschafterkreises

Eigene Abbildung.

5.1.2. Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen – Ein Versuch

Ziel der Typologisierung ist die Einteilung der heterogenen Gesamtheit der Familienunternehmen in homogene Untergruppen für steuerliche Zwecke. Dieser Versuch der Typologisierung beschränkt sich dabei auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer und im Besonderen auf die erbschaftsteuerliche Belastung beziehungsweise die erbschaftsteuerliche Entlastung aufgrund der Verschonungsregelungen für Familienunternehmen. Laut Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 sollen die Verschonungsregelungen vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es für Familienunternehmen typisch ist.⁷⁷⁵ Demnach ist die erbschaftsteuerliche Entlastung für Familienunternehmen als legitim anerkannt. Es stellt sich jedoch die Frage, was der Gesetzgeber und auch das Bundesverfassungsgericht unter dem Begriff Familienunternehmen versteht. In Deutschland gelten gut 90 % der bestehenden Betriebe als Familienunternehmen. Nachdem es aber keine allgemeingültige Definition des Begriffs Familienunternehmen gibt, ist es fraglich, wer genau Anspruch auf die erbschaftsteuerlichen Verschonungen haben soll und darf. Der Begriff Familienunternehmen vereint eine Vielzahl an unterschiedlichen Unternehmenstypen. Aufgrund der fehlenden Homogenität kann kein einzelner klassischer Typ des Familienunternehmens beschrieben und analysiert werden. So ist es zwar fraglich, warum sich das Erbschaftsteuergesetz nicht exakter an die Unternehmensstruktur in Deutschland anpasst, aber auch, ob eine Anpassung an verschiedene Typen von Familienunternehmen überhaupt möglich und sinnvoll ist. Das Bundesverfassungsgericht erkennt die Begünstigung der heterogenen Familienunternehmen als gerechtfertigt an, mit der Begründung, dass der Bestand der Unternehmen und die damit verbundenen Arbeitsplätze gesichert werden. Aber die Masse der Familienunternehmen weist in vielen Dimensionen ein großes Maß an Heterogenität auf, wodurch die Frage präsent wird, wie eine einheitliche, fast schon generelle Rechtfertigung, für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung von Familienunternehmen legitim sein kann. Neben der Frage der Legitimation der Verschonungsregelungen stellt sich auch die Frage nach der Ausgestaltung der Verschonungsregelungen, wie sie im Erbschaftsteuergesetz

⁷⁷⁵ Bundesverfassungsgericht (2014).

verankert sind. Machen die Begünstigungsregelungen in ihrer Ausgestaltung, vor dem Hintergrund der Heterogenität der Familienunternehmen, Sinn? Wurden die Bestandteile und Voraussetzungen der Begünstigungen aufgrund von empirischen Daten oder besonderen Gründen festgelegt? Oder sind diese rein zufällig im Gesetzgebungsprozess - zum Beispiel im Rahmen einer politischen Kompromisslösung - aufs Papier gefallen? Anhand des Versuchs einer Typologisierung der Familienunternehmen soll analysiert werden, warum die Vorschriften der Verschonungsregelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer in ihrer Ausgestaltung entsprechend bestehen. Außerdem soll im Zusammenhang mit dem erbschaftsteuerlichen Belastungsvergleich im zweiten Schritt geklärt werden, ob die erbschaftsteuerliche Privilegierung die „richtigen“ Familienunternehmen trifft, die eine Verschonung benötigen, um, wie der Rechtfertigungsgrund es fordert, den Fortbestand des Unternehmens zu schützen. Zur Lösungsfindung der aufgezeigten Fragestellungen wird in zwei Schritten vorgegangen. Für das Ziel der Untersuchung wird im ersten Schritt versucht die Familienunternehmen in homogene Gruppen zu unterteilen. Die Einteilung soll dabei vor dem steuerlichen Hintergrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer und im Besonderen in Zusammenhang mit deren Verschonungsregelungen geschehen. Diese Typologisierung wird im zweiten Schritt zur Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs herangezogen. Der Belastungsvergleich und dessen Analyse sollen Aufschluss über die zentralen Fragestellungen geben. Beantwortet werden soll, ob die Regeln der Verschonung in ihrer Ausgestaltung mit bestimmtem Grund gerechtfertigt werden können. Weiter soll beantwortet werden, ob es zu unbegründeten Belastungsdifferenzen kommt.

Für den Versuch der Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen wurde zunächst die bestehende zugehörige Literatur analysiert. In 5.1.1. (Kategorisierung der Familienunternehmen aus der Literatur) wurde bereits eine Vielzahl an Vorschlägen für mögliche Typologisierungen aufgezeigt. Jedoch ergibt die Analyse, dass keine davon steuerliche Anknüpfungspunkte verwendet oder aufweist. Die Einteilungen basieren zum Großteil auf nicht empirisch messbaren Kriterien. Für den beabsichtigten Zweck und vor dem Hintergrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind die behandelten Typologisierungen aus 5.1.1. nur in Teilen von Nutzen. Bei der Analyse der Literatur stellt sich die Frage, warum sich bis dato nicht mit der Bildung von Typen für erbschaftsteuerliche Zwecke auseinandergesetzt wurde. Eine mögliche Antwort ist, dass eine solche Gruppierung nur für den erbschaftsteuerlichen Bereich bei der Analyse der

Familienunternehmen nutzbar und nicht allgemein für steuerliche Zwecke anwendbar ist. Ruft man sich jedoch den Gesetzgebungsmarathon der Erbschaftsteuerreform 2016 und auch 2009 ins Gedächtnis, so sollte man davon ausgehen können, dass die geschaffenen Verschonungsregelungen und die immer wieder betonte Wichtigkeit des Schutzes von Familienunternehmen sich im Gesetz der Erbschaft- und Schenkungsteuer widerspiegeln. Aus diesem Grund könnte man annehmen, dass das Gesetz mit seinen Regularien auf verschiedene Merkmale, Gruppen oder Typen von Familienunternehmen eingeht, um so die Verschonungs- und Belastungswirkung zu rechtfertigen.

Die Zielsetzung der Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen für erbschaftsteuerliche Zwecke ist es, eine Grundlage für den Belastungsvergleich zu schaffen, der im zweiten Schritt durchgeführt wird. Die Typologisierung soll für den Belastungsvergleich anwendbar oder zumindest übertragbar sein. Für eine erste Annäherung an die Unterteilung der Familienunternehmen sind verschiedene Herangehensweisen und Ansätze denkbar. Auch bereits behandelte Typen aus 5.1.1.⁷⁷⁶ sind zu Teilen verwendbar. Beispielsweise zeigt die Gruppierung gemäß der Stiftung Familienunternehmen eine gute Anwendbarkeit auf. Neben den Kriterien Eigentum, Kontrolle und Leitung nimmt die Typologisierung auch eine genaue Differenzierung anhand der Beteiligten, Rechtsform und Beteiligungshöhe vor, die einer empirischen Untersuchung zugänglich ist. Jedoch stellt die Einteilung nach der Stiftung Familienunternehmen keine zwei separaten Typen dar, sondern das eigentümergeführte Familienunternehmen ist vielmehr eine Untergruppe des Haupttypen der familienkontrollierten Unternehmen. Für eine steuerliche Betrachtung ergeben sich hier kaum Anknüpfungspunkte. Generell sinnvoll und nachvollziehbar scheint jedoch die Einteilung nach Entwicklungsstufen beziehungsweise Generationenübergängen, wie sie sich in einigen behandelten Typologisierungen wiederfindet.

Als Annäherung an eine Gruppeneinteilung könnten neben einer schon bestehenden Typisierung auch empirische Daten, wie in 2.1.2. behandelt, herangezogen werden. Hierbei kann anhand der Größe, der Rechtsform und auch der Branche unterschieden werden. Bei der Größe wiederum können verschiedene Parameter herangezogen werden, wie die Anzahl der Beschäftigten im Familienunternehmen und der Jahresumsatz. Anhand der Daten aus 2.1.2. können Familienunternehmen auch aufgrund der Rechtsform in Einzelunternehmen, Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft

⁷⁷⁶ Abbildung 20, Kapitel 5.1.1.

eingeteilt werden. Wird das Hauptaugenmerk auf große Familienunternehmen gelegt, kann auch zwischen börsennotiert und nicht börsennotiert unterschieden werden.

Ein weiterer Ansatz für die Einteilung der Familienunternehmen kann auch anhand der Bilanz vorgenommen werden. Familienunternehmen haben im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen eine abweichende Bilanzstruktur.⁷⁷⁷ Bei Betrachtung der Eigenkapitalquote liegt diese bei Familienunternehmen mit im Durchschnitt 16 % deutlich unter der der Nicht-Familienunternehmen mit rund 22 %. Dies ist Folge der großen Anzahl kleiner Einzelunternehmen, die nur 14 % Eigenmittel aufweisen. Spiegelbildlich zur schwachen Eigenkapitalquote der Familienunternehmen sind die Bankverbindlichkeiten bei den Familienunternehmen mit 47 % sehr viel höher als die der Nicht-Familienunternehmen mit 31 %. Auf der anderen Seite sind bei Familienunternehmen Umsatzrendite und Cashflow-Rate erheblich höher. Dieser Effekt ist jedoch im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass das Unternehmereinkommen der kleinen Personengesellschaften im Gewinn und im Cashflow enthalten ist. Für Unternehmen der oberen Größenklassen gleichen sich diese beiden Kennzahlen für familienbestimmte und andere Unternehmen an.⁷⁷⁸

Die verschiedenen angeführten Annäherungen an eine Typologisierung der Familienunternehmen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer haben zwar ihre Berechtigung, jedoch bieten sie wenig Anknüpfungspunkte an die Steuer selbst. Um das Ziel einer Einteilung in homogene Gruppen zu erreichen, müssen zuerst Abgrenzungsmerkmale der Familienunternehmen vor dem Hintergrund des Erbschaftsteuergesetzes festgelegt werden. Ohne eine Einordnung nach Kriterien können auch im weiteren Verlauf keine Typen bestimmt werden. Aus diesem Grund wird für den Versuch der Typologisierung ein Ansatz gebildet, der sich näher an den Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes orientiert, sowie den Faktor der Familie im Unternehmen in den Fokus rückt. Ausschlaggebend für die Unternehmerfamilie und das Fortbestehen des Unternehmens ist schlussendlich die Höhe der erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Belastung. Auf dieser Grundlage wird die Einteilung vorgenommen.

Aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in Zusammenspiel mit der Gattung der Familienunternehmen ergeben sich drei Kriterien beziehungsweise drei

⁷⁷⁷ Analyse des virtuellen Familienunternehmens nach Röhl, K. (2008), S. 79 ff.

⁷⁷⁸ Röhl, K. (2008), S. 80.

Hauptabgrenzungsmerkmale für die Einteilung der Familienunternehmen: Die Rechtsform, die Größe und die Familie des Familienunternehmens.

- 1. Kriterium: Die Rechtsform -

Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird der Unternehmenswert, der als Bemessungsgrundlage entscheidend für die Höhe der Erbschaftsteuer ist, anhand des vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt. Die Rechtsform ist dabei nicht von Bedeutung. Jedoch unterscheidet das Erbschaftsteuergesetz im Rahmen der Verschonungsregelungen nach Rechtsformen. Um eine erbschaftsteuerliche Begünstigung in Anspruch nehmen zu können, muss im ersten Schritt identifiziert werden, ob das zu übertragende Vermögen begünstigungsfähig ist. Somit bildet die Einteilung nach Rechtsformen die Grundlage für die Typologisierung der Familienunternehmen. Bei Familienunternehmen kann nach 2.1.2. zwischen einem Einzelunternehmen, einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft unterschieden werden. Zusätzlich kann bei Kapitalgesellschaften noch nach der Börsennotierung differenziert werden. In § 13b Abs. 1 ErbStG wird das begünstigungsfähige Vermögen geregelt, wobei eine Orientierung an der Rechtsform für die Berechtigung einer erbschaftsteuerlichen Verschonung erfolgt.

Der BFH hat bereits am 22.05.2002 die pauschale Anknüpfung an die Rechtsform für die Bereicherung des Erwerbers als irrelevantes Kriterium kritisiert.⁷⁷⁹ Die Rechtsformabhängigkeit verstößt gegen die folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung. Der Entlastungs- und Belastungsgrund der Erbschaftsteuer hat keinen Bezug zur Rechtsform. Weiter brachte der BFH bereits 2002 an, dass das Bereicherungsprinzip der Erbschaftsteuer keine Unterscheidung verträgt, in welcher Rechtsform Vermögen übergeht und zu einer Bereicherung beim Erwerber führt. Die erbschaftsteuerliche Verschonung soll die besondere Belastung berücksichtigen, die bei der Aufrechterhaltung des Betriebs in Sozialgebundenheit entsteht. Das gesetzgeberische Ziel ist hier die Förderung von kleinen und mittleren Betrieben, die gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet sind, um so die Betriebsfortführung sicherzustellen. Ob diese Voraussetzungen für die Begünstigung gegeben sind, ist jedoch unabhängig von der Rechtsform des Betriebs. Auch wenn der sich aus der Rechtsformabhängigkeit ergebende Gestaltungsrahmen zu kritisieren ist, muss angemerkt werden, dass hiervon nicht nur in

⁷⁷⁹ Viskorf, S. (2023a), Rn. 2.

wenigen Ausnahmefällen Gebrauch gemacht wird, sondern es sich um eine gängige Gestaltungspraxis handelt.⁷⁸⁰ Entgegen der Kritik des BFH ist laut Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 die Festlegung begünstigter Vermögensarten nicht zu beanstanden.⁷⁸¹

Das Erbschaftsteuergesetz unterscheidet bei der Identifizierung von begünstigungsfähigem Vermögen zwischen den Vermögensarten land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass in den weiteren Ausführungen die Übertragung und Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ausgeklammert wird. In § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist geregelt, dass Betriebsvermögen zum begünstigungsfähigen Vermögen zählt. Das Gesetz bezieht die Begünstigung auf das ertragsteuerliche Betriebsvermögen, also das inländische Betriebsvermögen, nicht jedoch das Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften, da ein begünstigter Erwerbsvorgang nicht denkbar ist, wohl aber qualifizierte Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft.⁷⁸² Begünstigt ist demnach der Erwerb von inländischen Betriebsvermögen i.S.v. §§ 95-97 BewG, dazu zählt das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen, die Ausübung eines freien Berufs und auch Beteiligungen an einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 EStG).⁷⁸³ Erforderlich ist hierbei stets der Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils. Die Rechtsform des Einzelunternehmens schließt § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ein, hierbei muss das Betriebsvermögen mit dem ganzen Gewerbebetrieb übergehen, damit es als begünstigt gilt. Das Einzelunternehmen wird demnach verschonungsmäßig wie die Personengesellschaft behandelt.⁷⁸⁴ Bei Einzelunternehmen ist anzumerken, dass diese in der Praxis zum Großteil erbschaftsteuerfrei übertragen werden, dies trifft ebenso auf kleinere Personen- wie auch Kapitalgesellschaften zu. Als Begünstigungsgrund wird die Sozialbindung des Betriebsvermögens bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften gesehen.⁷⁸⁵ Die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften ist in jeder Größe unabhängig vom Umfang des Anteilsbesitzes begünstigt.⁷⁸⁶

⁷⁸⁰ BFH (2002) v. 22.05.2002, II R 61/99, unter B. II. 4.

⁷⁸¹ Bundesverfassungsgericht (2014).

⁷⁸² Viskorf, S. (2023a), Rn. 6.

⁷⁸³ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 42.

⁷⁸⁴ Ramb, J. (2017a), S. 3523 f.

⁷⁸⁵ Viskorf, S. (2023a), Rn. 69.

⁷⁸⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 197.

Das Gesetz zählt gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch Anteile an Kapitalgesellschaften zum begünstigungsfähigen Vermögen und unterscheidet demnach, neben Einzelunternehmen und Personengesellschaft in Form von Betriebsvermögen, auch nach der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Die Regelung zielt dabei auf Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen ab, da die in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteile grundsätzlich durch § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt sind. Scheitert Nr. 2, so können auch Anteile an Kapitalgesellschaften, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden, durch Nr. 3 begünstigt sein.⁷⁸⁷ Erst mit dem Jahressteuergesetz 1997 wurde die Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nachträglich in das Gesetz der Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgenommen. Der Gesetzgeber stand vor der Aufgabe, eine Kapitalanlage von einer unternehmerischen Beteiligung zu unterscheiden. Nur letzteres soll eine Begünstigung erfahren.⁷⁸⁸ Um dies zu erfüllen wurde eine Mindestbeteiligungsquote als Unmittelbarkeitserfordernis in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG eingeführt: „Zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital beteiligt“. Würde man auf eine Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften verzichten, entstünden Gleichheitsbedenken gegenüber den anderen begünstigten Vermögensarten. Insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH und einer Personengesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG ist ein strikter Verschonungsausschluss nicht begründbar.⁷⁸⁹ Wie auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften umschreiben die formalen Kriterien für den Begünstigungsgrund die Sozialbindung. Bei der Regelung des begünstigungsfähigen Vermögens stellt sich die Frage, ob eine erhöhte Sozialbindung zwangsläufig mit Anteilen an Kapitalgesellschaften oder mit Betriebsvermögen einhergeht.⁷⁹⁰

Die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % am Nennkapital hat der Gesetzgeber an die gesellschaftsrechtlichen Mehrheitserfordernisse für satzungsändernde Gesellschafterbeschlüsse angeknüpft und eine typische unternehmerische Beteiligung daran festgemacht, ob ein Gesellschafter nach den relevanten gesetzlichen Regelungen, wie beispielsweise dem Aktien- oder GmbH-Gesetz, satzungsändernde Beschlüsse verhindern kann. Entscheidend für die Begünstigung ist allein, ob der Erblasser oder Schenker über die erforderliche Beteiligungsquote verfügt.⁷⁹¹ Das Abstellen auf das

⁷⁸⁷ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 50.

⁷⁸⁸ Viskorf, S. (2023a), Rn. 101 ff.

⁷⁸⁹ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 181.

⁷⁹⁰ Viskorf, S. (2023a), Rn. 1 f.

⁷⁹¹ Viskorf, S. (2023a), Rn. 102.

Verhältnis beim Erblasser oder Schenker zur Bestimmung der Begünstigungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da dies dem gesamten System der Verschonungsregelungen zu Grunde liegt. Auf Erwerberseite muss kein personeller Einfluss auf das Unternehmen mehr vorhanden sein.⁷⁹² Die Höhe der Mindestbeteiligungsgrenze von mehr als 25 % hat der Gesetzgeber gewählt, um sicherzustellen, dass der Anteilseigner unternehmerisch in der Gesellschaft eingebunden ist und eine bloße Geldanlage ausscheidet. Anhand der Mindestbeteiligung wird eine Differenzierung zwischen förderungswürdigen Anteilen vorgenommen. Bei einer Beteiligung von über 25 % ist die Annahme einer unternehmerischen Einbindung des Anteilsinhabers vertretbar. Darunter wird das Eigeninteresse am Bestand und Erhalt des Betriebs verstanden. Diese Vermutung liegt im Rahmen des gesetzgeberischen Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums.⁷⁹³ Die Festlegung einer Mindestbeteiligung ist außerdem durch die Typisierungs- und Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Es wird davon ausgegangen, dass die Feststellung einer konkreten Relevanz kleiner Beteiligungshöhen die Finanzämter und Gesellschaften unverhältnismäßig belastet.⁷⁹⁴ Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Streubesitz unterscheidet sich nicht wesentlich von der unentgeltlichen Übertragung sonstigen Vermögens, die nicht von der Steuer verschont wird.⁷⁹⁵ Bei der Begünstigungsfähigkeit geht es insoweit allein um die Abschichtung förderungswürdigen unternehmerischen Vermögens von nicht förderungswürdigem privatem Vermögen, insbesondere von bloßem Geldanlagevermögen.⁷⁹⁶ Gemäß dem Bundesverfassungsgericht vom 07.11.2006 ist die Mindestbeteiligungsquote verhältnismäßig im engeren Sinn und die Quote als nicht unplausibel anzusehen. Die als Differenzierungsgrund für die Begünstigung vermuteten Vorteile der unternehmerischen Einbindung der Anteile über 25 % haben hinreichend Gewicht, um die Ungleichbehandlung mit den Anteilen unter dieser Quote zu rechtfertigen.⁷⁹⁷ Dies gilt im Besonderen vor dem allgemeinen maßgeblichen Rechtfertigungsgrund für die Verschonung bei der Unternehmensnachfolge, da hier die Gefährdung der Liquidität und der Arbeitsplätze des Unternehmens befürchtet wird. Zwar ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Unternehmensteuer und belastet in erster

⁷⁹² Bundesverfassungsgericht (2014).

⁷⁹³ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 182 ff.

⁷⁹⁴ Bundesverfassungsgericht (2014).

⁷⁹⁵ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 182.

⁷⁹⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 194.

⁷⁹⁷ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 185.

Linie die Gesellschafter, jedoch ist die besondere Struktur der Familienunternehmen und insbesondere die Bindung der Familie zum Betrieb anders einzustufen als bei Publikumsgesellschaften. Das dritte Kriterium Familie, wird darauf näher eingehen. Minderheitsgesellschafter werden beispielsweise keinen maßgeblichen Einfluss auf die Ausschüttung von Gewinnanteilen zur Begleichung der Steuerschuld der Gesellschafter nehmen und daher auch keine Betriebsgefährdung auslösen können. Damit bleibt weiterhin die grundlegende Frage bestehen, warum die Erbschaft- und Schenkungsteuer an den Erblasser/Schenker und nicht an den Erben/Beschenkten anknüpft. Dies entspricht wiederum dem Förderungszweck, dass Anteile, die nur der Kapitaleinlage dienen, von der Begünstigung auszuschließen sind. Dies wird auch durch die Verwaltungsvermögensquote, als Voraussetzung für begünstigtes Vermögen, deutlich. Nur produktives, unternehmerisches Vermögen kann zu begünstigtem Vermögen werden.⁷⁹⁸ Dennoch ist es nicht auszuschließen, dass Anteile unter 25 % einen Bezug zum Unternehmen haben, wie es insbesondere bei Familienunternehmen der Fall sein kann, sich der Anteil jedoch je Generationenfolge verringert hat. Diesem Fall trägt das Gesetz bereits Rechnung und hat in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG das Pooling von Anteilen eingeführt.⁷⁹⁹

Aufgrund der Mindestbeteiligungsquote sind Anteilseigner einer Personengesellschaft besser gestellt als jene von Kapitalgesellschaften. Die 25 %-Regelung wurde eingerichtet, dass ab diesem Beteiligungsanteil eine Gleichbehandlung von Kapitalanlagevermögen mit der Beteiligungen an Personengesellschaften zu erreichen, um deren Besserstellung zu vermeiden.⁸⁰⁰ Das Bundesverfassungsgericht hat die generelle Begünstigung des Erwerbs von Anteilen an einer Personengesellschaft, ohne Mindestbeteiligungsquote, mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar erklärt.⁸⁰¹ Durch den Verzicht auf eine Mindestquote als Voraussetzung für die Begünstigung von Anteilen an Personengesellschaften bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er bei jeglicher Höhe der Gesellschaftsbeteiligung das unternehmerische Vermögen als förderungswürdig und nicht als Geldanlage ansieht.⁸⁰² Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts bewegt sich der Gesetzgeber im Rahmen seines Einschätzungs- und Typisierungsspielraums. Die Grundlage für die Ungleichbehandlung der Vermögensarten befand sich bis zum in Kraft treten des

⁷⁹⁸ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 187.

⁷⁹⁹ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 192.

⁸⁰⁰ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 191.

⁸⁰¹ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 40.

⁸⁰² BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 198.

Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) am 01.01.2024 in der unterschiedlichen zivilrechtlichen Behandlung des Vermögens von Personen- und Kapitalgesellschaften.⁸⁰³ Bei Personengesellschaften wurde das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet. Sie galten zivilrechtlich als Gesamthandsgemeinschaften, wobei das Vermögen allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zuzurechnen ist (Gesamthandsvermögen).⁸⁰⁴ Die Rechtsform der Personengesellschaft stellt auch trotz MoPeG regelmäßig auf eine höhere unternehmerische Einflussnahme und Haftung ab. Der Gesetzgeber geht typisierend davon aus, dass die Einbindung eines Inhabers von Anteilen an einer Personengesellschaft in das Unternehmen, zumindest aber seine Nähe zu unternehmerischen Entscheidungen, dem Regelfall entspricht. Dieses Konstrukt wird im steuerlichen Kontext als Mitunternehmerschaft gemäß § 15 EStG bezeichnet. Hierbei trägt der Gesellschafter einer Personengesellschaft das Risiko und die Initiative der Gesellschaft mit, unabhängig von der Größe seines Anteils. Angesichts dieser stärker personalisierten Struktur der Personengesellschaften liegt die unterschiedliche Behandlung im Rahmen der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis. Hier gibt der Gesetzgeber einen Teil der Typologisierung schriftlich im Gesetz vor, der so auch für die Gruppenbildung verwendet wird.⁸⁰⁵

Wie bereits angeschnitten, können Familienunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft die Mindestbeteiligungsquote oft nicht erfüllen. Zur Abmilderung der Benachteiligung von Kapitalgesellschaften aufgrund dieser Vorschrift nahm der Gesetzgeber 2009 die Möglichkeit eines Pooling der Anteile auf, da Familienunternehmen ein deutliches Gegengewicht zu Publikumsgesellschaften darstellen. So soll der bestimmende Einfluss der Familie im Unternehmen erhalten bleiben.⁸⁰⁶ Diese Regelung des Erbschaftsteuergesetzes knüpft an das dritte Kriterium der Typologisierung, die Familie im Unternehmen, an. Beim Familienpool müssen die Voraussetzungen einer Verfügungsbeschränkung und einer Stimmrechtsbindung erfüllt sein. Durch den Pool wird aus zivilrechtlicher Sicht, wie bei der Form einer Personengesellschaft, eine Gesamthandsgemeinschaft kreiert, die nur gemeinsam über das Vermögen im Pool verfügen kann, die Anzahl der Beteiligten ist nicht von Relevanz.

⁸⁰³ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 40.

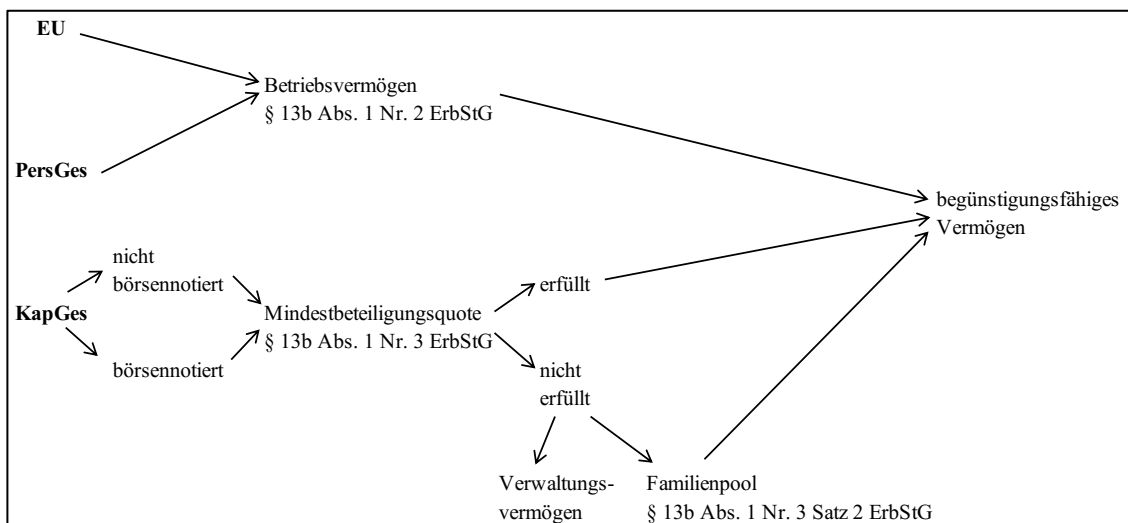
⁸⁰⁴ Juhn Partner (2021).

⁸⁰⁵ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 198.

⁸⁰⁶ Viskorf, S. (2023a), Rn. 122.

Durch den Familienpool wird die Erreichung der Mindestbeteiligungsquote für Kapitalgesellschaften sichergestellt und somit die Qualifizierung als begünstigungsfähiges Vermögen. Unter der Voraussetzung, dass der Verwaltungsvermögenstest bestanden wird, gilt das Vermögen als begünstigt und die Erben des Familienunternehmens können von den Verschonungsvorschriften des Erbschaftsteuergesetzes Gebrauch machen. Jedoch ist eine Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform nicht zu allen Begünstigungen zugelassen.

Abbildung 22: Prozessdiagramm – 1. Kriterium: Rechtsform



Eigene Abbildung.

- 2. Kriterium: Die Größe -

Durch das erste Kriterium der Rechtsform teilt die Typologie die Gesamtheit der Familienunternehmen nach der Rechtsform ein, um anhand dieser im ersten Schritt die Begünstigungsfähigkeit des Vermögens festzustellen. Das zweite Kriterium unterteilt die Familienunternehmen mit begünstigungsfähigem Vermögen anhand der Größe in begünstigtes Vermögen und nicht begünstigtes Vermögen ein. Das Kriterium der Größe ist in mehrerlei Hinsicht essenziell, da es entscheidend für die Höhe der Steuerlast ist. Damit aus begünstigungsfähigem Vermögen auch begünstigtes Vermögen werden kann, braucht es zwei erfüllte Voraussetzungen. Als Grundlage für die Anwendung des Kriteriums Größe muss der Unternehmenswert und das Verwaltungsvermögen berechnet werden, um feststellen zu können, ob das Vermögen auch als begünstigt gelten kann.

Im ersten Schritt wird der gemeine Wert des Unternehmens anhand der Bewertungsmethode des vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 200 BewG

bestimmt.⁸⁰⁷ Im Falle einer börsennotierten Kapitalgesellschaft wird diese mit ihrem niedrigsten Kurswert am Bewertungsstichtag angesetzt. Das vereinfachte Ertragswertverfahren stützt sich für die Berechnung des Ertragswerts auf Positionen des Jahresabschlusses (Bilanz und GuV) und wird anhand des zukünftig nachhaltig realisierbaren Jahresertrag durchgeführt, wobei der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag gemäß § 201 Abs. 1 BewG die Bewertungsgrundlage für die Ermittlung des nachhaltigen Jahresertrags bildet. Gemäß § 201 Abs. 2 BewG wird dieser aus den gleichermaßen gewichteten Betriebsergebnissen der drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre abgeleitet. Beim Betriebsergebnis ist vom Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auszugehen, der in der Folge um bestimmte Positionen adjustiert wird, um so den nachhaltigen von aperiodischen Geschäftsvorfällen bereinigten Jahresertrag zu erhalten (§ 202 Abs. 1 BewG). Hierzu gehören beispielsweise die Hinzurechnung von Sonderabschreibungen, Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder Kürzungen um einmalige Veräußerungsgewinne. Der ermittelte Jahresbetrag wird mit dem Kapitalisierungsfaktor von 13,75 multipliziert, sodass sich der vereinfachte Ertragswert ergibt. Diesem sind nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen, um zum gemeinen Wert zu gelangen.⁸⁰⁸ Unter die Hinzurechnung fallen auch junge Wirtschaftsgüter, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden. Bei einer geplanten Vermögensübertragung sollte dies berücksichtigt werden, damit sich der Unternehmenswert nicht unnötig erhöht. Junge Wirtschaftsgüter können in diesem Fall den Wert des Unternehmens beeinflussen und diesen nach oben treiben, was wiederum eine Auswirkung auf die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsmöglichkeiten hat.⁸⁰⁹

Für die Ermittlung des Unternehmenswerts gemäß dem vereinfachten Ertragswertverfahren ist es für das Familienunternehmen ausschlaggebend, in welcher wirtschaftlichen Situation es sich zum Zeitpunkt der Bewertung befindet. Der Stichtag der Steuerentstehung ist zugleich der Bewertungsstichtag, in dem der aktuelle Wert der Vermögensgegenstände ermittelt wird. Dies ist im Falle einer Erbschaft der Todeszeitpunkt des Erblassers und im Falle einer Schenkung die Ausführung der Zuwendung. Unternehmen können je nach wirtschaftlicher Gesamtsituation, Wettbewerb

⁸⁰⁷ Vgl. Kapitel 2.2.1.4.

⁸⁰⁸ Bruckmeier, G., et al. (2017), S. 678 f.

⁸⁰⁹ Bruckmeier, G., et al. (2017), S. 682.

und weiteren äußeren wie auch inneren Einflüssen Wertschwankungen unterliegen.⁸¹⁰ Für den Zweck einer geringeren Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung ist es im Zuge der vorweggenommenen Nachfolgegestaltung im Sinne einer Schenkung eine Möglichkeit, sich diese Wertschwankungen zunutze zu machen und in einer schlechteren wirtschaftlichen Situation die Übertragung und entsprechende Bewertung vorzunehmen. Nach Ermittlung des Unternehmenswerts als erste Grundlage für das Kriterium der Größe, muss als zweite Grundlage das Verwaltungsvermögen berechnet werden. Das Verwaltungsvermögen ist eine zentrale Größe.⁸¹¹ Begünstigungsfähiges Vermögen ist begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den Nettowert des Verwaltungsvermögens übersteigt, das um den Wert des unschädlichen Verwaltungsvermögens gekürzt wird. Zum schädlichen Verwaltungsvermögen und demnach nicht abziehbar, gehört das junge Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb zum Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zurechenbar ist, gleiches gilt für junge Finanzmittel. Dadurch soll gesichert werden, dass nur Betriebe verschont werden, deren Betriebsvermögen überwiegend aus Produktivvermögen besteht. Das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG wird in drei Stufen berechnet. Die erste Stufe umfasst alle Verwaltungsvermögensgegenstände nach § 13b Abs. 4 Nr. 1-4 ErbStG. Stufe zwei berechnet die Finanzmittel. Zahlungsmittel (u.a. Guthaben Bankkonto, Steuererstattungsansprüche und Forderungen) werden hinzugerechnet, wobei Schulden (u.a. Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Steuernachforderungen) abgezogen werden. Zur Bestimmung des Saldos des Verwaltungsvermögens in Stufe drei, werden die Ergebnisse aus Stufe eins und zwei addiert.⁸¹² In der Praxis liegt das Problem des Verwaltungsvermögens in seiner Berechnung und ergibt sich zum einen daraus, dass nicht alle Schulden bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens abziehbar sind (§ 13b Abs. 6 ErbStG). Darin liegt ein Fehler der Ausgestaltung.⁸¹³ Zum anderen liegt das Problem des Verwaltungsvermögens im Zusammenhang mit dem 90 % - Test darin, dass je nach Branche des Familienunternehmens der Anteil an Fremdkapital oder Eigenkapital unterschiedlich hoch ist. So haben beispielsweise Baumärkte einen hohen Warenbestand und es kommt dazu, dass diese den 90 % - Test des Verwaltungsvermögens reißen und demzufolge das gesamte Vermögen als nicht begünstigt gilt. Familienunternehmen, die beispielsweise im

⁸¹⁰ Thumbs, Werner; persönliche Kommunikation 20.11.2023.

⁸¹¹ Vgl. Kapitel 2.2.2.1.1.

⁸¹² Ramb, J. (2017a), S. 3525 f.

⁸¹³ Loritz, Karl-Georg; persönliche Kommunikation 24.10.2023.

Lebensmittelhandel tätig sind, haben fast keinen Warenbestand und demnach wenig Fremdkapital. Hier besteht in der Praxis wenig Sorge den 90 % - Test des Verwaltungsvermögens nicht zu bestehen.⁸¹⁴ Wie diese kurze Ausführung schon zeigt, verstößt der 90 % - Test gegen die wirtschaftliche Realität. Möglicherweise wird dieser den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht standhalten können. Diesbezüglich liegt gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster Revision beim BFH vor. Im Verfahren am Finanzgerichts Münster war es streitig, ob eine Begünstigung für übertragenes Betriebsvermögen gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ausgeschlossen ist, weil danach im zu entscheidenden Fall rechnerisch das Verwaltungsvermögen mehr als 90 % des gemeinen Werts des begünstigten Vermögens beträgt. Das Urteil vom 24.11.2021 legt die Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ihrem Normzweck entsprechend im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend einschränkend aus, dass der 90 % - Test in den Fällen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG dann nicht zur Anwendung kommt, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft ihrem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen Tätigkeit dient. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der 90 % - Test unterbleibt.⁸¹⁵

Sind die beiden Grundlagen (Unternehmenswert und Verwaltungsvermögen) ermittelt und wird der 90 % - Test erfüllt, so gilt das Vermögen als begünstigt. Von dieser gegebenen Grundsituation wird für die weiteren Ausführungen ausgegangen. Begünstigtes Vermögen kann in den Genuss einer erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Verschonung kommen. An dieser Stelle kommt das zweite Kriterium der Typologisierung zum Einsatz, die Größe im Sinne von begünstigtem Vermögen. Das Erbschaftsteuergesetz schreibt bei der Anwendung der Verschonungsregelungen zwei Grenzen der Höhe des zu übertragenden begünstigten Vermögens vor. Die erste Grenze ist mit 26 Mio. Euro begünstigtem Vermögen in § 13a Abs. 1 ErbStG verankert. Laut Gesetz sind bis zu diesem Schwellenwert die Verschonungsregelungen der Regel- und Optionsverschonung anwendbar. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 hat die Verschonung und auch deren Rechtfertigung als verfassungsmäßig legitimiert anerkannt. Das gesetzgeberische Ziel ist die Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen.⁸¹⁶ Jedoch sah das Bundesverfassungsgericht die Notwendigkeit, eine Grenze zwischen mittleren und großen Vermögen einzurichten. So wurde mit der Erbschaftsteuerreform 2016 die Grenze für Großerwerbe in Höhe von mehr als 26 Mio. Euro eingeführt. Die Grenze

⁸¹⁴ Thumbs, Werner; persönliche Kommunikation 20.11.2023.

⁸¹⁵ FG Münster (2021) v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb i.V.m. BFH (2023) v. 13.09.2023, II R 49/21.

⁸¹⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 181.

bezieht sich auf begünstigtes Vermögen.⁸¹⁷ Um dies zu bestimmen, muss im Vorhinein der Unternehmenswert und das Verwaltungsvermögen berechnet werden. Die 26 Mio. Euro sind eine Prüfschwelle, die durch Übertragung auf mehrere Erwerber vervielfältigt werden kann.⁸¹⁸ Zur Prüfung des Schwellenwerts sind mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe begünstigten Vermögens zusammenzurechnen. Diese sind dabei mit ihrem früheren Wert zu berücksichtigen.⁸¹⁹ Die Höhe der Grenze für Großerwerbe sollte so festgelegt werden, dass die Prüfung nicht strukturell leerläuft und eine gewisse Anzahl an Erwerbern erfasst. Im Gesetzgebungsverfahren zur Reform 2016 wurde die Erbschaftsteuerstatistik 2012 und 2013 herangezogen. Damals lagen 1,5 % bis 1,7 % der Erwerbe begünstigten Vermögens oberhalb von 20 Mio. Euro, konkret weniger als 200 Fälle pro Jahr. Vor diesem Hintergrund schätzt der Gesetzgeber, dass nur etwa 1 % der Erwerbe begünstigten Vermögens oberhalb von 26 Mio. Euro liegen.⁸²⁰ Außerdem orientiert sich die Grenze an den bisherigen Tarifvorschriften des Erbschaftsteuergesetzes, der höchste Steuersatz findet ab 26 Mio. Euro Anwendung (§ 19 ErbStG). Der Gesetzgeber geht lediglich bei Erwerben bis zu einem Wert von 26 Mio. Euro typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die Betriebe und deren Beschäftigung aus. Die Schätzung des Gesetzgebers der Anzahl der Fälle über der Grenze ist jedoch schwer nachvollziehbar. Im Jahr 2013 waren 1,5 % der Erwerbe begünstigten Vermögens über 20 Mio. Euro, dies sind 186 Erwerbe. Somit sind 1 % für das Jahr 2013 128 Erwerbe, die über 26 Mio. Euro liegen. Die Betrachtung auf Jahresebene ist nicht entscheidend, sondern wie viele Fälle insgesamt über 26 Mio. Euro liegen. In einer Studie der Stiftung Familienunternehmen⁸²¹ wurden insgesamt 134.000 Familienunternehmen betrachtet, davon wiesen 10.571 Betriebe einen Wert über 26 Mio. Euro auf. Geht man auf dieser Grundlage von 1 % Übertragungen pro Jahr aus, so betrifft dies 130 Familienunternehmen. Nachdem aber Unternehmen im Durchschnitt alle 30 Jahre übergeben werden, muss man in den nächsten 30 Jahren mit 3.900 Erwerben über 26 Mio. Euro rechnen. Die Zahl reduziert sich entsprechend, da es bei der erwerbsbezogenen Betrachtung auf den jeweiligen Anteilswert eines jeden Nachfolgers ankommt. Auch nach dieser Reduktion ist immer noch eine signifikante Gruppe an Familienunternehmen betroffen. Hinzu kommt, dass

⁸¹⁷ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 69.

⁸¹⁸ Schmidt, V., Leyh, U. (2017), Rn. 296.

⁸¹⁹ R E 13a.2 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

⁸²⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 67.

⁸²¹ Hentze, T. (2015), S. 11.

sich aufgrund der Bewertungsmethode und durch den Kapitalisierungsfaktor von 13,75 bereits bei Betrieben ab einem Jahresertrag von 1,89 Mio. Euro ein Unternehmenswert von 26 Mio. Euro ergibt. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil die Grenze von 26 Mio. Euro nicht vorgegeben. Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Höhe der Grenze kontrovers diskutiert.⁸²²

Sollte das begünstigte Vermögen je Erwerber die 26 Mio. Euro Grenze überschreiten, so kann die Regel- und Optionsverschonung nicht mehr angewendet werden und es entsteht eine erhebliche steuerliche Mehrbelastung. Das Gericht hat zwar erkannt, dass das Risiko einer gemeinwohlschädlichen Besteuerung von Großerwerben aufgrund des normalerweise vorhandenen Vermögens des Erwerbers geringer, jedoch der Schaden im Fall einer finanziellen Überforderung im Hinblick auf die Anzahl von Arbeitsplätzen ungleich höher ist.⁸²³ Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit der Erbschaftsteuerreform 2016 auch Verschonungsmodelle für Großerwerbe eingeführt.⁸²⁴ Bei Überschreitung der Höchstgrenze laut § 13a Abs. 1 ErbStG greift die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG. Dieser kann der Erwerber durch vorrangigen Antrag nach § 13c Abs. 1 oder 2 ErbStG ausweichen.⁸²⁵ Der abschmelzende Verschonungsabschlag stellt im Kern eine Umgehung der Bedürfnisprüfung über der Grenze von 26 Mio. Euro dar und bietet auch für höhere Vermögen eine Begünstigung der Steuerlast. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 lässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum bei der Abgrenzung von Großerwerben. Dadurch, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit einer Förderhöchstgrenze (ohne Bedürfnisprüfung) einräumt, verdeutlicht es, dass eine Bedürfnisprüfung nicht für zwingend notwendig angesehen wird. Durch den abschmelzenden Verschonungsabschlag wird der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Genüge getan, für große Unternehmen höhere Anforderungen an eine anteilige Verschonung zu stellen. Durch das Abschmelzmodell wurde auch eine bürokratiearme Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung geschaffen.⁸²⁶ Für die Anwendung des gleitenden Abzugsbetrags muss der Erwerber einen Antrag stellen. Dieser kann nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens gestellt werden und schließt die

⁸²² Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 67 ff.

⁸²³ Wissenschaftliche Dienste (2020), S. 6.

⁸²⁴ Vgl. Kapitel 2.2.2.2.

⁸²⁵ Jülicher, M. (2024a), Rn. 1.

⁸²⁶ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 69 f.

Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung für dieses Vermögen aus. Die 26 Mio. Euro Grenze wirkt wie eine Freigrenze, wird diese überschritten, findet die Abschmelzung des Verschonungsabschlags auf den ganzen Erwerb des begünstigten Vermögens Anwendung. Das Abschmelzmodell schreitet in vollen 750.000 Euro voran. Der Verschonungsabschlag verringert sich um einen Prozentpunkt je volle 750.000 Euro, um die die Grenze von 26 Mio. Euro überschritten wird. Der Abschlag der Regel- und Optionsverschonung (85 % und 100 %) ist somit bis zu einem begünstigten Vermögen von 26.749,99 Euro anwendbar, da die vollen 750.000 Euro nicht überschritten sind.⁸²⁷ Gegenüber dem Regierungsentwurf wurde der abschmelzende Verschonungsabschlag nochmals reduziert. Der Regierungsentwurf zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sah eine Abschmelzung um einen Prozentpunkt je 1,5 Mio. Euro Übertragungswert bis zur Grenze von 116 Mio. Euro vor, inklusive eines Mindestverschonungsabschlags von 20 % beziehungsweise 35 %.⁸²⁸ Die absolute Obergrenze der Abschmelzung liegt nun im Regelfall bei einem Erwerb von 89,75 Mio. Euro. Bei der Vollverschonung endet die Abschmelzung gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG bei einem Erwerb von 90 Mio. Euro. Hier ergibt sich bei einem Anteilswert von 90 Mio. Euro noch einen Abschlag von 15 %. Erst bei 101 Mio. Euro betrüge der Abschlag null. Da aber auch im Fall der Optionsverschonung die gleiche Obergrenze gelten soll wie bei der Regelverschonung, sieht das Gesetz die Kappung des theoretischen restlichen Verschonungsabschlag auf null vor. Ab der Größenordnung von über 90 Mio. Euro begünstigtes zu übertragendes Vermögen kann gemäß Gesetz nur noch die Verschonungsregelung der Verschonungsbedarfsprüfung angewendet werden.⁸²⁹ Die Regelung des abschmelzenden Verschonungsabschlags gewährleistet, dass für kleinere und mittlere Unternehmen mit einem Wert leicht über 26 Mio. Euro kaum eine Mehrbelastung entsteht.⁸³⁰ Neben dem Abschmelzmodell ist nach der Überschreitung der 26 Mio. Euro Grenze auch die Verschonungsbedarfsprüfung auf das begünstigte Vermögen anwendbar. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 eine Verschonungsbedarfsprüfung für Großerwerbe gefordert. Diese wurde mit der Reform 2016 in § 28a ErbStG neu in das Gesetz aufgenommen. Anders als der abschmelzende

⁸²⁷ Jülicher, M. (2024a), Rn. 4 ff.

⁸²⁸ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 72.

⁸²⁹ Jülicher, M. (2024a), Rn. 7.

⁸³⁰ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 70.

Verschonungsabschlag hat die Bedürfnisprüfung keine Höchstgrenze und ist so auch für Vermögen über 90 Mio. Euro nutzbar.⁸³¹ Der Erwerber kann durch die Bedürfnisprüfung noch einen Steuererlass erreichen, wenn er den entsprechenden Antrag stellt und dabei nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.⁸³² Die Prüfung des verfügbaren Vermögens bezieht das mit der Erbschaft oder Schenkung mit übertragene sowie das im Zeitpunkt der Steuerentstehung beim Erwerber bereits vorhandene Vermögen und nicht zum begünstigten Vermögen gehörende Vermögen zu 50 % mit ein. Bereits vorhandenes begünstigtes Betriebsvermögen zählt nicht zum verfügbaren Vermögen. Hier gilt das Rechtfertigungsziel der Verschonung, die Beschäftigung und die Betriebe zu bewahren. Ist ausreichend verfügbares Vermögen vorhanden, scheidet eine Verschonung aus und die auf das begünstigte Vermögen anfallende Steuer ist grundsätzlich zu entrichten. Es wird eine erwerberbezogene Besteuerung des Vermögensanfalls zugrunde gelegt und der Erwerber ist Schuldner der Steuer (Erbschaft- und Schenkungsteuer ist keine Unternehmensteuer). Als Bedingung der Bedürfnisprüfung müssen die Vorschriften der Optionsverschonung im Hinblick auf Lohnsummenregelung und Behaltensfrist eingehalten werden.⁸³³ Ob in der Praxis Familienunternehmen neben dem Betriebsvermögen auch ihr gesamtes Privatvermögen offenlegen bleibt zu bezweifeln. Die Grenze für Großerwerbe kann sich bei Familienunternehmen durch die vorrangige Anwendung des Vorwegabschlags erhöhen. Durch den Vorwegabschlag in seiner vollen Höhe von 30 % kann die Freigrenze von 26 Mio. Euro auf 37,14 Mio. Euro steigen. Die 90 Mio. Euro Grenze erhöht sich auf 128,2 Mio. Euro Unternehmenswert bei der Regelverschonung und auf 128,6 Mio. Euro bei der Optionsverschonung. Da die Freigrenze mit 26 Mio. Euro zu niedrig erscheint, stellt in diesem Fall der Vorwegabschlag ein angemessenes Korrektiv dar.⁸³⁴ Aufgrund der Voraussetzungen ist der Vorwegabschlag in der Praxis kaum einsetzbar. Die konkrete Ausgestaltung der Regelung ist kompliziert und es kann selbst einem auf Langfristigkeit, Unabhängigkeit und Familienzusammenhalt angelegten Familienunternehmen nicht empfohlen werden, den Gesellschaftsvertrag an die Vorgaben des Gesetzes anzupassen, da die Bedingungen realistischweise über den erforderlichen Zeitraum von 22 Jahren kaum erfüllt werden

⁸³¹ Jülicher, M. (2024b), Rn. 1.

⁸³² Jülicher, M. (2024b), Rn. 4.

⁸³³ Wiebe, T., Fetzer, N. (2017), S. 88 f.

⁸³⁴ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 63.

können. Dass ein Unternehmen sie bereits vor der Einführung der Regelung erfüllt hat, ist zu bezweifeln.⁸³⁵ Bringt man hier das erste Kriterium der Rechtsform ins Spiel, so können Einzelunternehmen und auch Aktiengesellschaften nicht von der Wirkung des Vorwegabschlags als Erhöhung der Freigrenze profitieren, da diese Rechtsformen von der Anwendung des Vorwegabschlags ausgeschlossen sind.⁸³⁶

Für die Verschonung von begünstigtem Vermögen bis 26 Mio. Euro wird die Regel- oder die Optionsverschonung herangezogen. Bei der Begünstigung durch diese Modelle ist zu beachten, dass eine Behaltensfrist und eine Lohnsummenregelung einzuhalten sind. Bei Verstoß gegen diese Vorschriften kommt es zu einer rückwirkenden Nachversteuerung des Vermögens. Das Abschmelzmodell basiert auf den gleichen Bedingungen wie die Regel- beziehungsweise Optionsverschonung und auch bei Anwendung der Bedürfnisprüfung ist eine Behaltensfrist sowie eine Lohnsummenregelung zu beachten. Die Höhe der Lohnsumme orientiert sich an der Zahl der Mitarbeiter und ist in Zusammenhang mit der Behaltensfrist zu sehen. Die Anzahl der Mitarbeiter, die Höhe der Lohnsumme und die Länge der Behaltensfrist stellen weitere Bestandteile des Kriteriums Größe dar und sind für die erfolgreiche Begünstigung essenziell. Wird die Lohnsumme nicht über die vorgeschriebene Behaltenszeit eingehalten oder das Unternehmen frühzeitig veräußert, fällt der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit weg. Bei der Lohnsumme werden Unternehmen mit bis zu fünf Mitarbeitern nicht berücksichtigt und haben somit auch keine Mindestlohnsumme einzuhalten. Die Grenze von fünf Beschäftigten erscheint als sinnvoll, da sie der unternehmerischen Realität entspricht.⁸³⁷ Besonders kleinen Unternehmen fällt es schwer oder ist es fast unmöglich, die Lohnsumme über einen Zeitraum von fünf oder sieben Jahren einzuhalten, da kleine Schwankungen in der Mitarbeiterzahl sofort zum Verstoß führen. Bei Betrieben mit mehr als fünf Angestellten ist die Einhaltung der Lohnsumme eher möglich. Nach dem Unternehmensregister beschäftigen mehr als 30 % der Betriebe mindestens sechs Mitarbeiter. Beim Abstellen auf fünf Beschäftigte sind 69 % der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen. Der Schwellenwert hat außerdem zum Vorteil, dass weniger Unternehmen geprüft werden müssen und sich so der Aufwand für die Unternehmen und die Verwaltung minimiert. Die Gleitzonen zwischen sechs Mitarbeiter bis zu 16 Mitarbeiter sind für kleine Unternehmen hilfreich und ermöglichen

⁸³⁵ Ullrich, F., Thumbs, W. (2018), S. 539.

⁸³⁶ R E 13a.20 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

⁸³⁷ Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 87.

die leichtere Einhaltung der Lohnsummenregelung.⁸³⁸ Diese beträgt bei der Regelverschöpfung, so auch im Zusammenhang mit dem Abschmelzmodell, je nach Anzahl der Mitarbeiter zwischen 250 % und 400 %. Die Mindestlohnsumme der Optionsverschöpfung beträgt je nach Anzahl der Angestellten zwischen 500 % und 700 %, auch hier in Kombination mit dem Abschmelzmodell und der Verschöpfungbedarfsprüfung. Die Behastensfrist beträgt fünf oder sieben Jahre, in dieser Zeit ist auch die Lohnsummenregelung zu erfüllen. Das Problem dieser beiden Bedingungen liegt in der Volatilität der Unternehmen. In der COVID-19-Pandemie beispielsweise mussten Betriebe Stellen abbauen, um den Erhalt des Betriebs sichern zu können. Durch ein solches unvorhersehbares Ereignis kann die Lohnsummenregelung nicht mehr erfüllt werden und die Begünstigung entfällt, mit gravierenden Folgen für die Situation und den Fortbestand des betroffenen Betriebs. Auch durch die Abhängigkeit der Lohnsummenregelung von der wirtschaftlichen Situation kann sich diese Bedingung über die Zeit zu einem Fallbeileffekt entwickeln.

Ein weiteres Modell der Verschöpfung ist die Stundung.⁸³⁹ Sie ist nur bei Erwerben von Todes wegen auf den Anteil des begünstigten Vermögens anwendbar und steht selbständig neben der Stundung für Großerwerbe laut § 28 Abs. 3 ErbStG. Sie ist auch mit der Regelverschöpfung gemeinsam durchführbar.⁸⁴⁰ Die Stundung können aber nicht alle Familienunternehmen nutzen, da Anteile an Kapitalgesellschaften davon ausgenommen sind.⁸⁴¹ Mit der Möglichkeit der Stundung soll vermieden werden, dass der Betriebserhalt durch den Abzug der erforderlichen Mittel für die Begleichung der anfallenden Erbschaftsteuer gefährdet wird.

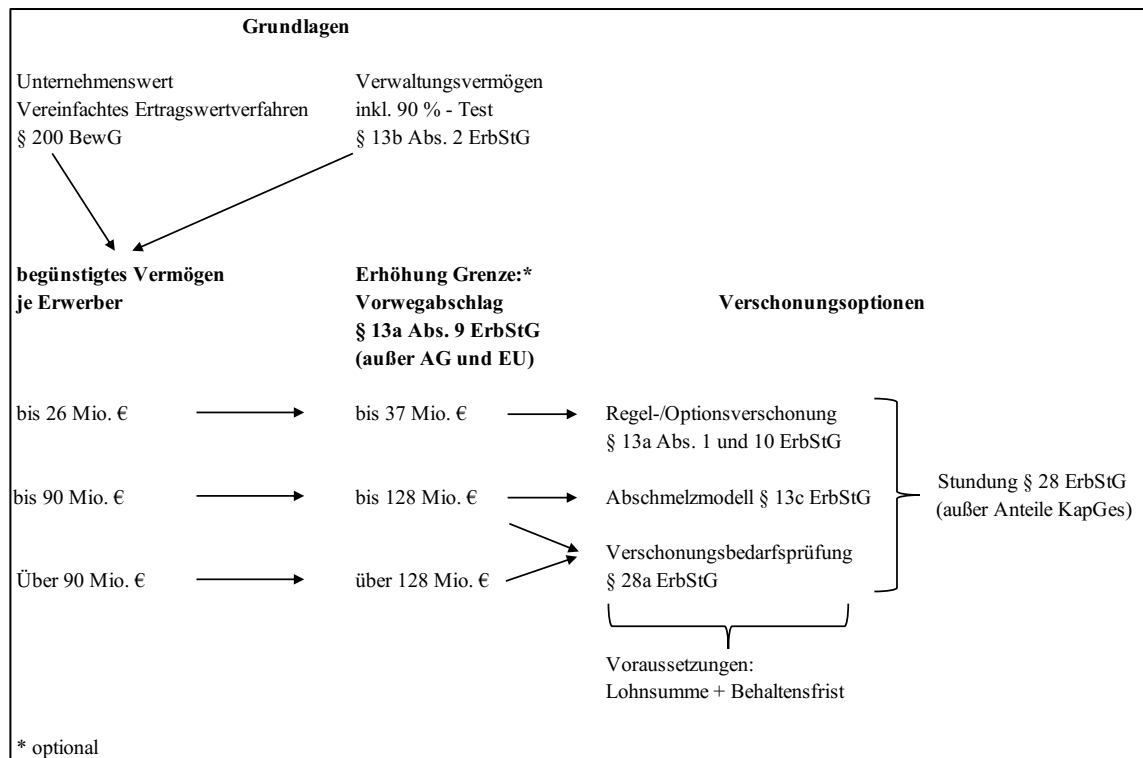
⁸³⁸ Berechnungen in Wiebe, T., Fetzer, N. (2016), S. 87.

⁸³⁹ Kapitel 2.2.2.1.2.

⁸⁴⁰ Wälzholz, E. (2023), Rn. 8.

⁸⁴¹ Viskorf, S. (2023a), Rn. 103.

Abbildung 23: Prozessdiagramm – 2. Kriterium: Größe



Eigene Abbildung.

- 3. Kriterium: Die Familie -

Über allem steht bei der Betrachtung und hier im Besonderen bei der Typologisierung der Familienunternehmen die Familie. Sie ist der entscheidende Faktor zur Abgrenzung der Familienunternehmen von Publikumsgesellschaften. Bei der Einteilung der Familienunternehmen in Gruppen für Zwecke der Erbschaftsteuer ist die steuerliche Belastung entscheidend und deshalb das Erreichen einer steuerlichen Verschonung. Diesen Aspekt decken die Kriterien eins und zwei ab. Im ersten Schritt durch die Einteilung anhand von Rechtsformen in Einzelunternehmen, Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft wird festgestellt, ob das Familienunternehmen generell begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes hat. Das Kriterium der Größe teilt die Familienunternehmen im zweiten Schritt nach den Größenklassen von 26 Mio. Euro, 90 Mio. Euro und über 90 Mio. Euro ein, um feststellen zu können, ob das Vermögen begünstigt ist. Das Zusammenspiel dieser beiden Kriterien ist notwendig für die Inanspruchnahme der Verschonung. Die Größenklasse des zu übertragenden begünstigten Vermögens ist ausschlaggebend, welche Verschonungsvorschrift in Betracht kommt und ist somit entscheidend für die Höhe der Privilegierung beziehungsweise die Höhe der Steuerlast.

Zwei Verschonungsvorschriften wurden extra für Familienunternehmen geschaffen. Das Kriterium der Rechtsform beinhaltet die Begünstigung durch den Familienpool und das Kriterium der Größe die Begünstigung des Vorwegabschlags. In diesen Regelungen wird die Familie und deren Bindung ans oder im Unternehmen berücksichtigt. Der Familienpool wurde 2009 eingeführt und dient Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % sicherzustellen, damit das Vermögen als begünstigungsfähiges Vermögen gelten kann. Bei Familienunternehmen ist eine Zersplitterung bei gerechter Aufteilung der Unternehmensanteile häufig der Fall. Dieses Phänomen verstärkt sich durch jeden Generationenwechsel. Um den bestimmenden Einfluss der Familie und deren einheitlich unternehmerisches Handeln sicherzustellen, werden die Minderheitsanteile in einem Pool zusammengeschlossen. Nach Außen agiert der Pool als eins und wird mit einer einzigen Beteiligung über 25 % gleichgestellt. So können auch Poolmitglieder die Verschonungsregelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer nutzen, die selbst dazu nicht berechtigt sind. Der Vorwegabschlag wurde mit der Reform 2016 für die Begünstigung von Familienunternehmen geschaffen. Der Gesetzgeber würdigt dadurch die gesellschaftsvertraglichen und satzungsmäßigen Beschränkungen, die als typisch für Familienunternehmen angesehen werden. Er möchte dadurch die marktuntypische Einschränkung der Bewertung richtigstellen. Durch den Anwendungsvorrang der Regelung, vor der Prüfung der 26 Mio. Euro Grenze, kann sich diese erhöhen. In Bezug auf die Familie gelten bei den beiden Verschonungskonstruktionen unterschiedliche Vorgaben. Für den Familienpool auf der einen Seite gelten keine Voraussetzungen, in welcher Weise Familie definiert wird. Auf der anderen Seite wird bei der Regelung des Vorwegabschlags nur von Familie im Sinne des § 15 AO ausgegangen, obwohl der Rechtfertigungsgrund für die Begünstigungen identisch ist. Das Bundesverfassungsgericht hat die Zielsetzung für die Verschonung von Familienunternehmen mit seinem Urteil vom 17.12.2014 für legitim anerkannt. Die Verschonungsregelungen sollen vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es für Familienunternehmen typisch ist. Auf diese Weise soll die familiäre Kontinuität eines Familienunternehmens nicht unterbrochen und der bestimmende Einfluss der Familie gesichert werden. Steuerlich begünstigt werden soll aus diesem

Grund ihr produktives Vermögen, um den Bestand des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze nicht durch steuerbedingte Liquiditätsprobleme zu gefährden.⁸⁴²

Bei der Einordnung der Familienunternehmen anhand der Bindung der Familie an das Unternehmen beziehungsweise im Unternehmen soll für die Typologisierung zwischen einer engen und einer weiten Bindung unterschieden werden. Die enge Bindung der Familie repräsentiert diejenigen Familienunternehmen, bei denen der Rechtfertigungsgrund der Verschonung gegeben und damit auch eine Begünstigung des Vermögens begründet ist. Durch die weite Bindung der Familie wird der Rechtfertigungsgrund der Verschonung – personale Verantwortung der Familie, wie auch bestimmender Einfluss der Familie – nicht oder nicht mehr erfüllt und die Erbschaftsteuer greift begründetermaßen. Das Kriterium der Familie schafft die Abgrenzung von „wahren“ Familienunternehmen zu Publikumsgesellschaften. Zum Hintergrund der Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und ihrer Verschonung ist es wichtig die Tatsache vor Augen zu haben, dass die Erbschaftsteuer keine Unternehmensteuer ist, sondern auf die Gesellschafterebene im Unternehmen zugreift, da die Bereicherung beim Erwerber stattfindet. Vor diesem Hintergrund kann man meinen, dass die steuerliche Rechtfertigung, die das produktive Vermögen begünstigen will, um das Unternehmen nicht durch steuerbedingte Liquiditätsprobleme zu gefährden, nicht mit dem Bereicherungsgrundsatz übereinstimmt. Wie bereits beim Kriterium der Rechtsform erwähnt, ist im Falle von Familienunternehmen die Bindung der Familie zum Betrieb anders einzustufen als bei Publikumsgesellschaften. Aus diesem Grund ist auch die Rechtfertigung der Verschonung von Familienunternehmen anders einzuordnen als die von Nicht-Familienunternehmen. Durch die Verschonungsregelungen soll bei Familienunternehmen sichergestellt werden, dass dem Unternehmen nicht die Liquidität für die Steuerzahlung entzogen wird. Auch wenn die Erbschaftsteuer keine Unternehmensteuer ist, so sieht die Realität der besonderen Struktur der Familienunternehmen anders aus. In der Praxis⁸⁴³ ist es gängig, dass im Fall einer anfallenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer die Mittel zur Begleichung der Steuerschuld des Nachfolgers aus dem Familienunternehmen entnommen werden. Bei Familienunternehmen, die sich durch eine enge Bindung zwischen Familie und Unternehmen auszeichnen, besteht eine wechselseitige Abhängigkeit des Unternehmens

⁸⁴² Bundesverfassungsgericht (2014).

⁸⁴³ Gemäß dem Erfahrungsschatz von Dierichs, Thomas; aus der persönlichen Kommunikation 10.11.2023.

und der Unternehmerfamilie. Der Unternehmer ist für das Unternehmen da und somit tritt auch das Unternehmen für den Unternehmer ein. Aus diesem Grund entspricht es der Realität, dass bei einer erheblichen Steuerlast der Unternehmer ein Erbschaftsteuerdarlehen vom eigenen Betrieb aufnimmt, um auf lange Sicht die angreifbare DNA des Familienunternehmens zu schützen und deren Fortbestand zu sichern. Was der Unternehmer an dieser Stelle aus seinem Betrieb entnimmt, hat er zu einem anderen Zeitpunkt bereits eingebracht, ob in Form von eigenem Kapital oder durch die Eigenschaften als Risikoträger und Leiter des Familienunternehmens. Bei einer engen Bindung von Familie und Unternehmen ist somit die Einheit von Management und Kapital gegeben.⁸⁴⁴

Die Abgrenzung einer engen und weiten Bindung der Familie an das Familienunternehmen ist schwer an bestimmten beziehungsweise an messbaren Merkmalen oder Faktoren festzumachen. Für die Abgrenzung zwischen einer engen und weiten Bindung ist die Frage entscheidend, welches Gewicht die Familie im Familienunternehmen hat. Dieses Gewicht der Familie kann auf verschiedene Weise ausgeprägt sein: Die Anzahl der Familienmitglieder, die Generationen (-wechsel), die Art der Beteiligung und die Restriktionen, der die Familie unterliegt. Alle Ausprägungen sind eng miteinander verbunden und bedingen sich auch untereinander.

Bei der Anzahl der Familienmitglieder im Unternehmen lässt sich zuerst unterscheiden, ob das Familienunternehmen einer, zwei oder mehreren Familien gehört und somit Familienmitglieder unterschiedlicher Familien im Unternehmen involviert sind. Eine Familie ist für diese Zwecke demzufolge eine Gruppe von Menschen, die direkt (gerade Linie) miteinander verwandt ist und von einer Ursprungsreihe abstammt. Miteinbezogen werden auch die Ehepartner.⁸⁴⁵ Diese Ursprungsreihe bildet den Familienstamm. Eine indirekte Verwandtschaft (Seitenlinien) besteht zwischen Brüdern und Schwestern, da diese derselben Generation angehören. Alle Geschwister zusammen mit ihren Nachkommen bilden Seitenlinien und somit eigene Familienzweige. Wurde das Unternehmen bereits von ein oder zwei Familien gegründet, kann man noch von einer engen Bindung ausgehen, bei der Beteiligung von drei oder mehr Familien werden die Organisationsstrukturen zu komplex und das Unternehmen ähnelt eher einer Publikumsgesellschaft. Von einem „wahren“ Familienunternehmen ist auch nur auszugehen, wenn dies von einer Familie gegründet wurde und an die Nachfahren als

⁸⁴⁴ Dierichs, Thomas; persönliche Kommunikation 10.11.2023.

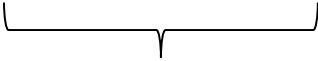
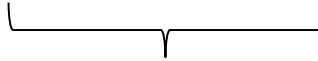
⁸⁴⁵ Klein, S. (2010), S. 18.

Erben übergeben wird. Weiter ist bei der Anzahl der Familienmitglieder als Gesellschafter des Unternehmens entscheidend, wie hoch die Anzahl dieser ist. Eine exakte Zahl für die Abgrenzung eines kleinen von einem großen Familienkreis lässt sich m. E. in der Praxis nicht bestimmen. Die Dynamik und Einigkeit variieren stark je nach Familie und deren Charaktere. Auch wenn eine genaue Trennlinie nicht festgelegt werden kann, ergeben sich Unterschiede zwischen einem kleinen und einem großen Kreis an Familienmitgliedern im Unternehmen. Im Falle eines engen Kreises besteht die Möglichkeit auf die individuellen Bedürfnisse und Ideen der einzelnen Gesellschafter einzugehen und diese zu berücksichtigen. Bei einem weiteren Kreis ist keine Individualität mehr gegeben und auch nicht möglich. Für das Gewicht der Familie im Unternehmen ist im Zusammenhang mit der Anzahl der Familienmitglieder auch entscheidend, wie viele Generationen beteiligt sind. Bei der Anzahl der Generationen, die gleichzeitig im Familienunternehmen präsent sein können, wird aufgrund der Altersstruktur von üblicherweise maximal drei Generationen ausgegangen. Die Generationenwechsel, die das Familienunternehmen bereits durchlebt hat, können auch Aufschluss über eine enge oder weite Beziehung der Familie ans Unternehmen geben. Nach Meinungen aus der Literatur wird ein Familienunternehmen erst als eines definiert, wenn der erste Generationenwechsel vollzogen wurde und das Unternehmen in zweiter Generation fortgeführt wird.⁸⁴⁶ Für diese Typologie der Familienunternehmen soll diese Einschätzung aber nicht von Relevanz sein. Bei der Übertragung an die nächste Generation ist es von Bedeutung, dass die Übertragung innerhalb der Familie geschieht, von einer Person, die das Unternehmen gegründet oder geerbt hat. Auf die Frage, ab wie vielen Generationenwechsel das Unternehmen nicht mehr als Familienunternehmen zählt, kommt es nicht an, mal davon abgesehen, dass sich darauf keine pauschale Antwort finden lassen würde. Es kommt weniger auf die Anzahl der Generationenwechsel, sondern viel mehr auf die Art der Beteiligung der Familie im Unternehmen an, unabhängig davon, ob das Unternehmen in der ersten oder beispielsweise fünften Generation besteht. Die Art der Beteiligung meint zwei Ausprägungen. Zum einen die Anzahl oder die Höhe der Beteiligung, die die Familie am Unternehmen hält und zum anderen wie die Beteiligung der Familie im Unternehmen ausgestaltet ist. Bei der Höhe der Beteiligung ist die Struktur von der Rechtsform abhängig, wie im ersten Kriterium dargelegt wurde. Hält die Familie eine Mehrheit der Anteile am Familienunternehmen,

⁸⁴⁶ Felden, B., et al. (2019), S. 26 f. und Sharma, P., et al. (1997), S. 1 ff.

kann von einer engen Bindung ausgegangen werden. Beteiligt sich die Familie außerdem in der Leitung, Führung oder in der Aufsicht des Unternehmens, wird auch von einer engen Bindung ausgegangen. Von einer weiten Bindung ist auszugehen, wenn die Familie zwar Anteile am Unternehmen hält, jedoch keine Beteiligung in den Geschäftsaktivitäten zeigt. Um die Beteiligungshöhe der Familie bei Kapitalgesellschaften zu erreichen, ist die Bündelung in einem Pool möglich. Dieses Konstrukt stellt in jedem Fall den einheitlichen Einfluss der Familie sicher. Sind die Familienmitglieder nur Minderheitsgesellschafter, die keine aktive Rolle im Betrieb haben, kann nicht von einem Familienunternehmen gesprochen werden, das den Rechtfertigungsgrund der Verschonung erfüllt. Als letztes Abgrenzungsmerkmal für eine enge oder weite Bindung der Familie an das Unternehmen können Restriktionen herangezogen werden, die bei Familienunternehmen typischerweise im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung verankert sind. Hierzu zählen beispielsweise Verfügungsbeschränkungen oder Ausschüttungsrestriktionen. Das Vorhandensein bestimmter Restriktionen ist Voraussetzung für die Anwendung des Vorwegabschlags, der nur für typische Familienunternehmen gedacht ist. Somit qualifizieren sich Familienunternehmen mit gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Beschränkungen als wahre Familienunternehmen. Durch die Restriktionen wird ein bestimmender Einfluss der Familie sichergestellt und die Bindung an den Betrieb ist als eng anzusehen. Familienunternehmen mit enger Bindung der Familie an das Unternehmen können auch Restriktionen unterliegen, die den Vorgaben des Vorwegabschlags nicht genügen. Beim Familienpool müssen ähnlich wie beim Vorwegabschlag Restriktionen eingehalten werden, um den Einfluss der Familie zu sichern. Im Falle des Pools sind dies die Stimmrechtsbündelung und die Verfügungsbeschränkung. Demnach kann nur ein Familienunternehmen, bei dem eine enge Verbindung zur Familie besteht, in den Genuss der Verschonung kommen. Einem Betrieb mit weiter Bindung der Familie an oder im Unternehmen wird keine Begünstigung gewährt. So wird auch der Rechtfertigungsgrund der erbschaftsteuerlichen Verschonung erfüllt.

Abbildung 24: Prozessdiagramm – 3. Kriterium: Familie

		<u>Bindung der Familie an das bzw. im Familienunternehmen (FUN)</u>	
		<u>eng</u>	<u>weit</u>
<u>Abgrenzungsmerkmale</u>	1. Anzahl Familien	1 bis 2 "wahres FUN" 1 Familie	3 oder mehr mehrere Familien
	2. Anzahl Familienmitglieder (Gesellschafter)	enger/kleiner Kreis individuelle Bedürfnisse	weiter/großer Kreis
	3. Generationen	max. 3 Generationen im Unternehmen	
		Anzahl Generationenwechsel nicht entscheidend, muss innerhalb der Familie übergehen	Generationenwechsel auch auf fremde Dritte
	4. Art der Beteiligung	Höhe: Mehrheit der Anteile (Pool) oder Ausgestaltung: Leitung / Aufsicht	Höhe: Minderheitsanteile oder Ausgestaltung: keine aktive Rolle
5. Restriktionen	ja (Vorwegabschlag/Pool)	nein	
	 Rechtfertigung der Verschonung ✓	 Rechtfertigung der Verschonung ✗	
	Begünstigung FUN	keine Begünstigung FUN	

Eigene Abbildung.

5.1.3. Ergebnis

Am Ende des Versuchs die Gesamtheit der Familienunternehmen in homogene Untergruppen einzuteilen, ist festzuhalten, dass eine einheitliche homogene Typologisierung schwer erreicht werden kann. Dies machen die Ausführungen des Kapitels und auch die festgelegten Kriterien deutlich. Entscheidend für die Typologie ist die steuerliche Belastung i.V.m. der zu verwirklichende steuerliche Verschonung von Familienunternehmen. Für das Erreichen der maximalen Begünstigung, die das Gesetz zugesteht, muss anhand der beschriebenen Prozessdiagramme jedes Kriteriums, die definiert wurden, vorgegangen werden. Neben den Kriterien Rechtsform, Größe und Familie spielen in jedem Fall auch die Entwicklungsstufen, die das Familienunternehmen über die Zeit durchlaufen kann, eine Rolle. Nicht jedes Unternehmen entwickelt sich über

die Zeit unbedingt weiter, wächst und durchläuft diese Entwicklungsstufen. Ein Familienunternehmen kann auch nur eine oder zwei Stufen passieren und dann über Generationen auf einer Entwicklungsstufe verharren. Die Entwicklungsstufen sind in gewisser Weise entscheidend dafür, welche Verschonungsoptionen das Erbschaftsteuergesetz vorsieht, da diese je Stufe, in Zusammenhang mit der Rechtsform, Größe und Rolle der Familie variieren.

Für die Verschonung von Familienunternehmen sind alle drei identifizierten Kriterien von gleichbedeutender Wichtigkeit. Nur durch das Zusammenspiel aller drei ergibt sich die Begünstigung für Familienunternehmen, damit diese Betriebe mit besonderem personalem Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geschützt werden. Das erste Kriterium der Rechtsform unterteilt die Familienunternehmen in Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, um so das zu übertragende Vermögen als begünstigungsfähiges Vermögen zu identifizieren. Für diesen Zweck haben die Kapitalgesellschaften die Möglichkeit durch einen Pool die Mindestbeteiligung zu erreichen, um zum begünstigungsfähigen Vermögen zu gehören. Das zweite Kriterium teilt, nach der Feststellung des begünstigungsfähigen Vermögens durch die Einteilung nach Rechtsformen, die Familienunternehmen anhand der Größe ein. Hierzu werden die Grenzen von 26 Mio. Euro und 90 Mio. Euro verwendet. Für die Typologisierung wird als Voraussetzung angenommen, dass das Unternehmensvermögen den Verwaltungsvermögenstest besteht und somit als begünstigtes Vermögen gilt. Demnach hat das Familienunternehmen, abhängig von der Größe, die Möglichkeit die Verschonungsoptionen der Regel- und Optionsverschonung, des Abschmelzmodells, der Verschonungsbedarfsprüfung und der Stundung zu verwenden. Das dritte Kriterium der Bindung der Familie an das Unternehmen oder im Unternehmen nimmt die Einteilung anhand einer engen und weiten Bindung vor. Dieses Kriterium stellt eine Verbindung zu den ersten beiden Kriterien her. Durch den Bezug zur Familie wird die Rechtfertigung der Verschonung sichergestellt und die beiden Verschonungsoptionen des Familienpools und des Vorwegabschlags, explizit für Familienunternehmen, finden ihren Zusammenhang anhand der vorhandenen Restriktionen.

Die Prozessdiagramme je Kriterium dienen dazu, die steuerliche Belastung zu ermitteln. Dies ist ein theoretisches Modell, angelehnt an den Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Am Ende bleibt es wie beim Großteil der Fälle im Steuerrecht eine Einzelfallbetrachtung. Die dargelegte Typologie bietet nur eine Annäherung anhand der drei Abgrenzungsmerkmale und kann keine exakte Einteilung in eine bestimmte

Anzahl an Typen vornehmen. Sie bietet jedoch die Möglichkeit anhand der Kriterien die Familienunternehmen nach der Höhe der steuerlichen Verschonung durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer einzuteilen. Zu Beginn des Versuchs einer Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen wurde die Frage gestellt, ob eine Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Unternehmensstruktur in Deutschland sinnvoll und möglich ist. Dies kann nun dahingehend beantwortet werden, dass eine Anpassung weder einen Sinn hat, noch aufgrund der komplexen Vorschriften des Gesetzes möglich erscheint, die Unternehmensstruktur in wenige Typen zu fassen. Die Legitimität der generellen Rechtfertigung der Verschonung einer heterogenen Gruppe ist im Rechtfertigungsgrund an sich begründet. Demnach ist der Fortbestand des Unternehmens mit seinen Arbeitsplätzen das Ziel der Verschonungsvorschriften.⁸⁴⁷

5.2. Erbschaftsteuerliche Belastung

5.2.1. Familienunternehmen

Die Einteilung der Familienunternehmen in homogene Untergruppen ist, wie im vorherigen Kapitel erörtert, nicht gewinnbringend für steuerliche Zwecke möglich. Das Problem beginnt bereits bei der Definition des Begriffes Familienunternehmen, zu dem keine allgemeingültige Definition in Deutschland existiert. Das Steuerrecht umgeht dieses Problem, indem der Begriff im Gesetz erst gar keine Erwähnung findet. Nichtsdestotrotz wurden bestimmte Verschonungsregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes explizit zur Entlastung von Familienunternehmen geschaffen, um so den Bestand der Unternehmen und deren Arbeitsplätze zu sichern. Diese geschaffene Entlastung soll durch den Belastungsvergleich in diesem Kapitel festgestellt und analysiert werden. Der Belastungsvergleich als zweiter Schritt nach der Typologisierung der Familienunternehmen legt das Hauptaugenmerk darauf, ob die erbschaftsteuerliche Privilegierung die richtigen Familienunternehmen trifft, die eine Verschonung benötigen, um, wie der Rechtfertigungsgrund es fordert, den Fortbestand des Unternehmens zu schützen. Zur Bestimmung der Steuerlast, wie auch der steuerlichen Verschonung, werden die Familienunternehmen zum einen nach den Kriterien

⁸⁴⁷ Vgl. Kapitel 4.2.2.2. bezüglich der empirischen Beweise. Es konnten keine Studien ausfindig gemacht werden, die die Wirksamkeit der Verschonungsregelungen nach der Erbschaftsteuerreform 2016 messen.

(Rechtsform, Größe und Familie) des vorangehenden Kapitels, wie auch über den Zeitverlauf eingeteilt. Die Unterscheidung anhand der Entwicklungsstufen des Familienunternehmens stellt die Entwicklung des Unternehmens im Laufe seines Bestehens dar, wobei die Gründung der Ausgangspunkt ist. Durch dieses Vorgehen wird das Wachsen des Betriebes und in diesem Zuge auch die Generationenübergänge betrachtet. Im Laufe des Bestehens eines Unternehmens kann sich die Größe, im Sinne von Unternehmenswert, Beteiligte und Anteile, verändern und somit variiert auch die erbschaft- und schenkungsteuerliche Herausforderung. Die Weiterentwicklung eines Familienunternehmens im Verlauf der Zeit im Zusammenhang mit den Prozessdiagrammen der Kriterien Rechtsform, Größe und Familie erscheint aus diesem Grund die einzig sinnvolle Einteilung für eine steuerliche Betrachtung und wird für den Belastungsvergleich herangezogen.

Die mit Hilfe des Belastungsvergleichs zu bestimmende effektive Erbschaftsteuerbelastung ist das Ergebnis aus dem Zusammenspiel von Bemessungsgrundlage (Bewertungsvorschriften, sachliche und persönliche Vergünstigungen), Steuertarif (einschließlich Steuerermäßigungen) und Zahlungsmodalitäten. Das Ergebnis der Steuerbelastung und -verschonung hängt jedoch vom konkreten Einzelfall ab, eine allgemeingültige Aussage über die Höhe und die Unterschiede der Erbschaftsteuerbelastung ist nicht möglich. Die Art des Vermögens, dessen Höhe und Zusammensetzung, sowie die persönliche Beziehung zwischen Erblasser und Erbe spielen dabei eine entscheidende Rolle. Die Vielzahl an Einflussfaktoren und deren unterschiedliche Wirkung hat Effekte auf den Aufbau des Belastungsvergleichs sowie die Komplexität des zu diesem Zweck entwickelten Berechnungsmodells. Im Rahmen des quantitativen erbschaftsteuerlichen Belastungsvergleichs werden hierfür verschiedene Annahmen getroffen. Ziel ist es, die Erbschaftsteuerbelastung und -entlastung bei der Übertragung des Betriebsvermögens eines Modellunternehmens zu messen, welches einem typischen Familienunternehmen entspricht.

5.2.1.1. Methodik

Leitbild für die Bestimmung der Erbschaftsteuerbelastung bildet der Erbfall. Es wird die Übertragung von Todes wegen betrachtet, wobei eine Gestaltung im Rahmen des

Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes vor dem Tod des Erblassers nicht ausgeschlossen wird. Die Erbfolge ist testamentarisch geregelt. Die rechnerische Analyse konzentriert sich auf die Besteuerung des Vermögensübergangs im Todesfall und somit auf die Erbschaftsteuer. Es wird ein einmaliger Verkehrsübergang in einem einperiodischen Modell zu verschiedenen Entwicklungsstufen des Unternehmens betrachtet.

Im Rahmen des quantitativen Belastungsvergleichs wird die Übertragung von Unternehmensvermögen in Abhängigkeit von der Rechtsform des übertragenen Unternehmens (Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft) analysiert. Das Betriebsvermögen ist dabei Gegenstand der Untersuchung, das Privatvermögen findet bei der Berechnung keine Berücksichtigung. Das private Vermögen spielt nur bei der Behandlung der Verschonungsbedarfsprüfung eine Rolle. Die Erbschaftsteuer ist eine Steuer des Unternehmers und nicht des Unternehmens, deshalb sind die Daten zu den Beteiligten zu berücksichtigen. Aus diesem Grund ist auch die persönliche Beziehung von Erbe und Erblasser entscheidend. In diesem Modell wird die Übergabe an die nächste Generation, im Sinne der Vererbung an die Nachkommen betrachtet. Es wird nur auf eine Vermögensübertragung an ein Kind oder mehrere Kinder eingegangen, da dieser Fall für die steuerliche Behandlung des Generationenwechsels wesentlich bedeutsamer ist als die Übertragung an den Ehegatten. Weiter konzentriert sich die Untersuchung auf eine innerstaatliche Geschäftstätigkeit und Ansässigkeit mit nationalen Sachverhalten. Den Berechnungen liegt der Rechtsstand des Jahres 2023 zugrunde. Ausgangspunkt des Belastungsvergleichs bilden Musterfälle, die für mittelständische Familienunternehmen eine repräsentative Höhe und Zusammensetzung des Vermögens wie auch typische Bilanz- und Erfolgskennzahlen wiedergeben.⁸⁴⁸

- Erbschaftsteuerliche Regelungen -

Bevor die Steuerbelastung im Erbfall für den verwendeten Modellfall ermittelt wird, werden im Folgenden die zur Anwendung kommenden erbschaftsteuerlichen Regelungen beschrieben. Der Belastungsvergleich geht von der unbeschränkten Steuerpflicht des Erwerbers aus und knüpft an die Eigenschaft des Steuerinländers bei Erblasser und Erbe an. In Abhängigkeit von der Übertragung des Vermögens an den Ehegatten, an ein Kind

⁸⁴⁸ Steuerbilanz des mittelgroßen und großen Modellunternehmens nach Spengel, C., Zinn, B. (2011), S. 178.

oder eine andere Person werden die persönlichen Freibeträge sowie weitere persönliche Vergünstigungen und der Steuertarif, d.h. die für die verschiedenen Steuerklassen geltenden Regelungen berücksichtigt. Wie bereits erwähnt, konzentriert sich die rechnerische Analyse auf die Übertragung an die Kinder. Beim Umfang der Besteuerung ist der Nettowert des weltweiten Vermögens heranzuziehen, unter der Annahme einer nationalen Tätigkeit wird nur innerstaatliches Vermögen zur Übertragung bestehen. Als Bewertungsgrundsatz gilt dabei der Verkehrswert.

Für die Vererbung von Unternehmensvermögen werden verschiedene sachliche Vergünstigungen gewährt. Unterschieden werden können dabei allgemeine Vergünstigungen⁸⁴⁹ und speziell an Familienunternehmen gerichtete Vergünstigungen.⁸⁵⁰ Begünstigtes Betriebsvermögen bis zu einem Wert von 26 Mio. Euro nimmt die Regel- oder die Optionsverschonung in Anspruch. Ab einem Wert von über 26 Mio. Euro begünstigtes Vermögen hat der Unternehmer die Möglichkeit des abschmelzenden Verschonungsabschlags oder alternativ eines teilweisen Steuererlasses im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung. Bis auf die zuletzt genannte Verschonungsbedarfsprüfung werden die allgemeinen Steuervergünstigungen rechnerisch dargelegt. Die Verschonungsbedarfsprüfung wird aufgrund ihrer Anknüpfung an das Privatvermögen lediglich schriftlich behandelt. Zusätzlich zu allgemeinen Vergünstigungen für Unternehmensvermögen sieht das Erbschaftsteuergesetz spezielle Vergünstigungen für Familienunternehmen vor. Hier kommen die Modelle des Familienpools⁸⁵¹ und des Vorwegabschlags⁸⁵² zum Einsatz.

Neben den Vergünstigungen sind auch die persönlichen Freibeträge in der rechnerischen Analyse zu berücksichtigen. Diese sind abhängig von der persönlichen Beziehung des Erblassers zum Erben. In diesem Fall beträgt der persönliche Freibetrag des Erben 400.000 Euro eventuell zuzüglich maximal 52.000 Euro (altersabhängiger Versorgungsfreibetrag), da von der Übertragung an ein Kind ausgegangen wird. Der Tarif der Erbschaftsteuer hat im Fall der Steuerklasse I eine Spannbreite von 7 % bis 30 %.⁸⁵³ Es wird auch die Möglichkeit einer Zahlungserleichterung in Form der Stundung gewährt. Die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer kann auf sieben Jahre verzinslich gestundet werden. Das erste Jahr der Stundung ist nach § 28 Abs. 1 Satz 2

⁸⁴⁹ Für die wesentlichen Elemente dieser Regelungen siehe Kapitel 2.2.2.

⁸⁵⁰ Für die wesentlichen Elemente dieser Regelungen siehe Kapitel 3.

⁸⁵¹ Kapitel 3.2.

⁸⁵² Kapitel 3.1.

⁸⁵³ Kapitel 2.2.1.3.

ErbStG zinsfrei. Für die restliche Zeit ist hingegen ab dem zweiten Jahr nach der Festsetzung der Steuer die Verzinsungsbestimmungen nach §§ 234 und 238 AO anzuwenden. Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO beläuft sich der Zins auf ein 0,5 % für jeden Monat beläuft, als 6 % im Jahr.⁸⁵⁴ Auf diese Option sei an dieser Stelle hingewiesen, der Belastungsvergleich berücksichtigt diese Möglichkeit nicht in der rechnerischen Analyse.

5.2.1.2. Gang der Untersuchung

Im Rahmen von Simulationsrechnungen werden die relevanten Daten systematisch variiert, um die Wirkungsrichtung und das Gewicht der steuerlichen Einflussfaktoren auf die Höhe der Erbschaftsteuerbelastung und -entlastung herauszuarbeiten. Die behandelten Modelle von Familienunternehmen unterscheiden sich nach den drei Kriterien der festgelegten Typologisierung des vorherigen Kapitels: 1. Rechtsform, 2. Größe und 3. Familie. Der Belastungsvergleich differenziert im ersten Schritt anhand der Rechtsform des Familienunternehmens (Einzelunternehmen, Personengesellschaft und Anteile an einer Kapitalgesellschaft). Bei der Kapitalgesellschaft ist im Verlaufe der Entwicklung die Mindestbeteiligungsquote eine Hürde, die durch steuerliche Gestaltung mit Hilfe eines Familienpools überwunden werden kann. Im zweiten Schritt ist die Höhe des begünstigten Vermögens ausschlaggebend. Hierzu werden zu übertragende begünstigte Betriebsvermögen bis 26 Mio. Euro, bis 90 Mio. Euro und über 90 Mio. Euro analysiert.

Der Belastungsvergleich wird anhand eines Stufenmodells durchgeführt. Bei der ersten Stufe wird von einem neu gegründetem Familienunternehmen ausgegangen, das von der Gründergeneration in die zweite Generation übergeht. Im Fall der Kapitalgesellschaft wird ein Anteil von über 25 % angenommen. Die zweite Stufe analysiert die Erbschaftsteuerbelastung und -entlastung des betrachteten Modellfamilienunternehmens bei der Übertragung an die fünfte Generation, wobei im Modell der Kapitalgesellschaft der zu übertragende Anteil des Erblassers auf unter 25 % sinkt. Diesem Umstand wird durch die Vorkehrung eines Familienpools Rechnung getragen. Die dritte Stufe des Belastungsvergleichs betrachtet die erbschaftsteuerliche Belastung, ohne die Möglichkeit die Verschonungsregelungen anzuwenden, da das Betriebsvermögen nicht als

⁸⁵⁴ Wälzholz, E. (2023), Rn. 8/7.

begünstigtes Vermögen gilt. Dieser Fall tritt beispielsweise ein, wenn der Verwaltungsvermögenstest nicht bestanden wird oder die Anteile an einer Kapitalgesellschaft 25 % oder weniger betragen.

Das Modell trifft die Annahme, dass das zu übertragende Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG als begünstigungsfähiges Vermögen gilt. Weiter wird vorausgesetzt, dass der Betriebsvermögenswert, die Summe des Verwaltungsvermögens, der Wert der Finanzmittel und Schulden vom Betriebsfinanzamt nach § 13b Abs. 10 ErbStG gesondert festgestellt wurde und bekannt sind. Die rechnerische Analyse berücksichtigt junge Finanzmittel wie auch junges Verwaltungsvermögen nicht. Die Vermögenskategorien werden im folgenden Verhältnis zum Wert vom Betriebsvermögen (100 %) angenommen: Verwaltungsvermögen 8 %, Finanzmittel 6 % und Schulden in Höhe von 5,5 % des Betriebsvermögenswerts. Diese Annahmen über die Höhen der Vermögenskategorien dienen dem Zweck, dass aus dem begünstigungsfähigen Vermögen des Modells begünstigtes Vermögen wird. Die Werte lassen sich insofern begründen, da durch deren Höhe sichergestellt wird, dass nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen nicht existiert und somit das begünstigte Vermögen dem Betriebsvermögenswert entspricht. Würden die Werte in anderer Konstellation festgelegt werden, so könnte nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen entstehen, das vom Betriebsvermögenswert abzuziehen ist und demnach das begünstigte Vermögen verkleinert. Für die weiteren Modellberechnungen haben diese Annahmen keinen Einfluss, sie dienen lediglich der Vereinfachung zur Bestimmung des begünstigten Vermögens.

Vor der Anwendung jeglicher Verschonung wird der 90 %-Test des Verwaltungsvermögens durchgeführt, um den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten einzuschränken. Besteht das begünstigungsfähige Vermögen zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen (übermäßiges Verwaltungsvermögen) ist es von jeder Verschonung ausgeschlossen. Durch die angenommenen Verhältnisse der Vermögenskategorien ergibt sich eine Verwaltungsvermögensquote von 14 %.⁸⁵⁵ Somit gilt der 90 %-Test als bestanden und das begünstigungsfähige Vermögen wird zu begünstigtem Vermögen.

Zur Bestimmung des begünstigten Vermögens⁸⁵⁶ wird zuerst der Saldo des Verwaltungsvermögens berechnet. Hierzu wird der festgestellte Wert des

⁸⁵⁵ Anhang 1: 90 %-Test.

⁸⁵⁶ Anhang 2: Ermittlung begünstigtes Vermögen.

Verwaltungsvermögens mit den Finanzmitteln abzüglich der Schulden addiert, sofern der Wert des Finanzmitteltest (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG) den Sockelbetrag von 15 % des Betriebsvermögenswerts übersteigt. Ansonsten bleiben die Finanzmittel ohne Ansatz und zählen nicht zum Verwaltungsvermögen. Im vorliegenden Modell liegt der Wert des Finanzmitteltests unter 15 % des Betriebsvermögenswerts, was zur Folge hat, dass der Saldo des Verwaltungsvermögens dem festgestellten Wert des Verwaltungsvermögens entspricht. Der Nettowert des Verwaltungsvermögens entspricht in der Regel dem Saldo des Verwaltungsvermögens, so auch in diesem Fall. Um das begünstigte Vermögen zu erhalten, wird im Anschluss das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen ermittelt. Hierzu wird zuerst der Wert des unschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 7 ErbStG berechnet (10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Betrags des Betriebs). Das unschädliche Verwaltungsvermögen dient der Gewährleistung der unternehmerischen Unabhängigkeit und ist Vermögen, das nicht unmittelbar der originären Betriebstätigkeit dient. Anschließend wird das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen bestimmt. Im vorliegenden Modell ist der Anteil des unschädlichen Verwaltungsvermögens größer als der Nettowert des Verwaltungsvermögens und somit hat das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen einen Wert von null Euro, da ausschließlich unschädliches Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen vorliegt. Daraus folgt, dass das begünstigte Vermögen dem Wert des Betriebsvermögens entspricht, da dieser keine Kürzung durch nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen erfährt.

Im Hinblick auf die Entlastungsmöglichkeiten wird bei der Betrachtung der Familienunternehmen die besondere Vorschrift des Vorwegabschlags berücksichtigt, deren Anwendung keine Vermögenshöchstgrenze kennt. Aufgrund der strengen Voraussetzungen des Bewertungsabschlags wird die Annahme getroffen, dass diese im Grundfall nicht erfüllt sind und der Abschlag somit null Prozent beträgt. Im Verlauf der Berechnungen werden Variationen mit einem Abschlag von 15 % und 30 % gezeigt. Aufgrund der Verwaltungsvermögensquote von 14 % ist bei den allgemeinen Verschonungsvorschriften neben der Regelverschonung auch die Optionsverschonung anwendbar, da diese voraussetzt, dass das begünstigte Vermögen zu maximal 20 % aus Verwaltungsvermögen bestehen darf. Es wird angenommen, dass die Bedingungen der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist eingehalten werden.

Nach Anwendung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung muss der steuerpflichtige Erwerb bestimmt werden, um den Tarif anzuwenden, hierzu werden bei

der Berechnung weitere Annahmen zur Verbesserung der Vergleichbarkeit berücksichtigt. Im ersten Schritt wird die Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG festgestellt. Hierbei werden Erblässerschulden nicht berücksichtigt. Die Beerdigungskostenpauschale (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1, 2 ErbStG) in Höhe von 10.300 Euro wird jedoch vom verbleibenden zu besteuernenden Betriebsvermögen abgezogen, sofern welches vorhanden ist. Anschließend wird von der festgestellten Bereicherung der persönliche Freibetrag (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 ErbStG) abgezogen. Der Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 2 ErbStG) kommt nicht zum Tragen, da bei der Vererbung an die Kinder angenommen wird, dass diese älter als 27 Jahre sind. Im Ergebnis gelangt man auf diese Weise zum steuerpflichtigen Erwerb und der entsprechende Tarif nach § 19 Abs. 1 ErbStG findet seine Anwendung.

5.2.1.3. - 1. Stufe -

Die erste Stufe des Belastungsvergleichs der Familienunternehmen nimmt ein neu gegründetes Familienunternehmen an, das in die zweite Generation übergeht. Aufgrund der festgelegten testamentarischen Erbfolge erhält das einzige Kind des Unternehmensgründers den gesamten Betrieb als Alleinerbe. Es gelten die oben dargelegten Annahmen des Modells. Der persönliche Freibetrag des Kindes beträgt 400.000 Euro. Aufgrund der engen Bindung der Familie an das Unternehmen ist nach dem dritten Kriterium der erarbeiteten Typologisierung die Rechtfertigung der Verschonung gegeben und dem Familienunternehmen stehen die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen offen.

Die Berechnung der Erbschaftsteuerlast und der Entlastung des begünstigten Vermögens wird anhand der einzelnen Rechtsformen durchgeführt, wie in der Typologisierung im ersten Kriterium dargelegt. Das Einzelunternehmen hat typischerweise die Form eines Kaufmannes, die Personengesellschaft ist als OHG ausgestaltet und die Kapitalgesellschaft (nicht börsennotiert) nimmt die weitverbreitete Form der GmbH an. Beim Kaufmann und der OHG handelt es sich um Betriebsvermögen, das als begünstigungsfähig gilt. Bei der GmbH liegt eine begünstigungsfähige Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft vor, da die Mindestbeteiligungsquote von über 25 % erfüllt ist. Wie bereits oben dargelegt, entspricht in diesem Modell das zu übertragende Betriebsvermögen dem begünstigten Vermögen, auf welches die Verschonungsoptionen

anwendbar sind.⁸⁵⁷ Es wird in der ersten Stufe des Belastungsvergleichs Vermögen bis 26 Mio. Euro (Grenze Großerwerbe) betrachtet. Die rechnerische Analyse startet bei einem begünstigten Vermögen von 500.000 Euro und steigt in 500.000 Euro Schritten bis zu einem Vermögen von 26 Mio. Euro. Da der begünstigte Erwerb unter der Grenze für Großvermögen liegt, ist die Regelverschonung wie auch die Optionsverschonung auf Antrag anwendbar. Zusätzlich kann der Vorwegabschlag zum Einsatz kommen, hierbei wird eine Variation von 0 %, 15 % und 30 % dargestellt. Dieser kann zu einer Erhöhung der 26 Mio. Euro Grenze führen und so können die Regel- und Optionsverschonung auch über dieser Grenze genutzt werden.

Der Belastungsvergleich beginnt mit der Rechtsform des Einzelunternehmens. Diese Rechtsform kann nicht in den Genuss der Verschonung des Vorwegabschlags kommen, da sie schlicht von dessen Anwendung durch die Erbschaftsteuerrichtlinie⁸⁵⁸ ausgeschlossen ist. Somit liegt die Grenze für die Verschonungsregelungen bei 26 Mio. Euro begünstigtem Vermögen. Bei Anwendung der Regelverschonung kommt es zu einem Verschonungsabschlag von 85 % des begünstigten Vermögens, die übrigen 15 % entsprechen dem Sofortbesteuerungsanteil. Nach § 13a Abs. 2 Satz 1 und 2 ErbStG wird auf den Sofortbesteuerungsanteil der gleitende Abzugsbetrag angewendet. Dieser findet auch in der rechnerischen Analyse seine Berücksichtigung. Durch diesen zusätzlichen Abzugsbetrag bleibt nach Anwendung der Regelverschonung der verbleibende Teil des begünstigten Vermögens außer Ansatz, soweit dieser den Wert von 150.000 Euro nicht überschreitet. Bei Anwendung der Regelverschonung in Verbindung mit dem gleitenden Abzugsbetrag bleibt das begünstigte Vermögen des Einzelunternehmens bis zu 1 Mio. Euro vollständig befreit. Der Abzugsbetrag verringert sich gleitend bei einem Wert des begünstigten Vermögens zwischen 1.000.001 Euro und 2.999.999 Euro.⁸⁵⁹ Ab einem begünstigten Vermögen in Höhe von 3 Mio. Euro greift dieser nicht mehr und beträgt null. Nach Anwendung der Verschonung wird der steuerpflichtige Erwerb bestimmt, wobei der persönliche Freibetrag von 400.000 Euro berücksichtigt wird. Bis 2,5 Mio. Euro begünstigtes Vermögen ergibt sich kein steuerpflichtiger Erwerb und es fällt keine Erbschaftsteuer an. Der auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendende Tarif der Steuerklasse I reicht von 7 % bis 30 % und steigert sich je nach Wertstufe. Bei der Grenze von 26 Mio. Euro für die Verschonungsvorschrift liegt der maximale steuerpflichtige

⁸⁵⁷ Vgl. 2. Kriterium der Typologisierung.

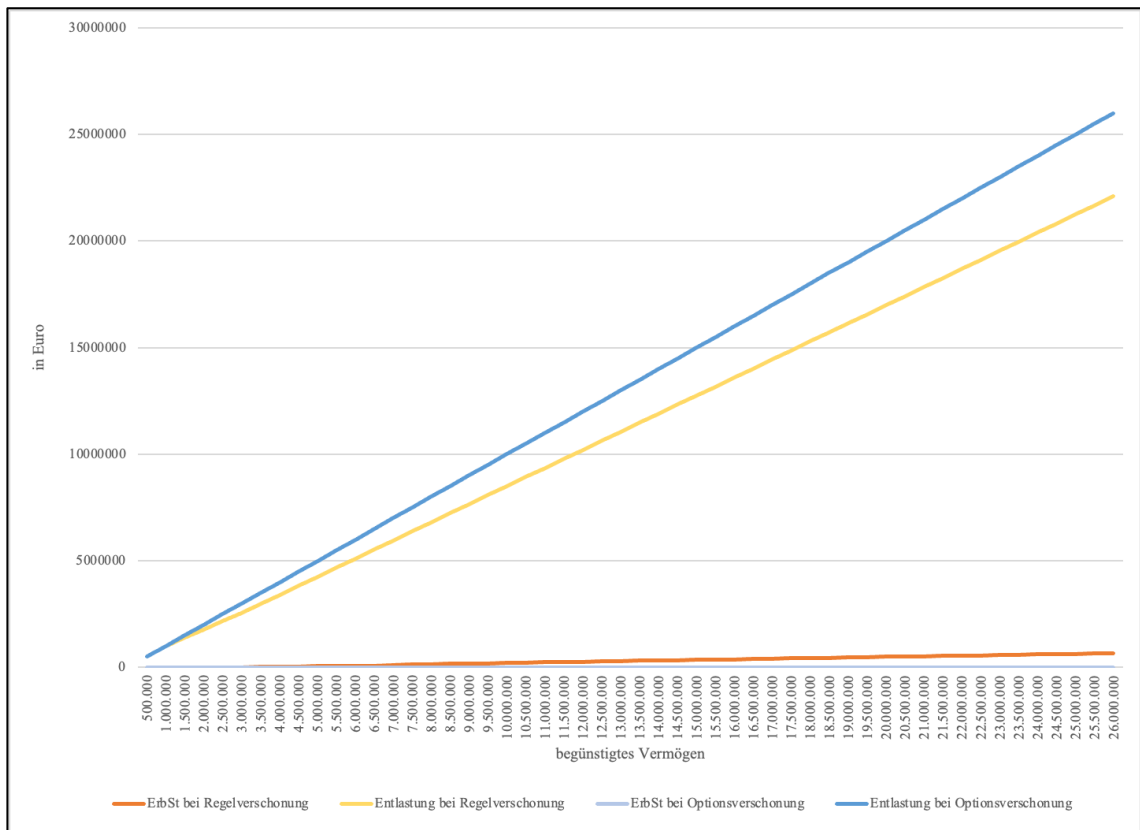
⁸⁵⁸ R E 13a.20 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019.

⁸⁵⁹ Ramb, J. (2017b), S. 3598.

Erwerb des Einzelunternehmens bei 3.489.700 Euro und wird mit 19 % Erbschaftsteuer belastet, dies ist der höchste Tarif, der in Stufe eins des Belastungsvergleichs bei der Übertragung eines Einzelunternehmens anfallen kann. Durch Anwendung des jeweiligen Tarifs auf den steuerpflichtigen Erwerb reicht die Erbschaftsteuerlast von null Euro bis 663.043 Euro. Die realisierte Entlastung durch die Verschonungsoptionen für das begünstigte Vermögen nach § 13a und 13b ErbStG liegt zwischen 500.000 Euro und 22,1 Mio. Euro bei einem betrachteten begünstigten Vermögen des Einzelunternehmens von 500.000 Euro bis 26 Mio. Euro. Die Ermittlung der Entlastung berücksichtigt den persönlichen Freibetrag nicht, da dieser nicht zu den Begünstigungen des Erbschaftsteuergesetzes für Unternehmen zählt.

Auf Antrag kann anstatt der Regelverschonung die Optionsverschonung für das Einzelunternehmen zur Anwendung kommen. Die Optionsverschonung gewährt einen Verschonungsabschlag von 100 %, der Sofortbesteuerungsanteil beträgt demnach 0 %. Folglich ist das begünstigte Vermögen des Einzelunternehmens bis zur Grenze von 26 Mio. Euro komplett befreit und die Erbschaftsteuerlast beträgt null. Die Entlastung des begünstigten Vermögens durch die Verschonung entspricht hingegen der Höhe des zu übertragenden begünstigten Vermögens und beträgt zwischen 500.000 Euro und 26 Mio. Euro.

Abbildung 25: Einzelunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

Der Belastungsvergleich betrachtet nach der Übergabe des Einzelunternehmens die Form der Personengesellschaft. Diese Rechtsform kann den Vorwegabschlag unter strengen Voraussetzungen anwenden. Wird bei der Übertragung der Anteile einer Personengesellschaft ein Vorwegabschlag von 0 % angenommen und die Regelverschönung angewendet, so sind die Ergebnisse der rechnerischen Analyse für die Personengesellschaft identisch zu denen des Einzelunternehmens.⁸⁶⁰

Bei Integration eines Vorwegabschlags von 15 % vom begünstigten Vermögen der Personengesellschaft verschieben sich die Ergebnisse des Rechenmodells. Der Vorwegabschlag erhöht im ersten Schritt die 26 Mio. Euro Grenze auf 30,5 Mio. Euro begünstigtes Vermögen. Der gleitende Abzugsbetrag wird von der Erhöhung der Grenze durch den Vorwegabschlag nicht tangiert, dieser führt bei Regelverschönung immer zum identischen Ergebnis wie bei der Übertragung des Einzelunternehmens dargelegt. Der steuerpflichtige Erwerb beträgt aufgrund des Vorwegabschlags bis zu 3 Mio. Euro

⁸⁶⁰ Abbildung 24.

begünstigtes Vermögen null, hierbei wird auch der Freibetrag des Kindes berücksichtigt. Im Vergleich zur Regelverschonung ohne Vorwegabschlag fallen nicht auf 2,5 Mio. Euro begünstigtes Vermögen keine Erbschaftsteuer an, sondern auf 3 Mio. Euro. Bei der Grenze von 30,5 Mio. Euro liegt der maximale steuerpflichtige Erwerb bei 3.478.450 Euro, auf diesen ist ein Steuersatz von 19 % anzuwenden. Die Erbschaftsteuerlast des Kindes beträgt in diesem Fall im Minimum null Euro und im Maximum 660.906 Euro bei 30,5 Mio. Euro begünstigtem Vermögen. Durch den Effekt des Vorwegabschlags in Höhe von 15 % wird das begünstigte Vermögen von 26 Mio. Euro fast identisch zu 30,5 Mio. Euro belastet. Es wird eine Entlastung des begünstigten Vermögens von 500.000 Euro bis 26.611.250 Euro realisiert. Aufgrund des Vorwegabschlags erhöht sich die Entlastung eines identischen begünstigten Vermögens um durchschnittlich 2,65 % und die Höhe der Erbschaftsteuer sinkt um zwischen 81 % und 17 %. Die große Spannweite ist zum einen durch die verschiedenen Tarifstufen zu erklären, zum anderen hängt die Senkung der Erbschaftsteuer von der Höhe des begünstigten Vermögens ab, bei kleineren Unternehmenswerten ist die prozentuale Verringerung höher und nimmt nahezu linear ab, bis sie sich bei 17 % einpendelt.

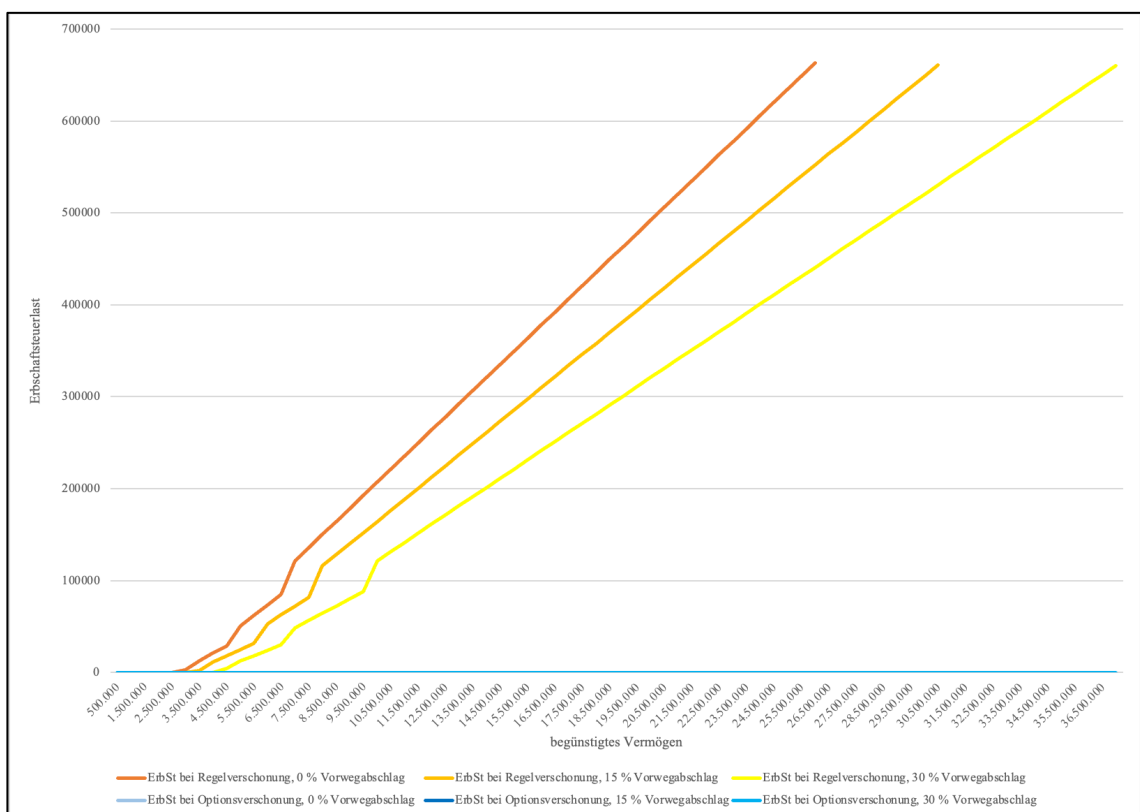
Beträgt der Vorwegabschlag jedoch seine maximale Höhe von 30 %, erhöht sich die ursprüngliche Grenze von 26 Mio. Euro auf 37 Mio. Euro begünstigtes Vermögen. Bei Gebrauch der Regelverschonung fällt bis 4 Mio. Euro begünstigtes Vermögen kein steuerpflichtiger Erwerb an und es entsteht keine Erbschaftsteuer. Im Vergleich zur Regelverschonung ohne Vorwegabschlag sind dies 60 % mehr Vermögen, das komplett von der Steuer befreit ist. Der maximale steuerpflichtige Erwerb von 37 Mio. Euro begünstigtes Vermögen liegt bei 3.474.700 Euro. Die Erbschaftsteuerlast beträgt hierbei 660.193 Euro. Durch den Vorwegabschlag in Höhe von 30 % in Zusammenhang mit der Regelverschonung wird begünstigtes Vermögen von 37 Mio. Euro nahezu gleich belastet wie 26 Mio. Euro ohne Vorwegabschlag oder 30,5 Mio. Euro mit 15 % Vorwegabschlag. Infolge des Vorwegabschlags von 30 % erhöht sich die Entlastung bei identischem begünstigtem Vermögen ohne Vorwegabschlag im Durchschnitt um 5 %. Die Last der Erbschaftsteuer sinkt im Vergleich zur Regelverschonung ohne Vorwegabschlag um zwischen 85 % und 34 %.

Die Optionsverschonung bei der Übertragung einer Personengesellschaft liefert ohne einen Vorwegabschlag identische Ergebnisse zu denen des Einzelunternehmens. Beträgt der Vorwegabschlag 15 %, so ist die Optionsverschonung bis zur erhöhten Grenze von 30,5 Mio. Euro anwendbar. Bei einem Vorwegabschlag von 30 % erhöht sich die Grenze

nochmals auf 37 Mio. Euro begünstigtes Vermögen. Da bei der Optionsverschönerung ein Verschönerungsabschlag von 100 % gewährt wird, beträgt die Steuerlast immer null und die Entlastung entspricht dem begünstigten Vermögen. Der Vorwegabschlag hat bei der Optionsverschönerung nur Auswirkung auf die Grenze der Anwendung und nicht auf die Last und Entlastung der Erbschaftsteuer.

Neben der Übertragung in Form eines Einzelunternehmens und einer Personengesellschaft betrachtet der Belastungsvergleich auch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft. In Stufe eins findet die Übertragung von der Gründergeneration an die zweite Generation statt. Aufgrund dieser Begebenheit hält der Erblasser 100 % der Gesellschaft und die Mindestbeteiligungsquote von über 25 % ist erfüllt. Die rechnerische Analyse der Kapitalgesellschaft führt zu den exakt gleichen Ergebnissen, wie die der Personengesellschaft.

Abbildung 26: Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften - Erbschaftsteuerbelastung

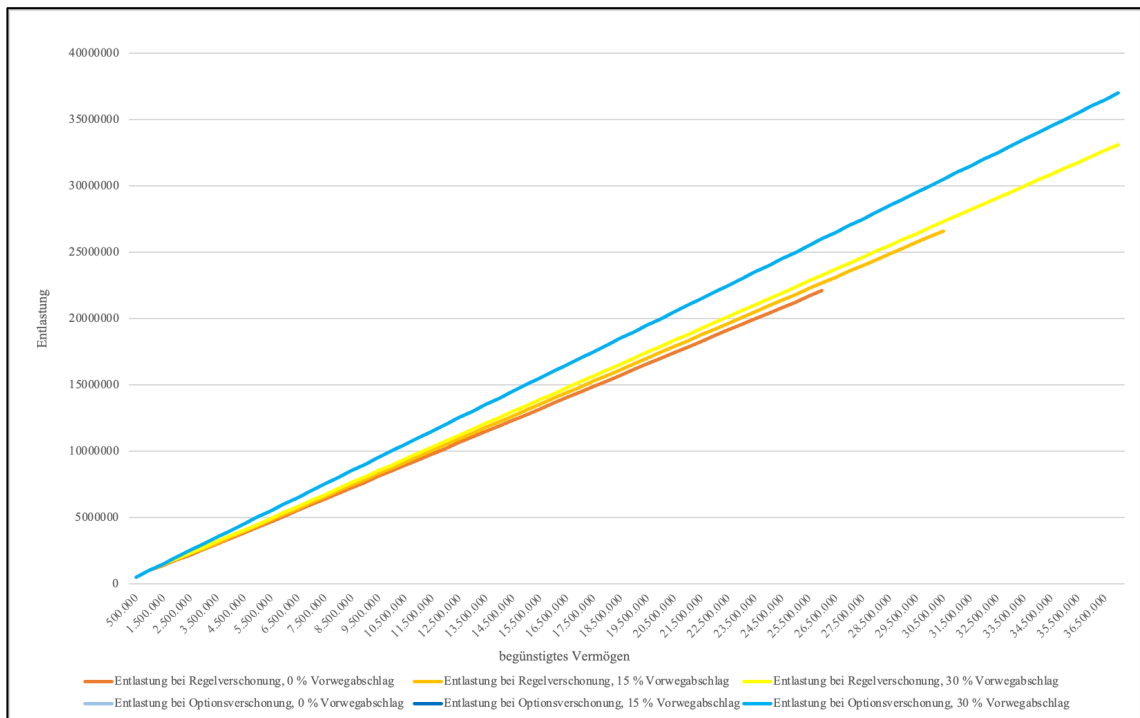


Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

Zwischen den Tarifstufen kommt es zu sprunghaften Anstiegen der Steuer, sobald die niedrigere Wertgrenze um einen Euro überschritten ist, da kein linear progressiver Anstieg vorliegt. Auf Stufe eins finden drei Tarifsprünge statt. Der Höchststeuersatz liegt

dann bei 19 %. Dies wird versucht durch den Härteausgleich zu kompensieren. Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG verhindert, dass es bei einer geringfügigen Überschreitung einer Wertstufe des § 19 Abs. 1 ErbStG zu einem übermäßigen sprunghaften Anstieg der Steuerlast kommt. Gemäß dem Härteausgleich darf die Mehrsteuer bei einem Steuersatz maximal bis 30 % die Hälfte und bei einem Steuersatz über 30 % höchstens drei Viertel des übersteigenden Wertes betragen. Diese Regelung wird vom Finanzamt automatisch berücksichtigt. Der Härteausgleich wird in der rechnerischen Analyse nicht berücksichtigt.

Abbildung 27: Personengesellschaften/Kapitalgesellschaften - Entlastung begünstigtes Vermögen



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.1.4. - 2. Stufe -

Die zweite Stufe des Belastungsvergleichs nimmt, auf den identischen Grundlagen wie oben dargelegt, einen verstrickten Familienkonzern in vierter Generation an. Im betrachteten Familienunternehmen existieren zwei Familienstämme sowie deren Mitglieder. Es wird die erbschaftsteuerliche Belastung und Entlastung der Übertragung

an die fünfte Generation analysiert. Gemäß der festgelegten testamentarischen Erbfolge überträgt der Erblasser als Mitglied der vierten Generation seinen Unternehmensanteil an sein Kind. Es wird der Einzelfall betrachtet, demnach die steuerliche Handhabung der Übertragung eines Anteils von einem Erblasser an einen Erben. Die Erbschaftsteuer als Steuer des Unternehmers und nicht des Unternehmens stellt in diesem Belastungsvergleich folgerichtig ausschließlich die Last wie auch Verschonung des Erwerbers dar. In Relation zur ersten Stufe des Vergleichs lässt sich die Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung, aufgrund des Kriteriums Familie der erarbeiteten Typologisierung, weniger eindeutig feststellen. Beim Durchlaufen der Abgrenzungsmerkmale des Kriteriums Familie⁸⁶¹ besitzt der Familienkonzern trotz seiner Größe eine enge Bindung der Familie an und im Unternehmen. Aus diesem Grund qualifiziert sich der betrachtete Familienkonzern für die vorgesehenen Begünstigungen für Familienunternehmen.

In Stufe eins wurde der Belastungsvergleich anhand der verschiedenen Rechtsformen eines Einzelunternehmens, einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft durchgeführt. Diese Stufe hingegen untersucht aufgrund der Annahme eines Familienkonzerns nur die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (nicht börsennotiert), da ein Konzern üblicherweise die Form einer Kapitalgesellschaft annimmt. Die Rechtsform der Kapitalgesellschaft stellt die erbschaftsteuerliche Übertragung eines Unternehmensanteils vor die besondere Herausforderung der Mindestbeteiligungsquote des Erblassers, um überhaupt als begünstigungsfähiges Vermögen gelten zu können. Dieser Aspekt stellt bei einer Personengesellschaft kein Hindernis dar, da aufgrund der Begünstigungsvorschrift alle Erwerbe unabhängig von deren Anteilsgröße als begünstigungsfähig gelten.

Wie bereits dargelegt entspricht in diesem Modell das zu übertragende Betriebsvermögen dem begünstigten Vermögen, auf welches die Verschonungsoptionen anwendbar sind.⁸⁶² Es wird in der zweiten Stufe des Belastungsvergleichs, als Weiterführung der ersten Stufe, ein begünstigter Unternehmensanteil über 26 Mio. Euro bis 90 Mio. Euro betrachtet. Aufgrund der Entwicklungsstufe des Unternehmens wird von einem Großerwerb ausgegangen, wobei der Schwellenwert je Erwerber zu verstehen ist. Entscheidend für das Erlangen der Begünstigung ist es, dass der Erblasser am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war. Wird die Mindestbeteiligungsquote nicht erfüllt, zählt das Betriebsvermögen als

⁸⁶¹ Abbildung 23.

⁸⁶² Siehe 2. Kriterium der Typologisierung.

Verwaltungsvermögen und ist nicht begünstigt. Die Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote kann insbesondere bei einem Familienunternehmen in Folge einer gerecht gemeinten Übertragung des Gesellschaftsanteils auf mehrere Kinder zum Problem werden. Es kommt zur Zersplitterung der Anteile, wie es auch bei mehreren bereits durchlaufenen Generationenwechseln der Fall ist, da sich die Größe des Anteils mit jeder Übertragung an mehr als eine Person kontinuierlich verkleinert.⁸⁶³ Diese Zersplitterung hat zur Konsequenz, dass die Mindestbeteiligungsquote von einem einzelnen Familienmitglied nicht erreicht werden kann und dieses nicht in den Genuss der Begünstigungen für Betriebsvermögen kommen kann. Das vorliegende Modell nimmt eben diesen Fall an, dass der Anteil des Erblassers weniger als 25 % des Nennkapitals des Familienunternehmens beträgt, den er an sein Kind in der nächsten Generation übertragen möchte. Um die Grenze der Beteiligung von mehr als 25 % doch zu erfüllen, wurde im betrachteten Modell frühzeitig ein Familienpool durch eine gesonderte schriftliche Vereinbarung installiert. Dadurch hängt die Erfüllung der Mindestbeteiligung des Erblassers nicht allein von seiner Beteiligung ab, sondern von der Summe seiner unmittelbaren Anteile und der Anteile der weiteren Gesellschafter, da diese durch die Poolvereinbarung untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen.⁸⁶⁴ Anteile, die einer Poolvereinbarung unterliegen, sind somit in das Verschonungsmodell aufzunehmen.⁸⁶⁵ Die dritte Stufe des Belastungsvergleichs betrachtet die Übertragung ohne eine Verschonungsoption und spiegelt somit die Situation bei nicht-Erfüllung der Mindestbeteiligung ohne das Vorhandensein einer Poolvereinbarung wieder.

Die rechnerische Analyse startet bei einem begünstigten Vermögen von 26,5 Mio. Euro und steigt in 500.000 Euro Schritten bis zu einem Vermögen von 90 Mio. Euro. Der Vorwegabschlag kann diese Grenze auf bis zu 128,6 Mio. Euro erhöhen. Wie auch in der ersten Stufe wird eine Variation des Vorwegabschlags von 0 %, 15 % und 30 % dargestellt. Durch den Vorwegabschlag ergibt sich die Möglichkeit, trotz des Großerwerbs die Regel- und Optionsverschonung noch bis zu einem begünstigten Vermögen von 37 Mio. Euro anzuwenden. Generell steht für Großerwerbe die Verschonungsbedarfsprüfung oder auf Antrag das Abschmelzmodell als Begünstigung offen. Die rechnerische Analyse konzentriert sich auf das Abschmelzmodell, der Antrag

⁸⁶³ Betz, M. (2019), S. 38.

⁸⁶⁴ Betz, M. (2019), S. 38.

⁸⁶⁵ Ramb, J. (2017b), S. 3603.

auf dieses ist unwiderruflich und schließt die Option der Verschonungsbedarfsprüfung aus.

Der Belastungsvergleich betrachtet in der ersten Instanz, ob ein Vorwegabschlag zu gewähren ist. Der Ausgangsfall geht davon aus, dass die Voraussetzungen für einen Vorwegabschlag nicht erfüllt sind und dieser null beträgt. Somit ergibt sich keine Erhöhung der Grenze für Großerwerbe und die Option des Abschmelzmodells ist anwendbar. Die Vorschrift des § 13c ErbStG ist im Zusammenhang mit der Regel- und Optionsverschonung zu sehen, deren Grundzüge das Abschmelzmodell beibehält. Wird die Schwelle von 26 Mio. Euro überschritten, so verringert sich der Verschonungsabschlag beim jeweiligen Modell um einen Prozentpunkt für jede volle 750.000 Euro, die den Betrag von 26 Mio. Euro übersteigen. Das Abschmelzmodell in Kombination mit der Regelverschonung ist bis zu einem begünstigten Vermögen von 89.750.000 Euro anwendbar, anschließend beträgt der Verschonungsabschlag 0 %. Bis zu einem begünstigten Vermögen von 26.749.999 Euro wird die Regelverschonung mit dem vollen Verschonungsabschlag von 85 % gewährt. Bei Erhöhung des Vermögens findet eine Abschmelzung des zu gewährenden Abschlags statt, wobei nur volle 750.000 Euro berücksichtigt werden. Aus diesem Grund kommt es beim Verschonungsabschlag auch nur zur Absenkung um volle Prozentpunkte. Der nach Verschonungsabschlag verbleibende Sofortbesteuerungsanteil nimmt in Konsequenz zum sinkenden Abschlag mit steigendem begünstigtem Vermögen zu. Eine vollständige Befreiung von der Erbschaftsteuer ist in diesem Fall nicht mehr möglich. Wie auch in Stufe eins wird zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs der persönliche Freibetrag des Kindes in Höhe von 400.000 Euro berücksichtigt. Das Modell ergibt bei einem begünstigten Vermögen von 26,5 Mio. Euro bis 89,5 Mio. Euro eine Erbschaftsteuer zwischen 677.293 Euro und 26.458.410 Euro. Der maximale steuerpflichtige Erwerb beträgt 88.194.700 Euro bei einem begünstigten Vermögen von 89,5 Mio. Euro. An dieser Stelle des Abschmelzmodells wird noch 1 % Verschonungsabschlag gewährt. Aufgrund des steuerpflichtigen Erwerbs kommt ein Steuersatz zwischen 19 % und 30 % zum Einsatz. Nicht zur Besteuerung herangezogen wird nach § 13a und c ErbStG begünstigtes Vermögen in Höhe von 22.525.000 Euro bei einem betrachteten Vermögen von 26,5 Mio. Euro und 895.000 Euro bei 89,5 Mio. Euro begünstigtem Vermögen.

Bei Integration eines Vorwegabschlags von 15 % ist das Abschmelzmodell bis zu einem begünstigten Vermögen von 105,5 Mio. Euro anwendbar. Der maximale steuerpflichtige Erwerb liegt dann bei 88.367.950 Euro, wobei ein Abschlag von 1 % berücksichtigt wird.

Der Verschonungsabschlag der Regelverschonung in Höhe von 85 % wird bis zu einem Erwerb von 31 Mio. Euro gewährt. Die rechnerische Analyse ergibt bei einem begünstigen Vermögen zwischen 26,5 Mio. Euro und 105,5 Mio. Euro eine Erbschaftsteuer von 564.006 Euro bis 26.510.385 Euro. Die Entlastung des Vermögens beträgt 23.121.250 Euro bei 26,5 Mio. Euro begünstigtem Vermögen und 16.721.750 Euro bei 105,5 Mio. Euro. Durch den Vorwegabschlag sinkt die Steuerlast im Vergleich zur Betrachtung ohne Vorwegabschlag im Durchschnitt um 36 %.

Im Fall eines maximalen zu berücksichtigenden Vorwegabschlags in Höhe von 30 % ist das Abschmelzmodell bis 128 Mio. Euro⁸⁶⁶ begünstigtes Vermögen verwendbar. Der Abschlag von 85 % wird bis zu einem begünstigten Vermögen von 38 Mio. Euro gewährt. Der maximale steuerpflichtige Erwerb liegt bei 88.293.700 Euro und der Verschonungsabschlag beträgt in diesem Fall 1 % auf 128 Mio. Euro begünstigtes Vermögen. Das Betriebsvermögen von 26,5 Mio. Euro bis 128 Mio. Euro wird mit einer Erbschaftsteuer in Höhe von 450.718 Euro und 26.488.110 Euro belastet. Die Entlastung des Betriebsvermögens beträgt 23.717.500 Euro bei einem Vermögen von 26,5 Mio. Euro und 39.296.000 Euro bei 128 Mio. Euro. Durch den Vorwegabschlag von 30 % sinkt die Steuerlast im Vergleich zum Szenario ohne Vorwegabschlag um durchschnittlich 63 %. Aufgrund des Vorwegabschlags in Höhe von 30 % in Zusammenhang mit der Regelverschonung wird begünstigtes Vermögen von 128 Mio. Euro nahezu in gleicher Höhe belastet wie 89,5 Mio. Euro ohne Vorwegabschlag oder 105,5 Mio. Euro mit 15 % Vorwegabschlag.

Das Abschmelzmodell in Kombination mit der Optionsverschonung führt im Vergleich zur Stufe eins nicht ausschließlich zu einer Vollverschonung, jedoch bis zu einer gewissen Höhe an begünstigtem Vermögen. Bei der Grundannahme, dass ein Verschonungsabschlag nicht gewährt wird, wird Vermögen bis 27 Mio. Euro nicht von der Erbschaftsteuer belastet. Die Option des Abschmelzmodells endet gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG bei 90 Mio. Euro begünstigtes Vermögen und mit einem verbleibenden Verschonungsabschlag von 15 %. Der auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendende Tarif beträgt bei der Optionsverschonung zwischen 7 % und 30 %. Bei einem begünstigten Vermögen zwischen 26,5 Mio. Euro und 90 Mio. Euro beträgt die Erbschaftsteuer von null Euro bis maximal 22.826.910 Euro. Die Entlastung des

⁸⁶⁶ Grenze nach Modellberechnung. Die absolute Grenze liegt bei 128,2 Mio. Euro.

Betriebsvermögens, das von der Besteuerung aufgrund der Verschonungsoptionen ausgeschlossen wird, macht zwischen 26,5 Mio. Euro und 13,5 Mio. Euro aus.

Bei Realisierung eines Vorwegabschlags von 15 % wird begünstigtes Vermögen bis 32 Mio. Euro nicht von der Erbschaftsteuer erfasst. Das Abschmelzmodell endet in dieser Fallkonstruktion bei 105,5 Mio. Euro begünstigtes Vermögen, wobei noch ein Abschlag von 16 % gewährt wird. Die Erbschaftsteuer beträgt zwischen null Euro und 22.475.010 Euro. Die Verschonung des begünstigten Vermögens liegt zwischen 26,5 Mio. Euro und 30.173.000 Euro. Anhand des Vorwegabschlags sinkt die Steuer um durchschnittlich 46 % gegenüber dem Szenario ohne Vorwegabschlag.

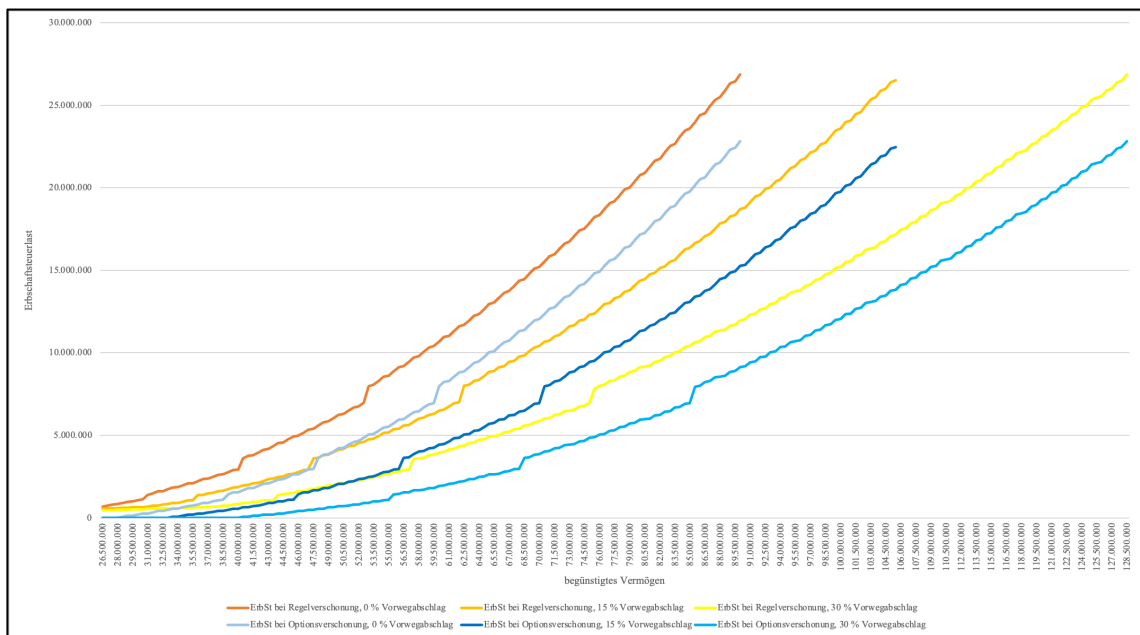
Durch den Vorwegabschlag in seiner vollen Höhe ist begünstigtes Vermögen von bis zu 39 Mio. Euro von der Erbschaftsteuerlast ausgenommen. Das Abschmelzmodell hat hier seine maximale Anwendung bei 128,5 Mio. Euro⁸⁶⁷ begünstigtem Vermögen mit einem Verschonungsabschlag von 15 %. Die Erbschaftsteuer beläuft sich bei begünstigtem Vermögen zwischen 26,5 Mio. Euro und 128,5 Mio. Euro auf minimal null Euro und maximal 22.814.160 Euro. Die Entlastung des begünstigten Vermögens ergibt zwischen 26,5 Mio. Euro und 52.042.500 Euro. Aufgrund des Vorwegabschlags sinkt die Erbschaftsteuer im Durchschnitt um 74 % im Vergleich zum Grundfall ohne Vorwegabschlag. Dieser bewirkt außerdem zusammen mit dem Abschmelzmodell in Form der Optionsverschonung, dass die Erbschaftsteuer für begünstigtes Vermögen im Wert von 90 Mio. Euro, 105,5 Mio. Euro und 128,5 Mio. Euro nahezu identisch hoch ist. Die maximale Erbschaftsteuerlast, die sich durch das Abschmelzmodell mit den Möglichkeiten der Regel- oder Optionsverschonung ergibt, liegt über die Variationen des Vorwegabschlags bei der Regelverschonung im Durchschnitt bei 26,5 Mio. Euro und bei der Optionsverschonung bei 22,6 Mio. Euro. Hierbei stimmt das betrachtete maximale begünstigte Vermöge bei den beiden Verschonungsoptionen nahezu überein (ca. 128 Mio. Euro). Durch die Möglichkeit der Optionsverschonung fällt im Vergleich zur Regelverschonung 14,7 % weniger Erbschaftsteuer an.

Eine mögliche Reduktion der Steuer kann als Alternative zum Abschmelzmodell im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG erreicht werden. Bei der Verschonungsbedarfsprüfung kann es zwei mögliche Szenarien geben. Im ersten Fall reicht das verfügbare Vermögen im Sinne von § 28a Abs. 2 ErbStG, also die Hälfte aus der Summe des übertragenen nicht begünstigten Vermögens und des bereits vorhandenen

⁸⁶⁷ Grenze nach Modellberechnung. Die absolute Grenze liegt bei 128,6 Mio. Euro.

Privatvermögens des Erben aus, um die Steuer auf das begünstigte Vermögen zu begleichen. Im zweiten Szenario genügt das verfügbare Vermögen nicht, um die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen zu entrichten. In diesem Fall reduziert sich die Steuer auf das begünstigte Vermögen um den Betrag, um den sie das verfügbare Vermögen übersteigt.⁸⁶⁸ Die Verschonungsbedarfsprüfung steht auch über der Grenze von 90 Mio. Euro weiter als Verschonungsoption zur Verfügung.

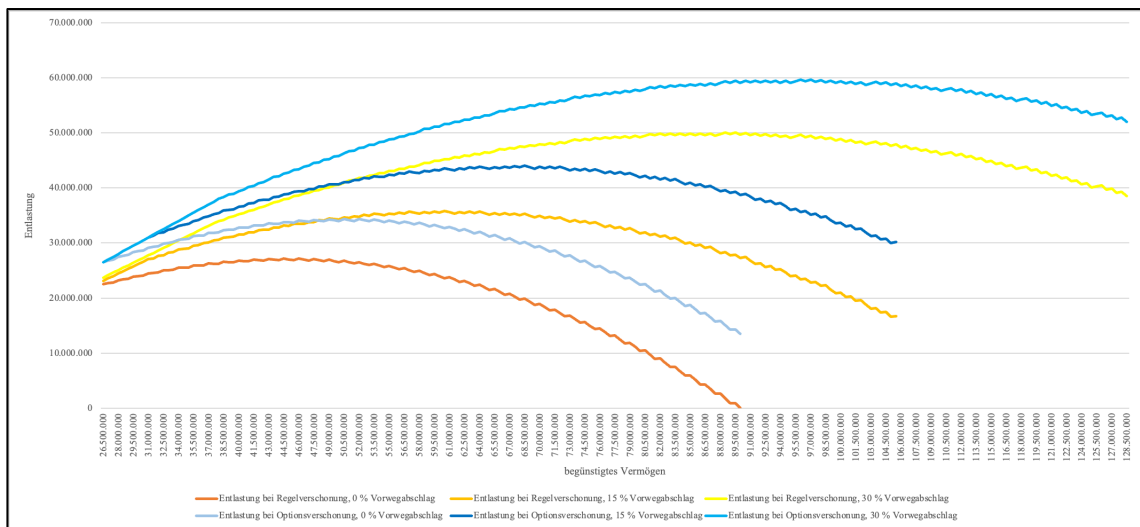
Abbildung 28: Familienkonzern - Erbschaftsteuerbelastung



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

⁸⁶⁸ Heinemann, F., et al. (2023), S. 189 f.

Abbildung 29: Familienkonzern - Entlastung begünstigtes Vermögen



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.1.5. - 3. Stufe -

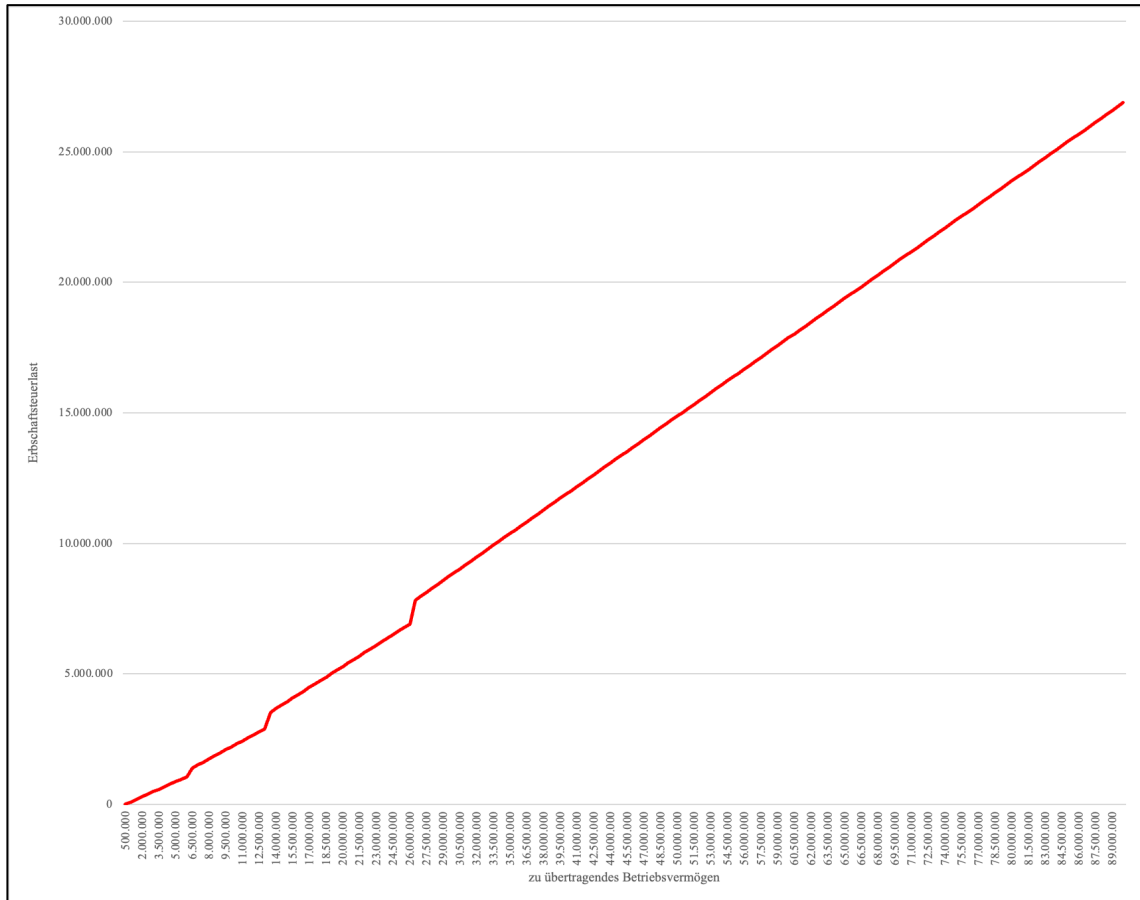
Die dritte Stufe des Belastungsvergleichs betrachtet die Übertragung von Betriebsvermögen, ohne die Möglichkeit eine Verschönerungsoption anzuwenden. Dieser Fall kann unter mehreren Umständen eintreffen, gegen diese in jedem Fall frühzeitig gegenzusteuern ist. Die rechnerische Analyse spiegelt die Situation wider, wenn kein begünstigtes Vermögen vorliegt, das in den Genuss der vom Erbschaftsteuergesetz vorgesehenen Begünstigungen kommen kann. Im Fall, dass zwar begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt, kann dieses jedoch anstatt zu begünstigtem Vermögen auch zu nicht begünstigtem Vermögen werden, wenn das begünstigungsfähige Vermögen zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Im vorliegenden Modell kann dieser Fall aufgrund der angenommenen Verhältnisse der Vermögenskategorien nicht eintreten, da sich stets eine Verwaltungsvermögensquote von 14 % ergibt. Wird bei der Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft die Mindestbeteiligungsquote nicht erfüllt und ist nicht anhand eines Poolvertrags vorgesorgt, so gilt das Betriebsvermögen erst gar nicht als begünstigungsfähiges Vermögen und ist bei Übertragung voll steuerpflichtig. Diese beiden Fallkonstruktionen spiegeln sich in der rechnerischen Analyse wider, die dieser Stufe zugrunde liegt. Im Gegensatz zu den beiden bereits behandelten Stufen des Belastungsvergleichs ist die dritte Stufe rechtsformunabhängig, da die Erbschaftsteuer (ohne Verschönerungsoptionen) nur

abhängig vom Wert des zu übertragenden Vermögens ist, hier vom Betriebsvermögenswert. Nachdem kein begünstigtes Vermögen festgestellt werden kann, sind die allgemeinen Begünstigungen und diese speziell für Familienunternehmen nicht anwendbar. Die Berechnung zur Ermittlung der Erbschaftsteuer berücksichtigt bei der Bereicherung weiterhin die Beerdigungskostenpauschale und beim steuerpflichtigen Erwerb den persönlichen Freibetrag des Kindes von 400.000 Euro. Die Modellberechnung betrachtet analog zur ersten und zweiten Stufe ein zu übertragendes Betriebsvermögen von 500.000 Euro bis einschließlich 90 Mio. Euro. Zur Bestimmung der Erbschaftsteuerlast wird auf den steuerpflichtigen Erwerb der entsprechende Tarif der Steuerklasse I angewendet.

Die rechnerische Analyse zeigt, dass ohne die Verschonungsvorschriften kein steuerfreier Übertrag für das betrachtete Vermögen möglich ist. Jedoch wird auch ohne die Begünstigungen ein Erwerb bis zum Freibetrag von 400.000 Euro zuzüglich abziehbarer Beträge, wie Erblässerschulden, Beerdigungskosten und ein eventueller Versorgungsfreibetrag nicht von der Erbschaftsteuer erfasst. Die dritte Stufe beinhaltet nur die Steuerlast durch die Erbschaftsteuer, da keine Entlastung des begünstigten Vermögens existieren kann. Zwischen den Tarifstufen kommt es zu sprunghaften Anstiegen der Steuer, sobald die niedrigere Wertgrenze um einen Euro überschritten ist, da kein linear progressiver Anstieg vorliegt. Dies wird versucht durch den Härteausgleich zu kompensieren, der jedoch nicht Teil der rechnerischen Analyse ist. Der Höchststeuersatz von 30 % wird bereits bei einem Erwerb von 26,5 Mio. Euro erreicht. Somit besteht bis zum höchsten betrachteten Betriebsvermögen von 90 Mio. Euro ein linearer Anstieg der Steuerlast, wie er auch innerhalb der jeweiligen Tarifstufen vorliegt. Beim Vergleich der ersten und zweiten Stufe mit der dritten Stufe liegt der größte Unterschied im Bereich des zu übertragenden Vermögens von 500.000 Euro bis 26 Mio. Euro, da hier die Regel- und Optionsverschonung ohne Einschränkungen anwendbar sind. Aufgrund des Abschmelzmodells in Stufe zwei nähert sich die Belastung durch die Erbschaftsteuer derer ohne Verschonung bis zu einem Vermögen von 90 Mio. Euro⁸⁶⁹ an, wobei der Vorwegabschlag die Grenze auf bis zu 128 Mio. Euro erhöhen kann, bis diese der Belastung von 90 Mio. Euro entspricht.

⁸⁶⁹ Szenario: Ohne Vorwegabschlag und mit den Grundzügen der Regelverschonung.

Abbildung 30: Erbschaftsteuerbelastung ohne Verschonungsoption



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.2. Nicht-Familienunternehmen

Ziel des Belastungsvergleichs ist neben der Feststellung der Erbschaftsteuerbelastung und -entlastung bei der Übertragung von Betriebsvermögen, diese Ergebnisse für Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen in Bezug zu setzen. Dafür wird im Folgenden der Belastungsvergleich für ein Nicht-Familienunternehmen durchgeführt. Die Annahmen für den Belastungsvergleich entsprechen denen, die für Familienunternehmen getroffen wurden. Das Modell für Nicht-Familienunternehmen weicht nur in wenigen Aspekten davon ab. Die Methodik des Belastungsvergleichs bleibt unverändert. Es wird ein Erbfall betrachtet, wobei sich die Analyse auf die Besteuerung des Vermögensübergangs im Todesfall als nationaler Sachverhalt konzentriert. Weiter ist die persönliche Beziehung des Erblassers und Erben entscheidend für die Höhe der Erbschaftsteuer. Die Annahmen der erbschaftsteuerlichen Regelungen werden für Nicht-

Familienunternehmen entsprechend angepasst. Bei der Behandlung von Nicht-Familienunternehmen werden die Vergünstigungen berücksichtigt, die das Erbschaftsteuergesetz im Allgemeinen gewährt, unabhängig davon, ob es sich um die Struktur eines Familienunternehmens handelt oder nicht. Im Detail stehen somit die Regel- und Optionsverschonung, wie bei Großerwerben das Abschmelzmodell und die Verschonungsbedarfsprüfung als Begünstigung offen. Die Gewährung der persönlichen Vergünstigungen aufgrund der Beziehung von Erblasser und Erbe bleiben entsprechend bestehen. Der Gang der Untersuchung verläuft analog zu diesem bei Familienunternehmen. Der Belastungsvergleich behandelt drei Stufen, um im Vergleich zu Familienunternehmen im darauffolgenden Schritt die Übereinstimmungen und Unterschiede zu identifizieren. Für diese Zwecke bleiben die grundlegenden Annahmen bezüglich der Zusammensetzung der Vermögenskategorien des zu übertragenden Vermögens bestehen. Weiter bleibt die Situation identisch, dass das Betriebsvermögen dem Wert des begünstigten Vermögens entspricht. Nach Abzug der gewährten Verschonung wird zur Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers die Beerdigungskostenpauschale berücksichtigt und zur Bestimmung des steuerpflichtigen Erwerbs der persönliche Freibetrag gewährt, der Versorgungsfreibetrag kommt auch in diesem Modell nicht zum Tragen.

5.2.2.1. - 1. Stufe -

Der Ausgangspunkt der ersten Stufe des Belastungsvergleichs ist ein von drei Fremden - keine Angehörigen im Sinne des § 15 AO - gegründetes Unternehmen. Diese übertragen ihren jeweiligen Anteil als Streubesitz an die Nachfolge, die sich außerhalb der eigenen Familie befindet. Da es sich um einen Zusammenschluss mehrerer Personen handelt, ist die Rechtsform der Personen- und Kapitalgesellschaft als gangbarer Weg zu betrachten. Bei den drei Gründern ist nicht von einem engen oder weiten Familienbezug zum Unternehmen auszugehen, da keine Beziehung zwischen Familie und Unternehmen besteht. Somit fällt auch die Begünstigung des Vorwegabschlags weg.

Wie auch bei der Analyse der Familienunternehmen gehören Betriebsvermögen einer Personengesellschaft und Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Abs.1 ErbStG. Für die Form der Kapitalgesellschaft ist dies erfüllt, da die Anteile der drei Gründer in der ersten Stufe der rechnerischen Analyse gleichmäßig

verteilt sind und mit demnach 33 % über der erforderlichen Mindestbeteiligungsquote liegen. Aufgrund dieser Begebenheit sind die Regel- und die Optionsverschonung anwendbar. Die Berechnungen des Belastungsvergleichs berücksichtigt auf dieser Stufe ein begünstigtes Vermögen bis zur 26 Mio. Euro Grenze. Bei der Übertragung an eine fremde dritte Person ist der persönliche Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG von nur mehr 20.000 Euro zu berücksichtigen. Außerdem sind die vom steuerpflichtigen Erwerb abhängigen Steuersätze mit 30 % und 50 % für die Steuerklasse III eigentlich um ein Vielfaches höher als die der Steuerklasse I oder II. In dieser Konstellation ist aber § 19a ErbStG zu berücksichtigen, dieser regelt zusätzlich den Tarif bei Erwerb von Betriebsvermögen, wie auch bei Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Ist der Erbe eines Unternehmens kein Verwandter und fällt somit in die Steuerklasse III, so wird eine Steuerentlastung durch den Abzug eines Entlastungsbetrags geschaffen.⁸⁷⁰ Der Anwendungsbereich des § 19a ErbStG ist jedoch nur eröffnet, sofern es sich bei dem Erwerber des Vermögens um eine natürliche Person handelt und diese begünstigtes Vermögen erwirbt. Der Entlastungsbetrag stellt eine steuerliche Belastung wie bei Anwendung der Steuerklasse I her. Der Entlastungsbetrag wird auf begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gewährt, welches nicht bereits als tarifbegünstigtes Vermögen einzustufen ist, das beispielsweise durch die Regelverschonung steuerfrei bleibt.⁸⁷¹ Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags nach § 19a Abs. 3, 4 ErbStG ist für den steuerpflichtigen Erwerb die tatsächliche Steuer nach Steuerklasse III und nach Steuerklasse I zu ermitteln. Die Steuerbeträge sind jeweils aufzuteilen. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis des Werts des tarifbegünstigten Vermögens nach Anwendung der Regel- oder Optionsverschonung zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abs. 3. Die Differenz der Steuerbeträge ergibt den Entlastungsbetrag, der die Steuer mindert. In der betrachteten Modellberechnung entfällt der Aufteilungsmaßstab, beziehungsweise beträgt 100 %, da nur begünstigtes Vermögen in Höhe des Betriebsvermögenswerts vorliegt. Somit entspricht das tarifbegünstigte Vermögen dem gesamten Vermögensanfall, weil auch kein nicht begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt. Demnach ist das verbleibende begünstigte Vermögen nach der Regelverschonung identisch mit dem zu versteuernden Betriebsvermögenswert.⁸⁷² Beim Gebrauch der Begünstigungen sind die vorausgesetzten Restriktionen der

⁸⁷⁰ Viskorf, S. (2023d), Rn. 2.

⁸⁷¹ Viskorf, S. (2023d), Rn. 5 ff.

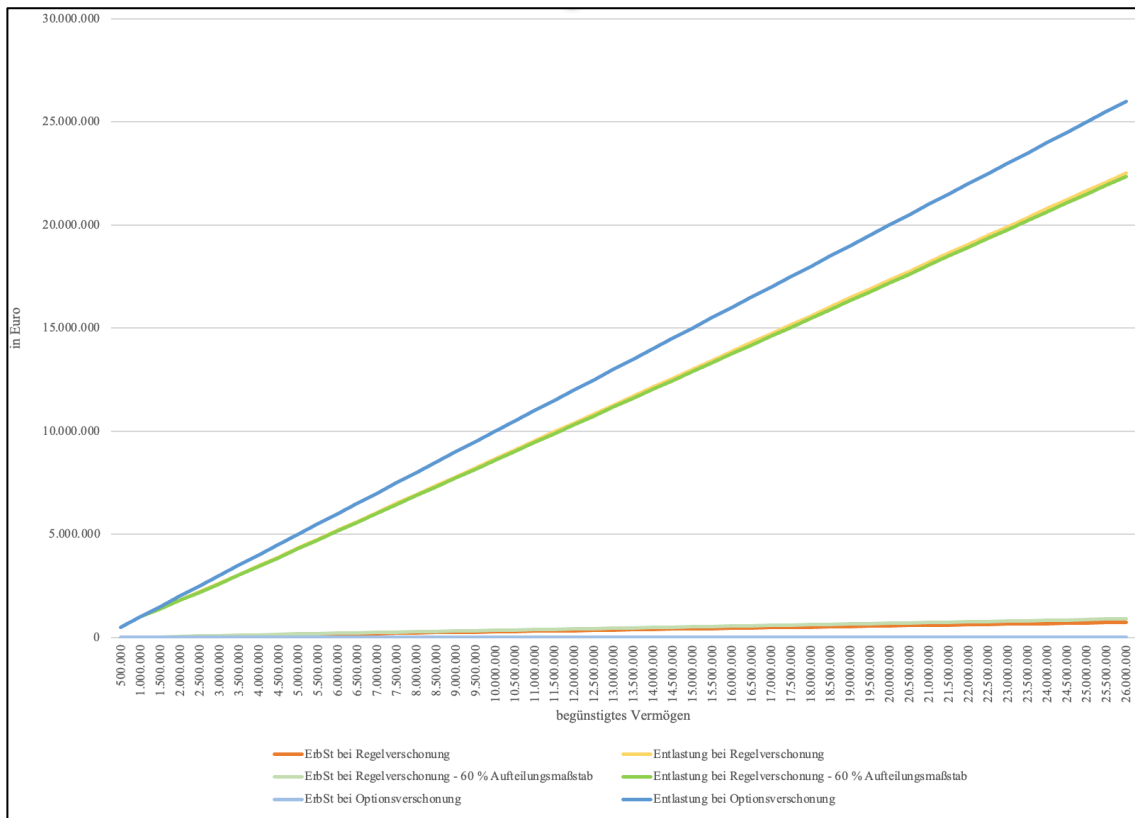
⁸⁷² Siegmund, O., Zipfel, L. (2010), S. 1701 f.

Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist zu erfüllen, deren Verletzung zu einer Nachversteuerung führt. Im Fall der Übertragung außerhalb der Familie scheint es wahrscheinlicher, dass die Restriktionen nicht über die erforderliche Zeit vom Erben erfüllt werden können, beziehungsweise dieser auch gar nicht den Anreiz dazu hat, den Betrieb selbst weiterzuführen, da keine familiäre Bindung zum Unternehmen besteht.

Die Ergebnisse der Berechnungen für die Form einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft stimmen mit denen der ersten Stufe des Belastungsvergleich der Familienunternehmen (ohne Vorwegabschlag bei Begünstigung durch die Regel- und Optionsverschöpfung) in den Grundaussagen überein, abgesehen von der Berücksichtigung der Höhe des persönlichen Freibetrags, des Steuertarifs und des § 19a ErbStG für den Entlastungsbetrag. Da das tarifbegünstigte Vermögen nach der Regelverschöpfung dem steuerpflichtigen Betriebsvermögenswert entspricht und kein nicht begünstigtes Vermögen vorliegt, beträgt der Aufteilungsmaßstab zur Ermittlung des Entlastungsbetrags 100 %. Die Erbschaftsteuer für die Übertragung auf Stufe eins entspricht somit der Berechnung nach Steuerklasse I. Demnach kommen Prozentsätze zwischen 7 % und 19 % zum Einsatz. Aufgrund der Regelverschöpfung ist eine steuerfreie Übertragung von begünstigtem Vermögen bis zur Höhe von 1 Mio. Euro möglich. Bei der Regelverschöpfung liegt der maximale steuerpflichtige Erwerb bei 3.869.700 Euro, wobei die maximale Erbschaftsteuer 735.243 Euro bei einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. Euro beträgt. Wird alternativ zum betrachteten Modell bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags ein Aufteilungsmaßstab von 60 %⁸⁷³ angenommen, so sinkt die Höhe des Entlastungsbetrags um 40 % und dementsprechend steigt die Erbschaftsteuerbelastung. Die maximale Erbschaftsteuer beträgt dann 905.510 Euro. Die Optionsverschöpfung bietet eine Vollverschöpfung des begünstigten Vermögens bis 26 Mio. Euro, § 19a ErbStG kommt nicht zum Einsatz. Die untenstehende Abbildung bezieht bei der Entlastung des begünstigten Vermögens, neben dem Verschöpfungabschlag und dem gleitenden Abzugsbetrag, auch den Entlastungsbetrag ein.

⁸⁷³ Siegmund, O., Zipfel, L. (2010), S. 1701.

Abbildung 31: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.2.2. - 2. Stufe -

Der Belastungsvergleich untersucht auf der zweiten Stufe die Erbschaftsteuerbelastung und -entlastung des von den drei Fremden gegründeten Unternehmens, das sich vor der fünften Übergabe an die Nachfolger befindet, analog zur Situation der zweiten Stufe des Belastungsvergleichs von Familienunternehmen. In dieser Stufe wird ein Konzern in Form einer Kapitalgesellschaft angenommen, von dem ein Gesellschaftsanteil an einen Nachfolger vermacht wird. Es wird ein zu übertragendes Betriebsvermögen zwischen 26,5 Mio. Euro und 90 Mio. Euro angenommen und rechnerisch analysiert. Zum Hindernis für die Verschönerungsoptionen wird hierbei die Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote, die aufgrund der Vielzahl der bereits durchlaufenen Übertragungen nicht mehr durch den Erblasser allein erfüllt werden kann. Aus diesem Grund können zwei Szenarien eintreten. Zum einen wurde frühzeitig ein Poolvertrag mit

den Mitgesellchaftern geschlossen, um eine steuerliche Optimierung für alle Erben zu schaffen. Dabei fordert die Pooling-Regelung laut Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG keine Bindung an familiär beschaffene Strukturen, was somit die Anwendung für den vorliegenden Fall ermöglicht und das Vermögen so in den Genuss der Verschonungsoptionen kommt. Das zweite Szenario ist das Gegenteil zum ersten. Es ist kein Poolvertrag vorhanden. Die Ergebnisse des Belastungsvergleichs sind identisch mit der dritten Stufe ohne eine Begünstigungsmöglichkeit. Die Modellberechnung nimmt einen Poolvertrag an, dadurch steht die Verschonungsoptionen des Abschmelzmodells und der Verschonungsbedarfsprüfung zur Verfügung.

Die Ergebnisse der Analyse stimmen wie auch bei Stufe eins mit denen der zweiten Stufe des Belastungsvergleichs der Familienunternehmen in den Grundaussagen überein. Durch den Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG, der wie auf Stufe eins des Belastungsvergleichs dazu führt, dass die Erbschaftsteuerbelastung derjenigen der Steuerklasse I entspricht, kommen die hohen Tarife der Steuerklasse III von bis zu 50 % nicht zum Tragen. Durch das Abschmelzmodell in Verbindung mit der Regelverschonung finden Steuersätze zwischen 19 % und 30 % zur Anwendung. Der maximale steuerpflichtige Erwerb beträgt bei 90 Mio. Euro begünstigtes Vermögen 89.969.700 Euro. Die Höhe der Erbschaftsteuerlast hat ein Minimum von 749.493 Euro und ein Maximum von 26.990.910 Euro. Ohne den Entlastungsbetrag würde die maximale Steuerlast 44.984.850 Euro betragen. Wird alternativ zum betrachteten Modell ein Aufteilungsmaßstab von 60 %⁸⁷⁴ angenommen, so sinkt die Höhe des Entlastungsbetrags um 40 % und dementsprechend steigt die Erbschaftsteuerbelastung. Die Erbschaftsteuer beträgt dann zwischen 923.060 Euro und 34.188.486 Euro.

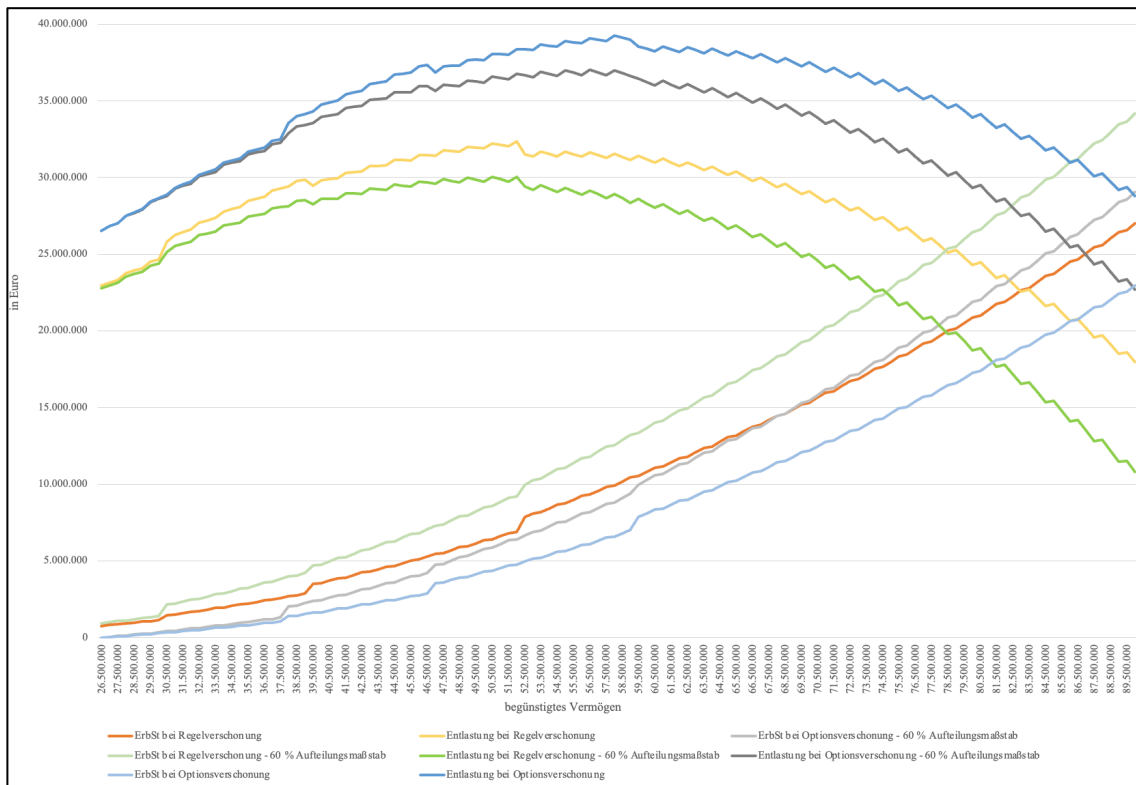
Aufgrund des Abschmelzmodells in der Ausprägung der Optionsverschonung bleibt begünstigtes Vermögen bis zu 26,5 Mio. Euro steuerfrei. Durch den Entlastungsbetrag ist die Erbschaftsteuer, analog zum Abschmelzmodell mit Regelverschonung, identisch mit der Steuerbelastung durch Steuerklasse I. Steuersätze zwischen 11 % und 30 % kommen zum Einsatz. Dadurch ergibt sich eine Erbschaftsteuer für den Nachfolger von null Euro bis zu 22.940.910 Euro. Der maximale Steuersatz von 30 % greift ab einem begünstigten Vermögen von 59.500.000 Euro. Ohne den Entlastungsbetrag beträgt die Erbschaftsteuer nach Steuerklasse III 38.234.850 Euro. Bei der Variante außerhalb des Modells mit einem Aufteilungsmaßstab von 60 %, sinkt die Höhe des Entlastungsbetrags, wodurch die

⁸⁷⁴ Siegmund, O., Zipfel, L. (2010), S. 1701.

Erbschaftsteuerlast ansteigt und nicht mehr der Steuerklasse I entspricht. Bei dieser Betrachtung beträgt die Erbschaftsteuer zwischen null Euro und 29.058.486 Euro.

Der unruhige Verlauf der im Folgenden dargestellten Modellberechnung lässt sich bei der Stufe zwei des Belastungsvergleichs durch das Abschmelzmodell erklären, da bei jeden vollen 750.000 Euro, die die 26 Mio. Euro Grenze übersteigen, der Verschonungsabschlag um einen vollen Prozentpunkt sinkt. In Verbindung mit den Tariffhöhen des steuerpflichtigen Erwerbs kommt es bei der zweiten Stufe für Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen zu diesem Verlauf.

Abbildung 32: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung und Entlastung begünstigtes Vermögen



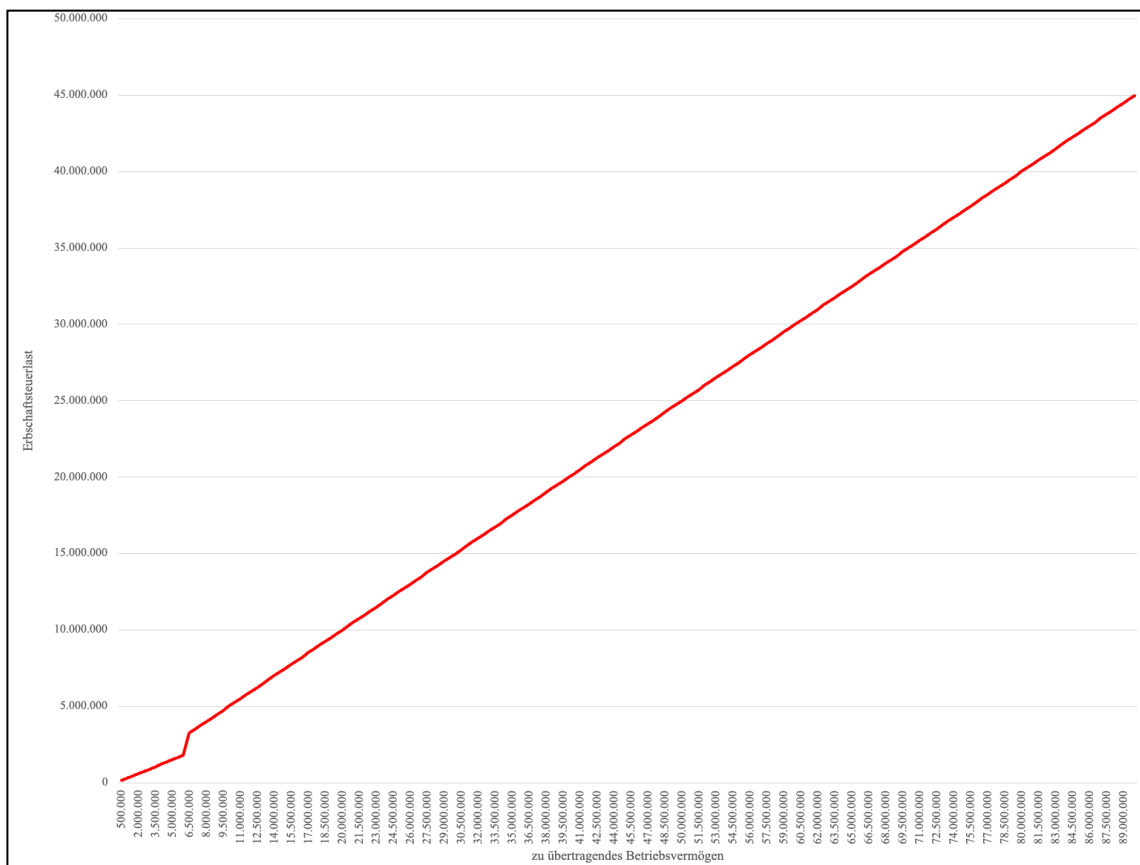
Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.2.3. - 3. Stufe -

Die dritte Stufe des Belastungsvergleichs stellt die Situation dar, wenn keine Verschönungsoption für die Übertragung des Vermögens an den Nachfolger zum Tragen kommen kann, da beispielsweise die Mindestbeteiligungsquote nicht erfüllt wird und das

Vermögen somit nicht als begünstigungsfähig gilt. Die Ergebnisse der Analyse stimmen mit denen des Belastungsvergleichs der Familienunternehmen auf Stufe drei überein, abgesehen von der Höhe des persönlichen Freibetrags und des Steuersatzes. Bei einem betrachteten zu übertragenden Vermögen von 500.000 Euro bis 90 Mio. Euro greift bis 6 Mio. Euro der Tarif in Höhe von 30 % und ab 6,5 Mio. Euro kommt der maximale Steuersatz von 50 % zur Anwendung, der § 19a ErbStG kommt nicht zum Tragen. Ohne Begünstigungsmöglichkeiten ergibt sich eine Steuerlast für den Erben zwischen 140.910 Euro und 44.984.850 Euro, wobei der Maximalbetrag der Belastung durch das Abschmelzmodell in Verbindung mit der Regelverschonung entspricht, da der Verschonungsabschlag bei 90 Mio. Euro 0 % beträgt.

Abbildung 33: Nicht-Familienunternehmen - Erbschaftsteuerbelastung ohne Verschonungsoption



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.2.3. Flat Tax

Die aktuellen Entwicklungen bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuer wurden bereits in Kapitel 4.2.1.3. beschrieben. Für den Zweck des Belastungsvergleichs der Erbschaftsteuer werden an dieser Stelle die von der CDU im Jahr 2023 vorgeschlagenen Erbschaftsteuerpläne aufgegriffen. Die CDU hat eine pauschale Erbschaft- und Schenkungsteuer, genannt Flat Tax, präsentiert. Das Modell der Flat Tax hatte auch 2016 im Vorfeld zur Bundestagswahl das Modell der Flat Tax über die Parteigrenzen hinweg viel Sympathie erhalten.⁸⁷⁵ Dieses Modell wäre ein Kompromiss, um die komplexe Ausgestaltung und den häufigen Streitpunkt der Verschonungsklauseln zu umgehen, jedoch den Ansatz zum Schutz des Erhalts des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze sicherzustellen. Inhaltlich sieht der vorgeschlagene Kompromiss vor die steuerliche Befreiung des Betriebsvermögens aufzugeben, im Gegenzug aber den darauf zu zahlenden Steuersatz deutlich zu reduzieren und zu vereinheitlichen (Flat Tax), wie auch die Bemessungsgrundlage auszuweiten.⁸⁷⁶ Hierbei ist fraglich, ob das Modell der Flat Tax für jeden und alles gelten sollte, wie die CDU dies vorschlägt oder ausschließlich für Erwerber von Betriebsvermögen. In jedem Fall würde das Flat Tax Modell mit einer breiteren Bemessungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz die Erbschaftsteuer vereinfachen. Die persönlichen Freibeträge würden annahmegemäß bei der Einführung der Flat Tax unverändert bleiben, wobei die Verschonungsregelungen ersatzlos gestrichen würden. Damit Familienunternehmen jedoch weiter ohne Substanzverlust vererbt werden können, sieht die Flat Tax die Einführung einer angemessenen Bewertungsgrundlage und einer zinslosen Verteilung der Steuer auf mehrere Jahre vor. Gemäß dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln ist der Abschlag für Familienunternehmen (Vorwegabschlag) bei der Erfüllung der Kriterien zur eingeschränkten Verfügbarkeit in allen Varianten zu berücksichtigen, abweichend von der Erbschaftsteuerrichtlinie auch für Einzelunternehmen und Aktiengesellschaft, da es sich dabei um eine Regelung zur möglichst korrekten Erfassung der Bemessungsgrundlage und nicht um eine steuerliche Verschonung handelt. Vor der Erbschaftsteuerreform 2016 wurden Unternehmen im Erbschaft- und Schenkungsfall regelmäßig um bis zu 60 % überbewertet.⁸⁷⁷ Abgesehen von der Debatte in Kapitel 4.2.3.

⁸⁷⁵ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 1.

⁸⁷⁶ iwd (2023a).

⁸⁷⁷ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 2.

zur Bewertung des Vorwegabschlags, dass dieser auf der Bewertungsebene und nicht auf der Verschonungsebene platziert sein müsste, stellt der Vorwegabschlag ein angemessenes Korrektiv für die Unternehmensbewertung dar.⁸⁷⁸ Laut dem Institut der deutschen Wirtschaft würde der Staat die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer 2021 von 11 Milliarden Euro mit einer Flat Tax für alle Erwerber und ohne Verschonung des Betriebsvermögens in Höhe von 10 % erreichen. Eine Steuer von 15 % würde zu einer Mehreinnahme von fünf Milliarden Euro führen.⁸⁷⁹ Dem Vorschlag der CDU 2023 lag ein pauschaler Steuersatz von 10 % zu Grunde, welcher der Analyse des Instituts der deutschen Wirtschaft aus 2021 entspricht. Neben dem pauschalen niedrigeren Steuersatz sieht die Flat Tax auch eine bereitere Bemessungsgrundlage vor. Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ist der steuerpflichtige Erwerb. Zur Ermittlung wird im ersten Schritt die Bereicherung festgestellt und im zweiten Schritt von der Bereicherung dann der persönliche Freibetrag abgezogen.

Zur Berechnung der Steuerlast durch die Flat Tax muss festgelegt werden, in welchem Maße sich die Bemessungsgrundlage erweitert. Vereinfacht gerechnet würde die Bemessungsgrundlage um den Wert des verschonten Betriebsvermögens steigen. Somit bildet in der Modellrechnung der betrachtete Betriebsvermögenswert (bereitgestellt vom Betriebsfinanzamt) abzüglich des Vorwegabschlags bei Familienunternehmen die erweiterte Bemessungsgrundlage.⁸⁸⁰ Die rechnerische Analyse des Flat Tax Modells bezieht Betriebsvermögen zwischen 500.000 Euro und 90 Mio. Euro ein. Es wird ein pauschaler Steuersatz von 10 % angenommen, da es sich damit um eine aufkommensneutrale Reform der Erbschaftsteuer handelt, wie durch die Analyse des Instituts der deutschen Wirtschaft 2021 deutlich wird. Außerdem wird der Vorwegabschlag in voller Höhe (30 %) bei Familienunternehmen in die Berechnungen integriert. Die Analyse der Flat Tax unterscheidet zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen, zum einen aufgrund des Vorwegabschlags und zum anderen, um eine bessere Vergleichbarkeit zu den zuvor durchgeführten Belastungsvergleichen herzustellen. Im ersten Schritt des Belastungsvergleichs wird die Belastung der Familienunternehmen durch eine Flat Tax betrachtet. Es wird zur Ermittlung der Erbschaftsteuer die Bereicherung berechnet, wobei weiterhin die Beerdigungskostenpauschale abgezogen wird. Beim steuerpflichtigen Erwerb wird bei

⁸⁷⁸ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 2.

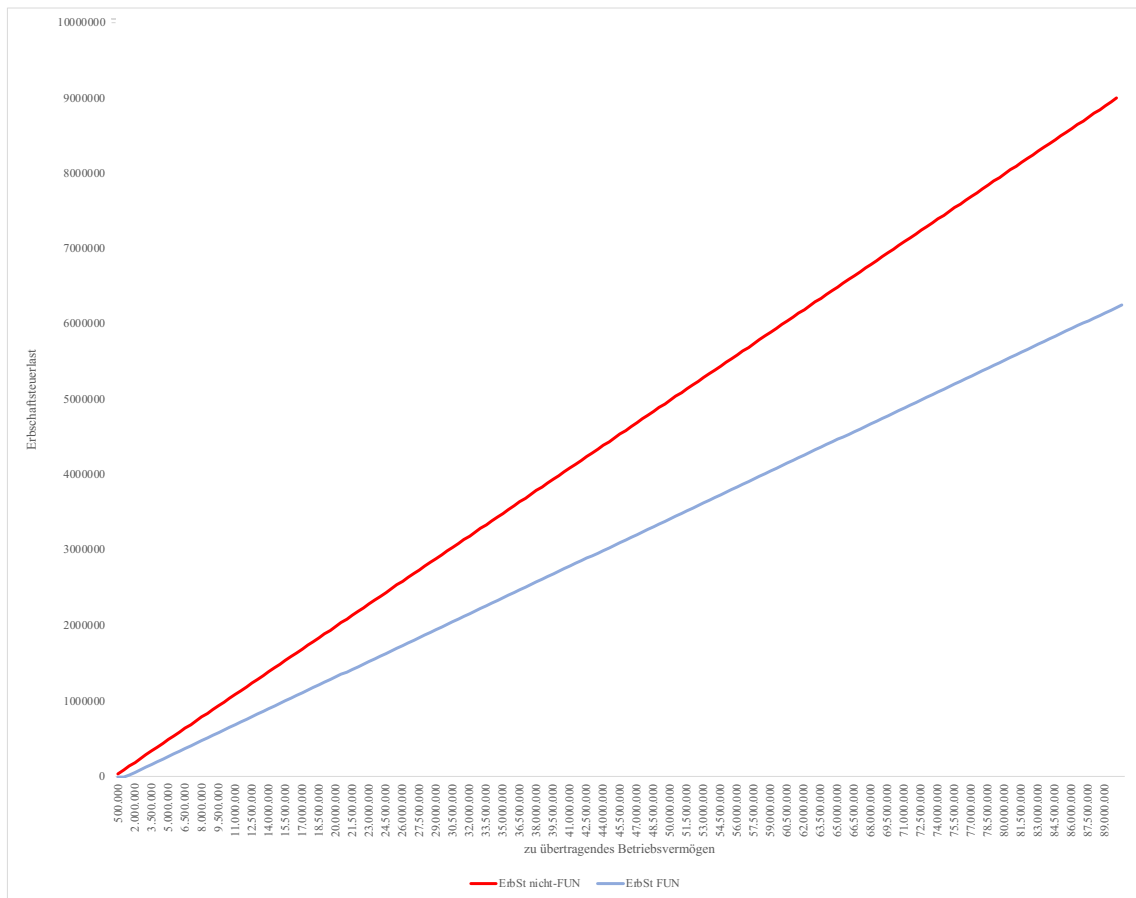
⁸⁷⁹ iwd (2023a).

⁸⁸⁰ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 2.

der Übertragung ein persönlicher Freibetrag von 400.000 Euro berücksichtigt, da der Erbe ein Kind des Erblassers ist und der Steuerklasse I angehört. Im zweiten Schritt wird das identische Vorgehen bei Nicht-Familienunternehmen angewandt, jedoch ohne das Ansetzens eines Vorwegabschlags und mit einem niedrigeren persönlichen Freibetrag von 20.000 Euro, da der Erbe ein fremder Dritter der Steuerklasse III ist. Der Steuersatz bleibt stets unverändert bei 10 %.

Der Belastungsvergleich der Flat Tax bringt als Ergebnisse hervor, dass bei der Betrachtung der Familienunternehmen aufgrund des Vorwegabschlags und des höheren persönlichen Freibetrags, eine geringere Erbschaftsteuerlast im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen zu realisieren ist. Durch den pauschalen Erbschaftsteuertarif der Flat Tax von 10 % ist ein linearer Anstieg der Steuer im Verhältnis zum Betriebsvermögenswert zu beobachten. So wird beispielsweise das Betriebsvermögen eines Familienunternehmens von 13 Mio. Euro mit 868.970 Euro Erbschaftsteuer belastet, da der verbleibende Betriebsvermögenswert nach Abzug des Vorwegabschlags nur noch 9.100.000 Euro beträgt. Die Steuer bei Nicht-Familienunternehmen ist dementsprechend höher und beläuft sich auf 1.296.970 Euro. Ein großes Betriebsvermögen von 82 Mio. Euro wird bei einem Familienunternehmen mit 5.698.970 Euro Erbschaftsteuer besteuert, hingegen bei einem Nicht-Familienunternehmen mit 8.196.970 Euro. Um eine bessere Vergleichbarkeit zu erzeugen, wird eine Erbschaftsteuer in Höhe von 1 Mio. Euro betrachtet, diese fällt an bei 15 Mio. Euro Betriebsvermögenswert eines Familienunternehmens und 10,5 Mio. Euro eines Nicht-Familienunternehmens.

Abbildung 34: Flat Tax



Eigene Abbildung nach Modellberechnungen.

5.3. Ergebnisse

5.3.1. Belastungsvergleich geltendes Recht

Auf der Grundlage der vorangehenden Berechnungen für Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen werden diese Ergebnisse nachfolgend in Relation gesetzt. Für den Vergleich werden zwei Fälle betrachtet: Fall eins mit einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro und Fall zwei mit einem Unternehmenswert von 82 Mio. Euro. Die Annahmen und Bedingungen bleiben entsprechend des drei Stufenmodells des Belastungsvergleichs erhalten. Demnach wird bei der Betrachtung der Familienunternehmen der Freibetrag und der Tarif der Steuerklasse I berücksichtigt und entsprechend bei den Nicht-Familienunternehmen der Freibetrag wie auch der Tarif unter

Berücksichtigung des Entlastungsbetrags⁸⁸¹. Zur besseren Vergleichbarkeit wird bei Familienunternehmen, wenn möglich, ausschließlich der maximale Vorwegabschlag in Höhe von 30 % angesetzt. Der Belastungsvergleich des geltenden Rechts analysiert zuerst die Belastung innerhalb der Familienunternehmen. Anschließend findet der Vergleich innerhalb der Nicht-Familienunternehmen statt und abschließend werden die Ergebnisse der Familienunternehmen und die der Nicht-Familienunternehmen in Bezug gebracht. Beim Vergleich innerhalb der Familienunternehmen ergibt sich der erste Unterschied bereits auf Stufe eins, da die Belastung und Entlastung nach der Rechtsform des Familienunternehmens differenzieren. Die Personengesellschaft und auch die Kapitalgesellschaft können den Vorwegabschlag bei Erfüllung der notwendigen Voraussetzungen anwenden, jedoch trifft dies nicht auf Einzelunternehmen zu. Dadurch ergibt sich ein entscheidender Nachteil für die Rechtsform des Einzelunternehmens, wobei diese Einschränkung nach Kapitel 4.2.3. auch ihre Rechtfertigung besitzt. Eine Erhöhung der 26 Mio. Euro Grenze auf bis zu 37 Mio. Euro ist dem Einzelunternehmen im Gegensatz zu Personen- oder Kapitalgesellschaft somit nicht möglich. Die Regel- und Optionsverschonung sind in diesem Fall bis zur Grenze für Großverwerbe anwendbar. Bei der Regelverschonung ergibt sich ohne den Vorwegabschlag außerdem, dass der Sofortbesteuerungsanteil in Höhe von 15 % höher ausfällt, verglichen mit der Situation bei einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, da hier der Vorwegabschlag Berücksichtigung findet. Die Regelverschonung mit einem Verschonungsabschlag von 85 % und einem betrachteten Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro führt bei einem Einzelunternehmen zu einer effektiven Steuerbelastung von 2,3 % und bei einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu 2,0 %. Bei der Optionsverschonung hingegen kommt es bei 13 Mio. Euro zu einer Vollverschonung und somit zu einer effektiven Belastung von 0 %. Die zweite Stufe betrachtet einen Betriebsvermögenswert eines Kapitalgesellschaftsanteils von 82 Mio. Euro, wobei die Option des Vorwegabschlags offen steht und dieser in voller Höhe berücksichtigt wird. Die Begünstigung in Form des Abschmelzmodells in Kombination mit der Regelverschonung führt durch einen Verschonungsabschlag von 44 % zu einer effektiven Steuerbelastung von 16,6 %. Kommt das Abschmelzmodell zusammen mit der Optionsverschonung zum Einsatz, ergibt sich ein Abschlag von 59 % und eine effektive Steuerlast von 10,9 %. Die dritte Stufe des Vergleichs betrachtet die Übertragung ohne die Möglichkeit einer Verschonungsoption

⁸⁸¹ § 19a ErbStG.

für Familienunternehmen. Dies führt bei einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro zu einer effektiven Steuerlast von 22,3 % und bei einem Wert von 82 Mio. Euro zu 29,8 % Belastung.

Die effektive Steuerbelastung von kleineren Unternehmen beziehungsweise Übertragungen von Betriebsvermögen innerhalb der Familienunternehmen ist mit 0 % beziehungsweise um 2 % sehr gering. Hierdurch wird eine große Entlastung des Unternehmenserben geschaffen und die Verschonungsvorschriften kommen ihrem Rechtfertigungsgrund, der Sicherung des Betriebs mit seinen Arbeitsplätzen, nach. Die Ungleichbehandlung, wie auch die höhere erbschaftsteuerliche Belastung von Einzelunternehmen, aufgrund der nicht Anwendbarkeit des Vorwegabschlags ist signifikant. Die Rechtsform des Einzelunternehmens wird im Vergleich zu einer Rechtsform mit Anwendung des vollen Vorwegabschlags mit effektiv 0,3 % mehr Erbschaftsteuer belastet. Vor dem Hintergrund der empirischen Daten in 2.1.2. ist dies nicht nachvollziehbar,⁸⁸² da der größte Anteil der Familienunternehmen (55 %) als Einzelunternehmen ausgestaltet ist und die Begünstigung explizit für Betriebe mit einer familiären Struktur geschaffen wurde. Der Vorwegabschlag führt dazu, dass größere Vermögen identisch belastet werden wie kleinere Vermögen ohne Vorwegabschlag. Dies hebt die Priorität der Familienunternehmen hervor. Die effektive Steuerlast von großen Unternehmen ist im Vergleich höher als bei kleinen Unternehmen und beläuft sich auf 16,6 % beziehungsweise 10,9 %. Nachdem das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.12.2014 unter anderem eine Abgrenzung zum Großerwerb gefordert hat, scheint diese Mehrbelastung folgerichtig. Im Vergleich zur ersten Stufe des Belastungsvergleichs ist eine vollständige Verschonung bei Nutzung des Abschmelzmodells nur in Verbindung mit der Optionsverschonung bis zu einem begünstigten Vermögen von 39 Mio. Euro möglich, anschließend sinkt der Verschonungsabschlag von 100 % stetig. Im Vergleich zu den Belastungen mit Verschonungsoptionen ist die Erbschaftsteuer auf Stufe drei ohne Begünstigungsoption mit zwischen 22,3 % und 29,8 % um ein Vielfaches höher, was nicht zuletzt auf die Höhe des Steuersatzes zurückzuführen ist, der aufgrund des höheren steuerpflichtigen Erwerbs entsprechend steigt. Diese Tatsache gibt aber auch den Anreiz, die Voraussetzungen der Begünstigungsvorschriften zu erfüllen, um in deren Genuss zu kommen.

⁸⁸² Vgl. Kapitel 4.2.3.

Der Belastungsvergleich innerhalb der Nicht-Familienunternehmen geht von der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf Stufe eins aus. Da es sich nicht um ein Familienunternehmen handelt, wird folglich kein Vorwegabschlag gewährt. Die Anwendung der Verschonungsoptionen der Regel- und Optionsverschonung sind somit bis zur 26 Mio. Euro Grenze anwendbar, eine Erhöhung der Grenze kann nicht stattfinden. Die effektive Steuerlast beläuft sich auf der ersten Stufe bei einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro auf 2,81 % bei Gebrauch der Regelverschonung und bei der Vollverschonung auf 0 %. Auf Stufe zwei wird eine Kapitalgesellschaft mit einem Betriebsvermögen von 82 Mio. Euro betrachtet. Das Abschmelzmodell in Kombination mit der Regelverschonung führt zu einer effektiven Steuerbelastung von 26,69 %, wobei der Verschonungsabschlag 11 %, der Tarif 30 % und der Entlastungsbetrag 145.899 Euro beträgt. Im Vergleich dazu ergibt sich beim Abschmelzmodell in Verbindung mit der Optionsverschonung eine geringere effektive Steuer von 22,19 %. Dabei kommt ein Verschonungsabschlag von 26 % und ein Tarif von 30 % mit einem Entlastungsbetrag 121.299 Euro zum Einsatz. Auf der Stufe drei des Belastungsvergleichs der Nicht-Familienunternehmen kommt es zur höchsten effektiven Belastung durch die Erbschaftsteuer, da keine Begünstigungsvorschrift zum Einsatz kommen kann. Die Steuerlast bei 13 Mio. Euro beläuft sich auf 49,9 % und bei 82 Mio. Euro auf 50 %. Zusammenfassend kann zum Vergleich innerhalb der Nicht-Familienunternehmen festgehalten werden, dass kleine Vermögensmassen mit einer geringen Steuerlast belastet werden. Größere Unternehmen unterliegen im Vergleich einer vielfach höheren effektiven Steuerbelastung.

Abschließend zum Belastungsvergleich des geltenden Rechts werden die Ergebnisse der Familienunternehmen und die der Nicht-Familienunternehmen in Relation gesetzt. Aufgrund der Anwendbarkeit des Vorwegabschlags für Familienunternehmen im Gegensatz zu Nicht-Familienunternehmen sind die Verschonungsvorschriften für höheres Vermögen anwendbar, bei Familienunternehmen bis 37 Mio. Euro beziehungsweise bis 128 Mio. Euro, bei Nicht-Familienunternehmen im Gegensatz nur bis 26 Mio. Euro und 90 Mio. Euro. Der Vorwegabschlag legt somit den Grundstein für eine größere Entlastung der Familienunternehmen und eine geringere effektive Steuerlast. So sind auch in der vorliegenden Betrachtung die effektiven Steuerbelastungen der Nicht-Familienunternehmen um ein Vielfaches höher, da der Vorwegabschlag ausschließlich in voller Höhe von 30 % bei den Familienunternehmen berücksichtigt wird. Je nach Grad der Erfüllung der Voraussetzungen dieser Norm, kann

in der Praxis jedoch auch die Höhe schwanken. Ansonsten sind bei beiden Unternehmenstypen die gleichen Begünstigungen anwendbar, hier findet bis auf den § 19a ErbStG keine Abgrenzung der Familienunternehmen von den Nicht-Familienunternehmen statt. Der Belastungsvergleich geht auf der zweiten Stufe bei einem Betriebsvermögenswert von 82 Mio. Euro davon aus, dass die Mindestbeteiligungsquote von über 25 % durch eine Poolvereinbarung erfüllt wird, damit das Vermögen als begünstigungsfähig gelten kann. Es liegt dabei die Vermutung nahe, dass es einen Unterschied darstellt, ob die Mindestbeteiligungsquote durch den Erblasser allein erfüllt werden kann oder dieser nur durch eine Poolvereinbarung die Quote erreichen kann. Man könnte annehmen, dass sich je nach Konstellation erbschaftsteuerliche Vor- und Nachteile ergeben. Die rechnerische Analyse zeigt jedoch, dass die Art der Erreichung der Mindestbeteiligung keinen Unterschied bewirkt, da die Anteile, die einer Poolvereinbarung unterliegen, laut ErbStR 2019 (R E 13b.6 Abs. 3 - 6) in das Verschonungsmodell aufzunehmen sind. Weiter steht die Möglichkeit der Gestaltung durch einen Pool nicht nur Familienunternehmen offen, sondern kann auch von Nicht-Familienunternehmen genutzt werden. Wie mit dieser Verschonungsvorschrift verhält es sich auch mit der Regel- und Optionsverschonung und im Weiteren mit dem Abschmelzmodell und der Verschonungsbedarfsprüfung. Hier wird durch die Restriktionen der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist die Anwendung für Familienunternehmen jedoch praktikabler sein. Nichtsdestotrotz kann auf Grundlage der rechnerischen Modellanalysen hierbei keine Abgrenzung von Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen festgestellt werden.

Die höhere effektive Steuerbelastung der Nicht-Familienunternehmen ist neben der Möglichkeit des Vorwegabschlags auch maßgeblich auf die Tarife in Verbindung mit den niedrigeren persönlichen Freibeträgen zurückzuführen, da die Verschonungsvorschriften identisch anwendbar sind. Die Steuerlast ist unabhängig vom Unternehmenstyp bei kleinen Unternehmen durch die Verschonung viel geringer im Vergleich zu größerem Vermögen. Beim Abschmelzmodell auf der zweiten Stufe des Belastungsvergleichs verhält sich die Entwicklung der Abschmelzung der Familienunternehmen analog zu Nicht-Familienunternehmen. Der Unterschied besteht auch hier im persönlichen Freibetrag, der Höhe des Steuersatzes in Verbindung mit dem Entlastungsbetrag und der nicht Anwendbarkeit des Vorwegabschlags. Im Vergleich zu Familienunternehmen werden Nicht-Familienunternehmen im vorliegenden Belastungsvergleich bei 13 Mio. Euro Betriebsvermögen und der Anwendung der Regelverschonung mit 30,7 % effektiver

Steuer mehr belastet. Bei 82 Mio. Euro beträgt die Mehrbelastung bei Regelverschonung 60,92 % und bei der Optionsverschonung 104,0 %. Stufe drei ohne Verschonung bringt bei 13 Mio. Euro Betriebsvermögen eine höhere effektive Steuerlast von 123,95 % und bei 82 Mio. Euro Betriebsvermögen von 67,40 %. Zu einer identischen steuerlichen Belastung von 0 % kann nur die Optionsverschonung bei kleinen Unternehmen führen. Dieser Belastungsunterschied folgt der Logik der Verschonungsvorschriften und erfüllt somit deren Zielsetzung.

Auf der Instanz der Verschonungsvorschriften, die vom Erbschaftsteuergesetz vorgesehen werden, führt die Anwendbarkeit des Vorwegabschlags zum entscheidenden Unterschied bei der Steuerbelastung des rechnerischen Belastungsvergleichs. Wobei auch eine Rolle spielt, dass Nicht-Familienunternehmen vor einer größeren Herausforderung bei der Einhaltung der Restriktionen der Begünstigungsvorschriften im Vergleich zu Familienunternehmen stehen, und dass der Vorwegabschlag aufgrund seiner hohen Anforderungen in der Praxis schwer zu erreichen scheint. Die weiteren Unterschiede in der erbschaftsteuerlichen Belastung kommen erst in zweiter Instanz nach der Anwendung der Verschonungsvorschriften zum Tragen. Die extreme Abstufung des persönlichen Freibetrags aufgrund der Steuerklassenzugehörigkeit und somit aufgrund der Angehörigkeit beziehungsweise der persönlichen Beziehung zwischen Erblasser und Erbe ist hauptverantwortlich für den Belastungsunterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen. Gleiches gilt auch für die Bestimmung des Tarifs, der in erster Linie rein abhängig von der persönlichen Beziehung zwischen Erbe und Erblasser und zweitens von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs und dessen strikten Stufeneinteilung ist.

Abbildung 35: Belastungsvergleich geltendes Recht

in Euro	Stufe 1					
	FUN			Nicht-FUN		
	EU		Pers/KapGes		Pers/KapGes	
Betriebsvermögenswert*	13.000.000		13.000.000		13.000.000	
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	0%		30%		0%	
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	13.000.000		9.100.000		13.000.000	
Verschonungsabschlag	85%	100%	85%	100%	85%	100%
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	1.539.700	0	954.700	0	1.919.700	0
Steuersatz	19%	7%	19%	7%	19%	30%
Entlastungsbetrag	/	/	/	/	211.167	0
Fällige Steuer	292.543	0	181.393	0	364.743	0
Effektive Steuerlast	2,3%	0%	1,99%	0%	2,81%	0%

in Euro	Stufe 2			
	FUN		Nicht-FUN	
	KapGes		KapGes	
Betriebsvermögenswert*	82.000.000		82.000.000	
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	30%		0%	
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	57.400.000		82.000.000	
Verschonungsabschlag	44%	59%	11%	26%
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	31.733.700	23.123.700	72.949.700	60.649.700
Steuersatz	30%	27%	30%	30%
Entlastungsbetrag	/	/	145.899	121.299
Fällige Steuer	9.520.110	6.243.399	21.884.910	18.194.910
Effektive Steuerlast	16,59%	10,88%	26,69%	22,19%

in Euro	Stufe 3			
	FUN		Nicht-FUN	
Betriebsvermögenswert*	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	0%	0%	0%	0%
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000
Verschonungsabschlag	/	/	/	/
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	12.589.700	81.589.700	12.969.700	81.969.700
Steuersatz	23%	30%	50%	50%
Entlastungsbetrag	/	/	/	/
Fällige Steuer	2.895.631	24.476.910	6.484.850	40.984.850
Effektive Steuerlast	22,3%	29,8%	49,9%	50,0%

*entspricht begünstigtem Vermögen

Eigene Tabelle nach Modellberechnungen.

5.3.2. Belastungsvergleich alternatives Recht

Der Vergleich des alternativen Rechts setzt die Ergebnisse des Belastungsvergleichs des geltenden Rechts mit dem Modell der Flat Tax in Beziehung. Bei der Berechnung der Flat Tax wird ein pauschaler Steuersatz von 10 % angenommen bei einer breiteren Bemessungsgrundlage.⁸⁸³ Für den Vergleich des geltenden Rechts mit dem alternativen Recht werden einige Annahmen zur besseren Vergleichbarkeit getroffen: Es wird nur die Rechtsform der Personen- und Kapitalgesellschaft betrachtet. Die Optionsverschonung wird ausgeklammert und nur die Regelverschonung, wie auch das Abschmelzmodell mit Regelverschonung werden als Verschonungsoptionen herangezogen. Je nach Unternehmenstyp berücksichtigt auch die Flat Tax die gültigen persönlichen Freibeträge der Steuerklasse I und III. Der Belastungsvergleich behält die Einteilung in drei Stufen bei. Es werden zwei Fälle identisch zum geltenden Recht betrachtet, mit einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro und 82 Mio. Euro. Bei Familienunternehmen kommt der maximale Vorwegabschlag in Höhe von 30 % zum Einsatz. Die Flat Tax sieht diese Regelung als Teil einer möglichst korrekten Erfassung der Bemessungsgrundlage an, da Familienunternehmen die Kriterien zur eingeschränkten Verfügbarkeit erfüllen. Im Sinne der Flat Tax handelt es sich hierbei nicht um eine steuerliche Verschonung, sondern

⁸⁸³ Vgl. Kapitel 5.2.3.

um ein Korrektiv auf Bewertungsebene. Durch diese Ansicht wird auch eine Gleichbehandlung aller Rechtsformen gefördert, da im Vergleich zum geltenden Recht Einzelunternehmen nicht mehr ausgeschlossen werden. Die Berücksichtigung des Vorwegabschlags als Mittel einer korrekten Unternehmenswertbewertung ist bei der Flat Tax der größte Unterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen.

Auf Stufe eins des Vergleichs wird deutlich, dass bei kleineren und mittleren Unternehmen, unabhängig vom Unternehmenstyp Familienunternehmen oder Nicht-Familienunternehmen, durch die Flat Tax mit einem einheitlichen Steuersatz von 10 % die erbschaftsteuerliche Belastung deutlich größer ist als nach der aktuellen Gesetzeslage (später auch als Status quo bezeichnet). Sofern die Lohnsummenklausel der Regelverschonung und die Behaltensfrist erfüllt werden, zahlt der Erbe eines Familienunternehmens mit einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro effektiv 2 % Erbschaftsteuer. Bei der Flat Tax wären es in diesem Fall mit 9,5 % effektiver Steuerlast 375 % mehr als im Status quo, also mehr als das Dreifache. Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen unterscheiden sich bei der Flat Tax und auch im Status quo durch die Anwendbarkeit des Vorwegabschlags. Folglich liegt die Belastung der Nicht-Familienunternehmen über der der Familienunternehmen. Bei Nicht-Familienunternehmen ist die steuerliche Mehrbelastung durch das Modell der Flat Tax 256 % höher im Vergleich zum geltenden Recht. Durch den einheitlichen Steuersatz der Flat Tax nähert sich die steuerliche Belastung der Familienunternehmen und die der Nicht-Familienunternehmen einander an. Dieser Unterschied verkleinert sich minimal bei der Flat Tax im Vergleich zum Status quo mit Verschonungsregelungen (9,5 % und 10 % bei der Flat Tax und 2 % und 2,8 % im Status quo). Fraglich ist, ob diese Wirkungsweise der Flat Tax so bedacht wurde, da dadurch kleine und mittlere Unternehmen mit einer viel höheren effektiven Steuerlast bedacht werden als durch die aktuelle Gesetzeslage. Dies kann nicht Ziel der Flat Tax sein, da auch jene das Ziel verfolgen sollte, den Unternehmensbestand und die Arbeitsplätze zu sichern. Im Besonderen kleine Unternehmen, die nach aktueller Lage komplett steuerfrei übertragen werden können, würden von der Flat Tax betroffen sein. Dies würde folglich auch die Substanz der Familienunternehmen in Deutschland angreifen. Die Zielsetzung des Modells der Flat Tax, Familienunternehmen weiter ohne Substanzverlust vererben zu können, aufgrund einer angemessenen Bewertungsgrundlage und einer bedingungslosen

wie zinslosen Verteilung der Erbschaftsteuer auf mehrere Jahre, wird nicht gelingen können. Dies zeigt die rechnerische Analyse, da die effektive Steuerlast bei kleinen und mittleren Unternehmen um mehr als das Dreifache steigen würde.

Abbildung 36: Belastungsvergleich alternatives Recht - 1. Stufe

in Euro	Stufe 1			
	Flat Tax	Status quo	Flat Tax	Status quo
	FUN	FUN	nicht-FUN	nicht-FUN
Betriebsvermögenswert	13.000.000	13.000.000	13.000.000	13.000.000
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	30%	30%	0%	0%
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	9.100.000	9.100.000	13.000.000	13.000.000
Verschonungsabschlag	0%	85%	0%	85%
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	8.689.700	954.700	12.969.700	1.919.700
Steuersatz	10%	19%	10%	19%
Entlastungsbetrag	/	/	/	211.167
Fällige Steuer	868.970	181.393	1.296.970	364.743
Effektive Steuerlast	9,5%	2,0%	10,0%	2,8%

Eigene Tabelle nach Modellberechnungen.

Die zweite Stufe vergleicht die effektive Steuerlast der Flat Tax und die aktuelle Gesetzeslage bei großen Unternehmen mit einem Betriebsvermögenswert von 82 Mio. Euro. Bei einem großen Familienunternehmen und der Wahl des Abschmelzmodells in Verbindung mit der Regelverschonung ist die Belastung durch die Erbschaftsteuer im aktuellen Recht gegenüber dem Modell der Flat Tax fast doppelt so hoch. Bei Nicht-Familienunternehmen sogar mehr als doppelt so hoch. Werden die Voraussetzungen des Abschmelzmodells erfüllt, zahlt der Erbe eines Familienunternehmens eine effektive Steuerlast von 16,6 %, durch die Flat Tax sinkt dieser Wert auf 9,9 %. In diesem Fall werden große Familienunternehmen zu 40,36 % weniger belastet als im Status quo. Der Effekt der Flat Tax ist bei Nicht-Familienunternehmen noch stärker, so ist die effektive Steuer zu 62,55 % kleiner als nach aktueller Gesetzeslage. Es zeigt sich, dass mit steigendem Unternehmenswert der Belastungsunterschied weiter zunimmt, das heißt Erben von größeren Unternehmen würden von der Flat Tax profitieren. Dies ist im Abschmelzmodell begründet, durch dieses nimmt die Verschonung zwischen einem begünstigten Vermögen zwischen 26 Mio. Euro und 90 Mio. Euro in gleichen Schritten

von 85 % auf 0 % im Status quo ab.⁸⁸⁴ Durch die Flat Tax wird außerdem die Hürde der Mindestbeteiligungsquote für Kapitalgesellschaften abgeschafft und eine Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften hergestellt. Im Vergleich zur Stufe eins der Flat Tax steigt die effektive Steuerlast in Stufe zwei mit 0,4 % bei Familienunternehmen kaum und bei Nicht-Familienunternehmen überhaupt nicht an. Die effektive Steuerlast kann bei größeren Unternehmenserbfällen bei Betrachtung der Flat Tax nur geringer als der Wert von 9,9 % beziehungsweise 10 % sein, wenn der Erbe nachweislich nicht über ein ausreichendes Privatvermögen zur Begleichung der Steuerschuld verfügt. Nach dem Modell der Verschonungsbedarfsprüfung im geltenden Recht fällt die Steuerschuld umso geringer aus, desto kleiner das Privatvermögen ist. Ein Erbe muss demnach bis zur Hälfte seines Vermögens für die anfallende Steuerschuld aufbringen. Auf Stufe zwei mit einem privaten Vermögen von 5 Mio. Euro fällt die Erbschaftsteuer niedriger aus als bei der Flat Tax. Mit steigendem Privatvermögen steigt jedoch auch die effektive Steuerlast und die Flat Tax wäre wieder die günstigere Alternative für den Unternehmenserben.⁸⁸⁵ Daraus folgt, Erben großer und sehr großer Betriebsvermögenswerte würden sich in der Regel bei einem Flat Tax Modell besserstellen, gegenüber den jetzig geltenden Verschonungsvorschriften.

Abbildung 37: Belastungsvergleich alternatives Recht - 2. Stufe

in Euro	Stufe 2			
	Flat Tax	Status quo	Flat Tax	Status quo
	FUN	FUN	nicht-FUN	nicht-FUN
Betriebsvermögenswert	82.000.000	82.000.000	82.000.000	82.000.000
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	30%	30%	0%	0%
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	57.400.000	57.400.000	82.000.000	82.000.000
Verschonungsabschlag	0%	44%	0%	11%
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	56.989.700	31.733.700	81.969.700	72.949.700
Steuersatz	10%	30%	10%	30%
Entlastungsbetrag	/	/	/	145.899
Fällige Steuer	5.698.970	9.520.110	8.196.970	21.884.910
Effektive Steuerlast	9,9%	16,6%	10,0%	26,7%

Eigene Tabelle nach Modellberechnungen.

⁸⁸⁴ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 3.

⁸⁸⁵ Beznoska, M., Hentze, T. (2017), S. 3.

Stufe drei des Belastungsvergleichs im alternativen Recht bringt die effektive Steuerbelastung der aktuellen Gesetzeslage ohne Anwendbarkeit der Verschonungsvorschriften mit der Flat Tax auf der Ebene der Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen in Bezug. Die Belastung durch die Flat Tax bei 13 Mio. Euro und 82 Mio. Euro bleibt identisch zu den Ergebnissen aus Stufe eins beziehungsweise zwei, hier findet keine Veränderung statt, da im Modell der Flat Tax keine Begünstigungsoptionen zum Einsatz kommen. Ohne die Möglichkeit die Privilegierungen des Erbschaftsteuergesetzes anzuwenden, beläuft sich die effektive Steuerlast eines Familienunternehmens im Status quo bei einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro auf 22,3 % und bei einem Vermögen von 82 Mio. Euro auf 29,8 %. Anhand der Flat Tax könnte eine Senkung um 57,4 % beziehungsweise 66,78 % zum Status quo realisiert werden. Die effektive steuerliche Belastung beläuft sich hier auf 9,5 % und 9,9 %. Beim Unternehmenstyp der Nicht-Familienunternehmen ergibt sich durch die Flat Tax eine effektive Steuerlast von 10 % bei beiden Vermögensgrößen. Im Vergleich zur aktuellen Gesetzeslage sind es jeweils circa 80 % effektive Erbschaftsteuer weniger durch die Flat Tax. Auf der dritten Stufe ist somit das Modell der Flat Tax, ob bei einem Betriebsvermögenswert von 13 Mio. Euro oder 82 Mio. Euro die günstigere Alternative für den Unternehmenserben als der Status quo. Hier wird deutlich, dass die effektive Steuerbelastung der Flat Tax unabhängig vom Unternehmenswert sich um den Wert des Steuersatzes von 10 % gleichbleibend beläuft.

Abbildung 38: Belastungsvergleich alternatives Recht - 3. Stufe

in Euro	Stufe 3							
	Flat Tax		Status quo		Flat Tax		Status quo	
	FUN		FUN		nicht-FUN		nicht-FUN	
Betriebsvermögenswert	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000
Vorwegabschlag für Familienunternehmen	30%	30%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Betriebsvermögen nach Vorwegabschlag	9.100.000	57.400.000	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000	13.000.000	82.000.000
Verschonungsabschlag	0%	0%	/	/	0%	0%	/	/
Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	8.689.700	56.989.700	12.589.700	81.589.700	12.969.700	81.969.700	12.969.700	81.969.700
Steuersatz	10%	10%	23%	30%	10%	10%	50%	50%
Entlastungsbetrag	/	/	/	/	/	/	/	/
Fällige Steuer	868.970	5.698.970	2.895.631	24.476.910	1.296.970	8.196.970	6.484.850	40.984.850
Effektive Steuerlast	9,5%	9,9%	22,3%	29,8%	10,0%	10,0%	49,9%	50,0%

Eigene Tabelle nach Modellberechnungen.

6. Fazit

Die Relevanz des Themas wie auch dessen Ausarbeitung ist in der Bedeutung der Familienunternehmen für die deutsche Wirtschaft begründet. Zu den Besonderheiten der Familienunternehmen zählt die erfolgreiche Nachfolgegestaltung, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern. Im Zusammenhang mit dieser Nachfolgegestaltung ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer ein unumgebares Thema.

Durch Heranziehen der Forschungsfragen soll das Forschungsziel erreicht werden.

Ziel: Lassen sich die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungsregelungen für Familienunternehmen rechtfertigen und sind sie in ihrer Ausgestaltung zielführend?

6.1. Forschungsfragen

6.1.1. Forschungsfrage 1

Wie werden Familienunternehmen definiert?

Wie stehen die Begriffe Familienunternehmen und Mittelstand zueinander?

- Familienunternehmen haben in Deutschland eine große Bedeutung für die Wirtschaft und bilden die Basis des Wohlstands. In der Literatur liegen eine Vielzahl an Definitionen und Definitionsansätzen mit unterschiedlichsten Kriterien vor. Eine allgemeingültige Definition des Begriffes Familienunternehmen gibt es in Deutschland und im internationalen Verständnis nicht.
- Die Forschung im Bereich Familienunternehmen ist recht jung. Die erste anerkannte Definition des Begriffes gab es erst im Jahr 2001.
- Die existierenden Definitionen lassen sich anhand von drei Kriterien klassifizieren:
 - Inhalt (Eigentum, Führung und Generationenwechsel)
 - Zweck (Dienen einem gewissen Zweck)
 - Form (Besondere Kultur der Familienunternehmen)
- Die populärsten Definitionen setzen sich aus objektiven (mehrheitliche Beteiligung der Familie) und subjektiven (Familiendition als Leitlinie)

Komponenten zusammen, um ein Familienunternehmen als ein solches zu definieren. Die Festlegung der Kriterien ist der erste Schritt für eine übereinstimmende Definition.

- Im Ergebnis existiert eine einzig geltende Definition des Begriffes Familienunternehmen nicht. Familienunternehmen sind durch den maßgeblichen Einfluss der Familie im Unternehmen geprägt und unterscheiden sich so von Nicht-Familienunternehmen. Der Einfluss kann dabei in der Leitung des Unternehmens oder im Eigentum liegen.
- Im Zusammenhang mit Familienunternehmen werden oftmals die Begriffe Mittelstand und auch KMU im Sprachgebrauch als Synonyme verwendet. Eine klare Abgrenzung der Begriffe ist aufgrund der fehlenden allgemeingültigen Definition der Familienunternehmen nicht möglich.
- Der Begriff der KMU wird durch das HGB, IfM Bonn und die Europäische Kommission rein durch quantitative Kriterien definiert.
- Die Gruppe des Mittelstands ist für eine Definition viel zu heterogen. Die Begriffe Familienunternehmen, Mittelstand und KMU haben Schnittmengen. Eine Begriffsabgrenzung kann anhand quantitativer und qualitativer Kriterien vorgenommen werden.
 - Quantitative Kriterien: Anzahl Mitarbeiter, Jahresumsatz und Bilanzsumme
 - Qualitative Kriterien: Rechtliche Selbständigkeit, Einheit von Eigentum, Leitung und Kontrolle, Personenbezogenheit der Unternehmensführung
- Für den Begriff des Mittelstandes bieten das DMI und das IfM Bonn kombinierte Definitionsansätze an, die quantitative und qualitative Kriterien vereinen. Dabei sind die quantitativen Kriterien den qualitativen Kriterien unterzuordnen.
- Begriffsverständnis für diese Arbeit:
 - Familienunternehmen (nach Stiftung Familienunternehmen): Ein Unternehmen beliebiger Größe, sofern die Mehrheit der Entscheidungsrechte im Besitz derjenigen Personen ist, die das Unternehmen gegründet haben oder das Gesellschaftskapital des Betriebes als Erbe erworben haben. Dieser Definitionsansatz wird seit 2007 europaweit angewandt.

- KMU (nach IfM Bonn): Bis 499 Mitarbeiter, 50 Mio. Euro Jahresumsatz und der Einheit von Eigentum und Leitung.
- Mittelstand (nach IfM Bonn): Bis 499 Mitarbeiter, 50 Mio. Euro Jahresumsatz und der Einheit von Eigentum, Leitung und Kontrolle.

6.1.2. Forschungsfrage 2

Welche Lenkungsziele verfolgt der Gesetzgeber mit den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen?

Warum bedarf es einer Verschonung, insbesondere für Familienunternehmen?

- Die Legitimation der Erbschaftsteuer ergibt sich aus der Besteuerung der erhöhten Leistungsfähigkeit, welche einen gewollten Entzugseffekt hat - Grundidee der Erbschaftsteuer. In der Theorie soll durch die Einnahmen der Erbschaftsteuer das Vermögen umverteilt werden, um so Chancengleichheit und soziale Gerechtigkeit zu schaffen. Dies ist in der Realität aufgrund des Non-Affektationsprinzips nicht möglich und auch das Ideal der gleichen Startchancen ist so nicht umsetzbar.
- Das Betriebsvermögen wird gegenüber dem Privatvermögen begünstigt wegen seiner Bedeutung für Wirtschaft und Staat. Das Betriebsvermögen dient insbesondere auch dem Gemeinwohl Deutschlands.
- Die Rechtfertigung für die Verschonung wurde vom Bundesverfassungsgericht als legitim und verfassungskonform angesehen: „Die Sicherung der Arbeitsplätze ist neben dem Schutz der in personaler Verantwortung geführten Betriebe in Deutschland der zentrale Rechtfertigungsgrund für die umfassende Steuerfreistellung betrieblichen Vermögens.“⁸⁸⁶ In der Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts zum Urteil vom 17.12.2014 heißt es: „Die Verschonungsregelung soll vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es für Familienunternehmen typisch ist. Steuerlich begünstigt werden soll ihr produktives Vermögen (...).“⁸⁸⁷

⁸⁸⁶ BVerfG (2014), 1 BvL 21/12, Rn. 281.

⁸⁸⁷ Bundesverfassungsgericht (2014).

- Das Bundesverfassungsgericht hat die mittelständische und familiäre Struktur der Familienunternehmen in den Vordergrund der Verschonung gestellt. Folgerichtig werden Familienunternehmen im Verschonungskonzept besonders berücksichtigt, da diese auf den Erhalt des Betriebs über Generationen angelegt sind. Anhand der Begünstigungen sollen Erblasser, Schenker oder Erwerber mit besonderem personalem Bezug zum Unternehmen vor Liquiditätsproblemen bei der Unternehmensnachfolge bewahrt werden. Insbesondere bei Familienunternehmen ist es regelmäßig der Fall, dass die Steuerlast aus der Substanz des Unternehmens beglichen wird.
- Durch die Verschonungsregelungen verfolgt der Gesetzgeber die Lenkungsziele zur Standortwahl und Wettbewerbssicherung, zur Sicherung von Beschäftigung und Arbeitsplätzen, wie auch zur Sicherung der Liquidität des Betriebes und der Investitionstätigkeit. Ziel des Gesetzgebers ist es produktives Vermögen zu verschonen, um den Erhalt des Unternehmens und die Arbeitsplätze zu sichern, damit der übertragene Anteil am Unternehmen oder der übertragene Betrieb in personaler Verantwortung weitergeführt wird (Sozialbindung).
- Der Vorwegabschlag als Verschonungsoption explizit für Familienunternehmen soll die wertmindernde Wirkung der typischerweise vorliegenden Verfügungsbeschränkungen bei der Unternehmensbewertung kompensieren. Diese Regelung stellt ein angemessenes Korrektiv dar, jedoch vermischt sie die Verschonungs- und Bewertungsebene. Die Platzierung der Vorschrift sollte nur eine Übergangslösung sein, die Restriktionen müssten auf der Bewertungsebene berücksichtigt werden. Dazu ist eine Änderung des Bewertungsgesetzes notwendig, da der Gesetzgeber in § 9 Abs. 3 BewG darauf hinweist, dass Verfügungsbeschränkungen in den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen als Person begründet sind und diese sich deshalb nicht auf die Bewertung auswirken dürfen.
- Der Familienpool als Begünstigungsoption stellt sicher, dass auch Familienkapitalgesellschaften Teil des Verschonungskonzeptes werden, auch wenn die Mindestbeteiligungsquote nicht vom Erblasser oder Schenker allein erfüllt werden kann. Grund für die Privilegierung sieht der Gesetzgeber in den Unternehmensgrundsätzen der Familienunternehmen, die ein deutliches Gegengewicht zu den Publikumsgesellschaften darstellen. Die Unternehmensgründer und Nachfolger tragen Sorge, dass die Anteile an der

Familiengesellschaft nicht beliebig veräußert werden können. Der Gesetzesweck wird durch die Erhaltung des bestimmenden Einflusses der Familie verfolgt (§ 13b Abs.1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).⁸⁸⁸

6.1.3. Forschungsfrage 3

Vorausgesetzt Familienunternehmen sind nicht homogen:

Können diese für erbschaftsteuerliche Zwecke in homogene Gruppen eingeteilt werden?

- Die Recherche in der bestehenden Literatur zur Einteilung der Familienunternehmen hat gezeigt, dass es hierzu verschiedene Ansätze gibt. Einige Wissenschaftler haben sich bereits mit dieser Thematik auseinandergesetzt, jedoch bisher nicht vor einem steuerlichen Hintergrund.
- Insbesondere vor dem Hintergrund der Begünstigungen explizit für Familienunternehmen im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz gibt es keine bekannten Untersuchungen.
- Das Problem einer Typisierung der Familienunternehmen in homogene Gruppen liegt bereits in der Definition des Begriffs Familienunternehmen begründet. Wie die Ausführungen zur Forschungsfrage 1 bereits dargelegt haben, gibt es in Deutschland wie auch im internationalen Verständnis keine allgemeingültige Definition des Begriffs Familienunternehmen.
- Familienunternehmen sind in ihrer Gesamtheit eine sehr heterogene Masse. Jedes Unternehmen unterscheidet sich in der Ausgestaltung.
- Der Versuch einer Typologisierung der Familienunternehmen für erbschaftsteuerliche Zwecke kann nur gelingen, wenn diese Einteilung sich an Kriterien orientiert, die das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz bereits beinhaltet und vorgibt.
- Die Kriterien für die Einteilung wurden so gewählt, dass diese zu einer optimierten erbschaftsteuerlichen Verschonung des Familienunternehmens beitragen.

⁸⁸⁸ Weber, K., Schwind, H. (2009), S. 19.

- Die erarbeiteten Kriterien, nach denen Familienunternehmen eingeteilt werden können, stellen sich im Ergebnis als Prozessdiagramme dar. Für eine möglichst hohe Begünstigungswirkung wird anhand derer vorgegangen.
- Es werden drei Kriterien identifiziert, die der Logik des Gesetzes folgen. Das erste Kriterium - Rechtsform - stellt die Erreichung des begünstigungsfähigen Vermögens dar, das im ersten Schritt für eine steuerliche Begünstigung notwendig ist. Das zweite Kriterium - Größe - weist dem begünstigungsfähigen Vermögen auf der Grundlage, dass die Verwaltungsvermögensquote erfüllt wird, den Weg zum begünstigten Vermögen. Das begünstigte Vermögen hat dann abhängig von seiner Größe verschiedene Verschonungsoptionen. Über allem steht das dritte Kriterium - Bindung der Familie an das Unternehmen -, welches die Rechtfertigung der Verschonung für Familienunternehmen bejaht oder verneint. Hierbei wird anhand verschiedener Abgrenzungsmerkmale vorgegangen, um zu identifizieren, ob die Bindung der Familie an das Unternehmen beziehungsweise im Familienunternehmen als eng oder weit zu identifizieren ist. Nach dem Verständnis dieser Typologisierung ist die Rechtfertigung für die Verschonung nur bei einer engen Bindung der Familie gegeben und das Familienunternehmen kommt in den Genuss der Begünstigungsvorschriften.
- Abschließend ist jedoch festzustellen, dass eine strikte Einteilung in eine bestimmte Anzahl an Gruppen von Familienunternehmen aufgrund ihrer großen Heterogenität nicht sinnvoll und zielführend ist.

6.1.4. Forschungsfrage 4

Werden durch die Verschonung die durch die Erbschaftsteuer zu begünstigenden Unternehmen gefördert?

Ist die erbschaftsteuerliche Abgrenzung der zu begünstigenden Unternehmen zutreffend?

Diese Forschungsfrage besteht aus zwei Bestandteilen und somit aus zwei aufeinander aufbauenden Fragestellungen:

- Die Begünstigungsmöglichkeiten wurden eingeführt, um einen Anreiz zu schaffen, Betriebe in personaler Verantwortung weiterzuführen und somit deren Arbeitsplätze zu sichern. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob

Familienunternehmen im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen durch die Anwendung der Vorschriften der aktuellen Gesetzeslage im Ergebnis wirklich weniger durch die Erbschaftsteuer belastet werden.

- Gibt es die Möglichkeit durch eine alternative Ausgestaltung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes das Ziel, den Bestand familiär geprägter Unternehmen und deren Angestellte zu schützen, effektiver zu verfolgen?

Gibt es einen erbschaftsteuerlichen Belastungsunterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen?

- Vergleich der Familienunternehmen untereinander, ob sich hier Belastungsunterschiede zeigen:
 - Der Vorwegabschlag, der explizit für die Verschonung von Familienunternehmen mit der Erbschaftsteuerreform 2016 eingeführt wurde, ist nicht für Einzelunternehmen anwendbar, obwohl 55 % der Familienunternehmen in dieser Rechtsform ausgestaltet sind. Dies führt bei der effektiven Steuerbelastung zu einem Nachteil für Familienunternehmen in der Form eines Einzelunternehmens. Ohne den Vorwegabschlag ist zum einen keine Erhöhung der 26 Mio. Euro Grenze möglich und zum anderen ist bei der Regelverschonung der Sofortbesteuerungsanteil von 15 % höher als bei einer Personen- oder Kapitalgesellschaft mit begünstigtem Vermögen in gleicher Höhe.
 - Die effektive Steuerlast bei kleinen und mittleren Familienunternehmen ist geringer als bei großen. Dies bekräftigt die Aussage, dass der mittelständische Charakter der Familienunternehmen geschützt werden soll.
- Vergleich der Nicht-Familienunternehmen untereinander, ob sich hier Belastungsunterschiede zeigen:
 - Da ein Vorwegabschlag beim Unternehmenstyp der Nicht-Familienunternehmen nicht zum Einsatz kommt, ergeben sich auch keine unterschiedlichen steuerlichen Belastungen bei den verschiedenen Unternehmen/Rechtsformen.
- Vergleich Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen:
 - Der Vorwegabschlag ist der wichtigste Vorteil, den die Familienunternehmen zur Entlastung der Steuer einsetzen können.

- Der Vorwegabschlag führt dazu, dass größere Vermögen wie kleinere Vermögen ohne Vorwegabschlag belastet werden. Dadurch wird die Wichtigkeit der Familienunternehmen unterstrichen und gestärkt. Jedoch sind die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag so streng, dass dieser in der Praxis nicht oft Anwendung finden kann.
- Generell ist beim durchgeführten Belastungsvergleich in Kapitel 5 deutlich geworden, dass die effektive steuerliche Belastung der Nicht-Familienunternehmen immer höher ist. Dies kann auch § 19a ErbStG nicht verhindern.
- Dieser Belastungsunterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen resultiert neben der Option auf den Vorwegabschlag hauptsächlich aus der zweiten Instanz (persönlicher Freibetrag und Tarif/Entlastungsbetrag). Die zweite Instanz nach der Anwendung der Verschonungsvorschriften ist entscheidend für die Belastung und ausschließlich von der persönlichen Beziehung des Erblassers und Erben abhängig. Das deutsche Erbschaftsteuergesetz knüpft für die Einteilung in die jeweilige Steuerklasse an den Status als Ehegatte, Lebenspartner, Kind, etc. an. Maßgebend sind allein die formalen Beziehungen zwischen den Beteiligten. Dagegen sind die tatsächlichen Verhältnisse, wie Vertrautheit, Fürsorge oder Zusammenleben aus Gründen der Rechtssicherheit ohne Bedeutung.⁸⁸⁹ Diese Tatsache muss in jedem Fall beachtet werden, da die Freibeträge und die Tarife für nicht Familienangehörige eine höhere effektive Steuerlast auslösen. Auch für Familienmitglieder könnte man anmerken, dass der Höchststeuersatz von 30 % und auch der progressive Verlauf des Tarifs generell zu hoch sind.

Wäre eine alternative Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes zielführender?

- Eine Alternative zur aktuellen Ausgestaltung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wäre die in der politischen Debatte seit einiger Zeit populäre Flat Tax. Diese sieht einen einheitlich niedrigen Steuersatz bei einer breiten Bemessungsgrundlage vor. Die größte und wirkungsstärkste Änderung zu den aktuellen Regelungen ist die Gleichbehandlung aller

⁸⁸⁹ Wachter, T. (2018), S. 677.

Familienunternehmen, da der Vorwegabschlag als Korrektiv für eine exakte Unternehmensbewertung für alle Rechtsformen gilt und nicht mehr als Verschonungsoption zum Einsatz kommt.

- Ein Vorteil der Flat Tax liegt darin, dass Kapitalgesellschaften keine Mindestbeteiligungsquote erfüllen müssen, somit sind alle Rechtsformen in diesem Modell gleichgestellt.
- Durch das Modell der Flat Tax werden kleine und mittlere Unternehmen mit einer höheren effektiven Steuerlast als aktuell belastet, um mehr als das Dreifache. Dadurch entfällt auch der Vorteil für kleiner Unternehmen, die nach geltender Gesetzeslage komplett steuerfrei übertragen werden können. Große Unternehmen werden im Vergleich mit geringerer Erbschaftsteuer als im Status quo belastet.
- Die effektive Steuerbelastung bei der Flat Tax ist immer ungefähr gleichbleibend und unterliegt keinen Schwankungen in Abhängigkeit vom Unternehmenswert.
- Der größte Belastungsunterschied zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen liegt auch bei der Flat Tax in den persönlichen Freibeträgen und den anzuwendenden Tarifen begründet.
- Im Vergleich beläuft sich die effektive Belastung durch die Flat Tax unabhängig vom Unternehmenswert auf circa 10 % (im berechneten Belastungsvergleich mit einem Steuersatz der Flat Tax von 10 %), wohingegen die Belastung durch den Status quo abhängig vom Unternehmenswert und des Unternehmenstypus zwischen 2 % und 50 % liegt.

6.2. Internationaler Bezug

Zum Abschluss soll in Kürze auch der internationale Bezug zum Thema Erbschaftsteuer und der Besteuerung von Familienunternehmen in anderen Ländern hergestellt werden. Bei der Behandlung von Erbfällen mit Auslandsbezug richtet sich die Erbfolge nicht ausschließlich nach dem deutschen Erbrecht. Der Erwerb erfolgt auch oftmals auf der Grundlage des ausländischen Rechts. Diese Tatsache formt die Frage nach der Handhabung solcher Erwerbe nach ausländischem Erbrecht im deutschen

Erbschaftsteuerrecht. Erbfälle mit Auslandsberührung haben über die Jahrzehnte an Bedeutung und Häufigkeit zugenommen. Erblasser sind international mobil und legen dementsprechend ihre Vermögensgegenstände weltweit an. So sind auch die Erben oftmals nicht mehr im Inland ansässig.⁸⁹⁰ Die rechtlichen Rahmenbedingungen haben sich zumindest zivilrechtlich grundlegend geändert. Durch die europäische Erbrechtsverordnung wurde im internationalen Erbrecht der Wechsel vom Staatsangehörigkeitsprinzip zum Domizilprinzip durchgeführt.⁸⁹¹ Bei Erbfällen nach ausländischem Erbrecht soll in Deutschland nur noch die wirtschaftliche Bedeutung dessen, was das ausländische Recht für den Einzelfall vorsieht, maßgeblich sein. Dies bedeutet, dass allein die wirtschaftliche Vergleichbarkeit des Erbvorgangs für die Besteuerung genügt. Eine rechtliche Vergleichbarkeit ist nicht zwingend.⁸⁹² Die Tatsache, dass das deutsche Erbschaftsteuergesetz für die Einteilung in die Steuerklassen an familiäre Beziehung zwischen den Beteiligten anknüpft, macht in vielen Fällen die Klärung zivilrechtlicher Vorfragen notwendig. Dabei führen unter anderem Fortschritte in der Medizin (und die nachfolgenden Änderungen im Familien-, Adoptions- und Abstammungsrecht) zu immer neuen Fragestellungen, die mit dem traditionellen Begriffsverständnis von Ehe und Familie nicht einfach abzustimmen sind.⁸⁹³

Die effektive Steuerbelastung der Familienunternehmen im internationalen Vergleich analysierte die Stiftung Familienunternehmen zuletzt im Länderindex 2023. Diese Studie geht neben der Gesamtsteuerbelastung bei nationaler und internationaler Geschäftstätigkeit, auch auf die steuerlichen Regelungen im Erbfall ein⁸⁹⁴. Deutschland belegt aus erbschaftsteuerlicher Sicht im Vergleich zu den Jahren 2020 und 2022 unverändert den vorletzten Platz vor Japan. Die USA, Dänemark, Frankreich und Irland zeichnen sich dadurch aus, dass die Höhe ihrer Erbschaftsteuer in erster Linie davon abhängig ist, ob das Vermögen an den Ehegatten oder das Kind vermacht wird. Übertragungen an den Ehegatten sind in diesen Ländern von der Erbschaftsteuer befreit, Kinder hingegen werden eher hoch besteuert. Ähnliches gilt im Vereinigten Königreich, wobei aber die Übertragung an ein Kind vergleichsweise moderat belastet wird. Die vorteilhaftesten erbschaftsteuerlichen Rahmenbedingungen herrschen in Österreich, Kanada, Tschechien, Portugal, Schweden und der Slowakei, da diese Länder keine

⁸⁹⁰ Wachter, T. (2018), S. 646 f.

⁸⁹¹ Art. 21 EuErbVO.

⁸⁹² Wachter, T. (2018), S. 650 f.

⁸⁹³ Wachter, T. (2018), S. 676 ff.

⁸⁹⁴ Heinemann, F., et al. (2023).

Erbschaftsteuer erheben. Für die Übertragung an Ehegatten und Kinder bieten die Schweiz, Ungarn und Polen steuerfreie Erbvorgänge. Relativ niedrige Erbschaftsteuerbelastungen weisen laut der Studie der Stiftung Familienunternehmen Italien, Belgien, das Vereinigte Königreich, Irland und die Niederlande auf. In Italien hängt die niedrige Belastung zum einem von der Verschonung des Betriebsvermögens bei der Vererbung an Abkömmlinge und zum anderen von den hohen Freibeträgen und zugleich niedrigen Steuersätzen ab. Belgien verdankt seine niedrige Steuerlast dem reduzierten Steuersatz von 3 % für Familienunternehmen. Die gute Positionierung im Ranking von Irland und dem Vereinigten Königreich liegt darin begründet, dass neben der steuerfreien Übertragung an Ehegatten, auch hohe Bewertungsabschläge auf Unternehmensvermögen von 95 % oder 100 % gewährt werden. Auch in den Niederlanden wird auf Unternehmensvermögen ein Abschlag von 83 % oder 100 % in Verbindung mit geringen Steuersätzen gestattet. Im Mittelfeld der effektiven Steuerbelastung von Familienunternehmen liegen Finnland, Frankreich, Spanien und Dänemark. Die Positionierung von Finnland ist auf einen vergleichsweise niedrigen Bewertungsabschlag von 60 % auf Betriebsvermögen sowie relativ niedrige persönliche Freibeträge zurückzuführen. Frankreich sieht zwar einen Abschlag von 75 % auf Unternehmensvermögen vor und die Übertragungen an den Ehegatten sind steuerfrei, jedoch ist der Spitzensteuersatz von 45 % relativ hoch. In Spanien kommt ein Bewertungsabschlag von 95 % auf Betriebsvermögen zum Einsatz, der erbschaftsteuerliche Tarif auf Übertragungen an Ehegatten und Kinder beträgt aber 34 %. Dänemark bietet zwar den Vorteil der steuerfreien Übertragung an den Ehegatten, gewährt jedoch keine Begünstigung auf Betriebsvermögen und nur geringe Freibeträge. Die USA auf dem drittletzten Platz fällt durch die Freistellung der Vererbung an den Ehegatten und auch durch die Abwesenheit von Begünstigungen für die Übertragung von Betriebsvermögen und hohe Steuersätze auf. Wie bereits erwähnt, liegt Japan nach Deutschland auf dem letzten Platz. Es werden zwar alleinerbende Ehegatten freigestellt, jedoch Übertragungen an Kinder mit bis zu 55 % belastet. Zudem gibt es keinerlei Vergünstigungsmöglichkeiten für das Betriebsvermögen.⁸⁹⁵

⁸⁹⁵ Heinemann, F., et al. (2023), S. 195 f.

6.3. Ausblick

Die Erbschaftsteuerreform 2016 hat zwar die Regelungen zur Verschonung von Betriebsvermögen erneuert, die persönlichen Freibeträge wurden aber zuletzt im Jahr 2009 angepasst. Die Freibeträge laut § 16 ErbStG sollen verhindern, dass sich die Erben oder Beschenkten für die Annahme des Erwerbs verschulden müssen. Die progressive Entwicklung des Steuertarifs ist grundsätzlich berechtigt⁸⁹⁶, jedoch stellen die Stufen der Vermögenshöhen, ab denen die jeweiligen Steuersätze gelten, ein großes Problem dar. Wie die Freibeträge sind auch die Vermögenshöhen seit 16 Jahren unverändert. Aufgrund von Inflation, die sich besonders stark im Jahr 2023 gezeigt hat, und stark gestiegene Immobilienpreise ist die Erbschaftsteuer dadurch in den letzten Jahren real angewachsen.⁸⁹⁷ Nach Berechnungen des Instituts der deutschen Wirtschaft müssten gemessen an den gestiegenen Verbraucherpreisen seit 2010 die Freibeträge im Jahr 2023 um 25 % über ihrem aktuellen Niveau liegen. Zieht man den Häuserpreisindex des Statistischen Bundesamtes zu Rate, so zeigt dieser, dass die Freibeträge sogar um 85 % höher sein müssten. Die Steuerlast beim Erben einer Immobilie hat sich im Vergleich zu 2009 mehr als verfünffacht, obwohl der reale Wert der Immobilien unverändert blieb. Aus dieser Betrachtung ergibt sich, dass die Freibeträge und Vermögensgrenzen um 25 % angehoben werden sollten, an denen sich der Steuersatz orientiert.⁸⁹⁸ Nachteil bei dieser Anpassung wäre, dass die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer um schätzungsweise 1 Milliarde Euro sinken. Jedoch wäre die ursprüngliche beabsichtigte Belastungswirkung der Erwerber durch die Erbschaftsteuer wieder hergestellt.⁸⁹⁹ Seit 16.06.2023 liegt bereits der bayerische Antrag auf ein Normenkontrollverfahren⁹⁰⁰ beim Bundesverfassungsgericht vor, bei dem es vorrangig um die Vorschrift des § 16 ErbStG geht. Bayern sieht diese Beträge als zu gering an und lässt das Gesetz nun vom Bundesverfassungsgericht überprüfen.⁹⁰¹

Um eine unbemerkte Steuererhöhung in Zukunft zu verhindern, sollten die Freibeträge an die Preisentwicklung geknüpft werden. Reformbedarf besteht aber unumstritten bei den Regelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuergesetz. Grundsätzlich ist der

⁸⁹⁶ iwd (2023b), S. 2.

⁸⁹⁷ iwd (2023b), S. 2.

⁸⁹⁸ iwd (2023b), S. 2 f.

⁸⁹⁹ iwd (2023b), S. 3.

⁹⁰⁰ BVerfG (2023) v. 16.06.2023, 1 BvF 1/23.

⁹⁰¹ Der Betrieb (2024), S. 1.

Ansatz zum Schutz von Betrieben, insbesondere familiär geführte Unternehmen, und Arbeitsplätzen sicher sinnvoll und nachvollziehbar, die konkrete Ausgestaltung, wie auch die einzelnen Regelungen, sind sehr komplex und aus diesem Grund streitanfällig. Besonders Regelungen wie der Vorwegabschlag können kleine und mittlere Familienbetriebe dazu drängen einen Rechtsformwechsel zu vollziehen, um in den Genuss der Verschonung zu kommen. Die fälschliche Platzierung des Vorwegabschlags sollte nur eine Übergangslösung sein, jedoch ist dieser seit der Reform 2016 bis heute auf der Verschonungsebene zu berücksichtigen und nicht richtigerweise auf der Bewertungsebene. Ein Kompromiss zwischen der aktuell vorherrschenden Situation und der Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wäre, die steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen aufzugeben und im Gegenzug einen einheitlich niedrigen Steuersatz einzuführen. Die genaue Ausgestaltung ist hierbei entscheidend, damit auch die kleinen Familienunternehmen dadurch nicht benachteiligt werden.⁹⁰²

⁹⁰² Vgl. Kapitel 5.2.3. und 5.3.2.

Anhang

1. 90 % - Test

90 % - Test (Schema):

1. Schritt: $\text{Verwaltungsvermögen} + \text{Finanzmittel} = \text{Verwaltungsvermögen für 90 \% Test}$


2. Schritt: $\frac{\text{Verwaltungsvermögen für 90 \% Test}}{\text{Betriebsvermögenswert bzw. Anteil}} = \text{Verwaltungsvermögensquote}$

90 % - Test (Anwendung):

1. Schritt: $8 \% + 6 \% = 14 \%$

2. Schritt: $\frac{14\%}{100\%} = \mathbf{0,14 (14 \%)}$

2. Ermittlung begünstigtes Vermögen

a) Ermittlung Verwaltungsvermögen		
Stufe 1: Verwaltungsvermögen		8%
Stufe 2: Finanzmitteltest	Finanzmittel	6%
	Schulden	- 5,5%
		<u>= 0,5%</u>
	15% Sockelbetrag	< 15%
		<u>= 0%</u>
Stufe 3: Stufe 1 + Stufe 2 = Saldo VerwV		8%
b) Nettowert VerwV = Saldo VerwV 8%		
c) Ermittlung unschädliches Verwaltungsvermögen		
	Betriebsvermögenswert	100%
	Nettowert VerwV	- 8%
		<u>= 92%</u>
	Differenz * 10%	= 9,2%
d) Ermittlung nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		
	Nettowert VerwV	8%
	unschädliches VerwV	- 9,2%
	(min. 0)	<u>= 0%</u>
e) Ermittlung begünstigtes Vermögen		
	Betriebsvermögenswert	100%
	nicht begünstigtes VerwV	- 0%
		<u>= 100%</u>
	Betriebsvermögenswert entspricht dem begünstigten Vermögen	

Quellenverzeichnis

Rechtsquellen

- AEBew JStG 2022 (2023): Anwendung der Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens im Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294).
- AEerbSt (2017): Koordinierter Ländererlass vom 22.06.2017, Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (BStBl. I, 2017, S. 902 ff.).
- AktG (2023): Aktiengesetz vom 06.09.1965 (BGBl I S. 1089), in Kraft getreten am 01.01.1966; zuletzt geändert durch Gesetz vom 11.12.2023 (BGBl I S. 354) m.W.v. 15.12.2023.
- AO (2024): Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl I S. 3866; 2003 S. 61); zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.03.2024 (BGBl I S. 108) m.W.v. 28.03.2024.
- AStG (2024): Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) Artikel 1 vom 08.09.1972 (BGBl I S. 1713); zuletzt geändert durch Artikel 10 vom 27.03.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108).
- BauGB (2024): Baugesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.09.2004 (BGBl. I S. 2414); zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2023 (BGBl. I S. 394) m.W.v. 01.01.2024.
- BewG (2024): Bewertungsgesetz vom 01.02.1991 (BGBl I S. 230); zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.12.2023 (BGBl I S. 411) m.W.v. 01.01.2024.
- BGB (2024): Bürgerliches Gesetzbuch vom 02.01.2002 (BGBl I S. 42, 2909; 2003 S. 738) zuletzt geändert durch Gesetz vom 06.05.2024 (BGBl I S. 149) m.W.v. 14.05.2024.
- ErbStG (2024): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl I S. 378); zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.03.2024 (BGBl I S. 108) m.W.v. 28.03.2024.
- ErbStH (2019): Erbschaftsteuer-Hinweise 2019 vom 16.12.2019 (BStBl I Sondernummer 1/2019 S. 151).

ErbStR (2019): Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019 (BStBl I Sondernummer 1/2019 S. 2).

EStG (2024): Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl I S. 3366, S. 3862); zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.03.2024 (BGBl I S. 108) m.W.v. 01.04.2024.

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (2016): Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtsvom 4.11.2016 (BGBl 2016 I S. 2464).

GG (2022): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949 (BGBl S. 1); zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.12.2022 (BGBl I S. 2478) m.W.v. 24.12.2022.

GmbHG (2023): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.04.1892 (RGBl I S. 477); zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.02.2023 (BGBl I S. 51) m.W.v. 01.03.2023.

HGB (2024): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl I S. 219); zuletzt geändert durch Gesetz vom 11.04.2024 (BGBl I S. 120) m.W.v. 17.04.2024.

KStG (2024): Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I S. 4144); zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.03.2024 (BGBl I S. 108) m.W.v. 28.03.2024.

KStR (2022): Körperschaftsteuer-Richtlinien vom 13.4.2022 (BStBl I Sondernummer 1/2022).

MoPeG (2021): Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) vom 10.08.2021 (BGBl I S. 3436) m.W.v. 01.01.2024.

Verordnung (EU) Nr. 650/2012: über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses (EuErbVO), 04.07.2012.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz (2009): Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.11.2009 (BGBl 2009 I S. 3950).

Drucksachen

- BR-Drs. 555/16: Beschluss des Bundesrates - Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 14.10.2016.
- BR-Drs. 140/72: Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Zweiten Steuerreformgesetz, 03.05.1975.
- BT-Drs. 15/5555: Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge, 30.05.2005.
- BT-Drs. 16/7918: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), 28.01.2008.
- BT-Drs. 18/5923: Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 07.09.2015.
- BT-Drs. 18/8911: Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 22.06.2016.
- BT-Drs. 18/8911: Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 22.06.2016.
- BT-Drs. 18/9690: Beschlussempfehlung Vermittlungsausschuss, 22.09.2016.
- BT-Drs. 7/1333: Zweiter Bericht des Finanzausschusses zu dem von den Fraktionen der SPD, FDP eingebrachten Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes (Artikel 2), 03.12.1973.

Rechtsprechungsverzeichnis

Gericht/Jahr	Datum	Aktz.	Fundstelle
BVerfG (2014)	17.12.2014	BvL 21/12	BVerfGE 138, 136 - 255
BVerfG (2006)	07.11.2006	1 BvL 10/02	BVerfGE 117, 1
BVerfG (1983)	08.03.1983	2 BvL 27/81	BStBl II 1983, 779
BFH (2012)	27.09.2012	II R 9/11	BFHE 238, 241
BFH (2019)	20.02.2019	II R 25/16	ZIP 2019, 1420
BFH (2002)	22.05.2002	II R 61/99	BStBl 2002 II S. 598
FG MÜ (2021)	24.11.2021	3 K 2174/19 Erb	EFG 2022 S. 343 Nr. 5
BFH (2023)	13.09.2023	II R 49/21	BFH/NV 2024 S. 226 Nr. 2
BVerfG (2023)	06.06.2023	1 BvF 1/23	Anhängiges Verfahren
BVerfG (2011)	22.08.2011	1 BvR 2570/10	NWB GAAAD-91485
BVerfG (2023)	18.06.2023	1 BvF 1/23	Anhängiges Verfahren

Verzeichnis der Gesetzeskommentare

- Jülicher, M. (2024a): § 13c ErbStG Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen, in Troll/Gebel/Gottschalk/Jülicher (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsrecht und Verfahrensrecht - Kommentar, 69. Ergänzungslieferung Stand September 2024, Verlag Franz Vahlen, München 2024.
- Jülicher, M. (2024b): § 28a ErbStG Verschonungsbedarfsprüfung, in Troll/Gebel/Gottschalk/Jülicher (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsrecht und Verfahrensrecht - Kommentar, 69. Ergänzungslieferung Stand September 2024, Verlag Franz Vahlen, München 2024.
- Löcherbach, S. (2023): § 13a ErbStG Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften, in Viskorf, Schuck, Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.
- Viskorf, S. (2020): § 13b ErbStG Begünstigtes Vermögen, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 01.01.2020.
- Viskorf, S. (2023a): § 13b ErbStG Begünstigtes Vermögen, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.
- Viskorf, S. (2023b): § 1 ErbStG Steuerpflichtige Vorgänge, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.
- Viskorf, S. (2023c): § 8 ErbStG Zweckzuwendung, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.
- Viskorf, S. (2023d): § 19a ErbStG, in Viskorf/Knobel/Schuck (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.
- Wälzholz, E. (2023): § 28 ErbStG Stundung, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (Hrsg.), Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar online nwb, Stand 29.09.2023.

Literaturverzeichnis

- Adelung, J. (1798): Grammatisch-kritisches Wörterbuch der Hochdeutschen Mundart: mit beständiger Vergleichung der übrigen Mundarten, besonders aber der Oberdeutschen/Dritter Theil. Von M - Scr, Breitkopf und Härtel, Leipzig 1798.
- Amadori, A., et al. (2014): Le imprese familiari in Italia: il Quarto Capitalismo e le sue prospettive future, ASSIRM, Milano 2014.
- Bäumel, S. (2017): Gallisches Dorf statt einheitlicher Richtlinien - Verwaltungserlass zur Erbschaftsteuer, in NWB Nr. 35 vom 28.08.2017, S. 2633.
- Bäumel, S. (2018): Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis, in Der Betrieb, Heft Nr. 10 vom 09.03.2018, S. 521-527.
- Bäumel, S., Bauer, M. (2019): Steueroptimierte Übertragungsmöglichkeiten von kleinen und mittelgroßen Familienunternehmen - Verschonungsinstrumente und potenzielle Fallstricke, in NWB Nr. 11 vom 11.03.2019, S. 714-721.
- Bäumel, S., Kummer, S. (2016): Unternehmensübertragung nach der Erbschaftsteuerreform 2016, in NWB Nr. 51 vom 19.12.2016, S. 3880-3893.
- Becker, W., et al. (2008): Mittelstand und Mittelstandsforschung, Deloitte.Mittelstandsinstitut an der Universität Bamberg, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge 153, Bamberg 2008.
- Becker, W., Ulrich, P. (2009): Mittelstand, KMU und Familienunternehmen in der Betriebswirtschaftslehre, in WiSt Januar 2009, Heft 1, S. 2-7.
- Becker, W., Ulrich, P. (2011): Mittelstandsforschung: Begriffe, Relevanz und Konsequenzen, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart 2011.
- Betz, M. (2019): Coaching bei Unternehmensnachfolge und Family Governance, in NWB-EV Nr. 1 vom 02.01.2019, S. 35-39.
- Beznoska, M., Hentze, T. (2016): Erbschaftsteuerreform - Auswirkungen für Unternehmenserben, in IW policy paper 10/2016.
- Beznoska, M., Hentze, T. (2017): Erbschaftsteuer: Flat-Tax-Modell schlecht für kleine Unternehmen, in IW-Kurzberichte 32/2017.
- Birk, D., et al. (1999): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 22, O. Schmidt Verlag, Köln 1999.

- Bockhoff, B., Eick, F. (2015): Analyse des RegE zur Anpassung des ErbStG und SchenkStG für ausgesuchte Familienunternehmen, in Der Betrieb, Heft Nr. 30 vom 24.07.2015, S. 1685-1690.
- Bruckmeier, G., et al. (2017): Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht: Handlungsempfehlungen und Modellrechnungen, in DStR 2017, S. 678-685.
- Brüggemann, G., Stirnberg, M. (2012): Erbschaftsteuer Schenkungsteuer, 9. Aufl., Erich Fleischer Verlag, Achim 2012.
- Bundesministerium der Finanzen (2012): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer - Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats bei Bundesministerium der Finanzen, Bundesministerium der Finanzen, Berlin Januar 2012.
- Bundesverfassungsgericht (2014): Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer ist in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar, in Pressemitteilung Nr. 116/2014 vom 17. Dezember 2014, von <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2014/bvg14-116.html> (17.08.2023).
- Büttner, T., et al. (2012): Neutralitätsverletzungen in der Besteuerung von Kapitaleinkommen und deren Wachstumswirkungen - Eine theoretische und empirische Analyse des deutschen Steuersystems, Mohr Siebeck, Tübingen 2012.
- Campisi M. (2024): Der Motor stottert, Bayern ist besorgt um seinen Mittelstand - Aber was macht ihn so wichtig für die Wirtschaft?, in Mittelbayerische Zeitung vom 09.03.2024, S. 8.
- Chlepas, C. (2007): Erb(schaftsteuer)recht im Verhältnis Deutschland - Italien - Unterschiede, Gemeinsamkeiten und die Gefahr der Doppelbesteuerung, in BBEV Nr. 12 vom 07.12.2007, S. 385-390.
- Creed, T. (2017): Neue Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige - Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz, in Rödl & Partner (Hrsg.), Im Fokus: Unternehmensnachfolge, Entrepreneur August 2017, Nürnberg 2017.
- Daily, C., Thompson, S. (1994): Ownership structure, strategic posture, and firm growth: An empirical examination, in Family Business Review, 7(3), S. 237-249.
- DATEV-Hilfe (2020): Lohnsummenregelung (§13a Abs. 3 ErbStG), Dok.-Nr.: 9267780, in DATEV Hilfe vom 20.10.2020, von <https://apps.datev.de/dnlexka/document/9267780> (20.12.2020).

- Dautzenberg, N. (2018): Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, in Gabler Wirtschaftslexikon vom 15.02.2018, von <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/erweiterte-beschraenkte-steuerpflicht-32997/version-256525> (11.12.2019).
- Der Betrieb (2012): Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ab 01.01. 2009 geltende Fassung) - Vorlage an das BVerfG, in Der Betrieb, Heft Nr. 41/2012, Seite M12.
- Der Betrieb (2024): Erbschaftsteuer erneut vor dem Bundesverfassungsgericht, in der Betrieb vom 08.03.2024, <https://der-betrieb.de/meldungen/erbschaftsteuer-erneut-vor-dem-bundesverfassungsgericht/> (16.03.2024).
- Deutscher Bundestag (2015a): Kein Konsens in Sachen Erbschaftsteuerreform, hle/25.09.2015, von <https://www.bundestag.de/webarchiv/textarchiv/2016/kw25-de-erbschaftssteuer-429002> (12.08.2023).
- Deutscher Bundestag (2015b): Experten uneins über Erbschaftsteuerreform, hle/12.10.2015, von <https://www.bundestag.de/webarchiv/textarchiv/2016/kw25-de-erbschaftssteuer-429002> (12.08.2023).
- Deutscher Bundestag (2016a): Bundestag beschließt die Erbschaftsteuerreform, mik/hle/24.06.2016, von <https://www.bundestag.de/webarchiv/textarchiv/2016/kw25-de-erbschaftssteuer-429002> (12.08.2023).
- Deutscher Bundestag (2016b): Opposition lehnt Reform der Erbschaftsteuer ab, hle/29.09.2016, von <https://www.bundestag.de/webarchiv/textarchiv/2016/kw25-de-erbschaftssteuer-429002> (12.08.2023).
- Di Fabio, U. (2015): Die Reform der Erbschaftsteuer - Verfassungsrechtliches Gutachten zu den Vorschlägen des Bundesfinanzministeriums und der Stiftung Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen, München 2015.
- Dodenhoff, J. (2012): Die Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform - Ziele, Rahmenbedingungen und Gestaltungsoptionen, Diplomica Verlag, Hamburg 2012.
- Ebner Stolz (2017): Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform 2016, von <https://www.ebnerstolz.de/de/Unternehmensnachfolge-nach-der-Erbschaftsteuerreform-2016-115464.html> (20.12.2020).

- Eiling, A. (2019): Der Poolvertrag bei Familiengesellschaften – Erbschaftsteuerliche
Vorsorge und „Family Governance“ - Erfahrungen aus der Praxis, in NWB-EV
Nr. 10 vom 02.10.2019, S. 330-337.
- Eisele, D. (2017a): Erbschaftsteuerreform 2016, NWB Verlag Herne 2017
- Eisele, D. (2017b): Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur
Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016, in NWB Nr. 35 vom 28.08.2017, S.
2670-2688.
- Eisele, D. (2023): Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung nach dem JStG 2022, in
NWB Nr. 22 vom 02.06.2023, S. 1562.
- Felden, B., et al. (2019): Management von Familienunternehmen: Besonderheiten –
Handlungsfelder – Instrumente, 2. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2019.
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (2023): Familienunternehmen lehnen CDU-
Erbschaftsteuerpläne ab, in Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 11.07.2023, Nr.
158, S. 18.
- Gerrit, A., et al. (2016): Verkündung des Gesetzes zur Reform der Erbschaft- und
Schenkungssteuer im Bundesgesetzblatt, KPMG AG, 15.11.2016.
- Görg (2016): Gemeinsame Erklärung von Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble
(CDU), Bundeswirtschaftsminister Sigmar Gabriel (SPD) und Ministerpräsident
Horst Seehofer (CSU): Einigung zur Reform der Erbschaft- und Schenkungssteuer,
in Görg: https://www.bwls-goerg.de/download/576800fd-43e8-493b-8433-920d0a64081f/Einigung%2520zur%2520Reform%2520der%2520Erbschaftsteuer_Erkl%25C3%25A4rung%2520der%2520Bundesregierung.pdf+%&cd=8&hl=d e&ct=clnk&gl=de (13.04.2023)
- Gottschalk, S., et al. (2017): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der
Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen, München 2017.
- Gottschalk, S., et al. (2019): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der
Familienunternehmen, 5. Aufl., Stiftung Familienunternehmen, München 2019.
- Grotherr, S. (2010): Internationales Steuerrecht, in Grotherr/Herfort/Strunk (Hrsg.),
Internationales Steuerrecht, S. 29-262, S. 714-722, 3. Aufl., Achim 2010.
- Halaczinsky, R. (2012): Schenken, Erben, Steuern - Vorteilhafte Gestaltung nach Steuer-
, Zivil- und Gesellschaftsrecht, 8. Aufl., Stollfuß Media Bonn 2012.
- Heinemann, F., et al. (2023): Länderindex Familienunternehmen, 9. Aufl., Stiftung
Familienunternehmen, München 2023.

- Hennerkes, B. (2004): Die Familie und ihr Unternehmen, Campus-Verlag, Frankfurt 2004.
- Hentze, T. (2015): Datenbankgestützte Schätzung der Bedeutung von Familienunternehmen gemessen an den Kennzahlen Anzahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse, in Stiftung Familienunternehmen/IW Kurzexexpertise, Köln 2015.
- Hermes, L. (2018): Das Nießbrauchrecht an Mitgliedschaften im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018.
- Holtz-Eakin, D., Donald M. (2001): Distortion Costs of Taxing Wealth Accumulation: Income versus Estate Taxes, NBER Working Paper No. 8261., Cambridge/MA 2008.
- Hiebl, M. (2012): Familienunternehmen: Bedeutung, Ausprägungsformen und Besonderheiten, WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium 41(4), April 2012.
- Holtz, M. (2016): Erbschaftsteuerreform 2016 – Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, in NJW 2016, S. 3750-3755.
- Houben, H., Maiterth, R. (2011): Endangering of businesses by the German inheritance tax?, An empirical analysis, in BuR – Business Research 4, S. 32-46.
- IfM Bonn (o.J. a): KMU - Definition des IfM Bonn, von <https://www.ifm-bonn.org/definitionen-/kmu-definition-des-ifm-bonn> (05.12.2014).
- IfM Bonn (o.J. b): Mittelstandsdefinition des IfM Bonn, von <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/mittelstandsdefinition-des-ifm-bonn> (05.12.2014).
- Ifo-Erhebung (2024): In vielen Familienunternehmen steht bald die Übergabe an, in FAZ.NET vom 15.01.2024, <https://www.faz.net/aktuell/2.1982/in-vielen-familienunternehmen-steht-laut-ifo-bald-die-uebergabe-an-19449175.html> (11.03.2024).
- ifst - Stellungnahmen (2015): Gesammelte Positionen zu den Eckwerten der Erbschaftsteuerreform 2016, Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin 2015.
- IHK München und Oberbayern (o. J.): Änderungen bei der Besteuerung der Unternehmensnachfolge, von <https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Erbschaftsteuer/Änderungen-bei-der-Besteuerung-%E2%80%8Eder-%E2%80%8EUnternehmensnachfolge/> (08.09.2024).
- IHK zu Köln (2015): Fragen und Antworten zur Reform der Erbschaftsteuer, IHK zu Köln vom 02.09.2015.
- iwd (2023a): Erbschaftsteuer: Die Last des Erbes, in iwd vom 30.05.2023.
- iwd (2023b): Wenn die Steuer heimlich steigt, in iwd Nr. 11 vom 25.05.2023, S. 2-3.

- IWW Institut (1996): Voraussetzungen und Rechtsfolgen des §14 Erbschaftsteuergesetz, in Erbfolgebesteuerung IWW 11/1996, S. 18.
- Juhn Partner (2021): Trennungsprinzip vs. Transparenzprinzip - Kapitalgesellschaft vs. Personengesellschaft: Folgen & Gestaltungen, in Juhn Partner vom 17.06.2021, von <https://www.juhn.com/fachwissen/unternehmensbesteuerung/trennungsprinzip-transparenzprinzip/> (25.11.2023).
- Kalss, S., Oelkers, J. (2007): Versuch einer Kategorisierung der Familienunternehmen, Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge, Ausgabe 2 2007, S. 20-26.
- Kamchen, S. (2018): Steuerlich optimale Gestaltung der Nachfolge mittelständischer Familienunternehmen - Ein Gesamtüberblick, in NWB Nr. 41 vom 08.10.2018, S. 3037-3046.
- Klein, S. (2008): Internationale Familienunternehmen - Definition und Selbstbild, in Rödl/Scheffler/Winter (Hrsg.); Internationale Familienunternehmen, Festschrift für Bernd Rödl, S. 1-15, Beck Verlag, München 2008.
- Klein, S. (2010): Familienunternehmen - Theoretische und empirische Grundlagen, 3. Aufl., EUL-Verlag, Köln 2010.
- Knoll, M. (2011): Erbschaft- und Schenkungsteuer 2011, 16. Aufl., Leitfadenerverlag Sudholt, Münsing 2011.
- Koeberle-Schmid, A., Grottel, B. (2013): Führungsstrukturen von Familien und Unternehmen – Die Family Business Governance als Erfolgsfaktor, in A. Koeberle-Schmid & B. Grottel (Hrsg.), Führung von Familienunternehmen. Ein Praxis-Leitfaden für Unternehmen und Familie (S. 17–28), Schmidt, Berlin 2013.
- Krause, I., Grootens, M. (2017): Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und Berechnung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, in NWB Grundlagen vom 03.05.2017.
- Langenfeld, G. (2009): Gestaltungen zur Vermeidung des Entfallens einer Poolvereinbarung nach § 13b Abs. 1 ErbStG, in ZEV 2009, S. 596-601.
- Langenfeld, G. (2010): Der Pool – ein Vertragstyp der Vergemeinschaftung, in ZEV 2010, S. 17–22.
- London Economics (2002): Family businesses: do they perform better?, European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, 2002.
- Mack, R. (2023): Die Flat-Tax-Idee der CDU greift tief in die Substanz der Familienunternehmen ein, in welt.de vom 17.05.2023, von

- <https://www.welt.de/wirtschaft/article245368718/Erben-Diese-Steuer-Idee-der-CDU-stellt-Grundlage-von-Familienunternehmen-infrage.html> (31.08.2023).
- May, P. (2012): Erfolgsmodell Familienunternehmen, in Das Strategie-Buch, Murmann, Hamburg 2012.
- Meichelbeck, H., Frenzel B. (2016): Wahlrecht bei der Erbschaftsteuer: Verschonungsbedarfsprüfung vs. Abschmelzmodell, in Rödl & Partner (Hrsg.) vom 13.07.2016, von <https://www.roedl.de/themen/erbschaftsteuer/wahlrecht-erbst-steuererlass-abschmelzmodell-verschonungsabschlag-bedarfspruefung> (18.01.2021).
- Miller, D., et al. (2007): Are family firms really superior performers?, in Journal of Corporate Finance, 13(5), S. 829–858.
- Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg (2011): Steuertips für Erbschaften und Schenkungen, Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, August 2011.
- Müller, A. (2019): Top 500 der Familienunternehmen – Firmen aus USA und Deutschland dominieren, in Handelsblatt vom 21.02.2019, von <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/mittelstand/familienunternehmer/vw-bmw-aldi-bosch-top-500-der-familienunternehmen-firmen-aus-usa-und-deutschland-dominieren/24019372.html> (15.05.2024).
- Pohl, D. (2002): Unternehmens- und Vermögensnachfolge - Steuerorientierte Gestaltung, in Hörger/Stephan/Pohl (Hrsg.), Unternehmens- und Vermögensnachfolge - Steuerorientierte Gestaltung, 2. Aufl., Stuttgart 2002.
- Potrafke, N., et al. (2014): Die Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen (ifo Institut), Stiftung Familienunternehmen, München 2014.
- Proeller, I. (2018): Öffentliche Unternehmen, in Gaber Wirtschaftslexikon vom 19.02.2018, von <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/oeffentliche-unternehmen-46135/version-269421> (12.04.2020).
- PWC (2016): Family Businesses: The bedrock of communities and the backbone of the UK economy, in pwc von 21.09.2016, von http://pwc.blogs.com/private_business/2016/09/the-bedrock-of-communities-and-the-backbone-of-the-uk-economy.html (27.06.2018).
- Ramb, J. (2017a): (Neue) Verschonungsregelungen bei Unternehmensnachfolge - Teil I: Einzelunternehmen, in NWB Nr. 46 vom 13.11.2017, S. 3519-3532.

- Ramb, J. (2017b): (Neue) Verschonungsregelungen bei Unternehmensnachfolge - Teil II: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften, in NWB Nr. 47 vom 20.11.2017, S. 3592-3604.
- Riedel, D. (2019): IWF fordert Erbschaftsteuer, im Handelsblatt vom 11.07.2019, S. 9.
- Riepolt, J. (2013): Bewertung von Unternehmen und Immobilien für die Erbschaftsteuer - Marktpreis-, kosten- und kapitalwertorientierte Verfahren, DATEV 2013.
- Röd, I. (2018): Fall 1: Die Unternehmerfamilie als Treiber von Geschäftsmodellinnovationen, in Altenburger/Frank/Keßler (Hrsg.), Innovation in Familienunternehmen, S. 32-71, Facultas, Wien 2018.
- Rödl & Partner (2016): Das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes zur Erbschaftsteuer, in Rödl & Partner vom 25.10.2016, von <https://www.roedl.de/themen/das-urteil-des-bundesverfassungsgerichtes-zur-erbschaftsteuer-eine-erste-analyse> (20.03.2024).
- Rödl, C. (2008): Rechtsform internationaler Familienunternehmen, in Rödl/Scheffler/Winter (Hrsg.); Internationale Familienunternehmen, Festschrift für Bernd Rödl, S. 61-88, Beck Verlag, München 2008.
- Röhl, K. (2008): Die Zukunft der Familienunternehmen in Deutschland - Potenziale und Risiken in der globalen Wirtschaft, Deutscher Instituts-Verlag GmbH, Köln 2008.
- Sachs, A. (2008): Internationales Wachstum von Familienunternehmen, FAZ-Institut, Frankfurt am Main 2008.
- Schell, S., et al. (2018): Was das Familienunternehmen im Innersten zusammenhält - die Familie im Familienunternehmen, in: Arbeitsberichte des Instituts für Organisation und Personal, Abteilung Personal, Universität Bern, Ausgabe 2018-2.
- Schmeing, T. (2018): Konfliktmanagement in Familienunternehmen - Der systematisierte Einsatz gerichtlicher und außergerichtlicher Streitbeilegungsmethoden zur Konfliktlösung, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018.
- Schmidt, K. (2006): Die Stellung des Gesellschafters in der Familiengesellschaft - Sicherung des Familieneinflusses, in Tröger/Wilhelmi (Hrsg.), Rechtsfragen der Familiengesellschaft, S. 37-52, C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2006.
- Schmidt, V., Leyh, U. (2017): Neuregelung des Begünstigungssystems für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform 2016, in NWB Grundlagen vom 05.04.2017.

- Schubert, H. (2017): Bewertung von Immobilien für Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer - Sachverständigengutachten, Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren, in NWB-EV Nr. 4 vom 05.04.2017.
- Schulte, W. (2010): Erbschaftsteuerrecht, C.F.Müller, Heidelberg 2010.
- Seer, R., Michalowski, K. (2017): Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, in GmbHR 2017.
- Sharma, P., et al. (1997): Strategic management of the family business: Past research and Family Business challenges, in Family Business Review, 10 (1), S. 1–35.
- Sharma, P. (2003): Stakeholder mapping technique: Toward the development of a family firm typology, Working Paper at Laurier University, Waterloo 2003.
- Siegmund, O., Zipfel, L. (2010): Die Durchführung der Nachversteuerung nach den Erlassen der Finanzverwaltung, in BB 2010, S. 1695-1702.
- Spengel, C., Zinn, B. (2011): Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht - Eine quantitative Analyse unter Berücksichtigung aktueller politischer Reformvorschläge, in StuW 2011, S. 173-188.
- Statistisches Bundesamt (2018): Finanzen und Steuern - Erbschaft- und Schenkungsteuer 2017, vom 28.09.2018.
- Statistisches Bundesamt (2019): Finanzen und Steuern - Erbschaft- und Schenkungsteuer 2018, vom 15.08.2019.
- Statistisches Bundesamt (2023): Anzahl der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen/Steuerpflichtigen in Deutschland im Jahr 2021 nach Rechtsform, in Statista vom 30.03.2023, von <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/986338/umfrage/anzahl-der-unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform/> (27.09.2023).
- Stiftung Familienunternehmen (o.J. a): Definition Familienunternehmen, von <https://www.familienunternehmen.de/de/definition-familienunternehmen> (18.11.2024).
- Stiftung Familienunternehmen (o.J. b): Familienunternehmen sind Top-Performer auch an der Börse, von <https://www.familienunternehmen.de/de/dax-plus> (22.11.2019).
- STS-Moers (2015): Erbschaftsteuer: Übertragung von Betriebsvermögen - Merkblatt, von <https://www.sts-moers.de/deubner-mb/erbschaftsteuer-und-betriebsvermoegen-stand-04-2015.pdf> (11.01.2024).

- Sudhoff, H. (2005): Familienunternehmen, 2. Aufl., Beck Verlag, München 2005.
- Ullrich, F., Thumbs, W. (2018): Die qualitativen Kriterien in § 13a Abs. 9 ErbStG n.F. für eine Begünstigung von Familienunternehmen: Ein Fall der faktischen Unmöglichkeit, in Fischer/Geck/ Haarmann (Hersg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht - Festschrift für Georg Crezelius, Otto Schmidt Verlag, Köln 2018.
- Van Suntum, U., et al. (2008): Pro und Contra Erbschaftsteuer - Argumente und Erfahrungen im internationalen Vergleich, Stiftung Familienunternehmen, München 2008.
- Van Suntum, U., Westermeier, A. (2008): Umlegung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer, in Zeitschrift für Wirtschaftspolitik (Lucius & Lucius, Stuttgart), Jg. 57 (2008) Heft 2, S. 229 – 245.
- Von Schanz, G. (1900): Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer, in FinanzArchiv, Band 17 Nr. 1 (1900), S. 172.
- Wachter, T. (2016): Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, in NZG 2016, S. 1168-1176.
- Wachter, T. (2018): Ausländisches Erbrecht und deutsches Erbschaftsteuerrecht, in Fischer/Geck/ Haarmann (Hersg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht - Festschrift für Georg Crezelius, Otto Schmidt Verlag, Köln 2018.
- Weber, K., Reichthalhammer, F. (2017): Erbschaftsteuerreform 2016 - Was nun? - Neue Perspektiven für die Unternehmens- und Vermögensnachfolge, in Ebner Stolz (Hrsg.), für Sparkassenakademie Stuttgart am 16.02.2017.
- Weber, K., Schwind, H. (2009): Vertragliche Ausgestaltung von Poolvereinbarungen unter Berücksichtigung des neuen Erbschaftsteuerrechts, in ZEV 2009, S. 16–22.
- Wenhardt, C. (o.J.): Erbschaftsteuer: Begünstigungen für Betriebsvermögen - Durchführung einer Nachversteuerung, in Haufe Finance Office Premium, von https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/erbschaftsteuer-beguenstigungen-fuer-betriebsvermoegen-ab-103-durchfuehrung-einer-nachversteuerung_idesk_PI20354_HI2130001.html (20.12.2020).
- Werner, R. (2020): Sind auf Übertragung von Inlandsvermögen gerichtete Forderungen Inlandsvermögen?, in NWB-EV Nr. 1 vom 02.01.2020, S. 15-19.
- Westhead, P., Howorth, C. (2007): Types of private family firms: An exploratory conceptual and empirical analysis, in Entrepreneurship & Regional Development, 19(5), S. 405–431.

- Wiebe, T., Fetzer, N. (2016): Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht - Was ändert sich für Familienunternehmen?, Stiftung Familienunternehmen, München 2016.
- Wiebe, T., Fetzer, N. (2017): Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht: Anwendung für Familienunternehmen nach dem Ländererlass, Stiftung Familienunternehmen, München 2017.
- Wiedemann, A., Breyer M. (2018): Vorwegabschlag für Familienunternehmen - Die Änderungen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht, in FUS 01/2018, S. 4-9.
- Wiedemann, A., Kögel, R. (2008): Beirat und Aufsichtsrat im Familienunternehmen, Beck Verlag, München 2008.
- WIFU (2011): Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer - Erbschaftsteuerliche Grundlagen und Gestaltungsüberlegungen zur Optimierung der Unternehmensnachfolge - Ein Leitfaden, WIFU - Universität Witten/Heidecke 2011.
- Wissenschaftliche Dienste (2020): Zur Verfassungsrechtlichkeit der Verschonungsbedarfsprüfung im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Deutscher Bundestag, WD 4 - 3000 - 134/20.

Persönliche Korrespondenz

Prof. Dr. Karl-Georg Loritz.

Thomas Dierichs, Diehl Stiftung & Co. KG.

Werner Thumbs, Profunda Verwaltungs-GmbH.

Roland Franke, Stiftung Familienunternehmen und Politik.