Eine kritische Würdigung der Anwendungsgrundsätze der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungsvorschriften für die unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors der
wirtschaftlichen Staatswissenschaften

(Dr. rer. pol.)

des Fachbereichs Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von

Daniel Merkel
Master of Science in Management

in Mainz

im Jahre 2024

Erstgutachter: Univ.-Prof. Dr. Roland Euler

Zweitgutachter: Univ.-Prof. Dr. Christian Thiemann

Tag der mündlichen Prüfung: 08. Februar 2024

Geleitwort

Kaum ein anderes steuerliches Thema erregte die mediale Diskussion so nachhaltig wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Aber nicht nur die Beiträge in den allgemeinen Medien, sondern auch die Anzahl von fachlichen Veröffentlichungen erscheint schier unüberschaubar. Nachdem das Bundesverfassungsgericht im Jahre 2014 das ErbStG wieder einmal für teilweise verfassungswidrig eingestuft hatte, modifizierte der Gesetzgeber insbesondere die Verschonungsregeln für übertragenes Unternehmensvermögen.

Mit seiner Promotionsschrift verfolgt Herr Daniel Merkel das Ziel, das neue ErbStG zu analysieren, wobei der Schwerpunkt der Untersuchung auf den neu gefassten Verschonungsregeln (§§ 13a, 13b, 13c, 28 Abs. 1 und 28a ErbStG) liegt. Die Untersuchung ist im Kern als eine de lege lata-Analyse angelegt und versucht das Regelungsgefüge des Gesetzes zu systematisieren und offene Auslegungsfragen hinsichtlich der in der Steuerpraxis vorzufindenden Gestaltungen zu würdigen. Ein besonderes Gewicht legt Herr Merkel auf die ökonomische Beurteilung des Regelwerks; dieser Analyseschritt ist zugleich für die Auslegung des ErbStG als auch für die Beurteilung der Auslegungsergebnisse von erheblichem Gewicht. De lege ferenda-Aspekte werden insbesondere dann erörtert, wenn unklare und inhaltlich problematische erbschaftsteuerliche Regelungen mittels der anerkannten Methoden der Auslegung und Rechtfortbildung nicht zufriedenstellend interpretiert werden können.

Mangels einer gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den geltenden Verschonungsregeln bezieht sich Herr Merkel häufig auf die Erbschaftsteuer-Richtlinien. Dies impliziert zwar eine nicht unproblematische Verschiebung der Perspektive von der Legislative und der Judikative hin zur (im Besteuerungsverfahren parteiischen) Exekutive. Herr Merkel folgt insoweit der Einschätzung von Kirchhof, der das gesamte Steuerrecht als durch Steuerrichtlinien dominiert ansieht, so dass diese weitgehend die faktische Außenwirkung von Gesetzen entfalten. Damit zieht sich die Diskussion wie ein roter Faden durch die gesamte Arbeit, ob die Erbschaftsteuer-Richtlinien das kodifizierte Erbschaftsteuerrecht zutreffend konkretisieren.

Prof. Dr. Roland Euler

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre der Johannes Gutenberg-Universität Mainz und wurde im SoSe 2023 vom Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften als Dissertation angenommen.

Zu allererst gilt mein herzlicher Dank meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Roland Euler, der mir durch die Anstellung als wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl die Promotion ermöglicht hat. Neben seiner steten Bereitschaft zum offenen, intellektuellen wie auch humorvollen Austausch über Fachliches, das Weltgeschehen und auch Persönliches, hat er mit seinem Vertrauen in mich und alle seine Mitarbeiter den perfekten Rahmen für ein freiheitliches Denken und Arbeiten geschaffen und somit zum Entstehungsprozess meiner Dissertation maßgeblich beigetragen.

Des Weiteren bedanke ich mich voller Hochachtung bei Herrn Prof. Dr. Christian Thiemann für die Anfertigung des Zweitgutachtens und seine kritischen Anmerkungen sowie bei Herrn Prof. Dr. Stefan Rammert für den übernommenen Vorsitz der Prüfungskommission.

Ganz herzlich möchte ich mich bei meinen Kollegen am Lehrstuhl, Ursula Siebenhaar, Steffi Bansbach, Matthias Pick, Julia Kern, Matthias Berg und Markus Schledewitz bedanken. Mit euch zusammen hat sich die Lehrstuhlzeit weniger als Arbeit denn als gemeinsames spannendes Projekt angefühlt. Selbiger Dank gilt auch den Kollegen der anderen Lehrstühle, Philipp, Andy, Timo, Lars, Eli, Anna, Tatjana, Laura, Basti, Martin, Nicole, Fabian, Seb und Saskia. Die vielen schönen Momente im Baron, an Fastnacht, in Köln, in Warschau oder einfach nur auf dem Gang des 1. OG im ReWi-Gebäude haben die Promotionszeit zu einer Unvergesslichen gemacht.

Zu großem Dank bin ich meiner Frau Laura verpflichtet. Mit ihr als dem unerschütterlich liebe- und verständnisvollen Ruhepol an meiner Seite konnte ich auch so manche von Selbstzweifeln geplagte Stunde in neue Schaffenskraft verwandeln.

Zuletzt gilt mein besonderer Dank meiner Familie, allen voraus meinen Eltern. Sie haben mit ihrer Liebe, der Vermittlung grenzenlosen Urvertrauens und ihrem steten Zuspruch den Grundstein dafür gelegt, dass ich nicht nur die Promotion, sondern auch jegliche anderen Hürden meines bisherigen Lebens meistern konnte. Ihnen sei diese Arbeit gewidmet.

Daniel Merkel

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort……...…III

Vorwort…….I V

Abkürzungsverzeichnis……... XII

Problemstellung 1

A. Das System des deutschen Steuerstaats 7

I. Der Rechts- und Sozialstaat als Steuerstaat 7

II. Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendes Fundamentalprinzip des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes 9

1. Ableitung des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes aus Art. 3 GG 9

2. Erweiterungen und Einschränkungen des aus Art. 3 GG folgenden Steuergerechtigkeitsgrundsatzes durch weitere Artikel des Grundgesetzes 11

3. Steuergerechtigkeit durch eine konsequent umgesetzte gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten 12

a) Leistungsfähigkeitsprinzip als überzeugender Maßstab sozial-gerechter Besteuerung 12

b) Die natürliche Person als Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit 15

c) Das gespeicherte Einkommen als objektiver Anknüpfungspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit 17

d) Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Subprinzipien zur Abgrenzung des disponiblen Einkommens 20

III. Rechtsstaatliche Umsetzung der steuerlichen Belastungsentscheidung 22

1. Folgerichtigkeitsgebot als Gewährleistung materieller Steuergerechtigkeit..... 22

2. Gebote rechtssicherer Bestimmtheit und Normenklarheit 24

3. Fiskalzweck- und Typisierungszwecknormen als Mittel zur gesetzestechnischen Umsetzung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung..... 28

4. Sozialzwecknormen 29

IV. Zusammenfassendes Zwischenergebnis zur Steuerrechtsordnung 32

B. Einordnung der Erbschaftsteuer in das deutsche Vielsteuersystem..... 33

I. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer..... 33

1. Gründe, die gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen..... 33

a) Fiskalische Unbedeutsamkeit und fehlende Akzeptanz ... 33
b) Wirtschaftliche Doppelbelastung des bereits beim Erblasser besteuerten gespeicherten Einkommens ... 34
c) Die Familie als einheitliches Steuersubjekt? ... 36
2. Erbschaftsteuer als Mittel steuerartenübergreifender Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ... 37
3. Erbschaftsteuer als (zwingendes) Mittel zur gezielten Redistribution des Volkswirtschaftsvermögens? ... 39
II. Materiell-rechtliche Ausgestaltung des geltenden ErbStG ... 42
1. Erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage: die Bereicherung als steuerbarer Leistungsindikator ... 42
a) Erbanfallsteuer nach dem Bereicherungsprinzip ... 42
b) Stichtagsprinzip ... 45
c) Zivilrechtliche vs. wirtschaftliche Betrachtungsweise ... 51
2. Bewertungsansatz: der gemeine Wert ... 57
3. Steuerbefreiungen, Freibeträge und weitere Sozialzwecknormen ... 61
III. Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer ... 68
1. Dogmatisches Ausschlussverhältnis ... 68
2. Systemwidrige Doppelbelastung ... 71
IV. Fazit zur Einordnung der Erbschaftsteuer in das Vielsteuersystem ... 79
C. Historische Entwicklung der Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen ... 81
I. Vergangene Entwicklung des ErbStG bis zur letzten großen Reform von 2016 ... 81
1. Überblick über die Einführung und Entwicklung des ErbStG bis 1995 ... 81
a) Erbschaftsbesteuerung vom Kaiserreich bis zum Ende des zweiten Weltkriegs ... 81
b) Erbschaftsbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland ... 83
2. Die erstmalige Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG ... 87
a) „Einheitswertbeschluss“ des BVerfG vom 22.06.1995 ... 87
b) Erbschaftsteuerreform von 1997 und weitere Gesetzesänderungen bis 2006 ... 88
3. Die erneute Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG ... 90
a) Anruf des BVerfG durch den Beschluss des BFH von 2002 ... 90
b) Der „Paukenschlag“ des BVerfG vom 07.11.2006 ... 92
c) Erbschaftsteuerreform 2008 und weitere Gesetzesänderungen bis 2014 ... 95
4. Die dritte Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG ... 99

a) BFH-Vorlage: „Freistellung als Regelfall, Besteuerung als Ausnahme“ 99
b) Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 104
aa) Würdigung des Ausmaßes der Begünstigungsvorschriften 104
bb) Würdigung der Ausgestaltung von §§ 13a und 13b ErbStG a.F. 107
cc) Ergänzendes Sondervotum: Die verantwortungsvolle Aufgabe, die Erbschaftsteuer auch vor dem Hintergrund des Art. 20 GG auszugestalten 110
dd) Kritische Würdigung des BVerfG-Urteils 111
II. Gesetzgebungsprozess des Erbschaftsteueranpassungsgesetzes 2016 117
III. Fazit zur historischen Entwicklung des ErbStG 125
D. Normative Würdigung der aktuellen Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b, 13c, 28 Abs. 1 und 28a ErbStG i.d.F. d. ErbStAnpG 2016) 128
I. Persönlicher Anwendungsbereich 128
II. Sachlicher Anwendungsbereich: Abgrenzung des subventionswürdigen Vermögens (§ 13b ErbStG) 129
1. Allgemeine Einführung 129
2. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) 131
a) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen 131
b) Inländisches Betriebsvermögen 131
aa) Übertragung eines Betriebs/Teilbetriebs 131
bb) Sonderbetriebsvermögen 135
cc) Sonderformen der Übertragung von Betriebsvermögen 140
c) Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft 143
aa) Übertragung unmittelbar gehaltener Anteile 143
bb) Poolvereinbarung als Abmilderung des Mindestbeteiligungserfordernisses 147
aaa) Allgemeines, Form 147
bbb) Verfügungsbeschränkung 149
ccc) Einheitliche Stimmrechtsausübung 154
cc) Sonderformen der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen 158
d) Ausländisches Unternehmensvermögen 162
3. Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 3-8 ErbStG) 164
a) Sinn und Zweck der Abgrenzung 164
b) Verwaltungsvermögenskatalog (§ 13b Abs. 4 ErbStG) 166

aa) Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte (Nr. 1) ... 166
aaa) Schädliche Nutzungsüberlassungen ... 166
bbb) Unschädliche Nutzungsüberlassungen ... 170
aaaa) Betriebsaufspaltungen ... 170
bbbb) Betriebsverpachtungen ... 177
cccc) Konzernunternehmen ... 181
dddd) Wohnungsunternehmen ... 183
eeee) Brauerei- & Mineralölunternehmen ... 191
ffff) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke ... 194
ccc) Sonderfall: keine Nutzungsüberlassung ... 194
bb) Unqualifizierte Anteile an Kapitalgesellschaften (Nr. 2) ... 197
cc) Der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (Nr. 3) ... 200
aaa) Nicht abschließend gefasster Katalog ... 200
bbb) Rückausnahme bei nicht-vermögensverwaltenden Betrieben ... 202
dd) Wertpapiere und vergleichbare Kapitalforderungen (Nr. 4) ... 205
ee) Finanzmitteltest (Nr. 5) ... 207
aaa) Finanzmittel: Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geld- und andere Forderungen ... 207
bbb) Junge Finanzmittel ... 211
ccc) Schuldenverrechnung mit (normalen) Finanzmitteln ... 214
ddd) 15%-„Sockel-“Freibetrag (unschädliche Finanzmittel) ... 216
c) Ausnahme von der Verwaltungsvermögenseigenschaft für Deckungsvermögen der betrieblichen Altersversorgung (§ 13b Abs. 3 ErbStG) ... 224
d) Investitionsklausel für Erwerbe von Todes wegen (§ 13b Abs. 5 ErbStG) ... 227
aa) Normzweck, Anwendungsbereich und Rechtsfolgen ... 227
bb) Tatbestandsvoraussetzungen ... 229
aaa) Rückwirkende Verschiebung der Binnenstruktur des begünstigungsfähigen Vermögens innerhalb von zwei Jahren nach dem Besteuerungsstichtag ... 229
bbb) Vorgefasster Investitionsplan des Erblassers ... 236
cc) Lohnfortzahlungsklausel ... 240
e) Aufteilung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften ... 243
f) Netto-Verwaltungsvermögen nach Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG) ... 245

aa) Schuldenbereinigung (§ 13b Abs. 8 ErbStG) ... 245
aaa) Junges „unproduktives“ Vermögen ... 245
bbb) Wirtschaftlich nicht belastende Schulden ... 252
ccc) Schulden oberhalb der Drei-Jahres-Durchschnittsquote ... 254
bb) Verhältnismäßige Aufteilung der Schulden ... 257
g) 10%-Freibetrag – die sog. Schmutzgrenze (§ 13b Abs. 7 ErbStG) ... 263
4. Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG) ... 266
a) (Quoten-)Konsolidierung nicht begünstigter Wirtschaftsgüter ... 266
b) Schuldenkonsolidierung im Verbund ... 270
c) Junges unproduktives Vermögen im Verbund ... 274
aa) Entstehung durch konzerninterne Verlagerungen ... 274
bb) Entstehung durch konzerninterne Umwandlungen ... 282
5. Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) ... 285
a) Ermittlung des gemeinen Werts des begünstigten (Produktiv-)Vermögens ... 285
b) 90%-Grenze – der sog. „Einstiegstest“ oder „Vorabfilter“ ... 288
III. Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG) ... 295
1. Normzweck und Anwendungsbereich ... 295
2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme ... 299
a) Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung ... 299
b) Verfügungsbeschränkung ... 309
c) Abfindungsbeschränkung ... 317
3. Höhe des Abschlags und rückwirkender Wegfall ... 322
IV. Steuerbefreiung für kleine und mittlere Unternehmen (§ 13a ErbStG) ... 326
1. Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG) ... 326
a) Regelverschonung vs. Optionsverschonung ... 326
b) Berechnung der erwerbsbezogenen Prüfschwelle von 26 Mio. Euro ... 328
c) Zusatz-Voraussetzungen der Optionsverschonung ... 332
aa) 20%-Grenze für den Maximalanteil des Verwaltungsvermögens ... 332
bb) Einheitlicher Antrag bei Erwerb mehrerer Einheiten ... 334
d) Rückwirkender Wegfall des Verschonungsabschlags (Nachversteuerungsvorbehalte) ... 340
aa) Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG) ... 340
aaa) Normzweck und Anwendungsbereich ... 340

bbb) Zu berücksichtigende Beschäftigte 341
ccc) Bestandteile der Lohnsumme 346
ddd) Ausgangslohnsumme, Mindestlohnsumme und Verstöße 347
eee) Sonderkonstellationen der Lohnsummenregelung 350
aaaa) Lohnsummenregelung im vertikalen Konzernverbund 350
bbbb) Lohnsummenregelung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten 354
cccc) Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltungen 355
bb) Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG) 358
aaa) Normzweck und Anwendungsbereich 358
bbb) Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge 359
aaaa) Unternehmensveräußerungen 359
bbbb) Beendigung der Unternehmenstätigkeit 365
cccc) Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen 371
ccc) Beschränkung des Substanzentzugs 375
aaaa) Überentnahmebeschränkung 375
bbbb) Überausschüttungsbeschränkung 380
ddd) Aufhebung einer Poolvereinbarung 383
eee) Reinvestitionsklausel 385
cc) Doppel-/Mehrfachverstöße gegen Lohnsummen- und Behaltensregelungen ... 391
2. Abzugsbetrag: Gleitende Freigrenze für Klein(st)erwerbe (§ 13a Abs. 2 ErbStG) . 395
V. Steuerbefreiung für Großerwerbe (§§ 13c, 28a ErbStG) 398
1. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) 398
a) Auflösend bedingter Erlass der Steuer auf Antrag 398
b) Das „verfügbare“ Vermögen 401
2. Abschmelzende Steuerbefreiung (§ 13c ErbStG) 408
VI. Steuerstundung auf begünstigtes Vermögen (§ 28 Abs. 1 ErbStG) 413
Gesamtfazit 417

Literaturverzeichnis XX

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	Anderer Ansicht
a.F.	Alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abzgl.	Abzüglich
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AmthilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anm./Erg. d. Verf.	Anmerkung/Ergänzung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BetrAVG	Betriebsrentengesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
Bspw.	Bspw.
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BT-Plenarprotokoll	Plenarprotokoll des Bundestags
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BvF	Abstrakte Normenkontrollverfahren
BvG	Verfassungsstreitigkeiten zwischen Bund und Ländern
BvL	Konkrete Normenkontrollverfahren
BvR	Verfahren über Verfassungsbeschwerden oder Kommunalverfassungsbeschwerden
Bzw.	beziehungsweise
Ca.	Circa
CTA	Contractual Trust Arrangement
d.h.	Das heißt
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
Dr. rer. pol.	Doctor rerum politicarum
EG-Kommission	Kommission der Europäischen Gemeinschaft
ErbbauRG	Erbbaurechtsgesetz
ErbStAnpG	Erbschaftsteueranpassungsgesetz
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRefG 1974	Erbschaftsteuerreformgesetz 1974
ErbStRG 2008	Erbschaftsteuerreformgesetz 2008
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
Exkl.	Exklusive
ff.	fortfolgende

FG	Finanzgericht
FK	Fremdkapital
Fn.	Fußnote
FV	Finanzverwaltung
FZV	Fahrzeug-Zulassungsordnung
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
Ges.-Samml.	Gesetzessammlung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
Ggf.	Gegebenenfalls
GHV	Gesamthandsvermögen
Gl.A.	Gleicher Ansicht
GLE	Gleich lautende Erlasse
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrSt	Grundsteuer
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
gW	Gemeiner Wert
h.M.	Herrschende Meinung
Habil.	Habilitationsschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	In der Fassung
i.d.F. d.	In der Fassung des
i.d.R.	In der Regel
i.H.v.	In Höhe von

i.S.	Im Sinne
i.S.d.	Im Sinne des/der
i.V.m.	In Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
InsO	Insolvenzordnung
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiSt	Kirchensteuer
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
LfSt	Landesamt für Steuern
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LuF	Land- und forstwirtschaftlich
m.E.	Meines Erachtens
m.w.N.	Mit weiteren Nachweisen
Max.	maximal
MG	Mutter-Gesellschaft
Mio.	Million
Mrd.	Milliarden
n.F.	Neue Fassung
Nr.	Nummer
o.ä.	Oder ähnliches/ähnlichem
o.g.	Oben genannt
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion

OHG	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	per anum
Plenarprot.	Plenarprotokoll
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
rd.	rund
RErbStG	ReichsErbschaftsteuergesetz
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S. (in Fußnoten)	Seite
S. (in/mit einer Rechtsnorm)	Satz
s.o.	Siehe oben
SBV	Sonderbetriebsvermögen
Sog.	Sogenannt(e(r)/(en))
SolZ	Solidaritätszuschlag
StBil	Steuerbilanz
Steuerbel.	Steuerbelastung
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung
Tarif.	Tarifliche
TG	Tochter-Gesellschaft
u.a.	Unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Unprod. Verm.	Unproduktives Vermögen
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
usw.	Und so weiter
VerwVerm	Verwaltungsvermögen
Vgl.	Vergleiche
Vorl.	Vorläufig
vs.	versus/gegen

VVA	Verbundvermögensaufstellung
VZ	Veranlagungszeitraum
WachstumsBeschlG 2009	Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	Zum Beispiel

Abkürzungen der Zeitschriftentitel

AkStR	Aktuelles Steuerrecht
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
BB	Betriebs-Berater
BFH/NV	Sammlung der nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BJS	Berliner Journal für Soziologie
DB	Der Betrieb
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih	Beihefter zur Zeitschrift Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung
ErbR	Erbrecht
ErbStB	Erbschaftsteuer-Berater
EStB	Einkommensteuer-Berater
FR	Finanzrundschau
GmbHR	Die GmbH-Rundschau

GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
GmBH-Stpr	GmbH-Steuerpraxis
GStB	Gestaltende Steuerberatung
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
jurisPF-FamR	juris PraxisReport Familien- und Erbrecht
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notvereins
NJW	Neue Juristische Woche
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NWB-BB	Betriebswirtschaftliche Beratung – NWB-Datenbank
NWB-Beilage	Beilage zur Zeitschrift Neue Wirtschaftsbriefe
NWB-EV	Erben und Vermögen - NWB-Datenbank
NWB-Online	Online-Artikel der Neuen Wirtschaftswoche
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
PFB	Praxis Freiberufler-Beratung
SGb	Die Sozialgerichtsbarkeit
StB	Der SteuerBerater
Stbg	Die Steuerberatung
Stbp	Die steuerliche Betriebsprüfung
SteuK	Steuerrecht Kurzgefasst
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
ZErb	Zeitschrift für Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZNotP	Zeitschrift für Notarpraxis

Abkürzungen der Gesetzeskommentare

B/R - Erbrecht	Burandt/Rojahn - Erbrecht
BeckOK ErbStG	Erkis/Thonemann-Micker - Beck'scher Online-kommentar
B/H – Kommentar zum Ertragsteuerrecht	Brandis/Heuermann - Kommentar zum Ertragsteuerrecht
F/P/W - ErbStG Kommentar	Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG-Kommentar
G/M-H - ErbStG eKommentar	Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG-eKommentar
H/H/R - EStG/KStG-Kommentar	Herrmann/Heuer/Raupach - EStG/KStG-Kommentar
K/E - ErbStG Kommentar	Kapp/Ebeling - ErbStG-Kommentar
M/H/H - ErbStG Kommentar	Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG-Kommentar
M/W - ErbStG Kommentar	Mönch/Weinmann - ErbStG-Kommentar
P/R/S - ErbStG Kommentar	Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG- Kommentar
St/L - ErbStG Kommentar	Stenger/Loose - ErbStG-Kommentar
T/G/J/G - ErbStG Kommentar	Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG-Kommentar
T/K - AO/FGO-Kommentar	Tipke/Kruse - AO/FGO-Kommentar
V/S/W - ErbStG Kommentar	Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG-Kommentar
vOe/L - ErbStG Kommentar	von Oertzen/Loose - ErbStG-Kommentar
W/J - ErbStG Kommentar	Wilms/Jochum - ErbStG-Kommentar

Problemstellung

Im Jahr 2021 erzielte die Bundesrepublik Deutschland mit insgesamt rd. 833 Mrd. Euro so viele Steuereinnahmen, wie nie zuvor (2020: rd. 739 Mrd. Euro, 2019: rd. 799 Mrd. Euro).[1] Einen nur marginalen Beitrag zur Staatsfinanzierung leistet dabei mit rd. 9,8 Mrd. Euro (2020: rd. 8,6 Mrd. Euro, 2019: rd. 6,9 Mrd. Euro) die Erbschaft- und Schenkungsteuer[2]. Der Anteil der Erbschaftsteuer an den Gesamtsteuereinnahmen betrug erst das zweite Jahr in Folge knapp mehr als 1% (zwischen 2002 und 2019 lag der Anteil bei 0,68% bis 0,99%).[3] Dass es sich bei der Erbschaftsteuer, gemessen an ihrer fiskalischen Wirkung, um eine weitgehend zu vernachlässigende Steuerart handelt, liegt daher auf der Hand; dies wird noch deutlicher, wenn man beachtet, dass selbst die Einnahmen aus der Tabaksteuer mit rd. 14 Mrd. Euro bis 2019 regelmäßig mehr als doppelt, seit 2020 immerhin noch mehr als eineinhalb mal so hoch, ausfielen.[4]

Und dennoch könnte der interessenpolitische wie auch fachliche Diskurs über eine einzelne Steuerart kaum größer sein. Dies ist wohl hauptsächlich auf zwei entscheidende Faktoren zurückzuführen. Zum einen genießt die Erbschaftsteuer in der Bevölkerung eine nur eher geringe Akzeptanz, nämlich hauptsächlich bei denjenigen, die nicht durch sie belastet werden.[5] Zum anderen handelt es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Steuerart, bei deren Erhebung, wie bei keiner anderen Steuerart, die Grundprinzipien eines sozial-gerechten Besteuerungssystems faktisch ausgehebelt werden.[6] Zweitgenannter Punkt ist wohl als Ergebnis eines Jahrzehnte andauernden Entwicklungsprozesses des ErbStG zu werten, der insbesondere dadurch geprägt wurde, dass das BVerfG in der Zeit zwischen 1995 und 2014 gleich drei Mal das gesamte Gesetz für verfassungswidrig erklärte.[7] Auf jeden Beschluss folgte zur Verhinderung des Auslaufens der

---

[1] Vgl. die Datenreihe des Statistischen Bundesamts (Fachserie 14, Reihe 4: „Finanzen und Steuern – **Steuerhaushalt 2021**"), erschienen am 05. Mai 2022, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Steuerhaushalt/steuerhaushalt-jahr-2140400217004.pdf?__blob=publicationFile, abgerufen am 03.02.2023, hier auf S. 7.

[2] Klarstellend sei hier bereits erwähnt, dass es sich bei der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer um ein und dieselbe Steuerart handelt (siehe zur Erläuterung Kapitel B.II.1), mithin das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) die Besteuerung von unentgeltlichen Erwerben von Todes wegen und unter Lebenden gleichsam abdeckt. Sofern nicht anders oder besonders gekennzeichnet, ist in der vorliegenden Arbeit mit der Nennung der Erbschaftsteuer daher immer auch gleichzeitig die Schenkungsteuer gemeint.

[3] Vgl. a.a.O. (Fn. 1), hier auf S. 8.

[4] Vgl. a.a.O. (Fn. 1), hier auf S. 7.

[5] Siehe hierzu Kapitel B.I.1.a).

[6] Bezeichnend hierfür: **Bach, Stefan/Thiemann, Andreas**, in: DIW Wochenbericht Nr. 3 (2016), S. 63-71: Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen, abrufbar unter: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.524690.de/16-3-1.pdf, abgerufen am 03.02.2023, hier auf S. 70: „Damit wirkt die Erbschaftsteuer regressiv, das heißt, Begünstigte mit hohen Transfers zahlen einen deutlich niedrigeren Steuersatz als die übrigen Steuerpflichtigen".

[7] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179; BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70; BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255.

Ermächtigung zur Steuererhebung eine mehr oder minder große Reform des ErbStG.[8] Jedes Mal war die Anpassung der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen zentraler Punkt der Reform.

In Anbetracht des zuvor angerissenen historischen Katz-und-Maus-Spiels zwischen BVerfG und Gesetzgeber verwundert es kaum, dass kurz nach Verkündung der letzten großen Reform, des ErbStAnpG 2016[9], bereits etliche Stimmen der Literatur abermals verfassungsrechtliche Bedenken zum materiellen Ausmaß und zur Wirkungsweise der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen äußerten.[10]

Neben den vorzitierten Bedenken hinsichtlich der materiellen Verfassungskonformität des neuen Begünstigungsregimes wurde kurz nach Inkrafttreten des ErbStAnpG 2016 von einer renommierten Stimme der Rechtswissenschaften erstmals auch ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot formaler Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung festgestellt. Nach Auffassung *Seers* (und *Michalowskis*) führe „das Vorschriften-Konglomerat […] zu der in der Rechtstheorie beschriebenen kombinatorischen Explosion an Dichte und unbeherrschbarer interner wie externer Interdependenzen".[11] Insbesondere die Regelung des § 13b ErbStG zur Abgrenzung des begünstigten Produktivvermögens vom begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögen beinhalte „ein polyteles, hyperlexes Konstrukt, das wegen seiner Komplexität, Unbestimmtheit und Unklarheit gegen das Rechtsstaatsprinzip" verstoße sowie zu einem der gleichmäßigen Rechtsanwendung entgegenstehenden strukturellen Vollzugsdefizit und daher „zur Nichtigkeit der Norm" führe.[12] Dass das Begünstigungsnormgefüge als „wahres Lenkungsnorm-Konvolut […] im diametralen Gegensatz zu dem sogar verfassungsrechtlich fundierten

---

[8] Die zwei ersten Reformen: Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, **JStG 1997,** BGBl. I 1996, S. 2049–2081, S. 2055 ff; Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082.

[9] Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 04.11.2016, **ErbStAnpG 2016,** BGBl. I 2016, S. 2464–2472.

[10] Vgl. **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S. 104; **Kirchhof, Gregor**: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung", DStR (2015), S. 1473–1480, S. 1473, 1474; **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 214; **Viskorf, Hermann-Ulrich**: Erbschaftsteuer im Fokus des Verfassungsrecht und der Gestaltungspraxis, ZEV (2018), S. 563–571, S. 564; **Blank, Matthias**: Von der "Cash-GmbH" zur "Real-Estate-GmbH" - Gestaltungen in einem (weiterhin) verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 2179–2182.

[11] **Seer, Roman/Michalowski, Klaus**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623, S. 615.

[12] **Seer, Roman/Michalowski, Klaus**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623, S. 622-623.

Bedürfnis nach Steuervereinfachung“[13] stehe und auch „mit den anerkannten Auslegungsmethoden kein eindeutiges Rechtsanwendungsergebnis […] mehr gewinnbar“[14] sei, sodass aufgrund der damit einhergehenden „gleichheitswidrigen Zufallsbesteuerung“[15] insgesamt von einem „rechtsstaatswidrigen Zustand“[16] des Gesetzes auszugehen sei, hat *Seer* seitdem immer wieder betont.

Auch wenn das BVerfG in seiner gesamten Historie noch nie eine einzige Steuernorm wegen eines Verstoßes gegen das formale Rechtsstaatlichkeitsgebot als verfassungswidrig eingestuft hat[17], es daher eines vom BVerfG entwickelten oder zumindest bestätigten Prüfungsmaßstabs für Steuernormen ermangelt, zeigen die Ausführungen *Seers* über die „Hyperlexie“[18] des aktuellen Begünstigungsnormgefüges doch eindrucksvoll, welch immense verfassungsrechtliche wie auch insbesondere steuerpolitische Brisanz dem geltenden ErbStG auch weiterhin innewohnt. Wegen des vorgenannt fehlenden Prüfungsmaßstabs und da der Verfasser Betriebs- und kein Rechtswissenschaftler ist, wird in dieser Arbeit (mit einer kleinen Ausnahme) keine verfassungsrechtliche Würdigung des aktuellen Begünstigungsregimes vorgenommen.

Stattdessen und unterstützt durch die Feststellung *Thiemanns*, nach der die Unbestimmtheit eines Normgefüges vor dem Hintergrund des „klassischen Dilemmas“ des Gesetzebers, „zwischen mehr Klarheit und formaler Gleichheit in der Rechtsanwendung einerseits und mehr Einzelfallgerechtigkeit andererseits“ abzuwägen, grundsätzlich hingenommen werden sollte, wenn die Unbestimmtheit „durch die Sachlogik der zu regelnden Frage[n] gerechtfertigt werden kann“[19], besteht das Ziel dieser Arbeit in einer einzelnormbezogenen de lege lata Würdigung der aktuellen Begünstigungsreglungen für die unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen, die zur Etablierung von auf den Grundprinzipien der Erbschaftsbesteuerung basierenden Anwendungsgrundsätzen beitragen soll.

---

[13] **Seer, Roman**: Steuervereinfachung - Postulat des Rechts, BB (2021), S. 1433–1439, S. 1438.
[14] **Seer, Roman**: Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens-(anteils-)erwerbs - nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW (2021), S. 111–130, S. 128.
[15] **Seer, Roman**: Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens-(anteils-)erwerbs - nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW (2021), S. 111–130, S. 129.
[16] **Seer, Roman**: Steuervereinfachung - Postulat des Rechts, BB (2021), S. 1433–1439, S. 1439.
[17] Siehe hierzu noch einmal Kapitel A.III.2.
[18] **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 24. Aufl. (2021), Rz. 106.
[19] **Thiemann, Christian**: Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts - Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen, StuW (2019), 295-302, S. 296.

In Kapitel A gilt es zu nächst, in gebotener Kürze die Grundzüge des deutschen Besteuerungssystems herauszuarbeiten. Dem Verfasser geht es in diesem Kapitel keinesfalls um die Darlegung neuer Erkenntnisse zu den Leitlinien des Steuerrechts, sondern vielmehr darum, das eigene Verständnis von diesen Grundprinzipien zu vermitteln und insbesondere herauszustellen, dass die Erarbeitung von Anwendungsgrundsätzen für ein hoch komplexes Normgefüge nur unter Anwendung eines unerschütterlichen Prinzipiendenkens[20] möglich ist. Im Rahmen dieses ersten Grundlagenteils wird mit der Fragestellung begonnen, warum Steuern m.E. „nicht als Zwangsabgaben, sondern als Solidarbeiträge zur Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben“[21] gewertet werden sollten (A.I.). Es folgt eine Auseinandersetzung mit dem einzigen konsequent umsetzbaren Maßstab zur Verteilung der Steuerlasten, dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das als systemtragendes Fundamentalprinzip materieller Gleichheit vor dem Steuergesetz fungiert (Abschnitt A.II). Im Hinblick auf die Realisierung steuerlicher Belastungsgleichheit in der Rechtspraxis werden in Abschnitt A.III. die rechtsstaatlichen Anforderungen zur formalen Ausgestaltung von Steuergesetzen dargestellt. In diesem Zusammenhang soll auf das bereits skizzierte Dilemma des Steuergesetzgebers zur Abwägung zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Massenrechtstauglichkeit eingegangen werden, welches insbesondere zu einer Diskussion über den Stellenwert der Gebote rechtssicherer Bestimmtheit und Normenklarheit führt.

In Kapitel B folgt eine Einordnung der Erbschaftsteuer in das deutsche Vielsteuersystem. Im Abschnitt B.I. wird zunächst der Frage nach der Rechtfertigung zur Erhebung einer Erbschaftsteuer nachgegangen, um die Sicht des Verfassers zu eben solcher zu verdeutlichen. Abschnitt B.II. behandelt zur Festigung des unabdingbaren Prinzipiendenkens die dem ErbStG innewohnenden Besteuerungsgrundsätze, mithin das Bereicherungs- und das Stichtagsprinzip sowie weitere bedeutende Grundzüge der Erbschaftsbesteuerung. Mit einer Darstellung der Binnenstruktur des erbschaftsteuergesetzlichen Normengefüges, insbesondere durch Aufzählung etlicher Sozialzwecknormen, soll im Rahmen dieses Abschnitts die bereits oben angedeutete Verwässerung der Lastenverteilungsgrundsätze verdeutlicht werden. Kapitel B schließt der Vollständigkeit halber im Abschnitt III. mit einer kurzen Auseinandersetzung zu dem dogmatischen Ausschlussverhältnis zwischen Erbschaftsteuer und Einkommensteuer.

[20] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 68: "Ohne Orientierung an Prinzipien ist Rechtswissenschaft als rationale Disziplin nicht denkbar".
[21] **Weber-Grellet, Heinrich**: Die Ethik des Steuerrechts, DStR (2018), S. 1398–1402, S. 1400.

Anhand einer Darstellung der gesetzeshistorischen Entwicklung soll in Kapitel C herausgestellt werden, wie es zu dem aus dem Blickwinkel des Steuergerechtigkeitspostulats unbefriedigenden Zustand des ErbStG kommen konnte (Abschnitt C.I.). In diesem Zusammenhang werden insbesondere die bereits erwähnten drei Beschlüsse des BVerfG sowie die darauffolgenden Reformen eingehend analysiert. Das besondere Augenmerkt liegt hierbei auf dem zuletzt ergangenen BVerfG-Beschluss von 2014. Kapitel C endet in Abschnitt II. mit einer Darstellung des Gesetzgebungsprozesses des ErbStAnpG 2016.

Im Hauptteil dieser Arbeit, Kapitel D, erfolgt die intensive und – der Komplexität des Normgefüges geschuldete – unvermeidlich kleinteilige Auseinandersetzung mit den Einzelnormen der Begünstigungsregelungen: §§ 13a, 13b, 13c, 28a und 28 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des ErbStAnpG 2016. Unter Zuhilfenahme der klassischen juristischen Methodenlehre[22] sollen Anwendungsgrundsätze erarbeitet werden, wobei dem Verständnis des Verfassers von einem sozialgerechten Steuersystem entsprechend, der teleologischen Auslegung der größte Wert zugemessen wird. Bei der Ausarbeitung wird insbesondere immer wieder Bezug auf die in 2019 ergangenen Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR 2019) genommen. Diese Vorgehensweise beruht vor allem auf der (rechtsstaatlich sicherlich beängstigenden) Feststellung des Vizepräsidenten des BVerfG a.D. *Ferdinand Kirchhof,* nach der sich im Finanzrecht über die Jahre „eine geradezu klassische Verschiebung der Gewalten vom Parlament auf die Finanzverwaltung“ ergeben hat und somit gerade die „Steuerrichtlinien und steuerlichen Hinweise […] das gesamte Steuerrecht dominieren“, weil sie, obwohl sie „nur Verwaltungsvorschriften mit Innenwirkung“ sind, „faktisch […] die Außenwirkung von (Ersatz-)Gesetzen“ entfalten.[23]

Die normative Würdigung der Begünstigungsvorschriften beginnt mit einer knappen Darstellung des persönlichen Anwendungsbereichs (Abschnitt D.I). Es folgt im Abschnitt D.II. die Auseinandersetzung mit dem sachlichen Anwendungsbereich, d.h. die Abgrenzung des begünstigungswürdigen Produktivvermögens vom sog. Verwaltungsvermögen entsprechend des formalen Aufbaus von § 13b ErbStG. Abweichend von dieser formalen Normsystematik wird jedoch § 13b Abs. 2 ErbStG erst zum Ende des Abschnitts besprochen, da die Berechnung des begünstigten Vermögens sinnlogisch erst nach Durchführung des Verwaltungsvermögenstests erfolgen kann. Bewusst wird die Würdigung des sog. „Vorabfilters“ oder „Einstiegtests“ erst

[22] Vgl. insbesondere: **Englisch, Joachim**: § 5, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 24. Aufl. (2021), Rz. 46 ff; **Drüen, Klaus-Dieter**, T/K - AO/FGO-Kommentar, 173. Erg.-Lfg. (2020): § 4 AO, Rz. 214 ff.
[23] **Kirchhof, Ferdinand**: Die Teilung der Gewalten im Finanzrecht, JZ (2018), S. 1068–1072, S. 1070.

ganz an den Schluss des Abschnitts gestellt, um die Systemschwäche der Regelung zu unterstreichen. In Abschnitt D.III. soll entsprechend der Wirkungsweise als verdeckte Bewertungsregelung zunächst der mit dem ErbStAnpG 2016 neu eingeführte sog. Vorababschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG) gewürdigt werden, bevor in Abschnitt D.IV. die für Unternehmen mit einem Wert von unter 26 Mio. Euro anwendbaren Steuerbefreiungsalternativen nach § 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG, mithin die sog. Regel- und Optionsverschonung besprochen werden. Mit Abschnitt D.V. werden alsdann die ebenfalls 2016 gänzlich neu eingeführten Verschonungsalternativen für sog. Großerwerbe (§§ 13c, 28a ErbStG) eingehend analysiert. Der den Hauptteil abschließende Abschnitt D.VI. zeigt die letzte Option einer Begünstigung auf, nämlich die bis zu siebenjährige Stundungsmöglichkeit gem. § 28 Abs. 1 ErbStG.

Die Arbeit schließt im Kapitel Gesamtfazit mit einer thesenförmigen Zusammenfassung, in der die in den Unterkapiteln A bis D gewonnenen und den jeweiligen Zwischenfazit-Kapiteln (A.IV., B.IV., C.III.) kompakt dargestellten Erkenntnisse miteinander verknüpft werden, um eine abschließende Einschätzung über die aktuellen erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen für die unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen zu formulieren.

A. Das System des deutschen Steuerstaats

I. Der Rechts- und Sozialstaat als Steuerstaat

Die Bundesrepublik Deutschland ist gem. Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3, Art. 1 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG ein demokratischer und sozialer Rechtsstaat.[24] Dies ergibt sich auch aus der Gesamtkonzeption des Grundgesetzes.[25] Was die Wahl der Staatsform als „Rechtsstaat" oder „Sozialstaat" für die Bestimmung seiner expliziten (Staats-)Aufgaben bedeutet, ist insbesondere für die Staatsfinanzierung von großem Interesse.

Als oberstes Leitbild der Staatsbildung steht die Gewährleistung des Gemeinwohls, also die Herstellung des guten Zustands des Gemeinwesens bzw. aller Mitglieder des Staatskomplexes.[26] Aus diesem Leitbild lässt sich zwar keine eindeutige Lehre über die Staatsaufgaben ableiten.[27] Dennoch kann festgestellt werden, dass sich alle modernen demokratischen Staaten drei großen Aufgabenkomplexen widmen: der Gefahrenabwehr nach Außen, der Sicherung des inneren Friedens und der Herstellung einer sozialen Grundordnung.[28] Daneben ist ein ebenso wichtiges Ziel des Staates, die Grundrechte und vor allem die persönlichen Freiheitsrechte seiner Bürger zu wahren.[29] Eine Konkretisierung dieser Aufgabenkomplexe in Form von klaren Vorgaben bzw. Einzelaufgaben an den Gesetzgeber findet sich jedoch nicht im Grundgesetz wieder.[30] Und gerade die Umsetzung des sog. Sozialstaatsprinzips bleibt aufgrund des fehlenden materiellen Gehalts der Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG eine rein prinzipielle Vorgabe für den einfachen Gesetzgeber.[31] Hieraus ergibt sich die wichtige Erkenntnis für die Umschreibung der Staatsaufgaben, nämlich, dass das Grundgesetz dem Gesetzgeber die große

---

[24] Vgl. BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, **2 BvG 1/51**, BVerfGE 1, S. 14–66, Rz. 82; BVerfG-Beschluss v. 19.12.1951, **1 BvR 220/51**, BVerfGE 1, S. 97–108, Rz. 34; BVerfG-Nichtannahmebeschluss v. 18.07.2019, **1 BvL 1/18, 1 BvL 4/18, 1 BvR 1595/18**, NJW (2019), S. 3054, Rz. 53; den Begriff des sozialen Rechtsstaates zuletzt erwähnend z.B.: BVerfG-Beschluss v. 28.04.2022, **1 BvL 12/20**, NJW (2022), S. 2465, Rz. 22.

[25] Vgl. BVerfG-Urteil v. 01.07.1953, **1 BvL 23/51**, BVerfGE 2, S. 380–406, Rz. 81.

[26] Vgl. **Isensee, Josef**: § 71: Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 2.

[27] Vgl. **Herzog, Roman**: § 72: Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 1; **Kube, Hanno**: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: DStJG - Steuern im Sozialstaat (2005), S. 11–38, S. 13.

[28] Vgl. **Herzog, Roman**: § 72: Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 23-27; **Kube, Hanno**: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: DStJG - Steuern im Sozialstaat (2005), S. 11–38, S. 14.

[29] Vgl. **Herzog, Roman**: § 72: Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 74-80.

[30] Vgl. **Herzog, Roman**: § 72: Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 28-30.

[31] Vgl. **Voßkuhle, Andreas**: Der Sozialstaat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, SGb (2011), S. 181–186, S. 181; **Louven, Klaus**: Soziale Gerechtigkeit und das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG, SGb (2008), S. 578–583, S. 581, mit der Ergänzung, dass sich aus dem Sozialstaatsprinzip kein einklagbarer Rechtsanspruch ergibt; **Baer, Susanne**: Das Soziale und die Grundrechte, NZS (2014), S. 1–5, S. 3.

Verantwortung überträgt, Ziele und Aufgaben des konkreten staatlichen Handelns selbst zu bestimmen.[32] Der Gesetzgeber muss sich bei seiner Staatsaufgabenbestimmung lediglich an den Restriktionen des Grundgesetzes, also den Grundrechten und insbesondere den Freiheitsrechten messen lassen.[33] Das BVerfG spricht in diesem Zusammenhang vom „weiten Ermessensspielraum des Gesetzgebers“[34] zur Ausgestaltung der Gesetze bzw. der staatlichen Aufgaben. Den Umfang des aktuellen Staatsaufgabenkatalogs findet man daher statt im Grundgesetz, viel eher in den Haushaltsplänen.[35] Es fällt auf, dass gerade die Umsetzung des inhaltlich unbestimmten Sozialstaatsprinzips weit mehr als zwei Drittel der Gesamthaushaltsmittel beansprucht.[36]

Für die Vereinnahmung der Mittel, die der Staat zur Finanzierung seiner Ausgaben benötigt, gilt, dass in einem auf das Individuum ausgerichteten Staatssystem per Grundgesetz eine Trennung zwischen der privaten Sphäre und der öffentlichen Hand erfolgen muss.[37] Anders formuliert heißt das, dass gerade der Rechtsstaat seinen Bürgern die Garantie einräumt, wonach die Ansammlung privaten Eigentums allgemein ermöglicht wird (Art. 14 Abs. 1 GG). Daraus resultiert, dass der freiheitlich-demokratische Rechtstaat grundsätzlich nicht darauf ausgerichtet ist, Privateigentum zu verstaatlichen.[38] Da der Staat allerdings auch nahezu keine Einnahmen durch eigene wirtschaftliche Tätigkeiten erzielt bzw. erzielen darf[39], ist er notwendigerweise auf die Beteiligung seiner Bürger[40] an der Finanzierung der „im demokratischen Verfahren bestimmten allgemeinen Staatsaufgaben“[41] angewiesen.[42]

---

[32] Vgl. **Isensee, Josef**: § 73: Staatsaufgaben, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 45.
[33] Vgl. **Isensee, Josef**: § 73: Staatsaufgaben, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 39-43; **Kube, Hanno**: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: DStJG - Steuern im Sozialstaat (2005), S. 11–38, S. 13.
[34] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 30.11.1955, **1 BvL 120/53**, BVerfGE 4, S. 352–358, Rz. 13.
[35] Vgl. **Isensee, Josef**: § 73: Staatsaufgaben, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006), Rz. 54.
[36] Vgl. **Lang, Joachim**: Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW (2007), S. 3–15, S. 7; **Baer, Susanne**: Das Soziale und die Grundrechte, NZS (2014), S. 1–5, S. 2.
[37] Vgl. **Crezelius, Georg**: Festvortrag: Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation, DStR-Beih (2013), S. 99–109, S. 99.
[38] Die Möglichkeit zur Enteignung zum Wohl der Allgemeinheit bleibt dennoch bestehen; siehe Art. 14 Abs. 3 GG.
[39] Vgl. **Lechelt, Rainer**: Zur Zulässigkeit von Abgaben nach dem Grundgesetz, NWB (2006), S. 3827–3836, S. 3827.
[40] Obwohl per se auch juristische Personen der Steuerpflicht unterliegen, wird in diesem Zusammenhang bewusst das Wort Bürger genommen, da ökonomisch betrachtet Träger der Steuerlast letztendlich nur die natürliche(n) Person(en) ist/sind, die hinter der juristischen Person steht/stehen; so auch **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 50-51.
[41] **Jachmann-Michel, Monika**: Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat - Anknüpfung an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff., StuW (2017), S. 209–216, S. 210; so auch **Weber-Grellet, Heinrich**: Die Ethik des Steuerrechts, DStR (2018), S. 1398–1402, S. 1398 mit fast identischem Wortlaut wie Jachmann-Michel.
[42] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert - Schritte auf dem Weg zum Steuerstaat, StuW (2012), S. 375–380, S. 380.

Umschreibt man diese Tatsache eher negativ, vollzieht sich die Beteiligung im „modernen Staat“ in Form von „Zwangsabgaben“.[43] Positiv formuliert, kann die Finanzierung der Staatsaufgaben jedoch als „Ausdruck und zugleich [als] der Preis einer freiheitlichen Verfassung, einer freiheitlichen Wirtschafts- und Marktordnung“[44], als „Ausdruck der demokratischen Teilhabe der Bürger an den gesellschaftlichen Aufgaben“[45], als „Idee des Rechts“[46] oder einfach als „die reale Existenzgrundlage des modernen Staats“[47] bezeichnet werden. Nach dem sog. Generaläquivalenzprinzip[48] soll letztendlich die Vorteilhaftigkeit der abgabenfinanzierten Gemeinschaft die damit einhergehende Last überwiegen.[49]

Egal ob negativ oder positiv betrachtet, steht fest, dass die sog. Finanzverfassung des Grundgesetzes (Art. 104a ff. GG) für die Finanzierung der Staatsaufgaben nur eine einzige Möglichkeit vorsieht: Die Erhebung von Steuern (und sonstigen Abgaben). Der sog. „Grundsatz vom Vorrang der Steuerfinanzierung“ ist vom BVerfG bestätigt.[50] Der deutsche Rechts- und vor allem der deutsche Sozialstaat muss also zwangsweise auch gleichzeitig Steuerstaat sein.[51]

II. Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendes Fundamentalprinzip des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes

1. Ableitung des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes aus Art. 3 GG

Auch wenn der moderne Rechts- und Sozialstaat nicht existieren kann, ohne gleichzeitig Steuerstaat zu sein und Steuern somit als individuelle Beiträge des Bürgers zur Erhaltung der freiheitlichen Grundordnung gewertet werden können, so ist die Steuererhebung ganz ohne Zweifel

---

[43] Vgl. **Kirchhof, Ferdinand**: Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz - Zustand und Zukunft, BB (2017), S. 662–667, S. 662.
[44] **Spindler, Wolfgang**: Werte im Steuerrecht, Stbg (2010), S. 49–56, S. 49.
[45] **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert - Schritte auf dem Weg zum Steuerstaat, StuW (2012), S. 375–380, S. 380.
[46] **Kirchhof, Paul**, Kirchhof EStG-Kommentar, 18. Aufl. (2019): Einleitung, Rz. 2.
[47] **Jachmann-Michel, Monika**: Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat - Anknüpfung an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff., StuW (2017), S. 209–216, S.209.
[48] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 476.
[49] Vgl. **Lang, Joachim**: Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW (2011), S. 144–158, S. 144.
[50] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 1; BVerfG-Urteil v. 08.06.1988, **2 BvL 9/85**, BVerfGE 78, S. 249–289, Rz. 43; BVerfG-Beschluss v. 07.11.1995, **2 BvR 413/88**, BVerfGE 93, S. 319–352, Rz. 149; BVerfG-Beschluss v. 31.05.1990, **2 BvL 12/88**, BVerfGE 82, S. 159–198, Rz. 90.
[51] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 1; **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 5; **Gröpl, Christoph**: Staatseinnahmen und Staatsausgaben im demokratischen Verfassungsstaat, AöR (2008), S. 1–42, hier 3; **Kube, Hanno**: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: DStJG - Steuern im Sozialstaat (2005), S. 11–38, S. 17; **Spindler, Wolfgang**: Werte im Steuerrecht, Stbg (2010), S. 49–56, S. 49; **Crezelius, Georg**: Steuergesetzgebung im Steuerstaat, Stbg (2005), S. 101–105, S. 101.

gleichzeitig auch „Eingriff in die Freiheitssphäre des eigenwirtschaftlich tätigen Individuums“[52], also eine Belastung des Bürgers. Um diese Belastung zu rechtfertigen, muss es das höchste Ziel des Gesetzgebers sein, ein Steuersystem auszugestalten, welches von denjenigen als gerecht empfunden wird, die ebenjene Belastung zu tragen haben. Der Maßstab an dem sich der Gesetzgeber messen lassen muss, um ein entsprechend „gerechtes“ Steuersystem zu verwirklichen, wird dabei vom Grundgesetz vorgegeben.[53] Allen voran gilt als oberste Maxim zur Herstellung von Steuergerechtigkeit die Wahrung des allgemeinen Gleichheitssatzes.[54]

Aus Art. 3 GG ergibt sich nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG, dass „wesentlich Gleiches gleich“ und im Umkehrschluss „wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden“ zu behandeln ist.[55] Einfach ausgedrückt heißt das, dass zwei Steuerpflichtige mit identischen Merkmalen auch eine identisch hohe Steuerlast zu tragen haben. Bei der Erhebung von Steuern geht es, wie oben geäußert, um die Auferlegung einer Belastung für die Bürger. Transferiert man den Gleichheitssatz auf die Steuergesetzgebung, ergibt sich das nach *Tipke* formulierte Ziel des Steuergesetzgebers als „Imperativ der Ethik“ [56], die Gesamtsteuerlast auf seine Bürger insgesamt gerecht zu verteilen, also eine sog. Belastungsgleichheit bzw. „distributive Gerechtigkeit“ oder „steuerliche Gleichbehandlung“ anzustreben.[57]

Zwar ist Art. 3 GG somit primärer Anknüpfungspunkt für die Ausgestaltung eines gerechten Steuersystems. Allerdings erschöpft sich „Steuergerechtigkeit nicht [ausschließlich] in steuerlicher Gleichbehandlung“[58], wie in folgendem Kapitel erläutert wird.

---

[52] **Crezelius, Georg**: Festvortrag: Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation, DStR-Beih (2013), S. 99–109, S. 100.

[53] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert - Schritte auf dem Weg zum Steuerstaat, StuW (2012), S. 375–380, S. 379; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 240.

[54] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 290; **Crezelius, Georg**: Steuergesetzgebung im Steuerstaat, Stbg (2005), S. 101–105, S. 3; **Spindler, Wolfgang**: Werte im Steuerrecht, Stbg (2010), S. 49–56, S. 49; **Droege, Michael**: Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, StuW (2011), S. 105–112, S. 108; BVerfG-Beschluss v. 17.01.1957, **1 BvL 4/54**, BVerfGE 6, S. 55–84, Rz. 47 als erstes Urteil des BVerfG zur Verknüpfung der Steuergerechtigkeit mit Art. 3 GG; a.A.: **Birk, Dieter**: Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, StuW (2011), S. 354–364, S. 357.

[55] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.1953, **1 BvR 147/52**, BVerfGE 3, S. 58–162, Rz. 222; BVerfG-Beschluss v. 29.03.2017, **2 BvL 6/11**, BVerfGE 145, S. 106–170, Rz. 98; **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 116 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG.

[56] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 1. Aufl. (1993), Köln, S. 261.

[57] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 238 und 240. **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 201; BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285, Rz. 104-106.

[58] **Schaumburg, Harald/Schaumburg, Heide**: Steuergerechtigkeit in der Zeit, StuW (2013), S. 61–71, S. 61.

2. Erweiterungen und Einschränkungen des aus Art. 3 GG folgenden Steuergerechtigkeitsgrundsatzes durch weitere Artikel des Grundgesetzes

Neben der durch Art. 3 GG angestrebten rechtlichen Gleichheit, gilt das **Sozialstaatsprinzip** als unverzichtbare Ergänzung zur Ausgestaltung eines gerechten Steuersystems.[59] Zwar enthalten Art. 20 Abs. 1 und 28 Abs. 1 GG keinen materiellen Gehalt hinsichtlich der Umsetzung bzw. des Ausmaßes des Sozialstaatsprinzips[60], dennoch hält das BVerfG in ständiger Rechtsprechung daran fest, dass „der Staat die Pflicht hat, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze (…) zu sorgen"[61], wobei gerade das Steuerrecht „elementares Mittel" für dessen Ausgestaltung darstellt.[62] Lange Zeit wurde diese Pflicht zur Schaffung eines sozialen Ausgleichs entsprechend des o.g. weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei seiner Gesetzgebung nicht weiter konkretisiert.[63] Inzwischen hat das BVerfG jedoch aus dem Sozialstaatsprinzip i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG die Verpflichtung des Gesetzgebers abgeleitet, seinen Bürgern ein „menschenwürdiges soziokulturelles Existenzminimum" zu gewährleisten und dieses konsequent von der Besteuerung auszunehmen.[64] Darüber hinaus folgt nach herrschender Meinung aus dem Sozialstaatsprinzip auch die Pflicht zur Einkommens-/Vermögensumverteilung.[65] Umgesetzt wird dies insbesondere durch die Anwendung progressiver Steuersätze, z.B. in der Einkommensteuer und der Erbschaftsteuer.[66] *Tipke* spricht in diesem Zusammenhang wohl zutreffend auch vom „Steuerrecht als Medium korrigierender Einkommensverteilung: iustitia contributiva als iustitia redistributiva".[67]

Als Einschränkungen des Spielraums des Gesetzgebers gelten zudem folgende Grundrechte:

---

[59] Vgl. **Mellinghoff, Rudolf**: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg (2005), S. 1–13, S. 8.
[60] Vgl. **Louven, Klaus**: Soziale Gerechtigkeit und das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG, SGb (2008), S. 578–583, S. 581; **Voßkuhle, Andreas**: Der Sozialstaat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, SGb (2011), S. 181–186, S. 181; **Steinwedel, Ulrich**: Das Sozialstaatsprinzip und die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts, SGb (2011), S. 241–246, S. 241; **Steiner, Udo**: Werden und Wandel des Sozialrechts im Sozialstaat, NZS (2019), S. 1–5, S. 2.
[61] BVerfG-Urteil v. 18.07.1967, **2 BvF 3/62**, BVerfGE 22, S. 180–220, Rz. 74; BVerfG-Beschluss v. 27.04.1999, **1 BvR 2203/93**, BVerfGE 100, S. 271–288, Rz. 56.
[62] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvL 37/91**, BVerfGE 93, S. 121–165, Rz. 112.
[63] Vgl. **Steiner, Udo**: Werden und Wandel des Sozialrechts im Sozialstaat, NZS (2019), S. 1–5, S. 2 und 3; **Eichenhofer, Eberhard**: Sozialer Rechtsstaat - Staat sozialer Rechte, DVBl. (2016), S. 78–90, S. 86.
[64] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105, Rz. 99; umgesetzt wird dieses in § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG durch die Gewährung des sog. Grundfreibetrags.
[65] Vgl. **Bareis, Peter**: Einkommensteuertarif und Sozialstaatsprinzip - Ein Konzeptvergleich, DB (2012), S. 994–1001, S. 996; **Eichenhofer, Eberhard**: Sozialer Rechtsstaat - Staat sozialer Rechte, DVBl. (2016), S. 78–90, S. 86; **Hey, Johanna**: § 7, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 8.
[66] Vgl. **Mellinghoff, Rudolf**: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg (2005), S. 1–13, S. 8; **Bareis, Peter**: Einkommensteuertarif und Sozialstaatsprinzip - Ein Konzeptvergleich, DB (2012), S. 994–1001, S. 995; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 480.
[67] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 401.

Zum einen greift das aus den Art. 12 und 14 GG hergeleitete sog. Übermaßverbot, wonach die Erhebung von Steuern keine konfiskatorische Wirkung entfalten darf.[68] Da diese „Schranke" allerdings weder in Form einer konkreten Belastungshöchstgrenze beziffert ist[69], noch vom BVerfG, außer in dem umstrittenen Beschluss zum Halbteilungsgrundsatz[70], jemals als Entscheidungsgrund herangezogen wurde[71], bleibt sie daher doch eine eher Theoretische.[72] Rein formalrechtlich sieht das Übermaßverbot jedoch zumindest dahingehend eine Einschränkung für den Steuergesetzgeber vor, dass sich dieser bei der Ausgestaltung von konkreten Steuergesetzen bzw. -normen um Maßnahmen bemühen muss, die „das gewählte Mittel in ein vernünftiges Verhältnis zum angestrebten Zweck setzen".[73]

Zum anderen gilt gem. Art. 6 GG ein besonderer Schutz der Ehe und Familie, der sich einerseits in einem Benachteiligungsverbot und andererseits in einem Förderungsgebot erschöpft.[74] Dieser besondere Schutzbereich hat jedoch materiell-rechtlich quasi keine Konsequenzen für den einfachen Steuergesetzgeber, da sich das Benachteiligungsverbot bereits aus Art. 3 GG ergibt und das Förderungsgebot nicht weiter konkretisiert ist, dem Gesetzgeber somit die Wahl bleibt, ob und wie er Steuerförderungen für Ehe und Familie implementiert.[75]

3. Steuergerechtigkeit durch eine konsequent umgesetzte gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten

a) Leistungsfähigkeitsprinzip als überzeugender Maßstab sozial-gerechter Besteuerung

Steuergerechtigkeit heißt gleichmäßige Verteilung der Gesamtsteuerlasten unter Berücksichtigung der o.g. sozial-gerechten Grundsätze. Es bedarf zur Überprüfung, ob das Steuersystem tatsächlich gerecht ist, eines Maßstabs, an dem sich die Gleichmäßigkeit der Verteilung der Steuerlasten auszurichten hat.

---

[68] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 449; dies würde nämlich gerade die Argumentation aus Kapitel A.I. konterkarieren, wonach die Erhebung von Steuern grundsätzlich das Ziel hat, Privatwirtschaft und Privateigentum zu garantieren.
[69] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 191 mit Nachweisen zu Literaturbeiträgen von Paul Kirchhof zum Thema Belastungsobergrenze.
[70] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvL 37/91**, BVerfGE 93, S. 121–165.
[71] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 18.01.2006, **2 BvR 2194/99**, BVerfGE 115, S. 97–118, Orientierungssatz 2b.: "Aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 2 lässt sich keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") ableiten.
[72] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 184.
[73] **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 180–181.
[74] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), vor Rz. 162 mit umfangreichen Literaturhinweisen zum Thema Ehe- bzw. Familienbesteuerung.
[75] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 162-163.

Da weder zur sog. Kopfsteuer noch zum sog. Äquivalenzprinzip eine wirklich ernstzunehmende Diskussion in der Literatur existiert und diese daher als Maßstäbe zur Ausrichtung eines gerechten Steuersystems ausscheiden, soll stattdessen eine kleine Umformulierung des angestrebten Zwecks der Besteuerung weiterhelfen, um ebenjenen Maßstab zu finden. Statt nämlich auf die gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten abzuzielen, sollte es in einem sozial-gerechten Rechtsstaat, der auf die Erreichung des sog. Gemeinwohls ausgerichtet ist, vielmehr um die gleichmäßige Beteiligung jedes einzelnen Bürgers an der Erreichung dieses allgemeinen Staatsziels gehen.[76] Eine gleichmäßige Beteiligung sollte dabei in der Art verstanden werden, dass sich jeder Bürger in dem Maße an der Erreichung des Gemeinwohls beteiligt, in dem es ihm möglich ist. Anders ausgedrückt geht es um die Fähigkeit, sich beteiligen zu können bzw. etwas für das Gemeinwohl zu leisten. Jene Beteiligung könnte sich zwar in vielerlei Form ausdrücken. Da es bei der Erfüllung von Staatsaufgaben jedoch zwangsläufig um eine finanzielle Beteiligung zur Bewältigung der mit diesen einhergehenden Staatausgaben geht, muss allgemein auf die Zahlungsfähigkeit[77] bzw. konkret auf die Fähigkeit abgestellt werden, Steuern zahlen zu können.[78]

Als das einzig überzeugende aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende, somit verfassungsrechtlich gebotene, und daher auch allgemein anerkannte Fundamentalprinzip eines gerechten Steuersystems gilt daher der Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.[79]

Klarstellend wird hier Folgendes ergänzt: Eine Besteuerung, die an der, aufgrund der zugesprochenen geistigen bzw. körperlichen Fähigkeiten eines Individuums theoretisch möglichen Zahlungsfähigkeit gemessen wird, wäre wohl kaum seriös umzusetzen. Aus Praktikabilitätsgründen wird daher zu Recht auf die tatsächlich verwirklichte Finanzkraft abgestellt. Die Steuerbelastung muss sich also am Maßstab der finanziellen IST-Leistungsfähigkeit ausrichten.[80]

---

[76] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Die Ethik des Steuerrechts, DStR (2018), S. 1398–1402, S. 1402.
[77] Vgl. **Jahndorf, Christian**: Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW (2016), S. 256–263, S. 258.
[78] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die Gleichheit vor dem Steuergesetz - Maßstab und Missverständnisse, StuW (2017), S. 3–16, S. 4; **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (1981), Köln, S. 19; **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 28; **Birk, Dieter**: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1982), Habil. Köln, S. 167.
[79] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 479 ff; **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 40 ff; **Lang, Joachim**: Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts, StuW (2013), S. 53–60, S. 58; erstmals bestätigt durch das BVerfG in: BVerfG-Beschluss v. 23.11.1976, **1 BvR 150/75**, BVerfGE 43, S. 108–125.
[80] Vgl. **Desens, Marc**: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW (2016), S. 240–255, S. 243.

Mit der Leistungsfähigkeit als Maßstab zur Umsetzung der nach Art. 3 GG geforderten Belastungsgleichheit[81] gelingt die entscheidende Konkretisierung einer gerechten Verteilung der Steuerlasten: Zum einen sind Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit auch in gleicher Höhe zu besteuern („horizontale Steuergerechtigkeit") und zum anderen müssen konsequenterweise Steuerpflichtige unterschiedlicher Leistungsfähigkeit auch unterschiedlich hoch besteuert werden („vertikale Steuergerechtigkeit").[82]

Will der Gesetzgeber vertikale und vor allem horizontale Steuergerechtigkeit erreichen, muss er sowohl aus subjektiver als auch objektiver Sicht Anknüpfungspunkte festlegen, die zu einer Vergleichbarkeit von Steuerbelastung und somit Überprüfbarkeit des Zielerreichungsgrades herangezogen werden können.[83] Zu Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips bedarf es daher zunächst der Festlegung des Vergleichssubjekts (welches sogleich Steuersubjekt ist).[84] Sodann muss auf der nächsten Ebene nach objektiven Gesichtspunkten die „effektiv vorhandene"[85] finanzielle Leistungsfähigkeit dieses Steuersubjekts möglichst genau quantifiziert werden. Dies gelingt anhand von Indikatoren, die zeigen, dass ein Steuerpflichtiger in der Lage ist, Steuerzahlungen zu leisten. Die sich aus dieser Anforderung ergebenden verschiedenen sog. „Leistungsindikatoren" bilden sodann jede für sich die Möglichkeit der Erhebung einer eigenen (Fiskal-)Steuerart.[86] Für alle (Fiskalzweck-)Steuerarten, die einen dieser Leistungsindikatoren als Steuer(bemessungs-)gegenstand nutzen, sind im weiteren Schritt Subprinzipien abzuleiten, die jeweils der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips und somit der Erreichung von Steuergerechtigkeit in der Besteuerungspraxis dienen.[87]

Einer entscheidenden Klarstellung bedarf es abschließend: Echte Steuergerechtigkeit i.S.d. oben aufgeführten Grundsätze[88] kann alleine dann erreicht werden, wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur als Gerechtigkeitsmaßstab innerhalb der Binnenstruktur einzelner Steuerarten angewendet wird, sondern als Basis für das Gesamtsystem aller (Fiskalzweck-)Steuern gilt. Denn Steuergerechtigkeit kann nur verwirklicht werden, wenn identisch leistungsfähige

[81] Siehe Kapitel A.II.1.
[82] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105, Rz. 112 mit Verweis auf: Birk, Dieter: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1982, S. 165; BVerfG-Beschluss v. 29.03.2017, **2 BvL 6/11**, BVerfGE 145, S. 106–170, Rz. 99.
[83] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 49.
[84] Siehe hierfür Kapitel A.II.3.b)
[85] **Birk, Dieter**: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1982), Habil. Köln, S. 167.
[86] Siehe hierfür Kapitel A.II.3.c)
[87] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 14; siehe ausführlicher Kapitel A.II.3.d).
[88] Siehe Kapitel A.II.1 und A.II.2.

Steuersubjekte durch die Summe aller Fiskalzwecksteuern auch tatsächlich gleich hoch belastet werden. Dieser von *Klaus Tipke* erarbeiteten Idee der Verklammerung aller Fiskalzwecksteuern zur „Einheit der Steuerrechtsordnung“[89] ist uneingeschränkt zuzustimmen.[90]

b) Die natürliche Person als Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit

Bei der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann Leistungsfähigkeit nicht im absoluten Sinne gemessen werden, sondern vor dem Hintergrund des Steuergerechtigkeitsgedankens nur relativ.[91] Um eine relative Quantifizierung von Leistungsfähigkeit vorzunehmen, muss zunächst definiert werden, wer Anknüpfungspunkt jener Messung sein soll. Festzulegen ist daher das Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit, also ein sog. Steuersubjekt.

Weder gibt das Leistungsfähigkeitsprinzip das Zurechnungsobjekt immanent vor[92], noch lässt sich ein fest vordefiniertes Steuersubjekt aus dem Grundgesetz bzw. einem der Grundrechte ableiten.[93] Als Umkehrschluss dieser Tatsache ergibt sich, dass der Gesetzgeber grundsätzlich frei wählen kann, an welches Subjekt er die Steuerpflicht (egal welcher Fiskalzwecksteuerart) knüpft. Der Gesetzgeber ist formal gesehen lediglich dahingehend begrenzt, dass er ein Subjekt auswählen muss, dem überhaupt finanzielle Leistungsfähigkeit zugeschrieben werden kann.[94] Übertragen auf die Realität ist diese formale bzw. grundgesetzliche Freiheit jedoch sachlogisch und ökonomisch klar begrenzt: Träger wirtschaftlicher bzw. finanzieller und somit steuerlicher Leistungsfähigkeit können definitiv nur natürliche Personen sein.[95] Übrig bleibt dem Gesetzgeber von der oben zugeschriebenen grundgesetzlichen Freiheit dann nur noch die Entscheidung, ob er die einzelne natürliche Person als Steuersubjekt auswählt oder stattdessen auf eine

---

[89] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 494.
[90] Vgl. auch **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 157, mit der Aussage: "Der Gleichheitssatz fordert eine Systemgerechtigkeit im Binnenbereich des Gesamtsteuersystems".
[91] **Ratschow, Eckart**: Prinzipien der Einkünfteermittlung - Subjektsteuerprinzip, in: DStJG - Einkünfteermittlung (2011), S. 35–59, S. 47.
[92] **Ratschow, Eckart**: Prinzipien der Einkünfteermittlung - Subjektsteuerprinzip, in: DStJG - Einkünfteermittlung (2011), S. 35–59, S. 47.
[93] Für eine solche Annahme lässt sich weder eine Entscheidung des BVerfG noch wissenschaftliche Ausführungen finden.
[94] **Ratschow, Eckart**: Prinzipien der Einkünfteermittlung - Subjektsteuerprinzip, in: DStJG - Einkünfteermittlung (2011), S. 35–59, S. 51.
[95] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 50; Zwar gibt es aufgrund der verfassungsrechtlich garantierten rechtlichen Selbständigkeit der juristischen Person (Art. 19 Abs. 2 GG) auch die Möglichkeit, jene juristischen Personen als Steuersubjekte festzulegen. Jedoch trifft die echte wirtschaftliche Belastung und damit die Teilhabe an der Steuerlast immer die natürliche Person, die als Anteilseigner hinter einer juristischen Person steht, auch wenn die Besteuerung durch das Trennungsprinzip in zwei Schritten vorgenommen wird; so auch: **Homburg, Stefan**: Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. (2015), München, S. 228.

übergeordnete Gruppierung natürlicher Personen, also bspw. die Familie bzw. andere/größere Sozial-/Bedarfsgemeinschaften zugreift.

Historisch gesehen hat der Gesetzgeber auch tatsächlichen von seinem prinzipiellen Wahlrecht Gebrauch genommen und die Auswahl des Steuersubjekts mehrfach geändert. Mit der Einführung einer preußischen Klassensteuer 1820, die als Vorgänger der heutigen Einkommensteuer gilt, wurde der Haushalt zum Steuersubjekt deklariert.[96] Mit der Einführung des preußischen Einkommensteuergesetz 1891 wurde die Haushaltsbesteuerung sodann abgelöst und die „subjektive Steuerpflicht" gem. § 1 PrEStG 1891 an die einzelne natürliche Person geknüpft. Ergänzt wurde die Ausrichtung der Steuerpflicht am Individuum jedoch gem. § 11 PrEStG 1891 durch die zwingende Hinzurechnung des Einkommens der Ehefrau zum Einkommen des „Haushaltungsvorstandes", also des Mannes.[97] Anders ausgedrückt war zwar eigentlich die einzelne natürliche Person Steuersubjekt, sobald diese einzelne natürliche Person sich aber rechtlich mit einer anderen natürlichen Person zu einer Sozialgemeinschaft in Form einer Ehe zusammengeschlossen hat, wurde fortan faktisch die Ehegemeinschaft zum Steuersubjekt (Ehegattenbesteuerung durch zwingende Zusammenveranlagung).

Diese Rechtslage des EStG mit der Auswahl verschiedener Steuersubjekte, abhängig von steuerunabhängigen Gegebenheiten, bestand bis zum Beschluss des BVerfG vom 17. Januar 1957 über die Verfassungswidrigkeit besagter zwingender Zusammenveranlagung.[98] Das BVerfG stellte in diesem Beschluss explizit fest, dass der Gesetzgeber sich bewusst für den sog. Grundsatz der Individualbesteuerung entschieden hat und dieser nicht durch den „Fremdkörper" der Zusammenveranlagung missachtet werden darf.[99] Vor allem nicht, wenn hierdurch eine gleichheitsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung von Ehegatten im Vergleich zu unverheirateten Paaren eintreten würde.[100] Im EStG knüpft seither die Besteuerung sinnvollerweise an der einzelnen natürlichen Person an.[101]

---

[96] „Preußisches Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer" v. 30.05.1820, Digitale Sammlungen der Staatsbibliothek zu Berlin, Preußischer Kulturbesitz, abrufbar unter: https://digital.staatsbibliothek-berlin.de/werkansicht?PPN=PPN645262498&PHYSID=PHYS_0010&DMDID=&view=overview-toc, abgerufen am 03.02.2023.
[97] Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891, Ges.-Samml. 1891 Nr. 19, S. 175 ff.
[98] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 17.01.1957, **1 BvL 4/54**, BVerfGE 6, S. 55–84.
[99] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 17.01.1957, **1 BvL 4/54**, BVerfGE 6, S. 55–84, Rz. 39.
[100] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 17.01.1957, **1 BvL 4/54**, BVerfGE 6, S. 55–84, Rz. 46.
[101] An dieser Stelle sei ergänzt, dass die seit diesem Beschluss geltende Gesetzesänderung/-ergänzung hinsichtlich der Wahl zur Zusammenveranlagung in Verbindung mit dem sog. Splitting–Verfahren (§§ 26, 26a, 26b, 32a Abs. 5 EStG) letztendlich lediglich eine technische Sozialzwecknorm zur Implementierung einer Steuersubvention von Ehegatten ist (Die Einkünfteermittlung hat nämlich erst einmal auf Ebene des einzelnen Ehegatten zu erfolgen).

Folgt man der Theorie *Tipkes* zur Verklammerung aller Fiskalzwecksteuern zur Einheit der Steuerrechtsordnung[102], so kann die Umsetzung des steuerartenübergreifend geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips letztendlich nur gelingen, wenn auch das Steuersubjekt jeder Fiskalzwecksteuerart (zumindest mittelbar) die einzelne natürliche Person ist. Hieraus ergibt sich die folgende kleine, aber m.E. dennoch wichtige Ergänzung des steuerlichen Primärgrundsatzes: Steuergerechtigkeit kann nur dann erreicht werden, wenn bei der Besteuerung der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit beachtet wird.[103]

Abschließend soll hier noch festgehalten werden, dass die Bestimmung eines Steuersubjekts auch aus rechtspragmatischer Sicht nötig ist: „Das Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung und das Verbot eines Übermaßes der steuerlichen Gesamtbelastung kann sich nur auf den einzelnen Steuerpflichtigen und nicht auf einen wie auch immer abgegrenzten wirtschaftlichen Sachverhalt beziehen."[104]

c) Das gespeicherte Einkommen als objektiver Anknüpfungspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit

Wie bereits erwähnt, gibt es grundsätzlich verschiedene Leistungsindikatoren, die potentiell die wirtschaftliche bzw. finanzielle Fähigkeit, Steuern zahlen zu können, und damit die Leistungsfähigkeit eines Steuersubjekts abbilden können. Steuern kann derjenige zahlen, der Einkommen erwirtschaftet, der Vermögen besitzt oder (zumindest indirekt), der Konsumausgaben tätigt. Konkret sind es also die folgenden drei Indikatoren, anhand derer sich Leistungsfähigkeit messen lässt: Einkommen, Vermögen und Konsum.[105] Da es jedoch unmöglich ist, Vermögen zu besitzen oder zu konsumieren ohne zuvor (erwerbsloses oder Markt-)Einkommen zu generieren, ist nach *Tipke* der einzig sinnvolle Maßstab zur Bestimmung der Höhe der Leistungsfähigkeit zu Recht das sog. „gespeicherte Einkommen".[106] Aufgrund der Abhängigkeit dieser drei

---

[102] Siehe Kapitel A.II.3.a).

[103] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 497; auch Tipke spricht wörtlich von der "individuellen Leistungsfähigkeit".

[104] Vgl. **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 133.

[105] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 55; **Desens, Marc**: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW (2016), S. 240–255, S. 243.

[106] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 481 und 501; vgl. auch **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, StuW (2012), S. 281–296, S. 282; **Kirchhof, Paul**: Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts - Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW (2011), 365–371, S. 365.

Leistungsindikatoren voneinander hat die Auswahl des Belastungsgegenstands einer bestimmten Steuerart im Grunde genommen nur einen Unterschied des Besteuerungszeitpunkts zur Folge.[107] Dennoch gibt es gute Gründe, die für die Implementierung eines Steuersystems sprechen, das über verschiedene Steuerarten an allen denkbaren Leistungsindikatoren ansetzt (sog. Vielsteuersystem).[108]

In der Theorie stehen dem Gesetzgeber durch die drei o.g. Leistungsindikatoren „nur" zwei voneinander zu unterscheidende Besteuerungskonzeptionen zur Verfügung: Zum einen existiert das Konzept der sog. kapitalorientierten Besteuerung. Hierbei setzt die Besteuerung direkt im Zeitpunkt des Erwerbs von Kapital, also bei der (Markt-)Einkommenserzielung bzw. regelmäßig an dem bereits vorhandenen, noch nicht verkonsumierten, Vermögensbestand an. Aus dieser Idee leitet sich die Einkommensteuer ab. Ziel dieser Besteuerungsmethodik ist in erster Linie eine möglichst unverzerrte Umverteilung von (gespeichertem) Vermögen innerhalb einer Gesellschaft.[109] Unverzerrt heißt hierbei: Wer Einkommen erzielt, besitzt auch eine gewisse Kaufkraft, ist somit leistungsfähig im Sinne der oben erarbeiteten Grundsätze, d.h. kann im Ergebnis Steuern zahlen. Diese Leistungsfähigkeit besteht unabhängig von der tatsächlich genutzten Kaufkraft, also unabhängig davon, ob bzw. wofür das erzielte (gespeicherte) Einkommen verkonsumiert oder gespart bzw. reinvestiert wird. Entscheidende Bedeutung kommt bei der Umsetzung einer kapitalorientieren Besteuerung der Abgrenzung des faktisch vorhandenen gespeicherten Einkommens von dem Teil des Einkommens zu, der tatsächlich für die Steuerzahlung herangezogen werden kann.[110] Nur dieser Teil des gespeicherten Einkommens bildet die im Sinne des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes steuerbare Leistungsfähigkeit ab.

Alternativ existiert das Konzept der konsumorientierten Besteuerung. Nach diesem Konzept setzt der Steuerzugriff im Moment der Einkommensverwendung, also im Konsumzeitpunkt, an. Konsequenterweise leitet sich hieraus die Umsatzsteuer ab.[111] Vorteilhaft ist eine konsumori-

[107] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 57 ff.
[108] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 52 ff; an dieser Stelle wird auf eine Diskussion "Vielsteuersystem vs. Alleinsteuer" verzichtet und stattdessen der Ist-Zustand des deutschen Vielsteuersystems angenommen.
[109] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 58.
[110] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 502.
[111] Ebenso werden über die Theorie der konsumorientierten Besteuerung die sog. speziellen Verbrauchssteuern erklärt, jedoch sind diese vor dem Hintergrund der eigentlich zwingenden Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf das gesamte System der Fiskalzwecksteuern wegen der hierdurch eintretenden Doppelbesteuerung desselben Rechtsvorgangs als unsystematisch anzusehen, vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 507.

entierte Besteuerung in zweierlei Hinsicht: Zum einen besteht im Zeitpunkt der Einkommensgewinnung bzw. des Vermögensbesitzes Entscheidungsneutralität hinsichtlich der Wahl der Einkommenserzielungsart und hinsichtlich einer möglichen Spar- bzw. (Re-)investitionsentscheidung. Zum anderen wird auch illegal erzieltes Einkommen (bspw. „Schwarzarbeit“) zumindest teilweise dem steuerlichen Zugriff unterworfen. Dieses Konzept ist daher vor allem in den Kreisen der Ökonomie stark vertreten. Ein weiterer Vorteil ist, dass sich der Steuerbürger seiner Steuerpflicht, anders als im Einkommenszeitpunkt, nicht effektiv durch Verschleierung oder Steuerhinterziehung entziehen kann. Nachteilig erweist sich eine konsumorientierte Besteuerung jedoch hinsichtlich des primären Ziels des Leistungsfähigkeitsprinzips, da bei einer Konsumbesteuerung die individuellen Lebenssachverhalte (hauptsächlich in Form von indisponiblen persönlichen Ausgaben) aus Praktikabilitätsgründen kaum berücksichtigt werden können.[112]

In der Praxis wird in den meisten Staaten sowohl eine kapital- als auch konsumorientierte Besteuerung angewendet, d.h. sowohl eine Einkommens-/Ertragssteuer als auch eine Umsatz-/Konsumsteuer erhoben. Die o.g. Vorteile beider Systeme werden kombiniert, sodass das Gesamtsteuersystem auf der einen Seite nach dem Steuergerechtigkeitsgrundsatz echte individuelle Leistungsfähigkeit misst und belastet sowie auf der anderen Seite zumindest ein Stück weit Spar- und Investitionsfreudigkeit belohnt, also Entscheidungsneutralität fördert.[113]

Das in Kapitel A.II.3.a) angesprochene Hauptziel der Quantifizierung von Leistungsfähigkeit, anhand deren die Besteuerung im Sinne einer horizontalen wie auch vertikalen Steuergerechtigkeit vorgenommen werden kann, ist durch die Anknüpfung an die Leistungsindikatoren Einkommen, Vermögen und Konsum, die jedoch alle zusammengefasst das gespeicherte Einkommen darstellen, gut umsetzbar.

Geht man jedoch noch einmal einen Schritt zurück zur Überlegung, dass ein i.S.d. Grundgesetzes gerechtes Steuersystem die Gesamtsteuerlast auf alle steuerpflichtigen Bürger so verteilt, dass jeder in der Höhe belastet wird, in der er im Stande ist zu leisten[114], stellt sich die Frage, ob es noch einen weiteren Indikator gibt, der Leistungsfähigkeit abbildet. Ist auch derjenige leistungsfähig, der zwar kein Einkommen i.S. eines Markteinkommens generiert, sondern stattdessen einen Zuwachs seines (gespeicherten) Vermögens ohne Gegenleistung erhält? Ist also

[112] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 59, 69-71.
[113] Vgl. **Wagner, Franz**: Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, DStR (2014), S. 1133–1143, S. 1138; Wagner bezeichnet dies als eine notwendige Hintereinanderschaltung mehrerer Steuerzugriffe.
[114] Siehe Kapitel A.II.1.

auch derjenige leistungsfähig, der durch eine Schenkung oder einen Erbvorgang bereichert wird? Ist es demnach geboten, dass bei der Implementierung einer kapitalorientierten Besteuerung auch eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer erhoben wird, die den Indikator Bereicherung[115] als objektiven Anknüpfungspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit besteuert? Der Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird ausführlich in Kapitel B nachgegangen.

d) Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Subprinzipien zur Abgrenzung des disponiblen Einkommens

Im vorherigen Kapitel wurde herausgearbeitet, dass das gespeicherte Einkommen der einzig sinnvolle Anknüpfungspunkt für eine gleichheitsgerechte Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist. Der Gesetzgeber greift durch die Hintereinanderschaltung einer kapital- und einer konsumorientierten Besteuerung nur zu mehreren Zeitpunkten auf jene steuerliche Leistungsfähigkeit zu. Um dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu genügen, muss jedoch der weit gefasste Begriff des gespeicherten Einkommens dahingehend konkretisiert werden, dass er im Endeffekt eine vor dem Hintergrund des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes vergleichbare Steuerbemessungsgrundlage abbildet. Zentraler Gedanke dieser Konkretisierung muss dabei sein, dass nur das (gespeicherte) Einkommen zur Steuerzahlung herangezogen werden kann, welches vorher nicht durch unabwendbar anfallende Ausgaben aufgezehrt wurde. *Tipke* hält in diesem Zusammenhang zutreffend fest: „Steuerliche Leistungsfähigkeit ist die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem gespeicherten Einkommen entsprechend der Höhe des disponiblen Einkommens zahlen zu können."[116] Gesetzestechnisch erfolgt die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Hilfe von sog. „verfassungskräftigen" Subprinzipien.[117]

Die Bestimmung des disponiblen Einkommens wird aus praktischen Gründen im ersten Zugriffs- bzw. Besteuerungszeitpunkt, mithin im kapitalorientierten Besteuerungssystem der Ertragssteuern vorgenommen. Anhand von Subprinzipien kann für die Ertragssteuern eine Steuerbemessungsgrundlage definiert werden, die die Summe aller leistungsfähigkeitsbegründenden bzw. -steigernden (monetären und monetär-messbaren) Zuflüsse eines Steuerpflichtigen um jegliche (Zahlungs-)Abflüsse bereinigt, die diesem zwangsläufig anfallen und daher seine

[115] Der steuerliche Terminus Bereicherung bezeichnet den unentgeltlichen Zuwachs des (gespeicherten) Vermögens durch eine unentgeltliche Vermögensübertragung in Form einer Erbschaft oder Schenkung; siehe hierzu ausführlich Kapitel B.II.1.a).
[116] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 481; **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 206.
[117] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 14.

Leistungsfähigkeit mindern. Gesucht wird also das (Erwerbs-)Einkommen als Nettogröße. Die Bereinigung der Bruttogröße findet in zwei nacheinander anzuwendenden Schritten statt.[118]

Im ersten Schritt kommt das sog. objektive Nettoprinzip, als die „alternativlose Primärableitung zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Einkommensteuer“[119], zur Anwendung.[120] Indisponibel ist danach jener Teil des Erwerbsbruttoeinkommens, der für die im Zusammenhang mit den Erwerbseinnahmen stehenden Erwerbsaufwendungen verbraucht wird (das sog. Veranlassungsprinzip kommt hierbei zur Anwendung). Im Endeffekt ist also nur das Ergebnis einer Erwerbstätigkeit der steuerlichen Belastung zu unterwerfen.[121] Zwar lässt das BVerfG bisher ausdrücklich offen, ob dem objektiven Nettoprinzip auch Verfassungsrang zukommt. Zumindest aber erkennt es das objektive Nettoprinzip als Grundentscheidung des einfachen Steuergesetzgebers an.[122] Hieraus ergibt sich, dass die Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im einfachen Recht wenigstens am Maßstab der Verfassung zu messen ist.[123]

Im darauffolgenden Schritt sind vom Nettoerwerbseinkommen nach dem sog. subjektiven Nettoprinzip jene Aufwendungen abzuziehen, die der Existenzsicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen und daher auch nicht in dem für die Steuerzahlung disponiblen (gespeicherten) Einkommen enthalten sein können.[124] Diesem allgemein anerkannten Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums hat das BVerfG den Verfassungsrang zugeschrieben.[125] Hierzu hat das BVerfG aus Art. 1, Art. 6, Art. 20 GG gefolgert, dass „der Staat […] verpflichtet ist, dem mittellosen Bürger die Mindestvoraussetzungen [eines menschenwürdigen Daseins] erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern“ und daher „dem Bürger

---

[118] Vgl. **Hey, Johanna**: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 42.
[119] **Bowitz, Maximilian**: Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht (2016), Diss. Walldorf, S. 80.
[120] Vgl. **Hey, Johanna**: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 54 mit etlichen Nachweisen der herrschenden Literaturmeinung über die Alternativlosigkeit des objektiven Nettoprinzips in Fn. 72; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 763 mit Nachweisen zur Akzeptanz des Nettoprinzips im allgemeinen Schrifttum in Fußnote 458.
[121] Vgl. **Hey, Johanna**: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 54.
[122] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 23.01.1990, **1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87**, BVerfGE 81, S. 228–242, Rz. 28; BVerfG-Urteil v. 09.12.2008, **2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08**, BVerfGE 122, S. 210–248, Rz. 63; BVerfG-Beschluss v. 04.12.2002, **2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00**, BVerfGE 107, S. 27–58, Rz. 52.
[123] Vgl. **Bowitz, Maximilian**: Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht (2016), Diss. Walldorf, S. 113.
[124] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, 785 ff.
[125] Vgl. ständige Rechtsprechung seit BVerfG-Urteil v. 03.11.1982, **1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80**, BVerfGE 61, S. 319–357, Rz. 76; BVerfG-Beschluss v. 22.02.1984, **1 BvL 10/80**, BVerfGE 66, S. 214–226, Rz. 25; BVerfG-Beschluss v. 22.02.1984, **1 BvL 10/80**, BVerfGE 66, S. 214–226, Rz. 22; BVerfG-Beschluss v. 17.10.1984, **1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82**, BVerfGE 68, S. 143–155, Rz. 30; BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105, Rz. 95.

das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag […] nicht entziehen“ darf.[126] Hieraus ergibt sich die zwingende Gewährung eines Besteuerungsfreibetrags in Höhe des sozialhilferechtlich festgestellten existenznotwendigen Lebensbedarfes des Steuerpflichtigen (sog. Grundfreibetrag)[127] sowie die zwingende Berücksichtigung von Aufwendungen für den Grundbedarf von Kindern und sonstigen Unterhaltsberechtigten[128].[129]

Findet die Berücksichtigung aller indisponiblen Ausgaben eines Steuerpflichtigen und damit die Berücksichtigung seiner individuellen Lebenssituation i.S.d. Sozialstaatsprinzips bereits im ersten Besteuerungszeitpunkt, also im Zeitpunkt der Gewinnung von Einkommen statt, heißt das im Umkehrschuss, dass die Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips im Zeitpunkt der Konsumbesteuerung weit weniger hoch sind.

Neben den Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips gibt es einen weiteren Grundsatz, an dem sich der Steuergesetzgeber hinsichtlich einer steuergerechten Ausgestaltung des Steuerrechts(-systems) messen lassen muss. Dieser wird im folgenden Kapitel A.III. besprochen.

III. Rechtsstaatliche Umsetzung der steuerlichen Belastungsentscheidung

1. Folgerichtigkeitsgebot als Gewährleistung materieller Steuergerechtigkeit

Dem Gesetzgeber stehen, wie bereits ausführlich gezeigt, verschiedene Besteuerungsansätze zur Verfügung, um eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu verwirklichen und damit dem anzustrebenden Steuergerechtigkeitsmaßstab zu genügen. Das BVerfG bezeichnet dies in ständiger Rechtsprechung als den „weitreichenden Gestaltungsspielraum“ des Gesetzgebers bei der Auswahl der Besteuerungsgrundlage.[130] Dieser Gestaltungsspielraum wird jedoch dahingehend beschränkt, dass der Gesetzgeber „die einmal getroffene Belastungsentscheidung [dann aber] folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“ hat.[131]

---

[126] BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105, Rz. 99; BVerfG-Beschluss v. 25.09.1992, **2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91**, BVerfGE 87, S. 153–181, 2. Leitsatz; siehe hierzu auch Kapitel A.II.2.

[127] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 25.09.1992, **2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91**, BVerfGE 87, S. 153–181, Rz. 86 ff.

[128] BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105.

[129] Vgl. **Hey, Johanna**: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 70 ff.

[130] Vgl. BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285, Rz. 108; BVerfG-Beschluss v. 04.12.2002, **2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00**, BVerfGE 107, S. 27–58, Rz. 51; BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 94.

[131] BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285, Rz. 108; **Mellinghoff, Rudolf**: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg (2005), S. 1–13, S. 4; **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 14.

Auch wenn in der Literatur teilweise umstritten[132], leitet das BVerfG das sog. Gebot der Folgerichtigkeit seit dem Zinsurteil[133] als eigenen Primärgrundsatz zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit direkt aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz ab.[134] Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip gilt das Folgerichtigkeitsgebot nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG als die zweite von „zwei eng miteinander verbundenen Leitlinien", welche die o.g. Freiheit des Gesetzgebers hinsichtlich des „Regelungsgegenstands des Steuerrechts […] begrenzt".[135]

Entscheidet sich der Gesetzgeber im Rahmen der Einkommensteuer für die Anwendung des (nicht zwingend aus der Verfassung abzuleitenden[136]) objektiven Nettoprinzips, ist er durch das Folgerichtigkeitsgebot insoweit gebunden, dass er dann konsequenterweise auch alle Aufwendungen, die im Veranlassungszusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen, zum Abzug zulassen muss. Er muss also in seiner Steuergesetzgebung dafür sorgen, dass durch die Anwendung steuerlicher Einzelnormen des EStG jeder Steuerpflichtige eine Bemessungsgrundlage ermitteln kann, die genau jenes objektive Nettoprinzip tatsächlich umsetzt.

Kommt der Gesetzgeber dem Folgerichtigkeitsgebot nicht nach, weil er durch die Ausgestaltung neuer bzw. Änderung bestehender Steuernormen vom ursprünglichen Belastungsgrund abweicht und diese Abweichung nicht auf der konsequenten Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips beruht, liegt dem Grunde nach eine gleichheitswidrige Ungleichbehandlung i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG vor. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG sind jene Abweichungen jedoch insoweit verfassungsrechtlich legitimiert, als sie auf einem „besonderen sachlichen Grund" beruhen, „der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag."[137]

Trotz des fehlenden eigenen materiellen Gehalts, hat das Folgerichtigkeitsgebot daher entscheidende Auswirkungen auf die Ausgestaltung des konkreten Steuerrechts.[138] Zum einen ist es als Anweisung an den Gesetzgeber zu verstehen, das normative Steuergesetz bestmöglich an der

---

[132] Vgl. **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 74 ff; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 327; **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 118, 122; **Jahndorf, Christian**: Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW (2016), S. 256–263, S. 258.
[133] Vgl. BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285.
[134] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 01.04.2014, **2 BvL 2/09**, BVerfGE 136, S. 127–152, Rz. 51.
[135] BVerfG-Urteil v. 06.03.2002, **2 BvL 17/99**, BVerfGE 105, S. 73–135, Rz. 197.
[136] Siehe Kapitel A.II.3.d).
[137] **Hey, Johanna**: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR (2009), 2561-2568, S. 2562.
[138] Vgl. **Jahndorf, Christian**: Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW (2016), S. 256–263, S. 260; **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 14.

Idee des materiellen Rechts auszugestalten.[139] Zum anderen bietet es die Grundlage zur Überprüfung der Verfassungskonformität einzelner Steuernormen.

In Fortsetzung an die zum Ende des Kapitels A.II.3.b) geäußerte Schlussfolgerung soll auch hier folgendes festgehalten werden: Um echte Steuergerechtigkeit in Form von Belastungsgleichheit zu erreichen, muss neben der steuerartenübergreifenden Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch das Folgerichtigkeitsgebot auf das gesamte Fiskalsteuersystem Anwendung finden.[140]

2. Gebote rechtssicherer Bestimmtheit und Normenklarheit

Seit Ergehen des sog. Zinsurteils leitet das BVerfG das Folgerichtigkeitsgebots als Direktive für die Ausgestaltung des materiellen Steuergesetzes direkt aus Art. 3 GG ab.[141] Die durch dieses Prinzip verfassungsrechtlich gebotene, konsequent durchgesetzte rechtliche Gleichstellung der Steuerpflichtigen ist jedoch nur der halbe Weg zur Erreichung von Steuergerechtigkeit.

Um echte distributive Gerechtigkeit zu erzielen, müssen steuerliche Normen nicht nur hinsichtlich ihres inhaltlichen Zwecks sondern auch formal gleichheitskonform konzipiert sein.[142] Diese abstrakt formulierte Anforderung an das Gesetz ist logisch-systematisch trivial: Steuernormen, die zwar grundsätzlich nach ihrem Telos dazu geeignet sind, das Leistungsfähigkeitsprinzip materiell folgerichtig umzusetzen, führen letztendlich nur dann zu einer echten Gleichbelastung der Steuerpflichtigen i.S.d. Art 3 Abs. 1 GG, wenn der Gesetzeszweck in der Rechtspraxis auch zur (Gesetzes-)Realität wird.[143] Das BVerfG formuliert diese Tatsache folgendermaßen: „Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen [Belastungs-]Erfolgs prinzipiell gewährleistet.“[144] Der für das Steuerrecht

---

[139] Siehe Kapitel A.III.2.
[140] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 119; **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 208; **Hey, Johanna**: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR (2009), 2561-2568, S. 2563; a.A.: **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 86.
[141] Vgl. BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285, Rz. 104-108.
[142] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 534; **Mellinghoff, Rudolf**: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg (2005), S. 1–13, S. 4.
[143] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 13; **Kirchhof, Ferdinand**: Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz - Zustand und Zukunft, BB (2017), S. 662–667, S. 663.
[144] BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285, Rz. 109.

entscheidende Gleichheitssatz fordert im Ergebnis daher nicht nur Rechtssetzungsgleichheit, sondern in gleichem Maße auch Rechtsanwendungsgleichheit.[145]

Der deutsche Staat ist ein Rechtsstaat. Gem. Art. 20 Abs. 3 GG ist die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht. Die formale Komponente dieses Rechtsstaatsprinzips, welches sich zusätzlich aus Art. 1 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 und Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG ergibt, soll nach allgemein herrschender und vom BVerfG bestätigter[146] Meinung dem Bürger des Rechtsstaats insbesondere eines gewährleisten: Rechtssicherheit.[147] Als unmittelbares Eingriffsrecht muss sich auch das Steuerrecht an diesem Verfassungsprinzip orientieren.[148] Verwirklichung findet die anzustrebende Rechtssicherheit durch den sog. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.[149] Dieses sog. steuerliche Legalitätsprinzip verlangt zum einen, dass die Auferlegung von Steuerlasten dem Gesetz vorbehalten ist („Vorbehalt des Gesetzes")[150] und zum anderen, dass weder Verwaltungsakte noch sonstige Rechtsverordnungen gegen Gesetze verstoßen oder ohne Gesetzesgrundlage erlassen werden dürfen („Vorrang des Gesetzes").[151]

Aus jenem steuerlichen Legalitätsprinzip lässt sich die Anforderung an das einfache Gesetz ableiten, den Tatbestand zu bestimmen, „an den das [Steuer-]Gesetz die Leistungspflicht knüpft" (§§ 3 Abs. 1 und 38 AO). Dieser sog. Tatbestand der Besteuerung wird wiederum durch die in Art. 80 Abs. 1 GG angeordnete Bestimmung des Inhalts, Zwecks und Ausmaßes einer Gesetzesermächtigung dahingehend verfeinert, dass dem Tatbestand einer steuerlichen Einzel-

[145] Vgl. **Schmidt, Eckehard**: Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: DStJG - Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37–58, S. 39; So in etwa auch: **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, StuW (2012), S. 281–296, S. 281; **Seer, Roman**: Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: DStJG - Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 7–36, S. 7.
[146] Vgl. BVerfG-Urteil v. 01.07.1953, **1 BvL 23/51**, BVerfGE 2, S. 380–406, Rz. 81.
[147] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 90-92; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 106.
[148] Vgl. **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 98.
[149] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 93; zugleich wird hier noch das Verbot rückwirkender Steuergesetze genannt, welches in dieser Arbeit jedoch nicht weiter verfolgt werden soll.
[150] Vgl. z.B.: BVerfG-Beschluss v. 14.03.1967, **1 BvR 334/61**, BVerfGE 21, S. 209–219, Rz. 25. Der Gesetzesvorbehalt der Besteuerung wird des Weiteren auch aus der Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. I GG und der Eigentums- und Erbrechtsgarantie gem. Art. 14 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 S. 2 GG abgeleitet.
[151] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 230; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 120.

norm wenigstens Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz entnommen werden kann.[152] Allgemein wird diese Konkretisierung des steuerlichen Legalitätsprinzips auch als Gebot der Normenbestimmtheit bezeichnet.[153]

Das vom BVerfG erklärte Ausmaß der Bestimmtheit einer Norm wurde in der Rechtsprechung der vergangen Jahrzehnte immer weiter abgemildert.[154] Im ersten dahingehend nennenswerten Beschluss vertrat das BVerfG noch die Auffassung, dass sich aus dem Rechtsstaatsprinzip die grundsätzlich subsumptionsfähige Anforderung ergibt, dass eine steuerpflichtbegründende Norm „nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, sodass die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird."[155] Schon bald aber statuierte das BVerfG, dass sich das Ausmaß der erforderlichen Bestimmtheit einer gesetzlichen Ermächtigung „nicht allgemein festlegen" lasse, sondern „von der Eigenart des geregelten Sachbereichs" abhänge[156] und vor allem dem Gesetzgeber nicht verwehre, „in der Ermächtigungsnorm Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden".[157] Letztendlich heißt es seit einem Beschluss von 1988, dass der Gesetzgeber „insbesondere im Steuerrecht" ohne die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht auskomme, er aber bei der Verwendung solcher Begriffe zumindest die „Grundsätze der Normenklarheit und Justitiabilität zu beachten" habe.[158]

Hinsichtlich des Bestimmtheitsgebots gilt es letztlich, einen Mittelweg auf einer Skala zu finden, die an einem Ende die perfekt formulierte, auf den Einzelfall zugeschnittene und am anderen Ende die gänzlich offen formulierte, die Allgemeinheit abbildende Norm umfasst.[159] Ziel

[152] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 234; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 128-129.
[153] **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 95 ff; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 137.
[154] Vgl. **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 50-55.
[155] BVerfG-Beschluss v. 10.10.1961, **2 BvL 1/59**, BVerfGE 13, S. 153–165, Rz. 23; ebenso mit einem etwas anderen Wortlaut: BVerfG-Urteil v. 14.12.1965, **1 BvR 571/60**, BVerfGE 19, S. 253–268, Rz. 44.
[156] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 19.04.1978, **2 BvL 2/75**, BVerfGE 48, S. 210–227, Rz. 40.
[157] BVerfG-Beschluss v. 19.04.1978, **2 BvL 2/75**, BVerfGE 48, S. 210–227, Rz. 42.
[158] BVerfG-Beschluss v. 31.05.1988, **1 BvR 520/83**, BVerfGE 78, S. 214–232, Rz. 35; vgl. auch: **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 127; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 143; **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 246.
[159] **Thiemann, Christian**: Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts - Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen, StuW (2019), 295-302, S. 296, der diese Abwägung als "Dilemma" bezeichnet, "dessen Auflösung in erster Linie dem Gesetzgeber überantwortet ist".

der Gesetzgebung muss die Optimierung des Verhältnisses der oppositionellen Normeigenschaften Orientierungssicherheit und Auslegungsbedürftigkeit sein.[160] Dieses Verhältnis gerät spätestens ab dem Zeitpunkt in eine verfassungsbedenkliche Schieflage, wenn der Inhalt einer Norm durch einen äußerst offen formulierten Tatbestand nicht mehr nur unbestimmt, sondern faktisch selbst durch Rechtsauslegung unbestimmbar ist.[161] Wer jedoch in der Lage sein muss, die Auslegung vorzunehmen, ist umstritten, wobei die h.M. dazu tendiert, dass es zwar nicht der Steuerpflichtige selbst, aber mindestens der steuerrechtsfachkundige Berater sein sollte.[162]

Neben dem Gebot der Normenbestimmtheit, lässt sich aus der formalen Rechtsstaatlichkeit der sog. Grundsatz der Normenklarheit als ein weiterer Auftrag an die Gesetzgebung ableiten.[163] Das BVerfG hielt schon früh in diesem Zusammenhang einen Widerspruch mit den Grundsätzen des Rechtsstaats fest, „wenn die Fassung eines Gesetzes seinen wirklichen Gehalt nicht zum Ausdruck bringt, wenn sie missverständlich oder irreführend ist, oder wenn das Gesetz in sich widerspruchsvoll ist.“[164] Konkretisiert wird das Gebot durch die Rechtsprechung dahingehend, dass „soweit die praktische Bedeutung einer Norm für den Normunterworfenen nicht nur von der Geltung und Anwendung einer Einzelnorm abhängt, sondern vom Zusammenspiel von Normen unterschiedlicher Regelungsbereiche, […], die Klarheit des Norminhalts und die Voraussehbarkeit der Ergebnisse der Normanwendung gerade auch im Hinblick auf dieses Zusammenwirken gesichert sein“ müssten.[165] Betroffen ist jener Grundsatz also vor allem dann, wenn „eine Häufung von dynamischen und statischen Verweisungen, unreflektierte Begriffsverwendungen, komplizierte Tatbestandsstufungen mit Regel-, Ausnahme- und Rückausnahmebestimmungen“ bzw. ein „Übermaß an sprachlich unklar abgefassten Detailregelungen, deren Verhältnis zueinander unklar ist,“ vorliegen.[166] Im Ergebnis kann die Heranziehung des Normenklarheitsgebots letztlich aber nur dann zu einer Verfassungswidrigkeit der einzelnen Steuernorm führen, wenn ein echter Normwiderspruch festgestellt werden kann. Dieser ist dann aber auch nicht rechtfertigungsfähig.[167]

---

[160] Vgl. **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 127-128.
[161] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 244; **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 126-128.
[162] Vgl. **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 140 m.w.N. zur herrschenden Meinung; a.A.: **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 245.
[163] Vgl. **Hey, Johanna**: § 7, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 244.
[164] BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, **2 BvG 1/51**, BVerfGE 1, S. 14–66, Leitsatz Nr. 14; auch wenn diese Entscheidung nicht zu einer steuerrechtlichen Norm ergangen ist, ist sie doch von großer Bedeutung.
[165] BVerfG-Beschluss v. 09.04.2003, **1 Bvl 1/01, 1 BvR 1749/01**, BVerfGE 108, S. 52–82, Rz. 61.
[166] **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 244.
[167] Vgl. **Jehke, Christian**: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht (2005), Diss. Münster, S. 219.

Im Endeffekt kann die zu Beginn des Kapitels geforderte, aus dem Gleichheitssatz folgende Rechtssetzungsgleichheit und demnach die anzustrebende Steuergerechtigkeit nur dann erreicht werden, wenn die formalrechtlichen Voraussetzungen des steuerlichen Legalitätsprinzips, konkret also die Voraussetzungen der Normenbestimmtheit und -klarheit tatsächlich erfüllt sind und die Finanzverwaltung dem Anwendungsgebot Folge leistet.

Bemerkenswert ist die Tatsache, dass das BVerfG eine steuerliche Norm noch nie wegen eines Verstoßes gegen die Gebote rechtssicherer Bestimmtheit und Normenklarheit als verfassungswidrig erklärt hat.[168]

3. Fiskalzweck- und Typisierungszwecknormen als Mittel zur gesetzestechnischen Umsetzung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung

Die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung einer Steuerart wird im einfachen Steuergesetz durch sog. Fiskalzwecknormen umgesetzt. Die Ausgestaltung einzelner steuergesetzlicher Normen erfolgt anhand der o.g. normkonzipierenden Grundprinzipien der steuergerechten Lastenverteilung. Ziel der Fiskalzwecknormen ist es, einen geeigneten Steuertatbestand sowie entsprechende Rechtsfolgen zu bestimmen, die eine an der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtete Steuerbelastung folgerichtig und rechtssicher herbeiführen.[169] Fiskalzwecknormen werden auch als Lastenausteilungsnormen bezeichnet.[170]

Einem Steuersystem, welches entsprechend der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips grundsätzlich darauf ausgerichtet ist, jedwede individuellen Merkmale und Lebensumstände eines Steuerpflichtigen nach objektiven und subjektiven Kriterien zu berücksichtigen, wohnt selbstredend eine enorme Komplexität inne. Um einer ausufernden Komplexität Einhalt zu gebieten, somit den Vollzugsaufwand der Steuerverwaltung und den Befolgungsaufwand der Steuerpflichtigen zu entlasten, kann bzw. muss[171] der Gesetzgeber von seiner Typisierungs-

[168] Siehe z.B. den nicht zur Entscheidung angenommene Vorlagebeschluss des BFH zur Verfassungswidrigkeit der alten Mindestbesteuerung, BFH-Vorlagebeschluss v. 06.09.2006, **XI R 26/04**, BFHE 214, S. 430.
[169] Vgl. **Drüen, Klaus-Dieter**, T/K - AO/FGO-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2020): § 3 AO, Rz. 12a; **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 61.
[170] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz .20.
[171] So auch **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, StuW (2012), S. 281–296, S. 281; ebenso: **Bernert, Andreas**: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer (2018), Diss. Baden-Baden, S. 80, der zu Recht feststellt, dass "nur ein handhabbares Steuerrecht auch gleichmäßig umgesetzt werden kann", m.w.N. in Fn. 274.

und Vereinfachungskompetenz Gebrauch machen.[172] Mit Hilfe von sog. Typisierungsnormen abstrahiert das Gesetz basierend auf Erfahrungswerten vom Einzelfall hin zu einem die Vielzahl der Fälle durchschnittlich abbildenden Tatbestand.[173] Zu unterscheiden ist bei diesem Normtypus zwischen widerlegbaren, ausschließlich privilegierenden Pauschalierungen[174] und unwiderlegbaren Pauschalierungen[175], die sowohl privilegierend als auch benachteiligend wirken können.[176]

Anders als bei Fiskalzwecknormen wird bei Verwendung solcher Typisierungsnormen eine Gleichbehandlung von eigentlich ungleichen Sachverhalten und damit ein Verstoß des Gleichheitssatzes bewusst in Kauf genommen.[177] Typisierungsnormen stehen daher in einem ständigen Spannungsverhältnis zwischen der Realisierung von Individualgerechtigkeit im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips und einem lückenlosen Vollzug der Besteuerung.[178] Verfassungskonform ist eine solche Regelung nur dann, wenn „die Vorteile der Vereinfachung und der Erleichterung in einem angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung und Pauschalierung verbundenen Ungleichheit stehen."[179] Dementsprechend darf eine gesetzliche Typisierung „keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren".[180]

4. Sozialzwecknormen

Seit jeher werden durch Steuergesetze, allen voraus durch die Ertragssteuergesetze, neben der Mittelbeschaffung des Staates als Hauptzweck, auch außerfiskalische Zwecke verfolgt.[181] Rechtsgrundlage bildet § 3 Abs. 1 HS 2 AO. Anstatt, dass der Gesetzgeber erwünschtes Verhalten der Steuerpflichtigen unmittelbar durch Subventionszahlungen fördert bzw. unerwünschtes Verhalten durch Strafzahlungen sanktioniert, nutzt er das Steuerrecht, um über sog.

---

[172] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 29.03.2017, **2 BvL 6/11**, BVerfGE 145, S. 106–170, Rz. 106 m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung; **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 63; **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, StuW (2012), S. 281–296, S. 281.
[173] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 15.
[174] z.B. die Werbungskostenpauschale gem. § 9a EStG.
[175] z.B. der Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG.
[176] **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 63.
[177] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 23.
[178] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 353 ff.
[179] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die Gleichheit vor dem Steuergesetz - Maßstab und Missverständnisse, StuW (2017), S. 3–16, S. 11 - Kirchhof ist einen großer Verfechter für den vermehrten Einsatz von Typisierungsnormen.
[180] st. Rechtspr.: BVerfG-Beschluss v. 29.03.2017, **2 BvL 6/11**, BVerfGE 145, S. 106–170, Rz. 107 m.w.N.
[181] Vgl. **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 62.

Sozialzwecknormen jenes Verhalten mittelbar zu beeinflussen. Begründet werden Normen dieses Typus durch sozial-, wirtschafts-, kultur- oder gesundheitspolitische Motive.[182] Zu unterscheiden sind Sondersteuertatbestände und Steuervergünstigungen. Beispiele für Steuersubventionsnormen sind sachliche Steuerbefreiungen[183], Sonderkürzungen der Bemessungsgrundlage, Verschiebungen des Steuerzugriffs oder Ermäßigungen der Steuerschuld.[184] Gewährt werden derartige Steuersubventionen nach dem sog. Verdienstprinzip.[185]

Generell haben alle Sozialzwecknormen eine Gemeinsamkeit: Sie verletzen das nach objektiven und subjektiven Kriterien anzuwendende Leistungsfähigkeitsprinzip, führen zu einer Abweichung des ursprünglichen fiskalisch motivierten Belastungsgrundes und verhindern im Ergebnis eine folgerichtige Umsetzung distributiver Gerechtigkeit.[186] Diese per se verfassungswidrige Verletzung des Gleichheitssatzes kann nur durch eine das Gemeinwohl fördernde Begründung, bspw. als Ausfluss eines anderen Grundrechts, gerechtfertigt werden.[187] Verfassungskonform ist eine Sozialzwecknorm nach der Rechtsprechung des BVerfG[188] nur dann, wenn sie einem legitimen Zweck, also dem Gemeinwohl dient, die durch sie eintretende Differenzierung geeignet ist, das gesetzgeberisch angestrebte Lenkungsziel zu erreichen, sie überhaupt erforderlich ist und schlussendlich der mit der Differenzierung verfolgte Zweck mit dem Ausmaß der Ungleichheit in angemessenem Einklang steht.[189] Darüber hinaus muss eine Sozialzwecknorm auch in ihrem Binnenbereich gleichheitsgerecht ausgestaltet sein, mithin – in Analogie zum Gebot der Gleichbelastung – auch zu einer Gleichentlastung steuerlich gleich entlastungswürdiger Sachverhalte führen.[190] Auf die weiteren durch das BVerfG erarbeiteten Anforderungen zur Ausgestaltung von Sozialzwecknormen soll an dieser Stelle nicht eingegangen werden; es wird auf die Darstellung der Entscheidungsgründe der BVerfG-Entscheidungen in Kapitel C.I.2.a), C.I.2.b) und insbesondere C.I.4.b)aa) und bb) verwiesen.

---

[182] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 21.
[183] Diese Art von Steuerbefreiungen sind insbesondere für die Erbschaftsteuer von höchster Relevanz.
[184] Vgl. **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 62.
[185] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 340; **Hey, Johanna**, H/H/R - EStG/KStG-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2019): A. IV., Rz. 62; **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 21.
[186] Vgl. **Glaser, Andreas**: Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, StuW (2012), S. 168–280, S. 172; **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 17; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 337.
[187] Vgl. **Birk, Dieter**: Verfassungsfragen im Steuerrecht - eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, DStR (2009), S. 877–882, S. 880.
[188] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 127 ff.
[189] Ausführlich mit dem Prüfungsmaßstab des BVerfG am Beispiel des ErbStG auseinandersetzend: **Bernert, Andreas**: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer (2018), Diss. Baden-Baden, S. 83-90.
[190] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 169.

Der in Teilen des steuerrechtlichen Schrifttums vertretenen Meinung, wonach eine immer mehr ausufernde Einsetzung von Sozialzwecknormen, die materiell gesehen eigentlich nicht einmal zum Steuerrecht gehören[191], vehement abzulehnen ist, ist m.E. Recht zu geben.[192] Die in der Mehrzahl hauptsächlich durch Interessengruppen initiierten und daher oft nur rudimentär mit Gemeinwohlzwecken zu begründenden Lenkungsnormen verursachen eine den Steuergerechtigkeitsgedanken verletzende Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips.[193] Darüber hinaus führen sie durch die zwangsläufig einhergehende Durchlöcherung der Fiskalzwecksteuergesetze generell zu einer Herabsetzung der Rechtsqualität und Praktikabilität.[194] Und zu guter Letzt regt die damit einhergehende zunehmende Komplexität des Steuerrechts zu immer neuen Gestaltungsfantasien der Steuerpflichtigen an, was wiederum dazu führt, dass derjenige Steuerpflichtige, der schlecht oder gar nicht beraten ist, im Zweifel mehr bzw. zu viel Steuern zahlen muss.[195]

Da das Steuerrecht als Medium der finanziellen Mittelbeschaffung des Rechts- und Sozialstaats dient und der Bedarf an Steuereinnahmen grundsätzlich nicht mit der Entscheidung sinkt, eine bestimmte Gruppe steuerlich zu begünstigen, führt ökonomisch betrachtet jede Steuersubvention einer bestimmten Zielgruppe zwangsläufig zu einer sog. Gegenfinanzierungsmaßnahme. Heruntergebrochen auf ein Steuersystem mit nur zwei Steuerpflichtigen, deren finanzielle Leistungsfähigkeit eigentlich identisch ist, bedingt die Subvention des Einen die zusätzliche Belastung des Anderen um die verminderte Steuerlast des Ersten. Jede Steuersubvention führt also nicht nur zu einer Bevorteilung des Subventionsträgers, sondern auch zur umgekehrt hohen Benachteiligung des Nichtsubventionierten. Im Ergebnis wird durch eine Steuersubvention in der Regel also ein doppelter Verstoß gegen das Steuergerechtigkeitsprinzip verursacht. Diese Tatsache müsste m.E. besondere Berücksichtigung in dem vom BVerfG an den einfachen Steuergesetzgeber gestellten Maßstab zur Rechtfertigung von Sozialzwecknormen finden.

---

[191] Vgl. **Hey, Johanna**: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 21.
[192] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, FR (2012), S. 701–707, S. 702; **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 204.
[193] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21, S. 16; **Desens, Marc**: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW (2016), S. 240–255, S. 255.
[194] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 337; **Spindler, Wolfgang**: Werte im Steuerrecht, Stbg (2010), S. 49–56, S. 49; a.A.: **Wagner, Franz**: Steuerreformen: Warum der "Große Wurf" weder möglich noch nötig ist, FR (2012), S. 653–667, S. 660.
[195] Vgl. **Glaser, Andreas**: Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, StuW (2012), S. 168–280, S. 171.

IV. Zusammenfassendes Zwischenergebnis zur Steuerrechtsordnung

1. Da die Bundesrepublik Deutschland sowohl Rechts- als auch Sozialstaat ist, das Grundgesetz den Bürgern eine Eigentumsgarantie einräumt und der Staat keine Staatseinnahmen durch eigenes wirtschaftliches Handeln generiert bzw. generieren darf, ist die Staatsfinanzierung alleine durch die Erhebung von Steuern möglich. Der deutsche Rechts- und Sozialstaat muss daher zwangsläufig auch Steuerstaat sein.
2. Das oberste Ethos des einfachen Steuergesetzgebers muss in der Verwirklichung eines gerechten Steuersystems bestehen. Ausgangspunkt dessen ist der Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG, der distributive Gerechtigkeit, mithin steuerliche Gleichbelastung fordert. Flankiert wird der Gleichheitssatz vom Sozialstaatsprinzip, vom Übermaßverbot und vom Schutz von Ehe und Familie.
3. Der einzig überzeugende Maßstab zur Verwirklichung einer sozial- und gleichheitsgerechten Besteuerung ist das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit, verkürzt das Leistungsfähigkeitsprinzip.
4. Subjektiver Anknüpfungspunkt finanzieller Leistungsfähigkeit ist (zumindest mittelbar) die einzelne natürliche Person.
5. Objektiver Anknüpfungspunkt finanzieller Leistungsfähigkeit ist der Teil des gespeicherten Einkommens, der einer natürlichen Person nach Begleichung aller unabwendbaren Ausgaben noch zur Steuerzahlung verbleibt, mithin das disponible Einkommen.
6. Die Auswahl des Belastungsgrunds steht dem einfachen Steuergesetzgeber frei. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss jedoch folgerichtig umgesetzt werden.
7. Da jede Art von Fiskalzwecksteuer aus dem gespeicherten Einkommen entrichtet wird, hat die Wahl des Belastungsgrunds ausschließlich Auswirkungen auf den Belastungszeitpunkt. Eine steuerliche Belastung kann im Zeitpunkt der Generierung, im Zeitpunkt des Besitzes oder im Zeitpunkt der Konsumierung von gespeichertem Einkommen einsetzen.
8. Belastungsgleichheit ist nur gegeben, wenn das materiell folgerichtige Steuergesetz formal so ausgestaltet ist, dass es auch zu einer Anwendungsgleichheit kommt. Bedingungen hierfür sind, dass jegliche Fiskalzwecknormen dem Bestimmtheits- und Normenklarheitsprinzip folgen sowie von der Finanzverwaltung lückenlos umgesetzt werden.
9. Um einer Steuerhebung im Massenverfahren gerecht zu werden, darf bzw. muss sich der Gesetzgeber der Möglichkeit zur Typisierung und Pauschalierung bedienen.
10. Entscheidend für diese Arbeit ist, welchen Platz die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der vorbeschriebenen Steuerrechtsordnung einnimmt.

B. Einordnung der Erbschaftsteuer in das deutsche Vielsteuersystem

I. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer

1. Gründe, die gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen

a) Fiskalische Unbedeutsamkeit und fehlende Akzeptanz

Trotz der (nach aktuellem Rechtsstand) offensichtlichen fiskalisch untergeordneten Rolle der Erbschaftsteuer[196], ist sie ausgesprochen oft Teil des öffentlichen Diskurses über die (Un-)Gerechtigkeit des deutschen Steuersystems.[197] In den immer wieder aufkommenden öffentlichen Debatten über die Notwendigkeit einer Erbschaftsteuer hat sich ein relativ eindeutiges Bild der Ablehnung ergeben. Mehrere empirische Studien haben ergeben, dass sich zwischen 60% und 70% der deutschen Bevölkerung klar gegen die Besteuerung von Erbschaften positioniert.[198] Interessant ist vor allem die Studie von *Beckert/Arndt*, die insbesondere die Argumentation der Gegner und Befürworter auswertet. In ihrer Studie von 2017 stellen die Soziologen fest, dass sich die Gegner der Erbschaftsteuer vor allem auf drei Hauptargumente beziehen: schlechte Rahmenbedingungen der Besteuerung, das Recht auf Eigentum und die Einschränkung des Leistungsprinzips aus Sicht des Erblassers.[199] Diese wohl hauptsächlich emotionale Einordnung der Erbschaftsteuer durch die breiten Öffentlichkeit könnte in einem demokratischen Rechtsstaat zumindest ein Indiz sein, das gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer spräche.

Im Rahmen dieser theoretischen Abhandlung zur Würdigung der rechtlichen Einordnung der Erbschaftsteuer kann die emotionale Bewertung der Steuerpflichtigen allerdings kaum seriös berücksichtigt werden. Außerdem wohnt auch anderen Steuerarten eine rechtstaatliche Rechtfertigung inne[200], die noch viel weniger Steuereinnahmen einbringen[201]. Deshalb sind die zuvor genannten zwei Argumente zwar durchaus steuerpolitisch relevant, nicht jedoch steuerrechtlich ergebnisentscheidend, zumindest, solange der Ertrag den durch die Steuererhebung verursachten Aufwand überwiegt. Stattdessen wird in den folgenden beiden Unterkapiteln auf die von der Fachliteratur vorgebrachten Kernargumente eingegangen, die aus ökonomischer wie auch steuerrechtlicher Perspektive gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen (könnten).

---

[196] Siehe hierzu die Ausführungen und empirischen Nachweise in der Problemstellung.
[197] Dies gilt seit jeher: **Ritter, Wolfgang**: Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB (1994), S. 2285–2291, S. 2291: „Die Erbschaftsteuer ist eine kleine Steuer, doch von großer politischer Brisanz".
[198] **Beckert, Jens/Arndt, Lukas**: Verdient - Unverdient. Der öffentliche Diskurs um die Erbschaftsteuer in Deutschland und Österreich, BJS (2017), S. 271–291, S. 273 mit Verweisen auf verschiedene Studien.
[199] **Beckert, Jens/Arndt, Lukas**: Verdient - Unverdient. Der öffentliche Diskurs um die Erbschaftsteuer in Deutschland und Österreich, BJS (2017), S. 271–291, S. 279-281.
[200] Vgl. **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 408.
[201] So z.B. die Kaffeesteuer mit rd. 1 Mrd. Euro Einnahmen, vgl. hierfür: die Datenreihe des Statistischen Bundesamts (Fachserie 14, Reihe 4: „Finanzen und Steuern – **Steuerhaushalt 2021**"), a.a.O. (Fn. 1), S. 11

b) Wirtschaftliche Doppelbelastung des bereits beim Erblasser besteuerten gespeicherten Einkommens

Das Kernargument, welches gegen die Besteuerung von Erbschaften angeführt wird, ist ein Ökonomisches: Die Erbschaftsteuer erfasst, zumindest soweit es sich um legal erwirtschaftetes Einkommen handelt, bereits durch die Einkommensteuer besteuertes Vermögen, ohne dass dieses Vermögen bei der unentgeltlichen Übertragung durch eine am Markt erzielte Wertschöpfung an Mehrwert gewonnen hat.[202] Hieraus ergibt sich die Schlussfolgerung, dass die Erbschaftsteuer eine Steuer auf den Vermögensbestand ist.[203] Die Steuerlast muss aus der Substanz des übergegangenen, nicht wertvoller gewordenen Vermögens entrichtet werden.[204] Auch wenn die Erbschaftsteuer im derzeit geltenden Erbschaftsteuerrecht beim Erben und nicht beim Erblasser anknüpft[205], könnte der Erblasser zu dem Schluss gelangen, dass die Erbschaftsteuer wie eine im Todeszeitpunkt greifende Strafbesteuerung wirkt. Strafe in dem Sinne, dass das gespeicherte Vermögen, was dem Erblasser „nach all den Steuern seines Lebens von dem Produkt seiner Leistung“ und vor allem auch als „Ergebnis seines Sparens und seiner Vorsorge für sich und seine Familie“ letztlich verblieben ist, wirtschaftlich gesehen noch einmal besteuert wird.[206]

Aus dem Argument über die Ungerechtigkeit der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des vererbten Vermögens wird die These entwickelt, dass die Erbschaftsteuer stark negative Auswirkungen auf die Leistungsbereitschaft der potentiellen Erblasser hat.[207] Hieraus wiederum leitet sich eine weitere These ab: Die Erbschaftsteuer führe genau wegen dieses Unrechtsgefühls beim Erblasser zu einer überdurchschnittlichen Kapital- bzw. Steuerflucht.[208]

---

[202] Vgl. **Meincke, Jens Peter**: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72, S. 43; **Seer, Roman**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298, S. 285; **Ritter, Wolfgang**: Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB (1994), S. 2285–2291, S. 2287; **Kruse, Heinrich Willhelm**: Abschied von den Einheitswerten, BB (1996), S. 717–721, S. 718.

[203] **Schreiber, Ulrich**: Besteuerung der Unternehmen, 4. Aufl. (2017), Mannheim, S. 124.

[204] **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 28; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 3; **Seer, Roman**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298, S. 285.

[205] Siehe hierzu genauer B.II.2.a).

[206] **Ritter, Wolfgang**: Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB (1994), S. 2285–2291, S. 2288.

[207] Vgl. **Meincke, Jens Peter**: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72, S. 43, der diese These zwar ablehnt, aber zumindest aufführt; genauso: **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S, 78-79.

[208] Vgl. **Holly, Isabelle**: Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform (2011), Diss. Hamburg, S. 17. Möglich ist eine relativ einfache Steuerflucht vor allem deshalb, weil alleine in 8 EU-Staaten überhaupt keine Erbschaftsteuer erhoben wird; vgl. auch: **Ritter, Wolfgang**: Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB (1994), S. 2285–2291, S. 2288.

Ausgangspunkt der Besteuerung ist, wie in Kapitel A dargelegt wurde, die gerechte Verteilung der gesamten Steuerlast auf die Steuerpflichtigen. Eine gerechte Verteilung ist unzweifelhaft alleine nach dem Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips möglich. Wie oben dargelegt, ist nach diesem Prinzip der Anknüpfungspunkt der Besteuerung jedoch nicht die Leistungsfähigkeit selbst, die sich durch vielerlei Indikatoren ausdrücken kann, sondern das Steuersubjekt, dem Leistungsfähigkeit innewohnt bzw. das an Leistungsfähigkeit dazugewonnen hat.[209] Für die Erbschaftsteuer heißt das konkret, dass nicht das im Erbfall übergegangene Vermögen Anknüpfungspunkt der Steuerzahlung ist, sondern derjenige, dessen Leistungsfähigkeit durch die neugewonnene Verfügungsmacht über das Vermögen gestiegen ist, also der Erbe.

Es mag zwar sein, dass der Erblasser die Erbschaftsteuerlast schon zu Lebzeiten auf sich selbst projiziert.[210] Diese objektbezogene Perspektive verkennt jedoch die entscheidende Komponente für die Frage, ob eine verfassungsrechtlich bedenkliche Doppelbesteuerung vorliegt oder nicht: den Rechtssubjektwechsel.[211] Im Eigentum des Erben ist das beim Erblasser bereits versteuerte Vermögen noch unversteuert.[212] Aus diesem Grund ist das in diesem Kapitel aufgeführte Argument, welches gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen könnte, zwar ökonomisch gewissermaßen nachvollziehbar – die Doppelbelastung ein und desselben Steuerobjekts ist nicht wegzudiskutieren –, verfassungsrechtlich ist diese Doppelbelastung jedoch systemgerecht, da verschiedene Steuersubjekte betroffen sind.[213]

---

[209] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 42.
[210] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 78.
[211] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 1; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 194.
[212] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 874; **Meincke, Jens Peter**: Zur Abstimmung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 391–402, S. 394; **Seer, Roman**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298, S. 284-285.
[213] So auch **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 29; **Meincke, Jens Peter**: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72, S. 43; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 74; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 132.

c) Die Familie als einheitliches Steuersubjekt?

Im vorherigen Kapitel wurde bereits erwähnt, dass verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine gesamte Steuerart höchstens dann aufkommen können, wenn tatsächlich ein und dasselbe Steuersubjekt für ein und denselben Steuergegenstand von zwei (oder mehr) verschiedenen Steuerarten erfasst wird. In eben jene Richtung zielt eine weitere in der Literatur vertretene These, welche gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen könnte.

Die Idee ist folgende: Zu Lebzeiten profitieren nicht nur alle Familienmitglieder vom Zuwachs der Leistungsfähigkeit des Familienernährers[214], in vielen Fällen tragen sie auch wesentlich dazu bei.[215] Dieser Gedanke entstammt natürlich einer Zeit, in der die Kinder noch maßgeblich an der Erwirtschaftung des Familieneinkommen teilnehmen mussten. Heute wird dies nur noch in den wenigsten Fällen der Realität entsprechen. Dennoch lässt sich nicht bestreiten, dass zumindest in den Familien, in denen es nur einen (Haupt-)Verdiener gibt, derjenige höchstwahrscheinlich nur deshalb den Unterhalt der Familie erwirtschaften kann, weil der andere Partner zu Hause bleibt. Somit könnte man heutzutage zumindest konstatieren, dass wenigstens der Ehe-/Lebenspartner des Hauptverdieners eine Mitberechtigung am Familienvermögen erwirbt. Umgekehrt wäre der Hauptverdiener als juristischer Eigentümer lediglich „ein Treuhänder für seine Sippe“.[216] Nach diesem Gedanken müsste man verhindern, dass es im Todesfall des Hauptverdieners zu der Situation kommt, in der die Familie aufgrund einer eintretenden Erbschaftsteuerzahlung wirtschaftlich schlechter dasteht als vorher, obwohl sich außer dem Tod des Hauptverdieners nichts an den Wirtschafts- und Eigentumsverhältnissen geändert hat.[217]

Hieraus ergibt sich die Schlussfolgerung, dass es durch den Erbgang (innerhalb der engsten Familie) überhaupt zu keinem Steuersubjektwechsel kommt, also stattdessen eine steuerliche Personenidentität von Erblasser und Erbe bestehen würde.[218] Anders ausgedrückt wäre also nicht der einzelne Bürger Anknüpfungspunkt der Steuerpflicht, sondern die untrennbare Einheit Familie als Steuersubjekt zu definieren. Folgt man dieser These, wäre die Erhebung einer Erbschaftsteuer (zumindest auf der Ebene einer Familie) widersinnig, da es keinen Tatbestand gäbe, an dem die Steuer überhaupt anknüpfen könnte.

---

[214] Vgl. **Birk, Dieter**: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352, S. 346.
[215] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 80.
[216] **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 43, der diese These zwar nicht vertritt, aber zumindest so aufführt.
[217] Vgl. **Birk, Dieter**: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352, S. 346.
[218] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 43; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 80.

Dieser Theorie des Familienvermögens können gleich zwei wesentliche Argumente entgegengebracht werden. Das erste Argument ist ein eher pragmatisches: Wäre die Familie auch im rechtlichen Sinne eine untrennbare Einheit, so wäre das Erbrecht im Grunde genommen nahezu obsolet. *Birnbaum* stellt hierzu fest, dass das „Wesen einer Rechtsnachfolge eben gerade die Nichtidentität von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger" ist.[219]

Das zweite Gegenargument ist jedoch das m.E. entscheidendere: Mit Verweis auf Kapitel A.II.3.b) soll hier noch einmal festgehalten werden, was für eine Steuererhebung nach dem Steuergerechtigkeitsgrundsatz gelten muss. Zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit, welche ausschließlich über die Ausgestaltung des geltenden Steuerrechts nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erreicht werden kann, bedarf es der Festlegung eines Anknüpfungspunkts der Steuerpflicht. Sinnvollerweise wird bei der Steuererhebung auf die kleinste Einheit des Sozialgefüges abgestellt, nämlich auf die einzelne natürliche Person. Dieser sogenannte Grundsatz der Individualbesteuerung muss dabei, genauso wie das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst, für alle (Fiskal-)Steuerarten gelten. Wird diesem Grundsatz keine Rechnung getragen und in verschiedenen Steuerarten an andersartige Steuersubjekte angeknüpft, führt das zwangsläufig zur Vermengung der Leistungsfähigkeit verschiedener Steuersubjekte, die wiederum zur Verwerfung der anzustrebenden Einheit der Steuerrechtsordnung und somit zur Verfehlung des Steuergerechtigkeitsprinzips führen würde. *Birnbaum* bringt es auf den Punkt: „Erfasst werden muss grundsätzlich die individuelle Leistungsfähigkeit, nicht die kollektive Leistungsfähigkeit einer bestimmten sozialen Gruppe."[220] Dieses Grundprinzip muss selbstredend auch für die Erbschaftsteuer gelten.

2. Erbschaftsteuer als Mittel steuerartenübergreifender Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips

In Kapitel A.II.3.c) wurde bereits ausführlich auf den Ausdruck von Leistungsfähigkeit eines Steuersubjekts eingegangen. Dabei wurde herausgearbeitet, dass es nur einen einzigen messbaren und damit steuerbaren Leistungsindikator gibt, nämlich das gespeicherte Einkommen. Dennoch ist es dem Gesetzgeber möglich, dieses gespeicherte Einkommen zu verschiedenen Zeitpunkten zu belasten. Entscheidet sich der Gesetzgeber für die Erhebung einer Einkommensteuer, also für die Belastung im erstmöglichen Zeitpunkt, nämlich im Zeitpunkt der Bildung

[219] **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 80.
[220] **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 81-82.

von gespeichertem Einkommen bzw. Vermögen, fordert eine steuerartenübergreifende Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots m.E., dass jegliche Zuwächse von finanzieller Leistungsfähigkeit eines Steuersubjekts belastet werden.

Nach ihrem Zweck erfasst die Einkommensteuer alle leistungsfähigkeitssteigernden monetären und monetär-messbaren Zuflüsse eines Steuersubjekts, die dieses durch eine „mit Gewinnabsicht ausgeübten Erwerbstätigkeit erwirtschaftet" hat – mithin das sog. Erwerbseinkommen.[221] Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Einkommensteuer jegliche leistungsfähigkeitssteigernden Zahlungszuflüsse nicht erfasst, die dem Steuersubjekt zugehen, ohne dass dieser hierauf einen Einfluss hat – mithin erwerbsloses Einkommen. Die Einkommensteuer erfasst demnach unzweifelhaft keine Schenkungen und Erbschaften.[222]

Um eine Abgrenzung zum Einkommensbegriff zu schaffen, werden Schenkungen und Erbschaften im derzeit geltenden Erbschaftsteuerrecht als sog. Bereicherungen definiert (§ 10 ErbStG). Dem Begriff selbst wohnt offenkundig die Überlegung inne, dass ein Erbe bzw. Beschenkter auch durch erwerbsloses Einkommen an Leistungsfähigkeit hinzugewonnen hat.[223] Der Unterschied zum Erwerbseinkommen besteht alleine darin, dass die Vermögensmehrung im Falle der Erbschaft oder Schenkung durch „Nicht-Leistung" eingetreten ist.[224] Diese Unterscheidung ist im System des Leistungsfähigkeitsprinzips jedoch belanglos; es kann nicht entscheidend sein, mit wie viel Mühe Einkommen bzw. die Leistungsfähigkeitssteigerung erzielt wird.[225] Ausschlaggebend ist jedoch, dass sich in der Bereicherung Leistungsfähigkeit ausdrückt, mithin die Fähigkeit, Steuern aus dem gespeicherten Einkommen zahlen zu können.[226] Ihre Rechtfertigung findet die Erbschaftsteuer durch ihr Wesen als „eine an die Bereicherung des Erben oder Beschenkten anknüpfende Leistungsfähigkeitssteuer".[227]

---

[221] **Hey, Johanna**: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 52; siehe auch Fn. 69 zu Hinweisen, dass die Markteinkommenstheorie nicht perfekt auf den Anwendungsbereich des EStG passt und deshalb das Erwerbseinkommen der idealere Begriff ist.

[222] Zur Klarstellung: Da selbst ein Lottogewinner zuvor einen Lottoschein käuflich erworben und demnach eine gewisse Gewinnabsicht verfolgt haben muss, gibt es nur zwei Fallgruppen erwerbslosen Einkommens: Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen.

[223] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 872.

[224] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 94-95.

[225] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 874.

[226] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 873.

[227] BVerfG-Beschluss v. 17.04.2008, **2 BvL 4/05**, BVerfGE 121, S. 108–134, Rz. 44; so auch: **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 210; So auch: **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 872; **Meincke, Jens Peter**: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72, S. 40; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschafts-

Greift der Steuerstaat im Sinne einer kapitalorientierten Besteuerung im Zeitpunkt der Einkommensgenerierung auf das gespeicherte Einkommen zu, so muss er auch alle Arten von finanziellen Leistungsfähigkeitssteigerungen eines Steuersubjekts besteuern. Da der Belastungsgrund der Einkommensteuer diese Prämisse jedoch nicht voll erfüllt, muss es eine weitere Steuerart geben, die auch die erwerbslosen Einkommen besteuert.[228] Aus diesem Grund ist die Erhebung einer Erbschaftsteuer nicht nur gerechtfertigt, sondern nach der steuergerechten Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips sogar zwangsläufig erforderlich.[229]

3. Erbschaftsteuer als (zwingendes) Mittel zur gezielten Redistribution des Volkswirtschaftsvermögens?

Die Erbschaftsteuer ist eine im deutschen Steuerstaat m.E. zwingend zu erhebende Fiskalzwecksteuer.[230] Das Hauptziel der Erbschaftsteuer besteht in einer steuergerechten Einnahmenerzielung des Staates im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips. Gemäß § 3 Abs. 1 HS. 2 AO kann der Einnahmenzweck jedoch auch Nebenzweck sein; im Umkehrschluss ist es daher grundsätzlich möglich, dass eine Steuer(-art) neben dem Hauptziel der Einnahmenerzielung auch weitere Zwecke, in etwa Lenkungs- bzw. Sozialzwecke verfolgt. Deshalb wird die These

---

teuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 103; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 194; **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 406, 417; **Schneider, Dieter**: Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW (1979), S. 38–42, S. 40; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 25; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 30; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 38; **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 98; **Bernert, Andreas**: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer (2018), Diss. Baden-Baden, S. 184-185; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 1; so z.B. auch der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zur ersten großen Erbschaftsteuerreform nach dem Einheitswertbeschluss von 1995: BT–Drucksache 13/4839 vom 11.06.1996, S. 62 unter zu Artikel 2.

[228] So auch: **Seer, Roman**: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nun erneut auf dem Prüfstand des BVerfG!, GmbHR (2002), S. 873–880, hier 878; **Heinz, Carsten**: Reform der Erbschaftsteuer durch Integration in die Einkommensteuer?, ZEV (2004), S. 221–226, S. 223.

[229] So auch: **Tipke, Klaus**: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220, S. 210; **Meincke, Jens Peter**: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72, S. 40; **Birk, Dieter**: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352, S. 347; **Hey, Johanna**: BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ (2007), S. 564–574, S. 573; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 875; **Heinz, Carsten**: Reform der Erbschaftsteuer durch Integration in die Einkommensteuer?, ZEV (2004), S. 221–226, S. 222; **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370, S. 1368, der sogar die Auffassung vertritt, dass für Erbschaften/Schenkungen sogar eine "eher höhere Zugriffslegitimation" bestehe, "da - im Unterschied zu Einkommen und Vermögen die Erbschaft dem Erben - bildlich gesprochen - ohne besonderes Zutun in den Schoß gefallen" sei.

[230] Siehe das Ergebnis des vorherigen Kapitels.

vertreten, dass der Erbschaftsteuer auch der Zweck innewohnt, gezieltes Mittel zur Redistribution des Volkswirtschaftsvermögens zu sein.[231]

Diese These wird nicht nur von Teilen der steuerlichen Literatur vertreten. Auch der Gesetzgeber verfolgt wohl partiell jene Intention. In der bayrischen Verfassung heißt es etwa in Art. 168 Abs. 3: „Arbeitsloses Einkommen arbeitsfähiger Personen wird nach Maßgabe der Gesetze mit Sondersteuern belegt." Darüber hinaus regelt Art. 123 Abs. 3 S. 1 explizit: „Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern." Auch der Bundesgesetzgeber hat im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1972 festgestellt, dass sowohl die Besteuerung von Vermögen, als auch die von Erbschaften/Schenkungen als „retardierendes Moment zur Vermögensakkumulation" wirken kann.[232]

Die durch die Erbgarantie[233] eintretende und damit unbestrittene ungleiche Vermögensverteilung wird vor allem deshalb kritisch gesehen, weil dadurch die Ausgangspositionen zweier ansonsten beruflich gleich Qualifizierter erheblich voneinander abweichen können; bemängelt wird die sog. Start- und Chancengleichheit.[234] Darüber hinaus wird angeführt, dass die ungleiche Vermögensverteilung überhaupt erst dazu führt, dass es eines so enorm umfangreichen Sozialstaats bedarf.[235] *Crezelius* formuliert das Problem folgendermaßen: „Ohne sich den utopischen Vorstellungen des Kommunismus von der wirtschaftlichen Gleichheit aller […] hinzugeben, wurde erkannt, dass unter dem Gesichtspunkt der Chancengleichheit die bürgerliche Ordnung in einem gewissen Umfang der soziopolitischen Korrektur und Ausgleichung durch den Staat bedarf, um zu verhindern, dass […] die Gesellschaftsordnung zu einer neuen Klassen- bzw. Privilegienordnung erstarrt."[236] Um „soziale Spannungen"[237] innerhalb der Gesellschaft

---

[231] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 40 mit Verweisen auf Verfechter der Redistributionsthese.
[232] **BT-Drucks. VI/3418,** 04.05.1972, S. 49.
[233] Siehe hierzu näher Kapitel B.II.1.a).
[234] Vgl. **Kirchhof, Paul**: Die Gleichheit vor dem Steuergesetz - Maßstab und Missverständnisse, StuW (2017), S. 3–16, S. 7; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 461; **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 94-95; **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 413; **Schreiber, Ulrich**: Besteuerung der Unternehmen, 4. Aufl. (2017), Mannheim, S. 124; **Schneider, Dieter**: Killerviren steuerlicher Gerechtigkeit in Reformvorschlägen zur Unternehmensbesteuerung, DStR (1998), S. 1287–1293, S. 1289; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 23-24.
[235] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 95.
[236] **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 413.
[237] **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 38-39.

und das „Entstehen feudaler Strukturen“[238] zu verhindern, soll also gerade die Erbschaftsteuer eben jener Ungleichverteilung des Vermögens (in besonderem Maße) entgegenwirken.[239]

Da es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Substanzsteuer handelt, kann ihr eine gewisse Umverteilungswirkung zwar wohl nicht gänzlich abgesprochen werden.[240] Vermögen wird, ohne dass ein Zuwachs an Wert stattgefunden hat, besteuert und so zum Teil an die Allgemeinheit zurückgeführt. Eine direkte Umverteilung scheidet jedoch selbstredend aus, da die Einnahmen der Erbschaftsteuer nicht denjenigen direkt zufließen, die kein Vermögen haben. Darüber hinaus muss mit Verweis auf Kapitel A.II.1. konstatiert werden, dass die bloße Existenz eines Rechts- und Sozialstaates „per se der Verwirklichung distributiver Gerechtigkeit dient“.[241] Das heißt, dass jeder Fiskalzwecksteuer ein mehr oder minder großer Umverteilungseffekt innewohnt. Die Ausprägung der tatsächlichen Umverteilung hängt dann insbesondere von der Ausgestaltung progressiver Steuersätze ab.[242]

Im Hinblick auf die zumindest derzeit bestehende Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts[243] und die minimalen fiskalischen Ausmaße, ist der Erbschaftsteuer eine besondere Umverteilungswirkung, die über die anderer Fiskalzwecksteuern hinausgeht, m.E. abzusprechen.[244] Der zu Anfang dieses Kapitels als These formulierte, steuerpolitisch viel beschworene Umverteilungszweck kann daher höchstens als ein „steuerethisches Postulat“ gewertet werden, wonach der Staat durch die Erbschaftsteuer zum Ausdruck bringt, dass es „ihm an einer gerechten Vermögensverteilung liegt“.[245]

Teilweise wird sogar die Meinung vertreten, dass die Erbschaftsteuer ihre Rechtfertigung überhaupt erst durch den Umverteilungszweck erlangt. Dieser These wird im Rahmen dieser Arbeit

---

[238] **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 94-95.
[239] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 461; **Schreiber, Ulrich**: Besteuerung der Unternehmen, 4. Aufl. (2017), Mannheim, S. 124; **Birk, Dieter**: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352, S. 348.
[240] Vgl. **Seer, Roman**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298, S. 285; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 41.
[241] **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 407.
[242] Vgl. **Schneider, Dieter**: Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW (1979), S. 38–42, S. 42.
[243] Siehe insbesondere Kapitel B.II.3 zur Darstellung der durch die enormen Begünstigungsregelungen eng eingegrenzten Zahl an tatsächlich steuerlich Belasteten.
[244] So auch: **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, S. 7; **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 407; **Schneider, Dieter**: Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW (1979), S. 38–42, S. 42; a.A.: **Bernert, Andreas**: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer (2018), Diss. Baden-Baden, S. 191.
[245] **Birk, Dieter**: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352, S. 348.

nicht weiter nachgegangen, da die Erbschaftsteuer schon durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt ist bzw. im steuergerechten System der kapitalorientierten Besteuerung sogar erhoben werden muss und es m.E. daher keiner weiteren Rechtfertigung bedarf.

II. Materiell-rechtliche Ausgestaltung des geltenden ErbStG

1. Erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage: die Bereicherung als steuerbarer Leistungsindikator

a) Erbanfallsteuer nach dem Bereicherungsprinzip

Die Grundidee einer Besteuerung von Erbschaften kann aus Gesetzgebungssicht prinzipiell in zwei verschiedenen Formen umgesetzt werden: Zum einen besteht die Möglichkeit der Erhebung einer sogenannten Nachlasssteuer. Hierbei ist der steuerbegründende Tatbestand das Vorhandensein eines Nachlasses, welcher unentgeltlich übertragen werden soll. Die Erbschaftsteuer wirkt dann als Objektsteuer unabhängig von den persönlichen Gegebenheiten der Nachlassempfänger wie eine letzte Vermögenssteuer des Erblassers.[246]

Die Konzeption der (deutschen) Erbschaftsbesteuerung, die gleichzeitig die innere Rechtfertigung dieser Steuer liefert, liegt hingegen in der offenkundig zutreffenden Annahme, dass sich die individuelle finanzielle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erhöht, soweit dieser durch einen unentgeltlichen Vermögenstransfer einen Zuwachs seines Vermögens erfährt.[247] Als steuersystematisch folgerichtige Ergänzung der Einkommensteuer und damit der Vervollständigung einer kapitalorientierten Besteuerung dienend, definiert die Erbschaftsteuer den Erbanfall als steuerbegründenden (Haupt-)Tatbestand.[248]

Um Steuerumgehungen durch vorweggenommene Erbschaft zu Lebzeiten des Erblassers auszuschließen[249], werden in § 1 Abs. 1 ErbStG neben dem Erwerb von Todes wegen (Nr. 1) auch Schenkungen unter Lebenden (Nr. 2) und Zweckzuwendungen (Nr. 3) als weitere steuerpflichtige Vorgänge festgelegt.[250] Zwar wird die Steuer auf Schenkungen qua Gesetz als Schenkung-

---

[246] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 21, Rz. 91–138 mit Hinweisen zu Erbschaftsbesteuerungssystemen in anderen Ländern. Unter anderem wird in Großbritannien (Rz. 102) und den USA (Rz. 136) eine Nachlasssteuer erhoben.

[247] Vgl. **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 103 und siehe Kapitel B.I.2.

[248] Vgl. **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 404.

[249] Vgl. BFH-Urteil v. 17.04.1985, **II R 147/82**, BFH/NV 1986, S. 96, Rz. 21.

[250] Die sog. Erbersatzsteuer für Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) wird in dieser Arbeit nicht weiter behandelt.

steuer bezeichnet (§ 1 Abs. 1 ErbStG). Nach § 1 Abs. 2 ErbStG werden Erbschaften und Schenkungen jedoch bis auf wenige Ausnahmefälle folgerichtig identisch behandelt/besteuert.[251] Somit kann festgehalten werden, dass es sich bei der Erbschaftsteuer und bei der Schenkungssteuer um ein und dieselbe Steuerart handelt.[252]

Bezogen auf den mehrere Tatbestände umfassenden Katalog steuerbarer Vorgänge und vor dem Hintergrund, dass auch § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG die Steuerpflicht wortwörtlich auf den „gesamten Vermögensanfall" ausrichtet[253], könnte man die Erbschaftsteuer m.E. daher auch als Vermögensanfallsteuer bezeichnen. Im Hinblick auf die Historie[254], vor allem aber zum Zwecke einer klaren sprachlichen Abgrenzung[255] von dem o.g. Nachlasssteuersystem wird die deutsche Erbschaftsteuer stattdessen seit jeher als Erbanfallsteuer bezeichnet.[256] Steuersubjekt der Erbanfallsteuer ist im Einklang mit den in Kapitel A.II.3.b) erörterten Grundlagen der Erbe/Beschenkte, also derjenige, der den Vermögenszuwachs erfährt.[257]

Eine im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips folgerichtige Erbschaftsbesteuerung kann bei jener Erbanfallsteuer nur dann erreicht werden, wenn nicht der unentgeltliche Bruttovermögenserwerb zur Besteuerung herangezogen wird, sondern alleine auf die Nettovermehrung des Vermögens als Ergebnis einer (einmaligen) Vermögensverschiebung abgestellt wird.[258] Denn

---

[251] Vgl. **Loose, Matthias**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 1, Rz. 5.

[252] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2021): § 1, Rz. 45. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 1, Rn. 2; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 1, Rn. 61; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 38; **Seltenreich, Stephan**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 1, Rz. 19; **Meßbacher-Hönsch, Christine**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2022): § 1, Rz. 2.

[253] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 1, Rn. 3; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 137.

[254] Siehe Kapitel C.I.1.a) zur erstmaligen Einführung eines gesamtdeutschen ErbStG und dessen Entwicklung.

[255] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 1, Rn. 9.

[256] Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 95; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 910; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 29; **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 404; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 193; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 599; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): Einleitung, Rz. 17; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 10, Rz. 3; **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 98; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 37; **Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): Einführung, Rz. 5; **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rn. 1; **Meßbacher-Hönsch, Christine**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2022): § 1, Rz. 5.

[257] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 78.

[258] Vgl. **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418, S. 404; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 194; **Gebel, Dieter**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg.

nur die eintretende effektive Vermögensmehrung kann Teil des disponiblen Einkommens eines Steuersubjekts sein und damit als Steigerung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuererhebung herangezogen werden.[259]

In Abgrenzung zur Bestimmung der steuerbaren Vorgänge i.S.d. § 1 Abs. 1 i.V.m §§ 3-7 ErbStG, wird die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage durch § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG konsequenterweise wie folgt definiert: Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Demnach basiert die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung nach einstimmiger Meinung des BFH[260] und der herrschenden Literatur[261] auf dem sog. Bereicherungsprinzip. Da es sich hierbei quasi um die spiegelbildliche Implementierung des ertragsteuerlichen objektiven Nettoprinzips als notwendiges konkretisierendes Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips handelt, wird das Bereicherungsprinzip zutreffend als „der tragende Grundsatz“[262] des ErbStG bezeichnet.

An Stelle einer übergreifenden Definition des Steuergegenstandes als „Bereicherung“ oder „unentgeltlicher Vermögensanfall“, regelt § 1 Abs. 1 ErbStG (ähnlich wie § 2 Abs. 2 EStG) aus Praktikabilitätsgründen jedoch einen abschließenden Katalog an Steuertatbeständen.[263] Daraus resultiert faktisch, dass nicht jeder unentgeltliche und bereichernde Erwerb durch das ErbStG erfasst wird.[264] Für alle steuerbaren Tatbestände ist dann aber sinnvollerweise das Vorliegen

(2022): § 7, Rz. 17; **Drüen, Klaus-Dieter**: Grund- und Einzelfragen freigebiger Zuwendungen im Schenkungsteuerrecht, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 473–488, S. 476; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 878.

[259] Vgl. BFH-Urteil v. 02.03.2011, **II R 5/09**, BFH/NV 2011, S. 1147, Rz. 85 und siehe Kapitel A.II.3.c).

[260] Vgl. BFH-Urteil v. 22.09.1982, **II R 61/80**, BFHE 137, S. 188, Rz. 13; BFH-Urteil v. 17.03.2004, **II R 3/01**, BFHE 204, S. 311, Rz. 18; BFH-Urteil v. 25.02.1981, **II R 114/78**, BFHE 132, S. 486, Rz. 6 und 7; BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 15/11**, BFHE 238, S. 233, Rz. 25; BFH-Urteil v. 20.05.2014, **II R 7/13**, BFHE 246, S. 375, Rz. 14 und; BFH-Urteil v. 28.10.2015, **II R 46/13**, BFHE 252, S. 448, Rz. 12 und 18.

[261] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 124; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 299; **Högl, Hans-Werner**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2021): § 10, Rz. 1; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 10, Rz. 3; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 1, Rn. 4; **Drüen, Klaus-Dieter**: Grund- und Einzelfragen freigebiger Zuwendungen im Schenkungsteuerrecht, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 473–488, S. 476; **Viskorf, Stephan/Löcherbach, Sebastian**: Schenkungsteuerbarkeit von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen zwischen Darlehens- und Wohnraumüberlassung, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 629–644, S. 639; **Konrad, Karlheinz**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 10, Rz. 110; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 10, Rz. 7.

[262] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 10, Rz. 69.

[263] Vgl. BFH-Urteil v. 06.03.1991, **II R 69/87**, BFHE 163, S. 394, Rz. 17; BFH-Urteil v. 04.05.2011, **II R 34/09**, BFHE 233, S. 184, Rz. 12.

[264] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 880; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 137.

einer wirtschaftlichen, also materiellen Bereicherung notwendig; eine rein formalrechtliche Bereicherung (z.B. in Form einer Anwartschaft) ist dabei nicht ausreichend.[265]

Als Verankerung des Bereicherungsprinzips sieht § 10 Abs. 5 ErbStG den Abzug der im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerbsvorgang stehenden Erblasserschulden, Erbanfallschulden und sonstigen Nachlassverbindlichkeiten vor.[266] Gem. § 1 Abs. 2 ErbStG gilt der Abzug von entreichernden Aufwendungen oder Gegenleistungen an den Schenker und damit das im Bereicherungsprinzip verwirklichte Nettoprinzip auch für Schenkungen.[267] Korrespondierend zum Ausschluss rein rechtlich vorliegender Vermögensmehrungen, dürfen jedoch auch nur jene Nachlassverbindlichkeiten in Abzug gebracht werden, die sowohl bereits in der Vermögenssphäre des Erblassers/Schenkers entstanden sind, als auch tatsächlich den Erwerber wirtschaftlich belasten.[268]

b) Stichtagsprinzip

Als eine an die Bereicherung des Erwerbers anknüpfende Steuer, belastet die Erbschaftsteuer ähnlich wie die Einkommensteuer die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen.[269] Im Gegensatz zur Einkommensteuer (§ 25 Abs. 1 EStG) entsteht die Erbschaftsteuer jedoch nicht periodisch. Stattdessen bedarf es der Festlegung eines Steuerentstehungszeitpunkts, der in Abhängigkeit des steuerbegründenden Moments steht.[270]

Da sich die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung in der Vermögensmehrung eines Steuerpflichtigen aufgrund eines einmaligen unentgeltlichen Vermögenstransfers begründet, muss die Steuer im Umkehrschluss mit Vollendung dieses Transferaktes, also im Zeitpunkt des Eintritts der Bereicherung entstehen. Der tatsächlichen Besteuerung zugänglich wird ein unentgeltlicher

---

[265] Vgl. BFH-Urteil v. 15.05.1964, **II 177/61 U**, BFHE 79, S. 481, Rz. 9 und 15; BFH-Urteil v. 06.03.1985, **II R 19/84**, BFHE 143, S. 291, Rz. 8; BFH-Urteil v. 22.09.2010, **II R 46/09**, BFH/NV 2011, S. 261, Rz. 8.

[266] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 125-127; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 10, Rz. 50; **Konrad, Karlheinz**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 10, Rz. 111.

[267] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 878 und 880.

[268] Vgl. BFH-Urteil v. 14.11.2007, **II R 3/06**, BFH/NV 2008, S. 574–575, Rz. 12; BFH-Urteil v. 26.07.2017, **II R 33/15**, BFHE 259, S. 119, Rz. 11; BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 15/11**, BFHE 238, S. 233, Rz. 17; BFH-Urteil v. 02.03.2011, **II R 5/09**, BFH/NV 2011, S. 1147, Rz. 83 ff; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 124.

[269] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 2.

[270] Vgl. **Götz, Hellmut**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 19, Rz. 28; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 232; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 50; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 9, Rz. 9.

Vorgang jedoch erst, wenn das (potentielle) Bereicherungsobjekt einer objektiven Bewertung unterzogen wird.[271] Um ein geschlossenes und somit folgerichtiges System der Erbschaftsbesteuerung im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zu gewährleisten, muss daher der Bewertungsstichtag mit dem Steuerentstehungszeitpunkt zwingend übereinstimmen.[272]

Einige Stimmen in der Literatur lehnen eine Stilisierung der gesetzlichen Definition jenes Anknüpfungspunktes zu einem tragenden Prinzip deutlich ab.[273] Der Großteil der Literatur hingegen spricht im Hinblick auf die eben gezeigten Schlussfolgerungen und in Anlehnung an die Formulierung in § 11 ErbStG von dem neben dem Bereicherungsprinzip stehenden die Erbschaftsteuer fundamental prägenden sog. Stichtagsprinzip.[274]

Umgesetzt wird jenes Stichtagsprinzip einfachgesetzlich in § 9 Abs. 1 ErbStG, wonach die Steuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, bei Schenkungen mit der Ausführung der Zuwendung und bei Zweckzuwendungen mit dem Eintritt der Verpflichtung des Beschwerten entsteht.[275] Als Stichtag definiert das Gesetz also den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs. Das ist insoweit nachvollziehbar, als in diesem Zeitpunkt formalrechtlich die Verfügungsmacht über das transferierte Vermögen wechselt, der Steuerpflichtige also unzweifelhaft einen Zuwachs seines Vermögens erfährt. Ob der Erbe zu diesem Zeitpunkt jedoch bereits tatsächlich über das hinzugewonnene Vermögen in dem Sinne verfügen kann, dass er es bspw. veräußern oder zur Einkommenserzielung nutzen und vor allem zur Entrichtung etwaiger Erbschaftsteuern heranziehen kann, hängt vor allem von der Art der Bereicherung ab. Da es tatbestandlich bei Schenkungen auf die tatsächliche Ausführung ankommt, bewirkt der zivilrechtliche Eigentumsübergang in aller Regel eine unmittelbar eintretende materielle Bereicherung.[276] Demgegenüber kann der Erwerber bei Erbfällen im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensübergangs (=Tod des Erblassers) wohl nahezu niemals auch schon tatsächlich

---

[271] Siehe Kapitel B.II.2.
[272] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 650.
[273] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 9, Rn. 4; **Fischer, Michael**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 9, Rz. 8.
[274] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 50 und 133; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 5651; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 10, Rz. 70.1; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 9, Rz. 12; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2021): § 9, Rz. 9; **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 179; **Drüen, Klaus-Dieter**: Grund- und Einzelfragen freigebiger Zuwendungen im Schenkungsteuerrecht, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 473–488, S. 477; **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 9, Rz. 3.
[275] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 9, Rn. 1.
[276] Vgl. **Fischer, Michael**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 9, Rz. 11.

unmittelbar über das Vermögen verfügen[277], was wiederum bedeutet, dass die materialrechtliche Bereicherung immer erst nachgelagert zum zivilrechtlichen Eigentumsübergang eintritt.[278]

Es bleibt also festzuhalten, dass der auf der vorherigen Seite bewusst eher konturenlos formulierte Zeitpunkt der „Vollendung des Transferaktes" als der folgerichtig legal zu definierende Steuerentstehungszeitpunkt zumindest bei Erwerben von Todes wegen eigentlich einen zeitlichen Korridor meint: Startpunkt dieses Zeitfensters bildet der zivilrechtliche Erbanfall, Schlusspunkt die materialrechtliche Bereicherung.[279]

Das Bereicherungsprinzip als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips fordert die Besteuerung unentgeltlicher Vermögenserwerbe, sofern diese eine materielle Bereicherung des Steuersubjekts bewirken. Es stellt also auf die faktische Erhöhung des disponiblen gespeicherten Einkommens ab.[280] Disponibel kann jedoch selbstredend nur das Einkommen sein, über das ein Steuerpflichtiger auch die tatsächliche Verfügungsherrschaft ausüben kann. Die aktuelle Ausgestaltung des Stichtagsprinzips mit der Anknüpfung des steuerauslösenden Moments an den formal- bzw. zivilrechtlichen Eigentumsübergang führt also bei Erwerben von Todes wegen zu einer Durchbrechung des Bereicherungsprinzips und widerspricht demnach auf den Einzelfall heruntergebrochen dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Isoliert auf den Steuerentstehungszeitpunkt betrachtet, wäre dieser Fakt nahezu belanglos, da es höchstens zu einer Verschiebung der Steuerfestsetzung führen würde. Aufgrund der zwingenden Identität von Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 ErbStG) und Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) kommt es allerdings zu einem in der Besteuerungspraxis nicht unbeachtlichen Problem. Die derzeitige Ausgestaltung des Stichtagsprinzips führt nämlich dazu, dass die in der Zeit zwischen formalrechtlichem Erbanfall und materialrechtlicher Bereicherung möglicherweise eintretenden Wertveränderungen des erworbenen Vermögens nicht mehr in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Fällt die Wertveränderung zuungunsten des Steuerpflichtigen aus, kommt es zu Härten in der Besteuerung; der Steuerpflichtige zahlt Erbschaftsteuer auf

[277] Das Erlangen der tatsächlichen, also materiellen Verfügungsmacht hängt von vielen Faktoren ab, bspw. davon, wann der Erbe von seiner Erbschaft erfährt, vom Ausstellungsdatum des Erbscheins und vielen weiteren Einzelheiten.
[278] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 9, Rz. 5; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 11, Rz. 20; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 11, Rz. 6.
[279] So auch: **Wachter, Thomas**: Entstehung der Schenkungsteuer, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 373–396, S. 375.
[280] Siehe vorheriges Kapitel.

eine Bereicherung, die er materiell niemals erfahren hat.[281] Der Vollständigkeit wegen muss aber erwähnt sein, dass genauso auch eine Wertsteigerung eintreten kann, die dann ebenfalls keine steuererhöhende Wirkung hat.[282] Unabhängig davon, in welche Richtung eine Wertveränderung auftritt, führt deren Nichtberücksichtigung jedoch fraglos zu einer für den Steuerpflichtigen materiell spürbaren Konsequenz der oben beschriebenen Durchbrechung des Bereicherungsprinzips.

Nicht zu Unrecht spricht man in der Literatur daher von einem „Spannungsverhältnis" zwischen Stichtags- und Bereicherungsprinzip.[283] Noch präziser müsste es aber m.E. heißen, dass der aktuell durch das Stichtagsprinzip legal definierte Stichtag zu einer Beeinträchtigung des Bereicherungsprinzips führt.

Teile der Literatur fordern daher eine Änderung bzw. Aufweichung der gesetzlichen Normierung des Stichtagsprinzips in §§ 9 und 11 ErbStG.[284] Diese Forderung wäre jedenfalls mit dem Wesen der Erbschaftsteuer nicht unvereinbar. Denn die Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer stellt zwar auf einen einmaligen Vermögenszuwachs ab, wodurch statt einer zeitraumbezogenen unzweifelhaft eine zeitpunktbezogene Wertermittlung vorgenommen werden muss.[285] Die Festlegung des exakten Stichtags der Steuerentstehung und damit der Wertermittlung steht jedoch zumindest teilweise zur Disposition des Gesetzgebers. Für Erwerbe von Todes wegen stellt das Gesetz auf den erstmöglichen Zeitpunkt, nämlich den Tod des Erblassers ab; also den Tag des Wechsels der zivilrechtlichen Verfügungsmacht. Bei Schenkungen unter Lebenden hingegen ist die tatsächliche Ausführung der freigebigen Zuwendung maßgebend für die Steuerentstehung; damit also der materielle Übergang der Verfügungsmacht.[286] Nach diesem Vorbild könnte der Stichtag auch bei Erwerben von Todes wegen auf den Tag des Übergangs der

[281] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2021): § 9, Rz. 9; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 894; **Seer, Roman**: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR (2009), S. 225–237, S. 228; **Curdt, Thomas**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2020): § 11, Rz. 5; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 9, Rz. 15.
[282] Dieser Fakt wird von der steuerberaternahen Kommentierung zu Unrecht gerne ausgelassen.
[283] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 232-233; **Curdt, Thomas**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2020): § 11, Rz. 8; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 11, Rz. 22; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 11, Rz. 5; a.A.: **Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 11, Rz. 15.
[284] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 894; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 233; **Wachter, Thomas**: Entstehung der Schenkungsteuer, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 373–396, S. 375, 377.
[285] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 232.
[286] Auch wenn dieser mit dem Zeitpunkt des zivilrechtlichen Eigentumswechsels i.d.R. übereinstimmt.

tatsächlichen Verfügungsmacht fallen[287], also bspw. bei Aktienvermögen auf den Tag, an dem der Erwerber die Zugangsdaten des Depots erhält oder bei Grundbesitz auf den Tag, an dem der Eigentümerwechsel im Grundbuch eingetragen wird. Diese deutlich flexiblere gesetzliche Regelung würde das Ziel einer noch genaueren Erfassung gesteigerter individueller Leistungsfähigkeit verfolgen und damit das Bereicherungsprinzip sachgerechter umsetzen, was wiederum zu einer höheren Einzelfallgerechtigkeit führen würde.

Bei dieser vorgenannten Überlegung dürfen allerdings zwei wesentliche Aspekte nicht außer Acht gelassen werden. Zum einen muss ein Gesetz in einem Massenfallrecht, wie es das Steuerrecht ist, umsetzbar bleiben. Technisch muss das Gesetz also derart ausgestaltet sein, dass es sowohl vom Steuerpflichtigen als auch von der Finanzverwaltung möglichst einheitlich angewendet werden kann.[288] Zu diesem Zweck steht dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zur Verfügung, im Zweifel auch Typisierungen vorzunehmen bzw. kleinere Einschnitte in die Einzelfallgerechtigkeit hinzunehmen. Zum anderen darf der Steuerentstehungszeitpunkt keinesfalls insofern zur Disposition des Vermögensempfängers stehen, als dieser nach Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums durch einseitige Einflussnahme (z.B. Verlegung von Notarterminen o.ä.) zu seinen Gunsten den Eintritt der materiellen Bereicherung verzögern kann.

Eine Anknüpfung des Steuerentstehungszeitpunkts bei Erwerben von Todes wegen an die Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht, also an die materielle Bereicherung, hätte mithin zwei gravierende Schwächen: zum einen wäre der Verwaltungsaufwand zur Feststellung jenes Zeitpunkts einzelfallbezogen, damit äußerst umständlich und vor allem streitanfällig. Zum anderen böte die Regelung einen erheblichen Gestaltungsspielraum für den Steuerpflichtigen. Beide Folgen würden die Gleichmäßigkeit der Besteuerung einschränken.

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass der Gesetzgeber mit der derzeitigen Ausgestaltung des Stichtagsprinzips über die Bindung der Steuerentstehung an den zivilrechtlichen Übergang des Eigentums eine rechtssichere, rechtsklare und gerichtlich einfach zu überprüfende Anwendung der Erbschaftsbesteuerung garantiert, was im Endeffekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient.[289] Auch wenn eine flexiblere Ausgestaltung des Steuerentstehungszeitpunkts zu

[287] Vgl. **Wachter, Thomas**: Entstehung der Schenkungsteuer, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 373–396, S. 375.
[288] Siehe Kapitel A.III.2. zu den Geboten rechtssicherer Bestimmtheit und Normenklarheit.
[289] Vgl. **Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 11, Rz. 3; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 11, Rz. 7.

einer möglichweise höheren Einzelfallgerechtigkeit führen könnte, weicht die hier vertretene Meinung nicht von der herrschenden Literaturmeinung ab, wonach die aktuelle Ausgestaltung des Stichtagsprinzips zwar eine gewisse Einschränkung des Bereicherungsprinzips darstellt[290], dies jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.[291]

Mit dem Stichtagsprinzip verwirklicht der Gesetzgeber die für das Wesen der Erbanfallsteuer notwendige strikte Trennung der Vermögenssphäre des Erblassers/Schenkers und der des Erben/Beschenkten.[292] Da der Wertermittlungsprozess zwangsläufig eine „Momentaufnahme"[293] darstellt, sind zu Recht jegliche wertverändernden Ereignisse, die nach dem Stichtag gem. §§ 9 i.V.m 11 ErbStG, aber vor Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht eintreten, keinesfalls in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.[294] Aufgrund des eindeutigen Wortlauts in § 9 ErbStG scheidet auch nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine offene Auslegung des Stichtagsprinzips aus.[295] Ebenso kommt abgesehen von absoluten Ausnahmefällen ein (Teil-)Erlass der Steuerschuld aufgrund von sachlichen oder persönlichen Unbilligkeiten (§§ 163, 227 AO)[296] nicht in Betracht.[297] Zur Gewährung eines in sich folgerichtigen Besteuerungskonzepts gilt der Stichtag nicht nur für die Steuerentstehung und Wertermittlung, sondern

[290] So auch: BFH-Beschluss v. 19.02.2009, **II B 132/08**, BFH/NV 2009, S. 966, Rz. 14.
[291] Vgl. **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 11, Rz. 7; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 172; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 233.
[292] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 171; **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 179.
[293] BFH-Urteil v. 13.05.1998, **II R 98/97**, BFH/NV 1998, S. 397, Rz. 11; BFH-Urteil v. 18.10.2000, **II R 46/98**, BFH/NV 2001, S. 420, Rz. 12.
[294] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 232; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 11, Rz. 2; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 172; **Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 11, Rz. 3; **Ramb, Jörg**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 11, Rz. 2; **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 179; BFH-Beschluss v. 22.09.1999, **II B 130/97**, BFH/NV 2000, S. 320; BFH-Urteil v. 28.06.1995, **II R 89/92**, BFHE 178, S. 214, Rz. 14.
[295] Vgl. BFH-Urteil v. 28.10.2015, **II R 46/13**, BFHE 252, S. 448; BFH-Urteil v. 11.09.1996, **II R 15/93**, BFHE 181, S. 96; BFH-Urteil v. 05.06.1991, **II R 80/88**, BFHE 164, S. 461; BFH-Urteil v. 27.11.1991, **II R 12/89**, BFHE 166, S. 387; BFH-Urteil v. 22.10.2014, **II R 4/14**, BFHE 247, S. 170.
[296] Gefordert von: **Seer, Roman**: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR (2009), S. 225–237, S. 228; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2019): § 9, Rz. 10; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 11, Rz. 23.
[297] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 11, Rz. 234; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 172; **Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 11, Rz. 50; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 11, Rz. 16; BFH-Beschluss v. 30.08.2017, **II B 16/17**, BFH/NV 2017, S. 1611; BFH-Urteil v. 02.02.1977, **II R 150/71**, BFHE 121, S. 500, Rz. 16.

auch für die Beurteilung des persönlichen Verhältnisses zwischen Entreichertem und Bereichertem sowie für die Festlegung der notwendigen Voraussetzungen für die etwaige Inanspruchnahme einer persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiungsnorm.[298]

Als Fazit dieses Kapitels ist daher festzuhalten, dass entgegengesetzt der vielfach vertretenen Meinung der Literatur und des BFH grundsätzlich kein Widerspruch zwischen Bereicherungs- und Stichtagsprinzip besteht. Das Stichtagsprinzip „entspricht" nicht nur grundsätzlich „dem Wesen der Erbschaftsteuer".[299] Vielmehr ist die folgerichtige Umsetzung des Bereicherungsprinzips im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips ohne eine stichtagsbezogene Steuerentstehung bzw. Wertermittlung schlichtweg nicht möglich.[300] Lediglich die Festlegung des aktuellen Stichtags auf den zivilrechtlichen Übergang des Vermögens bedingt eine gewisse Einschränkung des Bereicherungsprinzips im Einzelfall, die allerdings aus den oben angeführten Gründen dem Zweck der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Massenfall dient.

c) Zivilrechtliche vs. wirtschaftliche Betrachtungsweise

Basierend auf der bereits erwähnten, nicht zu bestreitenden Tatsache, dass die Erbschaftsteuer formalrechtlich an „Vorgänge des Rechtsverkehrs"[301] anknüpft, schließt der BFH in ständiger Rechtsprechung, dass die Erbschaftsteuer den sog. Verkehrssteuern[302] zuzuordnen sei.[303] Hieraus wiederum folgert er, dass die im Ertragssteuerrecht stets zu bemühende wirtschaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuerrecht im Allgemeinen nicht zur Anwendung kommen dürfe.[304] Wegen des unmittelbaren (und erheblichen) Einflusses auf die Rechtsanwendung, wird im Rahmen dieses Kapitels Stellung zu der Einordnung des II. Senats genommen.

---

[298] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2019): § 9, Rz. 1.
[299] **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 172.
[300] Vgl. **Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 11, Rz. 15.
[301] **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 29.
[302] Als Verkehrssteuer wird bspw. die Grunderwerbssteuer bezeichnet, die den zivilrechtlichen Verkehrsakt der entgeltlichen Übertragung von Immobilienvermögen als steuerbegründenden Tatbestand definiert, obwohl in diesem Rechtsakt jedenfalls keine Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erkennbar sein kann, da dieser lediglich sein monetäres Vermögen in Immobilienvermögen umtauscht. Jene Verkehrssteuern finden m.E. in einer steuergerechten Steuerrechtsordnung keinerlei Rechtfertigung.
[303] Vgl. BFH-Urteil v. 22.09.1982, **II R 61/80**, BFHE 137, S. 188, Rz. 12; BFH-Urteil v. 09.12.2009, **II R 22/08**, BFHE 228, S. 165, Rz. 13; BFH-Urteil v. 25.01.2017, **II R 26/16**, BFHE 257, S. 341, Rz. 12; BFH-Urteil v. 09.12.2009, **II R 28/08**, BFHE 228, S. 169, Rz. 10; insoweit auch: **Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): Einführung, Rz. 45a; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2019): § 9, Rz. 10; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 9, Rz. 15.
[304] Vgl. BFH-Urteil v. 22.09.1982, **II R 61/80**, BFHE 137, S. 188, Rz. 12; BFH-Urteil v. 15.10.1997, **II R 68/95**, BFHE 183, S. 248, Rz. 15; BFH-Urteil v. 25.01.2001, **II R 39/98**, BFH/NV 2001, S. 908, Rz. 13; BFH-Urteil v. 29.11.2006, **II R 42/05**, BFHE 215, S. 529, Rz. 15; BFH-Urteil v. 10.11.1982, **II R 111/80**, BFHE 137, S. 116,

Wie bereits in Kapitel B.II.1.a) kritisch angemerkt, gibt es im ErbStG nicht etwa einen allumfassenden Steuertatbestand „unentgeltlichen Vermögenserwerb“ oder „Bereicherung“. Stattdessen definiert § 1 Abs. 1 ErbStG einen abschließenden Katalog steuerpflichtiger Vorgänge, die materiell gesehen allesamt eine unentgeltliche Übertragung der personellen Verfügungsmacht über verschiedenartige Vermögenspositionen zum Gegenstand haben.[305] Diese steuerpflichtigen Vorgänge basieren in ihrem Grundsatz jedoch nicht auf eigens durch das ErbStG definierten Tatbeständen, sondern auf bereits durch das Zivilrecht geregelten Rechtsvorgängen.[306] Formalrechtlich spiegelt sich dieser Fakt in dem Aufbau der erbschaftsteuerlichen Einzelnormen wider, die zu großen Teilen direkten Bezug auf die Bestimmungen des BGB nehmen.[307] Als Beispiel hierfür ist vor allem § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG mit unmittelbaren Verweisen auf das Erbrecht (§§ 1922, 2147, 2301, 2303 BGB) zu nennen. Aber auch an anderen Stellen des ErbStG gibt es direkte Verknüpfungen mit Einzelvorschriften des BGB (z.B. in §§ 4, 5, 7 Abs. 1 Nr. 4 und 5, 15 Abs. 3, 20 Abs. 3, 29 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG). Zumindest ist somit die Aussage des BFH zu bestätigen, nach der das ErbStG „bürgerlich-rechtlich geprägt“ ist.[308] Fraglich ist jedoch, was sich aus der zivilrechtlichen Prägung für die Einordnung des ErbStG im Gesamtsteuersystem und der danach auszurichtenden Rechtsanwendung ergibt.

Nicht von der Hand zu weisen ist die Erkenntnis, dass in den Fällen, in denen eine erbschaftsteuerliche Norm einen direkten Verweis auf zivil- bzw. erbrechtliche Vorschriften vornimmt bzw. „sich dessen Tatbestände zu eigen macht“[309], die zivilrechtlichen Rechtsanwendungsgrundsätze auch Einzug in die erbschaftsteuerliche Rechtsanwendung finden sollten oder sogar müssen.[310] M.E. könnte man an dieser Stelle von einem gewissen Pragmatismus der Gesetzgebung sprechen: Will der Gesetzgeber eine Steuer auf unentgeltliche Vermögenserwerbe erheben, macht es selbstredend Sinn, jene Steuer an die bereits zivilrechtlich geregelten Vorgänge der Erbschaft und Schenkung zu knüpfen, da gerade diese beiden Rechtsgebilde die materiell besteuerungswürdigen unentgeltlichen Vermögenstransfers regeln. Auf den Pragmatismus der

---

Rz. 21; zustimmend hierzu: **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 10, Rz. 15 und 51; **Kepper, Philipp/Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 12, Rz. 12.

[305] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 29.

[306] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): Einleitung, Rz. 13.

[307] Vgl. **Kepper, Philipp/Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 12, Rz. 12; **Loose, Matthias**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 3, Rz. 15.

[308] BFH-Urteil v. 26.11.1986, **II R 190/81**, BFHE 148, S. 324, Rz. 16; so auch die herrschende Meinung der Literatur: **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 29; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): Einführung, Rz. 34.

[309] **Loose, Matthias**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 3, Rz. 15.

[310] Vgl. **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 180, der feststellt: "Die Teleologie des Zivilrechts wird in die Teleologie des ErbStG integriert".

Gesetzgebung folgt der Pragmatismus der Rechtsanwendung: Entnimmt das ErbStG die Tatbestandsvoraussetzungen dem Zivilrecht, wäre es unnötig, in diesen Fällen eine eigene Rechtsanwendung zu statuieren, wenn doch auch auf die Rechtsanwendungsgrundsätze des Zivilrechts zurückgegriffen werden kann. Diese bezogen auf den Tatbestand des Erwerbs von Todes wegen (§ 3 ErbStG) sinnvolle „Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht“[311] sollte m.E. jedoch. keinesfalls für den gesamten Anwendungsbereich des ErbStG gelten.

Die innere Rechtfertigung der Erbschaftsteuer beruht auf der Besteuerung des unentgeltlichen Vermögenserwerbs eines Steuerpflichtigen bzw. der damit einhergehenden Steigerung seiner individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit.[312] Auch wenn formalrechtlich die Besteuerung an zivilrechtliche Vorgänge knüpft, handelt es sich bei all jenen unentgeltlichen Vermögenstransfers unzweifelhaft um wirtschaftliche Vorgänge. Diesbezüglich stellt auch das BVerfG fest, dass die Erbschaftsteuer eine Steuer ist, „die die Steuerpflicht an bestimmte wirtschaftliche Lebenssachverhalte knüpft“, der Gesetzgeber also „den wirtschaftlichen Vorgang des Substanzübergangs besteuern will“.[313] Aus dieser vollumfänglich beizupflichtenden Feststellung ergibt sich für die Rechtsanwendung m.E. folgendes:

In den überwiegenden Fällen steuerbarer Vorgänge findet mit dem zivilrechtlichen Wechsel der personellen Verfügungsmacht auch ein Wechsel der materiellen, also wirtschaftlichen Verfügungsmacht statt. Demnach bietet es sich in all diesen Fällen sinnvollerweise an, auf die zivilrechtlichen Rechtsanwendungsgrundsätze zurückzugreifen. In den Fällen, in denen mit dem zivilrechtlichen Vermögensübergang keine wirtschaftliche Bereicherung einhergeht oder umgekehrt, ein faktisch unentgeltlicher wirtschaftlicher Vermögenstransfer ohne zivilrechtliche Grundlage vorliegt, muss jedoch zur lückenlosen Umsetzung einer auf die Leistungsfähigkeitssteigerung ausgelegten Steuer aus Steuergerechtigkeitsgründen m.E. die zivilrechtliche Betrachtungsweise einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise weichen.[314]

Bestätigt wird diese Grundannahme durch den Besteuerungstatbestand der Schenkung unter Lebenden sowie der etlichen Ersatztatbestände des § 7 ErbStG: Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist eine Schenkung dann steuerbar, wenn es sich um eine „freigebige

---

[311] **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 180.
[312] Siehe Kapitel B.I.2. zur Erarbeitung der Rechtfertigungsgründe der Erbschaftsteuer.
[313] BVerfG-Beschluss v. 15.05.1984, **1 BvR 464/81, 1 BvR 427/82, 1 BvR 440/82, 1 BvR 605/81**, BVerfGE 67, S. 70–90, Rz. 58.
[314] Dagegen vertritt der BFH wohl nach wie vor den Standpunkt: "Es gibt keine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinn", siehe: BFH-Urteil v. 30.06.1960, **II 254/57 U**, BFHE 71, S. 266, Rz. 4.

Zuwendung unter Lebenden“ handelt, „soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.“ Das ErbStG definiert also in Abweichung vom Zivilrecht einen eigenen subjektiven Tatbestand. Wo § 516 BGB als Tatbestandsvoraussetzung sowohl aufseiten des Beschenkten einen Willen zur Freigebigkeit und damit Entreicherung als auch aufseiten des Schenkers einen subjektiven Bereicherungswillen fordert, genügt es für den schenkungssteuerlichen Tatbestand, dass alleine der Schenker seine Entreicherung kennt und akzeptiert.[315] Diese Erweiterung des zivilrechtlichen Tatbestands[316] ist folgerichtig im Sinne des Bereicherungsprinzips, da es wirtschaftlich betrachtet nicht darauf ankommen kann, ob der Erwerber des unentgeltlichen Vermögenstransfers seine faktisch eingetretene Leistungsfähigkeitssteigerung gewollt hat oder nicht.

Das zweite Beispiel betrifft ebenfalls § 7 ErbStG, hier explizit Abs. 7: Qua Gesetzesfiktion wird angeordnet, dass eine etwaig eintretende Werterhöhung eines Gesellschaftsanteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft aufgrund des Ausscheidens eines anderen Gesellschafters ohne angemessene Abfindungszahlung ebenso „als Schenkung gilt“ und somit der Besteuerung unterworfen wird. Vor dem Hintergrund der materiellen Belastungsentscheidung des ErbStG ist dies eine folgerichtige Gesetzesergänzung zur Erfassung jeglicher Arten von Bereicherungen. Ein zivilrechtlicher Vorgang liegt dem Besteuerungstatbestand jedoch nicht zugrunde.[317] Diese Norm stellt daher den Innbegriff einer Schenkung im wirtschaftlichen Sinn dar.

Auch der BFH hat bspw. zu Recht entschieden, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens eine freigebige Zuwendung und damit ein steuerbegründender Tatbestand i.S.d. § 7 Abs. 1 ErbStG darstellt, auch wenn durch die zinslose Gebrauchsüberlassung einer Sache i.d.R. keine das Vermögen des Schenkers mindernde Zuwendung i.S.d. § 516 Abs. 1 BGB vorliegt. Im Kontrast zu der o.g. strikten Ablehnung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, stellt der BFH in diesem Urteil also allgemein fest, dass „der Begriff der freigebigen Zuwendung weiter ist als derjenige einer Schenkung im zivilrechtlichen Sinn“.[318]

Vor dem Hintergrund der genannten Beispiele heißt es in der Literatur, dass sich die Schenkungsteuer „weit weniger am Zivilrecht orientiert als die Erbschaftsteuer.“[319] Vergleicht man

[315] Vgl. **Schuck, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 7, Rz. 2.
[316] Vgl. **Drüen, Klaus-Dieter**: Grund- und Einzelfragen freigebiger Zuwendungen im Schenkungsteuerrecht, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 473–488, S. 474-475.
[317] Vgl. **Hennrichs, Joachim**: Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter - Steuerrecht vs. Handelsrecht, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), 163-174, S. 164.
[318] BFH-Urteil v. 27.10.2010, **II R 37/09**, BFHE 231, S. 223, Rz. 20.
[319] Vgl. **Wachter, Thomas**: Entstehung der Schenkungsteuer, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 373–396, S. 395.

die Einzelnormen § 3 und § 7 ErbStG ist dies wohl tatsächlich der Fall. Dennoch darf diese unterschiedliche formalrechtliche Ausgestaltung der Einzelnormen keinesfalls Auswirkungen auf die Gesetzesanwendung in diesem Sinne haben, dass bei der Würdigung von erbschaftsteuerlichen Vorgängen einzig eine zivilrechtliche Betrachtungsweise vorzunehmen ist und demgegenüber bei schenkungssteuerlichen Tatbeständen stets auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies würde nämlich in einem deutlichen Widerspruch zu dem in Kapitel B.II.1.a) konstatierten Grundsatz stehen, dass es sich bei der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer um ein und dieselbe Steuerart handelt. Eine Ungleichbehandlung von erbschaftsteuerlichen und schenkungssteuerlichen Sachverhalten würde gegen den Sinn und Zweck von § 1 Abs. 2 ErbStG sprechen, daher also den Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 GG und die damit einhergehende Steuergerechtigkeit im Binnenbereich des ErbStG mindestens berühren.

Das Bereicherungsprinzip hat, wie bereits in Kapitel B.II.1.a) festgehalten, zwei wesentliche Komponenten: Zum einen müssen alle potentiell bereichernden unentgeltlichen Vermögenstransfers als steuerbare Tatbestände erfasst werden. Zum anderen muss der Abzug entreichernder Aufwendungen möglich sein, die die steuerbaren Vermögenserwerbe mindern, sodass ausschließlich die tatsächlich vorhandene materielle Bereicherung der Besteuerung unterworfen wird. Muss also bei der Festlegung steuerbarer Vorgänge, wie in dieser Arbeit vertreten, die wirtschaftliche Betrachtungsweise Einzug in das gesamte ErbStG finden, ist diese spiegelbildlich auch für die Würdigung potentiell entreichernder Faktoren nach § 10 Abs. 5 ErbStG anzuwenden. Im Sinne dieser Systematik hat auch der BFH bereits mehrfach entschieden, dass der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten stets unter dem Vorbehalt steht, dass eine zivilrechtlich am Stichtag vorliegende Verpflichtung des Erblassers/Schenkers auch zu einer materiellen, d.h. wirtschaftlichen Belastung des Erwerbers führen muss.[320] Zu dem umgekehrten Fall, also dem Abzug einer wirtschaftlich vorhandenen Belastung, die nicht auf einer zivilrechtlichen Verpflichtung beruht (Stichwort: latente Einkommensteuerschuld bei der Übergabe von Betriebsvermögen), wird auf Kapitel B.III. verwiesen.

Trotz der zuvor erörterten Fakten, lässt die Rechtsprechung des II. Senats in Bezug auf die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise m.E. weiterhin an Stringenz vermissen.

[320] Vgl. BFH-Urteil v. 27.06.2007, **II R 39/05**, BFHE 217, S. 248, Rz. 13; BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 15/11**, BFHE 238, S. 233; BFH-Urteil v. 02.03.2011, **II R 5/09**, BFH/NV 2011, S. 1147.

Größtenteils wird ausschließlich auf die zivilrechtlichen Gegebenheiten abgestellt und ökonomische Aspekte der Sachverhalte außer Acht gelassen.[321] Teilweise wird aber auch vertreten, dass in Ausnahmefällen die Erbschaftsteuer eigenständige Regelungen trifft und daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht gänzlich ausgeschlossen ist.[322] Bezogen auf die unumgängliche Verknüpfung des ErbStG mit dem BewG[323] hat der BFH sogar wortwörtlich festgestellt, dass die „Bewertung gem. § 12 Abs. 5 S. 2 ErbStG a.F. [...] nach ertragsteuerlichen Grundsätzen" erfolgt.[324] Dann wiederum wird aber z.B. entschieden, dass der „Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit nach § 138 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 BewG keine Bindungswirkung für den Erbschaftsteuer-Folgebescheid" zukommt.[325] Das BVerfG hingegen hat immer wieder betont, dass keine strikte Abhängigkeit des Erbschaftsteuerrechts vom Zivilrechts existiert, auch wenn eine abweichende Beurteilung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dennoch immer eines triftigen Grundes bedürfe.[326]

Als Ergebnis dieses Kapitels ist festzuhalten: Betrachtet man nur Erwerbe von Todes wegen, ist der steuerbare Tatbestand nahezu lückenlos an die zivilrechtlichen Regelungen des Erbrechts (§§ 1922 ff BGB) anknüpft. Bei den Schenkungen unter Lebenden hingegen trifft das ErbStG bereits eigene Regelungen in Form von Schenkungen im wirtschaftlichen Sinn. Spätestens bei der Betrachtung der Bewertungsregeln (§ 12 ErbStG i.V.m. dem BewG) oder der Voraussetzungen für etwaige Steuerbefreiungen (hier vor allem §§ 13a-13c, 28a ErbStG), wird dann die „Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht"[327] durch zahlreiche Verweise auf das Ertragsteuerrecht immer weiter aufgeweicht. Diese Feststellung ist jedoch keinesfalls negativ belastet, sondern zeigt nur, dass eine Anknüpfung der Auslegungs- und Anwendungsgrundsätze einer Steuer an die formalrechtliche Ausgestaltung des Gesetzes überhaupt nicht zweckdienlich ist. Auch wenn die Besteuerung technisch gesehen (i.d.R.) an einen Vermögensübergang als Akt des Rechtsverkehrs anknüpft, handelt es sich bei der Erbschaftsteuer m.E.

---

[321] Vgl. BFH-Urteil v. 30.06.1960, **II 254/57 U**, BFHE 71, S. 266; BFH-Urteil v. 29.11.2006, **II R 42/05**, BFHE 215, S. 529; BFH-Urteil v. 22.09.1982, **II R 61/80**, BFHE 137, S. 188; BFH-Urteil v. 27.06.2007, **II R 39/05**, BFHE 217, S. 248.

[322] Vgl. BFH-Urteil v. 08.12.1993, **II R 61/89**, BFH/NV 1994, S. 373; BFH-Urteil v. 15.10.1997, **II R 68/95**, BFHE 183, S. 248; BFH-Urteil v. 04.05.2011, **II R 34/09**, BFHE 233, S. 184; BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 38/10**, BFHE 238, S. 216.

[323] Siehe hierzu Kapitel B.II.2.

[324] BFH-Urteil v. 01.09.2011, **II R 67/09**, BFHE 239, S. 137, Rz. 36.

[325] BFH-Urteil v. 13.08.2008, **II R 7/07**, BFHE 222, S. 71, s. Orientierungssatz.

[326] Vgl. BVerfG-Kammerbeschluss v. 27.12.1991, **2 BvR 72/90**, BStBl II 1992, S. 212; BVerfG-Urteil v. 24.01.1962, **1 BvR 845/58**, BVerfGE 113, S. 331–355; BVerfG-Beschluss v. 25.07.1968, **1 BvR 58/67**, BVerfGE 24, S. 112–119.

[327] **Crezelius, Georg**: Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht (1979), Diss. Herne, S. 37.

nicht um eine Verkehrssteuer. Nach den in den Kapiteln B.I.2., B.II.1.a) und B.II.1.b) erarbeiteten Grundsätzen ist die als Erbanfallsteuer ausgestaltete deutsche Erbschaftsteuer stattdessen „Bereicherungssteuer“[328] und damit als Leistungsfähigkeitssteuer einzuordnen.[329] Dementsprechend führt die ausschließliche Anwendung einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise unter Missachtung der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten m.E. regelmäßig zu einer Durchbrechung des der Erbschaftsteuer zugrundeliegenden Bereicherungsprinzips und damit zu einer Beeinträchtigung einer steuergerechten Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

2. Bewertungsansatz: der gemeine Wert

Die innere Rechtfertigung der Erbschaftsteuer beruht wie bei der Einkommensteuer auf der steuerlichen Belastung der Steigerung individueller finanzieller Leistungsfähigkeit eines Steuersubjekts. Im Kontrast zu den durch die Einkommensteuer zu besteuernden entgeltlichen Leistungsfähigkeitssteigerungen, entsteht die im Sinne des ErbStG steuerbare Leistungsfähigkeit jedoch nicht durch Wertschöpfung, sondern allein durch den gegenleistungslosen Erwerb von Vermögenspositionen eines anderen Steuerpflichtigen per Erbschaft oder Schenkung. Die steuersystematisch folgerichtige Bemessungsgrundlage ist somit die durch den Substanzerwerb des Vermögens (abzgl. Erbfallverbindlichkeiten) eingetretene subjektive Bereicherung. Steuerobjekt der Erbschaftsteuer ist also das transferierte Vermögen, auch wenn dieses Vermögen durch den Wechsel der Inhaberposition selbst keine Wertsteigerung erfährt. Der Gesetzgeber mutet dem Steuerpflichtigen dementsprechend zu, die Steuer, falls kein sonstiges eigenes gespeichertes Einkommen vorliegt, aus der erworbenen Substanz selbst zu entrichten.[330] Bei isolierter Betrachtung des Steuerobjekts, wohnt der Erbschaftsteuer also der Charakter einer Substanzsteuer[331], noch präziser einer „Vermögenssubstanztransfersteuer“[332] inne.[333]

---

[328] BFH-Urteil v. 09.08.1983, **VIII R 35/80**, BFHE 139, S. 253, 2. Orientierungssatz, der zutreffend feststellt: "Die Schenkungssteuer ist eine Bereicherungssteuer und keine Verkehrsteuer".

[329] So auch: **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 876, 910; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 135; a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2019): § 9, Rz. 10; **Fumi, Horst-Dieter**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 9, Rz. 15.

[330] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 887; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 197.

[331] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 10.02.1976, **1 BvL 8/73**, BVerfGE 41, S. 269–291, Rz. 28, auch wenn der damalige Beschluss noch zugunsten der Einheitswertbewertung ausging.

[332] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 887.

[333] Vgl. **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 196–197, der diesbezüglich zutreffend feststellt, dass dieser Substanzsteuereffekt nicht etwas "planwidrig ungewollt, sondern plangemäß intendiert" ist. Diesbezüglich wird auf den in Kapitel

Zur Erhebung einer Steuer in Geld(-einheiten), ist es unumgänglich, dass auch die Bemessungsgrundlage der Steuer in Geldeinheiten besteht. Im Gegensatz zur Einkommensteuer oder Umsatzsteuer ist jedoch nicht nur Geldvermögen Teil der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, sondern auch der Erwerb von anderen Arten von Vermögensgegenständen. Daneben bedingt die Unentgeltlichkeit der steuerbaren Vorgänge, dass sich der Wert des erworbenen Vermögens nicht unmittelbar aus dem Transfervorgang selbst ergibt. Der tatsächlichen Besteuerung zugänglich wird die in Form des Vermögenszuwachses als Steuerobjekt manifestierte subjektive Bereicherung dementsprechend erst, wenn das unentgeltlich transferierte Vermögen einer Bewertung unterzogen wird.[334]

Wenn die innere Rechtfertigung der Besteuerung auf der Leistungsfähigkeitssteigerung eines Steuerpflichtigen durch den unentgeltlichen Erwerb einer Vermögenssubstanz besteht, diese als Steuerobjekt also Bemessungsgrundlage der faktischen Substanzsteuer ist, muss im Umkehrschluss der Wert genau jener Vermögenssubstanz bestimmt werden.[335] Als objektiv bestimmbarer ökonomischer Wertansatz der Vermögenssubstanz kommt dabei einzig und allein der bei einer (im Zweifel zur Steuerzahlung notwendigen, ansonsten fiktiven) Veräußerung des erworbenen Vermögens am allgemeinen Markt bzw. im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Vermögensgegenstands realisierbare Preis in Betracht, mithin der sog. Verkehrswert.[336] Folgerichtig im Sinne des Gleichheitssatzes ist dieser Wertansatz zum Verkehrswert natürlich nur dann, wenn er auch für jegliche übertragenen Vermögensarten gilt.[337] Dies

---

B.I.3. besprochenen Vermögensumverteilungszweck der ErbSt verwiesen, der regelmäßig als Zusatzrechtfertigung neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip angeführt wird.

[334] Vgl. **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 12, Rz. 1; **Kappenberg, Christoph**: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht (2012), Diss. Wiesbaden, S. 130; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 879; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 54.

[335] So auch: **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 100.

[336] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 887; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 56; **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 196; **Kube, Hanno**: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372, S. 367; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 12, Rz. 3; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 35, 101-102; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 73-74; **Seer, Roman**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 347–366, S. 350; a.A.: **Bareis, Peter**: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20, der zusammenfassend auf S. 20 fordert, dass der Gesetzgeber als eine wesentliche Vereinfachung des ErbStG auf den Wertansatz zum gemeinen Wert verzichten und zur Buchwertanknüpfung zurückkehren sollte.

[337] Etliche Jahre vor dem Beschluss des BVerfG so schon: **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 910.

ist jedoch nur dann garantiert, so schon 1995 das BVerfG, wenn im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Bewertung „für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Vermögensgegenstände Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden“.[338]

Entsprechend der Übereinstimmung des ökonomischen Inhalts des Verkehrswerts mit der Legaldefinition des § 9 Abs. 2 BewG[339] ergibt sich, dass der sog. **gemeine Wert** zwingende Zielgröße der erbschaftsteuerlichen Bewertung sein muss.[340]

Der gemeine Wert entspricht in der Theorie zwar folglich exakt dem eben angeführten sog. „Grundsatz der realitätsgerechten Wertrelation“ als Konkretisierung des Gleichheitssatzes für Fragen der steuerlichen Bewertung, denn hierbei richtet sich der Wertansatz ja gerade nach dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Marktpreis.[341] In der Besteuerungsrealität birgt die Ausrichtung des Bewertungsmaßstabs am gemeinen Wert jedoch zwei große Schwächen.[342] Da die Erbschaftsteuer subjektiv betrachtet eine Steuer auf den unentgeltlichen Erwerb ist, müsste die Wertbestimmung im Unterschied zu der nach § 9 Abs. 2 BewG definierten allgemeinen Preisbestimmung nicht aus der Sicht eines fiktiven Veräußerers, sondern aus der eines fiktiven Erwerbers erfolgen.[343] Zu vernachlässigen ist dieser Fakt lediglich dann, wenn der Markt für die Vergleichswerte vollkommen ist, also Erwerbs- und Veräußerungspreis identisch sind. Dieser Zustand findet sich jedoch wohl nur in der makroökonomischen Theorie wieder, kaum aber auf irgendeinem realen Markt.[344] Zum anderen ist der Wertfindungsprozess in seiner

---

[338] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 21.

[339] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 54; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 653-654; **Gottschalk, Paul Richard/Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 12, Rz. 56; BFH-Urteil v. 02.02.1979, **III R 173/86**, BFHE 159, S. 505; **Kappenberg, Christoph**: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht (2012), Diss. Wiesbaden, S. 131; **Grolig, Christine**: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer (2013), Diss. Berlin, S. 100; **Hennrichs, Joachim**: Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter - Steuerrecht vs. Handelsrecht, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), 163-174, S. 164-165.

[340] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Leitsatz 2.a).

[341] Vgl. **Seer, Roman**: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226, S. 196.

[342] So heißt es teilweise sogar, dass die Vornahme einer "tatsächlich zutreffenden Vermögensbewertung" unmöglich sei: **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 84; **Lang, Joachim**: Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW (2008), S. 189–205, S. 193 ff.

[343] Vgl. **Seer, Roman**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 347–366, S. 350.

[344] Siehe zu diesem Kritikpunkt sehr ausführlich: **Raupach, Arndt**: Begriffsverwirrung bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung, in: Festschrift für Joachim Lang (2010), S. 848 ff; a.A.: **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 12, Rz. 19, die davon ausgehen, dass der Verkaufspreis und nicht der Erwerbspreis maßgeblich sein sollte.

objektiven Qualität abhängig von einer einzigen nicht zu beeinflussenden Variable: der Anzahl an vergleichbaren Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftseinheiten am allgemeinen Markt.[345] Bezogen auf den letzten Punkt muss wohl konstatiert werden, je einzigartiger die zu bewertende Vermögenssubstanz, desto schwieriger wird es sein, tatsächlich einen vergleichbaren (und bereits bewerteten!) Sachverhalt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr[346] zu finden. Dementsprechend kann der Anspruch der erbschaftsteuerlichen Bewertung keinesfalls sein, den einen richtigen gemeinen Wert zu finden.[347] Stattdessen muss in der Besteuerungspraxis in einem Abwägungsprozess ein „Wertkorridor"[348] gefunden werden, der wenigstens den Anspruch auf „relative Vertretbarkeit"[349] erfüllt. Dieses Ergebnis hat auch das BVerfG als mit Art. 3 Abs. 1 GG hinnehmbar erachtet.[350]

Als Reaktion auf das BVerfG-Urteil aus 2006[351] hat der Gesetzgeber die gleichheitsrechtlichen Vorgaben im Rahmen des ErbStRG 2008[352] dahingehend umgesetzt, dass seither per Verweis auf § 9 BewG der gemeine Wert als zentrale Zielgröße der Bewertung angesetzt wird (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Für jegliche Vermögenssubstanzen, für die es in der Regel keinen per Marktvergleich und schnell bzw. einfach zu ermittelnden gemeinen Wert gibt, wird dann aber in den Absätzen 2 bis 7 über weitere Verweise auf die ausführlichen Vorschriften des BewG jeweils ein eigenes Bewertungsverfahren vorgeschrieben.[353]

Entscheidend ist, dass bei der Bewertung, sofern keine einzelnen Vermögensgegenstände isoliert übertragen werden, immer auf die sog. wirtschaftliche Einheit als kleinster Bewertungsgegenstand abgestellt werden muss (§ 2 Abs. 1 S. 1 BewG).[354] Da jede wirtschaftliche Einheit

---

[345] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 53.
[346] „Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel am freien Markt, an dem sich die Preise nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden"; siehe u.a.: BFH-Urteil v. 28.11.1980, **III R 86/78**, BFHE 132, S. 482.
[347] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 58; **Ramb, Jörg**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 12, Rz. 63.
[348] **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 12, Rz. 2; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 12, Rz. 1; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 21, Rz. 3, der stattdessen von "Bandbreiten" spricht; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 654, die von einer vertretbaren "Streubreite von plus/minus 20% der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt" ausgehen und deshalb den Begriff "Marktniveau" verwenden.
[349] **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 53.
[350] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 200: "es muss lediglich gewährleistet sein, dass alle VGG in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden".
[351] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70.
[352] Vgl. Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082.
[353] Siehe für einen Überblick der einzelnen Verfahren u.a.: **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 59-80.
[354] Vgl. **Ramb, Jörg**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 12, Rz. 42.

gem. § 2 Abs. 1 S. 3 BewG nach „den Anschauungen des Verkehrs“ zu identifizieren ist, kann hier nur eine Betrachtungsweise im wirtschaftlichen Sinne einschlägig sein.[355]

Gleichheitsgerecht kann eine Bewertung, auf der ein (wenn auch der Höhe nach gestaffelter) einheitlicher Steuertarif aufbaut, nur dann sein, wenn die Bemessungsgrundlage der zu bewertenden Vermögensgegenständen in ihrer Relation zueinander realitätsgerechte Werte abbilden.[356] Dieser Anforderung genügt der gemeine Wert und damit der mit ErbStRG 2008 geänderte Bewertungsmaßstab gem. § 12 ErbStG.[357] Und auch wenn dabei die „Rechtssicherheit und die Gleichbehandlung strapaziert“[358] wird, so ist es im Sinne einer steuergesetzestechnisch umsetzbaren Rechtsanwendungsgleichheit nicht anders möglich, als einen Bewertungsprozess als Annäherungsverfahren an den gemeinen Wert zu akzeptieren und bezogen auf jede Art von Vermögensgegenständen einen anderen besonderen Wertermittlungsprozess zur Bestimmung eines „an den gemeinen Wert angenäherten Wertes“[359] zuzulassen.

3. Steuerbefreiungen, Freibeträge und weitere Sozialzwecknormen

Ausgangsgröße der steuerlichen Wertermittlung ist die (Brutto-)Bereicherung des Erwerbers, die sich aus der zum Stichtag realisierten Vermehrung seines Vermögens um den gemeinen Wert der unentgeltlich erworbenen Vermögenssubstanz durch Erbschaft oder Schenkung ergibt. Aus diesem Bruttoerwerb sind in einem ersten Schritt solche Vermögenserwerbe herauszurechnen, die nach dem Willen des Gesetzgebers gem. §§ 13, 13a, 13d ErbStG teilweise oder vollständig als steuerfrei behandelt werden (sog. sachliche Steuerbefreiungen). In einem zweiten Schritt sind von dem verbliebenen Bruttoerwerb jegliche Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen, die im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb stehen. Erst damit ergibt sich nach § 10 Abs. 1 S. 2 die Bereicherung des Erwerbers (sog. Nettobetrag I). Von der Bereicherung wiederum sind in einem dritten Schritt noch die Freibeträge gem. §§ 16 und 17 ErbStG abzuziehen (sog. persönliche Steuerbefreiungen). Als Ergebnis verbleibt infolgedessen der steuerpflichtige Erwerb (sog. Nettobetrag II).[360] Als letzter Teilschritt für die Berechnung der

[355] S. Kapitel B.II.1.c) oder: **Mannek, Wilfried**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 12, Rz. 13.
[356] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, 1. Leitsatz.
[357] Dies wird aus der Tatsache geschlossen, dass das BVerfG in seinem Beschluss von 2014 Fragen der Bewertung nicht mehr aufgegriffen hat; vgl.: **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 753; **Kepper, Philipp/Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 12, Rz. 5.
[358] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 894.
[359] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Leitsatz 2.a).
[360] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 10, Rz. 2 und 9 zur Ermittlung der beiden Nettobeträge.

festzusetzenden Erbschaftsteuer wird auf den steuerpflichtigen Erwerb der in § 19 ErbStG kodifizierte doppelt-progressive[361] Vollmengenstaffeltarif[362] angewendet.

Bei der Betrachtung des vorgenannten Ermittlungsschemas fällt notgedrungen auf, dass der Gesetzgeber gleich in verschiedenen Berechnungsschritten Steuerbefreiungen vorgesehen hat. Die mehr als 30[363] sachlichen Befreiungstatbestände gem. § 13 ErbStG werden unter bestimmten Voraussetzungen gewährt, dies aber i.d.R. unabhängig vom persönlichen Verhältnis zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber.[364] Hinzu kommen Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b, 13c und 28a ErbStG) und für privat vermietete Wohngrundstücke (§ 13d ErbStG), die alleine aufgrund der Art des übertragenen Vermögens gewährt werden, also ebenfalls unabhängig vom persönlichen Verhältnis zwischen Erblasser/Schenker und Erwerber.[365] Die persönlichen Freibeträge werden hingegen unabhängig von der Art des übertragenen Vermögens und der Höhe des gesamten Vermögensanfalls eingeräumt, hängen alleine vom Verwandtschaftsgrad der am Vermögenstransfer beteiligten Personen ab (§ 15 ErbStG) und können alle zehn Jahre erneut in Anspruch genommen werden (§ 16 Abs. 2 S. 2 ErbStG).[366] Eine Gemeinsamkeit haben jedoch alle Befreiungsnormen, egal ob sachlich oder persönlich: Sie führen zu einer massiven Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage.[367]

Eine objektiv steuergerechte Umsetzung der in den vorherigen Kapiteln erörterten Belastungsgrundentscheidung der Erbschaftsteuer, nämlich der Erfassung des finanziellen Leistungsfähigkeitszuwachses eines Steuerpflichtigen, den dieser aufgrund eines gegenleistungslosen Reinvermögenszugangs erfahren hat, ist nicht möglich, wenn ein einheitlicher Steuertarif (§ 19 ErbStG) auf eine äußerst uneinheitlich ermittelte Bemessungsgrundlage angewendet wird.

---

[361] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 468; **Stein, Thomas**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 17, Rz. 6; heißt, dass der Steuersatz zum einen mit dem Wert des erworbenen Vermögens und zum anderen mit der Steuerklasse steigt.

[362] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 140; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 471; **Ramb, Jörg**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 19, Rz. 3; heißt, dass es anders als im EStG keinen stufenlosen Tarif gibt, sondern der neue Steuersatz nach Reißen der Tarifgrenze auf den gesamten Erwerb anzuwenden ist.

[363] Vgl. **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 13, Rz. 1.

[364] Vgl. **Hartmann, Winfried**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2017): § 13, Rz. 1; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13, Rz. 1.

[365] Siehe Kapitel D für die Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen.

[366] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 447.

[367] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 884, 898; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 77; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 102; **Seer, Roman**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298, S. 294.

Auch wenn das tatsächlich nicht für alle Arten von Steuerbefreiungen einheitlich anerkannt wird[368], so führt m.E. jede Befreiungsnorm grundsätzlich erst einmal zu einer (mehr oder weniger materiell gravierenden) Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips.[369] Jene Durchbrechungen sind zwar nicht zwangsläufig mit einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG verbunden und daher als verfassungswidrig einzustufen. Jedoch müssen die Durchbrechungen durch andere Grund- bzw. Freiheitsrechte oder sonstige Gemeinwohlgründe gerechtfertigt werden.[370]

Jede der Befreiungsnormen basiert auf unterschiedlichen Rechtfertigungsgrundlagen. Die persönlichen Steuerbefreiungen, die entsprechend der Steuerklasseneinteilung gem. § 15 ErbStG zum einen über die Freibetragsregelung gem. § 16 ErbStG und den besonderen Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG), zum anderen über die Tarifnorm (§ 19 ErbStG) wirken, begünstigen das familiäre Näheverhältnis zwischen Erblasser/Schenker und Erbwerber.

Als Rechtfertigung für die abgestufte Begünstigung nach dem Verwandtschaftsgrad wird u.a. angeführt, dass das „Erbrecht ein wesentlicher Antrieb für die Vermögensbildung auch über den Tod hinaus“ [371] biete und das über Generationen hinweg vererbte Familienvermögen so auch zur Entlastung des Sozialstaats beitragen kann. Um den Anreiz der familiären Vermögensbildung nicht zu unterbinden, dürfe der Staat im Erbfall nicht übermäßig besteuern.[372] Die Begünstigung wäre damit eine echte Lenkungsnorm. Demgegenüber wird die These vertreten, die persönlichen Befreiungsvorschriften sind gar Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips selbst und überhaupt nicht als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung zu werten, da die Leistungsfähigkeitssteigerung im Erbfall bei sehr enger familiärer Bindung deutlich weniger ins

[368] So z.B.: **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 15, Rz. 2, die m.E. zu Unrecht meinen, dass die persönlichen Steuerbefreiungen dem Fakt Rechnung tragen, "dass der Erwerb aus dem Vermögen seines Partners dem Ehegatten nicht in demselben Umfang wie einem Außenstehenden Leistungsfähigkeit verschafft."; dieselbe Begründung wird auch in der Kommentierung zu § 16, Rz. 1 aufgeführt; ähnlich argumentierend auch: **Götz, Hellmut**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 15, Rz. 9, der anführt, "dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei zwei gleichwertigen Erwerbsvorgängen unterschiedlich steigt, wenn das persönliche Verhältnis der jeweils am Erwerb beteiligten Personen voneinander abweicht.".
[369] So auch: **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 886; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 91; **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, S. 191; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 145.
[370] Siehe Kapitel A.III.4. zur allgemeinen Einordnung von Sozialzwecknormen im Besteuerungssystem.
[371] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 896.
[372] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 896.

Gewicht fallen würde, als bei Erbschaften im weiteren Verwandtenkreis oder unter fremden Dritten.[373]

Den vorgenannten Argumentationen ist entgegenzubringen, dass es gerade nicht auf die emotionale, sondern rein auf die finanzielle Leistungsfähigkeit ankommt, also auf die Fähigkeit, aus dem gespeicherten Einkommen Steuern zahlen zu können. Diese finanzielle Leistungsfähigkeit steigt im Erbfall aufgrund des Besitzwechsels des Vermögens, und zwar unabhängig von der Tragik des Todes des Erblassers.

Entgegen der zwei eben genannten Begründungen leitet das BVerfG die Rechtfertigung der persönlichen Begünstigungsvorschriften direkt aus dem verfassungsrechtlich in Art. 6 Abs. 1 GG verankerten Gebot des besonderen Schutzes von Ehe und Familie ab. 1995 hat das BVerfG in seinem Einheitswertbeschluss dahingehend festgehalten: „Der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I ist derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommende Nachlass – je nach dessen Größe – zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekommt.“[374] Mit Verweis auf den Vermögenssteuerbeschluss formuliert das BVerfG sogar eine (nach wie vor nicht zurückgenommene) konkrete Schranke für den erbschaftsteuerlichen Zugriff, wonach der Nachlasswert, der „ungeschmälert verbleiben muss“, am persönlichen Gebrauchsvermögen auszurichten ist, dessen Höhe sich wiederum „an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser“[375] zu orientieren hat.[376]

So überzeugend die Rechtfertigung der generellen Besserstellung naher Verwandter vor dem Hintergrund des Familienprinzips ist und dementsprechend zu Recht nahezu kritiklos anerkannt wird[377], so wenig nachvollziehbar ist m.E. dagegen die nicht näher begründete Festlegung der

---

[373] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 16, Rz. 1, die z.B. die Ansicht vertreten: "Jeder würde es als merkwürdig empfinden, wenn ein Ehegatte den Erwerb beim Tod des Partners als Bereicherung einstufen wollte"; Mit dem gleichen Erklärungsansatz: **Götz, Hellmut**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 15, Rz. 9.
[374] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 28.
[375] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvL 37/91**, BVerfGE 93, S. 121–165, Rz. 61.
[376] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 28.
[377] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 136; **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 95; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 448; **Stein, Thomas**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 15, Rz. 4; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 15, Rz. 2; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 145; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 3; **Götz, Hellmut**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 16, Rz. 28.

Höhe des zwingend zu gewährenden Mindestfreibetrags durch das BVerfG. Der Verfasser schließt sich hierbei der (steuerpolitischen) Auffassung *Tipkes* an, wonach die Berücksichtigung des Familienprinzips „auch allein aufgrund der Tarifgestaltung" zu erreichen wäre.[378] Da dem Gesetzgeber gerade bei der Implikation von Sozialzwecknormen ein großer Spielraum zusteht, ist die Freibetragshöhe jedoch vermutlich verfassungsrechtlich kaum zu beanstanden.

Wie bereits erwähnt, sieht das ErbStG neben persönlichen Befreiungsnormen auch etliche sachliche Steuerbefreiungen vor. Ziele dieser Begünstigungen sind nicht die Steuersubjekte selbst, sondern die der unentgeltlichen Übertragung zugrundeliegenden Vermögenssubstanzen. Auch wenn der unentgeltliche Erwerb eines Steuerobjekts einen objektiven Zuwachs an Leistungsfähigkeit bewirkt, unterscheidet der Gesetzgeber hinsichtlich der Art des übertragenen Objekts, ob bzw. in welcher Höhe die jeweils faktisch eingetretene finanzielle Leistungsfähigkeitssteigerung besteuerungswürdig ist. Als Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung sieht der Gesetzgeber verschiedene Begründungen vor. Aus Gemeinwohlgründen werden Übertragungen sachlich steuerbefreit, die einen Vermögensgegenstand umfassen, dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG) oder andersherum, der an eine öffentliche Einrichtung (Bund, Länder, Kommunen, Pensions- und Unterstützungskassen, Religionsgemeinschaften, politische Parteien) gerichtet wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 13, 15-18 ErbStG). Demgegenüber werden all jene Übertragungen nicht erfasst, die schlichtweg im Erhebungsverfahren nur äußerst schwer zu erfassen wären, wie z.B. ein Teil des Hausrats (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), angemessene Unterhaltszuwendungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 und 12 ErbStG) und übliche Gelegenheitsgeschenke[379] (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG). Des Weiteren werden diejenigen Erwerbe im Sinne des Sozialstaats befreit, die ein Erwerber in Form von Entschädigungsleistungen bzw. aus Ansprüchen aus Sozialgesetzen (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 und 8 ErbStG) oder für Pflegedienste an nahen Angehörigen erhält (§ 13 Abs. 9 und 9a ErbStG). Alle soeben aufgezählten Befreiungstatbestände sind in ihrer Rechtfertigung gut nachvollziehbar, haben kaum fiskalischen Einfluss und werden dementsprechend nicht weiter kritisch beleuchtet.[380]

[378] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 886.
[379] Mit dem bisher kaum diskutierten und daher äußerst schwer greifbaren Begriff des "Üblichen" befasst sich sehr lesenswert: **Geck, Reinhard**: Steuerbefreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG) - eine Vorschrift ohne Konturen?, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 117–128.
[380] Siehe aber für eine intensivere Auseinandersetzung sowie zu Anwendungsgrundsätzen bzw. –problemen u.a.: **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 791-829; **Schienke-Ohletz, Tanja**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13.

Es existiert allerdings noch eine weitere Kategorie von sachlichen Steuerbefreiungsnormen: Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c, §§ 13a-13c, § 28a und § 13d ErbStG nimmt der Gesetzgeber gezielt bestimmte Vermögensarten teilweise oder sogar gänzlich aus der Besteuerung aus.

Die materiell mit Abstand gravierendste Steuerbefreiung vollzieht sich bekanntermaßen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen. Da die hierzu einschlägigen Vorschriften Zentrum des Hauptteils dieser Arbeit (Kapitel D) sind, wird hier nicht weiter auf sie eingegangen.

Stattdessen wird jedoch kurz Stellung zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG genommen, da m.E. gerade diese Vorschrift das der steuerlichen Befreiungstatbestände des ErbStG zugrundeliegende gleichheitsrechtlich bedenkliche Ausmaß auf einfache Art und Weise zum Vorschein bringt. Rechtsfolge dieser Vorschriften ist, dass ein vom Erblasser eigengenutztes Familienheim, welches im Erbgang auf die Kinder übertragen wird, aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage herauszunehmen ist, unter der „einfachen" Voraussetzung, dass das Kind das Familienheim nach Erhalt ebenfalls zu eigenen Wohnzwecken weiternutzt.[381] Isoliert betrachtet würde dies im Grunde genommen exakt die Forderung des BVerfG umsetzen, wonach das sog. Gebrauchsvermögen, welches dem Wert eines Einfamilienhauses entspricht, steuerfrei vererbbar sein müsse. Da jedoch jede einzelne Steuerbefreiung, egal ob sachlich oder persönlich, für sich anzuwenden ist, dementsprechend mehrere Befreiungen nebeneinander bzw. kumulativ genutzt werden können[382], führt eine isolierte Betrachtungsweise der jeweiligen Normen zu keinem zutreffenden Bild der Besteuerungsrealität. Stattdessen muss § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG in seinem Zusammenspiel mit dem Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG betrachtet werden, der bei Kindern und Kindern verstorbener Kinder ja gerade mit einer Höhe von derzeit 400.000 Euro zu einer Steuerfreistellung des Erwerbs jener Einfamilienhäuser betragsmäßig führen soll.

Ein einfaches Beispiel zeigt die Verwerfung der Besteuerungssystematik auf: Vererbt ein Vater seinem Kind ein Haus zur Eigennutzung im Wert von 1.600.000 € und dazu Bargeld im Wert von 400.000 €, ergibt sich ein steuerpflichtiger Erwerb in Höhe von 0 € und damit keine Erbschaftsteuerlast für das Kind. Veräußert der Vater stattdessen vor seinem Ableben das Haus und vererbt dem Kind Bargeld in Höhe von 2.000.000 €, sodass sich dieses ein eigenes Haus anschaffen kann, ergibt sich eine Erbschaftsteuerlast in Höhe von 304.000 €. Da das Kind in

[381] Der Einfachheit halber wird hier nicht weiter auf die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschriften eingegangen, da deren Einbezug m.E. zu keiner anderen Würdigung der Vorschrift führen würden.
[382] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13, Rz. 1; **Schienke-Ohletz, Tanja**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13, Rz. 4.

beiden Fällen objektiv um ein Vermögen zum gemeinen Wert in Höhe von 2.000.000 € bereichert ist, liegt unzweifelhaft eine kaum als unwesentlich zu wertende Ungleichbehandlung von wesentlich gleichen Sachverhalten vor, die m.E. nicht rechtfertigungsfähig ist.[383] Zur partiellen Heilung der (zwar nicht durch das BVerfG bestätigten, aber m.E. mindestens latent zu wertenden) Verfassungswidrigkeit, könnte der Gesetzgeber ein einfaches Wahlrecht für den Steuerpflichtigen implementieren, wonach sich dieser im Fall des Erwerbs von eigengenutztem Immobilienvermögen entweder für den allgemeinen Freibetrag oder die sachlichen Steuerfreistellung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG entscheiden muss.

Auch wenn die Vielzahl der Befreiungsvorschriften vor dem Hintergrund anderer Grundgesetze wie Art. 6 Abs. 1 GG oder sonstiger Gemeinwohlgründe tatsächlich gerechtfertigt werden können oder laut BVerfG gar keine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellten, hat die massive Durchlöcherung der Bemessungsgrundlage vor allem einen gravierenden Nachteil: All jene Steuerpflichtigen, die die Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiungen nicht erfüllen, profitieren nicht nur nicht vor einer Minderungsmöglichkeit ihrer Steuerlast, sie müssen vielmehr auch noch die Steuerausfälle tragen, die die Begünstigten des Befreiungssystems verursachen.[384] Betrachtet man die derzeitige Ausgestaltung des ErbStG, ist die Aussage *Langs*, auch wenn diese hinsichtlich des ErbStRG 2008 getroffen wurde, nach wie vor zutreffend: „Die Erbschaftsteuerreform konzentriert das Erbschaftsteueraufkommen auf noch weniger Schultern, unten durch Anhebung der Freibeträge und oben durch die Verschonungsregelungen."[385]

Neben dieser aus dem Standpunkt der materiellen Steuergerechtigkeit sehr bedenklichen Entwicklung des ErbStG, führen Sozialzwecknormen vor allem auch immer dazu, dass ein Steuergesetz unübersichtlich, schwer verständlich und äußerst schwierig anwendbar wird.[386] Wie in Kapitel D gezeigt wird, ergibt sich vor allem durch die Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b, 13c, 28 Abs. 1, 28a ErbStG) mit insgesamt 35 Absätzen und 36.588 Textziffern[387], dass sowohl die Steuerpflichtigen vor teilweise sehr schwer und im

---

[383] Siehe zu den massiven verfassungsrechtlichen Bedenken: **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 590, 591; **Jochum, Georg**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 13, Rz. 27-28.3; BFH-Urteil v. 18.07.2013, **II R 35/11**, BFHE 242, S. 153; BFH-Urteil v. 03.06.2014, **II R 45/12**, BFHE 245, S. 374; BFH-Urteil v. 23.06.2015, **II R 39/13**, BFHE 250, S. 207; **Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): Einführung, Rz. 20 und 21 m.w.N.

[384] So auch: **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 884; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 141.

[385] **Lang, Joachim**: Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW (2008), S. 189–205, S. 203.

[386] Vgl. **Seer, Roman**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 347–366, S. 356.

[387] Vgl. **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 106.

Zweifel ausschließlich durch Konsultation steuerrechtsfachkundiger Berater zu meisternde Deklarationspflichten gestellt werden, als auch die Finanzverwaltung ihrer Aufgabe der rechtsanwendungsgleichen Steuererhebung praktisch nur schwerlich hinterher kommen kann.

In Anbetracht des Vorgenannten kann man sich als Ergebnis dieses Kapitels m.E. nur der von der herrschenden wissenschaftlichen Literatur seit Jahr(zehnt)en geäußerten Forderung anschließen, wonach die gesamte ErbStG-Systematik der Überarbeitung bedarf. Statt unzählige persönliche und sachliche Steuerbefreiungen mit teilweise sehr hohen Steuersätzen gegenzufinanzieren, müsste die Bemessungsgrundlage „konsequent zu Ende gedacht" werden, also möglichst unverzerrt alle Formen des unentgeltlichen Leistungsfähigkeitszuwachses erfassen. Im Umkehrschluss wäre es dann möglich, einen sehr gemäßigten Tarif auf die breite Bemessungsgrundlage anzuwenden.[388] Bezogen auf das jährlich geschätzte Volumen an unentgeltlichen Vermögenstransfers i.H.v. 400 Mrd. Euro[389], würde es sogar ausreichen, auf eine komplett ungeschmälerte Bemessungsgrundlage einen linearen Steuersatz von 2,5% anzuwenden, um das derzeitige Erbschaftsteueraufkommen von ca. 10 Mrd. Euro p.a. weiterhin aufzubringen.

III. Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer

1. Dogmatisches Ausschlussverhältnis

In Kapitel A.I.2. wurde herausgearbeitet, dass zur Erreichung einer gleichheitsgerechten Steuererhebung einer Einkommensteuer auch eine Erbschaftsteuer erhoben werden muss. Aus der Rechtfertigung der Erbschaftsteuer ergibt sich im Umkehrschluss zwangsläufig, dass Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Binnensystem des Gesamtsteuersystems auf einer Ebene bzw. gleichberechtigt nebeneinander stehen.[390] Beide Steuerarten sind Personensteuern, Steu-

[388] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 904; **Seer, Roman**: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), Rz. 141; **Ramb, Jörg**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 15, Rz. 11 sowie § 16 Rz. 21; **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rz. 130; **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München; entscheidend dagegen: **Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): Einführung, Rz. 22-25; **Holly, Isabelle**: Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform (2011), Diss. Hamburg, S. 177-179; **Kirchhof, Paul**: Ethos der Steuergerechtigkeit, JZ (2015), 105-113, S. 112.

[389] Vgl. **Tiefensee, Anita/Grabka, Markus**, in: DIW Wochenbericht Nr. 17 (2017), S. 565-570: Das Erbvolumen in Deutschland dürfte um gut ein Viertel größer sein als bisher angenommen, abrufbar unter: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.560982.de/17-27-3.pdf, abgerufen am 03.02.2023, S. 569 ff.

[390] Vgl. **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 121; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999),

ern auf den Reinvermögenszuwachs, Vermögenszuwachssteuern, also subjektbezogene Leistungsfähigkeitssteuern.[391] Sie unterscheiden sich lediglich durch die Besteuerung verschiedener Anlässe von Leistungsfähigkeitszuwächsen; die Einkommensteuer erfasst den entgeltlichen Zuwachs an Leistungsfähigkeit, die Erbschaftsteuer den Unentgeltlichen.[392]

Bisweilen wird sogar angeführt, es handle sich bei der Erbschaftsteuer um eine Einkommensteuer im weiteren Sinne, eine Sondersteuer zur Einkommensteuer oder um die ausgelagerte achte Einkunftsart.[393] Diese Betrachtungsweise ist m.E. verkürzt, weswegen eher davon zu sprechen ist, dass sich Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ergänzen bzw. vor dem Hintergrund einer Besteuerung des Vermögenszuwachses gegenseitig bedingen. [394]

Stehen beide Steuerarten auf derselben Ebene, da sie beide im erstmöglichen Besteuerungszeitpunkt, dem Zeitpunkt der Generierung finanzieller Leistungsfähigkeit, zugreifen, müssen sie sich in ihrem steuerlichen Zugriff gegenseitig ausschließen. Das ergibt sich schon alleine aus der Tatsache, dass ein Vorgang entweder entgeltlich erfolgen kann oder unentgeltlich.[395] Das auf das gesamte Fiskalzwecksteuersystem folgerichtig angewendete Leistungsfähigkeitsprinzip

S. 127–176, S. 136; **Kube, Hanno**: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372, S. 367; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 43; **Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): Einführung, Rz. 32; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): Einleitung, Rz. 24, der meint, dass man der ErbSt nach dem Motto lex specialis einen Vorrang einräumen müsste.

[391] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 38; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 75; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 15; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 22; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 883; **Weber-Grellet, Heinrich**: Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001), Habil. Köln, S. 94-95.

[392] Vgl. **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, DStR (2015), S. 2409–2414, S. 2410.

[393] Vgl. **Gebel, Dieter**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 7, Rz. 8; **Röder, Erik**: Verkehrsnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV (2008), S. 169–172, S. 170; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 122-123; **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rz. 8; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 883.

[394] Vgl. **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 46; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 43; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 136.

[395] Bei teilentgeltlichen Vorgängen muss der Erwerb in zwei Teilvorgänge aufgeteilt werden, also in einen entgeltlichen von der ESt und einen unentgeltlichen von der ErbSt zu erfassenden Erwerb.

fordert also, dass ein und derselbe Nettovermögenszuwachs bei einem Steuerpflichtigen keinesfalls sowohl von der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer erfasst werden darf.[396] Erbschaftsteuer und Einkommensteuer stehen daher nicht nur nebeneinander sondern zwingend auch in einem „grundsätzlichen dogmatischen Ausschließungsverhältnis“[397]

Idealerweise im Sinne der Steuergerechtigkeit muss der Gesetzgeber die Tatbestände bzw. Bemessungsgrundlagen der beiden Steuerarten so aufeinander abstimmen, dass „sie weder Lücken lassen noch sich überlagern“.[398] Gelingt diese Abstimmung nicht, entstehen systemwidrige Doppelbelastungen oder steuerlich vollständig unbelastete (sog. weiße) Einnahmen.[399]

Der Vollständigkeit halber muss hier jedoch ergänzt werden, dass eine solche Doppelbesteuerung nur vorliegt, wenn sie sich auf ein einziges Steuersubjekt bezieht, ein Steuerpflichtiger also für ein und denselben Reinvermögenszugang sowohl Einkommensteuer als auch Erbschaftsteuer zahlen muss. Hingegen ist nicht von einer systemwidrigen Doppelbelastung zu sprechen, sondern von „Systemimmanenz“[400], wenn ein und dasselbe Steuerobjekt im Zeitverlauf erst beim Erblasser/Schenker der Einkommensteuer und nach unentgeltlicher Vermögens-

[396] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 881; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, DStR (2015), S. 2409–2414, S. 2410; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band I, 2. Aufl. (2000), Köln, S. 505; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 31; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 140.

[397] **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 114.

[398] **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 878, 882; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 136; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 43; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 114.

[399] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 882; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 9, 34; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 122-123; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 16; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): Einleitung, Rz. 4, die eine Doppelbelastung ein und desselben Steuerpflichtigen durch ESt und ErbSt zumindest als "nicht unbedenklich" erachten; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 192.

[400] **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 132; siehe hierzu auch Kapitel B.I.2. zur Rechtfertigung der ErbSt.

übertragung beim Erben/Beschenkten der Erbschaftsteuer unterworfen wird, da hierbei die natürliche Person als einzig sinnvoller subjektiver Anknüpfungspunkt der Besteuerung[401] wechselt.[402]

2. Systemwidrige Doppelbelastung

Da die steuersystematische Abstimmung der Bemessungsgrundlagen von ErbStG und EStG bis heute quasi ein Theoretikum bleibt[403], gibt es durchaus Fälle, in denen es zu einer echten systemwidrigen Doppelbelastung kommen kann.[404] Eine solche entsteht immer dann, wenn latent einkommensteuerverhaftetes Vermögen Gegenstand einer unentgeltlichen Übertragung ist.[405] Zu einer derartigen Konstellation kommt es bspw. bei der Übertragung von rückständigen Forderungen des Erblassers[406], von in Wertpapiervermögen thesaurierten Zinsen/Dividenden und, als wichtigster Fall, von Betriebsvermögen, welches sog. (ertragsteuerliche) stille Reserven, also unrealisierte Wertsteigerungen des betrieblichen Vermögens, enthält.[407]

Das Problem solcher Übertragungen fußt auf der (partiellen) Inkompatibilität der, den jeweiligen Steuerarten zu Grunde liegenden Hauptbesteuerungsprinzipien, auch wenn diese isoliert betrachtet jeweils das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Subprinzipien darstellen. Das Bereicherungsprinzip des ErbStG fordert auf der einen Seite die Besteuerung des zum Stichtag übertragenen Vermögens, welches zwangsläufig mit dem gemeinen Wert anzusetzen

---

[401] Siehe Kapitel A.II.3.b).

[402] Vgl. **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 881; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 9; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 121; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 191; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 162-163.

[403] Bis auf § 35b EStG; siehe aber die Kritik zu der Vorschrift im weiteren Verlauf dieses Kapitels.

[404] Vgl. **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 18-31 mit einer anschaulichen Darstellung aller aktuellen Fälle, in denen es zu einer Doppelbelastung kommen kann.

[405] Vgl. **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 129; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 46-47; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 44.

[406] Vgl. **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 129; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): Einleitung, Rz. 29; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 44.

[407] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 805; **Tipke, Klaus**: Die Steuerrechtsordnung - Band II, 2. Aufl. (2003), Köln, S. 882; **Kube, Hanno**: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372, S. 367-368.

ist.[408] Im gemeinen Wert können selbstredend auch Vermögenswerte enthalten sein, die durch die Person des Erblassers/Schenkers zwar erwirtschaftet, aber noch nicht (ertrags-)steuerlich realisiert worden sind (o.g. stille Reserven).

Das (strenge) ertragssteuerliche Realisationsprinzip hingegen sieht bei der unentgeltlichen Übertragung von steuerverstricktem Vermögen explizit keine Ertragsrealisation vor, sondern eine uneingeschränkte Buchwertfortführung des Rechtsnachfolgers (verwirklicht bspw. durch die Vorschriften § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG oder des UmwStG) und damit keine Versteuerung bei dem Steuersubjekt, das die stillen Reserven eigentlich erwirtschaftet hat.[409]

Das Ergebnis der Kollision beider Grundprinzipien besteht darin, dass der Erbe/Beschenkte die unentgeltlich erworbenen stillen Reserven zum Übertragungsstichtag erst der erbschaftsteuerlichen Belastung unterziehen muss und später im Zeitpunkt einer potentiellen Realisation auch noch der Einkommensteuer.[410] Ein und dasselbe Steuerobjekt wird also bei ein und demselben Steuersubjekt durch die unzureichende Abstimmung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen von zwei Steuerarten gleichermaßen erfasst. Im Angesicht einer steuerartenübergreifenden Betrachtung ergibt sich also eine gegen die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit gerichtete Systemwidrigkeit.

Fraglich ist, ob neben dieser vorliegenden Durchbrechung des auf das Gesamtsteuersystem angewendeten Leistungsfähigkeitsprinzips nicht auch ggf. ein entsprechender Verstoß schon innerhalb der Binnenstruktur einer der beiden Steuerarten (und damit ein auch vom BVerfG kritisierbarer Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) vorliegt. Angeführt wird hier von der Literatur, dass bei derartig gelagerten Sachverhalten schon auf Ebene des ErbStG ein gleichheitswidriger Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip vorliege.[411] Wenn das ErbStG systemgerecht den ge-

[408] Siehe Kapitel B.II.1.a) zum Bereicherungsprinzip und Kapitel B.II.2. zum Bewertungsansatz.
[409] So in etwa auch: **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 122-123; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 194; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 166.
[410] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 9, 34; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): Einführung, Rz. 86; **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 16; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 71.
[411] Vgl. **Piltz, Detlev**: Die latente Ertragsteuerbelastung beim erbschaftsteuerlichen Substanzwert, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 609–616, S. 613; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 119, 124.

genleistungslosen Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit besteuert, ist damit die Steigerung des Reinvermögens, also der saldierten Größe von Bruttovermögenszuwachs abzüglich der in diesem Zusammenhang stehendenden finanziellen Verpflichtungen, gemeint. Der Besteuerung unterworfen wird folgerichtig der Zuwachs an disponiblen gespeicherten Einkommen[412], die sog. Bereicherung.[413] Zum Zeitpunkt einer späteren Realisation des ertragssteuerverhafteten Vermögens kann dessen Erwerber jedoch keinesfalls (mehr) über die latente Ertragsteuer disponieren. Betrachtet auf den sich in zwei Teilschritten vollziehenden Gesamtvorgang, wird also zu Recht ein Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip und demnach gegen das durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierte Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt, sofern die latente Ertragsteuer nicht aufgrund ihres entreichernden Charakters aus der Bemessungsgrundlage der erbschaftsteuerlichen Belastung herausgekürzt wird.

Neben einer Verfassungswidrigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG ist die fehlende Abstimmung der Bemessungsgrundlagen von EStG und ErbStG allerdings auch vor dem Hintergrund der nach Art. 14 Abs. 1 GG geschützten Eigentumsgarantie bedenklich, wie die folgende Überlegung zeigt. Der Gesetzgeber nimmt bei der Erbschaftsteuer grundsätzlich in Kauf, dass der Erwerber (der sonst überhaupt kein Vermögen besitzt) das unentgeltlich erworbene Vermögen für die Steuerzahlung veräußern muss[414], weil eine Steuer selbstredend nur in Geld erhoben werden kann[415]. Hieraus ergibt sich folgende Problematik: In dem Augenblick des unentgeltlichen Erwerbs ist der Erwerber grundsätzlich um den gemeinen Wert des erworbenen Vermögens bereichert. In diesem enthalten sind nach dem nicht zu kritisierenden Ansatz zum gemeinen Wert auch potentiell stille Reserven. Muss der Steuerpflichtige dieses Vermögen für die Steuerzahlung veräußern, führt dies zwangsläufig zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit zur Belastung mit Einkommensteuer. Es ergibt sich eine weitere Kollision zweier Subprinzipien der jeweiligen Steuerarten: nach dem strengen Stichtagsprinzip des ErbStG sind grundsätzlich nur jene finanziellen Belastungen entreichernd zu berücksichtigen, die bereits in der Person des Erblassers/Schenkers rechtlich und wirtschaftlich entstanden sind.[416] Damit kann die Ertragsteuer, die sich aus der Veräußerung ergibt, nicht als Nachlassverbindlichkeit zur Minderung der Bemessungsgrundlage herangezogen werden, selbst wenn die Veräußerung des

[412] Siehe Kapitel A.II.3.c).
[413] Siehe Kapitel B.I.2. und B.II.1.a).
[414] Siehe Kapitel B.II.1.c) zur Erkenntnis, dass es sich bei der ErbSt isoliert auf das Steuerobjekt bezogen um eine Substanzsteuer handelt.
[415] Siehe Kapitel A.II.1.
[416] Siehe Kapitel B.II.1.b) zum Stichtagsprinzip.

erworbenen Vermögens tatsächlich nur eine logische Sekunde nach Erhalt des Vermögens stattgefunden hat. Umgekehrt verbietet das ertragsteuerliche Gebot der Nichtberücksichtigung privater Aufwendungen, dass die Erbschaftsteuer als Personensteuer[417] das zu versteuernde Einkommen mindern darf (§ 12 Nr. 3 EStG). Aus der Grundkonzeption der jeweiligen Einzelsteuergesetze ergibt sich also, dass sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaftsteuer denselben Vorgang belastet (s.o.), die jeweils anfallende Steuer aber nicht bei der Bemessungsgrundlage der anderen Steuerart abgezogen werden darf. Das anschließende Beispiel soll den materiellen Gehalt der fehlenden Abstimmung illustrieren[418]:

Am 01.01. um 0.01 Uhr erhält ein Erwerber (Steuerklasse III) ein Vermögen in Höhe von 100 Mio. Euro, worin stille Reserven in Höhe von 99,99 Mio. Euro enthalten sind. Die hierauf zu entrichtende Erbschaftsteuer beträgt 50 Mio. Euro. Da er über kein eigenes sonstiges Vermögen verfügt, muss er das Erbe unmittelbar veräußern, um die Erbschaftsteuerschuld begleichen zu können. Dabei entstehen 47,45% Einkommensteuern auf die stillen Reserven (= 47,45 Mio. Euro); die voraussichtlich zu zahlende Erbschaftsteuer ist aber als Personensteuer nicht abzugsfähig (§ 12 Abs. 3 EStG); ihm verbleiben nach Einkommensteuer also nur noch 52,55 Mio. Restvermögen. Da die Einkommensteuer, die im Übertragungsvorgang „nur“ latent lastete, auch wenn die Veräußerung des Vermögens am 01.01. und 0.02 Uhr stattgefunden hat, nicht berücksichtigungsfähig ist, bleibt die Bemessungsgrundlage für Zwecke der Berechnung der Erbschaftsteuerschuld weiterhin bei 100 Mio. Euro. Zu zahlen sind also 50 Mio. Euro Erbschaftsteuern. Im Endeffekt bleiben bei diesem Vorgang nach allen Steuern noch 2,55 Mio. Vermögen übrig. Die Gesamtsteuerbelastung beläuft sich also auf 97,45%! Wenn der Spitzensatz des EStG, wie bspw. bis in die späten 1990er Jahre, über 50% betragen sollte, würde die Gesamtsteuerbelastung auf über 100% steigen. Es entsteht der Inbegriff einer Konfiskation[419], die als Verstoß gegen Art. 14 GG zu werten ist und damit wohl zur Verfassungswidrigkeit des dem ErbStG innewohnenden Besteuerungssystems führen würde.[420]

Das auf ein Steuersubjekt bezogene Ausschließungsverhältnis des EStG und ErbStG, so eindeutig folgerichtig und zwingend es doch im Kontext des Gesamtsteuersystems und bezogen

[417] Siehe Anfang dieses Kapitels oder auch B.I.2.
[418] Um in der Mathematik auf eine adäquate Lösung zu kommen, wird immer im Bereich des Unendlichen gerechnet. Diese Methodik wird auf das Beispiel transferiert.
[419] Siehe Kapitel A.II.2.
[420] Ähnlich auch: **Bareis, Peter**: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20, S. 16.

auf eine Gesamtbetrachtung des o.g. zweistufigen Vorgangs erscheint, wird von der Rechtsprechung bis dato jedoch nicht anerkannt. Immer wieder hat der BFH entschieden, dass Einkommensteuer und Erbschaftsteuer durchaus gleichzeitig anfallen können und dadurch etwaig auftretende Doppelbelastungen vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen werden dürfen.[421] Dieser Auffassung ist nicht nur der für die Erbschaftsteuer zuständige II. Senat, sondern auch verschiedene Ertragsteuer-Senate.[422] Einzig der VIII. Senat hat 2011 in einem nicht veröffentlichten Beschluss entschieden, dass es „ernstlich zweifelhaft" sei, dass ein Sachverhalt einen einkommensteuerlichen Tatbestand darstellen kann, wenn „zugleich die Voraussetzungen einer schenkungssteuerlichen freigiebigen Zuwendung erfüllt sind."[423] Da jedoch das BVerfG nach wie vor keinen Anlass sieht, die verfassungsrechtliche Überprüfung von steuerlichen Belastungsentscheidungen vom Binnensystem einer Steuerart auf das Gesamtsteuersystem und damit auch auf das Verhältnis verschiedener Steuerarten zueinander zu erweitern[424], wird die mögliche Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer auch weiterhin nicht als systemwidriger Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gewertet.[425]

So sehr dieses allgemeine Verständnis der Rechtsprechung zu den systematischen Zusammenhängen der beiden Steuerarten m.E. im starken Kontrast zu den in Kapitel A erörterten Grundlagen des Steuerrechts steht und damit wohl auch zu einer immer weiter sinkenden Akzeptanz des deutschen Steuerstaates führt, so sehr ist auf der anderen Seite auch das Dilemma der Rechtsprechung zu verstehen, dass es bei einem auf die Besteuerung einzelner Sachverhalte ausge-

---

[421] Vgl. BFH-Urteil v. 26.11.1986, **II R 190/81**, BFHE 148, S. 324, Rz. 21: "ErbSt und ESt liegen auf verschiedenen Ebenen und sind grundsätzlich nicht saldierfähig"; BFH-Urteil v. 22.12.1976, **II R 58/67**, BFHE 121, S. 487, 2. Orientierungssatz: "Für die Frage, ob der Anfall einer Rente der ErbSt unterliegt, sind die Vorschriften des EStG unerheblich"; BFH-Beschluss v. 05.08.1992, **II B 170/91**, BFH/NV 1993, S. 371, 2. Orientierungssatz: "ErbSt und ESt schließen sich einander grundsätzlich nicht aus"; BFH-Urteil v. 17.02.2010, **II R 23/09**, BFHE 229, S. 363, Rz. 17: "Der Gesetzgeber hat die Doppelbelastung mit ESt und ErbSt einschließlich der damit verbundenen Härten in Kauf genommen".

[422] Vgl. BFH-Urteil v. 19.01.1956, **IV 604/54 U**, BFHE 62, S. 227, Rz. 5: "Der Umstand, dass ErbSt und ESt nebeneinander erhoben werden, kann, wie in der Regel auch sonst, hieran nichts ändern"; BFH-Urteil v. 18.01.2011, **X R 63/08**, BFHE 232, S. 441, 2. Orientierungssatz, Rz. 26: "Nach Aufhebung des § 35 EStG a.F. ab dem VZ 1999 bis zur Einführung des § 35b EStG ab 2009 waren u.a. Renten, Nutzungen und Leistungen sowohl mit ESt als auch mit ErbSt belastet. Dies ist im Hinblick auf die unterschiedlichen Besteuerungsgegenstände von ESt und ErbSt nicht verfassungswidrig"; im Ergebnis so auch: BFH-Urteil v. 15.12.1967, **III R 225/64**, BFHE 91, S. 423.

[423] BFH-Beschluss v. 12.09.2011, **VIII B 70/09**, BFH/NV 2012, S. 229, 1. Leitsatz, Rz. 11.

[424] Siehe hierzu die Aussagen am Ende des Kapitels A.II.3.a).

[425] Siehe hierzu den Nichtannahmebeschluss, mit dem es sich das BVerfG m.E. viel zu leicht macht: BVerfG-Nichtannahmebeschluss v. 07.04.2015, **1 BvR 1432/10**, ZEV 2015, S. 1121, in Rz. 11 heißt es als Begründung lediglich: "Denn unabhängig von der Antwort auf die Frage, ob die Doppelbelastung mit ESt und ErbSt dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen kann, ist es […] gerechtfertigt, eine später entstehende ESt bei der Berechnung der ErbSt unberücksichtigt zu lassen".

legten Steuersystems unmöglich ist, eine Würdigung von mehreren Teilschritten als Gesamtvorgang durchzuführen. Nimmt man nämlich eine isolierte Betrachtung des ersten Teilschritts, also der unentgeltlichen Übertragung des Vermögens vor, muss man zweifelsohne zugeben, dass es sich bei der latenten Einkommensteuer weder um eine rechtlich noch wirtschaftlich zum Übertragungszeitpunkt entstandene entreichernde Belastung handelt, dementsprechend ein Abzug dieser nach § 10 Abs. 5 ErbStG gegen das Stichtagsprinzip stehen würde und damit nicht in Betracht kommen kann.[426]

Auch bei isolierter Betrachtung des zweiten Teilschritts des o.g. Gesamtvorgangs, also der anschließenden Realisation der stillen Reserven, kann kein verfassungsrechtliches Störgefühl aufkommen. Der Ausschluss des Abzugs jeglicher persönlichen Steuern entspricht der im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips folgerichtigen Ausgestaltung der Einkommensteuer als Steuer auf die Einkommensgenerierung und nicht Einkommensverwendung. Dass die bereits auf die stillen Reserven erhobene Erbschaftsteuer im späteren ertragssteuerlichen Realisationszeitpunkt nicht zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen ist, ist daher ebenfalls nicht zu kritisieren. Isoliert betrachtet sind die jeweiligen Besteuerungskonzepte ohne eine Berücksichtigung der jeweils anderen Steuerlast auf Ebene der jeweiligen Bemessungsgrundlagen dementsprechend verfassungsrechtlich unbedenklich.[427]

Da der Rechtsprechung aus o.g. Gründen quasi die Hände gebunden sind, auf die unbefriedigenden Abstimmung der einkommen- und erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen entweder durch eine teleologische Reduktion des einfachen Rechts oder durch die Feststellung dessen Verfassungswidrigkeit entgegenzuwirken[428], verbleibt diese Aufgabe letztendlich im Verantwortungsbereich des einfachen Steuergesetzgebers.

---

[426] Auch wenn dies vor dem Hintergrund der großen gesamtsystematischen Problematik als unbefriedigend klingen mag, ist der ständigen Rechtsprechung des BFH dementsprechend zuzustimmen, wonach latente Ertragsteuerschulden nicht bereicherungsmindernd berücksichtigt werden dürfen: BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 15/11**, BFHE 238, S. 233; BFH-Urteil v. 05.07.1978, **II R 64/73**, BFHE 126, S. 55; BFH-Urteil v. 17.02.2010, **II R 23/09**, BFHE 229, S. 363; BFH-Urteil v. 24.03.1999, **II R 34/97**, BFH/NV 1999, S. 1339; BFH-Urteil v. 27.09.2017, **II R 15/15**, BFHE 260, S. 75.

[427] ähnlicher Ansicht wohl auch: **Kube, Hanno**: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372, S. 367.

[428] Auch wenn das der BFH in dieser Deutlichkeit niemals verlauten lassen würde, siehe z.B. selbst die ausweichende Erklärung des BFH-Richters Loose, Mitglied des II. Senats: ZEV 2015, 397 ff, zitiert nach: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): Einleitung, Rz. 27.

Von der h.M. wird seit Jahren weitestgehend einstimmig gefordert, dass der Gesetzgeber eine Vorschrift in das ErbStG einfügen solle, die den Abzug der latenten Einkommensteuer im Erwerbszeitpunkt auf Ebene der Bemessungsgrundlage bereicherungsmindernd zulasse, auch wenn dies grundsätzlich nicht mit der derzeitigen Ausgestaltung des Stichtagsprinzips in Einklang zu bringen sei.[429] Diese Art der Glättung der fehlenden Abstimmung beinhaltet m.E. jedoch das große Problem, dass die im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs auf vorhandene stille Reserven kalkulierbare Einkommensteuerschuld eben nur eine latente Last ist. Niemand kann vorhersehen, wann bzw. ob die stillen Reserven überhaupt realisiert werden. Dieser Unsicherheitsfaktor würde sich ausschließlich zu Lasten des Fiskus auswirken. Insofern ist es m.E. nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber von einer derartigen Lösung des Problems absieht.

Im geltenden Recht hat sich der Gesetzgeber für eine andere Variante der Problembehebung entschieden. Mit dem zum VZ 2009 (wieder) eingeführten § 35b EStG ist es dem Steuerpflichtigen auf Antrag möglich, die per Realisation anfallende Einkommensteuerlast um die bereits auf die stillen Reserven gezahlte Erbschaftsteuer, quotal entsprechend der jeweiligen Steuersätze, zu mindern. Auch wenn dieser Vorschrift vermutlich eine sinnvolle Idee zu Grunde liegt[430], ist § 35b EStG aufgrund seiner sachlichen und zeitlichen Begrenzungen äußerst unzureichend ausgestaltet und wird daher in der Literatur zu Recht scharf kritisiert.[431]

Stattdessen gäbe es m.E. jedoch durchaus eine steuergerechte Möglichkeit, die fehlende Abstimmung der Bemessungsgrundlagen materiell zu „heilen“, ohne dabei aus Sicht des Steuerstaates ein Risiko hinsichtlich des Zeitpunkts und der Höhe der Ertragsrealisation der stillen Reserven einzugehen. Allerdings müsste der Gesetzgeber hierzu ein wenig über den Tellerrand

---

[429] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 35; **Crezelius, Georg**: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126, S. 123; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 152, 161; **Kube, Hanno**: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372, S. 368; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): Einleitung, Rz. 27; **Piltz, Detlev**: Die latente Ertragsteuerbelastung beim erbschaftsteuerlichen Substanzwert, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 609–616, S. 613; **Friz, Fabian**: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer (2014), Diss. Berlin, S. 122, der jedoch den Abzug schon auf der Bewertungsebene des Vermögens vorsieht, was jedoch selbstredend zu demselben Ergebnis, wie der Abzug als Nachlassverbindlichkeit führen würde.

[430] **BT-Drucks. 7/1470,** 09.01.1974, S. 33 und 263.

[431] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 35; **Mellinghoff, Rudolf**: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176, S. 149 zur dem Wortlaut nach identischen Vorgängervorschrift § 35 EStG a.F; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2021): § 11, Rz. 13; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 175 ff.

der aktuellen verfahrensrechtlichen Grenzen hinausschauen. Nach dieser Idee würde man im Zeitpunkt des Erbvorgangs/der Schenkung gesondert feststellen, welcher Teil der Erbschaftsteuerlast auf die erworbenen stillen Reserven entfällt. Findet im Zeitverlauf dann tatsächlich eine ertragsteuerliche Realisation statt, könnte man die Erbschaftsteuer nachträglich um genau den Teil kürzen, der sich aus der inzwischen realisierten entreichernden Einkommensteuerlast auf die stillen Reserven ergeben hat. Damit wären sprichwörtlich zwei Fliegen mit einer Klappe geschlagen: Zum einen wäre dem Bereicherungsprinzip (rückwirkend) Genüge getan und zum anderen müssten weder das ertragsteuerliche Realisationsprinzip noch das grundsätzliche Abzugsverbot einkommensverwendungsbezogener Aufwendungen durchbrochen werden.

Auch wenn die Würdigung des Verhältnisses von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer bzw. die daraus ergebenden Probleme keineswegs als Hauptpunkt dieser Arbeit zu sehen ist, beweist dieses Kapitel die enorm schwierige und zum Teil aus Steuergerechtigkeitsaspekten unzureichende Ausgestaltung (und Rechtsanwendung) des Erbschaftsteuergesetzes.

IV. Fazit zur Einordnung der Erbschaftsteuer in das Vielsteuersystem

1. Weder die fiskalische Unbedeutsamkeit noch die mehrheitlich gesellschaftliche Ablehnung oder die mit der Erbschaftsteuer einhergehende Doppelbelastung ein und desselben Steuerobjekts durch mehrere Steuerarten im Zeitverlauf und auch die Negierung eines Rechtsträgerwechsels innerhalb der engsten Familie sind verfassungsrechtlich beachtliche Gründe, die gegen die Erhebung einer Erbschaftsteuer sprechen.
2. Die Erbschaftsteuer findet ihre Rechtfertigung in der steuerartenübergreifenden systematisch-gerechten Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Belastet der Gesetzgeber im Sinne einer kapitalorientieren Besteuerung den entgeltlichen Erwerb gespeicherten Einkommens durch eine Einkommensteuer, darf der unentgeltliche Erwerb nicht unbelastet bleiben.
3. Die Erbschaftsteuer greift als Erbanfallsteuer auf die gegenleistungslose Steigerung finanzieller Leistungsfähigkeit zu; sie ist demgemäß eine Leistungsfähigkeitssteuer. Das deutsche Vielsteuersystem wäre ohne eine Erbschaftsteuer unvollständig.
4. Ein eventuell vorhandener besonderer Redistributionszweck mag als zusätzliche Rechtfertigung für die Erhebung einer Erbschaftsteuer herangezogen werden können. Bezogen auf die aktuelle Redistributionswirkung ist diese Rechtfertigung jedoch zu vernachlässigen.
5. Bei der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer handelt es sich um ein und dieselbe Steuerart.
6. Systemtragender Grundsatz des ErbStG ist das Bereicherungsprinzip. Es verwirklicht analog zum objektiven Nettoprinzip des EStG die Idee der Besteuerung nur des disponiblen (gespeicherten) Einkommens.
7. Zur folgerichtigen Umsetzung des Bereicherungsprinzips bedarf es einer stichtagsbezogenen Steuerentstehung. Die Ausgestaltung des Stichtagsprinzips mit der Anknüpfung des steuerbegründenden Moments am zivilrechtlichen Eigentumsübergangs bewirkt kleinere Einschränkungen der Einzelfallgerechtigkeit. Diese sind jedoch zum Zwecke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verfassungsrechtlich unbedenklich hinzunehmen.
8. Das ErbStG ist insbesondere wegen etlicher direkter Verweise auf Bestimmungen des BGB bürgerlich-rechtlich geprägt. Die ausschließliche Anwendung einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise wird hier dennoch abgelehnt. Eine folgerichtige Umsetzung des das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Bereicherungsprinzips ist im Binnensystem des ErbStG nur unter Anwendung auch einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise möglich.

9. Der tatsächlichen Besteuerung zugänglich wird die in Form des Vermögenszuwachses als Steuerobjekt manifestierte subjektive Bereicherung nur, wenn das unentgeltlich transferierte Vermögen einer Bewertung unterzogen wird. Folgerichtig im Sinne des Charakters der Erbschaftsteuer als Vermögenssubstanztransfersteuer muss zwingende Zielgröße der Wertermittlung der gemeine Wert sein. Im Wertermittlungsprozess muss es genügen, einen Wertkorridor zu finden, der Anspruch auf relative Vertretbarkeit hat.
10. Da sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Vermögenszuwachses zugreifen, eine Leistungsfähigkeitssteigerung jedoch nur entweder entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen kann, stehen beide Einzelsteuerarten in einem grundsätzlichen dogmatischen Ausschließungsverhältnis. Im geltenden Recht wird eine durch die Grundbesteuerungsprinzipien der beiden Steuerarten bedingten möglichen Doppelbesteuerung ein und desselben Steuerobjekts beim selben Steuersubjekt auf Ebene der Einkommensteuer durch § 35b EStG entgegengewirkt; dies gelingt aufgrund der normativen Ausgestaltung höchstens rudimentär.
11. Der aus Sicht des Steuergerechtsigkeitspostulats bedenklichste Aspekt des ErbStG liegt in einer im Vergleich zu anderen Steuerarten hohen Anzahl an persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungsregelungen. Denn diese bewirken eine umfangreiche Aushöhlung der Bemessungsgrundlage, sodass die Gewähr einer gleichheitsgerechten Besteuerung durch Anknüpfung des Steuertatbestands am leistungslosen Nettovermögenszuwachs, also an der Bereicherung, teilweise bedenklich ins Wanken gerät.

C. Historische Entwicklung der Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen

I. Vergangene Entwicklung des ErbStG bis zur letzten großen Reform von 2016

1. Überblick über die Einführung und Entwicklung des ErbStG bis 1995

a) Erbschaftsbesteuerung vom Kaiserreich bis zum Ende des zweiten Weltkriegs

Als eine der ältesten bekannten Abgabenarten wurde bereits im antiken Rom eine Steuer auf Vermögen erhoben, welches im Erbgang weitergegeben wurde.[432] Die Bezeichnung „Erbschaftsteuergesetz" findet sich im deutschsprachigen Raum das erste Mal in Preußen wieder. Das am 30. Mai 1873 eingeführte, für das gesamte Königreich geltende, „Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer"[433] ist somit als Ursprung der modernen Erbschaftsteuer auszumachen.[434] Bereits die Gesetzesfassung von 1873 folgte dem Prinzip einer Erbanfallsteuer (§ 26)[435], die sowohl Erbschaften (§ 1) als auch Schenkungen (§ 4) erfasste und nach dem Bereicherungsprinzip ausgerichtet war (§ 5)[436]. Selbst die Bewertung der Bereicherung hatte sich damals schon am „gemeinen Werth zur Zeit des Anfalls zu richten" (§ 12). Im großen Unterschied zur heutigen Fassung des ErbStG bewegte sich der Steuertarif jedoch nur zwischen 1% und 8%. Sachliche Steuerbefreiungen gab es keine. Dafür war der Erbanfall beim Ehegatten, den Eltern und direkten Nachkommen des Erblassers gänzlich steuerbefreit.[437]

Nach der reichsübergreifenden Vereinheitlichung des Zivilrechts durch die Einführung des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zum 01.01.1900, konnte wenige Zeit später die bis dahin auf „26 Länder zersplitterte Erbschaftsbesteuerung"[438] durch das erste gesamtdeutsche RErbStG 1906[439] ersetzt werden.[440] Begründet wurde die Erhebung der neuen reichseinheitlichen Erbschaftsteuer mit einem erhöhten Einnahmenbedarf des Finanzhaushalts, der „möglichst vielen

---

[432] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 60; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): Einleitung, Rz. 15 m.w.N.

[433] Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer (Preußen) v. 30.05.1873, **PrErbStG 1873,** Gesetzes-Sammlung für die königlichen preußischen 1873, S. 329–349.

[434] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 49.

[435] Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer (Preußen) v. 30.05.1873, **PrErbStG 1873,** Gesetzes-Sammlung für die königlichen preußischen 1873, S. 329–349, S. 335, § 26: „Die Erbschaftsteuer wird nach dem ganzen Anteile jedes einzelnen Erwerbers eines Anfalles für diesen besonders berechnet".

[436] Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer (Preußen) v. 30.05.1873, **PrErbStG 1873,** Gesetzes-Sammlung für die königlichen preußischen 1873, S. 329–349, S. 330, § 5: „Die Erbschaftsteuer wird von dem Betrage entrichtet, um welchen diejenigen, denen der Anfall zukommt, durch selben reicher werden".

[437] Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer (Preußen) v. 30.05.1873, **PrErbStG 1873,** Gesetzes-Sammlung für die königlichen preußischen 1873, S. 329–349, S. 342–343, Anhang zum ErbStG.

[438] **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S-. 54.

[439] Deutsches Erbschaftsteuergesetz v. 03.06.1906, **RErbStG 1906,** RGBl. 1906, S. 334–348.

[440] Vgl. **Viskorf, Hermann-Ulrich**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): Einleitung, Rz. 6; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): Einführung, Rz. 11.

und möglichst leistungsfähigen Schultern aufzuerlegen“ sei.[441] Die damaligen Steuersätze bewegten sich zwischen 4% und 25%, ein Erwerb der Ehegatten und direkter Nachkommen war, wie schon im PrErbStG 1873, steuerbefreit.[442] Schon damals gab es in § 15 RErbStG 1906 eine Begünstigungsvorschrift für Betriebsvermögen[443], nämlich eine Reduzierung der Steuerlast auf 75% der eigentlichen Steuer bei der Vererbung von Grundstücken, die zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wurden.[444] Ebenso regelte § 47 RErbStG 1906 eine allgemeine Stundungsmöglichkeit in Fällen unbilliger Härten und eine bis zu zehnjährige Stundungsmöglichkeit für Erwerbe von Grundvermögen.[445]

Vor dem Hintergrund der durch den ersten Weltkrieg verursachten enormen Steigerung des Reichs-Finanzbedarfs, wurde die Zielvorgabe formuliert, es müsse „an die Ausnutzung dieser Steuerquelle für das Reich in einem Maße herangetreten werden, an das früher nicht gedacht werden konnte“.[446] Mit dem ErbStG 1919 wurde deshalb neben dem Erwerb von Todes wegen und der Schenkung unter Lebenden auch der Nachlass des Verstorbenen der Besteuerung unterworfen.[447] Da aber durch die parallele Erhebung einer Nachlass- und Erbanfallsteuer in Verbindung mit Steuersätzen zwischen 4% und 90%[448] unter Wegfall der Steuerbefreiung für Ehegatten und Kinder der unentgeltliche Vermögenstransfer quasi einer konfiskatorischen Belastung unterworfen wurde, beschränkte sich der Gesetzgeber jedoch bereits 1922 und seitdem unverändert wieder nur noch auf eine Erbschaftsbesteuerung nach dem Bereicherungsprinzip.[449] Die Grundstruktur des ErbStG 1906 mit seinen Anpassungen durch das ErbStG 1922 findet sich auch heute noch in der aktuellen Gesetzesfassung wieder.[450]

Bis zum Ende des zweiten Weltkriegs folgten zwar weitere Änderungen des ErbStG, diese bezogen sich jedoch hauptsächlich auf Anpassungen der Steuersätze und bspw. die Einführung

[441] Gesetzesentwurf, betr. die Ordnung des Reichshaushalts usw., in: Verhandlungen des Reichstags, Bd. 220, 19905/06, S. 939-950, S. 944.
[442] Deutsches Erbschaftsteuergesetz v. 03.06.1906, **RErbStG 1906,** RGBl. 1906, S. 334–348, S. 336, 337: §§ 10 und 11.
[443] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 59.
[444] Deutsches Erbschaftsteuergesetz v. 03.06.1906, **RErbStG 1906,** RGBl. 1906, S. 334–348, S. 339.
[445] Deutsches Erbschaftsteuergesetz v. 03.06.1906, **RErbStG 1906,** RGBl. 1906, S. 334–348, S. 345.
[446] Gesetzesbegründung zum **RErbStG 1919,** Verhandlungen des Reichstages 1919/1920, Band 335, S. 21
[447] Erbschaftsteuergesetz v. 10.09.1919, **RErbStG 1919,** RGBl. I 1919, S. 1543–1566, S. 1543.
[448] Vgl. Erbschaftsteuergesetz v. 10.09.1919, **RErbStG 1919,** RGBl. I 1919, S. 1543–1566, S. 1552, § 19 ErbStG 1919.
[449] Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. Juli 1922 v. 14.08.1922, **RErbStG 1922,** RGBl. I 1922, S. 695–708.
[450] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 71; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 21.

personenbezogener Steuerfreibeträge.[451] Zu erwähnen bleibt, dass mit dem ErbStG 1925 die sog. Grundbesitz-Einheitsbewertung eingeführt wurde[452] und zum 01.01.1935 die noch bis in die 1990er Jahre herangezogenen Einheitswerte 1935 festgesetzt wurden.[453]

b) Erbschaftsbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland

Das erste ErbStG der am 23.05.1949 gegründeten BRD trat zum 30.06.1951 mit Rückwirkung zum 01.01.1949 in Kraft. Angeknüpft wurde mit dieser Fassung nach wie vor an die Systematik des ErbStG von 1922; die Freibeträge waren insgesamt niedrig angesetzt, der Tarif bewegte sich zwischen 4% und 80%. Ein Katalog von sachlichen Steuerbefreiungen wurde in § 18 ErbStG 1951 geregelt, der sich heute noch teilweise in § 13 ErbStG wiederfindet.[454] Mit dem ErbStG 1959[455] wurde der Spitzensteuersatz auf 60% gesenkt, die Steuerfreibeträge erhöht und eine Regelung zur Steuerfreistellung des Zugewinnausgleichs eingeführt (§ 6 ErbStG).[456] Damit reagierte man auch für das ErbStG auf die gesetzliche Gleichstellung von Mann und Frau.[457] Bis zum 31.12.1973 blieb das 1906 eingeführte ErbStG also letztendlich in seiner Grundform bestehen.[458] Einem stetigen Wandel wurden lediglich die Freibetrags- und Tarifregelungen unterzogen[459]; vermutlich je nach Finanzbedarf des Staatshaushalts.

Mit dem ErbStRefG 1974 kam es zur ersten großen Anpassung des alten Gesetzes.[460] Im Zuge dieser Reform postulierte der Gesetzgeber das erste Mal offiziell, dass es sich seines Erachtens nach bei der Erbschaftsteuer um eine Leistungsfähigkeitssteuer handelt: „Die auf den Vermögensanfall des einzelnen Erwerbs ausgerichtete Besteuerung bedeutet im Grundsatz, dass hier der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die der Erwerber erfährt, Ziel und Rechtfertigung der Besteuerung ist.“[461] Ziel der Reformbemühungen war vor allem die Schonung kleinerer und mittlerer Vermögen bei Übertragungen innerhalb der engsten Familie und die

---

[451] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, bis S. 84 mit einer äußerst detaillierten Darstellung der historischen Entwicklung des ErbStG bis zum Ende des zweiten Weltkriegs.
[452] Bekanntmachung der neuen Fassung des Erbschaftsteuergesetzes v. 22.08.1925, **RErbStG 1925,** RGBl. I 1925, S. 320–330.
[453] Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 16.10.1934, **RErbStG 1934,** RGBl. I 1934, S. 1056–1057.
[454] Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 30.06.1951, **ErbStG 1951,** BGBl. I 1951, S. 759–763.
[455] Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 26.03.1959, **ErbStG 1959,** BGBl. I 1959, S. 157–159.
[456] Vgl. **Viskorf, Hermann-Ulrich**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): Einleitung, Rz. 8.
[457] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 90ff.
[458] Vgl. **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rz. 99.
[459] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): Einführung, Rz.1; **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 3.
[460] Gesetz zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts v. 20.04.1974, **ErbStRefG 1974,** BGBl. I 1974, S. 933–947.
[461] **BT-Drucks. VI/3418,** 04.05.1972, S. 59.

Vermeidung von „ungerechtfertigten Steuereinsparungen“.[462] So wurde die sog. Erbersatzsteuer für Stiftungen eingeführt, die Steuerklassen auf 4 gekürzt, die Freibeträge angehoben, ein besonderer Versorgungsfreibetrag für Ehegatten und unterhaltspflichtige Kinder eingeführt und zur Gegenfinanzierung der Spitzensteuersatz auf 70% angehoben. Aber auch formal wurde das Gesetz maßgeblich angepasst. Seither unterteilt sich das ErbStG in fünf Abschnitte, die auch noch in der aktuellen Gesetzesfassung bestehen: 1. Steuerpflicht, 2. Wertermittlung, 3. Berechnung der Steuer, 4. Steuerfestsetzung und Erhebung, 5. Schlussvorschriften.[463]

Nach wie vor angewendet wurde die Einheitsbewertung des Grundvermögens (§ 12 ErbStG). Immerhin löste der Gesetzgeber aber die seit 1935 verwendeten Einheitswerte durch neue aus dem Jahr 1964 ab.[464] Zwar waren diese zu ihrer Einführung auch schon zehn Jahre veraltet[465], dem trat man aber entgegen, indem die Werte um 40% aufgestockt wurden (§ 121a BewG a.F.).[466] Die Behelfslösung mit der Heranziehung indizierter Einheitswerte galt bis 1992 fort.[467]

Besondere Bedeutung kommt der mit § 28 ErbStG 1974 eingefügten exklusiven Stundungsmöglichkeit für Betriebsvermögen und für land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu, mit der der Startpunkt der Begünstigungsrally für Unternehmensvermögen gesetzt wurde.[468] In der Gesetzesbegründung heißt es diesbezüglich: „Zur Vermeidung von Liquiditätsstörungen oder gar Betriebszerschlagungen allein wegen der Erbschaftsteuer ist beim Erwerb von Betriebs- und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen eine besondere Stundung vorgesehen, die auf Antrag stets – also nicht nach dem Ermessen der Finanzbehörde – zu gewähren ist.“[469] Zwar wurde schon Anfang der 1950er Jahre der Wunsch nach Erleichterungen formuliert. Hierauf wurde damals jedoch mit Verweis auf die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht reagiert.[470] Mit dem ErbStRefG 1974 beugte sich der Gesetzgeber letztendlich also doch noch der immer lauter werdenden Kritik aus Wirtschaftskreisen.[471]

---

[462] **BT-Drucks. VI/3418,** 04.05.1972, S. 50 ff.
[463] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 96; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): Einführung, Rz. 13.
[464] Bewertungsänderungsgesetz 1971 v. 27.07.1971, **BewÄndG 1971,** BGBl. I 1971, S. 1157–1160.
[465] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 111.
[466] **BT-Drucks. 7/1333,** 03.12.1973, S. 1 ff.
[467] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 93.
[468] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 91.
[469] **BT-Drucks. VI/3418,** 04.05.1972, S. 50-51.
[470] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 89.
[471] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 89–90 mit einzelnen Nachweisen zu Stimmen der Wirtschaft in Fußnoten 8, 13 und 14.

Mit dem StÄndG 1992, welches betitelt wurde als „Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze“[472], sah der Gesetzgeber zum einen über die Änderung des Bewertungsgesetzes für die Bewertung von Betriebsvermögen fortan abweichend vom gemeinen Wert einen Ansatz zu Steuerbilanzwerten vor (sog. verlängerte Maßgeblichkeit[473]).[474] Ohne dass der Gesetzgeber überhaupt das ErbStG ändern musste, ergab sich aufgrund des neuen Wertansatzes, der durchschnittlich nur noch ca. 45% des eigentlichen Verkehrswertes ausmachte[475], eine deutliche Entlastung des Betriebsvermögen.[476] Zum anderen wurde die Stundungsmöglichkeit, die bisher mit Verweis auf §§ 234, 238 AO a.F. unter Anwendung des jährlichen Zinssatzes von 6% erfolgte, fortan zumindest für Erwerbe von Todes wegen zinslos gewährt.[477]

Nur ein Jahr später folgte mit dem StandOG 1993 die Einführung einer gesonderten Steuerfreistellungsnorm für Betriebsvermögen innerhalb des § 13 ErbStG a.F.[478] Nach dem Gesetzesentwurf wurde ein Freibetrag i.H.v. 500.000 DM sowie ein Bewertungsabschlag i.H.v. 25% des 500.000 DM übersteigenden Teils vorgesehen.[479] Der Bundesrat beantragte die ersatzlose Streichung der Vorschrift und lies bezogen auf den Gesetzentwurf verlauten, dass die vorgesehenen Befreiungen „verfassungsrechtlich bedenklich“ wären, „weil sie nicht systemkonform sind und gegenüber anderen Vermögen eine zu ungleiche Besteuerung bewirken.“[480] Nachdem zwischenzeitlich der Vermittlungsausschuss eingeschaltet wurde[481], einigte man sich auf die Einführung nur des o.g. Freibetrags, der an eine sog. Behaltensfrist von fünf Jahren gebunden war;

---

[472] Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze v. 25.02.1992, **StÄndG 1992,** BGBl. I 1992, S. 297–358.
[473] Vgl. **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 22; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): Einführung, Rz. 3.
[474] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 104 ff.
[475] Vgl. **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 160–161 m.w.N.
[476] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): Einleitung, Rz. 17.
[477] **BT-Drucks. 12/1108,** 03.09.1991, S. 78 unter Nummer 5.
[478] Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt v. 13.09.1993, **StandOG 1993,** BGBl. I 1993, S. 1569–1593.
[479] **BT-Drucks. 12/4487,** 05.03.1993, S. 20 unter Artikel 11, 2. und siehe auch insbesondere S. 25 unter 3; Hinsichtlich der Begründung: „Insbesondere die Erben kleiner und mittlerer Betriebe sollen von der ErbSt entlastet werden, um die Fortführung bestehender Betriebe durch die Erben zu erleichtern. Auf diese Weise werden auch Wettbewerbsverzerrungen zugunsten von Publikumsgesellschaften im Streubesitz verringert, die sich im Verhältnis zu Unternehmen mit einem oder mehreren Inhabern ergeben. Im Übrigen sind steuerliche Vergünstigungen für das Betriebsvermögen auch wegen seiner verhältnismäßig geringeren Fungibilität, der erhöhten Sozialverpflichtung (Erhaltung von Arbeitsplätzen) und des höheren Risikos notwendig und gerechtfertigt“; ebenso S. 47 mit der Erläuterung, dass der Freibetrag auch gleichzeitig der Verwaltungsvereinfachung diene.
[480] **BT-Drucks. 12/4487,** 05.03.1993, S. 65; außerdem wurde auf die Ungleichbehandlung zwischen Erwerben von Todes wegen und Schenkungen, zwischen PersGes und KapGes, auf Gestaltungsmöglichkeiten und eine übermäßige Begünstigung für Unternehmen, die kurze Zeit später veräußert werden, hingewiesen.
[481] **BT-Drucks. 12/5341,** 01.07.1993, S. 7; zuvor: **BT-Drucks. 12/5016,** 25.05.1993, S. 2, 4, 7, 72-73, 83, 107 ff.

und zwar sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch „im Weg der vorweggenommenen Erbfolge“ (§ 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. 1993).[482] Erstmals wurden Stimmen laut, die die überschwänglichen Begünstigungsnormen für Betriebsvermögen wegen eines latenten Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz und mangelnder Systemkonformität deutlich kritisierten.[483]

Im Jahr 1994 teilte die EG-Kommission die Ergebnisse eines umfassenden Meinungsaustauschs „über die Probleme mit der Übertragung von Unternehmen, d.h. die Probleme der Fortführung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen, die Vorbereitung der Übertragung sowie Steuerproblemen“ mit.[484] So seien damals „nahezu 10% der Konkursanträge [...] auf eine schlecht vorbereitete Erbfolge“ zurückzuführen. Bemängelt wurde, dass „gesunde und wettbewerbsfähige Unternehmen ihre Tätigkeit wegen rechtlicher und steuerlicher Probleme“ hätten einstellen müssen.[485] Die Steuerbelastung entziehe nicht nur dem Erben eine Einkommensquelle, sondern stelle „eine Gefahr für das finanzielle Gleichgewicht des Unternehmens und damit für sein Überleben dar.“[486] „Erbschaft- und Schenkungssteuern können rund 70 bis 80 Prozent des Übertragungswerts darstellen.“[487] Mit Hinweis auf die damalige Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsnormen Großbritanniens (vollständige Steuerbefreiung unter Fortführung des Unternehmens für einen bestimmten Zeitraum), hieß es, dass es zu begrüßen wäre, „wenn die Mitgliedsstaaten insoweit die für die Unternehmensübertragungen im Wege der Schenkung und Vererbung anzuwendenden Rechtsvorschriften lockern würden, um die Besteuerung an das Erfordernis anzupassen, das Überleben dieser Unternehmen sicherzustellen.“[488] Diese Vergünstigungen sollten jedoch „lediglich auf die Aktiva Anwendung finden, die ausnahmslos dem Unternehmensbetrieb dienen“ und auch nur dann gewährt werden,

[482] Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt v. 13.09.1993, **StandOG 1993,** BGBl. I 1993, S. 1569–1593, S. 1590 unter 2.
[483] Vgl. **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 96 mit Nachweisen zu kritischen Literaturstimmen in den Fußnoten 44 und 45.
[484] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, abrufbar unter: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1994_204_R_0001_01&from=DE, abgerufen am 03.02.2023
[485] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489), S. 2.
[486] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489), S. 14.
[487] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489), S. 15 mit einer Darstellung der Erbschaftsteuerbelastung der 12 Mitgliedsstaaten.
[488] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489), S. 15.

wenn „sich die Erben verpflichten, das Kapital und die Produktionstätigkeit [...] aufrechtzuerhalten."[489]

Zwar ohne direkten Verweis auf eben genannte Mitteilung der EG-Kommission, aber mit dem Ziel „eine für europäische Verhältnisse vorbildliche schenkungs- und erbschaftsteuerliche Vergünstigung für den Übergang von Betriebsvermögen" anzustreben, wurde die bisherige Freibetragsregelung „im Interesse einer notwendigen weiteren Verringerung der steuerlichen Belastung für die Unternehmensnachfolge, vor allem von mittelständischen Unternehmen" nochmals erweitert.[490] Mit dem JStG 1996 wurde also der schon für 1993 vorgeschlagene Bewertungsabschlag i.H.v. 25% gegen die mahnenden Stimmen der Opposition[491] und des Bundesrates[492] letztlich doch eingeführt, die Begünstigungsregel fortan auch für die Übertragung sog. familienbezogener Kapitalgesellschaften (Beteiligung von mehr als 25%) gewährt und die besondere Stundungsfrist für Betriebsvermögen auf 10 Jahre erweitert.[493] Die Regelungen des JStG 1996 traten faktisch niemals in Kraft[494], da der Gesetzgeber auf den zwischenzeitlich ergangenen Beschluss des BVerfG 1995[495] zur Verfassungswidrigkeit des ErbStG reagieren musste.

2. Die erstmalige Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG

a) „Einheitswertbeschluss" des BVerfG vom 22.06.1995

Mit seinem grundlegenden Beschluss vom 22.06.1995 erklärte das BVerfG erstmals das gesamte ErbStG für verfassungswidrig, da § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. insofern mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war, „als bei gleichem Steuertarif die Bemessungsgrundlage für Grundbesitz den seit 1964/74 der Wertentwicklung nicht mehr angepassten Einheitswert und für das Vermögen im Übrigen den Gegenwartswert" zugrunde legte.[496] Das BVerfG gab damit dem Gesetzgeber vor, dass „für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Vermögensgegenstände Bemessungsgrundlagen gefunden werden [müssen], die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden."[497] Leider versäumte das BVerfG, bereits in diesem

[489] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489), S. 15-16.
[490] **BT-Drucks. 13/901,** 27.03.1995, S. 157.
[491] **BT-Drucks. 13/1558,** 31.05.1995, S. 146: wie schon der Bundesrat zum StandOG 1993, mahnten SPD und Grüne eine latente Verfassungswidrigkeit der Begünstigungsregeln an.
[492] **BT-Drucks. 13/1686,** 13.06.1995, S. 63: „Die neue Begünstigung ist […] nicht hinnehmbar.".
[493] Jahressteuergesetz 1996 v. 11.10.1995, **JStG 1996,** BGBl. I 1995, S. 1250–1413, S. 1404, §§ 13 Abs. 2a und 28 Abs. 1 ErbStG.
[494] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 108.
[495] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179.
[496] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Tenor.
[497] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 21.

Beschluss vorzuschreiben, dass sich der Wertansatz unausweichlich am gemeinen Wert zu orientieren hat. Dies wurde dann erst knapp zehn Jahre später im zweiten Beschluss über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG nachgeholt (siehe Kapitel C.I.3b)).

Fast noch wichtiger als die Feststellung über die Einheitswerte waren allerdings die anschließenden Aussagen des BVerfG über den wohl nur eingeschränkten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich des erbschaftsteuerlichen Zugriffs bei nahen Familienangehörigen und Betrieben. Mit Verweis auf die durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG gewährleistete Erbrechtsgarantie und den nach Art. 6 Abs. 1 GG garantierten Schutz von Ehe und Familie hielt das BVerfG fest: „Der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen i.S.d. der Steuerklasse I ist derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommende Nachlass – je nach Größe – zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekommt.“[498] Entsprechend des realitätsnahen Bewertungsansatzes (des Grundvermögens) erlegte das BVerfG dem Gesetzgeber sogar äußerst präzise auf, die persönlichen Freibeträge von Ehegatten und Kindern auf mindestens den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses anzuheben.[499] Daneben stellte das BVerfG für die Gestaltung der Steuerlast von mittelständischen Unternehmen fest, „dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll“ entspreche.[500] Nach Ansicht des BVerfG fordere der Gleichheitssatz demnach, die Steuer „unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben“ so zu bemessen, „dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet“ werde.[501] Bezogen auf diese klaren Vorgaben des BVerfG an den Gesetzgeber wurde sogleich vor dem Hintergrund der Grenzen der Gewaltenteilung mit m.E. zutreffender Kritik reagiert.[502]

b) Erbschaftsteuerreform von 1997 und weitere Gesetzesänderungen bis 2006

Dem Auftrag des BVerfG zur Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands des ErbStG kam der Gesetzgeber mit dem JStG 1997 nach.[503] Ziel der Gesetzesänderung war die Anhebung der

[498] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 23, 25, 28.
[499] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 28.
[500] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 30.
[501] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 31.
[502] So auch der Verfassungsrechtler **Bull, Hans Peter**: Vom Eigentums- zum Vermögensschutz - ein Irrweg, NJW (1996), S. 281–284, S. 281, der feststellt, dass das BVerfG "in […] nicht überzeugender Weise von der bisherigen Rechtsprechung zum Verständnis des Art. 14 abgegangen" sei und "in Überschreitung seiner Entscheidungskompetenz ein steuerpolitisches Konzept entwickelt [hat], das den Gesetzgeber in bedenklicher Weise" einschränke.
[503] Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, **JStG 1997,** BGBl. I 1996, S. 2049–2081.

persönlichen Freibeträge, die Einführung einer sog. „Bedarfsbewertung“ für Grundbesitz[504], eine weitere „Verbesserung“ der Entlastungen für Betriebsvermögen und die Absenkung der Höchststeuersätze.[505] In der Entwurfsfassung der Reform sah der Gesetzgeber neben der Neufassung von § 12 ErbStG zur Bewertung und der Anhebung der Freibeträge auf 1.000.000 DM für Ehegatten bzw. 750.000 DM für Kinder[506], die Einfügung einer eigenen Regelung für die Begünstigung von Betriebsvermögen vor. Ziel des damals neu geschaffenen § 13a ErbStG sollte sein, die Erbschaftsteuerlast insoweit zu reduzieren, „dass die Fortführung des Betriebs nicht gefährdet“ werde.[507] Vorgeschlagen wurde daher bei gleichbleibendem Freibetrag i.H.v. 500.000 DM die Anhebung des Bewertungsabschlags von 25% auf 50% des begünstigten Vermögens. Die Begünstigungen sollten allerdings ausschließlich für die Übertragung einer Gesamtheit an Produktivvermögen[508] weiterhin nur unter der Voraussetzung einer fünfjährigen Behaltensfrist und einer zusätzlichen Entnahmebeschränkung gewährt werden.[509] Trotz der neu zu regelnden Bewertung hielt man jedoch weiterhin an der Übernahme der Steuerbilanzwerte für erbschaftsteuerliche Zwecke fest.[510]

Nach zwischenzeitlicher Anrufung des Finanzausschusses und der Bekundung der Opposition, dass die Erleichterungen insgesamt zu hoch ausfielen[511], beschränkte man den Bewertungsabschlag auf 40% und die persönlichen Freibeträge auf „nur“ 600.000 DM für Ehegatten bzw. 400.000 DM für Kinder.[512] Außerdem wurde mit der Einfügung eines neuen § 19a ErbStG gewährleistet, dass die Erwerber von Betriebsvermögen der Steuerklassen II und III seither derselben Steuerbelastung unterliegen wie Erwerber der Steuerklasse I.[513]

Die Kombination aus dem Ansatz zu Steuerbilanzwerten und der Gewährung sowohl eines Freibetrags als auch eines Bewertungsabschlags führte zu einer „massiven Ausweitung“[514] der Begünstigungsregelungen für die Übertragung von Betriebsvermögen und damit zu einer

---

[504] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 38, heißt: die Bewertung erfolgt nur anlässlich einer Erbschaftsteuerveranlagung mit dem Ziel, einen Gegenwartswert zu finden.
[505] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, Deckblatt unter B. Lösung.
[506] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 63: „Etwa 90% aller Todesfälle lösten bisher keine ErbSt aus. Auch in Zukunft soll die ErbSt keine Massensteuer werden.“.
[507] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 67.
[508] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 115.
[509] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 19-20 unter § 13a ErbStG.
[510] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 64.
[511] **BT-Drucks. 13/5951,** 05.11.1996; **BT-Drucks. 13/5952,** 05.11.1996, S. 67.
[512] Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, **JStG 1997,** BGBl. I 1996, S. 2049–2081, S. 2057.
[513] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 116.
[514] **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 161 mit einem Hinweis darauf, dass die Sonderregelungen zu einer Reduzierung des anteiligen Steueraufkommens durch BV–Übertragungen auf 5% führten.

„übertriebenen“[515] Bevorteilung gegenüber anderen Vermögensarten, weswegen aus Literaturkreisen schon früh zu Recht auf verfassungsrechtliche Bedenken hingewiesen wurde.[516]

Nachdem die erbschaftsteuerliche Belastung typischer mittelständischer Unternehmen durch die Reform 1997 wohl durchschnittlich „auf etwa 5% des steuerbilanziellen Unternehmenswerts“ gesunken war[517], gab es in den folgenden Jahren aus gesetzgeberischer Sicht keinen Anlass, weitere größere Ergänzungen der Betriebsvermögensbegünstigungen vorzunehmen. Wohl erwähnenswerter als die marginalen Gesetzesanpassungen ist die erstmalige Veröffentlichung von Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) Ende 1998.[518] Auf knapp 90 Seiten sollte die verwaltungstechnische äußerst komplexe Umsetzung des neuen ErbStG 1997 hinsichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs, aber vor allem auch die neue erbschaftsteuerliche Bewertung geregelt werden.[519]

3. Die erneute Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG

a) Anruf des BVerfG durch den Beschluss des BFH von 2002

Bereits fünfeinhalb Jahre nach Inkrafttreten des JStG 1997 stellte der BFH in seinem Beschluss vom 22.05.2002 die weiterhin fehlende Verfassungskonformität des ErbStG aufgrund der gleichheitswidrigen Ausgestaltung der Bewertungsgrundsätze sowie der überschießenden Begünstigungen für Betriebsvermögen fest.[520] Seine Urteilsbegründung baute der Senat folgendermaßen auf: Zum einen habe die per BVerfG-Beschluss 1995 festgestellte Unvereinbarkeit der Grundbesitzbewertung mit Art. 3 Abs. 1 GG „in wesentlichen Teilbereichen unverändert“

---

[515] **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 124 mit Hinweisen zu Literaturstimmen unter Fn. 846 und 847.

[516] Vgl. **Viskorf, Hermann-Ulrich**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): Einleitung, Rz. 14: "an der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften bestehen erhebliche Zweifel"; **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rz. 115: "Ob mit diesen Änderungen den Vorgaben des BVerfG ausreichend Rechnung getragen wurde, war schon von Anfang an umstritten."; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 22, der die "erneut nicht realitätsgerechte" bzw. "deutlich zu niedrige" Bewertungsgrundlage anprangert; **Lennert, Philipp**: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg (2005), Diss. Berlin, S. 111–112 m.w.N. zu kritischen Literaturstimmen.

[517] Vgl. **Seer, Roman**: Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung - Analyse der parteiübergreifenden Gesetzesentwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 10.5. u. 30.5.2005, StuW (2005), S. 353–366, S. 362; **Scheffler, Wolfram/Spengel, Christoph**: Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, BB (2004), S. 967–974, S. 970; **Birnbaum, Mathias**: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), Diss. Berlin, S. 162.

[518] Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsrechts v. 21.12.1998, **ErbStR 1998**, BStBl. I 1998, Sondernummer Teil I.

[519] Vgl. **Gottschalk, Paul Richard**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): Einführung, Rz. 124.

[520] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342.

fortbestanden.[521] Grund dafür sei gewesen, dass das Bewertungsverfahren in einer Großzahl der Fälle zu Werten von maximal 50% des eigentlichen Verkehrswerts[522] „oder auch noch deutlich weniger“ geführt und daher eine nach wie vor ungerechtfertigte Privilegierung im Verhältnis zu anderen Vermögensarten vorgelegen habe.[523] Zum anderen ging der BFH das erste Mal auf die von der Literatur Ende der 1990er/Anfang der 2000er Jahre bereits nachdrücklich kritisierte[524] Überprivilegierung des Betriebsvermögens ein. Hinsichtlich der weiterhin angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte legte der Senat dar, dass diese „den Verzicht auf einen sach- und systemadäquaten Bewertungsmaßstab“ dargestellt und wegen „ihrer unkontrollierten und von Zufällen abhängigen, insbesondere nicht am Belastungsgrund orientierten Wirkungen [...] gegen das Gleichbehandlungsgebot“ verstoßen habe.[525] Entsprechendes habe für die Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Übertragung von qualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gegolten.[526] Hinzu sei gekommen, dass der unzureichende Wertansatz zu Steuerbilanzwerten in Kumulation mit der Unterbewertung der Betriebsgrundstücke, dem Freibetrag und Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG) „zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Privilegierung des Betriebsvermögens“ geführt habe. Diese hätte nach Ansicht des Senats auch nicht verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden können. Denn die vom Gesetzgeber angestellte These, nach der eine objektiv nach der Bereicherung bemessene Höhe der Erbschaftsteuer typischerweise eine die Betriebsfortführung gefährdende Belastung darstelle[527], sei „nicht zu verifizieren“ gewesen.[528]

Neben den Hauptkritikpunkten äußerte der Senat auch verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Stundungsregelung, die „wegen der Zinslosigkeit [...] der Steuer über zehn Jahre zu einem Abzinsungsvorteil für den Erwerber von Betriebsvermögen von bis zu 42,5%“ habe

---

[521] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 166.
[522] Dies war nach den Äußerungen des Finanzausschusses zum Gesetzgebungsverfahren des JStG 1997 sogar explizit das Ziel der Neuregelung (!), siehe: **BT-Drucks. 13/5952,** 05.11.1996, S. 28: „Die Koalitionsfraktionen haben das von ihnen vorgeschlagene Ertragswertverfahren daher daran ausgerichtet, dass im Durchschnitt ca. 50% des Kaufpreises erreicht werden. Sie halten dies aus den genannten Gründen für gerechtfertigt und notwendig".
[523] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 87, 160.
[524] Vgl. **Birk, Dieter/Richter, Andreas**: Übergang von Betriebsvermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge, FR (2001), S. 764–770, S. 767; **Birk, Dieter**: Die Begünstigungstatbestände des ErbStG auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, ZEV (2002), S. 165–169; **Seer, Roman**: Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im ErbStR, GmbHR (1999), 64-72, S. 69; **Elser, Thomas**: Analyse des neuen Erbschaftsteuerrechts, DStR (1997), S. 557–562, S. 561; **Thiel, Jochen**: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB (1997), S. 64–69, S. 68; **Meincke, Jens Peter**: Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR (1996), S. 1305–1310, S. 1309.
[525] BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 139 als zusammenfassendes Fazit.
[526] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 59-72, 88-104.
[527] **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 67.
[528] BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 146.

führen können.[529] Bemängelt wurde außerdem, dass die Begünstigungsregeln nach dem Gesetzeswortlaut auch von gewerblich geprägten Personengesellschaften in Anspruch genommen werden konnten, obwohl deren Vermögen weder als „gemeinwohlgebunden“ noch „gemeinwohlverpflichtend“ begünstigungswürdig anzusehen sei.[530] Insgesamt seien die Begünstigungsregeln für Betriebsvermögen daher „zu weitgehend“, „nicht zielgenau“ und „außer Verhältnis zur gesetzgeberischen Grundregel der gleichmäßigen Erfassung aller Vermögenszugänge“ gewesen.[531] Das für den Gesetzgeber vernichtende Fazit des BFH-Vorlagebeschlusses wurde in der Literatur zu Recht weitestgehend begrüßt.[532]

b) Der „Paukenschlag“ des BVerfG vom 07.11.2006

Fast viereinhalb Jahre nach der Vorlage des BFH reagierte das BVerfG mit dem als „Paukenschlag aus Karlsruhe“[533] bezeichneten Beschluss vom 07.11.2006 über die erneute Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG.[534] Auch wenn im Vorhinein sämtliche Wirtschaftsverbände sowie das BMF von der Unzulässigkeit und Unbegründetheit des Vorlagebeschlusses ausgingen[535], nahm das BVerfG das Verfahren zur Entscheidung an.[536] Zunächst erklärte das BVerfG generell: Der allgemeine Gleichheitssatz fordere, „dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen“ werde.[537] Zwar könne der Gesetzgeber bei der Regelung der Gesetze zur Bewältigung von Massenvorgängen des Wirtschaftslebens grundsätzlich auf Typisierungen zurückgreifen.[538] Insgesamt müsse jedoch bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes das Folgerichtigkeitsgebot zwingend eingehalten werden.[539]

---

[529] BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 37.
[530] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 106 ff.
[531] BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342, Rz. 147.
[532] Vgl. **Birk, Dieter**: Entscheidungsbesprechung BFH II R 61/99, FR (2002), S. 1060–1073; **Nachreiner, Andreas**: Verfassungswidrigkeit des ErbStG wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG, ZEV (2005), 1-7; a.A.: **Daragan, Hanspeter**: Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer, BB (2002), S. 649–655; **Meincke, Jens Peter**: Der II. Senat des BFH im Spiegel seines Vorlagebeschlusses vom 22.5.2002, II R 61/99, ZEV (2002), S. 493–496, der jedoch bemängelt, dass der zuständige II. Senat besser über die Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte auf Ebene der BMG hätte argumentieren sollen (494 ff.).
[533] **Wachter, Thomas**: Paukenschlag aus Karlsruhe - Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, DNotZ (2007), S. 173–184.
[534] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70.
[535] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 66-82.
[536] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 83.
[537] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 96.
[538] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 96.
[539] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 97; siehe hierzu auch Kapitel A.III.1.

Explizit auf das ErbStG bezogen wiederholte der Senat sodann die schon 1995 konstatierte Anforderung, dass die gleichmäßige Belastung wesentlich davon abhänge, dass für die steuerbaren Tatbestände „Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden".[540] Im großen Unterschied zum Beschluss von 1995 und damit als gravierende, i.S.d. Steuergerechtigkeit zu begrüßende Weiterentwicklung der Rechtsprechung, wurde diese allgemeine Anforderung jedoch konkretisiert. Dabei stellte das BVerfG fest, dass eine folgerichtige Ausgestaltung der dem ErbStG innenwohnenden Belastungsentscheidung, nämlich der Erfassung der subjektiven Bereicherung, nur dann möglich sei, wenn „sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel" orientiere.[541] Zwar sei der Gesetzgeber grundsätzlich in der Wahl der Wertermittlungsmethode frei, jedoch könne eine Methode nur dann den Anforderungen des Gleichheitssatzes genügen, wenn stets ein „Annäherungswert an den gemeinen Wert" erreicht werde.[542]

Bezogen auf die Kernaussage des Beschlusses folgte das BVerfG also nicht nur der Ansicht des BFH[543], dass sowohl der Wertansatz von Grundvermögen[544] als auch die Übernahme der Steuerbilanzwerte für Betriebsvermögen[545] verfassungswidrig gewesen ist. Das BVerfG ging sogar noch einen Schritt weiter und gab dem Gesetzgeber einen glasklaren Handlungsauftrag.[546] Wie bereits in Kapitel B.II.2. herausgearbeitet, kann nur der gemeine Wert als Bewertungszielgröße herangezogen werden. Demenentsprechend ist dem BVerfG in dieser klaren Aussage uneingeschränkt zuzustimmen.

So überzeugend der Haupttenor des Beschlusses hinsichtlich des Bewertungsmaßstabs auch sein mochte, so rudimentär war wiederum die Auseinandersetzung des BVerfG mit den damaligen Begünstigungsregeln für Betriebsvermögen. Obwohl der BFH auch diese Normen (§§ 13a, 19a ErbStG a.F.) für verfassungswidrig erachtete, ließ sich das BVerfG nur zu sehr allgemeinen Aussagen hinreißen. So dürfe der Gesetzgeber mit dem Steuergesetz grundsätzlich

---

[540] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 103.
[541] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 104.
[542] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 109, 110.
[543] Siehe vorheriges Kapitel.
[544] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 138; "Bei bebauten Grundstücken wird durch das in § 146 Abs. 2 S. 1 BewG (a.F.) angeordnete vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Einheitsvervielfältiger von 12,5 eine Bewertung mit dem in diesem Sinne verstandenen gemeinen Wert regelmäßig verfehlt".
[545] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 115: "Die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert strukturell eine Annäherung an den gemeinen Wert".
[546] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 115: bezogen auf die BV-Bewertung wird explizit die Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des Substanzwerts vorgeschlagen.

auch „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele“ verfolgen, sofern diese „aus Gründen des Gemeinwohls“ vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt werden könnten.[547] Dabei sei der Gesetzgeber insoweit an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden, als die Steuerförderung in Form einer Begünstigung weder „von Zufälligkeiten abhängen“ noch „willkürlich eintreten“ bzw. verteilt werden dürfe.[548] Explizit müssten also die mit den Begünstigungsnormen verfolgten Lenkungszwecke „von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen, der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgrenzt und die Lenkungszwecke gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.“[549] Verfassungsrechtliche Voraussetzung sei dementsprechend eine ausreichend zielgenaue und möglichst gleichmäßige Begünstigungswirkung der Einzelnormen.[550] Unbenommen sei es dem Gesetzgeber, sowohl Modifikationen der Bemessungsgrundlage als auch Differenzierungen des Steuersatzes vorzunehmen, sofern ausreichende Rechtfertigungsgründe bestünden.[551]

Bezogen auf die damals geltenden Begünstigungen bezog das BVerfG aber keine kritische Stellung. Laut Auffassung des Senats habe es nämlich nach der Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Bewertungsmethode „keiner näheren Untersuchung“ bedurft, ob die Begünstigungsregeln den „verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen“. Deshalb habe offenbleiben können, ob die den Privilegierungsvorschriften zugrunde liegenden Lenkungsziele tatsächlich die damit einhergehende Ungleichbelastung verschiedener Steuerobjekte vor dem Hintergrund des Gemeinwohls hätten rechtfertigen können.[552]

Betrachtet man das Urteil im Rückblick noch einmal in seiner Gesamtschau, kommt wohl einer Aussage, die das BVerfG in Bezug auf die Begünstigungsregeln vermeintlich am Rande tätigte, doch eine äußerst entscheidende Bedeutung zu. Im Rahmen der allgemeinen Feststellungen zu den Befugnissen des Gesetzgebers, durch Steuergesetze auch Lenkungs- und Förderungszwecke verfolgen zu können, stellte der Senat nämlich Folgendes fest: „Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.“[553] Auch in den abschließenden zusammenfassenden Kernaussagen des Beschlusses hieß es explizit, dass es dem Gesetzgeber unbenommen sei, „den

[547] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 98.
[548] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 99, 100.
[549] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 201.
[550] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 201.
[551] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 111, 112.
[552] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 134, 135.
[553] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 98.

Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände – gegebenenfalls auch sehr weitgehend – zu begünstigen."[554] So hat das BVerfG nicht nur keine kritische Stellungnahme zu den damals geltenden Begünstigungsnormen vorgenommen, sondern m.E. viel mehr Gegenteiliges bewirkt. Wie im folgenden Kapitel über die Kernpunkte des ErbStRG 2008 gezeigt wird, hat der Gesetzgeber diese vermeintlichen Randaussagen vermutlich quasi als Freibrief verstanden, die Begünstigungen für Unternehmensvermögen auf ein nahezu unendliches Maß auszudehnen.

Die damaligen Stimmen der Literatur sind ebenso wie die Einschätzung des Verfassers in diesem Kapitel zweigeteilt ausgefallen: Zwar wurde der klare Auftrag an den Gesetzgeber zur Ausrichtung der Bemessungsgrundlage am gemeinen Wert begrüßt. Jedoch herrschte Bedauern über die Zurückhaltung des BVerfG hinsichtlich der damals geltenden Begünstigungsregeln.[555]

c) Erbschaftsteuerreform 2008 und weitere Gesetzesänderungen bis 2014

Durch den BVerfG-Beschluss von 2006 war der Gesetzgeber erneut gezwungen, das ErbStG maßgeblich anzupassen.[556] Anfang 2008 legte die Bundesregierung den Gesetzesentwurf mit dem Hauptziel vor, eine verfassungskonforme und realitätsgerechte Bewertung aller Vermögensgegenstände anzustreben. Um jedoch im Vergleich zum Rechtsstand vor der Reform keine Mehrbelastung für kleinere und mittlere Vermögen zu verursachen, wurde eine deutliche Erhöhung der persönlichen Freibeträge vorschlagen. Genauso sollte weiterhin der Übergang von Betriebsvermögen erleichtert werden.[557] Zur angestrebten Haushaltsneutralität sollten die Entlastungsmaßnahmen der engeren Familie und des Produktivvermögens durch massive Anhebung der Steuersätze in den Steuerklassen II und III gegenfinanziert werden.[558]

---

[554] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 201.

[555] Vgl. **Viskorf, Hermann-Ulrich**: Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neuregelung, FR (2007), S. 624–630, S. 624: bezeichnet den Beschluss als notwendige "Rechtshygiene"; **Schulte, Wilfried**: Ist die Erbschaftsteuer reformierbar?, FR (2007), S. 309–326; **Wachter, Thomas**: Paukenschlag aus Karlsruhe - Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, DNotZ (2007), S. 173–184; **Hey, Johanna**: BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ (2007), S. 564–574; **Wachter, Thomas**: Die Zukunft des geplanten Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, BB (2007), S. 577–587; **Steiner, Anton**: Die Zukunft der Erbschaftsteuer - erste Einschätzung der Entscheidung des BVerfG aus Beratersicht, ErbStB (2007), S. 78–83.

[556] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 204; das BVerfG räumte hierzu eine Frist bis zum 31.12.2008 ein, nach deren Ablauf die Nichtanwendbarkeit des gesamten ErbStG drohte.

[557] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, Deckblatt.

[558] Vgl. **Viskorf, Hermann-Ulrich**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): Einleitung, Rz. 15.

Auf der Bewertungsebene für Unternehmensvermögen kam der Gesetzgeber nicht daran vorbei, die verlängerte Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte zugunsten einer originären Unternehmensbewertung aufzugeben.[559] Zur zweckgerechten Umsetzung sollte daher fortan die Ertragswertmethode, wie sie „auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke" genutzt wird, herangezogen werden (§§ 109 i.V.m. 11 Abs. 2 BewG). Auch für die Bewertung von Grundvermögen sollte künftig der gemeine Wert als maßgeblicher Wertansatz gelten. Zur Wertfindung wurde das Bodenrichtwertverfahren für unbebaute Grundstücke (§§ 178, 179 BewG) und das Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwertverfahren für bebaute Grundstücke (§§ 180-182 BewG) zur Auswahl gestellt. [560]

Neben der zwingenden Neuregelung der Bewertung lag das Hauptaugenmerk der Reform auf der Erweiterung der Begünstigungsregeln für Unternehmensvermögen. In der allgemeinen Begründung des Gesetzesentwurfs hieß es: „Durch zielgenaue Verschonungsregelungen wird das in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigt."[561] Im Speziellen wurde die Einführung jener neuen Verschonungsregelungen dahingehend gerechtfertigt, dass die „klein- und mittelständisch geprägte Unternehmenslandschaft [...] für die deutsche Wirtschaft im internationalen Wettbewerb von Vorteil" sei und diese daher sowohl die Voraussetzung „für wirtschaftliches Wachstum" als auch „für die Schaffung wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze" biete. Aus diesem Grund wurde tatsächlich „allen Betrieben eine Verschonung angeboten", die deren durch eine Erbschaftsteuerzahlung potentiell bedrohte Liquidität schützen, Investitionen nicht verhindern und Arbeitsplätze sichern sollte.[562]

Als „angemessene" Begünstigung sah der Gesetzgeber in der Entwurfsfassung eine Steuerfreistellung von Unternehmensvermögen in Höhe von 85% vor.[563] Im finalen Gesetz wurde diese sog. Regelverschonung sogar noch einmal um die Option einer vollständigen Steuerbefreiung erweitert (sog. Optionsverschonung).[564] Wie in der Begründung hervorgehoben, sollten tatsächlich alle Unternehmen von der Verschonung profitieren können, unabhängig vom Wert des unentgeltlichen Vermögens und somit auch von der Höhe der nach objektiven Maßstäben eingetretenen Bereicherung des Erwerbers.

---

[559] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 143.
[560] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 24.
[561] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 25.
[562] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 33 unter „zu Nummer 11 (§ 13a)".
[563] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, siehe § 13b Abs. 4 ErbStG–E auf S. 10.
[564] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3024, § 13a Abs. 8 ErbStG.

Eine Beschränkung der Begünstigung gab es allerdings hinsichtlich der Zusammensetzung des Unternehmensvermögens. So sollten Unternehmen nur von einer Begünstigung profitieren können, wenn das Vermögen zu weniger als 50% aus nicht produktiven, sog. Verwaltungsvermögen bestand.[565] Außerdem wurde die Steuerfreistellung zur Vorbeugung der Verfehlung der gesetzgeberischen Förder- und Lenkungsziele an drei der Unternehmensfortführung dienende (Nachversteuerungs-)Vorbehalte geknüpft: die Erhaltung der Arbeitnehmer-Lohnsummen oberhalb eines bestimmten Niveaus, eine Entnahmesperrfrist und eine Behaltens- bzw. Veräußerungssperrfrist; jeweils für einen vorgegebenen Zeitraum. Dabei wurde die noch im Gesetzesentwurf vorgesehen Frist von fünfzehn Jahren[566] im Laufe der Beratungen auf final sieben Jahre für die Regel- bzw. zehn Jahre für die Optionsverschonung herabgesetzt.[567] Bei Verstoß sollte eine rückwirkende Nachversteuerung pro rata temporis drohen.[568]

Vermutlich um den Voraussetzungen des BVerfG noch genauer entsprechen zu können bzw. die Rechtsanwendung durch mehr Klarheit zu erleichtern, wurde die mit JStG 1997 aus der allgemeinen Befreiungsnorm (§ 13 ErbStG) ausgegliederte und damals neu geschaffene spezielle Befreiungsnorm § 13a ErbStG a.F. wiederum ersetzt. Seither wird die Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen im Wesentlichen durch zwei voneinander abhängige Normen[569] geregelt: §§ 13a und 13b ErbStG. § 13a ErbStG definiert dabei die Tatbestandsvoraussetzungen, Rechtsfolgen und die sog. Nachversteuerungsvorbehalte der Begünstigung. Flankierend bestimmt § 13b durch einen Negativkatalog des sog. Verwaltungsvermögens, welcher Teil des Betriebsvermögens als betriebsnotwendig angesehen und daher potentiell begünstigt werden kann. Diese Regelungszwecke wohnen auch noch den aktuellen Fassungen von §§ 13a und 13b ErbStG i.d.F. ErbStAnpG 2016 inne.

Die bis zu diesem Zeitpunkt umfangreichste Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts sah sich von Anfang an zu Recht starker Kritik ausgesetzt. Anstatt sich der Gesetzgeber auf eine Neugestaltung der Erbschaftsbesteuerung eingelassen hätte, um einen „wirklich neuen verfassungsfesten Reformweg zu beschreiten“[570], wurde wieder einmal nur das alte System

[565] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 137 ff.
[566] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, siehe § 13a Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG–E auf S. 8 und 9.
[567] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3022, § 13a Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG.
[568] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3022-3023, § 13a ErbStG.
[569] Vgl. **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 136.
[570] **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 139.

durch „technisch komplizierte“[571] Neuregelungen erweitert. Die auf einem gesetzgeberischen Lenkungszweck basierenden Verschonungsregelungen führten bei „ordentlicher Wirtschaftsführung“[572] des unentgeltlich erworbenen Betriebs quasi zu einem weitestgehenden Ausschluss der Besteuerung von Unternehmensvermögen, womit der Gesetzgeber mit dem ErbStRG 2008 nur zwei Jahre nach Ergehen des letzten BVerfG-Beschlusses wieder einmal „das Erfordernis der Belastungsgleichheit geradezu gezielt ignoriert“[573] hatte.

Zurecht äußerte *Crezelius* unmittelbar sowohl verfassungsrechtliche als auch ordnungspolitische Bedenken, da der Gesetzgeber die vom BVerfG gerügten Verwerfungen der Bewertungen zwar gleichheitsgerecht löste, die faktische Belastung von Unternehmensvermögen sich durch entsprechend gegenläufige Anpassungen auf der Verschonungsebene jedoch nicht änderte. Das Ergebnis bestand in der nahezu vollständigen Ausklammerung von nach dem Bereicherungsprinzip unzweifelhaft steuerbaren Lebenssachverhalten aus der Besteuerung.[574]

Auch wenn die verfassungsrechtlichen Bedenken vor allem von Stimmen der Wissenschaft geteilt wurden[575], sah der Gesetzgeber sich keinesfalls dazu gedrängt, Korrekturen der ausufernden Begünstigungsregelungen vorzunehmen. Stattdessen wurden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme sogar noch weiter abgesenkt. Denn als Folge der „schwersten Finanz- und Wirtschaftskrise seit Bestehen der Bundesrepublik Deutschland“ wurden bereits ein Jahr nach Inkrafttreten des ErbStRG 2008 weitere Anpassungen des ErbStG vorgenommen.[576] Ziel des WachstumsBeschlG 2009[577] sollte neben ertragsteuerlichen Erleichterungen für die Steuerbür-

---

[571] **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): Einführung, Rz. 63; **Müller, Florian**: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer (2017), Diss. Berlin, S. 134 ff.
[572] **Wilms, Heinrich**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2009): Einführung, Rz. 127.
[573] **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 24.
[574] Vgl. **Crezelius, Georg**: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 2. Aufl. (2009), München, Rz. 191; zuvor schon: **Crezelius, Georg**: Der Entwurf des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, DStR (2007), S. 2277–2284, S. 2284.
[575] Vgl. **Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias**: Erbschaftsteuerrecht, 2. Aufl. (2017), Krefeld/Düsseldorf, Rz. 9; **Schulte, Wilfried**: Die Reform der Erbschaftsteuer, FR (2008), S. 341–349; **Spengel, Christoph/Broer, Eva**: Belastungswirkungen der Erbschaftsteuerreform bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DB (2008), S. 86–91; **Birk, Dieter**: Vom Zustand der Steuergesetzgebung, DB (2009), Seite I; **Söffing, Matthias**: Erbschaftsteuerreform - Neuregelungen des ErbStG, ErbStB (2009), S. 48–59, S. 59; **Wienbracke, Mike**: Überblick über das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz i.d.F. des ErbStRG v. 24.12.2008, FR (2009), S. 197–207, S. 207; **Lang, Joachim**: Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW (2008), S. 189–205; **Seer, Roman**: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR (2009), S. 225–237.
[576] **BT-Drucks. 17/15,** 09.11.2009, S. 1.
[577] Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, **WachstumsBeschlG 2009,** BGBl. I 2009, S. 3950–3956.

ger auch die „Beseitigung von Wachstumshemmnissen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ sein.[578] Zur Erreichung dieser allgemeinen Vorgabe wurden die Behaltensfristen der Betriebsvermögensbegünstigungen von sieben auf fünf Jahre (Regelverschonung) bzw. von zehn auf sieben Jahre (Optionsverschonung) herabgesetzt, um „den Unternehmen mehr Flexibilität in Krisenzeiten zu ermöglichen“.[579] Außerdem wurde das Niveau der zu erhaltenden Lohnsummen von 650% auf 400% bzw. 1000% auf 700% der Ursprungslohnsummen gesenkt, wobei die Regel generell erst ab mindestens 20 Beschäftigten pro Betrieb greifen sollte (vorher ab zehn).[580] Der Finanzausschuss setzte obendrein durch, dass die Abmilderung der Voraussetzungen sogar rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft traten, womit die ursprünglich gefassten Regeln des ErbStRG 2008 praktisch niemals angewendet wurden.[581] Insgesamt wurden die noch einmal deutlich verbesserten Bedingungen für eine steuerfreie Übertragung von Unternehmensvermögen zu Recht scharf kritisiert.[582]

Die letzte Ergänzung vor der nächsten großen Reform erfuhr das ErbStG in 2013 mit einer Normergänzung von § 13b ErbStG a.F. zur Verhinderung von zwischenzeitlich etablierten Gestaltungsmaßnahmen zur irregulären Ausnutzung der Begünstigungsregeln durch sog. Cash-GmbHs.[583]

4. Die dritte Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG

a) BFH-Vorlage: „Freistellung als Regelfall, Besteuerung als Ausnahme“

Nur wenige Jahre nach Inkrafttreten des ErbStRG 2008 verwirklichte sich, was die h.M. bereits unmittelbar vorhergesehen hatte: Die Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen wurden erneut auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt. Erstinstanzlich klagte ein

[578] **BT-Drucks. 17/15,** 09.11.2009, S. 2.
[579] **BT-Drucks. 17/15,** 09.11.2009, S. 20.
[580] Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, **WachstumsBeschlG 2009,** BGBl. I 2009, S. 3950–3956, S. 3953 unter Artikel 6.
[581] **BT-Drucks. 17/15,** 09.11.2009, S. 10.
[582] Vgl. **Söffing, Matthias**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 11.5; **Schubert, Marc**: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung (2011), Diss. Frankfurt am Main, S. 24; **Wachter, Thomas**: Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Erneute Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB (2010), S. 74–78, S. 78; **Lang, Joachim**: Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, FR (2010), S. 49–58, S. 58: "Keine Steuerart steht dem Ideal einer Steuer ohne Steuervergünstigungen so fern wie die gegenwärtige Erbschaftsteuer", "Eine vollständige Befreiung von der Erbschaftsteuer ist gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen".
[583] Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, **AmtshilfeRLUmsG 2013,** BGBl. I 2013, S. 1809–1846, S. 1842, siehe zur Begründung: BT-Drs. 17/12532 v. 27.02.2013, S. 90.

Steuerpflichtiger vor dem FG Düsseldorf, weil seines Erachtens nach die Anwendung desselben Eingangssteuersatzes sowohl für die Steuerklasse II als auch für die Steuerklasse III gegen den von der Erbschaftsteuer zu berücksichtigenden besonderen Schutz der Familie verstoßen hätte und daher § 19 ErbStG im Ergebnis verfassungswidrig gewesen sei.[584] Zur Revision zugelassen, nutzte der BFH einmal mehr die Gelegenheit, über den Umweg der Tarifvorschrift eine verfassungsrechtliche Prüfung des gesamten ErbStG durchzuführen. Im zwischenzeitlich ergangenen Beschluss zur Beitrittsaufforderung des BMF zum Verfahren[585] stellte der Senat ausdrücklich die Frage, ob §§ 13a und 13b ErbStG a.F. deshalb gleichheitswidrig seien, weil sie es zuließen, „Vermögen jeder Art und in jeder Höhe […] ohne Anfall von Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer zu erwerben, wenn der Erblasser oder Schenker eine geeignete Gestaltung gewählt hat, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankommt".[586]

In seinem Vorlagebeschluss kam der II. Senat erwartungserfüllend zu dem Ergebnis, dass die damaligen Betriebsvermögensbegünstigungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstießen.[587] Aus der gleichheitswidrigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage, verursacht durch §§ 13a und 13b ErbStG a.F., habe sich faktisch erst auf Ebene des einheitlich anzuwendenden Steuertarifs gem. § 19 ErbStG eine das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzende materielle Ungleichbehandlung und somit die Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG entfaltet.[588]

Seine Überzeugung vom Verstoß der Begünstigungsvorschriften gegen den Gleichheitsgrundsatz begründete der Senat mit zwei wesentlichen Kritikpunkten. Als ersten Punkt führte der Senat auf, dass gemeinwohlgefährdende Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf die Liquidität von Unternehmen bis dato nicht nachgewiesen werden konnten. Der Wissenschaftliche Beirat des BMF habe nämlich in einem Gutachten festgestellt, dass es nicht möglich gewesen sei, auch nur „einen konkreten Fall zu nennen, bei dem ein Betrieb aufgrund der Erbschaftsteuer aufgegeben, veräußert oder zahlungsunfähig geworden sei".[589] Insgesamt sei es daher nach Ansicht des Senats „weit über das verfassungsrechtlich Gebotene und Zulässige hinaus-[gegangen], dass die Steuervergünstigungen […] ohne Rücksicht auf den Wert des Erwerbs und die Leis-

[584] Vgl. FG Düsseldorf-Urteil v. 12.01.2011, **4 K 2574/10**, EFG 2011, S. 1079.
[585] Vgl. BFH-Beitritssaufforderungsbeschluss v. 05.10.2011, **II R 9/11**, BFHE 234, S. 368, Rz. 23.
[586] BFH-Beitritssaufforderungsbeschluss v. 05.10.2011, **II R 9/11**, BFHE 234, S. 368, Rz. 8.
[587] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Tenor.
[588] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Tenor.
[589] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 89.

tungsfähigkeit des Erwerbers gewährt werden, und zwar auch dann, wenn die für die Erbschaftsteuerzahlung erforderlichen liquiden Mittel vorhanden sind oder […] ohne weiteres beschafft werden könnten".[590] Daneben sei aber auch die Rechtfertigung der Begünstigungen vor dem Hintergrund einer sich aus dem Gemeinwohl ergebenden Verpflichtung zur Arbeitsplatzerhaltung weitgehend ins Leere gelaufen, da die damalige Lohnsummenregelung erst ab einer Mitarbeiteranzahl von 20 Mitarbeitern griff. In der Realität hätten dadurch „deutlich mehr als 90% der Betriebe"[591] von der Begünstigung profitieren können, ohne die Lohnsummen und damit Arbeitsplätze zu erhalten.[592] Aus den vorgenannten Punkten hätten die Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG a.F. insgesamt zu einer „nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigten und damit verfassungswidrigen Überprivilegierung" von Unternehmensvermögen geführt.[593] Bezogen darauf ging der BFH wohl sogar soweit, dass er eine Begünstigung von bestimmten Arten von Vermögen gänzlich kritisierte, weil sich die jeweils entscheidenden Gemeinwohlbindungen und Gemeinwohlverpflichtungen „bereits in den Werten abbilden, die der Besteuerung gem. § 13 ErbStG zugrunde liegen", mithin in den Verkehrswerten selbst.[594]

Neben dem verfassungswidrigen materiellen Ausmaß der Begünstigung wird als zweiter Hauptkritikpunkt des Senats die normative Ausgestaltung der beiden Einzelnormen aufgeführt. Demnach habe insbesondere § 13b ErbStG a.F. nicht die durch das BVerfG aufgestellten Erfordernisse an die Ausgestaltung von Lenkungsnormen erfüllt[595], da weder „der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt" gewesen sei, noch „die Begünstigungswirkungen hinreichend zielgenau" eingetreten seien.[596] Ganz konkret verwies der BFH auf die Möglichkeiten der damaligen Regelungen, durch die Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch „Gegenstände der privaten Vermögensverwaltung […] annähernd steuerfrei zu übertragen".[597] Ebenso sei es durch die Übertragung privaten Vermögens auf sog. Cash-GmbHs oder gewerblich geprägte Personengesellschaften möglich gewesen, dieses wegen des „Alles-oder-Nichts-Prinzips" bis zu einer Höhe von 50% des Gesamtvermögens von der Erbschaftsbeteuerung zu

[590] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 87.
[591] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 48.
[592] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 90, 91, 144.
[593] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 79.
[594] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 93.
[595] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 57-59 zu den allgemeinen Erfordernissen für eine verfassungskonforme Ausgestaltung von Lenkungs- bzw. Sozialzwecknormen; siehe hierzu auch Kapitel A.III.4.
[596] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 96.
[597] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 98.

befreien.[598] So habe der Wortlaut von § 13b ErbStG a.F. einen derartigen Gestaltungsspielraum geboten, dass selbst „nicht betriebsnotwendiges Vermögen […] in unbegrenzter Höhe ohne oder mit nur geringer Steuerbelastung zu erwerben“ gewesen sei.[599] Hierdurch sei ein verfassungswidriger Begünstigungsüberhang für privates Vermögen entstanden, „ohne dass dies durch hinreichend gewichtige Gründe des Gemeinwohls verfassungsrechtlich“ hätte gerechtfertigt werden können.[600]

Die Kombination aus der Überbegünstigung betrieblichen Vermögens und des durch einfachste Gestaltungsmöglichkeiten verursachten Begünstigungsüberhangs nicht betrieblichen Vermögens sollte im Ergebnis zur Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG führen, da sich die damalige Besteuerungsrealität nach Auffassung des Senats hauptsächlich dadurch ausgezeichnet habe, dass „die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme“ gewesen sei.[601]

Neben dieser scharfen Kritik an der Ausgestaltung der Begünstigungsregelungen gab der Senat aber auch zwischen den Zeilen kund, wie der Verfassungsverstoß seines Erachtens einfach zu heilen gewesen wäre. Nämlich über eine Stundungsregelung, die hinreichend gewesen wäre, um die gesetzgeberischen Ziele der Betriebs- und Arbeitsplatzerhaltung umzusetzen.[602]

Auch wenn es verfahrensrechtlich etwas unorthodox wirkte, einen Verfassungsverstoß der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen in einem Sachverhalt festzustellen, bei dem überhaupt kein Betriebsvermögen übertragen wurde. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Pflicht, das Steuerrecht materiell gerecht, also nach dem Prinzip der Belastungsgleichheit auszugestalten, ist es m.E. jedoch begrüßenswert, dass der BFH die erstbeste Gelegenheit nutzte, um das offensichtlich damals weiterhin verfassungswidrige ErbStG erneut dem BVerfG zur Entscheidung vorzulegen. Es hätte eigentlich keinen eklatanteren Verstoß gegen den Grundsatz der Lastenverteilung bzw. gegen Art. 3 Abs. 1 GG geben können, als die Tatsa-

[598] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 99, 100 mit Hinweis auf die weitreichende Typisierung, dass Verwaltungsvermögen bis zu 50% des Gesamtbetriebsvermögens auch steuerfrei übertragbar war.
[599] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 79.
[600] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 141.
[601] BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 156.
[602] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 84, 87, 94.

che, dass die weit überwiegende Zahl an grundsätzlich nach dem Bereicherungsprinzip steuerbaren Sachverhalten per „steuerinventionistischer“[603] Ausnahmeregelungen aus der Besteuerung herausgenommen worden sind. Die Auswirkungen der ErbStRG 2008 bestanden darin, dass nicht mehr derjenige besteuert wurde, der durch einen unentgeltlichen Vermögenstransfer seine finanzielle Leistungsfähigkeit steigern konnte, sondern letztendlich derjenige, der es aufgrund schlechter Planung oder mangelnder Beratung verpasst hatte, „schlechtes“, also privates Vermögen, in „gutes“, also (vermeintlich) gemeinwohldienliches Betriebsvermögen, umzuschichten. Wie die ökonomische Analyse von *Bareis* deutlich zeigt, ist eine derartige Unterscheidung zwischen gutem und schlechtem Vermögen widersinnig, da im Grunde genommen jeder Art von Vermögen ein volkswirtschaftlicher Nutzen innewohnt.[604]

Man hätte es kaum besser auf den Punkt bringen können als mit der Aussage, dass die damalige „Subventionierung durch das ErbStG der Vermögenssicherung des Erben, nicht den Arbeitsplätzen und nicht dem Gemeinwohl“ diente[605], sondern stattdessen ganz einfach als „spektakulärer Lobbyerfolg“[606] zu werten werden konnte. Aus den vorgenannten Gründen war es selbst der Beraterliteratur kaum möglich, den Vorlagebeschluss des BFH gänzlich zu kritisieren.[607] Die meisten Stimmen der Literatur drückten hingegen zu Recht ihre Zustimmung aus.[608]

---

[603] **Crezelius, Georg**: Verfassungswidrigkeit des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes?, ZEV (2012), S. 1–5, S. 4.

[604] Vgl. **Bareis, Peter**: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20, S. 15 ff.

[605] **Bareis, Peter**: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20, S. 17.

[606] **Piltz, Detlev**: Fünf Fragen an das Bundecverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer nach dem BFH-Beschluss II R 9/11 vom 27.9.2012, DStR (2013), S. 228–233, S. 230.

[607] Vgl. **Söffing, Matthias**: Und wieder ist das ErbStG verfassungswidrig, ErbStB (2012), S. 362–370, der aber meint, dass die punktuell verfassungswidrigen Regelungen durch "einfache Maßnahmenn verfassungsfest" gemacht werden könnten; **Wachter, Thomas**: Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR (2012), S. 2301–2309, der zwar die Argumentation des BFH teilweise heftig kritisert, aber dennoch das Erfordernis eines echten Systemwechsels feststellt; **Regierer, Christoph/Vosseler, Christina/Zipfel, Lars**: Ist das Erbschaftsteuergesetz noch zu retten?, DStR (2014), S. 83–90.

[608] Vgl. **Geck, Reinhard**: Die Erbschaftsteuer und das Verfassungsrecht - eine unendliche Geschichte!, NZG (2013), S. 93–95, „Da das begünstigte BV seit 2009 regelmäßig sogar um 100% entlastet wird […], ist die Verfassungswidrigkeit in diesen Fällen gerade zu mit den Händen zu greifen.“; **Thonemann-Micker, Susanne**: BFH hält ErbSt für verfassungswidrig! Auseinandersetzung mit dem Vorlagebeschluss vom 27.9.2012 und Konsequenzen für die Gestaltungsberatung, DB (2012), S. 2538–2543; **Strunk, Günther/Bähr, Fabian**: Die Begünstigung des Betriebsvermögens in der Erbschaftsteuer, Stbg (2013), S. 241–250; **Crezelius, Georg**: Verfassungswidrigkeit des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes?, ZEV (2012), S. 1–5; **Bareis, Peter**: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20; **Piltz, Detlev**: Fünf Fragen an das Bundecverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer nach dem BFH-Beschluss II R 9/11 vom 27.9.2012, DStR (2013), S. 228–233; a.A. nur: **Meincke, Jens Peter**: Ist das ErbStG in seinem Kern verfassungswidrig? - Zur Vorlage des BFH an das BVerfG, ZEV (2013), S. 1–8.

b) Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

aa) Würdigung des Ausmaßes der Begünstigungsvorschriften

Am 17.12.2014 erging die bis dato letzte Verfassungsrüge des BVerfG zur Ausgestaltung des ErbStG mit dem Ergebnis, dass dieses innerhalb von 20 Jahren zum dritten Mal als insgesamt verfassungswidrig befunden wurde.[609]

Nach Bestätigung der Vorlagezulässigkeit[610] ist die Prüfung der Verfassungskonformität in zwei Hauptabschnitte unterteilt: Zum einen in die Würdigung der generellen Verschonung von Betriebsvermögen bzw. dessen Ausmaß[611] und zum anderen in die Würdigung der normativen Ausgestaltung der Begünstigungsvorschriften bzw. deren Geeignetheit zur Umsetzung des gesetzgeberischen Verschonungsziels[612].

Die Entscheidungsbegründung wird mit der trivialen Feststellung begonnen, dass Erwerber unternehmerischen Vermögens und Erwerber nichtbetrieblichen Vermögens in der damaligen Fassung des ErbStG „in ganz erheblichen Maße ungleich besteuert“ und somit prinzipiell identisch Bereicherte steuerlich unterschiedlich behandelt wurden.[613] Das bereits „in der Gesetzessystematik als Regelfall angelegte […] erhebliche Ausmaß“ der Ungleichbehandlung habe demnach „zu einer strukturellen Zweiteilung“ des ErbStG a.F. geführt. Daher müsse der Prüfungsmaßstab über die Verfassungsmäßigkeit der Begünstigungsregelungen über eine bloße Willkürprüfung deutlich hinausgehen.[614] Stattdessen sei anhand eines stufenlos, am „Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten verfassungsrechtlichen Maßstabs“ zu prüfen gewesen, ob die massive Ungleichbesteuerung durch Sachgründe hätte gerechtfertigt werden können, „die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen“ gewesen seien.[615]

Hinsichtlich der Auswahl des Begünstigungsziels sei der Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung weitestgehend frei. Diesbezüglich wird abermals, wie schon in den beiden vorherigen Beschlüssen von 1995 und 2006 festgestellt, dass die vom Parlament erklärten Ziele der Verschonung, nämlich der Schutz von kleinen und mittelständischen Familienunternehmen

---

[609] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255.
[610] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 102: "In solchen Fällen, in denen die substantiiert behauptete Verfassungswidrigkeit von Steuervergünstigungen eines Steuergesetzes […] die gerechte Erhebung der Steuer insgesamt aushebelt, ist für einen Steuerpflichtigen, der durch einen für sich genommen nicht verfassungswidrigen Tatbestand dieser Steuer betroffen ist, die Verfassungswidrigkeit der anderen Norm entscheidungserheblich, da sie auch seiner Besteuerung die Grundlage entzieht".
[611] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, unter B.III.2., Rz. 127-175.
[612] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, unter B.III.3., Rz. 176-277.
[613] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 128.
[614] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 131.
[615] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 121, 122.

und der Erhalt von Arbeitsplätzen, (weiterhin) als „legitime Ziele von erheblichem Gewicht“ anzuerkennen seien, an denen aus „verfassungsrechtlicher Sicht [nach wie vor] keine Zweifel“ bestünden.[616] Die Regelungen §§ 13a und 13b ErbStG a.F. seien grundsätzlich auch dazu geeignet gewesen, die erklärten Ziele zu verfolgen bzw. zu erreichen.[617]

Bezüglich der Erforderlichkeit des Ausmaßes der damals geltenden Verschonungsregelungen hegte das BVerfG ebenso wenige Bedenken. Vielmehr sei „kein Weg erkennbar, auf dem die Schonung der Liquidität ererbter […] Unternehmen […] und damit der Erhalt der Arbeitsplätze gleich wirksam, zugleich aber unter geringerer Benachteiligung der Erwerber nicht begünstigten Vermögens erreicht werden könnte.“[618] Anders als der BFH bestätigte das BVerfG damit die Annahme des Gesetzgebers, dass eine Steuerbelastung bei der unentgeltlichen Übertragung von Unternehmen grundsätzlich zu einer Gefährdung der Liquidität jener Unternehmen und damit der Arbeitsplätze führen würde[619], auch wenn es nachweislich keinerlei Referenzfälle gegeben habe, die diese Annahme belegt haben[620]. Es sei plausibel, „dass ein Erbe oder Beschenkter auch bei [Erg. d. Verf.: im Verhältnis zu den Spitzensteuersätzen] geringeren Steuersätzen entsprechende Steuerforderungen nicht aus dem eigenen Vermögen wird begleichen können, sondern hierzu auf das erworbene Betriebsvermögen zugreifen muss und das Unternehmen bei diesen Größenordnungen unter Umständen auch wird verkaufen müssen“.[621] Außerdem stelle weder eine „Verschonung mit Einzelfallprüfung“ ein milderes Mittel dar, noch bewirke die Stundungsmöglichkeit nach § 28 ErbStG eine ebenso effektive Entlastung.[622] Schlussendlich sei die mit der Verschonung einhergehende Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten zwar „enorm“, jedoch werde das Förderziel durch die Optionsverschonung uneingeschränkt und bei der Regelverschonung weitgehend erreicht.[623]

Anschließend erfolgt die Würdigung der engeren Verhältnismäßigkeit der Verschonung, also der Angemessenheit des materiellen Verschonungsumfangs des damaligen Begünstigungsre-

[616] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 138, 133.
[617] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 139.
[618] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 142.
[619] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 144: "Es bedarf insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicher keines empirischen Nachweises", Rz. 145: "Aus dem Fehlen von Referenzfällen für Unternehmensgefährdungen kann daher nicht auf das Fehlen einer solchen Gefahr überhaupt geschlossen werden".
[620] So der aktuelle Stand der Empirie, auf die der BFH verweist, siehe vorheriges Kapitel.
[621] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 147.
[622] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 150-154.
[623] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 157, 158.

gimes. Denn nach ständiger Rechtsprechung benötige der Gesetzgeber für jedes Maß der Steuerverschonung der Verhältnismäßigkeit entsprechende „tragfähige Rechtfertigungsgründe“.[624] In seiner grundsätzlichen Wirkungsweise sei das Verschonungskonzept der §§ 13a und 13b ErbStG a.F., also explizit auch die optionale Wahrnehmung einer vollständigen Steuerbefreiung, als „verhältnismäßig“ anzusehen, da der Gesetzgeber dem verfolgten o.g. Gemeinwohlziel durchaus „einen hohen Stellenwert“ habe zuordnen dürfen.[625] Dagegen hätten nicht einmal die vom BFH geäußerten Bedenken gesprochen, dass aufgrund der Verschonungssystematik letztlich „nur ein geringer Teil der im Grundsatz […] steuerbaren Sachverhalte tatsächlich mit Steuer belastet werde“.[626] Im Ergebnis bestätigte das BVerfG, dass die damalige Verschonungsquote an sich angemessen und damit verhältnismäßig war. Der Gesetzgeber wurde mithin nicht dazu angehalten, die Steuerfreistellung der prozentualen Höhe nach zu begrenzen.

Einen Teilaspekt der Verschonungsregelungen erachtete das BVerfG aber doch noch als unverhältnismäßig und damit als gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßend: Die mögliche Inanspruchnahme einer vollständigen Steuerbefreiung für jede Höhe von unternehmerischen Vermögen.[627] Dadurch habe nämlich „die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß [erreicht], das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen“ gewesen sei.[628] Implizit gab der Senat damit vor, dass eine vollständige Steuerbefreiung nur für diejenigen Unternehmen gewährt werden dürfe, die als kleine und mittelgroße Unternehmen anzusehen seien. Dementsprechend war es Aufgabe des Gesetzgebers, mit Hilfe von präzisen und handhabbaren Kriterien eine gesetzliche Grenze zu ziehen, ab der man nicht mehr von einem Familienunternehmen, sondern einem nicht mehr aus Gemeinwohlgründen förderungsbedürftigen „Großunternehmen“ ausgehen könne, welche die Verschonungsregelung nicht mehr in Anspruch nehmen dürften.[629] Hinsichtlich dieser Grenze gab das BVerfG zum Abschluss seiner Ausführungen des ersten Teils sogar noch zwei konkrete

[624] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 168.
[625] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 159, 163.
[626] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 169.
[627] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 171: "Da die §§ 13a und 13b ErbStG keine Obergrenze in Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen vorsehen, können bei Einhaltung der Verschonungsbedingungen auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden".
[628] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 172.
[629] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 174.

Regelungsvorschläge vor: zum einen wäre es wohl möglich gewesen, eine „absolute Obergrenze festzulegen“, bspw. „mit einer Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. Euro“. Ab diesem Wert könne man „Gefährdungen von Unternehmensübergängen etwa durch eine möglicherweise neu gestaltete Stundungsregelung“ entgegnen. Außerdem regte das BVerfG an, dass man in eine neu zu schaffende Bedürfnisprüfung von Erwerbern solcher Unternehmen „auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder unter Umständen vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen“ miteinbeziehen könnte.[630]

Mit seiner Würdigung des Ausmaßes der Steuerverschonung von Betriebsvermögen blieb das BVerfG also deutlich hinter der vom BFH explizit festgestellten „Überprivilegierung“.

bb) Würdigung der Ausgestaltung von §§ 13a und 13b ErbStG a.F.

Im zweiten Teil seiner Ausführungen wird die normative Ausgestaltung der Begünstigungsregelungen §§ 13a und 13b ErbStG a.F. gewürdigt, also insbesondere, ob die Regelungssystematik den Regelungszweck umsetzen konnte.

Zunächst wird die Verfassungsmäßigkeit der Auswahl grundsätzlich begünstigungsfähiger Vermögensarten (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG) bestätigt.[631] In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass der Gesetzgeber bei der Miteinbeziehung von Kapitalgesellschaftsanteilen in die Verschonung gefordert sei, zwischen förderungswürdigen und nicht förderungswürdigen Anteilen anhand einer Mindestbeteiligungsquote zu unterscheiden, um das gesetzliche Ziel der Förderung von Unternehmens-/ Produktivvermögen zu erreichen.[632] Die Festlegung der Quote liege im Rahmen des Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, wobei die 25%-Grenze sowohl erforderlich als auch verhältnismäßig im engeren Sinne und daher verfassungskonform sei.[633] Selbiges gelte für das Abstellen auf die Beteiligungsverhältnisse nur des Erblassers/Schenkers.[634]

Im Anschluss an die Würdigung des sachlichen Anwendungsbereichs folgt in der Entscheidungsbegründung die kritische Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen der Inanspruch-

[630] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 175.
[631] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 176, 177, 179, 196, 199.
[632] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 184.
[633] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 179-192.
[634] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 193-194.

nahme des damaligen Verschonungsnormgefüges: die Lohnsummenregelung, die Behaltensfrist und der Verwaltungsvermögenstest. Hinsichtlich der Behaltensfrist wird kurz und knapp ohne tiefergehende Erläuterungen innerhalb eines Absatzes festgestellt, dass sich der Gesetzgeber mit der Festlegung auf fünf bzw. sieben Jahre „im Rahmen seines Gestaltungsspielraums" bewege und man daher nicht die Auffassung des BFH teile, nach der die Frist „unangemessen kurz" sei.[635]

Bezüglich der Lohnsummenregelung wird eine deutlich intensivere Analyse vorgenommen, die sich in zwei wesentlichen Kernaussagen manifestiert: Als erste Hauptaussage wird festgehalten, dass das „Mittel der Mindestlohnsummen" dem Gesetzeszweck nach den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich genüge, da die Regelung „wesentlich" sei, um das „übergeordnete Ziel der Verschonungsregelung", also den Erhalt von Arbeitsplätzen, zu sichern.[636] Auch wenn die Klausel „gezielt die freie unternehmerische Entscheidung über die Personalstruktur des Betriebs" beeinflusse[637], sei ein milderes Mittel, das den „Arbeitsplatzerhalt gleich wirksam zu sichern" vermöge, nicht ersichtlich.[638] Auch sei es dem Gesetzgeber unbenommen, keine starre Bindung an einzelne Arbeitsplätze zu fordern, sondern eine „die unternehmerische Dispositionsbefugnis schonende Regelung" zu nutzen[639] und die Berechnung der Ausgangslohnsummen anhand einer retrospektiven Betrachtung über die vergangenen fünf Jahre vorzunehmen.[640]

Als zweite Hauptaussage hinsichtlich der Lohnsummenregelung wird allerdings in der damals greifenden Befreiung für Unternehmen mit weniger als 20 Mitarbeitern ein klarer Verstoß gegen das steuerliche Gleichbehandlungsgebot festgestellt.[641] Die Anforderungen der Verhältnismäßigkeit seien nicht mehr erfüllt gewesen, wenn sich nachweislich mehr als 90% der (begünstigungsfähigen) Betriebe der Einhaltung der Mindestlohnsumme hatten entziehen können.[642]

---

[635] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 230: "der Senat sieht keinen Anlass, sie gleichwohl einer gesonderten verfassungsrechtlichen Kontrolle zu unterziehen".
[636] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 206.
[637] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 205.
[638] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 207, 210: "Die Lohnsummenregelung eröffnet den Erwerben begünstigten Vermögens weder zu leicht und unkontrolliert den Weg zu einer umfänglichen Steuerverschonung, noch verlangt sie die Einhaltung untauglicher Vorgaben […] und führt so auch nicht zu einer unverhältnismäßigen Benachteiligung der Erwerber begünstigten Vermögens, die mangels Einhaltung der Mindestlohnsumme die Verschonung ganz oder teilweise verlieren".
[639] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 211.
[640] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 212.
[641] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 213, einer der wenigen Punkte, wo sich das BVerfG den Ausführungen des BFH klar anschließt.
[642] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 219, 224.

Mit einem Anpassungsvorschlag für den Gesetzgeber blieb das BVerfG, anders als bei den sonstigen festgestellten Verfassungsrügen, eher vage. Diesbezüglich heißt es nur, dass die Grenze der zulässigen Typisierungsbefugnis dann überschritten sei, „wenn die typisierende Vereinfachungsregelung dazu führt, dass die vom Gesetzgeber getroffene Entlastungsentscheidung in ihrem Regel-Ausnahme-Verhältnis in ihr Gegenteil verkehrt“ werden würde.[643] Als Referenzgröße führt das Gericht dann aber lediglich an, dass eine Befreiung von der Lohnsummenregel maximal für „eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen“ bzw. auf „Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten“ aus Typisierungs- und Praktikabilitätsgründen anzuerkennen sei.[644] Eine genaue Anzahl an Mitarbeitern, ab der die Freistellung von der Wahrung der Lohnsummen verfassungsrechtlich nicht mehr tragbar wäre, wird jedoch nicht genannt.

Im nächsten Abschnitt wird der Verwaltungsvermögenstest gem. § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. abgehandelt, der „zu Ungleichbehandlungen in verschiedener Hinsicht“ geführt habe.[645] Zunächst wird die Regelung für die Erreichung des Regelungs- bzw. Verschonungsziels als an sich geeignet und erforderlich befunden.[646] Der Verwaltungsvermögenstest diene sinnvollerweise dem legitimen Ziel, all jenes Vermögen aus der Begünstigung herauszunehmen, das „in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und i.d.R. weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkwirtschaftliche Leistungen“ bewirke.[647] Mit der damaligen Ausgestaltung nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“[648] habe es der Norm jedoch an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne gefehlt.[649] Die Ungleichbehandlung, die durch die 50%-Regelung entstanden sei, nach der selbst nicht förderungsbedürftiges Verwaltungsvermögen bis zu einem hälftigen Anteil des Gesamtbetriebsvermögens habe steuerfrei gestellt werden können, sei „potentiell gravierend“ gewesen.[650] Diese „unverhältnismäßige Privilegierung von Erwerbern begünstigten Vermögens mit einem so hohen Anteil an Verwaltungsvermögen“[651] habe auch nicht durch die Regelung des § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG (junges Verwaltungsvermögen) geheilt werden können.[652] Zwar nicht ganz ausdrücklich, aber zumindest zwischen den Zeilen

[643] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 227.
[644] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 229.
[645] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 232.
[646] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 240.
[647] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 238.
[648] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 261.
[649] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 241.
[650] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 236, 237, 243.
[651] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 243. Außer Acht gelassen wird bei diesen Ausführungen allerdings die umgekehrte Ungleichbehandlung: Ein Unternehmen mit 51% Verwaltungsvermögensquote wurde damals überhaupt nicht verschont.
[652] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 247.

ist dem Beschluss zu entnehmen, wie der Gesetzgeber die Verfassungskonformität der Abgrenzungsregelung über das Verwaltungsvermögen (fortan) erreichen könnte: ein einfacher „Förderungsausschluss“ des identifizierten Verwaltungsvermögens.[653]

Als letzten verfassungswidrigen Punkt des gesamten Verschonungsregelungsgefüges wird der Fakt angeführt, dass das Gesetz entgegen seiner Zwecksetzung „steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang“ zugelassen habe, die zu „ungerechtfertigten Ungleichbehandlungen“ geführt haben.[654] Diese Gestaltungen seien jedoch nicht i.S.d. § 42 AO unzulässig gewesen, sondern intendiert durch schlechte normative Ausfertigung der Verschonungsregeln.[655] Damit wurde der Rüge des BFH zumindest hinsichtlich der einfachen Möglichkeit Recht gegeben, die damaligen Fassungen sowohl der Lohnsummenregelung als auch des Verwaltungsvermögenstest über einfachste Gestaltungen auszuhebeln und sogar reines privates Kapitalvermögen über sog. Cash-GmbHs in den Genuss der Verschonung kommen zu lassen.[656]

cc) Ergänzendes Sondervotum: Die verantwortungsvolle Aufgabe, die Erbschaftsteuer auch vor dem Hintergrund des Art. 20 GG auszugestalten

Obwohl die Entscheidung im Ergebnis einstimmig ergangen ist[657], wurde dem Beschluss ein Sondervotum dreier Richterinnen und Richter angehängt, nach deren Auffassung zur Entscheidungsbegründung auch das Sozialstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 1 GG hätte herangezogen werden müssen.[658] Das Sondervotum basiere auf der Überlegung, dass „im Eigentum die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie“ gerinne und dementsprechend die rechtsstaatliche Eigentumsordnung als der entscheidende „Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten“ zu werten sei, so die Richterinnen und Richter.[659] Insoweit entstehe gerade durch die Eigentums- bzw. Erbrechtsgarantie ein sozialstaatliches Bedürfnis nach Ausgleich. Diesem aus der Ausrichtung des Staates „auf soziale Gerechtigkeit“ resultierenden Bedürfnisses könne der Gesetzgeber nachkommen, indem er eine Erbschaftsteuer nicht nur vor fiskalischen Gesichtspunkten erhebe, sondern diese auch als Zweckmittel einsetze, „um zu verhindern, dass Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft

[653] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 244.
[654] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 253, 254.
[655] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 254.
[656] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 256ff., 259ff., 271ff.
[657] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 294.
[658] Vgl. Sondervotum zum BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 1.
[659] Sondervotum zum BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 2 mit Verweis auf das Sondervotum von Böckenförde zur Vermögenssteuer, BVerfGE 93, 149, 162 f.

oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst“. Mit Verweis auf diverse statistische Berichte über die in den vergangen Jahrzehnten angewachsene Ungleichheit der Vermögensverteilung wird untermauert, dass ein entsprechendes staatliches Instrument der Vermögensumverteilung auch in der „gesellschaftlichen Wirklichkeit“ benötigt werde.[660] Die sich aus den Überlegungen des Sondervotums ergebende Maßgabe lautet im Ergebnis: „Die Schaffung eines Ausgleichs sich sonst verfestigender Ungleichheiten liegt in der Verantwortung der Politik nicht aber in ihrem Belieben“.[661]

Da die Richter in ihrem als „abweichenden Meinung“ bezeichneten Sondervotum jedoch gar nicht zu einem abweichenden Ergebnis kommen, bleibt die Erweiterung des Maßstabs für die verfassungsmäßige Überprüfung erbschaftsteuerlicher Begünstigungsnormen zumindest für den konkreten Fall abstrakt. Unabhängig davon, ob man den Ausführungen folgt[662], ist das Sondervotum im Ergebnis m.E. hauptsächlich steuerpolitischer Natur.[663]

dd) Kritische Würdigung des BVerfG-Urteils

Anders als zu dem BFH-Vorlagebeschluss fielen die (unzähligen[664]) Stellungnahmen der Literaturstimmen deutlich geteilter aus. Auch wenn sich die Beraterschaft in der Gesamtschau erleichtert über die Milde des Urteils[665] zeigte[666], findet man nahezu keinen Literaturbeitrag, in dem die Ausführungen des BVerfG uneingeschränkt geteilt werden.[667] Dies ist womöglich auch

---

[660] Vgl. Sondervotum zum BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 3.
[661] Sondervotum zum BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 5.
[662] Vgl. **Bernert, Andreas**: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer (2018), Diss. Baden-Baden, S. 181 ff., der in seinem Fazit zu dem nachvollziehbaren Ergebnis kommt, dass Art. 20 Abs. 1 GG gerade keine Bindung für die Ausgestaltung des ErbStG entfalte; siehe auch die Ergebnisse des Kapitels B.I.3.
[663] Ähnlich auch: **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370, S. 1369–1370: "Leider ist auch das Sondervotum auf halben Weg stehen geblieben".
[664] Alleine in 2015 wurden mindestens 150 (Fach-)Zeitschriftenartikel zum Urteil des BVerfG verfasst, wobei sich jedoch die meisten Autoren darauf konzentrierten, eine Prognose hinsichtlich der zu erwartenden Neuregelungen zu formulieren anstatt eine Wertung zu den Urteilsgrundsätzen abzugeben.
[665] ebenso: **Bäuml, Swen**: Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts: Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, StuB (2015), S. 83–88, S. 88, der von einem "moderaten" Urteil spricht.
[666] Vgl. **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22, S. 21: spricht von einem "wünschenswerten Bekenntniss des BVerfG zu kleinen und mittleren Unternehmen bzw. deren Gesellschaftern"; **Volland, Elke**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer: Die Privilegierung bei Betriebsvermögen ist teilweise verfassungswidrig, NWB-EV (2015), S. 56–60, S. 56: das BVerfG "bricht Lanze" für KMU; **Born, Werner/Kühn, Michael**: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195, S. 186, die von einem "zu begrüßenden Bekenntnis zum deutschen, familiengeführten Mittelstand" sprechen.
[667] Als Ausnahme sind hier nur die Meinungen zu den Ausführungen des BVerfG zum missglückten Verwaltungsvermögenstests zu sehen, wogegen es keinerlei Protest gab, vgl. **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22, S. 21; **Söffing,**

darauf zurückzuführen, dass man wohl im Nachgang zur mündlichen Verhandlung vom 8.7.2014 mit einem anderen Urteil gerechnet hat.[668]

Kritisiert wurde aus Beraterkreisen vor allem die durch das BVerfG angeordnete deutliche Herabsenkung der Mitarbeiteranzahl, ab der die Lohnsummenregelung zukünftig greifen solle. Das BVerfG habe „wenig Verständnis für die Nöte und Bedürfnisse des kleinen und sehr kleinen Mittelstands“[669] gezeigt. Es wird angeprangert, dass das Gericht versäumt habe, die Lohnsummenregel (und auch die Behaltensfrist) vor dem Hintergrund der hierdurch eingeschränkten (ökonomischen) Freiheitsrechte zu überprüfen.[670] Und schließlich wurde festgestellt, dass sich die Richter in ihrer Entscheidung wenigstens hätten durchringen können, eine konkrete Grenze zu nennen, ab der die Lohnsummenpflicht zukünftig in jedem Fall greifen müsse.[671]

Außerdem wurde die Entscheidung in dem Punkt bemängelt, dass die Nichtmiteinbeziehung von Kapitalbeteiligungen von weniger als 25% in die Begünstigung als verfassungskonforme Abgrenzung des sachlichen Befreiungsumfangs befunden wurde. Das BVerfG verkenne die Rechtsrealität, wenn es tatsächlich annehme, dass „der 0,1%-Kommanditist mehr unternehmerisches Engagement aufweise als der 25% GmbH-Gesellschafter“.[672] Überdies bewirke die Unterscheidung, dass das ErbStG „auch in Zukunft nicht rechtsformneutral“ sei.[673]

Matthias/Thonemann-Micker, Susanne: Das BVerfG zur Erbschaftsteuer: Same Procedure as Every Time, ErbStB (2015), S. 40–53, S. 52.

[668] Vgl. **Lahme, Stefan/Zipfel, Lars**: BVerfG zum Dritten: Zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStZ (2015), S. 63–74, S. 63; **Krause, Godehard**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer: Analyse und Folgen für Gesetzgeber und Praxis, Stbg (2015), S. 54–64, S.64; überrascht wohl auch: **Hannes, Frank**: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, ZEV (2015), S. 7–12, S. 9, der es für "bemerkenswert" hält, dass das bestehende Verschonungskonzept im Grundsatz verfassungskonform sein soll; a.A.: **Söffing, Matthias/Thonemann-Micker, Susanne**: Das BVerfG zur Erbschaftsteuer: Same Procedure as Every Time, ErbStB (2015), S. 40–53, S. 52, die "ehrlicherweise … mit keinem anderen Ergebnis gerechnet" haben.

[669] **Haarmann, Wilhelm**: Das Urteil des BVerfG zur Erbschaftsteuer - eine erste Einschätzung, BB (2015), S. 32–33, S. 33.

[670] Vgl. **Kirchhof, Gregor**: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung", DStR (2015), S. 1473–1480, S. 1474.

[671] Vgl. **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S. 100, der feststellt, dass die Entscheidung an dieser Stell zur "Kaffeesatzleserei" führe: "Ein Gericht, das faktisch die Befugnisse eines Gesetzgebers hat, sollte sich, wenn es diese Befunisse wahrnimmt, so bestimmt ausdrücken, wie das von einem Gesetzgeber gefordert wird.".

[672] **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S. 100, der hierzu äußerst drastisch festhält: "Dieses Ergebnis für steuergerecht i.S.d. Art. 3 GG zu halten, kann man nur als eine vollständige Verkennung des Leistungsfähigkeitsgedankens verstehen"; vgl. auch **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 196-197.

[673] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 198.

Schlussendlich wurde neben der angekreideten fehlenden Auseinandersetzung des BVerfG mit der Bewertungsebene und der Frage, ob nicht auch unproduktives Vermögen gemeinwohldienlich und daher „schutzwürdig“ sein könne[674], vor allem ein Punkt äußerst stark kritisiert: die vom BVerfG neu geforderte Unterscheidung zwischen kleinen und mittelgroßen sowie „großen“ Unternehmen, wobei die Begünstigung letzterer nach dem Wortlaut des BVerfG fortan nur noch anhand einer einzelfallbezogene Bedürfnisprüfung gewährt werden dürfe.[675] Diese „Sonderbehandlung“ sei „bemerkenswert“ und „radikal“[676], „überraschend“ und „eine systematisch bislang nicht im ErbStG angelegte Kategorisierung“[677], eine „Sprengstoff“ bergende Unterscheidung[678] und vom Gesetzgeber „so nicht umsetzbar“[679]. Wenn die Rechtfertigung der Befreiungsnormen hauptsächlich in der Arbeitsplatzerhaltung liege, sei es nicht einzusehen, warum dann nach der Größe des Unternehmens differenziert werde. Denn schließlich sei „bei großen Unternehmen eine viel höhere Zahl an Arbeitsplätzen vorhanden und daher müsste ein besonderes Interesse bestehen, diese zu schützen.“[680] Angemessen sei daher nicht etwa die Unterscheidung nach der Unternehmensgröße, sondern nach der Kategorie „Familienunternehmen“ oder „anonyme Kapitalgesellschaft“.[681]

---

[674] Vgl. **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S.102, der nicht zu Unrecht fragt: "Ist denn wirklich derjenige, der für 100 Mio. Euro Verkehrswert Bürogebäude oder Supermärkte baut und damit für zwei Jahre eine ganze Anzahl Arbeitnehmer beschäftigt, um diese Gebäude danach zu vermieten, so viel weniger schutzwürdig als der 1%–Kommanditist, dass sein Erbe eine Steuerlast von 30% bis 50% tragen soll?"; **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 200, der sich fragt, warum "gerade Erwerber von besonders großen Wohnungsunternehmen (> 300 Einheiten) eine steuerliche Verschonung gewährt wird. Förderungswürdig wären möglicherweise doch (Erg. d. Verfassers.: nach dem Vorbild der Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen) vor allem die Erwerber von kleinen und mittleren Wohnungsunternehmen".

[675] Siehe Kapitel C.II.2.a).

[676] **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S. 98.

[677] **Bäuml, Swen**: Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts: Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, StuB (2015), S. 83–88, S. 736, die äußerst ausführlich auf europarechtliche Fragen hinweisen, die durch eine einzelfallbezogene Bedürfnisprüfung vor dem Hintergrund einer dadurch etwaig entstehenden verbotenen Beihilfe aufkommen könnten.

[678] **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22, S. 20.

[679] **Haarmann, Wilhelm**: Das Urteil des BVerfG zur Erbschaftsteuer - eine erste Einschätzung, BB (2015), S. 32–33, S. 33: "das Gericht hat es sich hier zu einrfach gemacht"; ausführlich dazu, warum die Bedürfnisprüfung vom Gesetzgeber nicht umsetzbar ist: **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 207.

[680] **Kaminski, Bert**: Quo vadis Unternehmensnachfolge?, Stbg (2015), Heft 03, M1; ähnlich auch: **Crezelius, Georg**: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, ZEV (2015), S. 1–7, S. 5-6.

[681] **Kirchhof, Gregor**: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung", DStR (2015), S. 1473–1480, S. 1478.

Wenig überraschend schlossen nahezu alle Literaturbeiträge der Beraterschaft damit, dass „insbesondere Inhabern von großen Unternehmen“ dringend geraten wurde, „das Gesetzgebungsverfahren exakt zu beobachten und Vorbereitungen zu treffen, um bei fehlender Rückwirkung als letzte Chance eine vorweggenommene Erbfolge dann doch noch [Anm. d. Verf.: vollständig steuerfrei] umsetzen zu können.“[682] Die Stimmen der Beraterschaft werden an dieser Stelle nicht weiter kommentiert, da sie selbstredend hauptsächlich interessenpolitisch getrieben sind und in ihren Einzelheiten Beachtung in Kapitel D finden.

Wo man in der Beraterschaft trotz der großen Zugeständnisse des BVerfG hinsichtlich der umfangreichen Befreiungsvorschriften immer noch teils massive Kritik zu den vom BVerfG geforderten Verschärfungen der §§ 13a, 13b ErbStG äußerte, beklagten die Vertreter sowohl der steuerökonomischen als auch steuerjuristischen Wissenschaft nahezu einstimmig ihre Enttäuschung über die wieder einmal verpasste Chance, den Gesetzgeber zu einer echten großen Reform des ErbStG zu bewegen.[683]

Betrachtet man die Entscheidung aus objektiver, also steuergerechtigkeitsgetriebener Sicht, kann diese Enttäuschung nur geteilt werden. Auch wenn das Gericht begrüßenswerter Weise den vom BFH aufgezeigten, durch systematisch schlechte Gesetzesnormierung der Einzelvorschriften §§ 13a, 13b ErbStG a.F. verursachten ungerechtfertigten Begünstigungsüberhang[684]

---

[682] **Reich, Manfred**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Unternehmenserbschaftsteuer und seine Konsequenzen für die Beraterpraxis, BB (2015), S. 148–157, S. 155, 157; vgl. auch **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Erbschaftsuer "3.0" - erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber: Handlungsoptionen und Lösungsmölichkeiten bei einer Neuregelung, BB (2015), S. 157–165, S. 165; **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22, S. 21; **Volland, Elke**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer: Die Privilegierung bei Betriebsvermögen ist teilweise verfassungswidrig, NWB-EV (2015), S. 56–60, S. 59; **Hannes, Frank**: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, ZEV (2015), S. 7–12, S. 12; **Krause, Godehard**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer: Analyse und Folgen für Gesetzgeber und Praxis, Stbg (2015), S. 54–64, S. 64.

[683] Vgl. **Seer, Roman**: Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG, GmbHR (2015), S. 113–121, S. 121, der zwar ungewohnt moderat in seiner Kritik ist, aber in seinem Fazit seinen seit Jahren geäußerten, wohl aber völlig vergeblichen, Appel an den Gesetzgeber wiederholt, die Gelegenheit zu nutzen, „nun endlich eine grundlegende Erbschaftsteuerreform durchzuführen“; **Crezelius, Georg**: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, ZEV (2015), S. 1–7, der in seinem Fazit den Gesetzgeber dazu aufruft, eine "rechtsformneutrale und größenunabhängige Lösung zu finden"; **Bareis, Peter**: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195; **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370; Die Enttäuschung wird sogar in Beraterkreisen geteilt: **Piltz, Detlev**: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104, S. 102, der es als "ausgesprochen schade" empfinde und sich frage, ob es denn in Deutschland wirklich nicht möglich sei, "eine ehrliche und faire Erbschaftsteuer für Unternehmen zu schaffen?".

[684] Siehe der zweite Teil des Kapitels C.II.1.

als verfassungswidrig befunden hat, bestätigt das Gericht doch weiterhin die den Gleichheitssatz teilweise gravierend verletzende gesetzgeberische Dispositionsfreiheit, nach der es unter gewissen Voraussetzungen möglich ist, Vermögensarten sogar vollständig steuerfrei zu übertragen. Die Aussage des BVerfG, wonach ein ErbStG selbst dann nicht unverhältnismäßig sei, wenn die Tatsache „Freistellung die Regel, Besteuerung als Ausnahme" zutreffe, ist vor dem Leitgedanken des Steuerrechts, nämlich der gleichheitsgerechten Lastenverteilung, nicht nachvollziehbar. Nach *Crezelius* wäre es aufgrund dieses vom BFH festgestellten, die Besteuerungsrealität korrekt abbildenden Befundes „nur ein kleiner Schritt gewesen, den Steuercharakter der Erbschaftsteuer überhaupt abzulehnen, und zwar vor dem Hintergrund, dass das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung verletzt ist."[685] Dass das BVerfG nicht einmal den Versuch unternimmt[686], diese äußerst weitreichende Feststellung bspw. im Zusammenhang mit dem allgemeinen Steuerbegriff (§ 3 AO) zu diskutieren, sondern ohne weitere Begründung stehen lässt, ist hier nicht nachvollziehbar. Hauptsächlich ist es m.E. aber inkonsistent, wenn das BVerfG bei einzelnen Normen fordert, dass das Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers dort endet, wo das „Regel-Ausnahe-Verhältnis in ihr Gegenteil verkehrt" werde[687], diese Begrenzung aber offenbar nicht für das Binnensystem einer ganzen Steuerart gelten soll.

Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist die Auseinandersetzung des BVerfG mit der Rechtfertigung, die der Gesetzgeber seit jeher für die Begünstigung des Betriebsvermögens anführt. Hier weicht die Entscheidung zwar nicht ausdrücklich, aber dennoch offensichtlich von dem Maßstab der strengen Verhältnismäßigkeit ab, wenn es das Gericht als ausreichend anerkennt, dass der Gesetzgeber eine Gefährdungsprognose erstellt, dessen Ergebnisse allerdings „keines empirischen Nachweises" bedürfen.[688] Der Kritik, dass sich das BVerfG im Rahmen seiner Entscheidungsfindung leider viel zu wenig mit den Meinungen der Literatur bzw. insbesondere mit den Ergebnissen der Wissenschaft zum Thema Erbschaftsteuer beschäftigt hat[689], wird sich hier angeschlossen. So sollte doch zumindest ein empirischer finanzwissenschaftlicher Gegenbeweis

[685] **Crezelius, Georg**: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, ZEV (2015), S. 1–7, S. 3-4.
[686] Den Beleg dafür, dass das BVerfG diesen Versuch nicht unternimmt, liefert **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 204, der die lapidare Frage stellt: "Warum eigentlich nicht?".
[687] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 227.
[688] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 144.
[689] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214, S. 210.

Eingang in die Überlegungen finden, dessen Ergebnisse es „zweifelsfrei zeigen, dass eine generelle Unternehmensgefährdung durch die Erbschaftsteuer, die eine Steuerfreistellung rechtfertigen würde, in keinster Weise“ vorliege.[690] Auch wenn es drastisch formuliert ist, ist die Aussage *Weber-Grellets* zu unterstützen, nach der die „Lobby der Familienunternehmen“ die Ausführungen des BVerfG zur Rechtfertigung der Befreiungsnomen „hätten kaum schöner formulieren können“.[691]

Selbst wenn aber nach Ansicht des BVerfG eine nicht empirisch belegte, also unnötige[692] und aus volkswirtschaftlicher Sicht eigentlich sogar unsinnige[693] Rechtfertigung der Begünstigung von Betriebsvermögen wohl nur eine einfache Willkürprüfung bestehen muss, wäre es doch aber angebracht zu untersuchen, in welcher Höhe eine Steuerfreistellung noch als angemessen aus Sicht derjenigen sein kann, die auf nicht-begünstigtes Vermögen den vollen Steuersatz entrichten müssen. Dass das Gericht an dieser Stelle jegliche alternative Begünstigungsmethoden, also bspw. nur eine Teilfreistellung oder gar Stundung[694], verwirft, ist nicht nachvollziehbar. Ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ kann in einem vor allem als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips auf vertikale Steuergerechtigkeit ausgelegten Steuersystem m.E. niemals die beste Alternative sein. Auch hier ist das BVerfG wieder inkonsistent, wenn es das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ für die Anwendung des Verwaltungsvermögenstests bemängelt[695], aber bei der Frage nach der Besteuerung die Lösung Entweder-0%-oder-50%-Steuerbelastung bedenkenlos anerkennt.

---

[690] **Maiterth, Ralf**: Empirische Erkenntnisse zur Unternehmensgefährdung durch die ErbSt - Anmerkungen im Zusammenhang mit dem anstehenden Beschluss des BVerfG zur ErbSt, DB (2014), S. 2297–2305, S. 2305.

[691] **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370, S. 1369.

[692] So ganz offensichtlich auch: **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370, S. 1370, der die in allen Rechtfertigungen benutzte Gemeinwohlformel als "pure Ideologie" bezeichnet.

[693] In eine ähnliche Richtung auch: **Bareis, Peter**: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195, S. 184–185, der nachvollziehbar feststellt, dass das Urteil des BVerfG zwar "wirtschaftlichtsfreundlich" sei, was jedoch nicht bedeute, "dass es den Prinzipien einer sozialen Marktwirtschaft gerecht" werde. "Denn in einer Wettbewerbswirtschaft wird nicht dem Staat die Entscheidung darüber belassen, welche Betriebe erhaltenswert sind".

[694] Vgl. **Bareis, Peter**: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195, S. 185: "Das derzeitige Konzept der Steuerverschonung ist keineswegs alternativlos"; schlägt z.B. eine großzügige Stundung ggf. durch zeitweise stimmrechtslose Beteilung des Staates an den unentgeltlich übertragenen Betrieben vor; **Wichmann, Gerd**: Eine kurze grundsätzliche Würdigung des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer, Stbg (2015), S. 196–199, der ebenfalls der Meinung ist, dass eine "großzügige Stundung als Begünstigung ausreichend und angemessen sein müsste".

[695] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 261.

Auch wenn diese These hier nicht weiter kommentiert wird, erscheint es äußerst bedenklich, wenn ein renommierter Steuerrechtswissenschaftler wie *Weber-Grellet* in seiner Stellungnahme zu dem BVerfG-Urteil anmerkt: „Dass Entscheidungen des BVerfG selbst als verfassungsrechtlich zu beanstanden sind, ist zwar der ganz seltene Ausnahmefall; andererseits ist nicht ausgeschlossen, dass auch das BVerfG irren kann."[696] Selbst wenn dem nicht so sein sollte, die Entscheidung aus Sicht des Verfassungsrechts also nicht zu beanstanden wäre, bleibt aus steuerrechtsethischer und steuerpolitischer Sicht mindestens ein fader Beigeschmack.[697]

Der von der Beraterschaft gefürchtete „große Kahlschlag"[698] blieb aus. Damit war unabhängig von einer positiven oder negativen Wertung der Entscheidung jedoch eigentlich unmittelbar nach Verkündung klar, dass es nicht zu der seit Jahrzehnten allseits geforderten großen Reform kommen, sondern sich der Gesetzgeber wieder einmal nur auf die Reparatur des erbschaftsteuergesetzlichen Flickenteppichs konzentrieren würde.[699]

II. Gesetzgebungsprozess des Erbschaftsteueranpassungsgesetzes 2016

Infolge des am 17.12.2014 ergangenen Urteils des BVerfG über die erneute Verfassungswidrigkeit des ErbStG begann für den Gesetzgeber einmal mehr der Wettlauf gegen die Zeit, die Verfassungsrügen zu heilen und damit die Weitererhebung der Erbschaftsteuer zu garantieren. Zwar räumte das BVerfG mit seiner Anordnung zur Neuregelung bis spätestens zum 30.06.2016 eine auf den ersten Blick relativ lange Frist ein.[700] Rückblickend wird aber anhand des im Folgenden dargestellten äußerst zähen Gesetzgebungsprozesses klar, dass die großzügig bemessene Fristsetzung durchaus ihre Berechtigung hatte. Etwas ernüchternd wirkt dieser Befund allerdings, wenn man daran erinnert, dass sich die damalige Bundesregierung sogar schon vor Ergehen des BVerfG-Beschlusses einig darüber war, lediglich das zu ändern, was das

---

[696] **Weber-Grellet, Heinrich**: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370, S. 1369.

[697] Vgl. **Eisele, Dirk**: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Unternehmensvermögens in Teilen verfassungswidrig, NWB (2015), S. 170–182, S. 170 mit Verweis auf Lang, Joachim, FR (2010), 49–58: "Keine Steuerart steht dem Ideal einer Steuer ohne Steuervergünstigungen so fern wie die gegenwärtige Erbschaftsteuer".

[698] **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer - Auswirkungen auf die Unternehmensnachfolge, Ubg (2015), S. 49–53, S. 50.

[699] Vgl. **Reich, Manfred**: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Unternehmenserbschaftsteuer und seine Konsequenzen für die Beraterpraxis, BB (2015), S. 148–157, S. 154; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Erbschaftsuer "3.0" - erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber: Handlungsoptionen und Lösungsmölichkeiten bei einer Neuregelung, BB (2015), S. 157–165, S. 158, der diese Variante als "kleine Lösung" bezeichnet; **Stalleiken, Jörg**: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22, S. 21.

[700] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 293.

BVerfG im Konkreten ankreiden wird, aber „kein darüberhinausgehender Anpassungsbedarf“ bestanden habe[701].[702]

Auch wenn es bereits vor Ergehen des ersten Gesetzesentwurfs bzw. sogar schon vor Ergehen des BVerfG-Beschlusses von Seiten der Literatur wieder etliche Reformvorschläge gab, war man entsprechend der eben zitierten Grundeinstellung des vormaligen Bundesfinanzministers *Wolfgang Schäuble* wenig überrascht[703], als das BMF Ende Februar 2015 ein Eckpunktepapier präsentierte, dass genau jene Zielrichtung zum Kern hatte: Lediglich die Anpassung der als verfassungswidrig erklärten Teilaspekte der Verschonungsregelungen.[704]

Am 01. Juni 2015 veröffentlichte das BMF den Referentenentwurf, in dem die im Eckpunktepapier skizzierten Änderungen in Gesetzesform gegossen und mit ausführlichen Erläuterungen versehen wurden. Ausweislich der Hauptbegründung sollte als Ziel „die Sicherung der vorhandenen Beschäftigung in den übergehenden Betrieben und die Bewahrung der ausgewogenen deutschen Unternehmenslandschaft“ verfolgt werden und dementsprechend „die Unternehmensnachfolge […] in den vom BVerfG […] aufgezeigten Grenzen weiterhin zu erleichtern“ sein.[705] Insgesamt gesehen blieb das BMF mit seinem Entwurf klar auf der Linie, die der Erbschaftsteuergesetzgeber seit Mitte der 1990er fährt: Im Rahmen der legislatorischen Einschätzungsprärogative wird beim unentgeltlichen Betriebsvermögensübergang weiterhin von einer durch eine potentielle Steuerzahlung resultierende „unwiderleglichen Gefährdungsvermutung“ für Arbeitsplätze und Unternehmerlandschaft ausgegangen, die eine (mindestens partielle) Steuerfreistellung besagter Vermögenstransfers erforderlich mache.[706]

---

[701] **Wachter, Thomas**: Überlegungen zur Reform des geltenden Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts, DStR-Beih (2014), S. 90–103, S. 90–91 mit Verweis auf die Aussage Schäubles in der FAZ v. 16.5.2014, Nr. 113, S. 15: "Wir ändern bei der Erbschaftsteuer nichts, es sei denn, das Verfassungsgericht zwingt uns".

[702] Vgl. **Ossola-Haring, Claudia**: Erbschaftsteuer - Quo vadis?, GmbH-Stpr (2014), S. 301, S. 301 mit einer ähnlichen Information über die Absichten der damaligen großen Koalition.

[703] Auch wenn bspw. **Englisch, Joachim**: Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, DB (2015), S. 637–641, S. 641; und **Drüen, Klaus-Dieter**: Zur Reform der Erbschaftsuer - Ein Zwischenruf, DB (2015), S. 1073–1074, S. 1073 ihre Enttäuschung über den "restriktiven Ansatz" bzw. "den vom BVerfG mehrfach herausgestellten" wieder einmal nicht genutzten "legislatorischen Gestaltungsfreiraum bei der Ausgetalstung der ErbSt" klar zum Ausdruck bringen.

[704] So die Erläuterung der Intensionen des Eckwertepapiers durch den damaligen parlamentarischen Staatssekretär des BMF: **Meister, Michael**: Die Eckwerte des Bundesministeriums der Finanzen zur Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes nach dem Urteil des BVerfG v. 17.12.2014, FR (2015), S. 504–508, S. 508, der die Eckwerte als "verfassungsfest, mittelstandsfreundlich, administrierbar" und der "Rechtssicherheit" dienend bezeichnet, aber zumindest vorgibt, dass dass BMF sich nicht dagegen wehren werde, "schlauer zu werden".

[705] **Referentenentwurf** des BMF zur Anpassung des ErbStG an die Rechtspr. des BVerfG vom 10.06.2015, S. 1

[706] So im **Referentenentwurf** des BMF zur Anpassung des ErbStG an die Rechtspr. des BVerfG vom 10.06.2015, S. 17, 22-23; so auch die Begründungen zu den alten Gesetzesfassungen, siehe Kapitel C.I.2.b) und C.I.3.c).

Mit der neu vorgeschlagenen Steuerfreigrenze von nur noch 20 Mio. Euro Unternehmensvermögenswert, der Abkehr vom Verwaltungsvermögenstest zugunsten eines neuen Hauptzweckansatzes, nachdem nur diejenigen Wirtschaftsgüter[707] des begünstigungsfähigen Unternehmensvermögens auch tatsächlich begünstigt werden, die dem Hauptzweck des Unternehmens „überwiegend" dienen und der Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung für Großerwerbe, in die auch das schon vor Vermögenstransfer vorhandene Privatvermögen miteinbezogen werden sollte, stieß das BMF in der (zugegebenermaßen von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten und anderen Vertretern der Steuerpflichtigen dominierten) Fachliteratur auf eine regelrechte Welle der Empörung.

Unter anderem heißt es zu einzelnen Teilregelungen, der Gesetzgeber „malträtiert" mit der Einführung der Freigrenze von 20 Mio. € gerade die Unternehmer, „die die bedeutendsten Leistungen erbracht" hätten und „besonders viele Mitarbeiter in Lohn halten".[708] Zudem seien die „gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen" für die Erlangung der Sonderfreistellung für Familienunternehmen „utopisch", die „Bindungsfristen nicht administrierbar" und deshalb „das gesamte Konstrukt […] lebensfremd"[709].[710] Hinsichtlich der Einbeziehung des Privatvermögens in die Verschonungsbedürfnisprüfung des neu geschaffenen § 13c ErbStG wird zudem kritisch angemerkt, dies komme „einer versteckten Vermögenssteuer gleich".[711] Durchweg einheitlich wurde aber vor allem der vom BMF vorgeschlagene Wechsel vom Verwaltungsvermögenstest zum Hauptzweckansatz als unnötig kritisiert.[712]

Auch wenn sich fast jede Literaturstimme einen eigenen Kritikpunkt herausgesucht hat, war man sich spätestens im jeweiligen Fazit über die Gesamtneuregelung doch wieder weitgehend

[707] Es soll an dieser Stelle kurz darauf hingewiesen werden, dass innerhalb des Normgefüges §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG sowohl der Begriff der Vermögensgegenstände als auch der Wirtschaftsgüter verwendet wird und zwar ohne erkennbaren Unterscheidungsgrund. Dementsprechend werden die Begriffe auch in der vorliegenden Arbeit synonym verwendet.

[708] **Rödl, Christian**: Erbschaftsteuer: "Der Blinddarm des Steuerrechts", BB (27/2015), Die erste Seite.

[709] **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf, DStR (2015), S. 1337–1343, S. 1341.

[710] Vgl. **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3104, die die Sonderregelung als "handwerklich schlecht umgesetzt" bzw. als "Papiertiger" bezeichnen.

[711] **Rödl, Christian**: Erbschaftsteuerreform: Maximalinvasiver Eingriff mit gravierenden Folgen, DB (2015), S15-S16.

[712] Vgl. **Mertens, Alfred**: Die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts - der Referentenentwurf des BMF vom 1.6.2015 und seine möglichen Auswirkungen für die Praxis, GmbH-Stpr (2015), S. 199; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Erbschaftsteuer 3.0 - Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? - Eine kritische Analyse, BB (2015), S. 1623–1627, S. 1624, die anmahnen, dass es keinen Grund gebe "das Rad neu zu erfinden".

einig: Insgesamt sei der Referenten- bzw. Gesetzesentwurf der Bundesregierung[713] „in zahlreichen Punkten weit über die ursprünglichen Vorgaben aus Karlsruhe“ hinausgehend[714], daher „alles andere als minimalinvasiv“[715] und stattdessen vielmehr „das Ergebnis einer laienhaft durchgeführten Operation“[716]. So sei der Entwurf zwar durchaus „ideenreich“, aber hauptsächlich „schwer verständlich“, „unsystematisch“ und „unpraktikabel“[717], „sprachlich missglückt“ und „außerordentlich […] streitanfällig“[718], „ein Regelwerk, was an Komplexität kaum zu überbieten“ sei[719], ja sogar „ein Monstrum“ [720]. Schon vor in Kraft treten war man sich also einig darüber, dass die Neufassung der Begünstigungsregelungen, die „keinen in sich geschlossen umgesetzten Plan“ verfolgten[721] künftig zu „erheblicher Rechtsunsicherheit bei der Nachfolgeplanung“[722], „geringer Planbarkeit“ [723] und natürlich auch zu „erheblichem Beratungsmehraufwand“[724] führen würden. Hieraus wiederum würde zum einen folgen, dass sich auch die Finanzverwaltung künftig mit einem erhöhten „Erhebungs- und Vollzugsdefizit“ konfrontiert sehen[725] und dadurch „eine zeitgerechte Veranlagung der Erbschaftsteuer […] in noch weitere

[713] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015.
[714] **Wachter, Thomas**: Referentenentwurf zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, GmbHR (2015), R193-R194.
[715] **Bäuml, Swen/Hiedewohl, Anette**: Das neue Erbschaftsteuerrecht rückt näher - eine Analyse aus Sicht der Praxis, BB (2016), S. 535–541, S. 541.
[716] **Rödl, Christian**: Erbschaftsteuer: "Der Blinddarm des Steuerrechts", BB (27/2015), Die erste Seite.
[717] **Hannes, Frank**: Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV (2015), S. 371–377; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Erbschaftsteuer 3.0 - Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? - Eine kritische Analyse, BB (2015), S. 1623–1627, S. 1625; **Krogoll, Karl/Söffing, Matthias**: Referentenentwurf zum ErbStRefG 2015: Anmerkungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG, ErbStB (2015), S. 194–207, S. 207.
[718] **Stalleiken, Jörg/Kotzenberg, Jochen**: Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR (2015), S. 673–679, S. 675.
[719] **Birnbaum, Mathias/Escher, Jens**: Der Regierungsentwurf zum neuen Erbschaftsteuergesetz, StB (2015), S. 258–263, S. 258, 263.
[720] **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf, DStR (2015), S. 1337–1343, S. 1342-1343.
[721] **Lüdicke, Jochen**: Verfassungskonformes ErbSt-Recht - Ergänzungs- und Änderungsnotwendigkeiten zum Reformentwurf, DB (2015), S. 1491–1495.
[722] **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Der Hauptzweck gem. § 13b Abs. 3 ErbStG i.d.F. des RegE vom 8.7.2015, ErbStB (2015), S. 273–281, S. 281.
[723] **Oertzen, Christian v./Reich, Manfred**: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Referentenentwurf des BMF vom 1.6.2015, BB (2015), S. 1559–1562, S. 1562.
[724] **Stalleiken, Jörg/Kotzenberg, Jochen**: Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR (2015), S. 673–679, S. 675.
[725] **Kanders, Thomas/Thonemann-Micker, Susanne**: Neues Erbschaftsteuerrecht - Ein Überblick und erste Anmerkungen zum Referentenentwurf aus Praktikersicht, DStZ (2015), S. 509–521, S. 519.

Ferne rücken“ werde[726].[727] Zum anderen würde durch die Verkehrung des „bisherigen Verschonungssystems ins Gegenteil“ die damit einhergehende Zusatzbelastung für Großunternehmen „bei einer gesamtsteuerlichen Betrachtung“ einen erheblichen Anreiz schaffen, Familienunternehmen anstatt im unentgeltlichen Wege an die Familie viel eher im entgeltlichen Weg am freien Markt zu veräußern.[728]

Im Ergebnis seien „die systematischen, rechtspolitischen und nicht zuletzt auch verfassungsrechtlichen Schwierigkeiten […] zahlreich“[729], worunter „nicht nur der Steuerpflichtige und die Beraterschaft […] leide, sondern auch das Ansehen der staatlichen Organe und die Rechtstaatlichkeit Schaden“ nehme.[730] *Korezkij* spricht in diesem Sinne wohl abschließend für die gesamte Beraterschaft, wenn er den Gesetzesentwurf bzw. die zahlreichen Entwurfsfassungen einfach nur als „enttäuschend“ bezeichnet.[731]

Auch aus Kreisen der Steuerrechtswissenschaften drangen einheitliche Enttäuschungsbekundungen. Völlig konträr zur Meinung der Berater heißt es hier jedoch, dass die Neuregelungen weiterhin „in hohem Maße gestaltungsanfällig“[732] seien und dadurch nach wie vor „erhebliche Spielräume zur Steuervermeidung“ [733] böten. Kritisiert wird von *Englisch*, dass der Gesetzgeber unablässig bestrebt sei, „an der Symbolpolitik hoher progressiver Steuertarife festzuhalten“, im Ergebnis aber dennoch die „Unternehmen weiterhin möglichst von eben diesen Belastungen“ freistelle.[734] Auch *Hey* schlägt in dieselbe Kerbe, nach der sich die Zweiteilung des ErbStG

---

[726] **Ortheil, Joachim**: Gesetzesentwurf zur Anpassung des ErbStG: Zu erwartende Schwierigkeiten in der steuerlichen Praxis bei der stichtagsbezogenen Ermittlung des Betriebsvermögens, BB (2015), S. 2263–2265, S. 2265.

[727] So auch eine Stimme aus der Finanzverwaltung mit äußerst drastischer Formulierung: **Erkis, Gülsen**: Der Entwurf zur Anpassung des ErbStG an das BVerfG-Urteil v. 17.12.2014 - "minimalinvasiv" oder "maximaladministrativ"?, DStR (2015), S. 1409–1416, S. 1416.

[728] Vgl. **Reich, Manfred**: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Verfassungsmäßigkeit der Basisverschonung, DStR (2015), S. 2750–2752, S. 2751, der darauf abzielt, dass die Veräußerung eines Unternehmens über das TEV nur eine Maximalsteuerlast von 27% nach sich zieht und anschließend das realisierte (Privat-)Vermögen über eine Wohnsitzverlagerung in einen Staat ohne Erbschaftsbesteuerung (nach 5 Jahren) günstiger vererbt werden kann, als in Deutschland, wo zunächst im Zweifel 30% ErbSt-Last auf nicht begünstigtes BV droht und die Erben zusätzlich "mit der latenten Einkommensteuerbelastung wirtschaftlich in Deutschland belastet" wären.

[729] **Rohde, Andreas**: Regierungsentwurf zur Neufassung des Erbschaftsutergesetzes: Überblick über die geplanten Neuregelungen, StuB (2015), S. 632–636, S. 636.

[730] Vgl. **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 250.

[731] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Änderungen durch den Regierungsentwurf vom 8.7.2015, DStR (2015), S. 1649–1653, S. 1652.

[732] **Kischisch, Katharina/Maiterth, Ralf**: Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzesentwurf zum ErbStG vom 06.07.2015, DB (2015), S. 2033–2040.

[733] **Kahle, Holger**: Schon wieder: Das ErbStG auf dem Weg ins Abseits, DB (44/2015), S13-S14, 13–14.

[734] **Englisch, Joachim**: Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, DB (2015), S. 637–641, S. 637.

auch durch die Begrenzung der Freistellung auf 20 bzw. 26 Mio. Euro nicht wirklich ändern werde, da insbesondere der neu geschaffene § 28a ErbStG derart „gestaltbar" sei, „dass kaum vorstellbar ist, aus der überschaubaren Gruppe der Großvermögenserwerber[735] werde auch nur einer an der Verschonungsbedarfsprüfung scheitern."[736] Aus dem Bereich der betrieblichen Steuerlehre heißt es im Ergebnis, dass der „Weg des Nachbesserns" aus ökonomischer Sicht „nicht zu tragbaren Ergebnissen führen" werde, weil die massiven „realwirtschaftlichen Auswirkung[en]" der neu geschaffenen „Anreize zu umfangreichen Steuerplanungsaktivitäten" im Endeffekt „gesamtwirtschaftliche Kosten" verursachten.[737] Insgesamt drohe daher „ein endgültiger Absturz und damit ein Scheitern der Erbschaftsteuer in Deutschland".[738]

Nicht nur die Fachliteratur hatte Kritik am Gesetzesentwurf zu äußern. Auch die Bundesländer, denen aufgrund der ausschließlichen Ertragshoheit ein besonderes Interesse an der Erbschaftsteuer liegt, ließen über die Stellungnahme des Bundesrates großen Anpassungsbedarf verlauten.[739] Insbesondere wurde angemerkt, dass „Änderungen am vorliegenden Gesetzesentwurf mit dem Ziel einer weitergehenden Begünstigung von Unternehmenserben" abgelehnt werde. Außerdem bat man die Bundesregierung, „im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Klärung der offenen verfassungsrechtlichen Fragen herbeizuführen".[740] Ganz besonders harsche Kritik wurde gegen den von der Regierung geplanten Wechsel zum Hauptzweckansatz geäußert, da dieser „in der Besteuerungspraxis nicht geeignet [sei], um das förderungswürdige Unternehmensvermögen zielgenau und folgerichtig abzugrenzen".[741] Des Weiteren empfahl der Bundesrat, von der in § 13c Abs. 2 ErbStG-Regierungsentwurf vorgesehenen sog. Sockelverschonung in Höhe von bis zu 35 % auch für Großerwerbe in betragsmäßig unbegrenzter Höhe „Abstand zu nehmen".[742]

---

[735] Das BMF ging damals wohl von weniger als 200 Fällen aus, siehe **Referentenentwurf** des BMF zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG vom 10.06.2015, S. 3 und S. 18.
[736] **Hey, Johanna**: Neustart durch temporäre Abschaffung der Erbschaftsteuer, DB (26/2015), M5.
[737] **Kahle, Holger**: Schon wieder: Das ErbStG auf dem Weg ins Abseits, DB (44/2015), S13-S14, 13–14.
[738] **Drüen, Klaus-Dieter**: Zur Reform der Erbschaftsuer - Ein Zwischenruf, DB (2015), S. 1073–1074.
[739] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015.
[740] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 2.
[741] Damit schloss sich der BR der einheitlich in der Literatur geäußerten Kritik an: **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 20 und S. 26: "Der Bundesrat lehnt daher den Paradigmenwechsel zum Hauptzweck mit Nachdruck ab".
[742] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 29, 30; dies übrigens nicht überraschend zum Leidwesen der ein oder anderen Literaturstimme: **Oertzen, Christian v./Reich, Manfred**: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Überblick über den aktuellen Stand des Gesetzgebungsverfahrens, BB (2015), S. 2591–2594, S. 2592, die unmittelbar nach Ergehen des BR-Beschlusses forderten, die Basis-/Sockelverschonung "im Interesse des Wirtschaftsstandorts Deutschland" beizubehalten.

Der langwierige Gesetzgebungsprozess, der von Ergehen des BVerfG-Urteils am 17.12.2014 bis zur Veröffentlichung des neuen Gesetzes im Bundesgesetzblatt am 04.11.2016[743] fast 23 Monate andauerte, zeigt, dass es offensichtlich alles andere als einfach war, die Vorgaben des BVerfG umzusetzen. Alleine sieben Mal stand die Reform auf der Tagesordnung der Plenarsitzungen (drei Mal im Bundesrat[744], vier Mal im Bundestag[745]). Nachdem sich der Bundestag erst wenige Tage vor Verstreichen der auf den 30.06.2016 gesetzten Frist zur Neuregelung auf einen endgültigen Gesetzesentwurf einigen konnte[746] und der Bundesrat nach Empfehlung des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses[747] am 08.07.2016 erneut sein Veto einlegte[748], musste eine Einigung letztendlich im Vermittlungsausschuss gefunden werden[749]. Zwischenzeitlich war dann noch eine (finanz-)verfassungsrechtliche Diskussion darüber entbrannt, ob das ErbStG nach Verstreichen der Frist vom 01.07.2016 überhaupt noch weiter angewendet werden durfte oder dem Gesetzgeber durch das BVerfG-Urteil die Ermächtigungsgrundlage hierfür entzogen worden wäre.[750]

Betrachtet man die Vielzahl an Änderungen, die während des Gesetzgebungsprozesses vorgenommen wurden, lässt sich unschwer erkennen, dass diese nur unwesentlich durch steuersystematische Überlegungen verursacht waren. Stattdessen wurde hauptsächlich über steuer- bzw. subventionspolitische Fragen, wie z.B. die Anzahl an Mitarbeitern für die Lohnsummenbefreiung, den Korridor für die Abschmelzzone, den Umfang und die Voraussetzungen der Sonderbefreiungen für Familienunternehmen oder die Beibehaltung eines Sockelabschlags, aber bspw. auch über irrsinnige Dinge, wie die im Vermittlungsausschuss beschlossene nachträgliche Aufnahme von „Briefmarkensammlungen“ in den Verwaltungsvermögenskatalog diskutiert.[751]

---

[743] Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 04.11.2016, **ErbStAnpG 2016,** BGBl. I 2016, S. 2464–2472.

[744] **BR-Plenarprot. Nr. 936,** 25.09.2015; **BR-Plenarprot. Nr. 947,** 08.07.2016; **BR-Plenarprot. Nr. 949,** 14.10.2016.

[745] **BT-Plenarprot. 18/125,** 25.09.2015; **BT-Plenarprot. 18/130,** 15.10.2015; **BT-Plenarprot. 18/180,** 24.06.2016; **BT-Plenarprot. 18/193,** 29.09.2016.

[746] **BT-Drucks. 18/8912,** 22.06.2016; **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016.

[747] **BR-Drucks. 344/1/16,** 30.06.2016.

[748] **BR-Drucks. 344/16 (Beschluss),** 08.07.2016.

[749] **BT-Drucks. 18/9690,** 22.09.2016.

[750] Dieser Aspekt soll in der vorliegenden Arbeit nicht weiter diskutiert werden, da inzwischen lange klar ist, dass die ErbSt nicht außer Vollzug gesetzt wurde. Hierzu jedoch u.a.: **Drüen, Klaus-Dieter**: Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.06.2016?, DStR (2016), S. 643–649; **Crezelius, Georg**: ErbStG nach dem 30.6.2016 - Steuerpause?, ZEV (2016), S. 367–368; **Seer, Roman**: Tritt das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zum 1.7.2016 wegen Untätigkeit des Gesetzgebers außer Vollzug?, GmbHR (2016), S. 673–677.

[751] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erbschaftsteuerreform 2016 - oder: Briefmarkensammlungen von GmbHs, GmbHR (2016), R321-R322, R322, der zu Recht fassungslos feststellt: "Der Gesetzgeber hatte offenbar keine anderen Sorgen".

Wahrscheinlich nicht zu Unrecht stellt *Wachter* diesbezüglich fest, dass „die Neuregelungen […] offensichtlich von einer besonders intensiven Lobbyarbeit begleitet“ wurden.[752] Diese These kann untermauert werden, wenn man sich vergegenwärtigt, dass alleine die verschiedenen Verbände der beratenden Berufsträger schon insgesamt 15 ausführliche Stellungnahmen zu den unterschiedlichen Stadien des Gesetzgebungsverfahrens abgegeben haben. Hinzu kommen 140 Seiten Stellungnahmen von verschiedenen Berufsverbänden, die im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 12.10.2015 ergangen sind.[753]

Ob man sich der subjektiven Zusammenschau anschließt, nachdem das „Gesetzgebungsverfahren […] jedenfalls aus rechtsstaatlicher Sicht eher einem Trauerspiel“ geglichen habe[754], hängt wohl vor allem vom Grad der Betroffenheit vom neu gefassten Gesetz ab. Fakt ist jedenfalls, dass das ErbStAnpG 2016 ein Paradebeispiel dafür bietet, dass die Steuergesetze dieses Landes nicht ausschließlich nach den in Kapitel A und B herausgestellten Grundsätzen des Steuerrechts erarbeitet werden. Stattdessen sind sie stets Ausfluss eines mehr oder minder intensiven politischen und damit emotionalen wie auch gerade bei der Erbschaftsteuer ideologisch getriebenen Diskussionsprozesses.[755] Verwunderlich ist es also nicht, wenn dies „nicht selten […] zu Lasten systematischer Stringenz, Verständlichkeit und Praktikabilität“ geht.[756]

[752] **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 711 mit Verweis auf die unzähligen "Einzelfallregelungen" zB für Brauereien, Tankstellen, Saisonbetriebe, Wohnungsunternehmen, Kunsthändler, Privatbanken und Versicherungen.
[753] **Wortprotokoll Nr. 18/54** der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 12.10.2015 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG, abrufbar unter: https://www.bundestag.de/resource/blob/392850/3aa1bb417056b57d689b32940777b3b6/Protokoll-data.pdf, abgerufen am 03.02.2023.
[754] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 711.
[755] So auch der CDU/CSU-Abgeordnete Philipp Murmann in: **BT-Plenarprot. 18/193,** 29.09.2016, S. 19208: "Wir erleben durchaus: Die Erbschaftsteuer ist eine sehr emotionale Sache".
[756] **Hannes, Frank**: Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV (2015), S. 371–377.

III. Fazit zur historischen Entwicklung des ErbStG

1. Seit dem RErbStG 1906 wird in Deutschland eine bundeseinheitliche Erbschaftsteuer erhoben, die als Erbanfallsteuer ausgestaltet ist und dem Primärgrundsatz des Bereicherungsprinzips folgt.
2. Im Rahmen des ErbStRefG 1974 wurde eine exklusive Stundungsmöglichkeit für Erben von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Betriebsvermögen eingefügt und damit der Startpunkt der Begünstigungsrally für Unternehmensvermögen gesetzt.
3. 1994 erklärte die EG-Kommission, dass es zu begrüßen wäre, „wenn die Mitgliedsstaaten insoweit die für die Unternehmensübertragungen […] anzuwendenden Rechtsvorschriften lockern würden, um die Besteuerung an das Erfordernis anzupassen, das Überleben dieser Unternehmen sicherzustellen“[757]. Kurz zuvor wurde 1992/93 die verlängerte Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die erbschaftsteuerliche Bewertung und ein sachlicher Freibetrag i.H.v. 500.000 DM für Betriebsvermögen eingeführt (§ 13 Abs. 2a ErbStG a.F.).
4. 1995 erklärte das BVerfG das gesamte ErbStG für verfassungswidrig, da die Anordnung unterschiedlicher Bewertungsvorschriften für verschiedene Arten von Vermögen, aber anschließender Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar war. Als entscheidend für die Entwicklung der Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen muss jedoch die Aussage des Senats gewertet werden, nach der bei der Steuerbelastung zu berücksichtigen sei, „dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll“[758] entspreche. Getrieben durch diese Anordnung des BVerfG wurde im Rahmen der JStG 1997 § 13a ErbStG eingeführt, der sowohl einen Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen in Höhe von 40% als auch einen zusätzlichen Freibetrag i.H.v. maximal 600.000 DM vorsah.
5. 2006 erklärte das BVerfG erneut das gesamte ErbStG für verfassungswidrig, abermals wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Bewertungsgrundsätze. Anstatt auch § 13a ErbStG a.F. verfassungsrechtlich zu würdigen, stellt das BVerfG in diesem Beschluss fest, dass „bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe […] die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen

[757] Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, a.a.O. (Fn. 489) S. 15.
[758] BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179, Rz. 30.

[kann], dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden."[759] Diese Unbedenklichkeitserklärung umsetzend, wurde im Rahmen des ErbStRG 2008 ein vermeintlich zielgenaueres Begünstigungsregime eingeführt (§§ 13a, 13b ErbStG a.F.), dessen Rechtsfolge bei Einhaltung gewisser Voraussetzungen in eben jener vom BVerfG als zulässig erachteten vollständigen Steuerbefreiung von Unternehmensvermögen bestehen sollte.

6. 2014 erklärte das BVerfG zum dritten Mal das gesamte ErbStG für verfassungswidrig, dieses Mal basierend auf dem grenzenlosen Ausmaß des Begünstigungsumfangs und der gestaltungsanfälligen normativen Ausgestaltung der Begünstigungseinzelregelungen für Unternehmensvermögen. Da der Senat aber explizit feststellte, dass die Regelungsinhalte der sich ergänzenden Normen §§ 13a, 13b ErbStG grundsätzlich dazu „geeignet" seien, die vom Gesetzgeber erklärten und verfassungsrechtlich gerechtfertigten Gemeinwohlziele zu verfolgen und „zu erreichen"[760], wurde die gesetzgeberische Behebung des verfassungswidrigen Zustands des ErbStG auf die Anpassung nur der vom BVerfG angekreideten Regelungsteilaspekte beschränkt.

Betrachtet man die in Kapitel C dargestellte und in Form der zuvor aufgeführten Thesen zusammengefasste historische Entwicklung des ErbStG, ergibt sich zunächst einmal die, wenn auch triviale, aber rechtsstaatlich mehr als erschreckende Feststellung, dass in der Zeit zwischen 1992 und 2016 fast 25 Jahre lang eine durchgängig verfassungswidrige Steuer erhoben wurde. Die des ehemaligen Vorsitzenden Richters des II. BFH-Senats *Hermann-Ulrich Viskorf* in diesem Zusammenhang gemacht Feststellung, dass der Gesetzgeber „das Vertrauen in den Rechtsstaat und den ihm gebührenden Respekt" verspielt habe, er damit „als Rechtssetzer zum (Dauer-)Rechtsverletzer" wurde[761], ist wohl nur schwer von der Hand zu weisen.

Erst kürzlich wurde im Rahmen einer empirischen ökonomischen Promotionsschrift anhand eines europäischen Vergleichs festgestellt, dass erbschaftsteuerliche Begünstigungsregelungen nicht nur keinen nachweislich positiven Effekt auf die Beschäftigungsstruktur haben, sondern die Performance von zuvor unentgeltlich übertragenen Unternehmen, gemessen am Operating Return on Assets (oROA), in europäischen Staaten, in denen kein Begünstigungsregime exis-

[759] BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70, Rz. 98.
[760] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 139.
[761] **Viskorf, Hermann-Ulrich**: Vollverschonung des Betriebsvermögens macht die Korrekturen beim Erbschaftsteuergesetz schwierig, DB (17/2015), M5.

tiert, besser ausfällt, als in Staaten, in denen ähnliche Begünstigungsregelungen wie in Deutschland in Anspruch genommen werden können. Der Autor der Studie interpretiert diesen Effekt als Nachweis für die Verzerrung unternehmerischer Entscheidungen, um in den Genuss der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen zu gelangen.[762]

Trotz dieses zwar erst- und bisher einmaligen, aber ökonomisch wie intellektuell nachvollziehbaren empirischen Beweises über die (insbesondere volkswirtschaftliche) Überflüssigkeit erbschaftsteuerlicher Begünstigungsregelungen, ist m.E. nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber seine offensichtlich große Angst vor echten Steuerreformen in den nächsten Jahren überwindet. Diese Einschätzung ist hauptsächlich darauf zu stützen, dass das BVerfG immer wieder ausdrücklich betont hat, dass es „insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht keines empirischen Nachweises" bedürfe, „dass von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht nur in Ausnahmefällen Schwierigkeiten für die Fortführung von Unternehmen bis hin zur Bedrohung ihrer Existenz und des Verlusts von Arbeitsplätzen ausgehe" und es somit „im Hinblick auf die gesetzgeberische Einschätzungsprärogative" ausreiche, „dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen vertretbar und plausibel diagnostiziert" habe.[763]

In Anbetracht dieser aus Sicht des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes unbefriedigenden zusammenfassenden Feststellung zur Entwicklung und damit zum aktuellen Zustand des ErbStG soll im Hauptteil, Kapitel D, ausführlich festgestellt werden, ob das Begünstigungsregime für Unternehmensvermögen in seiner aktuellen Ausgestaltung über die Normen §§ 13a, 13b, 13c, 28 Abs. 1 und 28a ErbStG de lege lata als anwendbar erachtet werden kann.

[762] Vgl. **Riedle, Michael**: Die Wirkungen von Steuern auf unternehmerisches Handeln - Anreize des erbschaftsteuerlichen und internationalen Steuersystems (2018), Diss. Tübingen, zusammenfassend auf S. 191-193.
[763] Zuletzt: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 144.

D. Normative Würdigung der aktuellen Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b, 13c, 28 Abs. 1 und 28a ErbStG i.d.F. d. ErbStAnpG 2016)

I. Persönlicher Anwendungsbereich

Unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des ErbStG sind unentgeltliche Erwerbsvorgänge, die entweder zu einer Bereicherung eines in Deutschland ansässigen Erwerbers oder zu einer Entreicherung eines in Deutschland ansässigen Erblassers/Schenkers führen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Daneben greift eine beschränkte Steuerpflicht für Erwerbsvorgänge, in denen zwar weder Erblasser/Schenker noch Erwerber erbschaftsteuerlicher Inländer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG) ist, jedoch inländisches Vermögen Übertragungsobjekt des unentgeltlichen Transfers ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Die deutsche Erbschaftsteuerpflicht entfaltet sich demnach immer dann, wenn mindestens ein Teil des Erwerbsvorgangs einen Inlandsbezug hat, sei es einer der an der Übertragung beteiligten Subjekte oder das übertragene Objekt.[764]

Ausgangspunkt der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage bildet die Bereicherung, jedoch nur insoweit, als diese nicht durch den Steuergesetzgeber per Sozialzwecknormen teilweise oder vollständig von der Besteuerung ausgenommen, also steuerfrei gestellt wird (§ 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Da die Steuerfreistellung gewisser subjektiver oder objektiver Tatbestände zweckrichtig im Rahmen des zweiten Abschnitts des ErbStG, mithin im Rahmen der Wertermittlung, vorgenommen wird, sind jene Steuerbefreiungen unabhängig von der Unterscheidung nach unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht in Anwendung zu bringen. Der persönliche Anwendungsbereich der Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen ist entsprechend des weit gefassten generellen persönlichen Anwendungsbereichs des ErbStG erst einmal für jegliche Arten von steuerpflichtigen Erwerbsvorgängen eröffnet; für Inländer wie Ausländer, für natürliche wie juristische Personen – dementsprechend für alle Steuerpflichtigen, die der deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegen.[765]

Hinsichtlich der Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs, also der Frage, welche Arten von Vermögen bzw. welche Vermögenseinheiten von einer sachlichen Steuerbefreiung profitieren, stellt sich die Antwort weitaus schwieriger dar als bei der Frage nach dem persönlichen Anwendungsbereich. In Kapitel D.II. wird dieser Frage ausführlich nachgegangen.

---

[764] Vgl. z.B. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 2, Rz; oder sehr ausführlich: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 2.

[765] Vgl. **Bockhoff, Bastian**: Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV (2017), S. 186–190, S. 187.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Abgrenzung des subventionswürdigen Vermögens (§ 13b ErbStG)

1. Allgemeine Einführung

Um in den Genuss des Steuerbefreiungsregimes der §§ 13a, 13c und 28a ErbStG zu gelangen, muss in sachlicher Hinsicht sog. begünstigtes Vermögen vorliegen, welches im Rahmen eines unentgeltlichen Erwerbsvorgangs transferiert wurde. Die Bestimmung dieses sog. begünstigten Vermögens als „Substrat der Verschonung“[766] erfolgt per Legaldefinition anhand eines äußerst komplexen und größtenteils unübersichtlichen Berechnungsschemas[767] gem. § 13b ErbStG. In Abs. 1 der Vorschrift wird zunächst ein Katalog an Wirtschaftsgütern aufgeführt, die überhaupt für eine Begünstigung in Betracht kommen, daher als begünstigungsfähig angesehen werden. Angeknüpft wird in diesem Katalog an die Varianten ertragsteuerlichen Unternehmensvermögens, also land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Einzelunternehmen, mitunternehmerische Beteiligungen sowie (qualifizierte) Anteile an Kapitalgesellschaften.[768]

Liegt eine begünstigungsfähige Unternehmenseinheit vor, sind jegliche Wirtschaftsgüter innerhalb der Einheit anhand eines Negativkatalogs gem. § 13b Abs. 4 ErbStG darauf zu überprüfen, ob sie sog. Verwaltungsvermögen darstellen und damit grundsätzlich von einer Begünstigung ausgeschlossen werden.[769] Es folgen weitere komplizierte Berechnungsschritte in den Absätzen 3 und 5 bis 9, die den Verwaltungsvermögenskatalog erweitern, Rückausnahmen bilden oder bspw. vorgeben, wie Konzernstrukturen zu behandeln sind.[770] Den verschiedenen Verschonungsvarianten nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG wird somit letztlich nur das sog. begünstigte Vermögen unterworfen, welches sich aus dem Wert des begünstigungsfähigen Vermögens abzüglich des schädlichen Verwaltungsvermögens ergibt (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG).

Nicht direkt aus dem Wortlaut von § 13b ErbStG, jedoch aus dem Gesetzeszweck, nämlich der Verschonung bestehender Unternehmensstrukturen (insbesondere deutscher Familienunternehmen)[771], und dem strengen Stichtagsprinzip[772], ergibt sich die einschränkende Auslegung von

---

[766] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 1.
[767] Zur Beurteilung der normativen Umsetzung des Berechnungsschemas statt etlicher: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 7.
[768] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1.
[769] So schon: **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35.
[770] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 28–32, der feststellt, dass Aufbau, Systematik und Sprache der Vorschrift "in weiten Teilen unklar und widersprüchlich" seien, das Regelungskonzept "unverständlich, unsystematisch und unbillig" sei.
[771] Siehe die jeweiligen Gesetzesbegründungen, dargestellt im Kapitel zu Gesetzeshistorie C., insb. unter C.II.
[772] Siehe Kapitel B.II.1.b).

§ 13b Abs. 1 ErbStG, nach der nur solche Einheiten überhaupt begünstigungsfähig sein können, die bereits in der Vermögenssphäre des Erblassers/Schenkers die Eigenschaft der Begünstigungsfähigkeit (=Qualifikation als ertragsteuerliches Unternehmensvermögen) innehatten. Von einer potentiellen Steuerverschonung ausgeschlossen sind z.B. mittelbare Schenkungen, also die Schenkung eines Geldbetrags, der zur Anschaffung von Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen eingesetzt werden soll, welches sich aber nicht im Besitz des Schenkers/Erblassers befand.[773] Umgekehrt sind auch solche Einheiten nicht begünstigungsfähig, die zwar in der Hand des Erblassers/Schenkers Betriebsvermögen waren, am Übertragungsstichtag jedoch beim Erwerber nach ertragssteuerlichen Zwecken nicht mehr als Betriebsvermögen qualifizieren.[774] In der ständigen Rechtsprechung des BFH heißt es im Hinblick auf das Vorgenannte, dass § 13a ErbStG nur bei solchem Unternehmensvermögen überhaupt zur Anwendung kommen kann, „welches diese Eigenschaft durchgehend sowohl beim bisherigen Rechtsträger als auch beim neuen Rechtsträger (Erwerber) aufweist“[775].[776]

Im Vorgriff auf die nachfolgenden Kapitel, soll an dieser Stelle bereits erwähnt sein, dass § 13b Abs. 1 ErbStG durch das ErbStAnpG 2016 lediglich redaktionell angepasst wurde.[777] Der im Gesetzgebungsverfahren zeitweise angestrebte Ausschluss von vermögensverwaltenden Gesellschaften und Holdings[778] wurde nicht in die Endfassung des Gesetzes übernommen, sodass gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften und auch rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften ebenfalls weiterhin begünstigungsfähige Einheiten bleiben.[779]

---

[773] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 6; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 9 mit Hinweis auf; BFH-Urteil v. 08.05.2019, **II R 18/16**, BFHE 264, S. 287, u.a. mit der folgerichtigen Begründung in Rz. 21, dass die Vorschrift nicht allgemein dazu diene, "die Gründung oder den Erwerb eines Betriebs durch den Erwerber mit finanziellen Mitteln des Zuwendenden zu begünstigen"; **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Verdeckte Schenkungen von Betriebsvermögen und Verschonung, BB (2021), S. 158–162, S. 162.

[774] Siehe hierzu insbesondere die besondere Einordnung von BV-Übertragungen gegen Nießbrauchsvorbehalt in Kapitel D.II.2.b)cc).

[775] Vgl. BFH-Urteil v. 14.02.2007, **II R 69/05**, BFHE 215, S. 533, Rz. 15.

[776] siehe zur ständigen Rechtsprechung u.a.: BFH-Urteil v. 04.05.2016, **II R 18/15**, BFH/NV 2016, S. 1565; BFH-Urteil v. 10.12.2008, **II R 34/07**, BFHE 224, S. 144; BFH-Urteil v. 01.10.2014, **II R 40/12**, BFH/NV 2015, S. 500; BFH-Urteil v. 23.02.2010, **II R 42/08**, BFHE 228, S. 184.

[777] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 10; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 6.

[778] Siehe Kapitel C.II.

[779] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2647; **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, DStZ (2016), S. 558–565, S. 558.

2. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)

a) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gehört zum begünstigungsfähigen Vermögen der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, selbst bewirtschaftete Grundstücke sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer EU-/EWR-Betriebsstätte dient. Von vorneherein von der Begünstigungsfähigkeit ausgeschlossen sind daher der Wohnteil und die Betriebswohnungen, Stückländereien, Grundbesitzwerte für nicht selbst bewirtschaftete Grundstücke und ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen in Drittstaaten.[780] Eine Selbstnutzung der land- und forstwirtschaftlichen Ländereien ist nach dem Beschluss des BVerfG von 2014[781] nicht nötig, sodass prinzipiell auch verpachtete Betriebe begünstigungsfähig sind.[782]

Aufgrund der sehr eigenen Thematik des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens werden an dieser Stelle keine weiteren Würdigungen vorgenommen und stattdessen auf die einschlägige Kommentierung[783] und Verwaltungsauffassung[784] hingewiesen.

b) Inländisches Betriebsvermögen

aa) Übertragung eines Betriebs/Teilbetriebs

Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört zum begünstigungsfähigen Vermögen inländisches Betriebsvermögen, allgemein also alle Teile eines inländischen Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG oder eines inländischen freiberuflichen Einzelunternehmens i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG sowie entsprechende Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile an Personenvereinigungen, die gewerbliche (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG) oder freiberufliche (§ 18 Abs. 4 S. 2 EStG) Einkünfte erzielen sowie Anteile eines persönlich haftenden KGaA-Gesellschafters.[785]

---

[780] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 862-864.
[781] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 170 ff.
[782] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 7.
[783] Am ausführlichsten: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 1-50; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 18-29; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 11-32; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 31-35; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 16-21; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 58-67; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 24-30; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 26-34; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 11-17.
[784] Vgl. R E 13b.4 ErbStR 2019.
[785] Zum ausländischen Betriebsvermögen siehe Kapitel D.II.2.d).

Entscheidend für die Bejahung einer möglichen Begünstigungsfähigkeit kommt dem Wortlaut der Vorschrift nach den Tatbeständen des Erwerbs eines „ganzen Gewerbebetriebs“, eines „Teilbetriebs“ oder eines Mitunternehmeranteils zu. Mithilfe der mittelbaren Verweise über §§ 95-97 BewG auf die Regelungen der §§ 15 und 18 EStG, stellt das ErbStG dabei einen systematisch sinnvollen Bezug zum EStG her. Ob die Tatbestände eines „ganzen“ Gewerbebetriebs oder eines „Teilbetriebs“ vorliegen, ist also in Form einer „vorgelagerten einkommensteuerlichen Beurteilung“[786] vorzunehmen.[787] Zur Auslegung dieser Begriffe kann folglich z.B. auf die gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung zur Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG zurückgegriffen werden.[788] Kernpunkt dieser Rechtsprechung ist stets, dass eine Buchwertfortführung nur dann möglich ist, sofern alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mitübertragen werden, da nur dann der Rechtsnachfolger die Stellung eines Unternehmens/Mitunternehmers einnehmen kann.[789] Dies ist auch aus erbschaftsteuerlicher Sicht sinnvoll, da der Rechtfertigungszweck der Sozialzwecknorm darin besteht, dass die unentgeltlich übertragene Unternehmenseinheit fortbestehen und damit die „Sozialbindung“ des Unternehmens erhalten bleiben kann.[790]

Bestehen Zweifel über die betriebliche Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts, greift der BFH bei seiner Beurteilung auf die von ihm entwickelte sog. kombiniert funktional-quantitative Betrachtungsweise zurück.[791] Daraus ergibt sich, dass ein begünstigungsfähiger Teilbetrieb i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nur dann vorliegt, wenn es sich um eine „selbständig fortführbare innerbetriebliche Organisationseinheit“ handelt und dementsprechend dem Erwerber erlaubt, diesen Teil des Betriebs als solchen und im Zweifel isoliert weiterzuführen.[792] Behält der Erb-

[786] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 14.
[787] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 42; offensichtlich zweifelnd: **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 865-866; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 44, der zwar offensichtlich kritisch zum Verweis auf ertragssteuerliche Abgrenzungskriterien steht, aber immerhin anmerkt, dass "diese Anknüpfung an ein eingeführtes Instrumentarium zumindest tendenziell [zu] Rechtsklarheit" führe; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 56, 61.
[788] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 76, der hierbei zu Recht auch auf das neue BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG hinweist - BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 869.
[789] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 35 mit Hinweisen auf die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung.
[790] So auch: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 68.
[791] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 36 Rechtsprechung.
[792] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 30; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 38 mit Verweis auf die ertragsteuerliche Rechtsprechung.

lasser/Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurück, kann die (restliche) übertragene Betriebseinheit in der zweckgemäßen Fiktion der Rechtsprechung nicht weitergeführt werden, wodurch die Begünstigungsfähigkeit ausgeschlossen sein muss.[793]

Die sachlogische Verknüpfung der Begünstigungsfähigkeit mit der ertragsteuerlichen Rechtsprechung zur Abgrenzung wesentlicher Betriebsgrundlagen ist jedoch nicht dahingehend zu erweitern, dass ausschließlich notwendiges Betriebsvermögen Teil der begünstigungsfähigen Einheit sein kann. Ebenfalls vom Tatbestand eingeschlossen ist beispielweise gewillkürtes Betriebsvermögen, da das ErbStG auf der Ebene der Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens nur danach fragt, welche Vermögensgegenstände mindestens vorhanden sein müssen, um den Betrieb fortführen zu können und nicht wie viel Betriebsvermögen maximal vorliegen darf.[794] Notwendiges Privatvermögen hingegen kann denklogisch nicht begünstigungsfähig sein, da dieses schon von vorneherein nicht vom Betriebsvermögensbegriff des § 95 BewG erfasst ist, auf den der Wortlaut von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG explizit verweist und dessen Legaldefinition auf den Umfang des Vermögens abzielt, welches nach der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung als Betriebsvermögen angesehen wird.[795]

Außerdem lässt § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch keine teleologische Reduktion dahingehend zu, dass nur originäre Gewerbebetriebe begünstigungsfähig sein können. Stattdessen umfasst der sachliche Anwendungsbereich grundsätzlich auch gewerblich geprägte Mitunternehmerschaften i.S.d § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.[796]

Teilweise gehen Stimmen der Literatur davon aus, dass der Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zwar am Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG anknüpfe, aber in wenigen Fällen sogar noch darüber hinaus gehen könnte. So wird konstatiert, dass ein Teilbetrieb auch

[793] So auch R E 13.5 Abs. 3 S. 8 ErbStR 2019 und z.B.: **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 867-868.
[794] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 879; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 27; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 27.
[795] Vgl. **Stein, Thomas**: Privatvermögen im Betriebsvermögen - Auswirkungen auf §§ 13a, 13b ErbStG, ErbBstg (2016), S. 109–113, S. 111.
[796] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 14, 27; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 33 mit Hinweis auf den m.E. fast schon trivialen Beschluss des II. Senat darüber, dass die Begünstigungsfähigkeit einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG jedoch nur dann gegeben sein kann, wenn die KG bereits vor Übertragungsstichtag ins Handelsregister eingetragen und damit die gewerbliche Prägung entfaltet hat; BFH-Urteil v. 04.05.2016, **II R 18/15**, BFH/NV 2016, S. 1565.

dann begünstigungsfähig sein kann, wenn er erst in der Hand des Erwerbers seine Eigenständigkeit entfaltet.[797] Dies würde bedeuten, dass einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Erblassers/Schenkers auch dann begünstigungsfähig übertragen werden könnten, soweit sie durch ihre Zusammenfügung beim Erwerber der Teilbetriebsdefinition entsprächen, auch wenn sie das beim Erblasser/Schenkers selbst noch nicht getan haben. Teleologisch kann dieser Meinung durchaus gefolgt werden, da es für die Begünstigungsfähigkeit ausschließlich darum gehen muss, die Sozialgebundenheit eines Unternehmens zu erhalten. Wird dieser Zweck erst dadurch erfüllt, dass einzelne betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter in der Hand des Erwerbers neu zusammengefügt und dadurch organisatorisch selbständig fortführbar werden, spricht m.E. nichts dagegen, auch für diesen Fall von begünstigungsfähigem Betriebsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auszugehen. Ebenfalls für diese Ansicht spricht der Charakter der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer, dessen Besteuerungssubjekt der Bereicherte ist. Ist also der Erwerber Anknüpfungspunkt der Besteuerung, muss dieser m.E. systematisch richtig auch Anknüpfungspunkt für die Tatbestandsverwirklichung der Sozialzwecknormen sein. Das Vorgenannte widerspricht auch nicht dem in Kapitel D.II.1. aufgeführten sog. „Kontinuitätsgrundsatz“[798], da dieser nur besagt, dass das unentgeltlich transferierte (Betriebs-)Vermögen ununterbrochen[799] Betriebsvermögenseigenschaft entfalten muss.

Schlussendlich hängt die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und damit die Begünstigungsfähigkeit einer übertragenen betrieblichen Einheit einzig davon ab, dass ein bereits in der Hand des Erblassers bestehendes Unternehmen weitergeführt wird bzw. zumindest potentiell weitergeführt werden kann. Unerheblich ist dabei, ob das Unternehmen im Anschluss alleine durch den Erwerber (Übertragung eines ganzen Gewerbebetriebs), durch eine neue Zusammensetzung des Personengesellschafterkreises (Übertragung eines Mitunternehmeranteils), fortan gemeinsam mit dem Erblasser (Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen, Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils[800]) fortgeführt wird oder ob das Unternehmen per Übertragung in einzelne Teilbetriebe unterteilt wird, die sodann eigenständig weiterbestehen können.

---

[797] So z.B.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 15.
[798] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 77.
[799] Also sowohl bis eine logische Sekunde vor und dann weiterhin unmittelbar eine logische Sekunde nach Erwerb.
[800] Siehe zutreffend R E 13b.5 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019 mit Verweis auf den exakten Wortlaut von § 6 Abs. 3 S. S. 1 Hs. 2 EStG.

Mittelbar von einer möglichen Begünstigungsfähigkeit ausgeschlossen ist durch den Wortlaut von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (abschließende Aufzählung der begünstigungsfähigen Betriebsvermögensformen) und auch im Umkehrschluss zu den vorgenannten Grundsätzen der Erwerb nur einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die isoliert betrachtet weder einen ganzen Gewerbebetrieb noch einen Teilbetrieb darstellen.[801]

bb) Sonderbetriebsvermögen

Begünstigungsfähig nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist, wie im vorherigen Kapitel bereits angesprochen, nicht nur die Übertragung eines Gewerbe-(teil-)betriebs in Form eines Einzelunternehmens, sondern auch die Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft/-vereinigung, die entweder gewerbliche oder selbständige Einkünfte erzielt, also die Übertragung von sog. Mitunternehmeranteilen.[802] Der sachliche Umfang der Begünstigungsfähigkeit bezieht sich gem. § 95 Abs. 1 S. 1 BewG – auf den der Wortlaut von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG explizit verweist – auf alle Teile eines Gewerbebetriebs, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Zum Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehört gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG immer auch das sog. Sonderbetriebsvermögen[803], also solches Vermögen, das zwar nicht im Gesamthandseigentum der Mitunternehmerschaft, aber im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum eines der Mitunternehmer steht und geeignet oder bestimmt ist, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen.[804] Der Mitunternehmeranteil setzt sich als Summe der Anteile am gesamthänderisch gebundenen Vermögen der Mitunternehmerschaft zuzüglich des Sonderbetriebsvermögens zusammen.[805] Da das Sonderbetriebsvermögen also Teil des Gewerbebetriebs eines Mitunternehmeranteils ist und alle Teile des übertragenen Gewerbebetriebs begünstigungsfähig sind, ergibt sich als zwar triviales

---

[801] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 871; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 43 mit Verweis auf; BFH-Beschluss v. 18.08.2005, **II B 90/04**, BFH/NV 2006, S. 62, Rz. 7; BFH-Urteil v. 15.03.2006, **II R 74/04**, BFH/NV 2006, S. 1663, Rz. 10; BHF-Beschluss v. 14.11.2005, **II B 51/05**, BFH/NV 2006, S. 305, Rz. 10, 11.

[802] § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG verweist diesbezüglich über § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG auf Gesellschaften i.S.d. §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 3 und 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

[803] So auch § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 2 BewG.

[804] Vgl. BFH-Urteil v. 19.12.2019, **IV R 53/19**, BFHE 267, S. 299, Rz. 34 m.w.N. zur st. Rechtspr.

[805] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 16 mit Hinweis auf die "ertragsteuerlich gefestigte Rechtsprechung"; BFH-Urteil v. 24.08.2000, **IV R 51/98**, BFHE 192, S. 534; so zuletzt auch der Hinweis des zweiten Senats auf vorgenanntes Grundsatzurteil des vierten Senats: BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436, Rz. 22. So übrigens auch der Wortlaut von § 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG: "Der Wert des Anteils eines Gesellschafters [erg.: einer mitunternehmerisch tätigen Personengesellschaft] ergibt sich als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen [...] und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens [...]."

aber dennoch erwähnenswertes Ergebnis, dass auch das Sonderbetriebsvermögen zum begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört.[806]

Fraglich im Zusammenhang mit der Begünstigungsfähigkeit von Sonderbetriebsvermögen ist jedoch, inwieweit die Tatbestandsvoraussetzungen von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in verschiedenen Übertragungskonstellationen erfüllt sind. Diese werden im Folgenden kurz kritisch skizziert, wobei explizit auf zwei Hauptfälle eingegangen wird: Zunächst wird der Fall gewürdigt, in dem ein Mitunternehmeranteil vollständig übertragen wird, der Rechtsvorgänger also aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet.

Da § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG keine Unterscheidungen bei verschiedenen Arten von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens vorsieht, ist auch hinsichtlich der Frage nach der Tatbestandsverwirklichung bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anhand der gefestigten ertragsteuerlichen Maßstäbe des § 6 Abs. 3 EStG zu entscheiden. In ständiger Rechtsprechung stellt der BFH bei der Auslegung des Gesellschaftsbegriffs der Norm nicht auf die zivilrechtlichen Besitzverhältnisse ab, sondern darauf ab, dass die Mitunternehmerstellung des Rechtsvorgängers auf den Erwerber übergeht.[807] Nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen gilt, dass ertragsteuerlich und damit auch erbschaftsteuerlich nur dann privilegiertes Betriebsvermögen vorliegt, wenn der Rechtsnachfolger auch sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält. Liegen Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen des Rechtsvorgängers, kann hier zwangsläufig nichts Anderes gelten.[808] Im Ergebnis heißt das: Wenn Sonderbetriebsvermögen im Übertragungszeitpunkt vorliegt, kann dieses nicht nur als Teil des Mitunternehmeranteils begünstigungsfähig mitübertragen werden, sondern muss (zeitgleich i.S.v. zeitidentisch[809]) mitübertragen werden, sofern es sich um betriebswesentliche Wirtschaftsgüter

[806] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 81; **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, Stbp (2017), S. 177–184, S. 179; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 30.
[807] BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 33/17**, BFHE 269, S. 429, Rz. 15.
[808] BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 33/17**, BFHE 269, S. 429, Rz. 16.
[809] Vgl. BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436, Rz. 23; Hierbei muss aufgrund der nachfolgend aufgeführten Entscheidung darauf geachtet werden, dass der Schenkungszeitpunkt von Mitunternehmeranteilen von der zivilrechtlichen Wirksamkeit der unentgeltlichen Übertragung abhängt. Erfolgt die Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Rechtsnachfolger als Kommanditist im Handelsregister eingetragen wird, vollzieht sich diese auch erst mit der tatsächlichen Eintragung. Soll bzw. muss zeitgleich im Sonderbetriebsvermögen gehaltenes wesentlichen Betriebsvermögen mitübertragen werden, ist der Vorgang nur dann begünstigungsfähig, wenn das Sonderbetriebsvermögen ebenfalls am Tag der Handelsregistereintragung übertragen wird. So zu Recht: **Stein, Holger/Dorn, Katrin**: Fallstricke und Lösungen der Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR (2022), S. 1238–1243, S. 1239 ff.

handelt.[810] Die Zurückbehaltung des betriebswesentlichen Sonderbetriebsvermögens bei vollständiger Übertragung des Mitunternehmeranteils führt demnach dazu, dass die Mitunternehmeranteile aus der Begünstigungsfähigkeit ausscheiden.[811]

Dieses vom Telos der Begünstigungsvorschrift getragene Erfordernis wurde jüngst vom II. Senat, in Anlehnung an die fortentwickelte Rechtsprechung des IV. Senats zur Buchwertübertragung[812], verfeinert. Hierbei hat der BFH im Sinne des strengen Stichtagsprinzips zu Recht konkretisiert, dass die Mitübertragung wesentlicher Grundlagen nur dann zwingende Tatbestandsvoraussetzung für die Begünstigungsfähigkeit sein kann, wenn dieses im Übertragungszeitpunkt noch zum Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils gehört. Wird betriebsnotwendiges Sonderbetriebsvermögen zuvor entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen überführt, kann dies keinerlei Auswirkungen auf die Begünstigungsfähigkeit des verbleibenden übertragenen Betriebsvermögens haben, solange die verbleibende wirtschaftliche Einheit isoliert und zeitpunktbezogen betrachtet noch den ertragsteuerlichen Anforderungen eines Mitunternehmeranteils entspricht.[813] Durch Verweis auf das BFH-Urteil per Fußnote in R E 13b.5 Abs. 3 ErbStR 2019 hat sich die Finanzverwaltung der Ansicht der Rechtsprechung begrüßenswerter Weise[814] uneingeschränkt angeschlossen.

Alternativ zur Übertragung der gesamten Mitunternehmeranteile können selbstredend auch nur Teile der Anteile übertragen werden. In dieser zweiten Fallkonstellation stellt sich die Frage,

---

mit Hinweis auf; BFH-Urteil v. 01.09.2021, **II R 8/19**, BFH/NV 2022, S. 236, Rz. 18; mit Hinweis zum erstgenannten Urteil, dass die Spielregeln des Zivilrechts unbedingt zu beachten sind: **Loose, Matthias**: Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen, jurisPR-SteuerR (4/2021), Anm. 4.

[810] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 48; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 81.

[811] Im Ergebnis ebenso und mit weiteren Verweisen zur Wechselwirkung mit § 6 Abs. 2 EStG: **Ott, Hans**: Das richtige Timing bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen, Stbg (2021), 157-167; **Ott, Hans**: Personengesellschaften: Zeitgleiche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und SBV - das richtige "Timing" ist gefragt, GStB (2021), S. 349–358; **Loose, Matthias**: Steuerbegünstigte Schenkung eines Kommanditanteils, jurisPR-SteuerR (9/2021), Anm. 5; **Volland, Elke/Trossen, Nils/Grootens, Mathias**: Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen - Anmerkung zum BFH-Urteil II 38/17, Ubg (2021), S. 51–56, S. 53.

[812] st. Rechtspr. seit: BFH-Urteil v. 02.08.2012, **IV R 41/11**, BFHE 238, S. 135, Rz. 41; BFH-Urteil v. 09.12.2014, **IV R 29/14**, BFHE 247, S. 449, Rz. 20 ff; BFH-Urteil v. 10.09.2020, **IV R 14/18**, BFHE 270, S. 363.

[813] Vgl. BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 33/17**, BFHE 269, S. 429, Rz. 19 und 20; Zuvor anders noch: FG Düsseldorf-Urteil v. 25.10.2016, **4 K 1380/14 Erb**, EFG 2017, S. 1523, Rz. 20; zu diesem FG-Urteil bereits zu Recht äußerst kritisch:; **Brüggemann, Gerd**: § 13a ErbStG: Übertragung von Gesellschaftsanteilen ohne oder mit Sonderbetriebsvermögen, ErbBstg (2018), S. 33–39, S. 34–37; **Brüggemann, Gerd**: § 6 Abs. 3 EStG im Spannungsfeld zwischen Einkommen- und Erbschaft- und Schenkungsteuer, ErbBstg (2020), S. 66–73, S. 70-71; **Brüggemann, Gerd**: Mitunternehmeranteile: Schenkung von KG-Anteilen ohne Sonder-BV in der Schnittmenge von § 6 Abs. 3 EStG und 13b ErbStG, ErbBstg (2021), S. 68–72.

[814] Ebenso begrüßend: **Korezkij, Leonid**: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR (2021), S. 145–150, S. 146.

ob es für die Begünstigungsfähigkeit des Erwerbsvorgangs ebenfalls nötig ist, dass das Sonderbetriebsvermögen mitübertragen wird bzw. ob es Anforderungen an die quotale Höhe der Übertragung gibt.

Als sachliche Steuerbefreiung verfolgen die Begünstigungsnormen den inneren Zweck, die Generationennachfolge kleiner und mittelständischer Unternehmen dahingehend zu fördern, dass die Unternehmen als Steuerobjekte nicht übermäßig durch Substanzentnahme zur Begleichung der Schenkungssteuerschuld belastet werden und stattdessen ungehindert fortbestehen und damit weiter ihrer Sozialbindung gerecht werden können. Zur Überprüfung dieses Zwecks wird die Begünstigungsfähigkeit nur dann eingeräumt, wenn das übertragene Unternehmen nach objektiven Kriterien auch tatsächlich weitergeführt werden kann. Diese implizite Tatbestandsvoraussetzung von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG kann nur dann erfüllt sein, wenn die wirtschaftliche Einheit trotz (Teil-)Übertragung der Anteile auf einen anderen Rechtsträger weiterhin bestehen bleibt, also die wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterhin Teil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft bleiben. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass es für die Begünstigungsfähigkeit der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils nicht darauf ankommt, vorhandenes Sonderbetriebsvermögen (sei es betriebswesentlich oder nicht) in gleichem quotalem Umfang zum Anteil am Gesamthandsvermögen zu übertragen. Stattdessen kommt es alleine darauf an, ob das nicht mitübertragene Sonderbetriebsvermögen weiterhin dem Wirtschaftsbetrieb des Unternehmens dient, also weiterhin Teil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft bleibt.[815] Die nur unterquotale Mitübertragung und letztlich auch die vollständige Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens durch den Rechtsvorgänger steht der Begünstigungsfähigkeit nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht entgegen, sofern dieser auch nach dem unentgeltlichen Transfer weiterhin Mitunternehmer bleibt. Bei überquotaler Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens gilt dies erst recht, da auch in diesen Fällen das Sonderbetriebsvermögen weiterhin Teil des Betriebsvermögens bleibt.[816]

Die zum Ende des vorherigen Kapitels gefasste klarstellende Aussage, nach der die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht den Tatbestand von § 13b Abs.

[815] Vgl. **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung des Sonderbetriebsvermögens, DStZ (2021), S. 407–412.
[816] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 17; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 36; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 81; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 39; so auch die Ansicht der Finanzverwaltung: R E 13b.5 Abs. 3 S. 6 ErbStR.

1 Nr. 2 ErbStG erfüllt, gilt uneingeschränkt auch für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens.[817] Zurecht unterscheidet der BFH bei den Auslegungsgrundsätzen zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen nicht danach, ob Gesamthands-, Ergänzungs- oder Sonderbilanzvermögen vorliegt, sondern ausschließlich danach, ob die übertragenen Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammensetzung mindestens die (ertragssteuerliche) Teilbetriebsdefinition erfüllen. Selbst die unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zwischen zwei Mitunternehmern einer bereits bestehenden Mitunternehmerschaft muss in dieser Hinsicht stets isoliert betrachtet werden. Erfüllt das per unentgeltlicher Übertragung erhaltene Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens nicht die ertragsteuerlichen Anforderungen an einen Teilbetrieb, so kann das Steuerobjekt nicht als begünstigungsfähig eingestuft werden.[818] Auch wenn dies auf den ersten Blick widersinnig erscheinen mag, da auch nach der Übertragung des Sonderbetriebsvermögen die Mitunternehmerschaft uneingeschränkt weiterbesteht und damit das innere Hauptziel der Begünstigungsnorm (Fortbestehen des Unternehmens) erreicht bliebe, ist der Rechtsprechung zuzustimmen.[819] Die Erbschaftsteuer ist eine Steuer, die nach dem strengen Stichtagsprinzip ausgerichtet ist. Die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG müssen entsprechend des Stichtags ausgerichtet werden, an dem die Übertragung stattgefunden hat. Vermittelt das unentgeltlich erworbene Sonderbetriebsvermögen isoliert betrachtet zum Übertragungsstichtag und unabhängig von anderen Begebenheiten, die zuvor eingetreten sind, keine Mitunternehmerstellung, kann kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen vorliegen.[820]

Die Begünstigungsfähigkeit i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von Sonderbetriebsvermögen hängt also alleine davon ab, ob dieses gemeinsam und zeitgleich mit dem Anteil an einem Gesamthandsvermögen einer gewerblich/freiberuflich tätigen Personengesellschaft und damit als Teil einer isoliert weiterführbaren Einheit übertagen wird.[821] *Weinmann* meint diesbezüglich,

---

[817] Vgl. BFH-Urteil v. 20.03.2002, **II R 53/99**, BFHE 199, S. 19, zur Verneinung der Begünstigungsfähigkeit von isoliert übertragenem Sonderbetriebsvermögen; BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436; die Entscheidung begrüßend: **Götz, Hellmut**: Übertragung von Sonderbetriebsvermögen und Personengesellschaftsanteil, DStR (2021), S. 460–464, S. 463; mit weiteren Ausführungen zur Notwendigkeit der zeitgleichen Übertragung von PersGes-Anteil und SBV: **Dorn, Katrin/Stein, Thomas**: Neues vom BFH: Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, ErbBstg (2022), S. 236–242.

[818] Vgl. FG München-Urteil v. 30.05.2012, **4 K 2398/09**, EFG 2012, S. 1868, Rz. 19; BHF-Beschluss v. 14.11.2005, **II B 51/05**, BFH/NV 2006, S. 305; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 28.

[819] So auch R E 13b.5 Abs. 3 S. 10 ErbStR 2019.

[820] Vgl. **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt, DStZ (2016), S. 44–52, S. 45.

[821] Vgl. BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436, Rz. 23.

dass von einem Gestaltungsmissbrauch ausgegangen werden könne, sofern dabei nur ein „Zwerganteil von z.B. 1% oder weniger“ übertragen werde.[822] Eine Rechtsprechungsgrundlage wird jedoch nicht genannt. Aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Möglichkeit zur uneingeschränkten Teilbarkeit von Anteilen an Personengesellschaften sowie deren Übertragbarkeit, erschließt sich diese Ansicht m.E. nicht.

cc) Sonderformen der Übertragung von Betriebsvermögen

Normalerweise knüpft das ErbStG, allen voran in den steuerpflichtigen Vorgängen gem. § 1 ErbStG, an zivilrechtliche Sachverhalte und deswegen an Tatbestände des Erb- und Schenkungsrechts (§§ 516 ff., 1922 ff. BGB), weswegen der BFH in aller Regel auch keine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung zulässt.[823] Fraglich ist, ob für die Auslegung der Tatbestandsmerkmale von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG eine Ausnahme gilt.

Wie bereits angeführt, stellt § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG für die Entscheidung über die Begünstigungsfähigkeit in Abweichung zur Terminologie der weitaus meisten Einzelnormen des ErbStG nicht auf die Verwirklichung eines zivilrechtlichen Übertragungsvorgangs ab. Stattdessen verweist die Norm über den Umweg des BewG mittelbar auf das EStG und setzt somit für das Eintreten der Rechtsfolge voraus, dass das Übertragungsobjekt (durchgängig) die ertragsteuerliche Qualifikation als Betriebsvermögen erfüllt. Vor dem Hintergrund des Normtelos, der Förderung sozialgebundener Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze, ist diese Anknüpfung an das EStG gesetzessystematisch m.E. aus folgendem Grund sinnvoll: Da die Begünstigungsvorschriften zwar grundsätzlich eine sachliche Steuerbefreiung zur Rechtsfolge haben, diese aber über die Nachversteuerungsvorbehalte gem. § 13a Abs. 6 ErbStG[824], vom „Wohlverhalten“ des von der Steuer befreiten Erwerbers abhängen, ist es zweckdienlich, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Begünstigungsfähigkeit daran anknüpfen, dass der Erwerber auch in Zukunft Einfluss auf das erworbene Unternehmen ausüben kann. Dies kann er jedoch nur, wenn er auch faktisch Unternehmer geworden ist.

Zur Bestimmung, wann genau diese Voraussetzung gegeben ist, brauchte der Erbschaftsteuergesetzgeber keine eigene Legaldefinition einführen, wenn er stattdessen auf das EStG verweisen kann. Denn dort hängt die Verwirklichung des Steuertatbestands nicht von zivilrechtlichen

[822] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 36.
[823] Siehe kritisch hierzu Kapitel B.II.1.c).
[824] Siehe Kapitel D.IV.1.d)bb).

Begebenheiten ab, sondern von der ökonomischen Realität. Ist der Erwerber aus ertragsteuerlicher Sicht Unternehmer geworden, erfüllt er insoweit auch den Gesetzeszweck der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsnorm. Im Umkehrschluss kann dies nur bedeuten, dass ein begünstigungsfähiger Vorgang gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch dann vorliegen kann, wenn der Bedachte zivilrechtlich nicht Gesellschafter der Personengesellschaft wird. Entscheidend ist nur, dass er die Stellung eines Mitunternehmers einnimmt.[825]

Mit einem Urteil aus 2011 bestätigt der BFH die vorgenannte Ansicht, indem er klar von seiner ansonsten zivilrechtlichen Auslegung des ErbStG abgerückt ist und seither in ständiger Rechtsprechung[826] bestimmt, dass der in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG verwendete Begriff des Anteils an einer gewerblich/selbständig tätigen Gesellschaft i.S.d. EStG „ertragsteuerlich i.S. eines Mitunternehmeranteils ohne Rücksicht auf zivilrechtliche Beteiligungsverhältnisse zu verstehen“ ist[827].[828] Zur Begründung argumentiert der II. Senat ebenfalls hauptsächlich mit dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschrift, wonach es für die „Bindung des Betriebsvermögens und die Absicht des Gesetzgebers, notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen im Betrieb […] nicht auf eine zivilrechtliche Beteiligung an einer Personengesellschaft, sondern die Stellung als Mitunternehmer“ ankommt.[829]

Wendet man die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG an, ergibt sich, dass ein begünstigungsfähiger Erwerbsvorgang auch vorliegen kann, wenn statt der zivilrechtlichen Übertragung der Gesellschaftsanteile andere Formen der gleitenden Generationennachfolge im Unternehmen gewählt werden. So kommt für eine mögliche Begünstigungsfähigkeit bspw. auch etwa die Übertragung von Personengesellschaftsanteilen unter Vorbehalt des Nießbrauchs in Betracht[830], zu der der

[825] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 875; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 43; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 21; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 82; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 109.

[826] siehe u.a.: BFH-Urteil v. 01.10.2014, **II R 40/12**, BFH/NV 2015, S. 500, Rz. 22; BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436, Rz. 24.

[827] BFH-Urteil v. 01.09.2011, **II R 67/09**, BFHE 239, S. 137, Rz. 56.

[828] Umgekehrt reicht es demensprechend für die Begünstigungsfähigkeit auch nicht aus, dass der Erwerber zivilrechtlicher Eigentümer des PersGes-Anteils, aber kein Mitunternehmer wird: BFH-Urteil v. 16.05.2013, **II R 5/12**, BFHE 241, S. 49, Rz. 11; **Brüggemann, Gerd**: ErbStR 2019: Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, ErbBstg (2019), S. 124–130, S. 126-127.

[829] BFH-Urteil v. 01.09.2011, **II R 67/09**, BFHE 239, S. 137, Rz. 55.

[830] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 874-875; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 141-142; **Demuth, Björn/Haag, Maximilian**: Der Nießbrauch als Mittel des Vermögenserhalts und der Vermögensoptimierung, NWB-EV (2018), S. 228–235.

BFH vielfach entschieden hat.[831] Potentiell begünstigungsfähig sind aber z.B. auch der unentgeltliche Erwerb eines Nießbrauchsrechts an einer gewerblich/selbständig-tätigen Personalgesellschaft (Zuwendungsnießbrauch)[832], der per Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht erworbene Anteil an einer Mitunternehmerschaft[833], der Erwerb eines obligatorischen Nutzungsrechts an einem Mitunternehmeranteil[834], die Errichtung einer aytpisch-stillen (Unter-)Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft[835] oder der Erwerb treuhänderisch gehaltener Gesellschaftsbeteiligungen[836]. Als grundsätzlich nicht begünstigungsfähig hat der BFH hingegen zu Recht z.B. die reine Bestellung eines sog. Ertragsnießbrauchs erachtet.[837] Ungeklärt ist noch, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch erfüllt sein können, wenn eine fiktive Schenkung gem. § 7 Abs. 6 ErbStG durch Einräumung einer überhöhten Gewinnbeteiligung vorliegt[838] oder eine disquotale verdeckte Einlage in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage einer Personengesellschaft geleistet wird[839].

Entscheidend für die Begünstigungsfähigkeit muss bei allen Transferkonstellationen alleine die Verwirklichung der Mitunternehmerstellung des Erwerbers sein, mithin die Entfaltung sowohl von Mitunternehmerrisiko als auch Mitunternehmerinitiative i.S.d. gefestigten ertragsteuerlichen Rechtsprechung.[840] Diese Frage ist im Ergebnis stets per Einzelfallprüfung anhand der

---

[831] Vgl. BFH-Urteil v. 16.05.2013, **II R 5/12**, BFHE 241, S. 49; BFH-Urteil v. 04.05.2016, **II R 18/15**, BFH/NV 2016, S. 1565; BFH-Urteil v. 06.11.2019, **II R 34/16**, BFHE 267, S. 440; zu letztgenanntem Urteil ausführlicher: **Korezkij, Leonid**: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR (2021), S. 145–150, S. 146.

[832] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 42; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 21; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 49; **Korezkij, Leonid**: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer, DStR (2021), S. 2561–2567, S. 2562.

[833] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 37; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 34.

[834] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 29.

[835] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 878-879; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 41; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 56; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 38; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 79.

[836] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 0; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 79; **Werner, Rüdiger**: Treuhänderisch gehaltene Geschäftsanteile, NWB-EV (2018), S. 387–391, S. 389; **Milatz, Jürgen/Schulz, Martin**: Verdeckte Einlagen und erbschaftsteuerliche Transparenz von Personengesellschaften, Stbg (2020), S. 15–20, S. 15.

[837] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 28-29.

[838] Bejahend: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 34; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 137-138.

[839] Äußerst ausführlich hierzu und im Ergebnis bejahend: **Milatz, Jürgen/Schulz, Martin**: Verdeckte Einlagen und erbschaftsteuerliche Transparenz von Personengesellschaften, Stbg (2020), S. 15–20; **Milatz, Jürgen/Hornburg, Christian/Schulz, Martin**: Begünstigungsfähigkeit gem. §§ 13a, 13b ErbStG von verdeckten Einlagen in Personengesellschaften, ZEV (2020), S. 275–280; a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 1.

[840] BFH-Urteil v. 12.04.2021, **VIII R 46/18**, BFHE 273, S. 22, Rz. 15 ff. m.w.N zur st. Rechtspr.

gewichteten Umstände zu beantworten.[841] Ohne Bedeutung muss hingegen sein, ob der Schenker weiterhin in der Mitunternehmerstellung bleibt oder diese aufgibt. Zwar hat der IV. Senat seit einiger Zeit Zweifel an der sog. doppelten Mitunternehmerschaft geäußert[842], diese können m.E. aber nicht auf § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG transferiert werden.[843]

Zum Abschluss dieses Kapitels sei noch erwähnt, dass selbst wenn man der Meinung wäre, dass eine zivilrechtlich-geprägte Anwendung/Auslegung der Einzelnormen des ErbStG sinnvoll bzw. sogar unumgänglich wäre, dies m.E. kein Argument gegen eine ertragsteuerliche und damit wirtschaftliche Betrachtungsweise der Begünstigungsnormen ist. Denn alleine die unterschiedlichen Zweckbestimmungen der §§ 1-12, 14 und 19 ErbStG als Fiskalzwecknormen zur Bestimmung der im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips besteuerungswürdigen Bereicherung und der §§ 13-13d, 19a, 28 und 28a ErbStG als Sozialzwecknormen zur Förderung von Gemeinwohlzwecken und damit Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, rechtfertigt m.E. zweifelsohne die Anwendung unterschiedlicher Auslegungsansätze.[844]

c) Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft

aa) Übertragung unmittelbar gehaltener Anteile

Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG ist auch der Erwerb von Anteilen an einer (inländischen oder in einem EU-/EWR-Staat ansässigen) Kapitalgesellschaft begünstigungsfähig, sofern der Erblasser/Schenker am Nennkapital der übertragenen Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25% beteiligt war. Die Begünstigungsfähigkeit hängt demnach von der kumulativen Erfüllung mehrerer Tatbestandsvorrausetzungen ab. Auch wenn der für das Normgefüge der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsvorschriften überraschend eindeutige Wortlaut des Satzes 1 nicht besonders auslegungsbedürftig ist, wird folgend ein kurzer Überblick über die Anwendung gegeben.

Erst einmal gilt die Begünstigungsfähigkeit alleine für Kapitalgesellschaften und nicht etwa auch für andere Körperschaften i.S.d § 1 KStG. Für Genossenschaften[845] und sonstige juristisch

---

[841] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 89.
[842] Obiter dicta geäußert: BFH-Urteil v. 19.07.2018, **IV R 10/17**, BFH/NV 2018, S. 1268, Rz. 36.
[843] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 21, 22; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 84; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 37; **Brüggemann, Gerd**: ErbStR 2019: Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, ErbBstg (2019), S. 124–130, S. 124-125.
[844] a.A. wohl: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 21.1, der die Entscheidung des Gesetzgebers zur Anknüpfung erbschaftsteuerlicher Tatbestände an ertragsteuerliche Auslegungsmaßstäbe als Grund sieht, die ursprüngliche Rechtssicherheit ins "Wanken" zu bringen.
[845] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 42 mit deutlicher Kritik an dem unzweifelhaft eindeutigen Wortlaut.

selbständige Gebilde scheidet damit die Anwendung der Begünstigungsvorschriften aus.[846] Des Weiteren muss es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handeln, die ihren Sitz zum Übertragungsstichtag entweder im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat hat.[847] Welcher Art von Tätigkeit die Kapitalgesellschaft nachgeht, ob sie also vermögensverwaltend oder originär gewerblich tätig ist, ist hingegen unerheblich.[848]

Weitere Tatbestandsvoraussetzung ist, dass es sich um unmittelbar gehaltene Anteile handeln muss, also um Anteile die im Privatvermögen des Erblassers/Schenkers lagen.[849] Abgestellt wird hier ausschließlich auf die zivilrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers[850]; das ertragsteuerliche Transparenzprinzip oder eine wirtschaftliche Betrachtungsweise können insoweit nach dem Wortlaut keine Anwendung finden.[851] Nicht vom Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG erfasst ist daher die Übertragung von bspw. über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehaltene Anteile.[852] Ebenso vom Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ausgeschlossen ist die Übertragung einer im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung und die Übertragung einer Unterbeteiligung.[853] Diese mittelbar gehaltenen Beteiligungen können aber ggf. Teil eines insgesamt begünstigungsfähigen Unternehmensverbunds i.S.d. § 13b Abs. 9 ErbStG (Verbundvermögensaufstellung[854]) sein.

Letzte Tatbestandsvoraussetzung ist, dass der Erblasser/Schenker zu mehr 25% an der übertragenen Kapitalgesellschaft beteiligt war (sog. qualifizierte Beteiligung).[855] Sinn dieser Aufgriffsgrenze liegt in der augenscheinlichen Annahme des Gesetzgebers, dass erst ab dem Erreichen der sog. Sperrminorität (z.B. §§ 179 Abs. 2 und 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG oder § 53 GmbHG)

---

[846] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 72.
[847] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, Rz. 299.
[848] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: Das neue Erbschaftsteuergesetz, ErbBstg (2016), Sonderheft 1-36, S. 10.
[849] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 882; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 54; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 172: "Die Beschränkung auf Anteile im Privatvermögen folgt nicht aus dem Gesetzeswortlaut, aber aus der Systematik.".
[850] Bestätigt durch: BFH-Urteil v. 11.06.2013, **II R 4/12**, BFHE 241, S. 392.
[851] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 54.
[852] Vgl. **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 484; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 882; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 46; BFH-Urteil v. 18.09.2013, **II R 63/11**, BFH/NV 2014, S. 349.
[853] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 88; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 49.
[854] Siehe zur Regelung des § 13b Abs. 9 ErbStG ausführlich Kapitel D.III.
[855] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 50, der klarstellend von der "Mindestbeteiligung des Zuwendenden" spricht.

der Anteilseigner auch Einfluss auf die unternehmerische Tätigkeit des Betriebs haben kann.[856] Entgegen der Gesetzesbegründung stellt der Tatbestand aber keinesfalls auf ein tatsächliches unternehmerisches Mitwirken des Anteilseigners, sondern alleine auf die betragsmäßige Höhe des Anteils am Nennkapital der Kapitalgesellschaft ab, die die „Wesentlichkeitsgrenze" von 25% überschreiten muss.[857]

Bei der Berechnung der Beteiligungshöhe werden eigene Anteile herausgerechnet.[858] Bedeutungslos für die 25%-Grenze ist ebenfalls, insoweit also auch entgegen der Gesetzesbegründung, welche Stimmrechte und damit tatsächliche Einflussmöglichkeit die Anteile dem ursprünglichen Rechtsträger vermitteln[859]; selbst vollkommen stimmrechtslose Anteile werden in die Mindestbeteiligungshöhe einbezogen.[860] Umgekehrt können aber auch überquotale Stimmrechte nicht dazu beitragen, die Wesentlichkeitsgrenze zu überschreiten.[861] Genauso wenig in die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenze miteinzubeziehen sind etwa Genussscheine, eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen oder typisch-stille Gesellschaftsbeteiligungen.[862] Außerdem nicht möglich ist es, unmittelbar und mittelbar gehaltene Anteile ein und derselben Kapitalgesellschaft für die Mindestbeteiligungshöhe zusammenzurechnen.[863]

Als Leistungsfähigkeitssteuer knüpft die Erbschaftsteuer in allen steuerpflichtigen Vorgängen an die Bereicherung des Erwerbers an. Steuerschuldner ist dementsprechend grundsätzlich der Erwerber des Vermögenstransferobjekts (siehe § 20 Abs. 1 ErbStG[864]). Umgekehrt müsste Anknüpfungspunkt der Tatbestandsvoraussetzungen für etwaige Steuerbefreiungsnormen dann auch immer der Erwerber sein, wenn die Rechtfertigung der jeweiligen Sozialzwecknorm gerade daran geknüpft ist, dass dieser durch sein Verhalten dem Lenkungszweck gerecht wird. In

---

[856] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35; **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 26 mit Hinweis darauf, dass das BVerfG im Beschluss von 2014 die Mindestbeteiligungshöhe nicht angekreidet hat und daher kein Grund bestand, diese zu ändern.
[857] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 80.
[858] Vgl. **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 485.
[859] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 47; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 39; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 106.
[860] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 42.1.
[861] Vgl. **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S. 1016.
[862] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 106; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 181, 183.
[863] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 86; a.A. offensichtlich: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 110, der mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift argumentiert.
[864] Die unsystematische Erweiterung der Steuerschuldnerschaft im Falle der Schenkung auf den Schenker sei an dieser Stelle ausgeblendet.

Bezug auf die Tatbestandsvoraussetzung für die Begünstigungsfähigkeit der Übertragung von Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ist dies auch uneingeschränkt erfüllt, da der Erwerber Mitunternehmer werden muss und es daher nicht ausreicht, dass er bspw. nur zivilrechtlicher Eigentümer einer Personengesellschaftsbeteiligung wird, auf die er keinen unternehmerischen Einfluss nehmen kann.[865] Bei der Begünstigungsfähigkeit der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen verkehrt der Gesetzgeber, entgegen vorgenannter einleuchtender und vom Gesetzeszweck der Begünstigungsnormen getragenen Systematik, die Tatbestandsvoraussetzungen in ihr Gegenteil. Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG ist die Begünstigungsfähigkeit nämlich alleine an die Anteilsquote des Erblassers/Schenkers geknüpft. Völlig unerheblich nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist hingegen die Höhe der erhaltenen Anteile beim Erwerber.[866] Möglich ist es also auch, dass der Erblasser/Schenker von seiner qualifizierten Beteiligung lediglich einen Bruchteil weitergibt.[867]

Mit einem äußerst ansehnlichen Beispiel unterstreicht *Wachter* die aus dieser Regelung entstehende Unsystematik, die zu dem Ergebnis führt, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsnormen keine Rechtsformneutralität in der Besteuerung bewirken[868]: „Die Übertragung eines Anteils von 1% ist somit begünstigungsfähig, wenn der Erblasser/Schenker mit mehr als 25% am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war. Dagegen ist die Übertragung eines Anteils von [exakt] 25% nicht begünstigt, wenn diese die gesamte Beteiligung des Erblassers/Schenkers darstellt.“[869] Aufgrund des schon mehrfach erwähnten eindeutigen Wortlauts und nachdem das BVerfG im Beschluss von 2014 auch zu dieser Tatbestandsvoraussetzung keinerlei Kritik geäußert hat[870], kommt m.E. eine teleologische Reduktion nicht in Betracht.

Abschließend sei noch erwähnt, dass jede Teilanteilsübertragung nach dem strengen Stichtagsprinzip isoliert betrachtet werden muss. Eine Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe ein und derselben Kapitalgesellschaftsbeteiligung bspw. nach dem Vorbild des 10-Jahreszeitraums gem. § 14 ErbStG kommt deshalb nicht in Frage. Entscheidet sich ein Unternehmer für eine

[865] Siehe Kapitel D.II.2.aa) und cc).
[866] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 63.
[867] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 881; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 50, der richtigerweise feststellt, dass auch die "Übertragung einer Splitterbeteiligung" begünstigungsfähig ist, solange der Erblasser/Schenker die Mindestbeteiligungsquote erfüllt hat.
[868] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 130.
[869] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 123.
[870] Siehe Kapitel C.I.4.b)aa).

gestückelte/gleitende Unternehmensnachfolge, geht diese nur dann komplett erbschaftsteuerlich begünstigt vonstatten, wenn im letzten Transaktionsakt noch mehr als 25% der Anteile in der Hand des Erblassers/Schenkers vorhanden sind.[871] Umgekehrt führt die Bindung an das Stichtagsprinzip aber auch dazu, dass selbst dann ein begünstigungsfähiger Erwerb i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegt, wenn der Erblasser/Schenker die qualifizierten Kapitalanteile erst kurze Zeit vor Übertragungsstichtag selbst erworben/begründet hat.[872]

bb) Poolvereinbarung als Abmilderung des Mindestbeteiligungserfordernisses

aaa) Allgemeines, Form

Durch den „Ersatztatbestand“[873] gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG eröffnet der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Begünstigungsfähigkeit des Erwerbsvorgangs auch dann zu erlangen, wenn der übertragende Rechtsträger nicht die 25%-Wesentlichkeitsgrenze i.S.d. Satzes 1 erfüllt hat und schafft somit eine gewisse Abmilderung der ansonsten fehlenden Rechtsformneutralität des Begünstigungsregimes.[874] Dies ist nach den Tatbestandsvoraussetzungen immer dann möglich, wenn sich der Erblasser/Schenker mit anderen Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft gemeinsam verpflichtet hat, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen und gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern die Stimmrechte einheitlich auszuüben.[875] Des Weiteren müssen, auch wenn im Wortlaut des Satzes 2 nicht explizit erwähnt, alle anderen Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 ebenfalls vorliegen.[876] Ist damit eine sog. „Poolvereinbarung“[877] wirksam geschlossen, werden die Gesellschaftsanteile aller gebundenen Gesellschafter für das Erreichen der Mindestbeteiligungsquote zusammengerechnet.

---

[871] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 113, der zurecht darauf hinweist, dass der Tatbestand von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG keine Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe derselben Beteiligung innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums zulässt.

[872] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 44; kritisch hierzu positioniert: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 62, der zumindest eine "Mindestvorbesitzzeit" anspricht, die sich seiner Meinung nach jedoch eigentlich nicht aus § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ergibt.

[873] **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 123-125.

[874] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 56.

[875] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 57: "Beide Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ vorliegen."; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 70.

[876] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 55, der zurecht darauf hinweist, dass es sich trotzdem um eine Kapitalgesellschaft (keine andere juristische Person) mit Sitz im In- oder EU/EWR-Land handeln muss.

[877] So der allgemein genutzte Begriff für die einheitliche Vereinbarung der Gesellschafter, siehe auch R E 13b.6 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.

Bei der nach dem Wortlaut der Norm geforderten „Verpflichtung“ muss es sich um eine vertraglich abgeschlossene schuldrechtliche Nebenabrede handeln und nicht nur um bspw. eine „moralische Verpflichtung“, „langjährige Handhabung“ oder eine „Stimmrechtsvervielfachung“[878].[879] Die Finanzverwaltung fordert dahingehend, dass eine schriftliche Vereinbarung vorliegen muss.[880] Der BFH ist diesem nicht aus dem Wortlaut ablesbaren Schriftformerfordernis[881] inzwischen auch entgegengetreten.[882] Mündliche Vereinbarungen können seiner Rechtsauffassung nach ebenfalls zur Erfüllung der Voraussetzungen führen, sofern diese vom Steuerpflichtigen überzeugend nachgewiesen werden können.[883] *Wachter* hingegen geht davon aus, dass es sich bei einer nur privatschriftlichen Poolvereinbarung über GmbH-Geschäftsanteile nicht um eine wirksame Verfügungsbeschränkung handelt.[884] Die Gründe für seine nicht weiter belegte Auffassung sind nicht ersichtlich und daher abzulehnen.

Aus Sicht des strengen Stichtagsprinzips offenkundig, aber erwähnenswert ist, dass der Poolvertrag aufgrund der Anknüpfung der Tatbestandsvoraussetzungen an den Begebenheiten des Erblassers/Schenkers, bereits vor Übertragungsstichtag bestehen muss.[885] Umgekehrt ergibt sich aus dieser Anforderung, dass das Gesetz aber auch keine Mindestvorlaufzeit vorsieht.[886] Erfüllt die Poolvereinbarung das Stichtagserfordernis, ist der Tatbestand der Begünstigungsfähigkeit erst einmal erfüllt. Damit die Begünstigung jedoch vollständig erhalten bleibt, muss die

[878] BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279; Zuvor schon: FG Münster-Urteil v. 09.06.2016, **3 K 3171/14 Erb**, EFG 2016, S. 1530.
[879] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, jurisPR-SteuerR (30/2019), Anm. 3; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 61.
[880] R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR 2019.
[881] Ablehnend auch: **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 887.
[882] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 27.
[883] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, jurisPR-SteuerR (30/2019), Anm. 3; **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S. 1018; In Bezug auf diesen Nachweis ablehnend: FG Münster-Urteil v. 12.03.2020, **3 K 1697/19 Erb**, www.juris.de, Rz. 27 ff.
[884] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, 209, 214.
[885] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 299-300; **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S. 1017-1018; **Doege, Niels/Beckmann, Thomas**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, StuB (2019), S. 738–741, S. 40; So auch klarstellend: BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 29; **Wachter, Thomas**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer KapGes., DB (2019), S. 1416–1417, S. 1416; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 51 mit zutreffendem Hinweis darauf, dass bspw. eine Vorgabe an den Testamentsvollstrecker zur Bildung einer Poolvereinbarung nach Tod des Rechtsvorgängers nicht ausreicht.
[886] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 887; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 126; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 69.

Bindung der gepoolten Anteilseigner auch mindestens bis zum Ablauf der Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden.[887] Eine Vereinbarung über Sanktionen, falls ein oder mehrere Gesellschafter sich nicht an die Poolvereinbarung halten, wird durch den Wortlaut der Norm allerdings nicht für die steuerliche Wirksamkeit gefordert.[888]

Der Umfang der Begünstigungsfähigkeit beschränkt sich alleine auf die Anteile, die auch der Poolvereinbarung unterliegen. Nicht begünstigungsfähig sind demnach solche Anteile, die zwar einem Anteilseigener zugerechnet werden, der sich mit anderen Anteilen der Poolvereinbarung unterworfen hat, die aber selbst nicht Teil der Poolvereinbarung sind.[889]

Noch nicht geklärt ist, ob trotz fehlender Poolvereinbarung die Rechtsfolge von § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG eintreten kann, wenn stattdessen eine einheitliche Konzernleitung besteht.[890] Vor dem Hintergrund des vom BFH[891] ausdrücklich geforderten Abschlusses einer schuldrechtlichen Vereinbarung, kann jedoch nur schwerlich davon ausgegangen werden.

Beim Abschluss einer Poolvereinbarung entsteht zivil-/gesellschaftsrechtlich übrigens eine Innengesellschaft der einbezogenen Anteilseigner. Wird hierbei auch Gesamthandsvermögen gebildet, fällt eine Begünstigungsfähigkeit nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vollständig weg, da die Kapitalanteile dann nicht mehr unmittelbar, sondern mittelbar über eine vermögensverwaltende Pool-Gesellschaft gehalten werden würde.[892]

bbb) Verfügungsbeschränkung

Als erste Voraussetzung für eine begünstigungskonforme Poolvereinbarung ist gefordert, dass die Gesellschafter, die der Poolvereinbarung beitreten möchten, untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen (Alternative I) oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen (Alternative II). Entscheidende

[887] Ansonsten droht eine Nachversteuerung, siehe Kapitel IV.1.d)bb)ddd).
[888] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 301.
[889] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 226.
[890] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 207 mit Verweis auf R E 13b.20 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.
[891] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279.
[892] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 300; **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 486; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 883; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 64.

Bedeutung für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der ersten Alternative kommt der Auslegung der Begriffe „Verfügung“ und „einheitlich“ zu. Legaldefinitionen der beiden Begriffe enthält der weitere Normtext von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht.

Unter einer Verfügung im zivilrechtlichen Sinn wird allgemein „ein Rechtsgeschäft verstanden, das unmittelbar darauf gerichtet ist, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben“.[893] Eine Verfügung könnte damit die entgeltliche, teilentgeltliche oder unentgeltliche Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile sein, aber auch bspw. die Bestellung eines Nießbrauchrechts oder die Verpfändung der Anteile.[894] Legt man den Begriff allerdings nach dem Sinn und Zweck der Norm aus, ergibt sich ein anderes Bild: Das gesamte Regelungsgefüge der Begünstigungsnormen beruht auf der immer wieder vom Gesetzgeber in den Gesetzesbegründungen verschiedener Gesetzesversionen artikulierten Grundannahme, dass sog. (kleine und mittelständige) Familienunternehmen das Fundament der deutschen Wirtschaft darstellen und im Gegensatz zu anderen Unternehmen „weit mehr Beschäftigungswirkung“ erzielten.[895] Sinn und Zweck der 25%-Wesentlichkeitsgrenze für Kapitalgesellschaften nach Satz 1 ist also, Anteile an (aus Sicht des Gesetzgebers offensichtlich nicht förderungswürdigen) sog. Publikumsgesellschaften von Anteilen an Familienunternehmen abzugrenzen.[896] Diese anhand der reinen Beteiligungsquote äußerst typisierende Abgrenzung zwischen förderungswürdigen und nicht-förderungswürdigen Kapitalanteilen wurde mit dem in 2008 eingefügten Satz 2 derart abgemildert, dass der Anwendungsbereich auch für jene Anteile geöffnet wird, die zwar nicht die Wesentlichkeitsgrenze erfüllen, von der Art der Unternehmensführung aber ein Familienunternehmen darstellen. Wann wiederum ein Familienunternehmen vorliegt, macht der Gesetzgeber vereinfacht ausgedrückt daran fest, ob der „bestimmende Einfluss der Familie“ auch im Laufe der Zeit erhalten bleibt.[897] Genau hier ist m.E. der Bogen zur Auslegung des Begriffs „Verfügung“ zu ziehen: den Einfluss über die Geschicke und damit die einheitliche Unternehmensführung gibt die Familie nur aus der Hand, wenn auch das wirtschaftliche Eigentum an den Kapitalgesellschaftsanteilen an Familienfremde abgegeben wird. Zur Erfüllung des

[893] Ellenberger in Palandt, BGB, Überblick vor § 104 Rz. 16 - zitiert nach: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 133.
[894] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 172; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 133.
[895] Vgl. **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35, der Normwortlaut blieb durch das ErbStAnpG 2016 unverändert.
[896] Siehe hierzu auch die Erläuterungen in Kapitel D.II.2.c)aa).
[897] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35, die Gesetzesfassung hat sich durch das ErbStAnpG 2016 nicht geändert.

Tatbestandsmerkmals der Verfügungsbeschränkung müssen sich die Teilnehmer der Poolvereinbarung dementsprechend dazu verpflichten, ihre Anteile nur einheitlich zu übertragen. Die Möglichkeit zur Bestellung eines Nießbrauchrechts z.B. am Ertrag eines Kapitalgesellschaftsanteils oder die Verpfändung eines Anteils (ohne, dass der Pfandgläubiger vollstreckt[898]) müssen hingegen nicht in der Poolvereinbarung ausgeschlossen werden.[899] Warum der Gesetzgeber nicht einfach, ebenso wie in der Alternative 2, das Wort „übertragen" genutzt hat, ist zwar rätselhaft, insofern aber unerheblich. Dieser von der einheitlichen Literaturmeinung befürworteten[900], den Wortlaut teleologisch einschränkenden, Auslegung hat sich ebenso der BFH angeschlossen.[901] M.E. sollte daher auch in der Literatur fortan nicht mehr von einer Verfügungsbeschränkung, sondern stattdessen klarstellend von einer Übertragungsbeschränkung gesprochen werden.

Geklärt ist also, dass eine rechtskräftige, den Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG erfüllende, Poolvereinbarung eine Beschränkung über die freie Übertragungsmöglichkeit der Kapitalgesellschaftsanteile enthalten muss. Unterschieden werden muss dabei nicht zwischen entgeltlichen, teil- oder unentgeltlichen Übertragungen. Problematisch könnte es aber durchaus sein, neben Übertragungen zwischen Lebenden auch solche von Todes wegen auf einen bestimmten Erwerberkreis zu beschränken, da die Aufnahme letzterer ggf. die gesamte Poolvereinbarung wegen § 2302 BGB nichtig werden ließe. Die Literatur neigt daher zur Feststellung, dass es zur Erfüllung des Tatbestands der Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung nicht nötig ist, diese auch auf Erbschaften auszudehnen.[902] Eine Ungleichbehandlung von Erwerben im Schenkungswege oder im Todeswege würde aber erstens gegen den Charakter des ErbStG sprechen, das grundsätzlich Erbschaften und Schenkungen gleichbehandelt. Zweitens würde dies sicherlich auch nicht dem Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung entsprechen, nämlich die Familien-Kapitalgesellschaften in ihrer Führung innerhalb der Familien(-stämme) zu belassen.

---

[898] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 52.
[899] Vgl. **Lohr, Martin**: Poolvereinbarungen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG, GmbH-StB (2020), S. 88–89; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 103.
[900] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 300-301; **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S- 1017; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 885; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 134; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 71; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 177.
[901] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 18: "Unter Verfügung ist die Übertragung des Eigentums an dem Gesellschaftsanteil zu verstehen".
[902] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 46; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 884; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 55.

Über die Vererbung von Todes wegen könnten nämlich problemlos die vorher begünstigten Kapitalgesellschaftsanteile in den Streubesitz gelangen. Dementsprechend müssen die Verfügungs-/Übertragungsmöglichkeiten der Kapitalgesellschaftsanteile m.E. auch im Todeswege beschränkt werden.[903]

Zur faktischen Beschränkung wird das Tatbestandsmerkmal durch die Anforderung, dass sich die Poolmitglieder dazu verpflichten müssen, „einheitlich" über ihre Anteile zu verfügen. Offen lässt der Wortlaut aber die persönliche und zeitliche Dimension der Einheitlichkeit. Zwar wird in der Gesetzesbegründung ausschließlich von „Familien-Kapitalgesellschaften", „Familiengesellschafte(r)n" oder vom „Einfluss der Familie" gesprochen, eine Beschränkung der Übertragung der gepoolten Anteile ausschließlich auf Familienmitglieder der Gesellschafter ist dem Wortlaut der Norm jedoch nicht zu entnehmen. Fraglich ist daher, ob es den Poolmitgliedern zur Disposition steht, den beschränkten Erwerberkreis vollkommen frei zu bestimmen. Zwar musste sich der BFH nicht direkt mit der Frage beschäftigen, geht darauf in seinem bisher einzigen Beschluss zur Poolvereinbarung dennoch insofern kurz ein, als er in Bezug auf den beschränkten Personenkreis beispielhaft „Ehegatten oder Verwandte der Gesellschafter" aufzählt.[904] Die Finanzverwaltung nennt hingegen als Beispiele für den beschränkten Erwerberkreis „Familienmitglieder, einen Familienstamm oder eine Familienstiftung".[905] Soweit ersichtlich bisher von keiner Literaturstimme erwähnt, m.E. aber ebenso möglich müsste es sein, wenn sich die Poolmitglieder darauf einigen, die Anteile nur an (leitende) Angestellte des Unternehmens zu übertragen. Zu weit ginge es m.E. aber definitiv, wenn man die Übertragung bspw. äußerst offen auf ausschließlich natürliche Personen beschränkt. Im Endeffekt ist *Wachter* in seiner Aussage zuzustimmen, nachdem der Gesetzgeber zwar offensichtlich „kein Mindestmaß an Einheitlichkeit vorgesehen" hat, die Festlegung des möglichen Erwerberkreises aber sicherlich vor dem Hintergrund der gängigen Familienunternehmerpraxis erfolgen muss.[906]

Ebenso fraglich ist, ob der Begriff „einheitlich" auch eine zeitliche Komponente beinhaltet, also den Poolmitgliedern die Verpflichtung abverlangt, die Übertragungsmöglichkeit ihrer Anteile nicht nur personell zu beschränken, sondern einen möglichen Übertragungsvorgang auch

[903] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 301, die sich nicht wirklich festlegt, aber zur Einholung verbindlicher Auskünfte der Finanzverwaltung rät; ebenfalls nur auf das Problem hinweisend und ohne Ergebnis: **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 103.
[904] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 19.
[905] R E 13b.6 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2019.
[906] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 192.

gleichzeitig vorzunehmen. Die Finanzverwaltung geht offenkundig davon aus, dass eine Übertragung durch alle Poolmitglieder nicht zum selben Zeitpunkt erfolgen muss.[907] Dies wäre auch nicht im Sinne eines objektiven gesetzgeberischen Willens. Denn hiernach soll mit der Öffnungsklausel nur erreicht werden, dass Anteile an Familien-Kapitalgesellschaften auch dann vom Begünstigungsregime erfasst werden, wenn die 25%-Wesentlichkeitsgrenze nicht erfüllt ist. Keinesfalls kann der Gesetzgeber aber wollen, dass die Besitzverhältnisse am Familienunternehmen durch die Anforderungen der Poolvereinbarung derart beeinträchtigt werden, dass die Unternehmensinhaber nicht mehr zu ökonomisch bzw. persönlich sinnvollen Zeitpunkten ihre Anteile per Generationennachfolge weitergeben können.[908] Der Begriff „einheitlich" ist m.E. also keinesfalls synonym zum Begriff „gleichzeitig" zu verstehen.[909]

Insgesamt, so der BFH, muss es sich bei der Poolvereinbarung nur um ein Reglement zur Übertragung „nach einheitlichen Grundsätzen" handeln[910]; die Poolmitglieder müssen also einheitliche Regeln bestimmen, nach denen sie im Falle der Übertragung gezwungen sind, zu verfahren.[911] Dies wird ebenfalls durch den Fakt bekräftigt, dass eine Poolvereinbarung hinsichtlich der Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung auch dann den Ansprüchen der Norm entspricht, wenn der beschränkte Erwerberkreis nicht per schriftlicher Vereinbarung festgelegt wird, sondern im möglichen Übertragungszeitpunkt per mehrheitlichem Votum der durch die Poolvereinbarung gebundenen Gesellschafter.[912]

Als Alternative II zur Erfüllung des Tatbestands der Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung genügt es nach dem Gesetzeswortlaut, wenn die gepoolten Anteile ausschließlich an andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner übertragen werden. Unschädlich für die Wirksamkeit der Poolvereinbarung ist daher auch die Übertragung der Anteile eines poolgebundenen Anteilseigners auf ein anderes Poolmitglied, wobei der Wortlaut der Norm keine Mindestvorlaufzeit hinsichtlich der Verweildauer des Anteilsübernehmers in der Poolabrede vorsieht. Die poolgebundenen Anteile können insoweit sowohl auf einen Alt-Gesellschafter übertragen werden, der vor Übertragung der Poolabrede beigetreten ist, als auch auf einen erst kürzlich in den Gesellschafterkreis eingetretenen Neu-Gesellschafter, solange auch dieser vor

[907] R E 13b.6 Abs. 4 S. 4 ErbStR 2019.
[908] Gl.A. auch: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 57.
[909] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 884.
[910] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 19.
[911] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 190.
[912] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 19 sowie R E 13b.6 Abs. 4 S. 3 Alt. 2 ErbStR 2019.

Übertragung der Poolvereinbarung beigetreten ist. [913] Alternative II von § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG führt mithin zu einer gewissen Aufweichung der Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung, da die Anteile über mehrere Teilschritte schlussendlich doch auf einen gänzlich fremden Dritten übertragen werden können. Dies jedoch immerhin nur, soweit die verbleibenden Pool-Gesellschafter dem Beitritt des neuen Gesellschafters in die Poolabrede zustimmen.

ccc) Einheitliche Stimmrechtsausübung

Als zweite Tatbestandsvoraussetzung zur Errichtung einer erbschaftsteuerlich begünstigten Poolvereinbarung müssen sich die Poolmitglieder dazu verpflichten, ihr Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. Dieses Tatbestandsmerkmal komplettiert die gesetzgeberische Idee, nach der Kapitalanteile nur dann begünstigungsfähig sein sollen, wenn deren Eigner per Sperrminorität echte Einflussnahme auf die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen des (Familien-)Unternehmens ausüben können und sich damit von reinen Kapitalgebern unterscheiden.[914] Erreicht werden kann diese Maßgabe aber nur, wenn sich einzelne Minderheitsgesellschafter „zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung“[915] zusammenschließen und „entsprechend ihrer Gesamtbeteiligungsquote [Erg. d. Verf.: gegenüber anderen Gesellschaftern] mit einer Stimme sprechen“[916].

Auch dieses Tatbestandsmerkmal setzt eine schuldrechtliche Verpflichtung voraus. Hierzu hat der BFH jüngst entschieden, dass es zur Erfüllung des Tatbestands aufgrund des Wortlauts nicht ausreichen kann, dass die Poolmitglieder nur einem rein faktischen Zwang unterliegen; genauso wenig genügen eine moralische Verpflichtung oder eine langjährige tatsächliche Handhabe. In dieser Entscheidung hat der BFH die Begünstigungsfähigkeit für einen Fall versagt, bei dem ein Minderheitsgesellschafter per Satzungsvereinbarung ein zehnfaches Stimmrecht erhalten hatte und damit in jeder Gesellschafterversammlung seine Meinung faktisch durchsetzen konnte. Nach Ansicht des Senats fehlte es dabei an einer konkludenten Vereinbarung aller Gesellschafter.[917] Auch wenn dieser Punkt des Urteils in gewissem Widerspruch dazu steht, dass

---

[913] So klarstellend auch: R E 13b.6 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019 und auch z.B.: **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 491; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 141.

[914] Vgl. **Doege, Niels/Beckmann, Thomas**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, StuB (2019), S. 738–741, S. 740.

[915] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35 – zu Nummer 3.

[916] **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S. 1017.

[917] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 33.

der BFH aber auch mündliche Vereinbarungen anerkennen würde[918], ist die Entscheidung konsequent, wenn man an die Zukunftsgerichtetheit der Begünstigungsregelungen und das damit einhergehende Bedürfnis nach besonderer Rechtssicherheit denkt. Um dem Erfordernis gerecht zu werden, per gemeinsamer Stimme insbesondere Einfluss auf den Erhalt der Arbeitsplätze der Kapitalgesellschaft nehmen zu können, müssen die poolgebundenen Gesellschafter einer einheitlich einklagbaren Verpflichtung gegenüber den anderen gebundenen Gesellschaftern unterliegen. Wäre dies nicht gegeben, könnten die Poolmitglieder aufgrund interner Streitigkeiten dazu neigen, ihre bisherige Handhabe bei Entscheidungen aufzugeben und würden dadurch ihren Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens ggf. komplett verlieren. Für eine wirksame Stimmrechtsbündelung i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG bedarf es daher nach überzeugender Ansicht des BFH einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen den Poolmitgliedern.[919] Nur durch eine solche sind die Poolmitglieder gezwungen, einen Kompromiss innerhalb ihres eigenen Pools zu treffen und diesen dann als gemeinsame Stimme im Rahmen der Gesellschafterversammlung durchzusetzen.[920]

Besondere persönliche Voraussetzungen für die Teilnahme an einer Poolvereinbarung zum Zwecke der Herstellung der Begünstigungsfähigkeit i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG sieht der Wortlaut der Norm nicht vor. Daher müssten grundsätzlich alle Gesellschafter einer Poolvereinbarung beitreten können, die selbst keine Anteile in Höhe von mehr als 25% halten, und zwar egal, ob es sich um natürliche oder juristische Personen als Anteilseigner handelt. Dennoch wird in der Literatur seit Inkrafttreten der Regelung zum Jahr 2009 darüber diskutiert, ob die Ausnahmeregelung auch für Gesellschafter gelten kann, die rein stimmrechtslose Anteile (z.B. also Vorzugsaktien) halten. Zu dieser Diskussion kommt es vor allem, weil die Finanzverwaltung nach wie vor die These vertritt, „dass stimmrechtslose Anteile nicht in eine Poolvereinbarung einbezogen werden können“. Dies folge daraus, dass die Stimmrechtsbindung fordere, dass einzelne Anteilseiger ihre Einflussnahme zugunsten des Pools zurücknehmen müssten und, weil stimmrechtslose Anteile von vorne herein keine Einflussnahme hätten, diese auch nicht zurücknehmen und daher grundsätzlich nicht das Tatbestandsmerkmal erfüllen

[918] Vgl. **Wachter, Thomas**: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer KapGes., DB (2019), S. 1416–1417, S. 1416, der nicht zu Unrecht darauf hinweist, dass es wohl in der Praxis zu großen Problem kommen wird, zwischen einer mündlichen schuldrechtlichen (und damit wirksamen) und einer nur rein faktischen (und damit unwirksamen) Stimmrechtsbündelung zu entscheiden.
[919] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 25; zustimmend z.B. auch: **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 489.
[920] Gezwungen, da bei Verstoß gegen die Poolabrede eine Nachversteuerung gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG droht – zumindest wenn der Verstoß innerhalb der Behaltensfrist geschähe, siehe Kapitel D.IV.1.d)bb)ddd).

könnten.[921] Auch wenn Teile der Literatur die Aussage der Finanzverwaltung offensichtlich unkritisch akzeptieren bzw. wiedergeben[922], ist sie doch sehr in Zweifel zu ziehen. Wenn der Gesetzgeber nämlich grundsätzlich jene Kapitalanteile von einer Begünstigungsfähigkeit ausschließen wollte, die wegen eines fehlenden Stimmrechts (quasi) keinen Einfluss auf das Unternehmensgeschehen nehmen können, hätte er schon § 13b Abs. 1 Nr. 2 S. 1 ErbStG anders formuliert und die Mindestanforderung nicht an die Kapitalanteils- sondern an die Stimmrechtsquote genknüpft.[923]

Zu Recht hält die Finanzverwaltung also in den Richtlinien fest, dass auch stimmrechtslose Anteile bei der Prüfung der Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG „grundsätzlich miteinzubeziehen" sind.[924] Wie die Finanzverwaltung dann aber bei der Auslegung des S. 2 auf die Idee kommen kann, dass stimmrechtslose Anteile generell nicht begünstigungsfähig sein können, solange sie nicht die Mindestbeteiligungsquote überschreiten, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Norm, noch aus der Gesetzesbegründung[925] und stünde somit im logischen Widerspruch zur Auffassung der Finanzverwaltung zum S. 1 und generell zur Systematik der Begünstigungsvorschriften.[926] Genau umgekehrt muss man anhand einer systematischen Auslegung zu dem Ergebnis gelangen, dass „der stimmrechtslose Anteil […] die intensivste Form der Stimmrechtsbeschränkung"[927] ist und es daher im Grunde genommen für

[921] R E 13b.6 Abs. 5 S. 2 HS 2 ErbStR 2019.
[922] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 885-886; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 53, der dies ohne weitere Erläuterung als "naturgemäß" bezeichnet; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 72-73, der meint, dass die Gesetzesbegründung in Widerspruch zum Gesetzeswortlaut stehe.
[923] Siehe Kapitel D.II.2.c)aa).
[924] R E 13b.6 Abs. 1 S. 2 ErbStR.
[925] BT-Drucksache 16/7918, S. 35 zu Nummer 3: „Neben der Möglichkeit zur Bestimmung eines Sprechers […] kann die einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass […] die Anteile von vorneherein stimmrechtslos sind."
[926] So auch: **Eisele, Dirk**: Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung - Teil I, NWB (2020), S. 544–556, S. 551; **Uhl-Ludäscher, Luise**: ErbStR 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, NWB-EV (2019), S. 373–380, S. 375; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 138 mit einem "geradezu grotesken" Beispiel: „Wenn der Gesellschafter A bereits 26 % Anteile hat (davon 6 % stimmrechtslos), erfüllt er die Mindestbeteiligungsquote. Bildet nun A einen Pool mit B, der weitere 4 % Anteile hält, wären nach Verwaltungsauffassung insgesamt nur 24 % „zählbare" Anteile im Pool vereinigt. Die Anteile von B können durch Poolung mit den Anteilen von A nicht begünstigungsfähig werden, obwohl A bereits allein die Mindestbeteiligungsquote erfüllt"; **Brabender, Martina/Gräfe, Maren/Freund, Fabian**: Die ErbStR 2019 im Spannungsverhältnis zu den ErbStH 2019: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 79–85, S. 82; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 62; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 200; **Rohde, Andreas/Cremer, Maren**: Unternehmensnachfolge in der GmbH, GmbH-Stpr (2020), S. 140–144, S. 140.
[927] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 60.

die Begünstigungsfähigkeit jener Anteile nur noch darauf ankommt, sich der Poolung anzuschließen und die erste Tatbestandsvoraussetzung (Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung) zu erfüllen.[928] Folgt die Finanzverwaltung auch weiter nicht dieser Auslegung, würde dies nur dazu führen, dass ansonsten stimmrechtslose Anteile eben zum Zwecke der Begünstigungsfähigkeit vor Übertragungsstichtag ganz einfach mit einem minimalen Stimmrecht ausgestattet werden, auf das nach Übertragung sodann wieder verzichtet werden muss.

Für die regulatorische Ausgestaltung der Poolabrede gibt der Wortlaut der Norm wiederum keine Vorgaben, sodass die poolgebundenen Gesellschafter grundsätzlich frei entscheiden können, ob sie bspw. einen Sprecher ernennen, der die Poolgemeinschaft in der Gesellschafterversammlung vertritt oder z.B. je Familienstamm nur ein Gesellschafter stimmberechtigt ist.[929] Genauso möglich wäre es aber auch, dass sich einzelne Poolmitglieder dazu verpflichten, immer wie andere Mitglieder abzustimmen, sich grundsätzlich enthalten oder gar ganz auf ihr Stimmrecht verzichten.[930]

Inhaltlich darf sich die Stimmrechtsbündelung nicht auf einzelne Sachverhalte beschränken, sondern muss eine allgemeine Verpflichtung enthalten, die alle gebundenen Gesellschafter dazu zwingt, sich zunächst intern abzustimmen und dann mit einheitlicher Stimme in der Gesellschafterversammlung zu votieren. Dementsprechend ist es auch nicht nötig, dass die Poolabrede eine Regelung darüber enthält, wie die Stimmgewichtung innerhalb des Pools vorgenommen wird.[931] Naheliegend wäre hier zwar die Gewichtung nach Kapitalanteilen, die m.E. aber nicht zwingend ist, da die Poolabrede als zivilrechtliche Vereinbarung zwischen verschiedenen Parteien aufgrund des Grundsatzes der Vertragsfreiheit grundsätzlich (soweit nicht sittenwidrig) frei unter diesen verhandelt werden kann.[932] Ebenso darf die Poolabrede nicht auf einen bestimmten Zeithorizont beschränkt sein.[933] Die Anforderung zeitlicher Unbeschränktheit der

[928] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 144.
[929] Vgl. **Weisheit, Martina**: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301, S. 300-301; **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, Stbp (2017), S. 177–184, S. 179; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 76.
[930] Vgl. **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 492.
[931] **Eiling, Astrid**: Der Poolvertrag bei Familiengesellschaften - Erbschaftsteuerliche Vorsorge und "Family Governance", NWB-EV (2019), S. 330–337, S. 334.
[932] a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz., der konstatiert, dass "es auf die Mehrheit nach Kapitalanteilen" ankommen müsse.
[933] BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 27: "Die Vereinbarung muss allgemein für alle zukünftigen Abstimmungen gelten".

Poolabrede geht bei näherer Betrachtung jedoch teilweise leer, da ein Verstoß gegen die Vereinbarung oder die einheitliche Aufhebung nur dann eine steuerliche Konsequenz in Form einer Nachversteuerung nach sich zieht, wenn dies innerhalb der Behaltensfrist geschieht.[934]

Auch wenn der Wortlaut der Norm eindeutig darauf abstellt, dass eine Stimmrechtsbündelung dann vorliegt, wenn „das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich ausgeübt wird", kann dies nicht bedeuten, dass im Umkehrschluss keine wirksame Poolabrede vorliegt, wenn keine nichtgebundenen Gesellschafter existieren.[935] Dieser Ansicht folgt auch der BFH mit seiner teleologischen Reduktion des Wortlauts, nach der eine wirksame Poolabrede auch vorliegt, wenn ausnahmslos alle Gesellschafter der Kapitalgesellschaft dieser beitreten/beigetreten sind.[936]

Klarstellend soll noch erwähnt sein, dass in der Literatur zurecht festgehalten wird, dass der Kreis der Stimmrechtsgebundenen keinesfalls mit denjenigen übereinstimmen muss, an die die Anteile laut Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung übertragen werden können. Entscheidend ist alleine, dass die Übertragungsmöglichkeiten überhaupt beschränkt sind.[937]

cc) Sonderformen der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Wie bereits in Kapitel D.II.2.c)aa) erwähnt, ist neben der 25%-Wesentlichkeitsgrenze das sog. „Unmittelbarkeitserfordernis"[938] das zweite zentrale Tatbestandsmerkmal des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG. Zwangsläufig ergibt sich hierdurch die Frage nach der Begünstigungsfähigkeit von Sonderformen der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen.

Die sicherlich am häufigsten gewählte Form der gleitenden Unternehmensnachfolge ist die Übertragung des Unternehmens/der Unternehmensanteile unter Nießbrauchsvorbehalt. Ganz im Gegensatz zur Übertragung von Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt, stellt die Norm zwecks Begünstigungsfähigkeit alleine auf die Übertra-

---

[934] Siehe Kapitel D.IV.1.d)bb)ddd).
[935] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 142; **Fuhrmann, Claas**: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018, S. 1017.
[936] Vgl. BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279, Rz. 26.
[937] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 886; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 73.
[938] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 109; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 51, 57; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 49.

gung des zivilrechtlichen Eigentums („Anteile an einer Kapitalgesellschaft") ab (s.o.). Dementsprechend ist es für die Begünstigungsfähigkeit unschädlich, wenn der Beschenkte wegen des vorbehaltenen Nießbrauchs des Schenkers keinerlei Partizipation an den Gewinnen der Kapitalgesellschaft oder den stillen Reserven entfaltet; eine Mitunternehmerstellung des Bereicherten o.ä. ist daher nicht erforderlich.[939] Gleiches muss gelten, wenn sich der Schenker ein Rückforderungsrecht eingeräumt hat.[940] Umgekehrt von einer möglichen Begünstigungsfähigkeit ausgeschlossen ist der Vorgang, bei dem der Beschenkte „nur" das Nießbrauchsrecht an den Kapitalanteilen (sog. Zuwendungsnießbrauch) und eben nicht das zivilrechtliche Eigentum erwirbt.[941] Vor dem Hintergrund der Systematik des Begünstigungsregimes mag dies verwundern, der Wortlaut der Norm ist jedoch insoweit unmissverständlich. Die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO spielt für § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG keine Rolle.[942]

Deutlich schwieriger zu beurteilen ist der Fall, bei dem treuhändig gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile unter Beibehaltung der Treuhandstruktur, also durch Übertragung des Herausgabeanspruches an dem Treugut (§§ 667, 931 BGB), übertragen werden sollen. Fraglich ist, ob diese Sachverhaltsgestaltung der Beurteilung mittelbar gehaltener Kapitalgesellschaftsanteile steuerlich gleichzusetzen und damit nicht begünstigungsfähig ist oder ob dennoch das Unmittelbarkeitserfordernis des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG erfüllt sein kann.

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat per Verfügung vom 14.01.2013 zwar zur alten Gesetzeslage, die aber hinsichtlich der begünstigungsfähigen Tatbestände gem. § 13b Abs. 1 ErbStG unverändert fortbesteht, folgendes verlauten erlassen: „Für die erbschaftsteuerliche Behandlung einer vom Treugeber vorgenommenen Übertragung von Ansprüchen aus einem Treuhandverhältnis gilt das Folgende: Gegenstand der Zuwendung ist der Herausgabeanspruch des Treugebers nach § 667 BGB. […] Handelt es sich beim Treugut um nach § 13b ErbStG […] begünstigtes Vermögen, sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen demnach auch die

[939] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 93; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 39; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 46; **Hoffmann, Sandra/Rohde, Andreas**: Nießbrauch an GmbH-Anteilen - Gesellschafts- und steuerrechtliche Gesichtspunkte in der Unternehmensnachfolgegestaltung, GmbH-Stpr (2016), S. 199, S. 199.
[940] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 173 oder Widerrufsvorbehalte, Rz. 187.
[941] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 55; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 55.
[942] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 53.

Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG […] zu gewähren."[943] Auch wenn *Preißer* aus dieser Aussage herauslesen mag, dass „die Finanzverwaltung bei der Übertragung treuhänderisch gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften noch die Begünstigung nach §§ 13a, b ErbStG" gewähre[944], ist die Verfügung eigentlich äußerst vage formuliert. Betrachtet man die Verwaltungshistorie, ergibt sich (leider) ebenfalls ein anderes Bild: Mit Erlass des Bayrischen Staatsministeriums der Finanzen vom 14.06.2005 wurde festgehalten, dass bei Übertragungen von Ansprüchen aus einem Treuhandverhältnis die Begünstigungsnormen generell nicht zur Anwendung kommen können. Unterstrichen wurde diese Ansicht mit einem beispielhaften Verweis auf einen Herausgabeanspruch bei einer Kommanditbeteiligung.[945] 2010 revidierte das Bayerische Landesamt für Steuern seine insoweit unsystematische Auffassung und stellt seither (bestätigt durch die o.g. Verfügung von 2013) alleine auf die Tatbestandsverwirklichung der Begünstigungsfähigkeit gem. § 13b Abs. 1 ErbStG des Treuguts selbst ab.[946] Die direkte Erwähnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen oder etwaige Beispiele bleiben aus; genauso findet sich auch in den aktuellen Richtlinien keine Auffassung der Finanzverwaltung zu der Problematik.

Die Begünstigungsfähigkeit von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen hängt, wie bereits ausführlich erarbeitet, davon ab, ob die Anteile zivilrechtlich unmittelbar vom Schenker/Erben gehalten werden. Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, wie es gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zwangsläufig für die Ertragsteuerarten zu erfolgen hat, scheidet demnach auf den ersten Blick aus. Bekanntermaßen entscheidet auch der BFH, sofern der Wortlaut der erbschaftsteuerlichen Einzelnormen keinen direkten Verweis auf ertragsteuerliche Maßstäbe vorsieht, grundsätzlich in Anwendung einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise.[947] In der Literatur lassen sich nur zwei Beiträge finden, die sich dogmatisch intensiver mit der Fragestellung auseinandersetzen und in der die Verfasser jeweils zu dem Ergebnis kommen, dass der Vorgang durchaus gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG begünstigungsfähig sein könne. Grund für deren Annahme sei, dass sich die Gesetzesanwendung in zwei Schritten vollziehe: zunächst müsse nur auf Ebene des Treuguts das Unmittelbarkeitserfordernis geprüft werden und erst anschließend „gedanklich ein Austausch des Treuhänders mit dem Treugeber als Steuerschuldner erfolgen".[948] Argumentiert

[943] LfSt Bayern Verfügung vom 14.1.2013, S. 3811.1.1-4/St 34, in: DStR (2013), S. 708.
[944] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 90.
[945] LfSt Bayern Erlass vom 14.6.2005, 34 – S. 3811 – 035 -25199/05, in: ZEV (2005), S. 341.
[946] LfSt Bayern Erlass vom 16.9.2010, 34 – S. 3811 – 035 -38476/10, in: ZEV (2010), S. 658.
[947] Siehe Kapitel B.II.1.c); siehe aber auch die vom Verfasser geäußerte Kritik zur BFH-Rechtsprechung.
[948] **John, David/Milatz, Jürgen**: Anteile an Kapitalgesellschaften als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Treuhandstrukturen, ErbStB (2016), S. 371–374, S. 372.

man, wie in der vorliegenden Arbeit stets präferiert, mit dem Sinn und Zweck der Begünstigungsnormen, ist der vorgenannten Literaturmeinung hinsichtlich des Ergebnisses uneingeschränkt zu folgen. Der Gesetzgeber hat die 25%-Wesentlichkeitsgrenze aus dem Grund eingezogen, um ein Indiz zu schaffen, „dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt“.[949] Charakterlich zeichnet sich eine Treuhandstruktur dadurch aus, dass der Treugeber im Außenverhältnis nicht als Gesellschafter auftreten möchte, dennoch aber alle unternehmerischen Fäden in der Hand hält und die Ausführung durch einen Dritten erledigen lässt. Auch wenn der Treugeber also rein faktisch nicht das zivilrechtliche Unmittelbarkeitserfordernis erfüllen kann, so ist er den realen Umständen entsprechend in jedem Fall der wahre in die Gesellschaft unternehmerisch Eingebundene.

Es sei hier noch erwähnt, dass eine atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zwar dem Unmittelbarkeitserfordernis nicht genügt und damit den Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erfüllt.[950] Der Vorgang fällt jedoch in den Anwendungsbereich von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, soweit der atypisch-stille Gesellschafter Mitunternehmereigenschaft entfaltet.[951]

Fraglich ist, wie eine mittelbare Schenkung, also die Schenkung eines Geldbetrags, der vom Schenker (zwingend) zum Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen genutzt werden muss, zu werten ist. Hier hat der BFH schon 2005 entschieden, dass dieser Vorgang nur dann begünstigungsfähig ist, wenn mit dem Geldbetrag Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben werden, die der Schenker selbst hält.[952] Diese Beurteilung ist sachlogisch richtig, da das Tatbestandsmerkmal der unmittelbaren Beteiligung in Höhe der Wesentlichkeitsgrenze und zwar des Schenkers ansonsten nicht erfüllt sein kann. Will ein Steuerpflichtiger begünstigungsfähiges Vermögen verschenken/vererben, verfügt jedoch nur über nicht begünstigte Wirtschaftsgüter, ist es ihm jedoch ggf. möglich, kurz vor unentgeltlicher Übertragung bspw. Kapitalgesellschaftsanteile (mind. 25% oder gepoolt) zu erwerben und diese kurz darauf zu übertragen. Eine „Mindestvorbesitzzeit“ ist weder aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ableitbar noch mit dem strengen Stichtagsprinzip des ErbStG vereinbar.[953]

[949] Vgl. **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35.
[950] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 58.
[951] Siehe Kapitel D.II.2.b)cc).
[952] Vgl. BFH-Urteil v. 16.02.2005, **II R 6/02**, BFHE 208, S. 444.
[953] Zweifelnd aber: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 62.

Überträgt der Rechtsvorgänger nicht unmittelbar seine Kapitalgesellschaftsanteile, sondern erfolgt die Unternehmensnachfolge durch Gewährung von Bezugsrechten im Rahmen einer nominellen Kapitalerhöhung, will die Finanzverwaltung keinen begünstigungsfähigen Vorgang annehmen, obwohl der Fall wirtschaftlich identisch mit einer unmittelbaren Übertragung ist.[954]

d) Ausländisches Unternehmensvermögen

Neben inländischem Unternehmensvermögen gehört zum begünstigungsfähigen Vermögen auch „entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Staat des ERW dient" (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) sowie „Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung […] in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Staat des EWR hat" (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Aus der unterschiedlichen tatbestandlichen Anknüpfung der Begünstigungsfähigkeit bei Betriebsvermögen anhand ertragsteuerlicher Maßstäbe und bei Kapitalgesellschaftsanteilen anhand zivilrechtlicher Beteiligungsverhältnisse ergeben sich auch unterschiedliche Auswirkungen auf die Begünstigungsfähigkeit ausländischen Unternehmensvermögens.

Haupttatbestand für die Begünstigungsfähigkeit von Betriebsvermögen ist gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Übertragung eines Betriebs/Teilbetriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils im ertragsteuerlichen Sinne. Liegt ein solcher vor, ist von der Systematik der Norm her erst einmal jedes Wirtschaftsgut von der Begünstigungsfähigkeit umfasst, was dem Betrieb (nach ertragsteuerlichen Maßstäben) zuzuordnen ist. Selbiges gilt auch für ausländisches Betriebsvermögen und zwar, unabhängig von der eigentlichen Belegenheit des Wirtschaftsguts. Für die Begünstigungsfähigkeit kommt es damit ausschließlich darauf an, ob die Wirtschaftsgüter einer inländischen oder einer EU/EWR-Betriebsstätte zuzuordnen sind bzw. einer ebenjenen „dient". Dies wird in Anbetracht des normativen Verweises auf das Ertragssteuerrecht nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien, also gem. Art. 7 OECD-MA, ermittelt.[955] Hiernach ergibt sich, dass selbst in Drittstaaten belegenes Betriebsvermögen begünstigungsfähig sein kann, solange es entweder einer inländischen oder einer EU/EWR-Betriebsstätte dient.[956] Gleiches gilt für

[954] Vgl. **Binnewies, Burkhard/Mehlhaf, Eugen**: Schenkungsteuerliche Verschonung des Erwerbs von GmbH-Anteilen und Bezugsrechten im Zuge einer Kapitalerhöhung, DStR (2022), S. 1848–1853, die die Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls wohl begründet ablehnen.
[955] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 56.
[956] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 23.

Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die dem Betriebsvermögen einer inländischen oder EU/EWR-Betriebsstätte zuzuordnen sind, auch wenn sich der Sitz der Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat befindet.[957] Im Umkehrschluss ist vom Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG lediglich solches Betriebsvermögen ausgeschlossen, welches einer Drittstaaten-Betriebsstätte zuzuordnen ist.[958] Auch wenn die Finanzverwaltung in den Richtlinien zunächst generell festhält, dass der Erwerb ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten nicht begünstigungsfähig sei[959], so wird diese Aussage mit den darauffolgenden beiden Sätzen wieder relativiert und in den Hinweisen unter H E 13b.5 durch die vorgenannten Auslegungsergebnisse bestätigt.

Hinsichtlich ausländischer Kapitalgesellschaften erfolgt die Einteilung in begünstigungsfähige und nicht begünstigungsfähige Anteile noch einfacher: Wegen der tatbestandlichen Anknüpfung rein an die zivilrechtliche Beteiligung, ist die Zusammensetzung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft irrelevant für die Begünstigungsfähigkeit. Das heißt, dass die Übertragung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen immer dann vom Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erfasst wird, wenn die jeweilige Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder einem EU/EWR-Land hat. Teil einer begünstigungsfähigen Einheit können demnach auch in einem Drittstaat belegene Zweigniederlassungen/Betriebsstätten oder Unterbeteiligungen und selbst Einzelwirtschaftsgüter sein, solange diese im Betriebsvermögen einer inländischen oder EU/EWR-Kapitalgesellschaft liegen.[960] Ausgeschlossen von der Begünstigungsfähigkeit nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind alleine (unmittelbar im Privatvermögen einer erbschaftsteuerpflichtigen Person gehaltene) Kapitalgesellschaftsanteile, die ihren Sitz/ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat haben.[961]

Aus der Gegenüberstellung der Ergebnisse der beiden vorherigen Absätze ergibt sich als Fazit des Kapitels, dass über einfachste Gestaltungen auch Drittstaaten-Betriebsvermögen praktisch immer begünstigungsfähig sein kann[962]: Droht nämlich der Ausschluss der Begünstigungsfähigkeit von in Drittstaaten belegenen Kapitalgesellschaften, führt die Einbringung der Anteile

[957] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 51; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 59.
[958] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 38.
[959] R E 13b.5 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.
[960] Bestätigt durch H E 13b.6 ErbStR 2019.
[961] Vgl. **Messner, Michael**: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493, S. 484.
[962] Ähnlich auch: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 60 mit Hinweis auf das "erstaunliche" Verhältnis zwischen R E 13.5 Abs. 4 S. 3 und S. 4 ErbStR 2019; ähnlich: **Bockhoff, Bastian**: Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV (2017), S. 186–190, S. 187.

in eine inländische oder EU/EWR-Betriebsstätte unmittelbar zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Liegt hingegen ausländisches Betriebsvermögen vor, genügt die Einlage jener Wirtschaftsgüter in eine inländische oder EU/EWR-Kapitalgesellschaft, um die Begünstigungsfähigkeit nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zu erlangen.

3. Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 3-8 ErbStG)

a) Sinn und Zweck der Abgrenzung

Die Entscheidung über den Umfang der Begünstigung einer unentgeltlichen Unternehmensübertragung wird auf zwei nacheinander geschalteten Ebenen getroffen. Zunächst ist gem. § 13b Abs. 1 ErbStG zu prüfen, ob überhaupt eine begünstigungsfähige Unternehmenseinheit vorliegt (siehe vorheriges Kapitel D.II.2.). Mit dieser grundsätzlich sinnvollen systematischen Anknüpfung am ertragssteuerlichen Betriebsvermögensbegriff ging aber in der vorletzten Gesetzesfassung die Möglichkeit einher, originäres Privatvermögen entweder per Umwidmung in gewillkürtes Betriebsvermögen oder per Einlage in eine Kapitalgesellschaft ebenfalls von den Begünstigungsregelungen partizipieren zu lassen.

Seit dem ErbStRG 2008[963] wirkt der Steuergesetzgeber diesem Missbrauchspotential entgegen, indem er auf zweiter Ebene jegliche Wirtschaftsgüter einer grundsätzlich begünstigungsfähigen Unternehmenseinheit weiter untergliedert, und zwar nach der Intention, dass nur solches Vermögen begünstigt werden soll, welches dem Betrieb notwendigerweise dient. Nicht begünstigt werden soll aus Sicht des Gesetzgebers hingegen jener Teil des Betriebsvermögens, der „in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkwirtschaftliche Leistungen“ bewirkt[964] bzw. der nach ökonomischen Gesichtspunkten „aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden kann, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“[965], verkürzt ausgedrückt also das „nicht produktive“[966] Vermögen.[967]

---

[963] Siehe Kapitel C.I.3.c).
[964] So die Gesetzesbegründung des ErbStRG 2008: **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 57; **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 35.
[965] So die Gesetzesbegründung des ErbStAnpG 2016: **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 39.
[966] So auch schon die Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge: **BT-Drucks. 15/5555,** 30.05.2005, S. 1, 8, 10, 12, 14, 15.
[967] Vgl. **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 74; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 341.

Normativ wird die vorgenannte gesetzgeberische Grundidee nicht etwa dadurch umgesetzt, dass dem Steuerpflichtigen die Pflicht auferlegt wird, bei jedem einzelnen dem Betriebsvermögen zugehörigen Vermögensgegenstand nachzuweisen, ob dieser originär dem Unternehmen dient oder nicht.[968] Stattdessen hat der Gesetzgeber sich für eine typisierende Negativabgrenzung anhand einer enumerativen Aufzählung aller aus seiner Sicht nicht begünstigten Wirtschaftsgüter entschieden. Stark vereinfachend, aber dennoch zutreffend ausdrückt, wird gem. § 13b Abs. 4 ErbStG eine normative „Einordnung [in] gutes oder schlechtes Vermögen" vorgenommen.[969] Als Sammelbezeichnung der „schlechten" bzw. „unproduktiven" und damit nicht begünstigten Wirtschaftsgüter wählt der Gesetzgeber den Begriff des sog. Verwaltungsvermögens.

Auch wenn die aufgezählten Wirtschaftsgüter weitgehend dem sog. nicht betriebsnotwendigen Vermögen nach ertragssteuerlichen Grundsätzen zugeordnet werden könnten[970], handelt es sich bei dem Begriff des Verwaltungsvermögens um einen eigens für das ErbStG geschaffenen Rechtsbegriff, für den keine allgemeinen Auslegungsgrundsätze existieren.[971] In Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei dem Verwaltungsvermögenskatalog um eine abschließende Aufzählung handelt[972], ist die Auslegung des Verwaltungsvermögensbegriff selbst allerdings auch nicht nötig. Einen Spielraum für eine Erweiterung des Negativkatalogs im Wege der teleologischen Erweiterung bietet der Wortlaut des § 13b Abs. 4 ErbStG nicht.[973] Der Gesetzgeber hätte bei dieser Normsystematik also auch jeden anderen Begriff für das unproduktive Vermögen wählen können.

Auslegungsbedürftig sind jedoch die einzelnen in den Nummern 1 bis 5 verwendeten Begriffe zur Aufzählung der Verwaltungsvermögenskategorien. Dies betrifft insbesondere die vielen Rückausnahmen (vor allem in Nr. 1), die der Gesetzgeber zu Recht implementiert hat, um der oben angesprochenen Schwarz-Weiß-Betrachtung zwischen gutem und schlechtem Vermögen

[968] Siehe das Gesetzgebungsverfahren zur Steuerreform 2016, in dem genau dieser „Hauptzweckansatz" vom Bundesrat aufgrund der Unpraktikabilität verworfen wurde, Kapitel C.II.
[969] Vgl. **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform: Ermittlung des begünstigten Vermögens - der Weg durch das Labyrinth, NWB-EV (2016), S. 305–307, S. 306.
[970] Vgl. **Meyering, Stephan**: Bestimmung des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens nach dem ErbStAnpG, DStR (2018), S. 538–541, S. 539.
[971] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 345.
[972] Vgl. **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 180; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 105; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 341.
[973] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 60; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 100.

entgegenzuwirken.[974] Im nachfolgenden Kapitel wird sich jener Auslegung der durch die vielen Ausnahmen und Rückausnahmen entstandenen „schwer zu durchdringende[n] Komplexität“[975] des Verwaltungsvermögenskatalogs gewidmet.

Um dies in den folgenden zahlreichen Unterkapiteln nicht mehrfach zu wiederholen, wird an dieser Stelle schon einmal festgestellt, dass die Qualifikation eines Vermögensgegenstandes als Verwaltungsvermögen, außer bei der Anwendung der Investitionsklausel gem. § 13b Abs. 5 ErbStG, ansonsten stets im Rahmen einer (strengen) Stichtagsbetrachtung vorzunehmen ist.[976]

Des Weiteren folgt durch die relativ stringente Anknüpfung der Begünstigungsvorschriften an ertragssteuerliche Begriffe und Maßstäbe die Zuordnung etwaiger Verwaltungsvermögensgegenstände nach der Maßgabe der wirtschaftlichen Inhaberschaft.[977]

Klar festzuhalten ist zum Abschluss dieses Kapitels, dass der Verwaltungsvermögenstest einzig dem Ziel dient, Wirtschaftsgüter aus dem Gesamtvermögen des unentgeltlich übertragenen Unternehmens herauszufiltern, die nicht gemeinwohldienlich sind und daher nicht von einer Begünstigung profitieren sollen. Insofern handelt es sich bei dem Verwaltungsvermögenstest um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift.

b) Verwaltungsvermögenskatalog (§ 13b Abs. 4 ErbStG)

aa) Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte (Nr. 1)

aaa) Schädliche Nutzungsüberlassungen

Die Aufzählung des Verwaltungsvermögenskatalogs beginnt gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG mit Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten, die Dritten zur Nutzung überlassen werden. Der Tatbestand besteht aus drei Merkmalen, die allesamt auslegungsbedürftig sind.

Mit der Formulierung „Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ verwendet der Gesetzgeber Begriffe, die sich nach den Maßstäben des Sachenrechts

[974] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 74: "Weil die Unproduktivität der aufgelisteten VGG nicht absolut ist, sind Ausnahmen […] vorgesehen".
[975] **Ramb, Jörg**: (Neue) Verschonungsregelungen bei Unternehmensnachfolge - Teil II: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften, NWB (2017), 3592-3604, S. 3595.
[976] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 100, ebenso: R E 13b.12 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.
[977] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 101–103.

(§ 3 GBO, §§ 1008 ff. BGB, § 1 ErbbauRG, §§ 1 ff. WEG) abgrenzen lassen.[978] Anders als bspw. in § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, wird im Wortlaut selbst jedoch auf einen übergeordneten Begriff wie „unbewegliches Vermögen“ verzichtet.[979] In den Anwendungsbereich fallen daher weder Seeschiffe oder Flugzeuge noch gewerbliche Schutzrechte oder andere Rechte.[980] Ausgeschlossen vom Wortsinn der Norm ist aber selbstredend auch bewegliches Vermögen, wie es z.B. in § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG aufgeführt wird[981] oder allgemein Betriebsvorrichtungen[982]. Stattdessen erfolgt eine abschließende Aufzählung von Wirtschaftsgütern, die man allgemein wohl am treffendsten mit dem Überbegriff „Grundbesitz“ zusammenfassen kann.[983] Offen bleibt bei dieser Aufzählung, ob auch ein Nießbrauchsrecht an Grundbesitz Verwaltungsvermögen i.S.d § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG darstellt, weil dieses grundsätzlich kein grundstücksgleiches, sondern lediglich ein beschränkt dingliches Nutzungsrecht darstellt.[984] Ernsthaft diskutiert wird bei diesem Tatbestandsmerkmal letztlich noch, ob auch im Umlaufvermögen gehaltener Grundbesitz Verwaltungsvermögen ist oder nur solcher, der Teil des Anlagevermögens einer begünstigungsfähigen Einheit ist[985]. Ein Indiz für die Lösung könnte der Wortlaut der Norm sein, der nahezu identisch mit der Formulierung des Bilanzrechts gem. § 266 Abs. 2 A.II.1. HGB ist.[986] Dort handelt es sich nämlich eindeutig um Grundbesitz des Anlagevermögens. Dagegen spricht jedoch die im übernächsten Absatz zu besprechende dritte Tatbestandsvoraussetzung.

Verwaltungsvermögenseigenschaft entfaltet im Betriebsvermögen gehaltener Grundbesitz erst dann, wenn er Dritten zur Nutzung überlassen wird. Anders als bspw. der Begriff des „fremden Dritten“ ist der in der Norm genutzte Begriff nicht etwa vom Verwandtschaftsgrad des Inhabers des Grundbesitzes abhängig.[987] Dritte i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG ist ganz einfach

---

[978] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 111; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 351.
[979] Etwas ungenau: **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 153, der meint, dass die Begriffe mit denen des § 21 EStG "deckungsgleich" wären; Ebenso ungenau: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 89: "Bzgl. der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter ist das Verwaltungsvermögen auf das unbewegliche Vermögen reduziert".
[980] So wie noch in der Begründung zum verworfenen Gesetzesentwurf zur Sicherung der Unternehmensnachfolge: **BT-Drucks. 15/5555,** 30.05.2005, S. 14.
[981] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 352.
[982] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 62.
[983] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 182.
[984] Absolut zu Recht auf die Abgrenzungsproblematik hinweisend, aber ohne eindeutige Positionierung: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 62.
[985] Dafür: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Re. 90.
[986] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 350.
[987] Sinnvollerweise die Abgrenzung zum im Steuerrecht oft genutzt Begriff des "fremden Dritten" erwähnend: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 183.

jeder andere als der Betriebsinhaber selbst[988], und zwar auch unabhängig davon, ob es sich bei diesem um eine natürliche oder juristische Person[989] handelt. Dritter ist sogar eine Personengesellschaft, an der der Betriebsinhaber bzw. Inhaber des im Betriebsvermögen gehaltenen Grundbesitzes selbst beteiligt ist.[990] Erst recht ist Dritter eine Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser/Schenker selbst beteiligt war und zwar unabhängig von seiner Beteiligungshöhe.[991] Dritter ist dementsprechend auch der Erwerber.[992]

Das Haupttatbestandsmerkmal ist die Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes. Entscheidend für die Qualifikation als Verwaltungsvermögen ist daher, ob jemand anderes als der Betriebsinhaber den Grundbesitz nutzt und zwar egal, auf welchem Rechtsgrund[993] die Nutzungsüberlassung beruht. Unbedeutend ist dabei auch, ob es sich um eine entgeltliche, teilentgeltliche oder unentgeltliche Zurverfügungstellung handelt[994] und ob der Grundbesitz zu Wohn- oder Gewerbezwecken oder bspw. zur Weitervermietung genutzt wird.[995] Der insoweit offene Wortlaut enthält auch keinerlei Begrenzungen hinsichtlich der Dauer der Nutzungsüberlassung.[996] Begünstigungsschädlich ist daher selbst eine nur kurzfristige oder vorrübergehende Vermietung.[997] Das strenge Stichtagsprinzip lässt hier keine andere Auslegung zu.[998] Ebenso wenig

---

[988] Vgl. **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 76.

[989] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 113.

[990] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 259; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 113; **Geck, Reinhard**: Betrieblich genutzter Grundbesitz und Erbschaftsteuer, MittBayNot (2022), S. 417–423, S. 418, nach dessen wohl zutreffender Auffassung dies auch für GbRs gelten wird.

[991] Vgl. FG Baden-Württemberg-Urteil v. 15.05.2018, **11 K 3401/16**, EFG 2018, S. 1566, Rz. 55; bestätigt im Revisionsverfahren: BFH-Urteil v. 01.12.2020, **II R 22/18**, BFHE 272, S. 120, Rz. 36.

[992] a.A.: **Wachter, Thomas**: Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung, DB (2021), S. 2173–2184, S. 2176.

[993] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 63; **Juja, Akram**: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil II, ErbStB (2022), S. 171–176, S. 114.

[994] Vgl. **Butz-Seidel, Annemarie**: Keine Erbschaftsteuerverschonung für die Betreiber von Parkhäusern - oder vielleicht doch?, ErbBstg (2020), S. 179–181, S. 179; **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 259; bestätigt durch: R E 13b.13 S. 2 ErbStR 2019.

[995] Vgl. **Butz-Seidel, Annemarie**: Keine Erbschaftsteuerverschonung für die Betreiber von Parkhäusern - oder vielleicht doch?, ErbBstg (2020), S. 179–181, S. 179; **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15.

[996] So auch kürzlich: FG Münster-Urteil v. 10.06.2021, **7 K 2718/20**, EFG 2021, S. 1831, Rz. 51.

[997] Vgl. **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 15; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 353.

[998] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 359; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 259.

wie auf den Grund oder die Dauer der Nutzungsüberlassung kommt es auf die evtl. darauf beruhende bilanzielle Einordnung des Grundbesitzes beim Betriebsinhaber an. Damit ist die im vorletzten Absatz aufgeworfene Frage beantwortet: Eine schädliche Nutzungsüberlassung i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG liegt auch dann unzweifelhaft vor, wenn es sich bei dem Grundbesitz um bilanzielles Umlaufvermögen handelt, was bspw. zur Weiterveräußerung bestimmt ist und nur übergangsweise vermietet wird.[999] Eine teleologische Reduktion nur auf Anlagevermögen scheidet m.E. aus.[1000] Zur Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals muss zusammengefasst ausschließlich auf die Zurverfügungstellung und Inanspruchnahme der Nutzungsüberlassung, also auf die zivilrechtlich vereinbarte oder zumindest geduldete Nutzung am Stichtag selbst, abgestellt werden. Liegt eine rechtswidrige Nutzung vor (bspw., wenn ein Mieter trotz Räumungstitel seine Wohnung nicht verlässt), kann der Tatbestand der Überlassung m.E. indes nicht erfüllt sein.[1001]

Auch wenn der Wortlaut des Satzes 1 in Anbetracht der drei klar formulierten Tatbestandsvoraussetzungen eindeutig keine Ausnahme in Abhängigkeit der Tätigkeit des den Grundbesitz zur Nutzung überlassenden Betriebs vorsieht, muss die Norm vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der Missbrauchsvermeidungsvorschrift[1002] teleologisch folgendermaßen eingeschränkt werden: Erfolgt die Nutzungsüberlassung nicht nur im Rahmen einer Vermögensverwaltung, sondern ist sie Nebenzweck eines ansonsten gewerblich organisierten Betriebs, kann der Grundbesitz auch kein begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen sein.[1003] Dies hat auch die Finanzverwaltung bestätigt und als Beispiele hierfür „Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen oder Campingplatze“ aufgeführt.[1004] Entscheidend für diese Einordnung ist im Grunde genommen, dass es sich um ein Beherbergungsbetrieb oder Dienstleistungsunternehmen handelt, welches seine Dienstleistungen jedoch nur anbieten kann, wenn es den passenden

[999] a.A. ganz offensichtlich: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 90; Geck unterstützend: **Messner, Michael**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, AktStR (2021), S. 801–820, S. 802.
[1000] gl.A.: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 122.
[1001] So auch: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 122; a.A.: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 112, der fälschlicherweise allein auf die tatsächliche Nutzung und nicht auf die Überlassung zur Nutzung abstellt.
[1002] Vgl. **Blank, Matthias**: Von der "Cash-GmbH" zur "Real-Estate-GmbH" - Gestaltungen in einem (weiterhin) verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 2179–2182, S. 2181.
[1003] Vgl. **Butz-Seidel, Annemarie**: Keine Erbschaftsteuerverschonung für die Betreiber von Parkhäusern - oder vielleicht doch?, ErbBstg (2020), S. 179–181, S. 179; **Söffing, Matthias**, W/J - ErbStG-Kommentar, 121. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, S. 15; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 114.
[1004] R E 13b.13 S. 3 ErbStR 2019.

Grundbesitz ebenfalls zur Nutzung mitanbietet. Auch wenn diese Ausnahme sicherlich eng auszulegen ist[1005], müssen nach dem Normzweck neben den von der Finanzverwaltung genannten Ausnahmen ebenfalls Parkhäuser[1006], Ferienwohnungen, Sporthallen oder bspw. Anlagen für betreutes Wohnen von der Verwaltungsvermögensqualifikation befreit sein.[1007]

Da der äußerst weit gefasste Wortlaut der Norm in einer Vielzahl von Fällen auch produktives, begünstigungswürdiges Vermögen einschließen würde[1008], was nicht unter die im vorherigen Absatz genannte allgemeine Rückausnahme fällt, hat der Gesetzgeber mit Satz 2 einen äußerst umfangreichen abschließenden Katalog an Rückausnahmen aufgenommen. Wann also eine schädliche Nutzungsüberlassung „nicht anzunehmen"[1009] ist, wird in den folgenden Kapiteln ausführlich erörtert.

bbb) Unschädliche Nutzungsüberlassungen

aaaa) Betriebsaufspaltungen

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG definiert als ersten Ausnahmetatbestand die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz, bei dem der ursprüngliche Betriebsinhaber, also der Erblasser/Schenker „sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb […] einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte" oder als Gesellschafter der Mitunternehmerschaft Grundbesitz zur Verfügung gestellt hat und die beschriebene Rechtsstellung des ursprünglichen Betriebsinhabers auf den Erwerber übergegangen ist.

Hauptfall dieser Ausnahme ist somit die Unternehmensübertragung bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltungskonstellation. Zwar wird der Begriff der Betriebsaufspaltung (anders als in § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG) nicht explizit im Wortlaut erwähnt, dennoch findet sich in der Formulierung die erste (und bisher einzige[1010]) gesetzliche Normierung einer der zwei maßgeblichen durch höchstrichterliche Rechtsfortbildung entwickelten Tatbestandsvoraussetzungen

---

[1005] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 185.
[1006] Siehe hierzu die sehr ausführliche Erörterung von: **Butz-Seidel, Annemarie**: Keine Erbschaftsteuerverschonung für die Betreiber von Parkhäusern - oder vielleicht doch?, ErbBstg (2020), S. 179–181.
[1007] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 355; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 127 m.w.N. zu Aufsätzen, die genau solche Ausnahmen ausführlich diskutieren.
[1008] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 76.
[1009] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 65, der sich zurecht daran stört, dass der Gesetzgeber hier nicht einfach den Ausdruck "liegt nicht vor" verwendet hat und damit ohne Not durch das schwächere Adjektiv einen Auslegungspielraum erzeugt, nachdem S. 2 evtl. eine Widerlegbarkeit der Unschädlichkeit enthalten könnte. Diese Widerlegbarkeit ist m.E. strikt abzulehnen.
[1010] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 164.

des ertragsteuerlichen Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung wieder, nämlich die sog. personelle Verflechtung. Fraglich ist, wie eng die Verknüpfung der ertragsteuerlichen Fiktion und des erbschaftsteuerlichen Rückausnahmetatbestands tatsächlich ist und ob sich dementsprechend verallgemeinernde Rückschlüsse auf die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG ziehen lassen, wenn eine ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung vorliegt oder nicht. Zur Beantwortung dieser Frage muss das Telos der Ausnahmevorschrift mit den Rechtsprechungsgrundsätzen (und damit der gesetzessystematischen Idee) des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung verglichen[1011] werden.

Die Notwendigkeit des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung resultiert verkürzt dargestellt aus der Kombination des Einkünfte-Dualismus und der Gestaltungsfreiheit gesellschaftsvertraglicher Strukturierungen. Wird bspw. ein wesentliches Betriebsgrundstück aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft ausgegliedert, fortan von dem einzigen Gesellschafter im Privatvermögen gehalten und an die Kapitalgesellschaft vermietet (klassische Betriebsaufspaltung), ergäbe sich ohne jene Rechtsprechungsgrundsätze, dass die Mieteinkünfte der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen wären, diese daher keiner Gewerbesteuerpflicht unterlägen und ein etwaiger Veräußerungserlös – ein Überschreiten der Spekulationsfrist vorausgesetzt – steuerfrei vereinnahmt werden könnte. Vor dem Hintergrund einer gleichheitsgerechten Besteuerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit darf das Steuergesetz keine unterschiedlichen Rechtsfolgen für vertraglich unterschiedlich ausgestaltete Sachverhalte vorsehen, die nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eigentlich identisch sind. Steuerrechtlich wird diese Ausgliederung des Betriebsgrundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage also nicht nachvollzogen; die Mieteinkünfte sind weiterhin fiktiv gewerblich, das Grundstück bleibt steuerverhaftetes Betriebsvermögen.[1012]

Betrachtet man die Ausnahmevorschrift § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG, ergibt sich ein ähnlicher Zweck: Der Gesetzgeber versucht über die Definition des Verwaltungsvermögens zunächst dem Missbrauchspotential der Begünstigungsvorschriften typisierend entgegenzuwirken, das sich aus den ertragsteuerlichen Möglichkeiten zur Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen ergibt (s.o.). Vor dem Hintergrund des Zwecks der Vorschrift, der Förderung von Unternehmensnachfolgen, muss er die Verwaltungsvermögensqualifikation bestimmter

[1011] Sehr ausführlich zum Vergleich: **Mertes, Jürgen/Frank, Christian**: Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Besitzunternehmen in Betriebsaufspaltungsfällen, DStR (2020), S. 2111–2115.
[1012] Zuletzt: BFH-Urteil v. 14.04.2021, **X R 5/19**, BFHE 273, S. 61, Rz. 22ff. m.w.N. zur st. Rechtspr.

Wirtschaftsgüter jedoch durch Ausnahmeregelungen relativieren, wenn kein Missbrauchspotential vorliegt. Das wiederum ist immer dann der Fall, wenn die zunächst pauschal als unproduktiv erachteten Wirtschaftsgüter nach ökonomisch-realen Gesichtspunkten eigentlich doch dem Betrieb des übertragenen Unternehmens dienen bzw. zuzuordnen sind.

Genauso wie wirtschaftlich identische Sachverhalte ertragsteuerlich gleich hoch belastet werden müssen, müssen wirtschaftlich identische Sachverhalte auch erbschaftsteuerlich gleich hoch entlastet werden.[1013] Nicht nur wegen der Übernahme der Formulierung der Tatbestandsvoraussetzung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG aus den Rechtsprechungsgrundsätzen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung, sondern vor allem aufgrund des identischen Sinn und Zwecks des Rechtsinstituts und der Ausnahmevorschrift, ergibt sich m.E. zwangsläufig, dass immer dann, wenn nach ertragsteuerlichen Maßstäben von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist, diesem auch eine einheitliche Begünstigung aus erbschaftsteuerlicher Sicht zuteilwerden muss. Die Würdigung des Vorliegens der Haupt-Tatbestandsvoraussetzung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG, also des Vorliegens einer personellen Verflechtung, richtet sich daher „nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen".[1014]

In einem äußerst wichtigen Punkt widerspricht sich die Finanzverwaltung jedoch selbst, wenn sie zwei Sätze später entgegen der ertragsteuerlichen Erfordernisse[1015] fordert, dass es für die personelle Verflechtung einer unmittelbaren Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens bedürfe.[1016] Dem Wortlaut der Norm ist diese Anforderung jedenfalls nicht zu entnehmen.[1017] Diese den Tatbestand der Vorschrift erweiternde und innerhalb der Richtlinien als unsystematisch zu wertende Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht der gesetzgeberischen Intension der Ausnahmeregelung, nach der solcher Grundbesitz nicht als begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert werden soll, der seiner „Natur nach […]

[1013] Siehe die Ausführungen in Kapitel A.III.3. und A.III.4
[1014] R E 13b.14 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2019.
[1015] Vgl. BFH-Urteil v. 29.11.2017, **X R 8/16**, BFHE 260, S. 224, Rz. 47: „Insbesondere steht der Annahme einer personellen Verflechtung nicht entgegen, dass der Kläger […] nicht unmittelbar, sondern lediglich mittelbar über die zwischengeschaltete GmbH beteiligt war", m.w.N. zur st. Rechtspr. in Rz. 48.
[1016] R E 13b.14 Abs. 1 S. 6 ErbStR 2019; der BFH lies eine Stellungnahme zu dieser sehr umstrittenen Finanzverwaltungsauffassung leider bisher bewusst aus: BFH-Urteil v. 01.12.2020, **II R 22/18**, BFHE 272, S. 120, Rz. 41.
[1017] Vgl. **Messner, Michael**: Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen, AktStR (2018), S. 293–305, S. 294; a.A., aber mit einer fadenscheinigen Begründung, die nicht nachvollziehbar ist: **Sobisch, René**: Immobilienverwaltungsvermögen: Brennpunkte und Zweifelsfragen bei Grundstücksüberlassungen im Unternehmensvermögen, ErbStB (2019), S. 262–266, S. 265-266.

dem produktiven Kapital zuzuordnen“[1018] ist. Auch bei mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen, in denen jeweils eine mehrheitliche Beteiligung vorliegt, kann der Obergesellschafter, mithin der eigentliche Betriebsinhaber, seinen einheitlichen Betätigungswillen durchsetzen. Warum in solchen Strukturen die Begünstigung verwehrt werden soll bzw. die Beteiligten, falls noch möglich, zu einer ökonomisch unnötigen Umstrukturierung vor Übertragungsstichtag gezwungen werden, ist nicht nachvollziehbar. Bedauerlicherweise hat der BFH in seiner jüngsten Rechtsprechung eine Stellungnahme zu dieser Problematik bewusst offengelassen.[1019] Die Auffassung der Finanzverwaltung ist dennoch abzulehnen.[1020]

Die Voraussetzung der personellen Verflechtung ist nicht nur gegeben, wenn ein Betriebsgesellschafter ebenfalls Beherrschungsmacht über das Besitzunternehmen entfaltet, sondern auch, wenn mehrere Beteiligte jeweils per gebündelter Stimmverteilung in beiden Gesellschaften ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen gemeinsam durchsetzen können.[1021] Diese sog. „Personengruppentheorie“[1022] ist wegen der insoweit identischen Formulierung im Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG zu den Rechtsprechungsgrundsätzen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung auch für erbschaftsteuerliche Zwecke anzuwenden.[1023]

[1018] So zumindest die Begründung zum zwar verworfenen Gesetzesentwurf zur Sicherung der Unternehmensnachfolge, die aber nach wie vor Geltung entfaltet: BT-Drs. 15/5555, S. 14; vgl. **Altendorf, Klaus**: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB (2021), S. 19–22, S. 19, 21-22.

[1019] Vgl. BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 3/19**, BFH/NV 2021, S. 1280, Rz. 37: „Ob mit der Finanzverwaltung davon auszugehen ist, dass […] im Rahmen der personellen Verflechtung die „unmittelbare“ Durchsetzung des Betätigungswillens […], bedarf im Streitfall keiner Entscheidung“; BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 26/18**, BFH/NV 2021, S. 1285, Rz. 21: "…, kann im Streitfall dahinstehen"; BFH-Urteil v. 01.12.2020, **II R 22/18**, BFHE 272, S. 120, Rz. 41.

[1020] So auch: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 236; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 366; a.A. naturgemäß, aber ohne Begründung: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 120; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 115; **Stoklassa, Sven-Oliver/Hassa, Christian**: Betriebsaufspaltungen in der steueroptimierten Vermögensnachfolgeplanung, ErbStB (2022), S. 237–243, S. 242; **Geck, Reinhard**: Betrieblich genutzter Grundbesitz und Erbschaftsteuer, MittBayNot (2022), S. 417–423, S. 420; **Hannes, Frank/Lorenz, Karsten**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, ZEV (2021), S. 461–466, S. 466; **Wachter, Thomas**: Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung, DB (2021), S. 2173–2184, S. 2177.

[1021] Vgl. BFH-Beschluss v. 08.11.1971, **GrS 2/71**, BFHE 103, S. 440, unter III.4., seither st. Rechtspr.

[1022] Vgl. **Bode, Walter**, B/H - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 600, 607 ff.

[1023] Vgl. **Altendorf, Klaus**: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB (2021), S. 19–22, S. 20; **Messner, Michael**: Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen, AktStR (2018), S. 293–305, S. 294; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 120; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 114; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 264; bestätigt durch: R E 13b.14 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019.

Neben der personellen Verflechtung ist für die Begründung einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung auch eine sog. sachliche Verflechtung notwendig, wonach der zur Nutzung überlassene Vermögensgegenstand eine wesentliche Betriebsgrundlage der Betriebsgesellschaft darstellen muss.[1024] Diesen Teil des Tatbestands einer Betriebsaufspaltung führt der Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG jedoch nicht auf, weswegen man in der Literatur uneins darüber ist, ob hier dennoch die ertragsteuerlichen Erfordernisse anzuwenden sind[1025] oder gar tatsächlich gesetzgeberisch bewusst auf diese Voraussetzung verzichtet wurde[1026]. Da die ertragssteuerlichen Anforderungen an die sachliche Verflechtung niedrig sind und im Falle einer wirtschaftlichen Betriebsaufspaltung in aller Regel sowieso wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen werden, beendet die Finanzverwaltung die Diskussion durch die Annahme, dass für § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG das Vorhandensein der sachlichen Verflechtung quasi „vorauszusetzen" sei, „weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt".[1027] Diesem pragmatischen Ansatz ist m.E. zu folgen.[1028]

Im Laufe der Jahrzehnte wurden im Rahmen der ertragsteuerlichen BFH-Rechtsprechung verschiedene Formen von Betriebsaufspaltungen identifiziert. So existiert neben der klassischen Betriebsaufspaltung (=Betriebsunternehmen ist Kapitalgesellschaft, Besitzunternehmen ist Einzelunternehmen/Personengesellschaft) auch die sog. umgekehrte, die mitunternehmerische, die kapitalistische und die Einheits-Betriebsaufspaltung.[1029] Aufgrund der oben hergeleiteten Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Grundsätze für die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG, müsste man meinen, dass dementsprechend bei Vorliegen gleich welcher Form einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung auch die erbschaftsteuerliche Ausnahme erfüllt sein muss. Die Finanzverwaltung sieht dies wohl anders,

[1024] Vgl. **Bode, Walter**, B/H - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 621 m.w.N. zu den einschlägigen st. Rechtsprechungsgrundsätzen.
[1025] Für die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung, aber ohne nähere Erläuterung: **Altendorf, Klaus**: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB (2021), S. 19–22, S. 20; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 264; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 121; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 168.
[1026] Gegen die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 367: "von einem Redaktionsversehen kann insoweit kaum ausgegangen werden, da das Gesetz trotz zahlreicher Änderungen in diesem Punkt seit dem 1.1.2009 nicht geändert worden ist"; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 97; **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 11.
[1027] R E 13b.14 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019.
[1028] wohl auch: **Messner, Michael**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, AktStR (2021), S. 801–820, S. 813.
[1029] Vgl. **Bode, Walter**, B/H - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 594 ff.

wenn sie in R E 13b.4 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019 ohne weitere Begründung konstatiert, dass bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Besitzunternehmen ist Kapitalgesellschaft und überlässt wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebs-Kapitalgesellschaft, die sie selbst beherrscht) dennoch Verwaltungsvermögen anzunehmen ist. Mit dieser Aussage relativiert die Finanzverwaltung nicht nur die eigene Grundaussage in Abs. 1 S. 4., sondern konterkariert auch die vom Gesetzgeber angestrebte Rechtssetzungsgleichheit, die durch die normative Anknüpfung von Steuertatbeständen an über Jahrzehnte hinweg gefestigte Rechtsprechungsgrundsätze erreicht werden soll.[1030] Treu dieser unsystematischen Würdigung wird dann noch die umgekehrte Betriebsaufspaltung als begünstigungsunschädlich aufgeführt[1031], die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung findet hingegen keinerlei Erwähnung[1032].

Konträr zur restriktiven und teils unsystematischen Ansicht der Finanzverwaltung vertritt der Verfasser hier die Meinung, dass der Tatbestand des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG nicht nur i.d.R. erfüllt sein müsste, wenn eine ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung vorliegt, sondern es auch darüber hinaus Sachverhaltskonstellationen geben kann, in denen die Qualifikation eines Grundstücks als Verwaltungsvermögen gegen den Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung sprechen und daher stets vor dem Hintergrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Einzelfallprüfung[1033] durchzuführen ist.[1034] Als bestes Beispiel für einen solchen Fall ist die Nutzungsüberlassung zwischen zwei Schwester-Kapitalgesellschaften zu nennen. Auch wenn die Ertragssteuersenate in ständiger Rechtsprechung in einer derartigen Konstellation wohl keine ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung identifizieren[1035], so sollte § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG m.E. hier trotzdem Anwendung finden. Dies ergibt sich nicht etwa aus dem Umkehrschluss, dass die Richtlinien diesen Fall nicht aufführen[1036], sondern schlichtweg aus der Tatsache, dass es für eine etwaige Begünstigung gleichheitsrechtlich nicht darauf

---

[1030] Ebenfalls von der Finanzverwaltungsauffassung negativ überrascht: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 370-371; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 266.
[1031] R E 13b.14 Abs. 1 S. 8 ErbStR 2019.
[1032] Zutreffend die Anwendung der Ausnahmeregel bejahend: **Brüggemann, Gerd**: §§ 13a, 13b ErbStG: Vermietung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, ErbBstg (2019), S. 101–104, S. 103; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 138.
[1033] Vgl. BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 3/19**, BFH/NV 2021, S. 1280, Rz. 38.
[1034] Ähnlich: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 113; **Stoklassa, Sven-Oliver/Hassa, Christian**: Betriebsaufspaltungen in der steueroptimierten Vermögensnachfolgeplanung, ErbStB (2022), S. 237–243, S. 243; **Hannes, Frank/Lorenz, Karsten**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, ZEV (2021), S. 461–466, S. 466.
[1035] Statt vieler: BFH-Urteil v. 16.09.1994, **III R 45/92**, BFHE 176, S. 98.
[1036] Im Ergebnis zwar zutreffend, aber unzureichend begründet: **Altendorf, Klaus**: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB (2021), S. 19–22, S. 21.

ankommen kann, ob das Betriebsgrundstück im Betriebsvermögen der Betriebs-Kapitalgesellschaft direkt gehalten wird oder ob dieses von einer Schwester-Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen wird, in der die an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligte Person(engruppe) ebenfalls ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.[1037]

Rein deklaratorischer Natur ist m.E. der zweite vom Tatbestand der Ausnahmevorschrift § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 2 ErbStG abgedeckte Fall, die Nutzungsüberlassung von im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehaltenem Grundbesitz an eine Mitunternehmerschaft. Klarstellender Natur ist dies, weil, wenn die Nutzungsüberlassung nicht an den Betrieb der Mitunternehmerschaft erfolgen würde, es sich gar nicht erst um Sonderbetriebsvermögen handeln würde. Weiteren Ausführungen bedarf es daher an dieser Stelle nicht.[1038] Zu erwähnen ist hierbei höchstens noch, dass es nach neuerer BFH-Rechtsprechung (dem Wortlaut entsprechend) nicht ausreicht, wenn der Grundbesitz von einer Personengesellschaft zur Verfügung gestellt wird, an der der Erblasser/Schenker beteiligt ist und zwar auch dann nicht, wenn die Beteiligung an der überlassenden Personengesellschaft ebenfalls im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird. Entscheidend ist alleine die zivilrechtliche Inhaberschaft.[1039]

Das Hauptziel der Begünstigungsvorschriften wird schlussendlich auch in der Ausnahmevorschrift noch einmal tatbestandlich verankert, in dem die Qualifikation als Verwaltungsvermögen nur dann ausscheidet, wenn die Rechtsstellung des ursprünglichen Betriebsinhabers in seiner Gesamtheit auf den Erwerber übergeht. Dieses sog. Kontinuitätserfordernis[1040] setzt voraus, dass die Betriebsaufspaltung sowohl vor als auch nach Unternehmensübertragung besteht.[1041]

[1037] Vgl. **Kramer, Andreas**: Erbschaftsteuerliche Behandlung vermieteter Grundstücke bei Betriebsaufspaltung und Konzernsachverhalten, DStR (2011), S. 1113–1118, S. 1116; **Messner, Michael**: Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen, AktStR (2018), S. 293–305, S. 294; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 101; **Juja, Akram**: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil II, ErbStB (2022), S. 171–176, S. 114; **Messner, Michael**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, AktStR (2021), S. 801–820, S. 815-816.

[1038] Dass auch Sonderbetriebsvermögen Teil der begünstigungsfähigen Einheit gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist, wurde bereits in Kapitel D.II.2.b)bb) erörtert.

[1039] Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 26/18**, BFH/NV 2021, S. 1285, Rz. 48; **Geck, Reinhard**: Betrieblich genutzter Grundbesitz und Erbschaftsteuer, MittBayNot (2022), S. 417–423, S. 421.

[1040] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 234.

[1041] Vgl. FG Münster-Urteil v. 11.10.2018, **3 K 533/17 F**, EFG 2019, S. 195, Rz. 62.

bbbb) Betriebsverpachtungen

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b ErbStG regelt als zweiten Ausnahmetatbestand die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsverpachtung. Die Ausnahme greift allerdings nur in solchen Fällen, bei denen die Betriebsverpachtung lediglich als Zwischenschritt auf dem Weg zur Vollübertragung des Betriebs vom ursprünglichen Betriebsinhaber auf seinen eigentlich erwählten Nachfolger vorgenommen wird.[1042] Das Ziel der „Verschonung der eigentlichen Unternehmensnachfolge“[1043] soll erreicht werden, in dem die Norm nicht nur voraussetzt, dass eine Betriebsverpachtung im Ganzen nach „ertragsteuerlichen Grundsätzen“[1044] vorliegt, sondern der Pachtbetrieb auch irgendwann endgültig auf den Pächter übergehen muss. Dabei unterscheidet die Norm zwischen einem Hauptfall, bei dem der Betrieb unmittelbar von Verpächter auf Pächter übergeht (Doppelbuchst. aa) und einem Sonderfall, bei dem der Betrieb über eine Zwischenverpachtung erst nachgelagert auf den Erben/Beschenkten des Verpächters übertragen wird (Doppelbuchst. bb).

Da sich dies auf die gesamte Norm auswirkt, sei an dieser Stelle bereits erwähnt, dass die Norm zwar wortwörtlich die „Verpachtung eines ganzen Betriebs“ nennt, unter die Ausnahmevorschrift nach dem Normzweck und im Sinne der ertragsteuerlichen Maßstäbe auch die Verpachtung eines Teilbetriebs fallen sollte.[1045]

Ziel der ersten Alternative ist die Begünstigung einer zweistufigen Betriebsübertragung, bei der der ursprüngliche Betriebsinhaber den Betrieb bzw. die Betriebsgrundlagen zunächst an den späteren Betriebsnachfolger verpachtet und erst nach einer gewissen (nicht weiter bestimmten) Zeit die Vollübertragung des Eigentums endgültig vollzogen wird. Tatbestandlich wird hierbei verlangt, dass vor der Übertragung ein unbefristetes Pachtverhältnis bestand und der Verpächter den Pächter entweder durch letztwillige oder rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat. Aus der Formulierung des Gesetzeswortlauts ergeben sich insbesondere zwei erhebliche Fragestellungen, zu denen im Rahmen dieses Kapitels kritische Stellung bezogen wird.

[1042] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 117: "Zwischenlösung"; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 275: "Zwischenstufe".

[1043] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 11, zu Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe b.

[1044] Da die Norm voraussetzt, dass der ursprüngliche Verpächter vor der Übertragung durch die Verpachtung Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 EStG erzielt hat, stellt die FV zurecht darauf ab, dass das Vorliegen einer Betriebsverpachtung nach ertragsteuerlichen Maßstäben zu beurteilen ist: R E 13b.15 Abs. 2 ErbStR 2019.

[1045] Von der Finanzverwaltung zwar unkommentiert, aber durch einstimmiges Meinungsbild der Literatur bestätigt: **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 12; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 132; Eher unsicher: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 275; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 143.

Diskussionswürdig ist zum einen, ob Doppelbuchst. aa tatsächlich nur für Erwerbe von Todes wegen greift. Da der Wortlaut exklusiv den „Erben" aufführt und auch in der Gesetzesbegründung ausschließlich vom Betriebsübergang im Todeswege gesprochen wird[1046], wird der Anschein erweckt, dass der Übergang des verpachteten Betriebs von Verpächter auf Pächter noch zu Lebzeiten des Verpächters nicht unter die Ausnahmeregelung des Doppelbuchst. aa fällt. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Intension der Vorschrift, nämlich der Förderung auch von gleitenden Unternehmenserbfolgen[1047], aber auch bei näherer Betrachtung des Wortlauts, ist diese potentielle Schlussfolgerung zu verwerfen.[1048] § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG verlangt nämlich lediglich, dass der Verpächter den Pächter „als Erben [Erg. d. Verf.: des verpachteten Betriebs][1049] eingesetzt hat". Was hingegen nicht verlangt wird, ist, dass der Verpächter den Betrieb auch tatsächlich auf diesem Weg, also von Todes wegen, überträgt. Dann nämlich hätte der Wortlaut bspw. heißen müssen: „…der Pächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Betrieb durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung vom Verpächter erhalten hat…". Mit seiner Wortwahl hat der Gesetzgeber (vermutlich) lediglich beabsichtigt, die Gewährung der Rückausnahmevorschrift in solchen Fällen zu versagen, in denen der verpachtete Betrieb nicht an denjenigen übertragen wurde, der vor Übertragung schon Pächter war. Hieraus ergibt sich, dass auch jedwede Form der lebzeitigen Übertragung eines Pachtbetriebs an den Pächter unter die erste Alternative der Ausnahmevorschrift fallen muss, solange der Schenker/Verpächter vor Übertragung eine letztwillige oder rechtsgeschäftliche Verfügung verfasst hat, in der der Beschenkte/Pächter ohnehin schon als Erbe eingesetzt war.[1050]

Diskussionswürdig ist zum anderen, ob Doppelbuchst. aa bei Erwerben des Pachtbetriebs im Erbgang tatsächlich nur dann anzuwenden ist, wenn die Übertragung aufgrund einer letztwilli-

[1046] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 11: Kein Verwaltungsvermögen soll vorliegen, „wenn der Erbe, auf den der Betrieb beim Tod des Verpächters übergeht, bereits Pächter des Betriebs gewesen ist".
[1047] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 135.
[1048] Wohl aber daran zweifelnd, ob die Vorschrift auch lebzeitige Übertragungen anwendbar ist: FG Baden-Württemberg-Urteil v. 15.05.2018, **11 K 3401/16**, EFG 2018, S. 1566, Rz. 73.
[1049] Selbstredend kann der Gesetzgeber hier nur gemeint haben, dass der Pächter als Erbe des verpachteten Betriebs und nicht einfach generell/allgemein als Erbe des Verpächters eingesetzt wurde.
[1050] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 111; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 243; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 136; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 398, die Finanzverwaltung hat sich dieser einstimmigen Meinung in der Literatur angeschlossen: R E 13.5 Abs. 1 S. Nr. 2 ErbStR 2019; **Kowanda, Markus**: Übertragung eines an den Erwerber verpachteten Betriebs gegen Versorgungsleistungen gemäß Rentenerlassen (Teil II), DStR (2022), S. 1791–1798, S. 1795.

gen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung stattgefunden hat oder ob diese Tatbestandsvoraussetzung ggf. teleologisch zu erweitern ist. Bei strenger Wortlautauslegung[1051] wäre sowohl die Übertragung des Pachtbetriebs per gesetzlicher Erbfolge als auch per Vermächtnis des Verpächters oder per Schenkung auf den Todesfall von der Rückausnahme ausgeschlossen. Eine logische Erklärung für diese Ungleichbehandlung verschiedener nicht lebzeitiger Übertragungsformen lässt sich indes weder aus der Gesetzessystematik, nach der alle unentgeltlichen Leistungsfähigkeitssteigerungen per se gleichbehandelt werden sollten (§ 1 Abs. 2 ErbStG), noch aus der Gesetzesbegründung ableiten. Entscheidend für die Anwendung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG kann daher eigentlich nur sein, dass der Pachtbetrieb unmittelbar vom Verpächter selbst übertragen wurde.[1052]

Ziel der zweiten Alternative (Doppelbuchst. bb) ist, dass selbst dann die Verwaltungsvermögenseigenschaft des mitüberlassenen Grundstücks rückaufgehoben wird, wenn der Betriebsübergang nicht zwei- sondern dreistufig erfolgt, mithin der Betrieb übergangsweise an einen (fremden) Dritten verpachtet und erst nach einer gewissen Zeit an den eigentlichen Betriebsübernehmer weitergegeben wird. Subjektiv begünstigt ist demnach der Rechtsnachfolger des Verpächters, und zwar obwohl dieser den Betrieb zunächst nicht selbst fortführt. Haupttatbestandsvoraussetzung der Norm ist, dass die Drittverpachtung vorgenommen wird, „weil" der „Beschenkte" des Verpächters im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge „den Betrieb noch nicht führen kann". Daneben wird vorausgesetzt, dass die Drittverpachtung auf zehn Jahre bzw. bei Minderjährigkeit des Beschenkten bis maximal zur Vollendung seines 28. Lebensjahres befristet ist. Auch bei dieser zweiten Alternative der Rückausnahmevorschrift ergeben sich mehrere Auslegungsprobleme, die folgend analysiert werden.

Zunächst stellt sich aufgrund des Wortlauts („der Beschenkte") die Frage, ob § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG tatsächlich nur für lebzeitige Übertragungen anwendbar ist.[1053] Nach dieser Lesart würde die Ausnahmevorschrift bspw. in dem Fall nicht greifen,

---

[1051] Diesem Ansatz offensichtlich folgend: **Brüggemann, Gerd**: Rückausnahmen: Ruhender Gewerbebetrieb und Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 46–50, S. 48.

[1052] Dies bestätigend: BFH-Urteil v. 01.12.2020, **II R 22/18**, BFHE 272, S. 120, Rz. 54; zweifelnd zuvor noch: FG Baden-Württemberg-Urteil v. 15.05.2018, **11 K 3401/16**, EFG 2018, S. 1566, Rz. 73; die Entscheidung u.a. begrüßend: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 243; **Kowanda, Markus**: Übertragung eines an den Erwerber verpachteten Betriebs gegen Versorgungsleistungen gemäß Rentenerlassen (Teil II), DStR (2022), S. 1791–1798, S. 1795; Zweifelnd, aber ohne Angabe des Grunds für die Zweifel: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 136.

[1053] Ohne kritische Auseinandersetzung mit dem Ergebnis, so wohl: **Brüggemann, Gerd**: Rückausnahmen: Ruhender Gewerbebetrieb und Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 46–50, S. 49; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 114.

bei dem ein Verpächter per Testament regelt, dass die Verpächterstellung auf sein Kind übergeht, während der Pachtvertrag mit einem fremden Dritten solange weiterlaufen soll, bis das Kind selbst in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen. Ein sachlich trefflicher Grund für die Unterscheidung zwischen einer Übertragung der Verpächterstellung an einen noch nicht zur Betriebsführung fähigen Nachfolger im Erbgang oder im Schenkungswege lässt sich nicht finden. Die zweite Alternative der Ausnahmevorschrift muss m.E. daher auch für Übertragungen von Todes wegen gelten, also nicht nur für einen Beschenkten, sondern auch für einen Erben, der im Übertragungszeitpunkt den Betrieb noch nicht selbst fortführen kann.[1054]

Bedeutend ist vor allem die Auslegung der Haupttatbestandsvoraussetzung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG, da der Gesetzgeber hier für das Steuerrecht äußerst untypisch[1055] an subjektive Fähigkeiten eines Steuerpflichtigen anknüpft. Fraglich ist, ob durch die Verwendung des Wortes „weil" dem in die Stellung des Verpächters eingetretenen Rechtsnachfolger der Nachweis darüber abverlangt wird, dass er tatsächlich noch nicht im Stande ist, den Pachtbetrieb selbst fortzuführen. Zwar könnte man dies bspw. an Hochschul- oder andere Berufsausbildungsabschlüsse oder an gesammelte Praxiserfahrung knüpfen. Da bei jedem Unternehmen, vor allem in Abhängigkeit der Branche und der Größe des Unternehmens, jedoch ganz unterschiedliche Qualifikationen für die Unternehmensführung benötigt werden, ist eine Objektivierung und daher die Übertragung der Beweislast über seine Ungeeignetheit auf den Erwerber selbst, m.E. schlichtweg unmöglich.[1056] Stattdessen sollte die befristete Drittverpachtung als typisierender Beweis dafür gelten, dass der ursprüngliche Betriebsverpächter wohl davon ausgeht, dass der eigentliche Unternehmensnachfolger noch nicht in der Lage ist, den Betrieb schon heute zu übernehmen.[1057]

Vergleicht man die Intension des Gesetzgebers hinsichtlich der zweiten Alternative der Rückausnahme mit dem Wortlaut der Norm, fällt zudem vor allem eines besonders stark ins Auge: Keine im Wortlaut verankerte Tatbestandsvoraussetzung ist, dass der Pachtbetrieb nach Beendigung der übergangsweisen Drittverpachtung auch tatsächlich auf den Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpächters übergeht. Entschließt sich der neue Verpächter (=Beschenkte/Erbe des alten Betriebsinhabers) also nach Ende des befristeten Pachtvertrags oder mit Vollendung

[1054] Ebenso: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 124.
[1055] Beschreibt dies etwas plakativ als "störend": **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 114.
[1056] Eventuell a.A.: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 70: "Die Zwischenverpachtung an den Dritten darf auch erst anlässlich der Feststellung des Nichtkönnens erfolgen".
[1057] Mit ähnlichem Ansatz: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 401, wobei dieser die Drittverpachtung "nur" als widerlegbare Vermutung sieht.

seines 28. Lebensjahres dazu, den Betrieb gar nicht selbst fortführen zu wollen, sieht die Norm keinen Nachversteuerungsvorbehalt in Form einer rückwirkenden Umqualifikation des begünstigten drittüberlassenen Betriebsgrundstücks in Verwaltungsvermögen oder etwas Ähnliches vor. Ebenso könnte der Erbe/Beschenkte/neue Verpächter nach Beendigung des ursprünglich befristeten Pachtvertrags diesen auch einfach verlängern, ohne dass sich hier eine normativ geregelte Nachversteuerung ergeben würde.[1058] Die Finanzverwaltung greift diesen wohl eher als planwidrig zu erachtenden Fakt in den Richtlinien und Hinweisen nicht auf.

Abschließend regelt § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG, dass die Rückausnahme des Satzes 1 nur für solche Betriebe in Anspruch genommen werden kann, die vor Verpachtung selbst über begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG verfügten. Da diese Rück-Rückausnahmeregelung m.E. im Begünstigungsgefüge rein klarstellender Natur ist, bedarf es hierzu keiner weiteren kritischen Ausführungen.

cccc) Konzernunternehmen

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG definiert als dritten Ausnahmetatbestand die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz innerhalb eines Konzernverbunds. Die Notwendigkeit einer solchen Rückausnahmeregelung beruht auf dem nachvollziehbaren Grundgedanken, dass konzernintern überlassener Grundbesitz ansonsten „aus der Verschonungsregelung herausfallen würde, obwohl die Widmung für betriebliche „produktive" Zwecke des Unternehmens unzweifelhaft" sei.[1059] Tatbestandliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Rückausnahmeregelung ist die Zugehörigkeit sowohl des überlassenden als auch des nutzenden Betriebs zu einem Konzern i.S.d. Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG. Da der Gesetzgeber auf eine eigenständige erbschaftsteuerliche Definition des Konzernbegriffs verzichtet, kann insoweit auf die gefestigte ertragsteuerliche Rechtsprechung sowie auf die ausführliche Verwaltungsanweisung des BMF zurückgegriffen werden.[1060] Andere Konzernbegriffe, wie etwa nach dem Aktienrecht (§ 18 AktG) oder dem Handelsrecht (§§ 290 ff. HGB) erfüllen demnach nicht das Erfordernis.[1061]

[1058] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 145.
[1059] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 11, zu Absatz 2 Nr. Buchstabe c.
[1060] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 248; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 907 mit Verweis auf das BMF-Schreiben betr. Zinsschranke vom 04.07.2008 – IV C 7 –S 2742.1/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Rz. 59-68.
[1061] Vgl. **Wachter, Thomas**: Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung, DB (2021), S. 2173–2184, S. 2179.

Wann ein Betrieb zu einem Konzern i.S.d. Zinsschrankenregelung und damit auch unter § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG fällt, ergibt sich aus § 4h Abs. 3 S. 5 und 6 EStG.[1062] Dabei kann der Tatbestand in drei Fällen erfüllt sein[1063]: Entweder sind beide an der Drittüberlassung des Grundbesitzes beteiligten Betriebe tatsächlich in den nach einschlägigen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Abschluss eines Konzerns eingebunden (Fall 1: Konsolidierung nach IFRS, Handelsrecht oder US-GAAP[1064]) oder sie könnten theoretisch einbezogen werden (Fall 2: mögliche Konsolidierung); § 4h Abs. 3 S. 6 EStG.[1065] Von diesen beiden Konzernbegriffsvarianten sind alle Fälle von sog. Unterordnungskonzernen erfasst, bei denen die Beherrschung aller Tochtergesellschaften in der Hand einer einzigen Konzernobergesellschaft liegt. Keine Rolle für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung spielt es, in welche Richtung oder über wie viele Ebenen hinweg die Nutzungsüberlassung innerhalb des Konzerns erfolgt.[1066]

Ein Betrieb gehört allerdings auch dann zu einem Konzern i.S.d. Zinsschrankenregelung, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt wird (Fall 3: Beherrschungsverhältnis nach IAS 27[1067]); § 4h Abs. 3 S. 5 EStG. Mit dieser dritten Variante nimmt der Gesetzgeber eine Erweiterung des Konzernbegriffs vor, die sich ansonsten nicht aus dem Handelsrecht ableiten lässt. Ziel dieser Regelung ist die Verhinderung des Ausweichens vor der Zinsschranke durch eine Gestaltung, bei der statt eines Betriebs als Konzernspitze eine natürliche Person oder eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eingesetzt wird.[1068] Eine solche Konstellation wird als sog. Gleichordnungskonzern bezeichnet.[1069] Der BFH hat erst kürzlich im Rahmen eines obiter dictum entschieden, dass ein unter die Ausnahmeregelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG ansonsten fallender Gleichordnungskonzern nicht vorliegt, wenn die an der Nutzungsüberlassung beteiligten zwei Betriebe nicht durch eine einzelne selbst nicht unternehmerisch tätige Person oder eine vermögensverwaltende Gesellschaft, sondern durch eine Gruppe von Personen beherrscht wird. [1070]

[1062] Bestätigt durch: R E 13b.16 S. 3 ErbStR 2019.
[1063] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 143; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 412.
[1064] Vgl. FG Hessen-Urteil v. 25.04.2018, **9 K 1857/15**, EFG 2018, S. 2047, Rz. 57.
[1065] BMF-Schreiben betr. Zinsschranke v. 4.07.2008 – IV C 7 –S 2742.1/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718, Rz. 59
[1066] Vgl. **Messner, Michael**: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, AktStR (2021), S. 801–820, S. 817.
[1067] **BT-Drucks. 16/4841,** 27.03.2007, S. 50.
[1068] Vgl. FG Hessen-Urteil v. 25.04.2018, **9 K 1857/15**, EFG 2018, S. 2047, Rz. 67-71.
[1069] **Stoklassa, Sven-Oliver/Hassa, Christian**: Betriebsaufspaltungen in der steueroptimierten Vermögensnachfolgeplanung, ErbStB (2022), S. 237–243, S. 243 mit Hinweis darauf, dass zu einem Konzern dementsprechend auch zwei Schwester-Kapitalgesellschaften gehören.
[1070] Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 26/18**, BFH/NV 2021, S. 1285, Rz. 28, 38, 42.

dddd) Wohnungsunternehmen

Für die wohl intensivste Diskussion innerhalb der Vorschriften des Verwaltungsvermögens sorgt die Ausnahmeregelung § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG für sog. Wohnungsunternehmen. Hiernach ist fremdüberlassener Grundbesitz dann kein Verwaltungsvermögen, wenn der Hauptzweck des unentgeltlich übertragenen Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 BewG besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert. Die Ausnahmevorschrift wurde bereits im Rahmen des ErbStRG 2008 mit der einfachen Begründung in das Gesetz aufgenommen, dass „auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung" stellten.[1071] In der Literatur wurde die Regelung selbstredend hochgelobt, da sie bei Vorhandensein von umfangreichem Immobilienvermögen „ein hochinteressantes Gestaltungsmittel zur Verminderung [Erg. d. Verfassers: hier wäre wohl „Vermeidung" der treffendere Begriff gewesen] der Erbschaft- und Schenkungsteuer" biete.[1072] Interessanterweise griff weder der BFH in seinem Vorlagebeschluss von 2012 noch das BVerfG in seinem Beschluss von 2014 das Potential der Regelung zur missbräuchlichen Ausnutzung auf, das durch Umqualifikation von eigentlich nicht begünstigungswürdigem privaten Immobilienvermögen in begünstigtes Vermögen durch bloße Umwidmung in Betriebsvermögen und Einsetzung eines Geschäftsbetriebs definitiv vorhanden ist. Nicht verwunderlich ist es daher, dass die Regelung quasi wortgleich auch in die aktuelle Fassung der Begünstigungsregelungen übernommen wurde.

Anders als noch im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG 2008 rechtfertigte der Gesetzgeber im Entstehungsprozess des ErbStAnpG 2016 die Ausnahmevorschrift aber nun mit der Begründung, dass ansonsten eine Veräußerung der Wohnungsvermietungsunternehmen drohen könne, die „den angespannten Wohnungsmarkt weiter negativ beeinflussen und zu Mietsteigerungen […] führen" könne.[1073] Unabhängig von der wohl nur sehr schwer belegbaren Evidenz dieser Rechtfertigungsgründe[1074] und der mit ihr einhergehenden verfassungsrechtlich bedenklichen

[1071] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 12.
[1072] Statt vieler: **Ostermayer, Franz/Riedel, Hannspeter**: Das "Wohnungsunternehmen" als neues erbschaftsteuerliches Gestaltungsmittel?, BB (2009), S. 1395–1398, S. 1398.
[1073] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 41.
[1074] Stellen die Richtigkeit dieser Annahme des Gesetzgebers mindestens auch in Frage: **Milatz, Jürgen/Wiemann, Sascha**: Privilegiert § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2d) ErbStG nur Eigenbesitz? - Erfüllt die Beteiligung an Personengesellschaften, die Grundbesitz verwalten, die Voraussetzungen eines Wohnungsunternehmens?, BB (2020), S. 1114–1120, S. 119.

Maximierung der Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten bzw. -größenordnungen[1075], haftet der Regelung aufgrund des Zusammenspiels der beiden o.g. Haupttatbestandsvoraussetzungen große Rechtsunsicherheit an.

Bevor die beiden Haupttatbestandsvoraussetzungen gewürdigt werden, sei an dieser Stelle kurz erwähnt, dass noch eine dritte Tatbestandsvoraussetzung existiert, nach der die Ausnahmeregelung nur zur Anwendung kommen kann, wenn „die überlassenen Grundstücke […] zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören". Der materielle Gehalt dieser Tatbestandsvoraussetzung erschöpft sich in dem Ausschluss von nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von der Ausnahmeregelung.[1076] Warum *Wachter* meint, dass Einzelunternehmen ebenfalls nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fielen und diese deshalb nicht rechtsformneutral sei[1077], bleibt unerklärt. Denn im oben wiedergegebenen Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 Buchst. d ErbStG ist neben dem Betriebsvermögen von Personen- und Kapitalgesellschaften eindeutig auch isoliert „Betriebsvermögen" genannt. Dass es sich hierbei um das Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden handeln muss, sollte m.E. zweifelsfrei sein.[1078]

Erstgenannter Haupttatbestand zielt darauf ab, dass der Hauptzweck des übertragenen Betriebs darin besteht, Wohnungen, die der Definition des § 181 Abs. 9 BewG entsprechen, zu privaten Wohnzwecken[1079] zu vermieten. Als Wohnung i.S.d. dieser Bewertungsvorschrift ist die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen legal definiert, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein muss, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist (§ 181 Abs. 9 S. 1

[1075] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 693; **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Ungeklärte Fragen zum Wohnungsunternehmen im Erbschaftsteuerrecht, NWB (2018), S. 3477–3485, S. 3485; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 151; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 426; **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1038.

[1076] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 125.

[1077] Vgl. **Wachter, Thomas**: Neues zum Wohnungsunternehmen im ErbStG, DB (2018), S. 784–793, S. 790; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 431; selbiger Auffassung: **Scharfenberg, Jens/Dorn, Katrin**: Wann liegt denn nun ein Wohnungsunternehmen im erbschaftsteuerlichen Sinne vor?, DStR (2021), S. 2881–2884, S. 2881.

[1078] Wohl gl.A.: **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439, S. 3430-3431; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 291.

[1079] Vgl. **Lörke, Thomas**: Das Kartenhaus der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensvergünstigung am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien, DStZ (2022), S. 23–34, S. 23, der den Anwendungsbereich entgegen des klaren Wortlauts auch auf gewerblich genutzte Immobilien erweitern will.

BewG), die von anderen Wohnungen klar abgrenzbar ist und eine in sich abgeschlossene Wohneinheit bildet (§ 181 Abs. 9 S. 2 BewG) sowie die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad, Dusche, Toilette) umfasst (§ 181 Abs. 9 S. 3 BewG). Neben diesen qualitativen Merkmalen gibt das BewG außerdem als Negativkriterium vor, dass von einer Wohnung nur dann ausgegangen werden kann, wenn die Wohnfläche mindestens 20 (bis zum 31.12.2022 noch 23) Quadratmeter beträgt (§ 181 Abs. 9 S. 4 BewG). Anhand dieses sehr detaillierten Katalogs an Eigenschaften, die eine Wohnung aufweisen muss, kann relativ klar abgrenzt werden, welche Art von Einheiten das Wohnungsunternehmen zur Vermietung anbieten muss. Keller- und Abstellräume oder Garagen sind nach der herrschenden Meinung daher nicht als eigenständige Wohnungen anzusehen.[1080] Sie sind viel mehr zu einer Wohnung hinzuzurechnen.[1081] Auf die Belegenheit und damit die Steuerbarkeit i.S.d. ErbStG der Wohnungen kommt es hingegen nicht an.[1082] Wohl aus der Formulierung „Hauptzweck des Betriebs" folgert die Finanzverwaltung, dass nur derjenige Grundbesitz in die Hauptzweckprüfung miteinfließt, der im zivilrechtlichen und unmittelbaren Eigentum des Betriebs steht („eigene Wohnungen").[1083] Infolge der mit dem ErbStAnpG 2016 eingeführten Verbundbetrachtung[1084] sollten m.E. jedoch auch über Tochtergesellschaften, gleich welcher Rechtsform, mittelbar gehaltener Grundbesitz in die Hauptzweckprüfung (quotal) mit einzubeziehen sein.[1085]

Weit weniger klar ist, anhand welcher qualitativer oder quantitativer Kriterien zu entscheiden ist, wann ein Betrieb seinem Hauptzweck nach der Wohnungsvermietung nachgeht.[1086] In der

[1080] Vgl. **Wachter, Thomas**: Neues zum Wohnungsunternehmen im ErbStG, DB (2018), S. 784–793, S. 790.
[1081] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 14.
[1082] Vgl. **Lorenz, Karsten**: Möglichkeiten zur erbschaftsteuerlich begünstigten Übertragung von Wohnungsunternehmen und Wohnungen im Bau, ZEV (2020), S. 281–284, S. 282-283.
[1083] R E 13b.17 Abs. 2 S. 6, Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019, so auch noch einmal das Bayerische Landesamt für Steuern mit Verfügung vom 08.07.2020, S 3812b.21.1-34/22 St 34, nach der selbst rein über Bruchteilsgemeinschaften oder vermögensverwaltende Gesellschaften gehaltene Anteile an Wohnungen nicht einzubeziehen seien und dies erst recht für Wohnungen in (gewerblichen) Schwester- oder Tochtergesellschaften innerhalb des Konzerns gelte.
[1084] Siehe ausführlich Kapitel D.II.4.
[1085] Vgl. **Oertzen, Christian v./Hübner, Christoph**: Behandlung vermögensverwaltender Tochtergesellschaften bei Wohnungsunternehmen i.S.d ErbStG, DStR (2020), S. 2586–2588, S. 2658; **Milatz, Jürgen/Wiemann, Sascha**: Privilegiert § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2d) ErbStG nur Eigenbesitz? - Erfüllt die Beteiligung an Personengesellschaften, die Grundbesitz verwalten, die Voraussetzungen eines Wohnungsunternehmens?, BB (2020), S. 1114–1120, S. 1117 ff; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 291; **Schley, Nico**: Die Immobilien-GmbH (Teil III), NWB-EV (2020), S. 227–232, S. 228-229; Dagegen zwar: FG Münster-Urteil v. 25.06.2020, **3 K 13/20 F**, EFG 2020, S. 1316, Rz. 34. Da das Urteil jedoch zur alten Rechtslage ergangen ist, kann es m.E. auf die Neuregelung keine Anwendung finden. Das Revisionsverfahren (II R 20/20) wurde leider durch Zurücknahme der Revision erledigt; **Kraft, Gerhard**: Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsvermögensbegünstigung von Wohnungsunternehmen, ZEV (2021), S. 550–557, S. 555.
[1086] Zu dieser Frage auch ausführlich: **Scheffler, Wolfram/Blank, Matthias**: Einfluss der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Immobilieninvestitionen, DStR (2018), S. 2538–2546, S. 2538.

Gesetzesbegründung zum ErbStRG 2008 heißt es nur, dass als Maßstab die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke in das Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke zu setzen ist.[1087] Offen bleibt allerdings, in welchem Maß der zur Vermietung zu Wohnzwecken genutzte Grundbesitz den restlichen Grundbesitz verhältnismäßig übersteigen muss. Nach der seit den ErbStR 2011 unveränderten Auffassung der Finanzverwaltung ist das Kriterium dann erfüllt, wenn die Vermietung „den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht".[1088] Auffällig unsystematisch an dieser Aussage ist, dass in den Gesetzesmaterialien auf die Grundstückswerte als Vergleichsmaßstab abgestellt wird und in den Richtlinien auf die Tätigkeiten. Darüber hinaus liefert die Finanzverwaltung mit dem Begriff „überwiegend" auch nur ein weiteres auslegungsbedürftiges Kriterium. Der vorherrschende Teil der Literatur spricht sich nach grammatikalischer Auslegungsmethodik dafür aus, dass von einer überwiegenden Tätigkeit dann auszugehen ist, wenn die steuerlichen Werte des zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitzes mehr als 50% des Gesamtwerts allen vermieteten Grundbesitzes ausmacht.[1089] Folgt man der h.M. und zieht die weitere Aussage der Finanzverwaltung hinzu, nach der bei Erfüllung des Hauptzweckkriteriums auch solcher Grundbesitz kein Verwaltungsvermögen darstellt, der nicht zu Wohn- sondern zu anderen Zwecken vermietet wird[1090], hat dies letztlich die Rückkehr zum vom BVerfG eindeutig als verfassungswidrig eingestuften[1091] „Alles-oder-Nichts-Prinzip" zur Konsequenz.[1092] Denn obwohl in diesen Fällen mit zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzter Grundbesitz vorliegt, wird diesem klar identifizierten Verwaltungsvermögen trotz fehlendem Gemeinwohlzweck nach der grammatikalischen Auslegung die uneingeschränkte steuerliche Verschonung zuteil („positive Infektionswirkung"[1093]). Wegen der hieraus ableitbaren gleichheitsrechtlich bedenklichen Einladung zu massiver Steuergestaltung[1094] muss die

[1087] Vgl. **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 12.
[1088] R E 13b.17 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019, zuvor wortgleich R E 13b.13 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011.
[1089] Vgl. **Stoklassa, Sven-Oliver**: Ungeklärte Zweifelsfragen bei der Behandlung von Wohnungsunternehmen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG n.F., ErbStB (2017), S. 80–84, S. 81; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 117; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 128-130; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 158.
[1090] R E 13b.17 Abs. 2 S. 5 ErbStR 2019.
[1091] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 260-264.
[1092] Vgl. **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439, S. 3435-3436.
[1093] **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 156.
[1094] Ebenfalls mit Hinweis auf die Gestaltungsanfälligkeit: **Fragstein und Niemsdorff, Nicholas v.**: Immobilien im Privat- und Betriebsvermögen in der steuerlichen Nachfolgeberatung, NWB (2019), S. 793–802, S. 800-801; **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439, S. 3434; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-

Norm m.E. zu Ungunsten der Steuerpflichtigen teleologisch derart reduziert werden, dass nur der zu Wohnzwecken überlassene Grundbesitz von der Ausnahmevorschrift profitieren kann.[1095]

Interessant ist, dass weder in den vier finanzgerichtlichen Urteilen noch in der einzigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, die bisher zu § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG a.F. (heute wortgleich: § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 Buchst. d ErbStG) ergangen sind, auch nur ansatzweise auf die vorbesprochene Rechtsfrage eingegangen wurde.[1096] Dies kann wohl einzig damit erklärt werden, dass die Anwendung der Ausnahmeregelung in allen fünf Entscheidungen bereits am fehlenden Tatbestand des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs scheiterte.

Zur Anwendung der Ausnahmeregelung genügt es nicht, dass der Hauptzweck des Betriebs der Vermietung von privatem Wohnraum dient. Entscheidendes Tatbestandsmerkmal ist letztlich, dass die Erfüllung dieses Hauptzwecks „einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert". Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach der abgabenrechtlichen Legaldefinition wiederum dann vor, wenn im Rahmen einer selbständigen nachhaltigen Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Tätigkeit über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 S. 1 AO). Eine Vermögensverwaltung liegt hingegen „in der Regel" vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet/verpachtet wird (§ 14 S. 3 AO). Aus dieser Regelvermutung ergibt sich, dass der Gesetzgeber bei der Vermietung von Wohnungen grundsätzlich von einer Vermögensverwaltung ausgeht, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.[1097] Ob von dieser Regelvermutung abgewichen werden kann, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände anhand von geeigneten Indizien zu entscheiden. Folgende Indizien können dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen: Umfang der Geschäfte, Unterhalten eines Büros, Buchführung zur

---

Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 907-908; **Herbst, Catarina**: Die koordinierten Ländererlasse der Finanzverwaltung zum neuen Erbschaftsteuerrecht, ErbStB (2017), S. 278–287, S. 285.

[1095] Trotz derselben gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen eine teleologische Reduktion plädierend: **Stoklassa, Sven-Oliver**: Ungeklärte Zweifelsfragen bei der Behandlung von Wohnungsunternehmen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG n.F., ErbStB (2017), S. 80–84, S. 83; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 164.

[1096] Vgl. FG Düsseldorf-Urteil v. 24.06.2015, **4 K 2086/14 Erb**, EFG 2015, S. 1621, Rz. 17, hier heißt es ohne weitere Begründung nur, dass die Tatbestandsvoraussetzung erfüllt sei; FG München-Zwischenurteil v. 08.07.2015, **4 K 360/12**, EFG 2015, S. 1952, Rz. 33, hier heißt es nur, das der im Gesellschaftsvertrag enthaltene Geschäftszweck zu erkennen gebe, dass ein Gewerbebetrieb unterhalten werde; FG Münster-Beschluss v. 29.04.2020, **3 V 605/20 F**, EFG 2020, S. 1005; FG Münster-Urteil v. 25.06.2020, **3 K 13/20 F**, EFG 2020, S. 1316; BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363.

[1097] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 438.

Gewinnermittlung, umfangreiche Organisationsstruktur, Bewerbung der Tätigkeit, Anbieten von Dienstleistungen einer breiten Öffentlichkeit gegenüber.[1098] Überraschend ist, dass die aufgeführten Indizien viel eher den Kriterien ähneln, die zur Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen von § 1 Abs. 2 HGB, also eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs, heranzuziehen sind. Dies könnte dem Umstand geschuldet sein, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zum ErbStRG 2008 wortwörtlich genau einen solchen für die Anwendung der Ausnahmeregelung voraussetzt, wobei es den Anschein erweckt, als sei der Gesetzgeber der Annahme, dass die Definitionen von § 14 S. 1 AO und § 1 Abs. 2 HGB deckungsgleich wären.[1099]

Hilfreich sind die Anwendungsgrundsätze der Finanzverwaltung insofern nicht, als dass diese zum einen den klaren Wortlaut der Regelung missachten und, selbst wenn man diesen Fakt vernachlässigen würde, zum anderen bei allen angegebenen Indizien belastbare quantitative Grenzwerte fehlen. Echte Rechtssicherheit bringen demnach auch die Richtlinien nicht; zumindest dann nicht, wenn das übertragene Wohnungsunternehmen weniger als 300 eigene Wohnungen hält. Denn ab diesem quasi aus der Luft gegriffenen Wert nimmt die Finanzverwaltung seit den ErbStR 2011 regelmäßig das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs an, und zwar (scheinbar) ohne die Prüfung der weiteren qualitativen Kriterien.[1100]

In 2017 hatte der BFH erstmals Gelegenheit, zu der Auslegungsproblematik der Ausnahmevorschrift zu entscheiden. Mit diesem Urteil stellt der II. Senat ausdrücklich fest, dass zur Erfüllung der Haupttatbestandsvoraussetzung des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausschließlich dann auszugehen sei, wenn originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG erzielt werden. Dies sei aus der ertragsteuerlichen Rechtsprechung zu schließen, nach der sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung grundsätzlich ausschlössen.[1101] Damit reiche weder die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für Personengesellschaften noch die des § 8 Abs. 2 KStG für Kapitalgesellschaft aus, um einen

[1098] R E 13b.17 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.
[1099] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 12: „Buchstabe d nimmt Wohnimmobilien dann aus dem Verwaltungsvermögen aus, wenn deren Überlassung im Rahmen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten, d.h. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgt".
[1100] R E 13b.17 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019, zuvor schon 13b.13 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011; siehe ebenfalls mit Kritik an diesem Schwellenwert: **Stoklassa, Sven-Oliver**: Ungeklärte Zweifelsfragen bei der Behandlung von Wohnungsunternehmen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG n.F., ErbStB (2017), S. 80–84, S. 82; **Rennar, Thomas**: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Implikationen zur sog. "300-Objekt-Grenze", StuB (2021), S. 395–399, S. 398, der die typisierende Betrachtungsweise der Finanzverwaltung als "grundlegend verfassungsrechtlich fraglich" erachtet.
[1101] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 15, 17.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzunehmen.[1102] Ob die Vermietung von Wohnungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, sei dementsprechend nach ertragsteuerlich maßgebenden Abgrenzungskriterien zur Einstufung einer Vermietungstätigkeit als private Vermögensverwaltung oder als gewerbliche Tätigkeit heranzuziehen.[1103] Völlig unabhängig von der Größe des Wohnungsbestands, dem Einsatz von Arbeitskraft[1104], dem Umfang der Bautätigkeit und der Berufsqualifikation des Vermieters oder des eingesetzten Fremdkapitals, sei die reine Vermietung von Wohnungen regelmäßig bloße Vermögensverwaltung. Dies gelte selbst dann, wenn zur Verwaltung der Mietimmobilien ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB) unterhalten werde und auch unabhängig davon, ob die Vermietungstätigkeit durch den Vermieter selbst oder durch eigene Mitarbeiter oder Dienstleister durchgeführt werde.[1105] Von einer über die (auf die Fruchtziehung ausgelegten) Vermögensverwaltung hinausgehenden gewerblichen Vermietungstätigkeit könne nur dann ausgegangen werden, wenn besondere Umstände hinzuträten, wie etwa das Anbieten von nicht üblichen Sonderleistungen (z.B. Übernahme der Reinigung, Ausstattung der Wohnungen mit Bettwäsche, Einrichtung eines gemeinschaftlich nutzbaren Aufenthaltsraums, Bestellung eines Hausmeisters und/oder Überwachung des Gebäudes) oder bei besonders schnellem Mieterwechsel.[1106] Entscheidend sei hierbei, dass die anderen gewerblichen Leistungen einheitlich mit der Nutzungsüberlassung des Grundstücks an ein und denselben Abnehmer erbracht werden.[1107]

Im Ergebnis orientiert sich der II. Senat mit seiner Auslegung eng an dem im Normwortlaut verwendeten Verweis auf § 14 AO und verdeutlicht damit die offensichtlich „schlampige“[1108] Gesetzgebung. Auch wenn mit der Rechtsprechung, letztlich unterstrichen wird, dass der Ausnahmeregelung eigentlich kein echter Anwendungsbereich verbleibt[1109], da originär gewerblich

[1102] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 20.
[1103] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 21.
[1104] Anders: **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Erbschaftsteuerlich begünstigtes Vermögen der Wohnungsunternehmen, NWB (2019), S. 3444–3449, S. 3446-3447, der darauf abstellen will, dass erst ab einer Beschäftigtenanzahl von 5 ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen könne; Die Anzahl an Mitarbeitern als willkürlich bezeichnend: **Scharfenberg, Jens/Dorn, Katrin**: Wann liegt denn nun ein Wohnungsunternehmen im erbschaftsteuerlichen Sinne vor?, DStR (2021), S. 2881–2884, S. 2882.
[1105] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 23, 25.
[1106] Vgl. BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 27.
[1107] Vgl. **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, S. 19.
[1108] **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 75.
[1109] Insofern wird die Entscheidung in der Literatur wenig überraschend einstimmig kritisiert: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 252; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 118; **Fragstein und Niemsdorff, Nicholas v.**: Immobilien im Privat- und Betriebsvermögen in der steuerlichen Nachfolgeberatung, NWB (2019), S. 793–802, S. 801; **Bäuml, Swen/Bauer, Marie-Luise**: Das erbschaftsteuerliche Wohnungsunternehmen im Fokus von Rechtsprechung und Finanzverwaltung,

genutzter drittüberlassener Grundbesitz bereits von vorneherein schon gar kein Verwaltungsvermögen darstellen kann[1110], ist der Entscheidung m.E. uneingeschränkt zu folgen.

Die Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen führen generell zu einem hohen Maß an Ungleichbehandlung, das nur durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigt werden kann. Dass der Gesetzgeber unternehmerisch gebundenes Vermögen schützen und daher (weitgehend) steuerfrei stellen möchte, hat das BVerfG stets als verfassungsrechtlich grundsätzlich möglich erachtet (s.o.). Handelt es sich bei einem Wohnungsunternehmen um einen originär gewerblichen Betrieb, fällt dieses systematisch folgerichtig auch unter die Verschonung. Will der Gesetzgeber aber darüber hinaus auch nicht unternehmerisch genutztes Vermögen verschonen, müsste er m.E. hierfür mindestens ähnlich gewichtige Gemeinwohlgründe zur Rechtfertigung der dadurch noch größer werdenden Ungleichbesteuerung anführen und diese dann aber auch im Tatbestand einer solchen Ausnahmeregelung verankern. Hätte der Gesetzgeber mit der Übernahme der alten Ausnahmeregelung für Wohnungsübernahmen in die aktuelle Fassung des ErbStG wirklich, wie in der Gesetzesbegründung zum ErbStAnpG 2016 angeführt, eine negative Beeinflussung des angespannten Wohnungsmarktes und vor allem Mietsteigerungen verhindern wollen (s.o.), wäre es ihm ein Leichtes gewesen, die Sicherung dieser verfassungsrechtlich definitiv anerkennungswürdigen Gemeinwohlgründe im Tatbestand der Regelung bspw. in dem Sinne zu verankern, dass die Beibehaltung der Steuerbefreiung analog zur Lohnsummenklausel an eine Art Mietpreisklausel gekoppelt wäre. Dies ist jedoch nicht geschehen. Insoweit bedarf es auch keiner weiteren Ausführungen dahingehend, dass die Begünstigung von vermögensverwaltenden Wohnungsunternehmen in irgendeiner Art und Weise verfassungsrechtlich geboten und der Tatbestand von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 Buchst. d ErbStG dementsprechend teleologisch oder gar verfassungsrechtlich zu erweitern wäre.[1111]

Warum die Entscheidung trotz der gebotenen Rechtssicherheit und der unzweifelhaft profiskalischen Auswirkung von der Finanzverwaltung per Nichtanwendungserlass über den entschiedenen Sachverhalt nicht angewendet wird[1112], entzieht sich dem Verständnis des Verfassers.

BB (2018), S. 1757–1763, S. 1758; **Wachter, Thomas**: Neues zum Wohnungsunternehmen im ErbStG, DB (2018), S. 784–793, S. 789-790; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 908-909; **Kraft, Gerhard**: Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsvermögensbegünstigung von Wohnungsunternehmen, ZEV (2021), S. 550–557, S. 554.

[1110] Siehe Kapitel D.II.3.b)aa)aaa).

[1111] So auch abschließend: BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363, Rz. 34-37.

[1112] GLE der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 23.04.2018 – S 3821, BStBl. I 2018, S. 692.

eeee) Brauerei- & Mineralölunternehmen

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. e ErbStG definiert als fünften Ausnahmetatbestand den Fall einer vorrangigen Nutzungsüberlassung von Grundbesitz im Rahmen von Lieferungsverträgen zum Zweck der Absatzerzielung eigener Erzeugnisse und Produkte. Diese im Rahmen des ErbStAnpG 2016 einzig komplett neu hinzugefügte Rückausnahmevorschrift entspringt der vorherigen Unstimmigkeit verschiedener Finanzverwaltungen über die Verwaltungsvermögens-Qualifikation bei Grundbesitzdrittüberlassungen von Brauerei- und Mineralölunternehmen.[1113] Die zu Gunsten der Steuerpflichtigen erlassene Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern wurde im Ergebnis nahezu wortlautgleich als neue Rückausnahme in den Verwaltungsvermögenskatalog mitaufgenommen. Als Begründung für die Aufnahme der Rückausnahme führt der Gesetzgeber aus, dass bspw. bei Brauereien nicht die Erzielung der Pachteinnahmen sondern der Absatz eines „großen Teil[s] ihrer Produkte über die verpachteten Gaststätten" im Vordergrund stünden und die Verpachtung daher „Bestandteil der insgesamt originär gewerblichen Tätigkeit der Brauerei" sei.[1114] Ob es sich letztendlich um hervorragende Lobbyarbeit[1115] oder um einen Dienst des Gesetzgebers zur Klarstellung eines sich bereits aus der Natur des Verwaltungsvermögenskatalogs ergebenden[1116] und deshalb nur zwischen den verschiedenen Finanzverwaltungen unklaren Rechtsanwendung handelt, sei an dieser Stelle dahingestellt. Fakt ist jedenfalls, dass sich aus der neu eingefügten Ausnahmeregelung diverse Auslegungsfragen ergeben, die im Folgenden kritisch beleuchtet werden sollen.

Haupttatbestandsmerkmal der fünften Verwaltungsvermögens-Rückausnahmevorschrift ist, dass die Grundbesitzdrittüberlassung „vorrangig" dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten dient. Fraglich ist also, wie diese Vorrangigkeit identifiziert werden kann. Unstreitig dürfte hingegen sein, dass der Steuerpflichtige in der Beweislast zur Darlegung des Abweichens vom Grundsatz der Verwaltungsvermögensqualifikation steht.[1117]

[1113] So hatte die **OFD Koblenz mit Verfügung vom 09.05.2012** (S 3812b A – St 35 4, www.juris.de) verlauten lassen, dass „bei Verpachtung von Gaststätten durch Brauereien sowie bei Verpachtung von Tankstellen durch Mineralölunternehmen von Verwaltungsvermögen auszugehen" sei; demgegenüber vertrat das **LfSt Bayern mit Verfügung vom 11.08.2010** (S 3812a.2.1 – 2 St 34, www.juris.de) die Ansicht, dass „Grundstücke, die überlassen werden, um i.R.v. Lieferungsverträgen dem Absatz eigener Erzeugnisse und Produkte zu dienen, kein Verwaltungsvermögen" seien.

[1114] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 41.

[1115] Die gleiche Vermutung äußernd: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 76; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 156: mit den Anmerkungen, dass die neue Rückausnahme wohl der "Lex Baiuvariorum" entstammen dürfte.

[1116] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 455.

[1117] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 123; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 300.

Als einen denkbaren Vergleichsmaßstab könnte man die Höhe der Umsätze aus dem Vertrieb der eigenen Erzeugnisse in das Verhältnis der Höhe der Mieteinnahmen setzen.[1118] Dies würde eventuell am meisten dem Wortlaut der Norm entsprechen. Denn, wenn die Umsätze aus den Bier-/Mineralöllieferungsverträgen höher ausfallen als die Mieterträge, wäre die Nutzungsüberlassung quantitativ vorrangig. Dagegen spricht jedoch, dass das Ergebnis ganz extrem von der Lage des verpachteten Grundstücks abhinge. Der durchschnittliche Mietzins für Gewerbegrundstücke variiert unzweifelhaft um ein Vielfaches mehr als bspw. der durchschnittliche Bierpreis oder Benzin-/Dieselpreis. Im Zweifel würden unter Heranziehung dieses Vergleichsmaßstabs also Pachtgrundstücke in Großstädten viel häufiger dem Verwaltungsvermögen zugerechnet werden als im ländlichen Bereich belegene Grundstücke. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung von der geografischen Zusammensetzung des Anlagevermögens abhängig zu machen, wird wohl aber kaum der Intension des Gesetzgebers entsprechen.[1119]

Statt ausschließlich auf quantitative Kriterien abzustellen[1120], soll laut *Geck* das Kriterium der Vorrangigkeit immer dann erfüllt sein, wenn ein finaler Zusammenhang existiert, der Pachtvertrag also vertraglich nur zustande kommt, wenn sich der Pächter zum Absatz der eigenen Produkte des Verpächters verpflichtet.[1121] Dieser sinnvolle Ansatz sollte m.E. um ein weiteres Attribut erweitertet werden, um Anreize für missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden. Zusätzlich zu dem finalen Zusammenhang des Pacht- & Liefervertrags sollte die Vorschrift nur dann in Anwendung kommen, wenn der Pächter seinen Hauptumsatz mit den Produkten des Verpächters erwirtschaftet. Ansonsten würde nämlich die Möglichkeit bestehen, dass bspw. ein Schokoladenhersteller ein Grundstück an einen Hotelbetreiber verpachtet und diesen dazu verpflichtet, Schokoladentäfelchen als „Betthupferl“ zu verteilen, um so in den Genuss der Begünstigung des gesamten Hotelgrundstücks zu kommen. Angereichert werden sollte dieses Gesamtkriterium damit, dass im Falle der Misswirtschaft des Pächters auch auf die kalkulierten

[1118] Vgl. **Herbst, Catarina**: Das neue Erbschaftsteuerrecht: erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB (2016), 347-355, S. 348.
[1119] Ebenfalls an diesem Vergleichsmaßstab zweifelnd, mit der Begründung, dass ansonsten die Qualifikation vom Vertriebserfolg des Pächters abhinge: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 702.
[1120] Vorgeschlagen wird hier in etwa auch das Abstellen auf einen "Flächenschlüssel", was auch immer das genauer bedeuten soll: **Kaminski, Bert**: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460, S. 456.
[1121] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 549; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 122.

Primär-Umsatzerlöse abgestellt werden kann.[1122] Nach diesem Auslegungsmaßstab für das Kriterium der Vorrangigkeit würden im Normalfall genau jene Unternehmen in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. e ErbStG fallen, für die der Gesetzgeber die Norm augenscheinlich geschaffen hat: Brauerei- und Mineralölunternehmen.

Aufgrund des offenen Wortlauts ohne eine Nennung konkreter Anknüpfungspunkte dafür, dass tatsächlich nur jene beiden Unternehmensarten von der Regelung profitieren dürften, kann die Rückausnahme potentiell auch von jedem anderen Unternehmen beantragt werden.[1123] Anstatt dies zu bestätigen, wiederholt die Finanzverwaltung nur die beiden bereits in der Gesetzesbegründung genannten Beispiele (Brauerei- und Mineralölunternehmen) und schließt ohne nähere Begründung Logistikunternehmen von dem Anwendungsbereich der Ausnahmevorschrift aus.[1124] Ein solcher pauschaler Ausschluss einzelner Branchen steht jedoch nicht im Einklang mit dem insoweit offenen Gesetzeswortlaut und ist daher abzulehnen.[1125] Stattdessen ist stets anhand einer Einzelfallprüfung unter Heranziehung oben herausgearbeiteter Kriterien zu entscheiden, ob der drittüberlassene Grundbesitz eben nicht einer typischen Vermögensverwaltung, sondern tatsächlich originär betrieblichen Zwecken dient.[1126] Bei solch einer Prüfung kann m.E. auch das Ergebnis herauskommen, dass die Rückausnahme nur für einen Teil des fremdvermieteten Grundbesitzes gewährt wird, sofern nur ein abgrenzbarer Teil des Grundstücks dem final-quantitativen Maßstab genügt.

Zum Schluss dieses Kapitels sei noch auf die zu Recht geäußerten Zweifel hinsichtlich einer möglicherweise vorliegenden europarechtlichen Beihilfe (Art. 107 ff. AEUV) hingewiesen[1127], die noch einmal verstärkt werden würden, sofern die Finanzverwaltung die Rückausnahme tatsächlich nur und insoweit selektiv für Mineralöl- und Brauereiunternehmen anwenden würde.

[1122] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 702: Die ebenfalls darauf abstellen, "welche Umsätze […] seitens des Grundstückseigentümers erwartet wurden".
[1123] Vgl. **Roth, Hans-Peter**: Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, GWR (2017), S. 93–96, S. 94; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 693; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 125.
[1124] R E 13b.18 S. 2-4 ErbStR 2019.
[1125] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719, S. 717; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 138; **Winter, Andreas**: ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV (2019), S. 128–131, S. 130; Zweifelnd aber wohl: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 140, der meint, dass Handels- und Vertriebsunternehmen die Voraussetzungen der Norm nicht erfüllen dürfen.
[1126] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 702.
[1127] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 460.

ffff) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke

§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. f ErbStG definiert den sechsten Ausnahmetatbestand für den Fall der Dritt-Überlassung von Grundbesitz, das für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird. Damit sieht der Gesetzgeber zusätzlich zur allgemeinen Rückausnahme von verpachtetem Grundbesitz gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b eine Sonderausnahme für land- und forstwirtschaftlich nutzbares Vermögen vor, und zwar unter deutlich geringeren Voraussetzungen. Anders als bei dem zweiten Rückausnahmetatbestand, setzt der sechste Ausnahmetatbestand weder eine Betriebsverpachtung im Ganzen voraus, noch, dass der Pächter des Grundbesitzes erbrechtlich (irgendwann) zum originären Eigentümer eingesetzt wird. Stattdessen fordert der Wortlaut der Vorschrift lediglich, dass der dem begünstigungsfähigen Vermögen zugehörige Grundbesitz an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen wird. Fraglich ist daher, wann eine solche land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorliegt. Zu beantworten ist die vorgenannte Frage anhand der bewertungsrechtlichen Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach den Bestimmungen des BewG.

Aufgrund der sehr besonderen Thematik des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens unterbleibt an dieser Stelle eine detailliertere Auseinandersetzung mit der sechsten Rückausnahmevorschrift. Wichtig zu erwähnen sei hier nur, dass die Rückausnahme nicht ausschließlich für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt, sondern auch bei der Übertragung von Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen, in deren Eigentum sich drittverpachteter land- und forstwirtschaftlicher Grundbesitz befindet.[1128]

Für weitere Details wird auf die einschlägige Kommentierung verwiesen.[1129]

ccc) Sonderfall: keine Nutzungsüberlassung

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Diese pauschale Einordnung des drittüberlassenen Grundbesitzes als begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen wird durch den umfangreichen Katalog an Rückausnahmetatbeständen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a bis f ErbStG) ein großes Stück weit relativiert. Außerhalb

[1128] R E 13b.19 Abs. 2 S. 1 und S. 5 ErbStR 2019.

[1129] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 915 ff; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 256 ff; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 160-162; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 466-474; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 140 ff.

des Rückausnahmekatalogs ergibt sich jedoch eine weitere Ausnahme für im begünstigungsfähigen Vermögen gehaltenen Grundbesitz. Da nämlich die Verwaltungsvermögensqualifikation nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG davon abhängt, dass der Grundbesitz Dritten zur Nutzung überlassen wird, kann Grundbesitz, der im Steuerentstehungszeitpunkt nicht zur Nutzung überlassen wird, im Umkehrschluss kein begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen darstellen – und zwar auch dann nicht, wenn dieser Grundbesitz gar nicht zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzt wird, also gänzlich ungenutzt ist. Nach dem unmissverständlichen Wortlaut der Regelung wären beispielweise brachliegende Grundstücke und (vorrübergehend[1130]) nicht vermietete bzw. leerstehende oder im Bau befindliche Gebäude von einer Verwaltungsvermögensqualifikation ausgeschlossen.[1131] Fraglich ist, ob diese von der Literatur einstimmig vorgetragenen Auffassung tatsächlich geltendem Recht entspricht oder ob entsprechende Gestaltungen über eine teleologische Extension unterbunden werden könnten.

Betrachtet man den Normzweck des Verwaltungsvermögenskatalogs, nämlich den Begünstigungsausschluss jener Wirtschaftsgüter, die als unproduktiv gewertet der reinen Vermögensverwaltung dienlich sind, sollte klar sein, dass eine Begünstigung von ungenutztem, nicht dem Unternehmen dienenden Grundbesitz nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein kann. Aus der gesetzessystematischen Perspektive ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber trotz zeitweilig aufgedeckter Gesetzeslücken (z.B. Cash-GmbHs)[1132] an dem 2009 eingeführten offensichtlich lückenhaften System der Negativabgrenzung des Produktivvermögens über einen abschließenden Verwaltungsvermögenskatalog festgehalten hat. Wobei einzelne Abschnitte, wie z.B. die Sonderausnahmeregelung für Brauerei- & Mineralölunternehmen neu eingefügt wurden. Des Weiteren hat der Gesetzgeber zwar den noch im Gesetzesentwurf des ErbStAnpG 2016 enthaltenen sog. „Hauptzweckansatz“[1133] nicht allumfassend umgesetzt. Dennoch wurde für die

[1130] Bei derartigen Konstellationen dennoch von Verwaltungsvermögen ausgehend: **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439, S. 3429-3430.
[1131] Vgl. **Glatz, Philipp/Melzer, Boris**: Steuerplanung in der Unternehmensnachfolge bei KMU, NWB (2020), S. 998–1007, S. 1002; **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1041, der empfiehlt, Miet- und Pachtverhältnisse zu kündigen, um die Verwaltungsvermögenseigenschaft zum Bewertungsstichtag entfallen zu lassen; **Lorenz, Karsten**: Möglichkeiten zur erbschaftsteuerlich begünstigten Übertragung von Wohnungsunternehmen und Wohnungen im Bau, ZEV (2020), S. 281–284, S. 283; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 259; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 354; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 112; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 92; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 122; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 108.
[1132] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 115.
[1133] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 12, 17, 25-28.

grundsätzlich von einer Begünstigung ausgeschlossenen typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände eine Rückausnahme geschaffen, bei der eine Begünstigung doch in Frage kommt, sofern deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte der Hauptzweck des Betriebs ist. Eine solche offene Formulierung in Form einer „Rückversicherung" hätte der Gesetzgeber also auch in § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG einbauen können. Von einer planwidrigen Gesetzeslücke kann dementsprechend nicht ausgegangen werden. Eine teleologische Extension im Rahmen einer höchstrichterlichen Rechtsfortbildung scheidet daher aller Wahrscheinlichkeit nach aus. Von nicht-begünstigtem Grundbesitz kann nur ausgegangen werden, wenn dieses tatsächlich an einen Dritten zur Nutzung überlassen wird.[1134]

Fraglich ist abschließend, ob bei der Wahl einer in den Beispielen aufgezählten Gestaltungen eventuell § 42 AO einschlägig sein könnte. Da diese Gestaltung der bis zum Inkrafttreten des AmtshilfeRLUmsG 2013 üblichen Erbschaftsteuervermeidung über sog. Cash-GmbHs sehr ähnelt, kann zur Beantwortung dieser Frage auf die Rechtsprechung des BFH verwiesen werden. In seinem Vorlagebeschluss von 2012 zur Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG hatte dieser herausgearbeitet, dass die verfassungswidrige Steuervermeidung über Cash-GmbHs aufgrund des eindeutigen Wortlauts des abschließenden Verwaltungsvermögenskatalogs „nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung […] beseitigt werden" und § 42 AO wegen der offensichtlich „verfehlten Gesetzestechnik" nicht zur Anwendung kommen könne.[1135] Nach mit m.E. großer Sicherheit zutreffenden Ansicht von *Blank* würde der BFH auch hinsichtlich der in diesem Kapitel besprochenen eindeutig vorliegenden (planmäßigen) Gesetzeslücke zu keinem anderen Ergebnis kommen.[1136]

Die Finanzverwaltung hat sich verwunderlicher Weise bisher noch nicht zu diesem Fall geäußert, was m.E. jedoch wiederum als zusätzlicher Beleg dafür gewertet werden kann, dass die Gestaltung weder durch eine teleologische Extension des eindeutigen Wortlauts von § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG noch durch Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift § 42 AO unterbunden werden kann.

[1134] So zusammengefasst das Ergebnis von: **Söffing, Matthias/Kucza, Julian**: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19, dem ich mich uneingeschränkt anschließe; **Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias**: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439, S. 3429.
[1135] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 116, 116-120, 127.
[1136] Vgl. **Blank, Matthias**: Von der "Cash-GmbH" zur "Real-Estate-GmbH" - Gestaltungen in einem (weiterhin) verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 2179–2182, S. 2180-2181.

bb) Unqualifizierte Anteile an Kapitalgesellschaften (Nr. 2)

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 1 ErbStG handelt es sich bei im Betriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Einheit gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften dann um Verwaltungsvermögen, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kredit-, Finanzdienstleistungs- oder Wertpapierinstituts oder eines Versicherungsunternehmens dient. Mit dieser zweiten Kategorie von Verwaltungsvermögensgegenständen schafft der Gesetzgeber vor allem eine Vermeidungsnorm zur Umgehung der Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG durch Vorschaltung eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft vor eine unqualifizierte Kapitalgesellschaftsbeteiligung.[1137] Der Sitz der Kapitalgesellschaft ist für die Anwendung unerheblich.[1138]

Als Tatbestandsvoraussetzung kommt es genauso wie bei der Beurteilung der Mindestkapitalquote i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nach dem eindeutigen Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 1 ErbStG alleine auf die Höhe der Beteiligung am Nennkapital an.[1139] Ferner setzt auch diese Norm das sog. Unmittelbarkeitserfordernis voraus.[1140] Fraglich ist aufgrund dieser Voraussetzung die Beurteilung der Verwaltungsvermögensqualifikation, wenn zwischen die begünstigungsfähige Spitzeneinheit und die unqualifizierte Kapitalgesellschaftsbeteiligung eine Personengesellschaft zwischengeschaltet wird. Aus Sicht der Obergesellschaft, die als die potentiell zu begünstigende Einheit gilt und daher Ausgangspunkt des Verwaltungsvermögenstests ist, läge keine unmittelbare zivilrechtliche[1141] Beteiligung an der unqualifizierten Kapitalgesellschaft vor. Hieraus würde sich nach teilweise vertretener Ansicht in der Literatur ergeben, dass die mittelbare (unqualifizierte) Kapitalgesellschaftsbeteiligung kein Verwaltungsvermögen darstellen würde.[1142] Aus Sicht der Obergesellschaft ist diesem Ergebnis zuzustimmen. Jedoch ist jene isolierte Betrachtung nach dem neuen System der Verbundvermögensaufstellung[1143] verkürzt. Denn gem. § 13b Abs. 9 ErbStG und insoweit auch nach der klarstellenden Meinung

---

[1137] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 127; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 142.
[1138] Vgl. **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, S. 477; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 170.
[1139] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 485.
[1140] Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel D.II.2.c)aa).
[1141] Vgl. BFH-Urteil v. 11.06.2013, **II R 4/12**, BFHE 241, S. 392.
[1142] So offensichtlich das ausführlich erörterte Ergebnis von: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 145; ohne weitere Erläuterungen: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 487.
[1143] Siehe zur neu eingefügten Regelung des § 13b Abs. 9 ErbStG ausführlich Kapitel D.II.4.

der Finanzverwaltung[1144] ist die Prüfung der Verwaltungsvermögenseigenschaft auf jeder Beteiligungsstufe einzeln vorzunehmen. Ist also bspw. eine vermögensverwaltende Personengesellschaft zwischen die Obergesellschaft und die unqualifizierte Kapitalgesellschaft geschaltet, ist diese Beteiligung zwar aus Sicht der Obergesellschaft kein Verwaltungsvermögen, aber eben aus Sicht der zwischengeschalteten Personengesellschaft. Über § 13b Abs. 9 ErbStG würde die unqualifizierte Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Endeffekt also trotzdem als Verwaltungsvermögen kein Teil des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG) der Obergesellschaft sein.[1145] Als Konsequenz aus dieser stufenweisen Prüfung ergibt sich, dass bei mehrstöckigen Beteiligungen die unterste Beteiligung, sofern es sich um Kapitalgesellschaftsanteile handelt, nur dann zum begünstigungsfähigen Vermögen der Obergesellschaft zählen kann, wenn alle zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften von ihrer jeweiligen Muttergesellschaft zu mehr als 25% gehalten werden.[1146] Die Funktion oder ökonomische Bedeutung der jeweiligen Unterbeteiligung für die Obergesellschaft ist hingegen nach dem Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG ebenso wie die Möglichkeit, dass die unqualifizierte Beteiligung selbst ausschließlich aus begünstigtem Vermögen besteht, bedeutungslos.[1147]

Aus dem Unmittelbarkeitserfordernis folgert die Finanzverwaltung des Weiteren, dass weder eine Zusammenrechnung von Beteiligungen verschiedener Mitunternehmer der begünstigungsfähigen Einheit, noch von jeweils im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen gehaltenen einzelnen Anteilen eines Mitunternehmers an derselben Kapitalgesellschaft erfolgt.[1148] Erstere Aussage ist klarstellender Natur, da ein abweichendes Ergebnis nicht mit dem Wesen der Erbschaftsteuer im Einklang stünde.[1149] Zweitere Aussage stößt hingegen in der Literatur teilweise auf Kritik, weil ansonsten die gegenüber einer Poolabrede „wesentlich stärkere“ dingliche Bindung der sowohl im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen von einem einzelnen Mitunternehmer gehaltenen Anteile an eine einheitliche Stimmrechtsausübung verkannt werden würde.[1150] Diese Kritik ist zwar ökonomisch nachvollziehbar, dennoch leitet sich

[1144] R E 13b.20 Abs. 4 ErbStR 2019.
[1145] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380, S. 2375-2376 mit einleuchtendem Beispiel; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 180.
[1146] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 234; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 309; **Juja, Akram**: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil II, ErbStB (2022), S. 171–176, S. 116.
[1147] Vgl. **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 477; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 127.
[1148] R E 13b.20 Abs. 2 S. 1 und S. 2 ErbStR 2019.
[1149] Persönlicher Anknüpfungspunkt von § 13b ErbStG ist der Erblasser/Schenker, nicht aber eine unternehmerische Gemeinschaft, in die jener eingebunden ist.
[1150] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 193-194.

aus ihr nicht die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion des Unmittelbarkeitserfordernisses ab. Anknüpfungspunkt der Ermittlung des begünstigten Vermögens sind die Besitzverhältnisse des Erblassers/Schenkers am Übertragungsstichtag. Anknüpfungspunkt des Verwaltungsvermögenstests hingegen sind die einzelnen Wirtschaftsgüter der jeweiligen begünstigungsfähigen Einheit, explizit also die Zusammensetzung des jeweiligen Betriebsvermögens. Da es sich bei Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen um verschiedene Betriebsvermögen handelt, muss auch bei beiden ein isolierter Verwaltungsvermögenstest durchgeführt werden, zumindest solange das Normgefüge keine Sonderregelungen vorsieht. Von diesem Grundsatz abweichend hat der Gesetzgeber z.B. eine Ausnahme für Poolabreden geschaffen. Hätte er ebenfalls eine Ausnahme für die Zusammenrechnung von im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteilen eines einzelnen Gesellschafters schaffen wollen, hätte er diese kodifizieren müssen. Im Ergebnis ist der Finanzverwaltungsmeinung also zuzustimmen.[1151]

§ 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 2 ErbStG sieht auch für den Fall der im Betriebsvermögen gehaltenen unqualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligungen eine Öffnungsklausel über die Möglichkeit der Einrichtung einer Poolvereinbarung vor. Aufgrund des insoweit identischen Wortlauts zu § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG wird zur Auslegung der Norm auf Kapitel D.II.2.c)bb) verwiesen. Diesen Ausführungen hinzuzufügen ist nur, dass die Finanzverwaltung zwar ohne Rechtsgrundlage, aber pragmatisch sinnvoll davon ausgeht, dass bei Konzernzugehörigkeit der unqualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligung unter einheitlicher Leitung auf eine gesonderte Poolvereinbarung verzichtet werden kann.[1152] Wann von einer einheitlichen Konzernleitung auszugehen ist, verraten die Richtlinien nicht; in der Literatur ist dies umstritten.[1153] Systematisch sinnvoll wäre es, wenn hierbei auf die Konzerndefinition des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG (siehe Kapitel D.II.3.b)aa)bbb)cccc)) zurückgegriffen werden würde. Des Weiteren gilt für die Verwaltungsvermögensqualifikation selbstredend das strenge Stichtagsprinzip, infolge dessen eine spätere Aufhebung der Poolvereinbarung nach Übertragungsstichtag keinesfalls zu einer rückwirkenden Umqualifikation in schädliches Verwaltungsvermögen führen kann.[1154] Die Aufhebung der Poolvereinbarung führt auch nicht zu einer Nachsteuer i.S.d. § 13a Abs. 6

[1151] Ebenfalls zustimmend: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 128: "Konsequent, aber doch kleinlich".
[1152] R E 13b.20 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.
[1153] Ausführlich zur Diskussion, ob sich der Konzernbegriff zivilrechtlich oder steuerlich bestimmt: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 151-152.
[1154] Zu Recht: R E 13b.20 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019.

S. 1 Nr. 5 ErbStG, da sich der Nachversteuerungsvorbehalt eindeutig ausschließlich auf die Poolregelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG bezieht.[1155]

cc) Der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (Nr. 3)

aaa) Nicht abschließend gefasster Katalog

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gehören der dritten Kategorie von Verwaltungsvermögensgegenständen Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände an. Im Rahmen des ErbStAnpG 2016 wurden zur ursprünglichen Gesetzesfassung die vier letztgenannten Gegenstände hinzugefügt.[1156] Betrachtet man diese (erweiterte) „Sammelaufzählung“[1157] isoliert, ergeben sich unzählige Einzelfragen, wie z.B., wann ein begünstigungsschädlicher Oldtimer vorliegt. Ist von einem solchen erst auszugehen, wenn die Vorgaben des § 9 Abs. 1 FZV i.V.m. § 23 StVZO für den Erhalt eines sog. H-Kennzeichen erfüllt sind[1158] oder reicht bspw. alleine das Erreichen einer bestimmten Altersgrenze? Und wie ist zu urteilen, wenn es sich bei einem Oldtimer um das einzige und daher täglich genutzte Geschäftsfahrzeug des Betriebsinhabers handelt?[1159] Sind eventuell auch schon Youngtimer ab einem bestimmten Wert als Verwaltungsvermögen einzustufen? Wie verhält es sich aber auch mit Neuwagen aus dem Luxusklassesegment oder etwa bei Sport- oder Motorflugzeugen (statt Segelflugzeugen).[1160] Abgrenzungsprobleme treten ebenfalls bei der Frage auf, ab wann von einer Yacht zu sprechen ist bzw. wann etwa noch von einem (unschädlichen?) Boot auszugehen ist?[1161] Genauso fraglich ist, ab wann es sich um eine Briefmarkensammlung handelt; kommt es dabei auf die Anzahl oder auf den Wert oder bspw. auf das durchschnittliche Alter der Briefmarken an?

[1155] Zutreffend: **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13b, Rz. 63; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 487; a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 130.

[1156] Als Ergebnis des Ermittlungsausschusses, dem regelmäßig keine Begründung für die Gesetzesergänzung beiliegt: **BT-Drucks. 18/9690,** 22.09.2016, S. 3.

[1157] **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 315.

[1158] Ähnliche Fragen aufwerfend: **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 901; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 161.

[1159] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 375.

[1160] Vgl. **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 901; **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1038.

[1161] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 160.

Um jenen Einzelfragen vermeintlich zuvorzukommen hat der Gesetzgeber eine allgemeine Auffangklausel eingearbeitet, nach der die Nennung obiger Beispielgegenstände keine abschließende Aufzählung darstellen soll. Stattdessen sollen auch „sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände“ als begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert werden. Aus dieser Ergänzung ergibt sich jedoch ein neuer unbestimmter und daher auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff. Durch die Formulierung „sonstiger“ lässt die Norm den Anschein erwecken, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass es sich bei den vorher beispielhaft aufgezählten Vermögensgegenständen um solche handelt, die typischerweise der privaten Lebensführung dienen.[1162] Dass etwa Yachten, Edelsteinen oder Oldtimer Gegenstände des täglichen Lebens sein sollen, mutet mindestens ein wenig überzogen an; diese können nicht von Gesetzgeber gemeint sein.[1163]

Stattdessen handelt es sich bei den aufgezählten Gegenständen viel eher um „typische private Vermögensanlagen“.[1164] Zwar gibt es bekanntermaßen keine offiziellen Erklärungen zu den im Vermittlungsausschuss gefundenen Kompromissen, dennoch kann einer Erläuterung zu den Ergebnissen des Ausschusses in einer darauffolgenden Plenarsitzung des Bundestags entnommen werden, nach der man sich darauf geeinigt habe, dass fortan „private Luxusgüter wie Yachten und Oldtimer […] nicht mehr begünstigt“ würden.[1165] Es muss daher angenommen werden, dass der Gesetzgeber mit den „sonstigen typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenständen“ solche meinte, die den vorher beispielhaft aufgezählten Luxusgegenständen „in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung […] gleichwertig“ sind.[1166] Auf Basis des Missbrauchsvermeidungsziels der Norm sollte sich der Anwendungsbereich auf solche Luxusgegenstände beschränken, die der Steuerpflichtige zu Anlage- bzw. Wertzuwachszwecken angeschafft hat, die also nicht (regelmäßig) im Betrieb der begünstigungsfähigen Einheit genutzt werden.[1167] Ge-

[1162] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 199; **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2427.
[1163] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 133.
[1164] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 702; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 199.
[1165] Dies tat der Bundestagsabgeordnete Cansel Kiziltepe von der SPD als "im Vermittlungsausschuss gefundenen Kompromiss" kund: **BT-Plenarprot. 18/193,** 29.09.2016, S. 19290.
[1166] So zutreffend formuliert: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 133.
[1167] So auch: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 160; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 511; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 160; Ebenfalls für eine "zurückhaltende Auslegung" plädierend: **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1138.

gebenenfalls könnten bei der Anwendung zusätzlich noch indiziell die Rechtsprechungsgrundsätze zu § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 oder Nr. 7 EStG[1168] herangezogen werden.[1169] Um eine Einzelfallprüfung wird man in der Rechtspraxis jedoch nicht herumkommen.[1170]

bbb) Rückausnahme bei nicht-vermögensverwaltenden Betrieben

Auch in § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG hat der Gesetzgeber eine Rückausnahme eingepflegt, die die Verwaltungsvermögensqualifikation der im vorherigen Kapitel genannten Wirtschaftsgüter verhindert, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte der Hauptzweck des Betriebs ist. Mit dem ErbStAnpG 2016 hat der Gesetzgeber die Rückausnahme auch für Betriebe geöffnet, deren Betriebshauptzweck die Herstellung von Luxusgütern ist. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass neben dem Betriebsvermögen von Kunsthändlern und Juwelieren, nun auch das von Künstlern oder Münzherstellern begünstigt sein soll.[1171] Fraglich ist, ob diese Ergänzung tatsächlich einen echten Mehrwert geschaffen hat, wenn man bedenkt, dass jeder Hersteller von Luxusgütern diese auch verkaufen muss, um Geld zu verdienen und somit gleichzeitig auch Händler seiner eigenen Ware ist und damit schon in den Anwendungsbereich der alten Vorschrift fallen würde. Andersherum kann es kaum vom Gesetzgeber gewollt sein, dass bspw. ein Künstler etliche Bilder anfertigt, ohne sie je zu verkaufen und die eigens hergestellten Bilder dann im Erbgang begünstigt übertragen werden können, nur, weil die Bilder im Betriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Einheit liegen. Bemängelt wird in der Literatur außerdem, dass der Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht auch ausdrücklich eine Rückausnahme von der Verwaltungsvermögenseigenschaft für den Fall vorsieht, dass die Luxusgüter im Rahmen einer Dienstleistung verwendet werden (z.B. Segelflugschule oder Limousinen-Service) und sich daher evtl. eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung ergeben könnte.[1172]

Bei der Auslegung des Rückausnahmetatbestands von § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ist statt einer isolierten Betrachtung einzelner Begriffe m.E. auf einen ganzheitlichen Auslegungsansatz vor

[1168] Betriebsausgabenabzugsverbot von Aufwendungen für Segel-/Motorjachten oder andere Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, „soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind".
[1169] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 315.
[1170] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 180.
[1171] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 134.
[1172] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 703; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 316.

dem Hintergrund des Normzwecks zurückzugreifen. So muss m.E. der Wortlaut „Handel, Herstellung oder Verarbeitung“ viel mehr dahingehend verstanden werden, dass der Gesetzgeber gesetzeszielkonform jene Betriebe nicht von der erbschaftsteuerlichen Begünstigung ausschließen will, die mit den Luxusgütern in irgendeiner Form eine (betriebliche) Wertschöpfung schaffen. Hierbei muss stets im Rahmen einer Einzelfallprüfung unter Heranziehung des Hauptzweckansatzes entschieden werden. Teilweise wird hierzu vertreten, dass für diese Prüfung „die 50%-Grenze entscheidend“ sei[1173], der Tatbestand des Hauptzwecks also erfüllt sei, wenn mehr als die Hälfte eines bestimmten Unternehmensparameters, wie bspw. Umsatz, Gewinn oder Arbeitnehmeranzahl auf den Bereich des Unternehmens entfällt, der eine Wertschöpfung mit den im Betriebsvermögen gehaltenen Luxusgütern schafft.[1174] Dies hätte jedoch zur Folge, dass z.B. bei Händlern, die nicht nur Luxusgüter verkaufen, sondern auch andere („normale“) Gebrauchsgegenstände, die Luxusgüter als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden würden, wenn der Umsatz oder Gewinn mit den normalen Gebrauchsgegenständen höher ausfiele. Dies kann nicht der Intension des Gesetzgebers entsprechen, weswegen die 50%-Formel m.E. abzulehnen ist. Stattdessen sollte bei einem Unternehmen mit verschiedenen Sparten, diese jeweils isoliert hinsichtlich des Vorhandenseins eines Wertschöpfungsprozesses betrachtet werden.

Wann wiederum ein Wertschöpfungsprozess vorliegt, sollte in Anlehnung an den Normzweck des Verwaltungsvermögenstests anhand des Kriteriums festgestellt werden, nach dem der Gesetzgeber Vermögensgegenständen ausdrücklich nicht begünstigen will, die der reinen Vermögensverwaltung dienen. Da der Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG eindeutig auf die Tätigkeit des begünstigungsfähigen Betriebs abzielt, eignen sich (auch weiterhin) die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG als besonders zielgenaue Abgrenzungsmerkmale zur vermögensverwaltenden Tätigkeit, auch wenn der Begriff des Gewerbebetriebs im Rahmen des ErbStAnpG 2016 durch den Begriff des Betriebs ersetzt wurde.[1175] Jener Einzelfallabgrenzung können dann die ertragssteuerlichen Rechtsprechungsgrundsätze zu Grunde gelegt werden.[1176]

[1173] **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 187; vgl. auch **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 478.

[1174] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 512; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 187; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 266; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 318.

[1175] Gl. A.: **Kaminski, Bert**: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460, S. 451.

[1176] „Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt“, R E 15.7 Abs. 2 S. 2 EStH 2016.

Entscheidend ist, dass sich die Prüfung der gewerblichen Merkmale nur auf die originäre Tätigkeit der begünstigungsfähigen Einheit beziehen muss und nicht von der Möglichkeit der Schaffung gewillkürten Betriebsvermögens beeinflusst werden darf. Spätestens, wenn es sich bei der Tätigkeit des Betriebs um eine (originäre) ertragsteuerliche Liebhaberei handeln würde, kann auch keine erbschaftsteuerliche Begünstigung mehr in Betracht gezogen werden.[1177]

Alles Vorgenannte bekommt jedoch einen faden Beigeschmack, wenn man die weitere Gesetzesergänzung betrachtet, die im Rahmen des ErbStAnpG 2016 eingefügt wurde. Hiernach gilt die Rückausnahme nämlich nun auch für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Luxusgegenstände an Dritte. Fraglich ist, ob der Gesetzgeber also neuerdings auch die (reine) Vermietung/Verpachtung beweglicher Luxusgüter begünstigen und damit einen äußerst unsystematisch anmutenden Wertungswiderspruch[1178] zu § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG schaffen wollte. Hinsichtlich dieses neuen Tatbestandsmerkmals wurden von der Literatur sogleich etliche Gestaltungen zur Vermeidung der Verwaltungsvermögensqualifikation angeführt. Die prominentes Strategie ist wohl die sog. Oldtimer-GmbH, in deren Betriebsvermögen kurz vor unentgeltlicher Vermögensübertragung alle privaten Oldtimer eingelegt und diese zur Vermietung angeboten werden, wobei der Wortlaut der Norm nicht einmal ausschließen würde, dass die Vermietung nur kurzzeitig und sogar an den alten Oldtimer-Besitzer selbst oder etwa an dessen Erben geschehen könnte.[1179] M.E. ist auch dieses Tatbestandsmerkmal eher als Beispiel eines wertschöpfenden Betriebs zu werten, wonach der Gesetzgeber ein klarstellendes Signal an jene Unternehmen senden wollte, deren Unternehmensgegenstand in der (gewerbemäßigen) Vermietung von Luxusgegenständen wie Fahrzeugen, Schiffen oder Flugzeugen besteht.[1180] Entscheidend für die Anwendung der Rückausnahme muss m.E. daher auch in entgeltlichen Drittvermietungsfällen immer die gewerbliche Tätigkeit in Abgrenzung zur reinen Vermögensverwaltung bleiben. Gegebenenfalls wäre hierfür ein systematischer Bezug zur gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG geforderten Tatbestandsvoraussetzung des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gem. § 14 AO zu ziehen. Fraglich bleibt bei diesem Bezug jedoch, ob es sich um eine zu weitgehende teleologische Extension handeln würde.

[1177] Vgl. **Kaminski, Bert**: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460, S. 451; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 193.
[1178] So nämlich: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 192.
[1179] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, Rz. 703; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 164; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 192; **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 570.
[1180] So eventuell auch: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 512.

Wie auch schon zur Auslegung der begünstigungsschädlichen Luxusgegenstände hat die Finanzverwaltung sich bisher auch noch nicht zur Anwendung der Rückausnahmevorschrift geäußert; zumindest nicht auf der Rechtssicherheit dienenden Weise. Ohne jegliche Rechtsgrundlage in § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG legt die Finanzverwaltung in R E 13b.21 Abs. 2 ErbStR 2019 fest, dass immer dann kein Verwaltungsvermögen anzunehmen ist, wenn die Luxusgegenstände Bestandteil eines vom Betrieb selbst unterhaltenen „Museums zur Unternehmensgeschichte" sind und dieses Museum „für die Öffentlichkeit zugänglich ist".

dd) Wertpapiere und vergleichbare Kapitalforderungen (Nr. 4)

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG handelt es sich bei im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen um die vierte Kategorie von Verwaltungsvermögensgegenständen. Fraglich ist bei dieser Norm zum einen, was unter „Wertpapieren" und noch komplizierter, was unter „vergleichbaren Forderungen" zu verstehen ist.

Da der Begriff der Wertpapiere in keinem der steuerlichen Einzelgesetze eine Legaldefinition erfährt und der Gesetzgeber bei Inkrafttreten der seit 2008 unveränderten Norm keine nähere Gesetzeserläuterung vorgegeben hat[1181], verbleibt nur die Möglichkeit, den Begriff und damit die Zugehörigkeit etwaiger Wirtschaftsgüter zum Verwaltungsvermögen in Anlehnung an andere Rechtsgebiete auszulegen. Hierbei werden in der Literatur drei potentielle Abgrenzungsansätze vertreten: Nach einem relativ weit gefassten zivilrechtlichen Ansatz wird unter Bezug auf § 793 BGB vertreten, dass es sich immer dann um ein Wertpapier handelt, wenn ein subjektives Recht, dass nur der Inhaber dieses Papiers ausüben kann, in einer materiell-rechtlich existierenden Urkunde verbrieft ist. Unter diesen Wertpapierbegriff wären sowohl Inhaber- und Orderpapiere als auch (nicht übertragbare) Rekta-/Namenspapiere zu subsumieren.[1182]

Ein weiterer Ansatz stellt auf den Wertpapierbegriff des Bilanzrechts gem. § 266 Abs. 2 A. III. Nr. 5 sowie B. III. HGB ab. Hierunter zu subsumieren sind Inhaber- und Orderpapiere, die übertragbar und verwertbar sind, also bspw. Kapitalmarktpapiere und sammelverwahrungspflichtige Wertrechte, nicht hingegen qualifizierte Legitimations- oder Rektapapiere.[1183]

[1181] In der Gesetzesbegründung werden Wertpapiere nur als Beispiel für in Form der privaten Vermögensverwaltung gehaltene Vermögensgegenstände erwähnt, darüber hinaus findet jedoch keine nähere Erläuterung zu § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG statt; siehe **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 57.

[1182] Erläuternd: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 168.

[1183] Den wohl nicht selbst vertretenen Ansatz unter Bezug auf entsprechende Literatur ausführlich erläuternd: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 170.

Als dritter und insoweit von der Finanzverwaltung ausschließlich angewendeter Abgrenzungsansatz wird dem Wertpapierbegriff ein kapitalmarktorientiertes Verständnis zugrunde gelegt. So heißt es in den Richtlinien, dass ausschließlich am Markt gehandelte Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 WpHG der Begriffsbestimmung des § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG entsprechen.[1184] Wann wiederum von einem Wertpapier i.S.d. Wertpapierhandelsgesetzes auszugehen ist, hängt im Wesentlichen von drei abstrakten Kriterien ab: einer gattungsmäßigen Ausgestaltung bzw. Standardisierung, der Übertragbarkeit und der Handelbarkeit des jeweiligen Papiers.[1185] Als Beispiele für Wertpapiere werden in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 WpHG Aktien, andere Anteile an juristischen Personen oder Personengesellschaften und Schuldtitel genannt. Die Ausstellung einer physischen Urkunde, mithin die materiell dokumentierte Verbriefung des aus dem Wertpapier ergehenden subjektiven Inhaberrechts, fordert § 2 Abs. 1 WpHG nicht. Da sich bei den erstgenannten beiden Beispielen aber ein Konkurrenzverhältnis zu § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG ergeben würde, stellt die Finanzverwaltung zu Recht fest, dass Anteile an Kapitalgesellschaften stets und abschließend der zweiten Verwaltungsvermögenskategorie zuzuordnen sind.[1186]

Da eine seriöse Würdigung der Anwendungsproblematik von § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG nur unter Zuhilfenahme eines fundierten Wissensschatzes über das Kapitalmarktrecht vorgenommen werden kann und dieses dem Verfasser fehlt, sei an dieser Stelle nur noch darauf hingewiesen, dass es sich aufgrund der hohen inhaltlichen bzw. sogar teils wörtlichen Übereinstimmung der Normen § 2 Abs. 1 WpHG und § 1 Abs. 11 S. 1 Nr. 1, 3 und 4 KWG eignen könnte, auf die ausführlichen Kommentierungen und das Anwendungsschreiben der BaFin zum Kreditwesengesetz (KWG) zurückzugreifen.[1187]

[1184] R E 13b.22 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.

[1185] Vgl. **Klümpen-Neusel, Claudia**: Die Investition betrieblicher Liquiditätsreserven in ausgewählte Anlageinstrumente und ihre erbschaftsteuerlichen Auswirkungen unter Berücksichtigung der ErbStR 2019, DStR (2020), S. 2639–2645, S. 2641; **Oertzen, Christian v./Grosse, Hendrik**: Kryptowährungsguthaben im Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 1651–1658, S. 1655; **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 28; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 206, der stattdessen die Begriffe "Austauschbarkeit" und "Umlauffähigkeit" bzw. Fungibilität nennt; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 175.

[1186] R E 13b.22 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019.

[1187] Vgl. **Klümpen-Neusel, Claudia**: Die Investition betrieblicher Liquiditätsreserven in ausgewählte Anlageinstrumente und ihre erbschaftsteuerlichen Auswirkungen unter Berücksichtigung der ErbStR 2019, DStR (2020), S. 2639–2645, S. 2641-2642.

ee) Finanzmitteltest (Nr. 5)

aaa) Finanzmittel: Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geld- und andere Forderungen

Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG bilden Finanzmittel die fünfte Kategorie an Verwaltungsvermögensgegenständen, wobei genau genommen nur die zunächst um die jungen Finanzmittel und anschließend um den (gemeinen) Wert der im Betriebsvermögen vorhandenen Schulden gekürzten übrigen Finanzmittel als Verwaltungsvermögen qualifizieren, soweit sie den sog. 15%-„Sockel"-Freibetrag[1188] überschreiten. Im Zusammenhang mit Finanzmitteln grundsätzlich von Verwaltungsvermögen zu sprechen, wäre daher irreführend.[1189] Die ursprünglich mit dem AmtshilfeRLUmsG 2013 eingeführte Regelung zur Vermeidung sog. Cash-GmbH-Gestaltungen[1190] wurde inhaltlich durch das ErbStAnpG 2016 nur hinsichtlich weniger Details angepasst. So hat der Gesetzgeber durch die Ergänzung des eingeklammerten Wortes „Finanzmittel" hinter die beispielhafte Aufzählung von Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben und Geldforderungen eine Legaldefinition geschaffen, die jedoch durch den Auffangtatbestand „andere Forderungen" auslegungsbedürftig bleibt.[1191] Des Weiteren wurde der Sockel-Freibetrag von 20% auf 15% gekürzt und die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieses Freibetrags leicht geändert.[1192] Außerdem ist die Bereichsausnahme für konzerninterne Finanzierungsgesellschaften zum Bedauern der Steuerpflichtigen und ihrer Beraterschaft[1193] weggefallen.[1194]

Fraglich für die Durchführung des sog. Finanzmitteltests nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG ist vor allem, wann es sich um Finanzmittel, insbesondere um „sonstige Forderungen" handelt. Eine korrespondierende Auslegung bspw. anhand eines anderen Einzelsteuergesetzes oder der handelsrechtlichen Grundlagen scheidet aus, da der Begriff Finanzmittel (soweit ersichtlich)

[1188] Siehe hierzu Kapitel D.II.3.b)ee)ddd)

[1189] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 745; **Brüggemann, Gerd**: Verwaltungsvermögenstest: Schuldverrechnung und (junges) Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 66–71, S. 68.

[1190] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 115.

[1191] Zu Recht darauf hinweisend, dass sich die Legaldefinition "auf den Bestand der Zahlungsmittel etc. vor Abzug der Schulden" bezieht: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 703; implizit gleicher Ansicht: **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 269; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 257; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 214.

[1192] Siehe hierzu Kapitel D.II.3.b)ee)ddd).

[1193] Vgl. **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3520-3521; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 694.

[1194] siehe zum Rechtsvergleich: Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, **AmtshilfeRLUmsG 2013,** BGBl. I 2013, S. 1809–1846, S. 1842; Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 04.11.2016, **ErbStAnpG 2016,** BGBl. I 2016, S. 2464–2472, S. 2469.

ansonsten nirgendwo verwendet wird.[1195] Auch anhand des historischen Normzwecks können nur vage Rückschlüsse auf den Umfang des Finanzmittelbegriffs gezogen werden, da in der ursprünglichen Gesetzesbegründung bloß erläutert wird, dass mit der damaligen Neuregelung missbräuchliche Gestaltungen über Cash-GmbHs vermieden werden sollten und der Verwaltungsvermögenskatalog daher einer sachgerechten Eingrenzung des Produktivvermögens unterzogen werde.[1196] Da im Gesetzesentwurf noch beabsichtigt war, jene Finanzmittel nicht als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren, die „betriebsnotwendig sind oder aus der Betriebstätigkeit entstanden und im Besteuerungszeitpunkt noch nicht in Produktiv-Vermögen angelegt sind“[1197], dieser Passus in der finalen Gesetzesfassung jedoch nicht enthalten ist, kann man in der Umkehr aber zumindest darauf schließen, dass z.B. auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in den Finanzmitteltest miteinzubeziehen sind.[1198]

Für die Identifikation weiterer unter den Finanzmittelbegriff fallender potentieller Verwaltungsvermögensgegenstände ist wohl eine Auslegung „vor dem Hintergrund der Rechtsnatur der zuvor genannten Forderungen“ am zielführendsten.[1199] Hieraus ergibt sich nach inzwischen übereinstimmender Meinung der Literatur, dass es sich grundsätzlich um auf Geld gerichtete Forderungen handeln muss.[1200] Die von der Finanzverwaltung vorgenommene beispielhafte Aufzählung (Geld, Sicht- und Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen an verbundene Unternehmen, Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, Gesellschafterdarlehen und „sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art“, insbesondere geleistete Anzahlungen, Steuerforderungen und Forderungen aus stillen Beteiligungen) bestätigt diese Meinung.[1201] Im Gegensatz zu den koordinierten Ländererlassen vom 22.06.2017, enthält die beispielhafte Aufzählung der aktuellen Richtlinien übrigens auch (nicht zu Unrecht) „Kryptowährungen, z.B. Bitcoin“.[1202]

[1195] Gl.A.: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 195.
[1196] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 115-116.
[1197] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 115.
[1198] Ebenso: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 216; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 170.
[1199] **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 215.
[1200] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 551; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 215; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 173, mit Hinweis darauf, dass der weite Anwendungsbereich der "Sorge des Gesetzgebers" vor missbräuchlichen Gestaltungen entspringt; bestätigt durch: FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136, Rz. 20.
[1201] R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR 2019.
[1202] R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR 2019, vgl. auch **Stein, Thomas/Lupber, Maximilian**: Bitcoins in der Erbschaftsteuer - Gibt es am Ende eine Bitcoin-GmbH?, DStR (2019), S. 311–317, S. 316-317: „Unabhängig vom häufig spekulativen Einsatz von Kryptowährungen würden diese dem so verstandenen [weiten] erbschaftsteuerlichen

Nach ebenso h.M. der Literatur, allerdings ohne Bestätigung der Finanzverwaltung, sollen Forderungen aus Sachleistungsansprüchen im Umkehrschluss zur vorher vorgenommenen Definition nicht unter die Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG fallen.[1203] Hierdurch würde sich jedoch zumindest bei geleisteten Anzahlungen ein Wertungswiderspruch zu den Richtlinien ergeben: geleistete Anzahlungen müssten als Sachleistungsansprüche auf eine ausstehende Warenlieferung oder Dienstleistung für den Finanzmitteltest irrelevant sein.[1204] Dennoch werden sie in R E 13b.23 Abs. 2 11. Spiegelstrich ErbStR 2019 als „sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art" aufgeführt. In einem zur Revision zugelassenen Verfahren (Az.: BFH II R 36/20) hat das FG Münster jüngst die vorher aufgeführte, zu Recht kritische Meinung der Literatur zur Finanzverwaltungsauffassung bestätigt. Nach diesem Urteil sind „geleistete Anzahlungen, die Sachleistungsansprüche verkörpern und zu denen am maßgeblichen Stichtag ein Rückforderungsanspruch nicht bestand", nicht als Finanzmittel zu qualifizieren.[1205] Der Entscheidung des Finanzgerichts ist zuzustimmen. Geleistete Anzahlungen sind in der Handels- und Steuerbilanz ausschließlich deswegen auszuweisen, um einen gegen das Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte und damit gegen das Realisationsprinzip verstoßenden Ansatz von Aufwendungen zu verhindern. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei geleisteten Anzahlungen also um die Verkörperung eines Sach- oder Dienstleistungsanspruchs an den Vertragspartner, der letztlich nur deshalb bilanziell abgebildet werden muss, weil der Vertragspartner im zeitlichen Leistungsrückstand ist. Dass sich aus diesem Umstand eine niedrigere

Zahlungsmittelbegriff unterfallen", nachdem es sich um „Geldvermögen einschließlich der Äquivalente wie alternative Zahlungsmittel" handele; Insgesamt zweifelnd: **Oertzen, Christian v./Grosse, Hendrik**: Kryptowährungsguthaben im Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 1651–1658; Zur damit einhergehenden Bewertungsproblematik: **Reiter, Christian/Nolte, Dirk**: Bitcoin und Krypto-Assets - ein Überblick zur steuerlichen Behandlung beim Privatanleger und im Unternehmen, BB (2018), S. 1179–1185.

[1203] Zur alten Gesetzeslage schon: **Eisele, Dirk**: Die Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch das AmtshilfeRLUmsG - Cash-Gesellschaften im Fokus, NWB (2013), S. 2292–2301, S. 2294; **Erkis, Gülsen/Mannek, Wilfried/van Lishaut, Ingo**: Die "Cash-GmbH" und die Zukunft der Erbschaftsteuer, FR (2013), S. 245–253, S. 246; **Eisele, Dirk**: Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016 - Teil 1, NWB (2017), S. 2670–2688, S. 2682; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 176; Bestätigt durch das rechtskräftige FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136, Rz. 20.

[1204] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 184; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 84; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 202.

[1205] FG Münster-Urteil v. 22.10.2020, **3 K 2699/17 F**, EFG 2020, S. 1826, 1. Orientierungssatz, Rz. 28 ff; zwar ist dieses Urteil zur alten Rechtslage (§ 13b Abs 2. S. 2 Nr. 4a ErbStG a.F.) ergangen, diese gleicht jedoch ihrem Sinn nach unzweifelhaft dem aktuellen Gesetzeswortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG; der Entscheidung zustimmend: **Korezkij, Leonid**: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR (2021), S. 145–150, S. 147; **Bernhard, Johann-Peter**: Geleistete Anzahlungen sind kein begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen, DStR (2021), S. 1089–1093, S. 1090.

erbschaftsteuerliche Begünstigung für denjenigen Sach- oder Dienstleistungsanspruchsberechtigten ergeben soll als bei jemandem, dessen Vertragspartner einfach nur rechtzeitiger geliefert bzw. geleistet hat, wäre steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Eine entscheidende Einschränkung hinsichtlich der aus dem FG-Urteil ergebenden Beurteilung von geleisteten Anzahlungen ist, wie *Bernhard* zu Recht feststellt, vorzunehmen: Anzahlungen dürfen nämlich dann nicht als begünstigtes Vermögen klassifiziert bzw. müssen als Finanzmittel eingestuft werden, wenn sie für die Anschaffung von (nicht begünstigtem) Verwaltungsvermögen geleistet wurden. Denn ansonsten würde sich im vorher gewählten Beispiel eine umgekehrte Ungleichbehandlung ergeben, da derjenige Unternehmer, dessen Vertragspartner quasi bereits schneller den entsprechende Verwaltungsvermögensgegenstand geliefert hat, diesen eben keinesfalls als begünstigtes Vermögen werten kann.[1206]

Ebenfalls nicht als Finanzmittel zu werten sind nach einhelliger Meinung von Literatur und Rechtsprechung aktive Rechnungsabgrenzungsposten.[1207] Dies sollte klar sein, da Rechnungsabgrenzungsposten schon von ihrer Natur her keine Vermögensgegenstände sind, sondern reine Bilanzpositionen zur Verwirklichung des Realisationsprinzips bei der periodengerechten Abgrenzung von Gewinnen und Verlusten darstellen.[1208]

Zusätzliche besondere Bedeutung erhält die Begriffsbestimmung der „anderen Forderungen" vor dem Hintergrund der Abgrenzung von den „vergleichbaren Forderungen" i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG. Zwar handelt es sich jeweils um Gegenstände des potentiell nicht-begünstigten Verwaltungsvermögens. Dennoch spielt die Zuordnung eine entscheidende Rolle, weil Finanzmittel ggf. mit Schulden verrechnet oder unter den 15%-Freibetrag fallen und somit trotzdem Teil des begünstigten Vermögens sein können. Wirtschaftsgüter, die unter § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG fallen, sind hingegen immer begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen, sofern nicht noch die sog. 10%-Schmutzgrenze nach § 13b Abs. 7 ErbStG greifen sollte. Vereinfacht gesagt ist eine Qualifikation nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG für den Steuerpflichtigen immer

[1206] Vgl. **Bernhard, Johann-Peter**: Geleistete Anzahlungen sind kein begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen, DStR (2021), S. 1089–1093, S. 1091.
[1207] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719, S. 716; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 175; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 226; Ebenfalls bestätigt durch FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136, Rz. 20, die Finanzverwaltung führt sie zumindest auch nicht in ihrer beispielhaften Aufzählung von Finanzmitteln unter R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR 2019 auf.
[1208] Statt vieler: **Moxter, Adolf**: Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens - Eine Analyse vor dem Hintergrund des true und fair view, DStR (1999), S. 2135–2142, 2140: „RAP sind keine Vermögensgegenstände oder Schulden, d.h. kein Anspruch auf eine konkrete, nutzbare Gegenleistung".

besser als eine Qualifikation nach § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG. In den Richtlinien hält die Finanzverwaltung zu dieser Abgrenzungsproblematik fest, dass zu den Zahlungsmitteln und anderen Forderungen auch sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art zählen, „soweit sie nicht bereits § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG zuzuordnen sind". Offensichtlich mag die Finanzverwaltung also ein Rangverhältnis zwischen den verschiedenen Verwaltungsvermögenskategorien erkennen, wonach wohl „Forderungen" in Zweifelsfällen immer unter Nr. 4 zu subsumieren sind.[1209] Die Nummerierung verschiedener Tatbestandsmerkmale kann m.E. jedoch keinen Aufschluss auf deren laterales Rangverhältnis geben, ohne dass der Gesetzgeber dies explizit im Rahmen des Normengefüges vorschreibt[1210]. Die Aussage der Finanzverwaltung ist daher m.E. auf den klarstellenden Inhalt zu reduzieren, dass eine Forderung nicht sowohl unter Nr. 4 als auch unter Nr. 5 des Verwaltungsvermögenkatalogs subsumiert werden kann.

bbb) Junge Finanzmittel

Gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG ist der gemeine Wert der Finanzmittel um den positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Steuerentstehungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Der dadurch bewirkte generelle Ausschluss sog. junger Finanzmittel von der Begünstigung wurde bereits mit dem AmtshilfeRLUmsG 2013 zum Zwecke der Vermeidung missbräuchlicher Cash-GmbH-Gestaltungen in die Begünstigungsnormen aufgenommen.[1211] Zwar wurden die jungen Finanzmittel in der Gesetzesfassung von 2013 noch als Unterkategorie des jungen Verwaltungsvermögen eingeordnet.[1212] Die Schaffung einer eigenen Legaldefinition der jungen Finanzmittel ist jedoch eher deklaratorischer Natur und als logische Weiterentwicklung des Verwaltungsvermögensbegriffs zu werten, die bereits mit der Aufnahme der Legaldefinition für Finanzmittel in § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG stattgefunden hat. Fraglich ist, wie sich die Größe der jungen Finanzmittel im Detail errechnen lässt.

Folgt man dem exakten Wortlaut, wären alle Finanzmittel, die dem Betrieb in einer unbestimmten Zeitspanne vor Übertragung insgesamt „weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren", als

---

[1209] R E 13b.23 Abs. 2 10. ErbStR 2019; die FV-Auffassung unterstützend: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 195.
[1210] Wie z.B. durch die Subsidiaritätsklauseln im EStG: §§ 20 Abs. 8, 21 Abs. 3, 23 Abs. 2 EStG.
[1211] Vgl. **BT-Drucks. 17/12532,** 27.02.2013, S. 5-7, 81-82, 90 (Bericht über Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung, die im Vermittlungsverfahren ergänzt wurden).
[1212] Siehe § 13b Abs. 2 S. 3 Hs. 2 ErbStG i.d.F. des Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, **AmtshilfeRLUmsG 2013,** BGBl. I 2013, S. 1809–1846, S. 34.

schädlich anzusehen. Faktisch hieße das, dass zum einen die Finanzmittel identifiziert werden müssten, die weniger als zwei Jahre vor Steuerentstehungszeitpunkt in den Betrieb eingelegt wurden. Alleine das wäre schon nahezu unmöglich, da sich, wie es *Korezkij* zutreffend auf den Punkt bringt, Finanzmittel „bekanntlich nicht einfärben" lassen.[1213] Noch viel schwieriger wäre es, diejenigen bereits entnommenen Finanzmittel zu identifizieren, die im Steuerentstehungszeitpunkt dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Jeder Euro, der dem Betrieb in einer unbestimmten Zeitspanne vor der Betriebsübertragung einmal für weniger als zwei Jahre zugehörig war, würde unter diese Definition fallen. Der insoweit sinnbefreite Gesetzeswortlaut, wird von der Finanzverwaltung nach seinem ursprünglichen Normtelos zu Recht wie folgt umgedeutet: Junge Finanzmittel sind der positive Saldo der innerhalb von zwei Jahren vor dem Steuerentstehungszeitpunkt eingelegten und entnommenen Finanzmittel.[1214]

Mit dem Ausschluss junger Finanzmittel aus der Begünstigung will der Gesetzgeber grundsätzlich nachvollziehbar verhindern, dass kurz vor unentgeltlicher Unternehmensübertragung noch Privatvermögen in Betriebsvermögen umgewandelt wird. Sinnvollerweise wird bei dem Begünstigungsausschluss auf die Nettoeinlagen abgestellt, da jede Entnahme wiederum die Substanz des potentiell begünstigten Betriebsvermögens schmälert bzw. das nicht-begünstigte Privatvermögen erhöht. Ohne Belang ist bei der Berechnung dieser „Stromgröße"[1215] nach dem (umgedeuteten) Wortlaut der Regelung jedoch (erst einmal), wie viele der netto-eingelegten jungen Finanzmittel am Besteuerungsstichtag tatsächlich noch vorhanden sind.[1216] Unwiderruflich begünstigungsschädlich sind daher auch Nettoeinlagen von Finanzmitteln, die nachweislich zur Schuldentilgung oder dafür verwendet wurden, um Produktivvermögen anzuschaffen oder die Eigenkapitaldecke zu stärken, um etwa den Anforderungen von Gläubigern zu

[1213] So richtig identifiziert von: **Korezkij, Leonid**: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447, S. 2438; ebenfalls: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 709-710; **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 179; **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 572.

[1214] R E 13b.23 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.

[1215] **Korezkij, Leonid**: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447, S. 2438; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 10-11; **Schneidereit, Julian et al.**: Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbunden/Holdingstrukturen (Teil I), DStR (2020), S. 617–624, S. 619; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 201: "Die Zuordnung ist nicht gegenständlich, sondern vielmehr volumenbezogen zu verstehen".

[1216] R E 13b.23 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019.

genügen oder Krisensituationen abzufedern.[1217] Auch wenn sich dies nicht aus dem Gesetzestext ergibt, geht die Finanzverwaltung zugunsten der Steuerpflichtigen davon aus, dass der Betrag der jungen Finanzmittel zumindest auf den Wert der zum Steuerentstehungszeitpunkt vorhandenen Brutto-Finanzmittel gedeckelt ist.[1218] So sehr diese Regelung zu begrüßen ist[1219], führt sie doch zu einer klaren Ungleichbehandlung verschiedener Unternehmen in Abhängigkeit ihrer regelmäßigen Liquiditätsausstattung, was das nachfolgende Beispiel illustrieren soll:

Unternehmen A, was weder Liquiditätsreserven noch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausweist, erhält ein Jahr vor Betriebsübertragung eine Einlage von 100 GE, die unmittelbar in eine neue Maschine investiert wird. Unternehmen B, was Liquiditätsreserven von 100 GE vorhält, erhält ebenfalls eine Einlage von 100 GE, die zur Anschaffung von Anlagevermögen verwendet werden soll. Bei beiden Unternehmen wird zum Steuerentstehungszeitpunkt ein Einlagenüberschuss von 100 GE festgestellt, der bei A wegen der von der Finanzverwaltung vorgesehenen Deckelung nicht zu jungen Finanzmitteln führt, bei Unternehmen B hingegen schon. Selbiges Ergebnis würde auch entstehen, wenn Unternehmen B nicht schon vor Einlage Liquiditätsreserven vorhalten würde, sondern einfach nur vor dem Steuerentstehungszeitpunkt einen noch nicht reinvestierten operativen Liquiditätszufluss realisieren würde. Noch gravierender werden die Rechtsfolgen, wenn bei einem Unternehmen mit hoher Liquiditätsausstattung die jungen Finanzmittel verwendet werden, um junges Verwaltungsvermögen anzuschaffen.[1220]

Bei der Ermittlung des jungen Finanzmittelbestands von Kapitalgesellschaften müssen unter Entnahmen sowohl Gewinnausschüttungen als auch Rückzahlungen aus den Kapitalrücklagen bzw. Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto subsumiert werden.[1221]

[1217] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 260.
[1218] R E 13b.23 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019; siehe aber: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 197 mit Hinweis darauf, dass die Deckelung in der Praxis wegen der Anknüpfung an die Brutto-Finanzmittel "stark eingeschränkt" sei; siehe selbiges Ergebnis auch bei nachfolgendem Beispiel.
[1219] Ebenfalls begrüßend: **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Umstrukturierungen: Ein Hindernis bei der Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform?, ZEV (2018), S. 509–514, S. 510.
[1220] Siehe hierzu aber erst Kapitel D.IV.3.f)aa)aaa).
[1221] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 709; **Korezkij, Leonid**: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447, S. 2438; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 225 mit Verweis darauf, dass das sowohl für offene als auch verdecke Gewinnausschüttungen gelten muss.

Da der Wortlaut explizit auf gesellschaftsrechtlich veranlasste Zahlungsströme abstellt, können junge Finanzmittel anders als junges Verwaltungsvermögen[1222] jedoch zumindest weder durch Umschichtungen innerhalb des Betriebsvermögens (Verkauf eines Vermögensgegenstands[1223]) bzw. im Rahmen der operativen Geschäftstätigkeit noch durch schuldrechtlich veranlasste Finanzmittelzuführungen bspw. aufgrund von Gesellschafterdarlehen entstehen.[1224] Auch die Zuführung von Finanzmitteln durch Gewährung von Bankdarlehen hat somit keinerlei Auswirkungen auf die Rechengröße der jungen Finanzmittel.[1225] Ebenfalls nicht bedeutsam ist die Einlage oder Entnahme von Passivposten, wie Verbindlichkeiten.[1226]

ccc) Schuldenverrechnung mit (normalen) Finanzmitteln

Den um die jungen Finanzmittel gekürzten verbleibenden Finanzmitteln droht eine Qualifikation als begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen überhaupt nur dann, sofern nach der Verrechnung jener Finanzmittel mit im Betriebsvermögen vorhandenen Schulden ein positiver Saldo verbleibt. Welche Schulden in die Verrechnung mit Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 EStG einzubeziehen sind, erschließt sich aus dem Gesetzestext nicht.[1227] Da auch das restliche ErbStG keine Legaldefinition des Schuldenbegriffes aufweist, ist es am naheliegendsten auf die Definition des BewG zurückzugreifen.[1228] Maßgeblich nach einstimmiger Meinung von Literatur und Finanzverwaltung ist daher § 103 BewG, der wiederum auf den Schuldenbegriff des HGB verweist.[1229] Mit Finanzmitteln verrechenbare Schulden sind daher alle unter

---

[1222] Siehe hierzu ausführlich Kapitel D.II.3.f)aa)aaa).

[1223] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 195, der zu Recht feststellt, dass dieses Ergebnis unabhängig davon gilt, ob Verwaltungs- oder Produktivvermögen veräußert wird; **Juja, Akram/Thomée, Jonas**: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil I, ErbStB (2022), S. 111–117, S. 172.

[1224] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 709; **Herbst, Catarina**: Das neue Erbschaftsteuerrecht: erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB (2016), 347-355, S. 351; **Bruschke, Gerhard**: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB (2019), S. 241–245, S. 244; **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Besonderheiten beim jungen Vermögen, StB (2022), S. 41–46, S. 43-44.

[1225] Vgl. **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 246.

[1226] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 710.

[1227] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719, S. 715.

[1228] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 196; bestätigt durch: FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136, Rz. 18 und 19: "[…], denn nur diese Ansicht entspricht dem sich aus der Historie des Gesetzgebungsverfahrens ergebenden Willen des Gesetzgebers und der Systematik des Gesetzes".

[1229] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 147; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 178.

§ 266 Abs. 3 unter B. und C. HGB geführten passivischen Bilanzpositionen[1230], mithin sämtliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen, „die bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören“[1231]. Abzugsfähig sind neben den unter R E 13b.23 Abs. 4 ErbStR 2019 aufgezählten Beispielen auch etwa Drohverlust- oder Pensionsrückstellung.[1232]

Ein rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang der Finanzmittel und Schulden ist für deren Verrechnung im Rahmen des Finanzmitteltests nicht erforderlich.[1233] Selbst Schulden, die zur Finanzierung von Verwaltungsvermögen aufgenommen wurden, sind daher uneingeschränkt in die Schuldenverrechnung im Rahmen des Finanzmitteltest mit einzubeziehen.[1234]

Die wegen der Anknüpfung an den handelsrechtlichen Schuldenbegriff auf den ersten Blick unkompliziert wirkende Schuldenverrechnung wird spätestens dann komplex, wenn es sich bei der begünstigungsfähigen Einheit um Mitunternehmeranteile handelt, bei denen der Erblasser/Schenker in einem Darlehensverhältnis mit der Mitunternehmerschaft steht. Denn in den Finanzmitteltest sind bei Beteiligungen an Personengesellschaften auch sämtliche im Sonderbetriebsvermögen liegende Finanzmittel und Schulden miteinzubeziehen.[1235] Dies ergibt sich schon aus dem Fakt, dass sich ein Mitunternehmeranteil immer aus dem Anteil des Mitunternehmers am Gesamthandsvermögens und seinem Sonderbetriebsvermögen zusammensetzt und dieses Sonderbetriebsvermögen daher auch Teil einer begünstigungsfähigen Einheit i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sein kann, zumindest sofern es mitübertragen wird. Bei der Ermittlung der schädlichen Finanzmittel kommt ebenso wie bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens eine sog. gesellschafterbezogene Betrachtungsweise zur Anwendung.[1236]

[1230] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719, S. 716.
[1231] so der Wortlaut der R E 13b.23 Abs. 4 S. 2 1. Spiegelstrich ErbStR 2019; bestätigt durch: FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136, Rz. 21.
[1232] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 147; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 196; so auch schon: **Korezkij, Leonid**: Finanzmittel als Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG: Brennpunkte der Ländererlasse vom 10.10.2013, DStR (2013), S. 2550–2554, S. 2550.
[1233] Vgl. **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 179; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 10; **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 549; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 147; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 573.
[1234] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 180.
[1235] R E 13b.23 Abs. 9 S. 1 ErbStR 2019.
[1236] Vgl. **Uhl-Ludäscher, Luise**: Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften als Verwaltungsvermögen, NWB-EV (2020), S. 29–30, S. 29; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 197; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 191.

Streitpotential bietet des Weiteren die Finanzverwaltungsauffassung, nach der auch die Schuldenverrechnungssperrnorm des § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG im Rahmen des Finanzmitteltest anzuwenden ist.[1237] Nach dieser Norm ist eine Verrechnung von Schulden mit Verwaltungsvermögen bei wirtschaftlich nicht belastenden Schulden und darüber hinaus ausgeschlossen, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Steuerentstehungszeitpunkt übersteigt.[1238] Betrachtet man den Wortlaut von § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG erscheint die Auslegung der Finanzverwaltung zunächst sehr restriktiv. Denn hier heißt es, dass eine Verrechnung mit Verwaltungsvermögen unter bestimmten Voraussetzungen nicht möglich ist. Da es sich jedoch bei Finanzmitteln erst nach Abzug der jungen Finanzmittel, nach Schuldenverrechnung und nach Abzug des 15%-Sockelbetrags um Verwaltungsvermögen handelt, wäre § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG nach einer reinen Wortsinnauslegung im Rahmen des Finanzmitteltests eigentlich nicht anzuwenden.[1239] In Kapitel D.II.3.f)aa)ccc) wird jedoch gezeigt, dass die Finanzverwaltungsauffassung dem Normtelos entspricht.

ddd) 15%-„Sockel-"Freibetrag (unschädliche Finanzmittel)

Der um die jungen Finanzmittel und Schulden gekürzte verbleibende Bestand an Finanzmitteln ist nur dann dem schädlichen Verwaltungsvermögen zuzuordnen, „soweit er 15 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt". Die Inanspruchnahme des sog. „Sockel-(frei-)betrags"[1240] steht allerdings unter der Voraussetzung, „dass das nach Abs. 1 begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des EStG dient" (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG).

Fraglich ist, was unter der Formulierung „des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens" zu verstehen ist bzw. was dementsprechend die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sockelbetrags ist. Die schon im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG 2013 verwendete Formulierung

[1237] R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019.
[1238] Siehe Kapitel D.II.3.f)aa)bbb) und ccc) für Details zu § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG.
[1239] gl.A.: **Kaminski, Bert**: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460, S. 445; ebenfalls gl.A.: **Korezkij, Leonid**: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447, S. 2442; a.A.: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 711.
[1240] **Höne, Annette**: Das begünstigte Vermögen - aktuelle Zweifelsfragen und Antworten, NWB-EV (2019), S. 16–20, S. 20; **Christoffel, Hans Günter**: Junge Finanzmittel bei der Generationennachfolge vermeiden, aber wie?, ErbBstg (2020), 182-188, S. 182; **Bruschke, Gerhard**: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB (2019), S. 241–245, S. 244.

sucht im ErbStG ihresgleichen. Da der Wortlaut jedoch auf das Betriebsvermögen und nicht etwa ausdrücklich auf das begünstigte Vermögen[1241] oder sogar nur auf die Finanzmittel selbst[1242] abzielt, ist wohl davon auszugehen, dass hier eigentlich der gemeine Wert der gesamten begünstigungsfähigen Einheit i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG gemeint ist.[1243] Dies entspricht auch der gesetzgeberischen Intension, nach der ein gewisser Teil des liquiden Vermögens eines Unternehmens „betriebsnotwendig" ist[1244] und folglich nicht als begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert werden kann.[1245] Bemessungsgrundlage für den Freibetrag[1246] ist bei Einzelunternehmen oder Kapitalgesellschaften der Unternehmenswert und bei Personengesellschaften der Wert des übertragenen Mitunternehmeranteils inkl. Sonderbetriebsvermögen („Anteilswert").[1247] Faktisch erhöht daher auch das Verwaltungsvermögen den Sockelbetrag und damit wiederum den begünstigten Teil der Finanzmittel.[1248]

Weitaus komplexer ist die Frage nach der Anwendung der sog. „Hauptzweck-Voraussetzung"[1249] bzw. „Hauptzweckprüfung"[1250] gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG, da der Gesetzeswortlaut keine weiteren Erläuterungen aufweist.[1251] Haupttatbestandsvoraussetzung für die

---

[1241] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371.
[1242] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S- 549.
[1243] Vgl. **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1881; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 144, 148, 154; bestätigt durch R E 13b.23 Abs. 6 S. 1 ErbStR 2019.
[1244] So die Gesetzesbegründung zum AmtshilfeRLUmsG 2013, wonach eine Begünstigung „nur gerechtfertigt ist, soweit die Finanzmittel betriebsnotwenig sind": **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012.
[1245] Die Höhe des Sockelbetrags entspringt wohl einer typisierenden Annahme des Gesetzgebers über die Höhe des betriebsnotwendigen Finanzmittelbestands eines durchschnittlichen Unternehmens. Die Typisierung schwankte von 10% (Gesetzesentwurf des AmtshilfeRLUmsG, **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss)**, 06.07.2012, S. 113 über 20% (endgültige Gesetzesfassung des **AmtshilfeRLUmsG**, BGBl. I 2013, S. 1809-1846, S. 1842 bis zur aktuellen Fassung von 15%. Die offensichtlich einem politischen Einigungsprozess zwischen Bund und Ländern entsprungene Zahl ist zumindest nach den existierenden Gesetzesgrundlagen „durch keine empirischen Daten unterlegt", so zu Recht kritisch: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 199.
[1246] **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 181; a.A. eventuell: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 597, der von einer Freigrenze spricht.
[1247] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 745.
[1248] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 712; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 256, der meint, dass der Gesetzgeber diese Auswirkung nicht beabsichtigt hätte; **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2426.
[1249] **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ende gut - alles gut!?, NWB-EV (2016), S. 336–339, S. 337.
[1250] **Holtz, Michael**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW (2016), S. 3570–3755, S. 3571.
[1251] Vgl. **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 901; **Rohde, Andreas/Vraetz, Marko**: Erbschaftsteuerreform: Was lange währt, wird nicht immer gut, StuB (2016), S. 903–908, S. 904.

Inanspruchnahme des Sockelbetrags ist, dass „das begünstigungsfähige Vermögen […] nach seinem Hauptzweck einer Tätigkeit im Sinne“ einer der drei Gewinneinkunftsarten des EStG „dient“. Verwunderlich ist (auf den ersten Blick), warum der Wortlaut nicht direkt auf die Tatbestandserfüllung von §§ 13, 15 oder 18 EStG abstellt, sondern „eine Tätigkeit im Sinne“ dieser Einkunftsarten voraussetzt. Eine solche Formulierung wird im gesamten ErbStG außerhalb des Begünstigungsnormgefüges[1252] ansonsten nicht verwendet. Ebenso stellt der jeweilige Wortlaut der einkommensteuerlichen Normen zur Definition der Einkunftsarten nicht auf eine bestimmte Tätigkeit, sondern auf Einkünfte ab, die anhand von bestimmten Tatbestandsmerkmalen zu identifizieren sind. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass es dem Gesetzgeber trotz der offensichtlich missverständlichen Formulierung des § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG um die Abgrenzung nicht der Tätigkeiten geht, denen das begünstigungsfähige Vermögen dient, sondern um eine Abgrenzung der aus den Tätigkeiten resultierenden einkommensteuerlichen Einkunftsarten.[1253]

Warum wählt der Gesetzgeber jedoch überhaupt diese ansonsten für das ErbStG untypische Formulierung? M.E. lässt sich die Antwort im Gesetzgebungsprozess finden. Die Hauptzweckprüfung wurde erst durch den Vermittlungsausschuss in die endgültige Gesetzesfassung aufgenommen und dieser wurde wiederum u.a. deshalb einberufen, weil der Bundesrat die durch die Änderungen von § 13b Abs. 1 ErbStG „vorgesehene Begünstigung bei Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften (sowie Kapitalgesellschaften analog)“ und der damit einhergehenden drohenden Gefahr einer „Wiederbelebung der Cash-GmbH“ ablehnte.[1254] Höchstwahrscheinlich stimmte der Bundesrat der Aufnahme der grundsätzlichen Begünstigungsfähigkeit von vermögensverwaltenden Gesellschaften in § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG nur unter der Bedingung zu, dass diese dann aber wenigstens keinen Sockelbetrag im Rahmen des Finanzmitteltests geltend machen dürften. Auch wenn diese These aufgrund der fehlenden Erläuterung zum Ergebnis des Vermittlungsausschusses nicht mit Sicherheit bestätigt werden kann, so ist sie doch die am ehesten Zutreffende und bietet damit die gesetzeshistorische Grundlage für die Auslegung des Hauptzweckerfordernisses: Der Gesetzgeber will den Sockelbetrag

[1252] Und auch im Begünstigungsgefüge selbst wird dieselbe Formulierung „Tätigkeit im Sinne von…“ nur noch im Rahmen der sog. Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 ErbStG verwendet, siehe hierzu Kapitel D.II.3.d).
[1253] Gl.A.: **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 746; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 215; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 150.
[1254] **BR-Drucks. 344/1/16,** 30.06.2016, S. 4 und S. 5.

nur denjenigen Unternehmen gewähren, die originäre gewerbliche/selbständige/land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielen, also deren Tätigkeit(en) die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen.[1255] Da keine der steuerlichen Einzelgesetze jedoch den Begriff der „originären" gewerblichen/selbständigen/land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte kennt, kam der Gesetzgeber wohl nicht um die in § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG verwendete Formulierung umhin.

Da die Hauptzweckprüfung der zielgenaueren Begünstigung nur des Vermögens produktiver (Familien-)Unternehmen bzw. der Vermeidung missbräuchlicher Ausnutzung der Begünstigungsregeln von Betrieben, die dem Wesen ihrer Tätigkeit nach eigentlich nicht förderungswürdig sind, dient, wird gefordert, dass § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 EStG auch nur auf potentielle „Missbrauchsfälle von Finanzierungsgesellschaften" beschränkt werden solle.[1256] Diese Annahme widerspricht jedoch dem insoweit offenen Gesetzeswortlaut und ist daher abzulehnen.

Die Intension des Gesetzgebers, Betriebe dann nicht vom Abzug des Sockelbetrags profitieren zu lassen, wenn deren Vermögen zur weitgehend risikolosen Erzielung von Renditen genutzt wird, führt also zur normativ positiv formulierten Pflicht des Steuerpflichtigen, nachzuweisen, dass das erworbene begünstigungsfähige Vermögen „nach seinem Hauptzweck" einer begünstigungswürdigen Tätigkeit dient. Fraglich ist also weiter, anhand welcher Kriterien der Hauptzweck eines Betriebs bzw. konkreter der Hauptzweck des begünstigungsfähigen Vermögens zu bestimmen ist. Selbstredend sollte nur sein, dass hierbei eine quantitative Abgrenzung der Tätigkeiten stattfinden muss, da ein qualitativer Nachweis (etwa anhand des in der Gewerbeanmeldung festgelegten Unternehmensgegenstands) viel zu gestaltungsanfällig wäre.

Mit der vorher beschriebenen Klarstellung, dass der Normwortlaut eigentlich auf die Tätigkeit abstellen sollte, die zu originären Einkünften i.S.d. Gewinneinkunftsarten führt, wird klar, anhand welches Kriteriums eine quantitative Abgrenzung stattfinden soll. Schlussendlich muss das begünstigungsfähige Vermögen also in zwei Gruppen aufgeteilt werden: Zum einen in

[1255] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 549; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 11; **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1598; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 199; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 592-597; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 343.

[1256] Ausführlich: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 592-597.

Wirtschaftsgüter, die dazu dienen, originäre gewerbliche/selbständige/land- und forstwirtschaftliche Einkünfte zu erwirtschaften (Kategorie A „gut“) und zum anderen in Wirtschaftsgüter, die zur Erzielung von originären weitestgehend risikolosen Renditen (etwa Miet-, Zins- oder Dividendeneinnahmen) führen (Kategorie B „schlecht“).[1257] Sofern das begünstigungsfähige Vermögen mehrheitlich aus Wirtschaftsgütern der Kategorie A besteht, ist die Hauptzweckvoraussetzung erfüllt. Aus diesem Ergebnis resultieren jedoch zwei weitere Fragen.

Zunächst ist nämlich fraglich, ob die Entscheidung über die Mehrheit anhand der gemeinen Werte der jeweiligen begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter oder anhand der aus der Nutzung der Wirtschaftsgüter resultierenden jeweiligen Umsätze bzw. Gewinne zu treffen ist. Die erste Variante würde ganz klar Dienstleistungsbetriebe benachteiligen, die für gewöhnlich kaum oder gar kein Anlagevermögen besitzen und dann nur aufgrund des Vorhandenseins einer geringfügigen Anzahl an nicht betrieblich genutztem Grundbesitz oder Wertpapiervermögen (welches als Verwaltungsvermögen sowieso schon nicht von der Begünstigung erfasst wird) den Abzug des Sockelbetrags verlieren.[1258] Stattdessen ist der von der Literatur vorgeschlagenen Ansicht zu folgen, dass eine quantitative Bestimmung des Hauptzwecks nach der Höhe entweder der Umsätze oder der Gewinne zu erfolgen hat.[1259] Erzielt ein Betrieb also mehrheitlich Einkünfte, die aus einer originär vermögensverwaltenden Tätigkeit entspringen, also bspw. Miet-, Zins- oder Dividendeneinnahmen, kann der Sockelbetrag im Rahmen des Finanzmitteltests nicht berücksichtigt werden.

Es verbleibt die wichtigere Frage, wann die quantitative Grenze des Hauptzwecks erfüllt ist, wann also ein Betrieb „mehrheitlich“ originäre Einkünfte der Kategorie A erzielt. Klar ist nur, dass § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG nicht etwa fordert, dass mit dem begünstigungsfähigen Vermögen ausschließlich einer Tätigkeit nachgegangen werden muss, die zu originär gewerblichen/selbständigen/land- und forstwirtschaftlichen Einkünften führt. Der in diesem Zusammenhang von der Finanzverwaltung verwendete Begriff „überwiegend“[1260] hilft, da er als Synonym für mehrheitlich genutzt wird, leider nicht wirklich weiter. In der Literatur wird hierzu

[1257] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 746 mit ähnlichen Ansätzen.
[1258] Ebenso: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 712; a.A.: **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 258; Wohl ebenfalls a.A.: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 223.
[1259] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 150: plädiert allerdings nur für die Umsätze als Anknüpfungspunkt; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 21, Rz. 343: der auf die "Erträge" abstellen will.
[1260] R E 13b.23 Abs. 6 S. 6 Nr. 3 ErbStR 2019.

vertreten, dass eine absolute Mehrheitsquote (>50%) der originär gewerblichen/selbständigen/land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte ausreichen solle.[1261] Dass der Gesetzgeber bereits eine geringere Quote genügen lassen könnte, kann nicht ernstlich angenommen werden, weswegen diesem Ansatz m.E. zuzustimmen ist. Vermutlich wird die Rechtsprechung im Rahmen von Einzelfallprüfungen aber sogar zusätzlich noch qualitative Merkmale in ihre Wertung miteinbeziehen.[1262]

Aus dem Vorgenannten ergibt sich, dass gewerblich geprägte Personengesellschaften niemals in den Genuss der Sockelbetragsregelung kommen können, da der Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nur erfüllt ist, wenn die Personengesellschaft keine originären gewerblichen Einkünfte erzielt[1263].[1264] Eine derart pauschale Aussage kann man hingegen bei gewerblich infizierten Personengesellschaften nicht treffen, da § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur dazu führt, dass die Einkünfte einer Personengesellschaft immer einheitlich entweder gewerblich oder nicht-gewerblich gewertet werden müssen[1265].[1266] Bei jenen Gesellschaften ist also zwingend die oben beschriebene Aufteilung der originären Einkünfte in Kategorie A (gute) und B (schlechte) vor-

[1261] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR (2017), S. 1729–1737, S. 1735; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 217, 219; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 258; Eventuell auch: **Eisele, Dirk**: Reform der Erbschaftsteuer - Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, NWB (2016), S. 3002–3008, S. 3005; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 747; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 343; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 223, der die 50% aber auf den Maximalanteil an Verwaltungsvermögen bezieht; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 712.

[1262] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, Rz. 712; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 597.

[1263] **Bode, Walter**, B/H - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 276.

[1264] Vgl. **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3520; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 11; **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1138; **Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens**: Offene Frage im Zusammenhang mit dem Finanzmittelfreibetrags i.S.d § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG, ZEV (2022), S. 448–452, S. 449; Eventuell a.A.: **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 549; hier jedoch eindeutig der herrschenden Meinung sich anschließend: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 150; bestätigt durch: R E 13b.23 Abs. 6 S. 6 Nr. 2 ErbStR 2019.

[1265] **Bode, Walter**, B/H - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. (2022): § 15, Rz. 228.

[1266] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 712; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 9; a.A. wohl: **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3520; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 218, der das daraus schließt, dass § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG ausschließlich auf § 15 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG und eben nicht auf Abs. 3 Nr. 1 verweist.

zunehmen und zu beweisen, dass Kategorie A überwiegt. Gleiches gilt für Kapitalgesellschaften, deren Einkünfte wegen § 8 Abs. 2 KStG grundsätzlich als gewerblich qualifizieren; auch hier ist stets eine Einzelfallprüfung vorzunehmen, welche Einkunftskategorie überwiegt.[1267]

In Konzernfällen ist die Hauptzweckvoraussetzung im Übrigen auch erfüllt, wenn das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs „oder der nachgeordneten Gesellschaften" überwiegend zur Erzielung originär gewerblicher/selbständiger/land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte dient. Sinnvollerweise schafft der Gesetzgeber hier also die Möglichkeit, dass die Hauptzweckprüfung bei der Übertragung eines Konzerns bzw. einer Konzernobergesellschaft auch konzernweit vorgenommen werden kann/muss. Hier zeichnet sich die durch das ErbStAnpG 2016 aufgenommene Verbundbetrachtung ab. Fraglich ist nun aber, wie diese konzernweite Prüfung zur Inanspruchnahme des Sockelbetrags in seinen Einzelheiten auszusehen hat.

Bei einer wortlautgetreuen Auslegung („oder") könnte man zur Annahme gelangen, dass es für die Inanspruchnahme des Sockelbetrags auf Ebene der übertragenen Obergesellschaft ausreiche, wenn auch nur eine einzige der Unter-/Konzerngesellschaften isoliert betrachtet die Hauptzweckvoraussetzung (nach o.g. Vorgehen) erfülle.[1268] Nach dem Sinn und Zweck der Regelung wird es entgegen der vorgenannten Annahme jedoch viel mehr auf eine Gesamtschau der Verhältnisse des Konzerns bzw. aller der übertragenen Obergesellschaft untergeordneten Gesellschaften ankommen. Der Sockelbetrag kann m.E. nur in Anwendung gebracht werden, wenn die dem Konzern zugehörigen begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter insgesamt überwiegend Tätigkeiten dienen, die zu originären gewerblichen/selbstständigen/land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte führen. Bei dieser Aufstellung sollten m.E. allerdings zwingend jegliche auf den ersten Blick als originär der Vermögensverwaltung zuzuordnende Einkünfte eliminiert werden, die durch konzerninterne Prozesse entstehen. Bspw. können originäre Mieteinnahmen einer konzerninternen Besitz- oder Anlagegesellschaft, die für die Zurverfügungstellung des Anlagevermögens an die eigentliche (Haupt-)Betriebsgesellschaft gezahlt werden, genauso wie originäre Fremdkapital-Zinsen, die eine konzerninterne Finanzierungsgesellschaft für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital an die eigentliche (Haupt-)Betriebsgesellschaft erhält, zu keinen im Sinne der Hauptzweckvoraussetzung schädlichen Einkünfte führen. Selbstredend

[1267] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 746; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 343; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 150.
[1268] So wohl: **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, Rz. 1598.

müssen bei einer solchen Betrachtung die Einkünfte der jeweiligen Unter-/Konzerngesellschaften mit der Anteilsquote gewichtet werden. Ideale Ausgangsbasis für eine konzernweite Hauptzweckprüfung böte daher die konsolidierte Konzernbilanz bzw. genauer die Konzern-GuV, da hier sowieso bereits alle internen Einnahmen und Ausgaben eliminiert sind.[1269] Ergebnis dieses Vorgehens könnte freilich sein, dass aufgrund der im Konzern insgesamt überwiegenden vermögensverwaltenden Tätigkeit der Abzug des Sockelbetrags auf Ebene der übertragenen Gesellschaft vollständig versagt wird.[1270]

Zur Lösungsfindung eben aufgezeigter Problematik trägt die Finanzverwaltung mit Verweis auf § 13b Abs. 10 S. 1 letzter Hs. ErbStG bei, dass auf jeder Konzernebene wiederum die „nachrichtlichen Mitteilungen der nachgeordneten Feststellungsebenen einzubeziehen" seien.[1271] Schlussendlich erfolge „auf Ebene des übertragenen Unternehmens […] eine Zusammenfassung inklusive der eigenen Tätigkeit".[1272] Ob die Finanzverwaltung mit dieser verklausulierten und eher inhaltslosen Feststellung bekannter Tatsachen den oben getätigten Aussagen zustimmen würde, bleibt indes ungewiss.

Olbig/Stenert treffen in ihrer kurz nach Inkrafttreten des ErbStAnpG 2016 verfassten Gesamtwürdigung der Neuregelung die Annahme, dass eine Schuldenverrechnung mit den „Brutto"-Finanzmittel unterbleiben könne, wenn unter Erfüllung der Hauptzweckvoraussetzung die Finanzmittel bereits wegen des Sockelbetrags nicht als schädliches Verwaltungsvermögen qualifizieren. Im Ergebnis könnten die Schulden dann wiederum über Abs. 6 mit anderen Verwaltungsvermögensgegenständen verrechnet werden.[1273] Da der Wortlaut von § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG jedoch eine unmissverständliche Verrechnungsreihenfolge (Erst Abzug des Jungen Finanzmittel, dann Schuldenverrechnung, dann ggf. Abzug des Sockelbetrags) vorsieht, muss diese These abgelehnt werden.

[1269] Ebenfalls für die Konzern-GuV als Ausgangsbasis plädierend: **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 747.
[1270] Auch wenn das von **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1598 zu Unrecht als "mit dem Gesetzeswortlaut freilich unvereinbar" abgelehnt wird.
[1271] R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 3 ErbStR 2019.
[1272] R E 13b.30 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 5 ErbStR 2019.
[1273] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 713.

c) Ausnahme von der Verwaltungsvermögenseigenschaft für Deckungsvermögen der betrieblichen Altersversorgung (§ 13b Abs. 3 ErbStG)

Trotz der Subsumtion eines Vermögensgegenstands unter eine der Kategorien des Verwaltungsvermögenskatalogs nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 5 ErbStG, kann dieser auch ohne die Anwendung der sog. Schmutzklausel (§ 13b Abs. 7 ErbStG[1274]) Teil des endgültig begünstigten Vermögens sein. Mit dem ErbStAnpG 2016 hat der Gesetzgeber nämlich eine Ausnahme für Vermögensgegenstände geschaffen, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubigern entzogen sind (§ 13b Abs. 3 ErbStG). Fraglich ist zum einen, was der Gesetzeber als Altersversorgungsverpflichtung definiert und zum anderen, wann der Tatbestand des Gläubigerausschlusses erfüllt ist. Diese Rechtsfragen sollen nachfolgend geklärt werden.

Laut Gesetzesbegründung lehnt sich § 13b Abs. 3 ErbStG an § 246 Abs. 2 S. 2 HGB an[1275], weswegen es naheliegend ist, die gefestigten Rechtsanwendungsgrundsätze des Handelsrechts auf die Verwaltungsvermögensausnahmevorschrift zu übertragen. Sinngemäß der im Rahmen des BilMoG[1276] eingeführten Norm ist eine Ausnahme vom handelsrechtlichen Verrechnungsverbot für Aktiva und Passiva vorgesehen, sofern in der Bilanz sog. Deckungsvermögen aktiviert ist, das der Absicherung von Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist. Eine Legaldefinition der Altersversorgungsverpflichtungen enthält freilich auch § 246 Abs. 2 S. 2 HGB nicht. In der Gesetzesbegründung heißt es jedoch, dass „das Verrechnungsgebot auf Pensionsverpflichtungen, Altersteilzeitverpflichtungen, Verpflichtungen aus Lebenszeitmodellen und andere vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen beschränkt“ werde, „die gegenüber Arbeitnehmern bestehen“.[1277]

Zwar enthält § 13b Abs. 3 ErbStG im Gegensatz zu § 246 Abs. 2 S. 2 HGB nicht den Passus „oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen“. Sinn und Zweck der Ausnahmevorschrift besteht jedoch darin, solches Deckungsvermögen von der Besteuerung auszunehmen, auf das der Unternehmenserwerber aufgrund einer bindenden langfristigen Verpflichtung zur

[1274] Siehe Kapitel D.II.3.g)
[1275] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 41.
[1276] Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.05.2009, **BilMoG,** BGBl. I 2009, S. 1102–1137, S. 1103.
[1277] **BT-Drucks. 16/10067,** 30.07.2008, S. 48, hier auch ausdrücklich der Hinweis, dass es sich bei der Norm nicht etwa um ein Bilanzierungswahlrecht, sondern um eine „Verrechnungsverpflichtung“ handelt.

Zahlung gegenüber einem Mitarbeiter gar keinen Zugriff hat.[1278] Dementsprechend gehen Teile der Literatur zu Recht davon aus, dass über den reinen Wortlaut von § 13b Abs. 3 ErbStG hinaus auch Altersteilzeitverpflichtungen und Lebensarbeitszeitmodelle von der Ausnahmevorschrift erfasst sind.[1279] Gleiches muss auch für Übergangs-, Überbrückungs- und Sterbegelder, Beihilfen im Krankheitsfall und pensionsähnliche Verpflichtungen gelten.[1280] Die Finanzverwaltung verweist lediglich auf Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität oder Tod i.S.d. § 1 Abs. 1 BetrAVG.[1281] Nach plausibler Meinung der Literatur können Gläubiger des Versorgungsanspruchs neben Arbeitnehmern im rechtlichen Sinne auch freie Mitarbeiter sowie Organe der Gesellschaft, Aufsichtsräte und Beiräte sein.[1282] Letztlich muss es um den betrieblich bedingten Zugriffsausschluss des Unternehmenserben von dem Deckungsvermögen gehen; die Art der Zahlungsverpflichtung muss m.E. irrelevant sein.

Nach dem Gesetzeswortlaut kann nur solches Verwaltungsvermögen begünstigt werden, welches ausschließlich und dauerhaft der Absicherung von Altersversorgungsverpflichtungen dient, indem es dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist. Zwar enthält § 13b Abs. 3 ErbStG im Gegensatz zu § 246 Abs. 2 S. 2 HGB zwischen den Wörtern „Zugriff aller übrigen" und „Gläubigern" noch die Ergänzung „aller übrigen nicht aus diesen Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten". Diese Ergänzung kann jedoch nur klarstellend gemeint sein, da auch das Verrechnungsgebot nach dem Normzweck von § 246 Abs. 2 S. 2 HGB selbstredend nur dann Anwendung findet, wenn der Gläubigerausschluss auch tatsächlich wirksam ist. Voraussetzungen sind laut Literaturmeinung die Zweckexklusivität, die Vollstreckungs- und Insolvenzfestigkeit und die jederzeitige Einzelverwertbarkeit.[1283] In der Gesetzesbegrün-

[1278] In der Gesetzesbegründung heißt es lediglich, dass der Besteuerungsausschluss "gerechtfertigt" sei: **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, .E. S. 41; m.E. folgt der Ausnahmetatbestand aber sogar direkt aus dem Bereicherungsprinzip, da der Erwerber keine Bereicherung für den Erwerb eines Vermögensgegenstands erfährt, auf den er keinen tatsächlichen Zugriff hat.

[1279] a.A.: **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 694; ebenfalls a.A.: **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2648; **Eisele, Dirk**: Reform der Erbschaftsteuer: Gesetzgebungsverfahren geht in die Verlängerung - Bundesrat ruft Vermittlungsausschuss an, NWB (2016), S. 2173–2181; **Oertzen, Christian v./Reich, Manfred**: Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg (2017), S. 1–7, S. 4; **Brüggemann, Gerd**: Altersversorgungsverpflichtungen kein Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 302–311, S. 305; **Erkis, Gülsen**: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG - Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR (2016), S. 1441–1448, S. 1443.

[1280] Statt vieler: **Ballwieser, Wolfgang**, MüKoHGB, 5. Auflage (2020): § 246, Rz. 141.

[1281] R E 13b.11 Abs. 1 ErbStR 2019.

[1282] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2648.

[1283] Ausführlich: **Brüggemann, Gerd**: Altersversorgungsverpflichtungen kein Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 302–311, S. 304-305.

dung heißt es wohl deswegen, dass mit der Regelung „insbesondere CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement) von der Besteuerung ausgenommen werden".[1284] Gleiches muss aber auch für andere Arten von Verpfändungs- und (ein- oder doppelseitigen) Treuhandmodellen gelten.[1285] Nach einstimmiger Meinung ist ausschließlich der Abschluss einer sog. Rückdeckungsversicherung nicht ausreichend, um das Tatbestandsmerkmal des Gläubigerausschlusses zu erfüllen.[1286] Dies ist nachvollziehbar, da die Ansprüche aus der Versicherung i.d.R. nicht (automatisch) gegen eine mögliche Insolvenz abgesichert sind.

Ist der Gläubigerausschluss wirksam, ist das im Wege der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge mitübertragene Deckungsvermögen vom Zugriff des Erwerbers ausgeschlossen und wird daher auch nicht von der Besteuerung erfasst. Begrenzt ist diese Ausnahmequalifikation denklogisch aber auf den gemeinen Wert der vorhandenen Verbindlichkeiten aus Altersversorgungsverpflichtungen.[1287] Hieraus ergibt sich in der Praxis eine Frage, die vom Gesetz so nicht beantwortet wird: Wenn ggf. mehrere Vermögensgegenstände als Deckungsvermögen fungieren und die gemeinen Werte dieser Vermögensgegenstände den gemeinen Wert der Verbindlichkeiten übersteigen (sog. Überdeckung), muss über eine Reihenfolge entschieden werden, nach der die potentiellen Deckungsvermögensgegenstände zur Saldierung verwendet werden. Dies ist aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen der Qualifikation der begünstigungsschädlichen Vermögensgegenstände nötig. Die Finanzverwaltung hat hierzu bereits, wenn auch ohne Begründung, Stellung bezogen: Nach deren Auffassung ist zunächst das junge Verwaltungsvermögen zu verrechnen, anschließend das normale Verwaltungsvermögen und zuletzt die Finanzmittel.[1288] Die Untergliederung des „unproduktiven" Vermögens in junges und normales Verwaltungsvermögen dient der zusätzlichen Absicherung vor missbräuchlichen Gestaltungen, indem Privatvermögen kurzfristig dem Betrieb zugeführt wird und zumindest vom sog. Schmutzzuschlag oder dem 15%-Sockelbetrag profitieren kann. Bei der kurzfristigen Zuführung von Deckungsvermögen besteht diese Gefahr nicht. Deckungsvermögen liegt nur vor,

[1284] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 41.
[1285] Vgl. **Oertzen, Christian v./Reich, Manfred**: Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg (2017), S. 1–7, S. 5.
[1286] Vgl. **Rennar, Thomas**: Angespartes Deckungsvermögen einer betrieblichen Pensionszusage bei Verpfändungsmodellen mit Insolvenzsicherung, NWB-EV (2019), S. 138–141, S. 140, auch: R E 13b.11 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019.
[1287] Mit klarstellendem Hinweis darauf, dass auch für den Wertansatz der Verbindlichkeit nicht der steuerbilanzielle Wert nach § 6a EStG heranzuziehen ist, sondern viel mehr auf den nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 252 Abs. 1 S. 2 HGB) abzustellen ist: **Brüggemann, Gerd**: Altersversorgungsverpflichtungen kein Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 302–311, S. 306.
[1288] R E 13b.11 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.

wenn es dem Gläubigerzugriff, aber eben auch dem Zugriff des Unternehmenserwerbers, entzogen ist. Durch die kurzfristige Zuführung von Deckungsvermögen vor Übertragung kann ein Unternehmer nicht dafür sorgen, dass sein Nachfolger zusätzlich bereichert ist. Er kann lediglich dafür sorgen, dass sein Nachfolger die Verpflichtungen sicher erfüllt, die er selbst gegenüber seinen Mitarbeitern eingegangen ist. Missbrauchspotential ist insofern nicht vorhanden. Der Verwaltungsauffassung wird deshalb uneingeschränkt beigepflichtet.[1289]

d) Investitionsklausel für Erwerbe von Todes wegen (§ 13b Abs. 5 ErbStG)

aa) Normzweck, Anwendungsbereich und Rechtsfolgen

Gemäß § 13b Abs. 5 ErbStG entfällt rückwirkend die Qualifikation von Wirtschaftsgütern des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens als Verwaltungsvermögen, sofern der Erwerber jene Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Jahren nach dem Besteuerungsstichtag in Gegenstände des Produktivvermögens „investiert". Diese sog. „Investitionsklausel" wurde im Rahmen der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses am 22.06.2016 in den angepassten Gesetzesentwurf des ErbStAnpG 2016 aufgenommen[1290], nachdem sich der Gesetzgeber offenbar vom Bundesrat hat überzeugen lassen, doch nicht auf einen neuen Hauptzweckansatz zur Ermittlung des begünstigten Vermögens zu setzen und stattdessen am „bewährten Konzept des Verwaltungsvermögens"[1291] festzuhalten. Der Vorschlag einer Investitionsrücklage wurde (soweit ersichtlich) zum ersten Mal indirekt schon im Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge 2005 unterbreitet. Dieses Gesetz ist jedoch niemals in Kraft getreten.[1292] Aufgeführt wurde die Idee im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens für das ErbStAnpG 2016 dann erstmals wieder von Mitgliedern bzw. Beauftragten der Stiftung Familienunternehmen, wenn auch noch relativ konturenlos.[1293] Etwas konkreter formulierte kurze Zeit später das IDW in

---

[1289] Vgl. **Wolferdorff, Janine v.**: ErbSt-Reform 2016: CTA-Konstrukte der betrieblichen Altersversorgung im Gesellschafterkonflikt, DB (2017), S. 935–937, S. 935; **Oertzen, Christian v./Reich, Manfred**: Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg (2017), S. 1–7, S. 6; **Herbst, Catarina**: Die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach den koordinierten Ländererlassen - Praxisbeispiele zum 90%-Test und begünstigten Vermögen bei Kapital- und Personengesellschaften, ErbStB (2017), S. 340–347, S. 345.

[1290] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 21-22.

[1291] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 13.

[1292] **BT-Drucks. 15/5555,** 30.05.2005, S. 5 und S. 12.

[1293] Vgl. **Kirchdörfer, Rainer/Layer, Bertram**: Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, DB (2015), S. 451–459, S. 457: "Ferner sollte anerkannt werden, dass eine Umwandlung von Verwaltungsvermögen in Produktivvermögen innerhalb einer bestimmten "Reinvestitionszeit" eine erbschaftsteuerlich begünstigte Reinvestition darstellt und im Ergebnis die auf das Verwaltungsvermögen und das Produktivvermögen entfallende ErbSt vermindert".

seiner Stellungnahme zum Eckpunktepapier des BMF.[1294] In der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 12.10.2015 wurde die Idee von weiteren Parteien aufgegriffen, wobei die Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V. in ihrer Stellungnahme sogar einen konkreten Formulierungsvorschlag zur vorgeschlagenen Investitionsklausel unterbreitete.[1295]

Anders als die von den o.g. zahlreichen Verbänden vorgeschlagene Ausgestaltung der Investitionsklausel in Form einer Investitionsrücklage, entschied sich der Gesetzgeber für eine Regelung, die unter zahlreichen Voraussetzungen eine rückwirkende Neuberechnung der Verwaltungsvermögensquote auf den ursprünglichen Steuerentstehungszeitpunkt vorsieht. Die mit der Regelung einhergehende Durchbrechung des strengen Stichtagsprinzips[1296] werde in Kauf genommen, „um Härtefälle […] abzumildern" und im Ergebnis auch solches (Betriebs-)Vermögen in die Begünstigung miteinzubeziehen, „das zwar formal dem Verwaltungsvermögen zugeordnet wird, dennoch bereits im Zeitpunkt der Besteuerung die im Betrieb angelegte Beschäftigung mit erhält, weil dieses Vermögen für eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen vorgesehen ist".[1297]

Weil bei „Schenkungen unter Lebenden Härtefälle aufgrund des Stichtagsprinzips bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen" seien[1298], ist die Regelung nach ihrem unmissverständlichen

---

[1294] **IDW,** Eckpunkte zur Neuregelung der Erbschaftsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) v. 16.02.2015, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-11-09-Gesetz-zur-Anpassung-des-ErbStG-an-BVerfG/Stellungnahme-21-IDW.pdf?__blob=publicationFile&v=1, abgerufen am 03.02.2023, S. 8: „Eine Alternative oder Ergänzung zur Unschädlichkeitsgrenze könnte eine (Re-)Investitionsklausel sein, wozu der Steuerpflichtige im Rahmen einer Investitionsplanung darlegen müsste, in welcher Form er beabsichtigt, das Verwaltungsvermögen in der Zukunft im Unternehmen zu investieren."

[1295] **Wortprotokoll Nr. 18/54** der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 12.10.2015 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG, a.a.O (Fn. 758): **Rödder, Thomas,** S. 32: „Und zum zweiten brauchen wir dringend eine Reinvestitionsklausel"; **Jorde, Thomas**, S. 36: „Die Reinvestitionsklausel ist absolut notwendig. Gerade bei Saisonbetrieben haben wir teilweise hohe Liquiditätsbestände zu einem Zeitpunkt vorliegen, die dann drei Monate später wieder investiert werden müssen"; die **Bundesverbände der deutschen Wirtschaft** schlugen in ihrer Stellungnahme zur vorgenannten öffentlichen Anhörung (S. 112) gar die Einführung einer Investitionsrücklage „analog der Konzeption in § 6b oder 7g EStG vor; ähnlich auch die **Stiftung Familienunternehmen** in ihrer Stellungnahme, S. 160-161: „Deshalb bedarf es im künftigen ErbStG dringend der Einführung einer Investitionsrücklage", wobei hierfür eine „adäquate Investitionsfrist" nach dem Vorbild von § 6b EStG, also von vier Jahren, vorgeschlagen wurde, um „Härten aus der strengen erbschaftsteuerlichen Stichtagsbetrachtung" abzuwenden; **Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V.**, S. 180: „Vermögen, das nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähig, aber nach § 13b Absatz 3 bis 5 nicht begünstigt ist, wird begünstigt, soweit es für eine Investition in begünstigtes Vermögen vorgesehen ist (Investitionsrücklage). Falls die Investition innerhalb von fünf Jahren nicht stattfindet, wird die Besteuerung nachgeholt. Die geschuldete Erbschaftsteuer wird entsprechend § 238 AO verzinst".

[1296] Vgl. **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2845; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 525.

[1297] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 42.

[1298] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 43.

Wortlaut auf Erwerbe von Todes wegen beschränkt.[1299] Die mit der Durchbrechung des Stichtagsprinzips einhergehende Ungleichbehandlung wäre m.E. anderenfalls nicht zu rechtfertigen.

Die, wie im Regelungsgefüge der Begünstigungsnormen nicht selten zwischen den Zeilen erkennbare, offenkundige Befürchtung des Gesetzgebers vor unangemessenen Steuerumgehungen[1300], führt auch bei § 13b Abs. 5 ErbStG zu einer Aufblähung der Tatbestandsvoraussetzungen der Investitionsklausel, die zahlreiche Rechtsunsicherheiten nach sich zieht. Die ungeklärten Rechtsbegriffe werden in den folgenden Kapiteln detailliert besprochen.

bb) Tatbestandsvoraussetzungen

aaa) Rückwirkende Verschiebung der Binnenstruktur des begünstigungsfähigen Vermögens innerhalb von zwei Jahren nach dem Besteuerungsstichtag

Für die Inanspruchnahme der Investitionsklausel wird gem. § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG vorausgesetzt, dass am Besteuerungsstichtag dem Verwaltungsvermögen zugehörige Wirtschaftsgüter „in Wirtschaftsgüter innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens […] investiert“ werden, welche wiederum unmittelbar einer originären Tätigkeit i.S.d. drei einkommensteuerlichen Gewinneinkunftsarten dienen und „kein Verwaltungsvermögen sind“.

Zunächst stellt sich die Frage, wie der Begriff „Investition“ zu verstehen ist, da sich innerhalb des ErbStG und auch in anderen Einzelsteuergesetzen (soweit ersichtlich) keine Legaldefinition finden lässt.[1301] Die Antwort lässt sich m.E. anhand der Gesetzessystematik erarbeiten, wobei zunächst noch einmal kurz der Sinn der Gesamtregelung vergegenwärtigt werden muss. Hauptziel von § 13b ErbStG, explizit der Absätze 2 bis 10, ist die Identifizierung desjenigen Teils des unternehmerischen (=begünstigungsfähigen) Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG), dass nach dem Regelungszweck des gesamten Begünstigungsregimes als begünstigungs- bzw. verschonungswürdig angesehen wird, weil es u.a. der Beschäftigungserhaltung und weiteren Gemeinwohlzwecken dient.[1302] Normtechnisch setzt der Gesetzgeber auf eine Negativabgrenzung anhand des in Kapitel D.II.3.b) besprochenen Verwaltungsvermögenskatalogs, wonach nur solche

[1299] Kritisch gegenüber der Ansicht des Gesetzgebers: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 627, der m.E. nicht überzeugend vorschlägt, dass die Investitionsklausel in Sonderkonstellationen bspw. bei Beteiligungen von Minderjährigen auch bei Schenkungen möglich sein müsse.
[1300] Diesen Anschein ebenfalls ansprechend: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 95; **Kowanda, Markus**: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476, S. 471.
[1301] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 552-553; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 695, der den Begriff als "Fremdkörper" bezeichnet.
[1302] Siehe Kapitel D.II.1. und D.II.3.a).

Wirtschaftsgüter tatsächlich begünstigt werden, die nicht Verwaltungsvermögen sind. Hieraus ergibt sich, dass ein Erwerber unentgeltlichen Unternehmensvermögens sein begünstigungsfähiges Vermögen zum Besteuerungsstichtag in zwei Kategorien von Wirtschaftsgütern aufteilen muss: zum einen in begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen und zum anderen in verschonungswürdiges Produktivvermögen.

Ziel von § 13b Abs. 5 ErbStG ist wiederum die Außerkraftsetzung des strengen Stichtagsprinzips hinsichtlich der eben angesprochenen vorzunehmenden Aufteilung des begünstigungsfähigen Vermögens. Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Rechtsfolge der Ausnahmeregelung soll darin bestehen, dass eine innerhalb von zwei Jahren nach dem Besteuerungsstichtag eintretende Verschiebung der (zweigeteilten) Binnenstruktur des am Besteuerungsstichtag vorhandenen begünstigungsfähigen Vermögens zulasten des Anteils des Verwaltungsvermögens, rückwirkend positive Auswirkung auf die Wertermittlung und damit letztlich auch auf die Höhe der Steuerverschonung haben kann, sofern weitere Voraussetzungen erfüllt sind.[1303]

Der in Frage stehende Begriff der „Investition" ist dementsprechend nicht etwa i.S.d. allgemeinen Sprachgebrauchs, sondern viel mehr nach vorgenanntem Zweck der Regelung zu verstehen, wonach es letztlich auf die Umwandlung eines Verwaltungsvermögensgegenstands in einen Produktivvermögensgegenstand ankommt.[1304] Da es keine Positivdefinition des produktiven Vermögens gibt, tritt jene Umwandlung in dem Moment ein, in dem ein zum begünstigungsfähigen Vermögen gehörender Vermögensgegenstand nicht mehr eine der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis Nr. 5 ErbStG erfüllt. Dies kann (m.E.) auf zwei Arten geschehen: Entweder verliert ein zum Verwaltungsvermögen gehörender Vermögensgegenstand die Merkmale, die ihn gem. § 13b Abs. 4 ErbStG zum Verwaltungsvermögen qualifiziert haben[1305] oder der Verwaltungsvermögensgegenstand wird per Tausch oder zunächst Veräußerung und anschließender Reinvestition des Veräußerungserlöses durch einen Vermögensgegenstand ersetzt, der bei Anschaffung/Herstellung[1306] in das begünstigungsfähige Vermögen von

[1303] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 42 und siehe auch vorheriges Kapitel.
[1304] Weißt zurecht darauf hin, dass der Gesetzgeber deshalb auch nicht bspw. den Begriff der Veräußerung verwendet hat: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 206.
[1305] Bspw. wenn zuvor fremdüberlassener Grundbesitz, der keinen der Ausnahmetatbestände des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a bis f ErbStG erfüllt hat, fortan als Betriebsgrundstück eigengenutzt wird.
[1306] Dass zwischen Anschaffung und Herstellung eines Produktivvermögensgegenstands keine Unterschiede gemacht werden, sollte selbstverständlich sein, wird hier jedoch nochmal klarstellend aufgegriffen: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 198; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 365.

vorneherein nicht als Verwaltungsvermögensgegenstand i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG qualifiziert.

Fraglich bleibt beim Investitionsbegriff nur noch die zeitliche Komponente. Wann gilt eine Investition als „innerhalb von zwei Jahren" erfolgt? Die Finanzverwaltung stellt hier auf „das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit" ab.[1307] Dies entspricht dem Regelungszweck, da mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts, also des Kaufvertrags über das Investitionsobjekt, eindeutig dokumentiert wird, den Investitionsplan des Erblassers umsetzen zu wollen.[1308]

Ergänzend zu Vorgenanntem setzt der Gesetzeswortlaut voraus, dass es sich bei neu angeschafften/hergestellten Wirtschaftsgütern um solche handeln muss, die unmittelbar einer Tätigkeit i.S. einer der drei Gewinneinkunftsarten dienen. Nutzt man die in Kapitel D.II.3.b)ee)ddd) entwickelten Grundsätze zur Anwendung des Hauptzweckansatzes, heißt das, dass mit den Wirtschaftsgütern direkt eine originäre Gewinneinkunftsart verwirklicht werden muss. Aus dem Umkehrschluss ergibt sich m.E., dass bspw. die Umwandlung von Verwaltungsvermögensgegenständen der Kategorien § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG in Finanzmittel (= Stehenlassen des Veräußerungserlöses), welche dann wegen des 15%-Sockelbetrag als unschädlich gelten, nicht der Tatbestandsvoraussetzung des § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG entspricht.[1309] Diese Ansicht wird m.E. bekräftigt durch den Gesetzeswortlaut des Satzes 1, der damit endet, dass die neuangeschafften Vermögensgegenstände „kein Verwaltungsvermögen sind".[1310] Implizite Folge dieser erweiterten Tatbestandsvoraussetzung ist, dass gewerblich geprägte Personengesellschaften nicht für die Inanspruchnahme der Investitionsklausel in Frage kommen, da sie der Natur ihres Hauptmerkmals nach keine originären gewerblichen Einkünfte erzielen.[1311] Eine Ausnahme von diesem Regelfall könnte m.E. nur dann in Betracht gezogen werden, wenn die

[1307] R E 13b.24 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2 ErbStR 2019.
[1308] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 199; **Kowanda, Markus**: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476, S. 471, der für einen "pragmatischen" Ansatz plädiert.
[1309] Gl.A.: **Kowanda, Markus**: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476, S. 472; Eventuell gl.A.: **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1599; offensichtlich a.A.: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 244; **Geck, Reinhard**: Der koordinierte Ländererlass zur Erbschaftsteuerreform vom 22.6.2017: eine Hilfestellung für die Beraterpraxis?, ZEV (2017), S. 481–489, S. 487, der zwar wohl diese Auslegung ablehnt, aber davon ausgeht, dass sie Anwendung findet.
[1310] die inhaltliche Aussage dieses Teilsatzes verkennend: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 94–95: "Dieser Punkt ist insoweit redundant, als der Ersatz von Verwaltungsvermögen durch Verwaltungsvermögen […] keine steuerlichen Auswirkungen hat".
[1311] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705.

ursprünglich gewerblich geprägte Personengesellschaft durch den Investitionsakt bzw. die Anschaffung/Herstellung eines Produktivvermögensgegenstandes und dessen Verwendung die Möglichkeit erlangt, selbst originäre Einkünfte aus einer Gewinneinkunftsart zu erzielen.

Aus vorherigem Absatz könnte sich die Frage nach der Verwendungsreihenfolge für die rückwirkend begünstigende Umwandlung von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen ergeben. Da jedoch die Rechtsfolge darin besteht, eine Neuberechnung des begünstigten Vermögens vorzunehmen, ist die Verwendungsreihenfolge m.E. irrelevant. Ob jene Finanzmittel für die Anschaffung eines neuen Produktivvermögensgegenstands „genutzt" werden, die wegen des 15%-Sockelbetrags sowieso begünstigt sind oder die darüberhinausgehenden Finanzmittel, ist im Ergebnis nicht entscheidend, da die Inanspruchnahme der Investitionsklausel eine Neudurchführung des Verwaltungsvermögens- und damit auch des Finanzmitteltests verursacht.

Eine weitere Einschränkung ist nach § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG vorgesehen, wonach im Zuge der begünstigenden Umwandlung von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen „keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde". Diese Regelung unterstreicht letztlich die vorgenommene Auslegung der Gesamtnorm. Gemeint kann mit der Ergänzung nur sein, dass allein solche Verschiebungen der Binnenstruktur des begünstigungsfähigen Vermögens rückwirkenden Einfluss auf die Höhe der gewährten Begünstigung haben können, die das am Besteuerungsstichtag vorhandene Vermögen betreffen und innerhalb der Zwei-Jahresfrist nicht durch weitere Verschiebungen wieder umgekehrt werden. Anders ausgedrückt will der Gesetzgeber denklogisch verhindern, dass zunächst begünstigtes Vermögen durch Verwaltungsvermögen ersetzt und anschließend Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen zurück umgewandelt wird oder umgekehrt.[1312] Die vermeintlich inhaltlose[1313] zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung sichert den Gesetzgeber sinnvollerweise ab, damit die Investitionsklausel nicht zweckentfremdet ausgenutzt wird.[1314] Vermögen, was dem Unternehmen nach dem Besteuerungsstichtag durch Einlage, Fremdkapitel oder Gewinn zugeführt wird, hat auf die Anwendung der Investitionsklausel keinen Einfluss.[1315]

[1312] Das sowohl ein Zukunfts- als auch ein Vergangenheitsbezug hergestellt wird, ergibt sich m.E. unzweifelhaft aus der Formulierung „wird oder wurde", da diese ansonsten unsinnig wäre.
[1313] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 95.
[1314] Gl.A.: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705-706; a.A. wohl: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 370, der dieses Ergebnis zwar benennt, es aber wohl ablehnt; Gl.A.: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 249; a.A. wohl: **Höne, Annette**: ErbSt 2019: Steuerbegünstigung optimal nutzen, NWB-EV (2020), S. 42–51, S. 49, die davon ausgeht, dass "eine Überwachung der Investition nicht erforderlich" sei.
[1315] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 364.

Aus dieser Feststellung ergibt sich zwangsläufig die praxisrelevante Frage, ob die aus ursprünglichem Verwaltungsvermögen angeschafften neuen Produktivvermögensgegenstände zwangsläufig bis zum Ende der Zwei-Jahres-Frist im begünstigungsfähigen Vermögen verbleiben müssen (=Überwachungszeitraum). Diese Frage ist m.E. für Anlagevermögen anders zu beurteilen, als für Umlaufvermögen. Wird („produktives") Anlagevermögen begünstigungsfördernd[1316] angeschafft bzw. hergestellt, sollte dies nach der Idee dieser Vermögenskategorie („dem Unternehmen dauerhaft dienend") auch nur rückwirkend begünstigt werden, wenn es während des Zwei-Jahres-Zeitraums im Unternehmen verbleibt oder durch einen anderen Vermögensgegenstand des Produktivvermögens bzw. begünstigten Vermögens (erneut) ersetzt wird.[1317] Bei der Anschaffung/Herstellung von Umlaufvermögen hingegen sollte eine teleologische Reduktion der Tatbestandsvoraussetzung des § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Eine Weiterveräußerung des Umlaufvermögens sollte nicht als schädlich erachtet werden, da ansonsten der einer Anschaffung/Herstellung von Umlaufvermögen immanente Charakter ins Gegenteilige verkehrt werden würde.[1318] Dieser Auffassung folgt begrüßenswerter Weise auch die Finanzverwaltung.[1319]

Umwandlungsobjekt kann nach dem Wortlaut der Norm („Verwaltungsvermögen i.S.d. Absatzes 4 Nr. 1 bis 5") ohne Einschränkung jede Kategorie von Verwaltungsvermögen sein. Auf die Gattung des Verwaltungsvermögens kommt es nicht an, weswegen unstreitig auch junges Verwaltungsvermögen[1320] für Zwecke der Investitionsklausel genutzt werden kann.[1321] Dieser Aussage folgt die Finanzverwaltung erkennbar nicht, wenn sie in den Richtlinien festhält, dass die Investitionsklausel „bei jungen Finanzmitteln nicht anzuwenden" sei.[1322] Fraglich ist, worauf sich diese nicht weiter erläuterte Feststellung stützt bzw. ob nicht der von der Literatur

[1316] Das eine Investition in verbrauchbares Anlagevermögen ebenfalls begünstigt ist, sollte selbstredend sein, wird hier aber auch noch einmal bekräftigt: **Brüggemann, Gerd**: Nicht verwechseln: Reinvestitionsklausel und Investitionsklausel, ErbBstg (2019), S. 11–19, S. 16.
[1317] a.A.: **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2845; Wohl gl.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 625.
[1318] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 248; **Höne, Annette**: Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen, NWB-EV (2019), S. 366–372, S. 371; **Brüggemann, Gerd**: Aktuelle Neuerungen in den Richtlinien zur Erbschaftsteuer für Unternehmen, ErbBstg (2020), S. 12–21, S. 19.
[1319] H E 13b.24 Abs. 2 ErbStR 2019, auch wenn im Beispiel nicht explizit die Veräußerung angesprochen wird.
[1320] Siehe Kapitel D.II3.f)aa)aaa) zur Abgrenzung des Begriffs des jungen Verwaltungsvermögens.
[1321] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 203; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 364; **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1599.
[1322] R E 13b.24 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019.

deutlich geäußerten Ablehnung[1323] zuzustimmen ist. Jungen Finanzmittel sind anders als alle anderen Kategorien von Verwaltungsvermögen eine Stromgröße und keine Wirtschaftsgüter. Betrachtet man den Fall, dass der ursprüngliche Betriebsinhaber noch vor Übergabe der Unternehmenseinheit vorhandene Finanzmittel, die weniger als zwei Jahre zum Betrieb zuzurechnen waren, in begünstigtes (Produktiv-)Vermögen investiert, hätte dies für die Höhe der jungen Finanzmittel am Bewertungsstichtag höchstens mittelbaren Einfluss durch die Deckelung der jungen Finanzmittel auf den Wert der tatsächlich vorhandenen Finanzmittel. Dass nun die Investitionsklausel, die maßgeblich vom Willen des Erblassers abhängt[1324], dafür genutzt werden kann, dass durch die rückwirkende Investition gar ein günstigeres Ergebnis entstehen könnte, als wenn der Erblasser seinen Investitionsplan noch selbst hätte durchgeführt, erscheint m.E. fraglich. Insoweit ist der Ansicht der Finanzverwaltung zuzustimmen, nach der die Investition von Finanzmitteln nur mittelbar einen rückwirkend positiven Einfluss auf die Höhe der nichtbegünstigten jungen Finanzmittel haben kann.[1325]

Eine Investition liegt nach den in diesem Kapitel aufgestellten Grundsätzen auch im Falle der Tätigung von sog. Erhaltungsmaßnahmen an den dem begünstigten Vermögen zugehörigen Wirtschaftsgütern vor.[1326] Zwar ergibt sich durch Erhaltungsmaßnahmen (sofern es sich nicht um anschaffungsnahe Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1a EStG handelt) keine Erhöhung des ertragsteuerlichen Wertansatzes. Der für die erbschaftsteuerliche Wertermittlung maßgebliche gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter wird sich jedoch in jedem Fall in etwa korrespondierend zur Minderung der eingesetzten Finanzmittel erhöhen.

[1323] So nämlich: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 161; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 357; **Rohde, Andreas/Cremer, Maren**: Unternehmensnachfolge in der GmbH, GmbH-Stpr (2020), S. 140–144, S. 140; **Brabender, Martina/Gräfe, Maren/Freund, Fabian**: Die ErbStR 2019 im Spannungsverhältnis zu den ErbStH 2019: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 79–85, S. 83; **Offerhaus, Tom/Dietz, Martin**: Tax Compliance bei Unternehmens- und Anteilsübertagungen, NWB (2020), S. 2264–2271, S. 2268; **Winter, Andreas**: ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV (2019), S. 128–131, S. 130; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 616; **Brabender, Martina/Held, Ann-Kristin**: Übertragung von Unternehmensvermögen auf Kinder, NWB-EV (2019), S. 416–425, S. 420-421.

[1324] Siehe das folgende Kapitel zur Tatbestandsvoraussetzungen des vorgefassten Investitionsplans.

[1325] R E 13b.24 Abs. 2 S.4 ErbStR 2019; diesem Ergebnis sich anschließend: **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61, S. 59-60; **Höne, Annette**: Steueroptimierte Übertragung von Betriebsvermögen, NWB-EV (2019), S. 258–265, S. 264-265.

[1326] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 244; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 163.

Die Tilgung einer Schuld kann hingegen keine Investition i.S.d. § 13b Abs. 5 EStG sein, da sich insoweit nicht die Höhe des begünstigten Vermögens ändert.[1327] Werden Schulden unter Verwendung von Finanzmitteln getilgt, ergibt sich zwar eine Verringerung des Bruttoverwaltungsvermögen. Die Höhe der für den Wert des begünstigten Vermögens entscheidenden Größe des Nettoverwaltungsvermögens sinkt jedoch nicht, da insoweit auch die Schuldenverrechnungsmöglichkeit[1328] sinkt. Schon rein konzeptionell kann die Schuldentilgung also keinen rückwirkend positiven Einfluss auf die Höhe der Steuerverschonung nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG haben. § 13b Abs. 5 ErbStG ist daher auf sog. Aktivtausch-Vorgänge beschränkt.

Es verbleibt noch eine Frage, nämlich danach, was die inhaltliche Dimension der Tatbestandsvoraussetzung ist, wonach die Investition „innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens im Sinne des Absatzes 1“ getätigt werden muss. Nach Absatz 1 sind grundsätzlich erst einmal jegliche Einheiten begünstigungsfähig, die der Erbe erwirbt. Dies gilt selbstredend auch, wenn der Erwerber im Rahmen eines Übertragungsaktes mehrere Einheiten (auch unterschiedlicher Unternehmensart) erhält. Sieht der Erblasser in seinem Investitionsplan vor, dass Verwaltungsvermögen einer Unternehmenseinheit nach unentgeltlicher Übertragung für Investitionszwecke in einer anderen gleichzeitig erworbenen Unternehmenseinheit investiert wird, stünde dies dem Wortsinn von § 13b Abs. 5 S. 1 ErbStG m.E. nicht entgegen.[1329] Eine Investition des Erwerbers in eine zuvor unentgeltlich erworbene oder gar entgeltlich erworbene bzw. gegründete Unternehmenseinheit kann hingegen keinen für die Investitionsklausel qualifizierenden Vorgang darstellen.[1330]

Die Rechtsfolge von § 13b Abs. 5 ErbStG besteht im faktischen Wechsel von einer starren Wertermittlung nach § 9 i.V.m. § 11 ErbStG in eine ansonsten für das ErbStG untypische dynamische Wertermittlung; wobei dies ausschließlich positive Auswirkungen für den Steuerpflichtigen nach sich ziehen kann. Wird in etwa das zum Begünstigungsstichtag festgestellte

---

[1327] Gl.A.: **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2845; Ebenfalls gl.A.: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 198; Eventuell a.A.: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 106; Sicher a.A., aber ohne Begründung: **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 93; Ebenfalls a.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 365.

[1328] Siehe Kapitel D.II.3.f).

[1329] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705; **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1599; a.A. wohl: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 163.

[1330] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705.

begünstigte Vermögen auch nur eine logische Sekunde nach Erwerb in Wirtschaftsgüter umgewandelt bzw. „investiert", die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b Abs. 4 ErbStG erfüllen, hätte dies keine Auswirkungen auf die Begünstigungshöhe. Eine Verschiebung der Binnenstruktur des begünstigungsfähigen Vermögens zugunsten des Verwaltungsvermögens ist daher ohne Belang. Implizite Rechtsfolge der dynamischen Wertermittlung des begünstigten Vermögens ist, da vom Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich ausgeschlossen, dass auch die jeweiligen Verwaltungsvermögensquoten i.S.d. 20%-Tests (§ 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG), des 90%-Vorabfilters (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG), der 10%-Schmutzgrenze (§ 13b Abs. 7 ErbStG) oder des 15%-Sockelbetrags (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) neu berechnet werden müssen. Im Endeffekt könnte sich durch die Anwendung der Investitionsklausel daher sogar eine Änderung des Verschonungsregimes ergeben.[1331]

bbb) Vorgefasster Investitionsplan des Erblassers

Zu den im vorherigen Kapitel aufgeführten Tatbestandsvoraussetzungen kommt eine weitere hinzu, der wegen ihrer zahlreichen Auslegungsprobleme ein eigenes Kapitel gewidmet wird. So knüpft der Gesetzgeber die Anwendung der Investitionsklausel gem. § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG grundlegend daran, dass „die Investition auf Grund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt". Investitionen, die der Erbe der Unternehmenseinheit umsetzt, ohne dass der Erblasser diese bereits vor Übertragung geplant hatte, fallen daher nicht in den Anwendungsbereich von § 13b Abs. 5 ErbStG. Fraglich ist also zentral, wie der Erwerber, der gem. § 13b Abs. 5. S. 5 ErbStG die Nachweispflicht der Tatbestandsvoraussetzungen trägt, den Investitionswille des Erblassers belegen kann.

Das größte Anwendungsproblem dieses Tatbestands sollte zur Findung der Auslegungsmaßstäbe zu Beginn genannt werden: Der zur Beweisführung Verpflichtete hat, wenn überhaupt, nur mittelbaren Einfluss auf die Beweisschaffung. Der steuerpflichtige Erwerber ist also abhängig von der Akribie des Erblassers zur Aufzeichnung/Dokumentation seiner Unternehmensführung (inkl. Investitionstätigkeiten). Und das wiederum passt systematisch nur sehr bedingt zum inneren Zweck der Investitionsklausel, der Abfederung unverhältnismäßiger Härten des Stich-

[1331] Vgl. **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1599; **Brüggemann, Gerd**: Nicht verwechseln: Reinvestitionsklausel und Investitionsklausel, ErbBstg (2019), S. 11–19, S. 17; **Höne, Annette**: Betriebsvermögen: Aktuelles, Praxisfragen und Antworten, NWB-EV (2020), S. 258–267, S. 261-262; **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform: Finanzverwaltung veröffentlicht koordinierten Ländererlass, NWB-EV (2017), S. 265–274, S. 270.

tagsprinzips bei unvorhergesehenen Erbgängen. Denn, warum sollte der ursprüngliche Unternehmensinhaber seine Investitionsvorhaben (sorgfältig) dokumentieren, wenn er doch davon ausgeht, sie noch selbst in die Tat umsetzen zu können? Bei großen Unternehmen mag eine sorgfältige Dokumentation sämtlicher Investitionsvorhaben geläufig sein, bei kleinen und mittelständigen und vor allem bei inhabergeführten Unternehmen wird das jedoch eher die Ausnahme sein. Vor dem Hintergrund, dass das Begünstigungsregime jedoch gerade für diese kleinen und mittelständigen (Familien-)Unternehmen geschaffen wurde und um der Investitionsklausel überhaupt einen Anwendungsbereich zu belassen, sollten an Art und inhaltlichen Umfang des Investitionsplans keine hohen Anforderungen gestellt werden.[1332]

Nach allgemeinen Grundsätzen der Beweisführung ist der Erwerber verpflichtet, das rein subjektive Vorhaben des Erblassers zur Umschichtung des Verwaltungsvermögens in Produktivvermögen als innere Tatsache im Wege der freien Beweiswürdigung darzulegen.[1333] Die Finanzverwaltung hält hierzu nur fest, dass der Plan des Erblassers „so konkret sein muss, dass dieser […] nachvollzogen werden kann".[1334] Schlussendlich kommt es also auf den „Konkretisierungsgrad"[1335] des Investitionsplans an, wobei nach vorher erarbeitetem Grundsatz m.E. auch schon latente Anzeichen für eine Investitionsabsicht des Erblassers zur Erfüllung des Tatbestands ausreichen sollten. Beispielhaft fasst die Literatur zusammen, dass etwa ausgearbeitete Unternehmensleitlinien, Gesprächsnotizen oder in Gremien protokollierte Äußerungen genauso ausreichen sollten, wie eine Dokumentation über gewisse Vorbereitungshandlungen, wie die Einholung von Informationsmaterial über anzuschaffendes Produktivvermögen oder Anfragen bei Lieferanten.[1336] Gleiches muss gelten, wenn die Investition auf einer betrieblichen, also wiederkehrenden Übung beruht.[1337] Da der Wortlaut des § 13b Abs. 5 ErbStG kein Schriftform-

---

[1332] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 552-553; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 210; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 750; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 623.

[1333] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 166.

[1334] Konkreter kann ein Konkretheitserfordernis wohl kaum gefasst werden: R E 13b.24 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019

[1335] **Kaminski, Bert**: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460.

[1336] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2428; **Kowanda, Markus**: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476, S. 470-471; **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 245.

[1337] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: Nicht verwechseln: Reinvestitionsklausel und Investitionsklausel, ErbBstg (2019), S. 11–19, S. 17.

erfordernis enthält, sollten im Zweifel auch Zeugenaussagen oder mündliche Abfassungen über geplante Investitionsvorhaben genügen.[1338] Dass alleine schon nur die Ausführung der Investition auf einen zuvor gefassten Plan des Erblassers schließen lassen könne[1339], ist hingegen stark zu bezweifeln, da das Tatbestandsmerkmal so im Ergebnis ins Leere laufen würde.

Hinsichtlich des Inhalts des Investitionsplans fordert die Finanzverwaltung, dass dieser „die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände beinhalten" muss, nicht hingegen die zur Investition zu verwendenden Verwaltungsvermögensgegenstände.[1340] Dieser Forderung sollte entsprochen werden, da das Tatbestandsmerkmal ebenfalls ins Leere laufen würden, wenn etwa ein Plan mit dem Inhalt ausreichen würde, es solle irgendeine nicht weiter beschriebene Investition getätigt werden. Allerdings sollte es hierfür ausreichen, z.B. eine Maschinengattung zu benennen, nicht aber Hersteller oder genaue Ausführung.[1341] Auf einen zeitlichen Horizont der Anschaffung/Herstellung kann es m.E. ebenfalls nicht ankommen.[1342]

Sicherlich nicht der Intension des Gesetzgebers entsprechend, aber dem vorher Erarbeiteten geschuldet, rät die Beraterschaft einheitlich zu einer entsprechenden Beweisvorsorge[1343], bspw. in Form permanent vorgehaltener und gepflegter („rollierender"[1344]) und möglichst schriftlich gefasster „Vorratsbeschlüsse"[1345].[1346] Zu Rechtszweifeln könnte es allerdings kommen, wenn

[1338] Vgl. **Holtz, Michael**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW (2016), S. 3570–3755, S. 3752; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 166; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 750; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 695.
[1339] So: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 622.
[1340] R E 13b.24 Abs. 3 S. 2 und S. 3 ErbStR 2019.
[1341] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 166.
[1342] So aber noch: **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1139.
[1343] **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1.
[1344] **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2845; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 750.
[1345] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 166.
[1346] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: Das neue Erbschaftsteuergesetz, ErbBstg (2016), Sonderheft 1-36, S. 17; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 266 mit Hinweis auf die "Prima facie"-Grundsätze; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 201-202; **Roth, Hans-Peter**: Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, GWR (2017), S. 93–96, S. 94-95.

mehrere solcher vorgehaltener Investitionspläne existieren.[1347] Der Einfachheit halber sollte dann immer auf den nach Datum aktuellsten Plan abgestellt werden.

Nach dem Wortlaut von § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG ist gefordert, dass der Investitionsplan des Erblassers „im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorgefasst" ist. Da der Erblasser wohl kaum noch nach dem Steuerentstehungszeitpunkt einen Plan fassen kann, ist diese Tatbestandsergänzung wohl genauso wie der Verweis auf § 9 ErbStG bedeutungslos[1348] und soll hier keiner weiteren Würdigung unterzogen werden.

Sofern in der Rechtspraxis den obigen milde gefassten Grundsätzen der Beweisführung gefolgt wird, wird die Anwendung in den Fällen relativ einfach sein, in denen der Unternehmensinhaber auch gleichzeitig Geschäftsführer ist, also bspw. bei Einzelunternehmen oder Ein-Mann-GmbHs. Deutlich schwieriger wird die Tatbestandserfüllung in den Fällen, in denen der ursprüngliche Anteilseigner etwa aufgrund einer Minderheitsgesellschafterstellung gar keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung und damit auch nicht auf die Investitionstätigkeit des Unternehmens haben kann. Abgemildert wird diese Fragestellung zwar durch den Fakt, dass, wenn schon der Erblasser keinen Einfluss auf die Investitionstätigkeit hatte, auch der Erbe wohl i.d.R. keinen Einfluss auf die Umsetzung des etwaigen Investitionsplans haben wird. Dennoch wird die Thematik sowohl von der Literatur als auch von der Finanzverwaltung aufgefasst.

Konkret geht es um die Frage, ob einem Erwerber auch die ohne sein Zutun umgesetzte, auf einem nicht vom Erblasser gesellschaftsrechtlich durchsetzbaren Plan basierende Investition zugerechnet werden und damit zu einer rückwirkenden zusätzlichen Steuerverschonung führen kann. Rein nach dem Wortlaut würde man vermutlich zu einem ablehnenden Ergebnis kommen[1349], weswegen die Literatur kurz nach Inkrafttreten des ErbStAnpG 2016 sofort monierte, die Investitionsklausel sei nicht rechtsformneutral.[1350] Die Finanzverwaltung hat hingegen überraschend festgestellt, dass ein Plan, der ohne den Einfluss eines Minderheitsgesellschafters

[1347] Vgl. **Rohde, Andreas/Vraetz, Marko**: Erbschaftsteuerreform: Was lange währt, wird nicht immer gut, StuB (2016), S. 903–908, S. 904.
[1348] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705.
[1349] So auch: **Roth, Hans-Peter**: Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, GWR (2017), S. 93–96, S. 95.
[1350] Vgl. **Kowanda, Markus**: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476, S. 470; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 623; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 695; **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382.

von der Geschäftsführung der übertragenen Unternehmenseinheit gefasst und verwirklicht wird, dem Minderheitsgesellschafter zugerechnet wird.[1351] Diese Auslegung ist im Sinne des fördernden Normzweck ausdrücklich zu begrüßen. Leider inkonsequent fordern die Richtlinien dann aber, dass es bei Investitionen in nachgelagerten Beteiligungsstufen notwendige Bedingung sei, dass der Erblasser „seinen Plan auf dieser Beteiligungsstufe tatsächlich durchsetzen" hätte können.[1352] Warum bei der übertragenen Obergesellschaft eine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Durchsetzungsfähigkeit des Erblassers nicht gefordert wird, jedoch auf der Ebene von etwaigen Tochtergesellschaften, bleibt rätselhaft und ist daher abzulehnen.[1353]

cc) Lohnfortzahlungsklausel

In der Gesetzesbegründung zu § 13b Abs. 5 ErbStG heißt es, dass Finanzmittel „nicht nur zur Anschaffung neuer Vermögegenstände benötigt werden, sondern auch zur Zahlung der Löhne der Beschäftigten".[1354] Neben[1355] die allgemeine Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStG tritt also eine zusätzliche Lohnfortzahlungsklausel[1356], nach der die Zurechnung von Finanzmitteln zum Verwaltungsvermögen entfällt, soweit diese verwendet werden, „um bei auf Grund saisonaler Schwankungen fehlenden Einnahmen die Vergütungen im Sinne des § 13a Abs. 3 S. 6 bis 10 ErbStG zu zahlen". Die zahlreich verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe dieser Sonderausnahme führen zu großer Rechtsunsicherheit.

Fraglich ist zunächst, was der Gesetzgeber unter einer wiederkehrenden saisonalen Schwankung verstanden haben will. Unklar ist hierbei etwa, ob es sich bei einer Saison i.S.d. Gesetzeswortlauts um einen Zeitraum handeln muss, der eine bestimmte Anzahl von Tagen/Wochen/Monaten umfassen muss. Noch viel schwieriger zu beantworten ist, ab wann es sich um eine Schwankung handelt. Wie hoch muss die Abweichung sein? Was ist der Referenzmaßstab?

[1351] R E 13b.24 Abs. 3 S. 7 und S. 8 ErbStR 2019; So gefordert von: **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 750; **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 388; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 705.

[1352] R E 13b.24 Abs. 3 S. 9 bis S. 11 ErbStR 2019.

[1353] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 166; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 272; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 212; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 373; **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61, S. 60.

[1354] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 43.

[1355] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 706; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 96.

[1356] Vgl. **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: (Re)Investitionsklausel für Finanzmittel zur Lohnzahlung bei saisonalen Schwankungen, ErbStB (2017), S. 48–56, S. 50: nur "Lohnzahlungsklausel".

Welche Kenngröße wird genutzt?[1357] Unklar ist auch, ab welcher Wiederholungszahl eines Zyklus von wiederkehrend ausgegangen werden kann oder ob der Tatbestand bspw. auch schon bei einer einmaligen Schwankung aufgrund einer Krise erfüllt sein kann.

Fraglich ist weiter, wann von fehlenden Einnahmen gesprochen werden kann. Alleine schon der verwendete Begriff der Einnahmen führt zu der Frage, auf welche Einnahmen des Betriebs genau abgestellt werden soll. Wenn auf die Gesamteinnahmen des Betriebs abgestellt werden sollte, warum wurde dann nicht der Begriff der Betriebseinnahmen i.S.d. § 4 EStG verwendet? Muss somit also viel eher auf die um außerordentliche Miet-/Zins-/Dividendeneinnahmen bereinigten operativen Einnahmen abgestellt werden?[1358] Heißt fehlende Einnahmen gar keine Einnahmen oder gibt es hier eine Unschädlichkeitsgrenze für weiterfließende Einnahmen? Oder ist die Voraussetzung gar so zu verstehen, dass schon das Wegbrechen nur eines kleinen Teils der Einnahmen ausreichend ist, um den Anwendungsbereich zu eröffnen?

Und ganz zentral ist fraglich: Muss der Erwerber einen kausalen Zusammenhang zwischen saisonalen Schwankungen und fehlenden Einnahmen nachweisen („auf Grund“) oder wird dieser grundsätzlich vermutet, sodass die Finanzverwaltung in Zweifelsfällen einen Gegenbeweis vorbringen müsste?

Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind m.E. nicht einzeln, sondern in ihrer Gesamtschau vor dem Hintergrund des Normzwecks, der Sicherung der bestehenden Beschäftigung, zu beantworten. Am pragmatischsten ist wohl der Ansatz, dass die Lohnfortzahlungsklausel dann zur Anwendung kommen kann, wenn bei Saisonbetrieben innerhalb von zwei Jahren Finanzmittelreserven für Lohnzahlungen verwendet werden, die ansonsten zu einem operativen Verlust geführt hätten. Betragen die operativen Einnahmen bspw. 100 GE, alle mit der operativen Tätigkeit zusammenhängenden Einzel- und Gemeinkosten (außer der Löhne) 70 GE und die Löhne selbst noch einmal 50 GE, so ist m.E. bei Weiterzahlung der Löhne grundsätzlich typisierend davon auszugehen, dass Löhne in Höhe von 20 GE aus den Finanzmittelreserven gezahlt werden. Genau diese 20 GE („soweit“) könnten dann rückwirkend in begünstigungswürdiges Produktivvermögen umqualifiziert bzw. zur Reduzierung der Finanzmittel genutzt werden.[1359] Den einzigen inhaltlichen Mehrwert gegenüber dem Gesetzeswortlaut trägt die Finanzverwaltung

[1357] Mit ähnlichen Fragen: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 168.
[1358] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 264.
[1359] Mit gleichem Ansatz: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 168; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 96; noch weitergehend: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 636.

mit der Aussage bei, dass junge Finanzmittel nicht für die Lohnfortzahlungsklausel verwendet werden können.[1360] Dem ist vor dem Hintergrund des im vorherigen Kapitel Genannten zuzustimmen.[1361]

Als Saisonbetriebe werden von der Literatur beispielhaft Eisdielen, Bergbahnen, Strandkorbvermietungen, Vergnügungsparks, Freibäder, Eislaufbahnen und allgemein die Branchen Tourismus, Freizeit, Gastronomie mit jahreszeitenabhängigem Kerngeschäft genannt.[1362]

Welche Löhne wiederum in die rückwirkende Begünstigung miteinfließend können, ist gem. § 13a Abs. 3 S. 6 bis 10 ErbStG zu bestimmen. Demnach dürfen die Finanzmittelreserven nicht nur für regelmäßige Vergütungen, sondern auch für unregelmäßige Zahlungen, darüber hinaus für zu entrichtende Sozialbeiträge und Steuern der Arbeitnehmer, wie auch Sondervergütungen, Abfindungen, Zulagen, Provisionen etc. verwendet werden.[1363] Der Verweis ist übrigens nicht in dem Sinne zu verstehen, dass Zahlungen an Auszubildende oder Saisonarbeiter und in Mutterschutz/Elternzeit befindende Arbeitnehmer i.S.d. § 13a Abs. 3 S. 7 ErbStG ausgenommen wären.[1364] Eine solche Anwendung würde klar dem Zweck der Regelung widersprechen.[1365]

Dass nach § 13b Abs. 5 S. 4 ErbStG „Satz 2" – mithin das Erfordernis des vorgefassten Investitionsplans – „entsprechend" gelten soll, entzieht sich de lege ferenda jedem Verständnis des Verfassers. Warum die Lohnfortzahlung in Saisonbetrieben dann nicht begünstigt sein soll, wenn der Erblasser dies nicht geplant hat, wäre ein klarer Bruch des der Regelung zugrundeliegenden Zwecks. Insoweit muss § 13b Abs. 5 S. 4 ErbStG als für die Rechtsanwendung gegenstandslos erachtet werden.[1366]

[1360] R E 13b.24 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2019.
[1361] a.A: **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 706.
[1362] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447, S. 2440; **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 553; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 273; **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: (Re)Investitionsklausel für Finanzmittel zur Lohnzahlung bei saisonalen Schwankungen, ErbStB (2017), S. 48–56, S. 52.
[1363] Siehe Kapitel D.IV.1.d)aa)ccc) zum Umfang der Vergütungen.
[1364] So aber: **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: (Re)Investitionsklausel für Finanzmittel zur Lohnzahlung bei saisonalen Schwankungen, ErbStB (2017), S. 48–56, S. 53-54.
[1365] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 706.
[1366] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 266; **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 903.

e) Aufteilung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften

Bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen ist die Ermittlung des begünstigten Vermögens quasi unabhängig von der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises, d.h. gesellschaftsbezogen vorzunehmen. Zunächst ist auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Verwaltungsvermögenstest inkl. aller Teilabgrenzungen zum jungen unproduktiven Vermögen, der Schuldenverrechnung, der Ermittlung des unschädlichen Verwaltungsvermögens etc. durchzuführen. Erst wenn das begünstigte Vermögen der Kapitalgesellschaft errechnet ist, erfolgt die quotale Aufteilung auf den übertragenen Kapitalgesellschaftsanteil im Verhältnis der Kapitalanteile. Fragen bei der Aufteilung des Verwaltungsvermögens auf die Gesellschafter können sich demnach nicht ergeben.

Ganz anders verhält es sich jedoch bei der Übertragung von Personengesellschafts- bzw. Mitunternehmeranteilen. Denn die besondere Art der Besteuerung sowie die Aufteilung des Personengesellschaftsvermögens in Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen macht es auch für die Durchführung des Verwaltungsvermögenstests notwendig, einen geeigneten Aufteilungsmaßstab des festgestellten Verwaltungsvermögens auf den übertragenen Mitunternehmeranteil zu finden. Unverändert im Vergleich zur alten Fassung ist, dass das Gesetz zu dieser Frage schweigt. Trotz des gleichgebliebenen Wortlauts hat die Finanzverwaltung ihre frühere Auffassung, nach der das Verwaltungsvermögen ausschließlich anhand des maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssels zu verteilen war[1367], aufgegeben und verweist nun stattdessen auf § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG.[1368] Hiernach ist die für die Zurechnung des im Gesamthandsvermögen gehaltenen Verwaltungsvermögens benötigte Quote in drei Schritten zu berechnen:

Zunächst ist der Unternehmenswert um den Wert der jeweiligen Eigenkapitalkonten zu mindern, wobei diese identitätswahrend zugewiesen werden. Anschließend ist der verbleibende Rest des Unternehmenswerts anhand des maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen. Der so errechnete Anteilswert eines Gesellschafters ist abschließend in das Verhältnis zum ungeschmälerten Unternehmenswert zu setzen.[1369] Die vollständige Zurechnung des im Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers gehaltenen Verwaltungsvermögens zu dessen Anteil am Gesamthandsvermögen komplettiert die Berechnung.

[1367] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: Verwaltungsvermögenstest bei der Personengesellschaft, ErbBstg (2017), S. 98–104, S. 100 mit Verweis auf R E 13b.19 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2011 und H E 13b.20 ErbStH 2011.
[1368] R E 13b.12 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2019.
[1369] Vgl. **Christoffel, Hans Günter**: Verwaltungsvermögen bei schenkweiser Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften, ErbBstg (2019), S. 145–155, S. 145, der zu Recht darauf hinweist, dass im ersten Schritt aber

So einfach und sinnvoll die vorbeschriebene Aufteilung des Verwaltungsvermögens auf den ersten Blick erscheinen mag, so sehr hat sie ihre Schwächen für den Fall, dass ein Personengesellschafter ein negatives Kapitalkonto hat und dieses zu einem insgesamt negativen Anteilswert seiner Beteiligung führt. Zwar legt die Finanzverwaltung für diesen Fall fest, dass der Wert des Verwaltungsvermögens mit Null anzusetzen ist.[1370] Kein Wort verlieren die Richtlinien jedoch darüber, wie sich die Deckelung desjenigen Gesellschafters mit einem negativen Anteilswert auf die Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei den restlichen Gesellschaftern mit positivem Anteilswert auswirkt. Wie *Korezkij* anhand einfachster Beispiele zeigt, kann sich bei dieser Art von Konstellation sowohl bei einem einzelnen (weiteren) Personengesellschafter als auch bei mehreren weiteren Personengesellschaftern in der Summe eine prozentuale Zurechnung des Verwaltungsvermögens von mehr als 100% ergeben.[1371] Auch wenn die vorgenannte Literaturstimme diesen Lösungsansatz nicht ausdrücklich vertritt, sind m.E. in all den Fällen, in denen mehr als 100% des vorhandenen Verwaltungsvermögens auf einen oder mehrere Mitunternehmer verteilt werden würde, die jeweiligen Anteilsquoten verhältnismäßig so zu reduzieren, dass sie in der Summe immer dem tatsächlich vorhandenen Verwaltungsvermögen entsprechen.

Ein weiterer Diskussionspunkt ergibt sich bei der Durchführung des Finanzmitteltests, explizit bei der Zurechnung der jungen Finanzmittel. Nicht entscheidend für die Ermittlung besagter Stromgröße ist nach dem Wortlaut, der keine Hinweise auf eine besondere Berechnungsweise bei Mitunternehmeranteilen enthält, welcher Gesellschafter die Übereinlage getätigt hat. Die Finanzverwaltung schlussfolgert hieraus, dass bei der Berechnung der jungen Finanzmittel auch diejenigen Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen sind, die von anderen Gesellschaftern, also denjenigen, deren Anteile nicht übertragen werden, getätigt wurden.[1372] Hieraus würde folgen, dass durch andere Gesellschafter geschaffene junge Finanzmittel, auf deren Entstehung der übertragende Gesellschafter gar keinen Einfluss hatte, sich negativ auf die Höhe der Steu-

---

nicht die Konten mit ertragsteuerlichem Fremdkapitalcharakter, wie z.B. das Verrechnungskonto, zugewiesen werden; siehe auch R B 97.4 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 S. 1 Richtlinien zum BewG 2019.

[1370] R E 13b.12 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2019; mit Bezug auf die Richtlinienregelung zutreffend feststellend, dass aber fraglich ist, ob die Vereinfachung auch dann gilt, wenn die Übertragung der jeweiligen Anteile aller Personengesellschafter nicht zeitgleich, sondern nacheinander vorgenommen wird: **Grosse, Hendrik/Vieth, Axel**: Die Aufteilung des gemeinen Werts und die Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften, ErbStB (2022), S. 43–50, S. 48.

[1371] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften, DStR (2019), S. 2071–2072.

[1372] R E 13b.23 Abs. 9 S. 6 ErbStR 2019.

erbefreiung des Empfängers auswirken würde. Dies wird von der Literatur teilweise als unzutreffend kritisiert.[1373] Dem ist entgegenzuhalten, dass im umgekehrten Fall, also bei Überentnahmen anderer Gesellschafter, dies dann aber auch positive Auswirkungen auf die Höhe des begünstigten Vermögens haben kann. Da sich die durch die Nicht-Regelung des Gesetzgebers ergebende Typisierung sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, ist m.E. der Finanzverwaltung in ihrer Annahme zuzustimmen, nach der die Ermittlung auch der jungen Finanzmittel ausschließlich auf Gesamthandsebene und unabhängig vom einlegenden bzw. entnehmenden Gesellschafter erfolgen muss.

f) Netto-Verwaltungsvermögen nach Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG)

aa) Schuldenbereinigung (§ 13b Abs. 8 ErbStG)

aaa) Junges „unproduktives“ Vermögen

Gemäß § 13b Abs. 6 ErbStG ergibt sich der Nettowert des Verwaltungsvermögens, der letztlich die entscheidende Bezugsgröße für die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG und damit der Höhe der Steuerfreistellung ist, durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung der Absätze 3 und 4 verbleibenden anteiligen gemeinen Wert der Schulden. Bevor diese anteilige Schuldenverrechnung durchzuführen ist, müssen allerdings noch diejenigen Schulden eliminiert werden, die der Gesetzgeber gem. § 13b Abs. 8 ErbStG als nicht verrechenbar erachtet. Nach Satz 1 dieser Regelung findet eine Saldierung mit Schulden für junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen nicht statt. Was als junges Verwaltungsvermögens gilt, definiert wiederum § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG: Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen war.

Der generelle Ausschluss junger Verwaltungsvermögensgegenstände von der Begünstigung wurde unter Verwendung des nahezu identischen Wortlauts bereits im ErbStRG 2008 verankert, auch wenn § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG a.F. noch nicht den Klammerzusatz „(junges Verwaltungsvermögen)“ enthielt.[1374] Vorgeschlagen wurde diese Regelung im Zuge eines Straußes an Maßnahmen, die zur Vermeidung der Begünstigung von gewillkürtem Betriebsvermögen

[1373] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 171.1, der stattdessen vorschlägt, die Ermittlung der jungen Finanzmittel ebenfalls ausschließlich gesellschafterorientiert durchzuführen.
[1374] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3025; Der Klammerzusatz und damit die Legaldefinition wurde im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 01.11.2011, **StVeinfG 2011,** BGBl. I 2011, S. 2131–2144, S. 2142 eingesetzt, wobei diese Ergänzung nur deklaratorischen Charakter hat.

führen sollten. Nähere Hinweise darauf, warum ein Zeitraum von zwei Jahren gewählt wurde, oder was genau unter der betrieblichen Zugehörigkeit zu verstehen sein soll, ist den Gesetzesmaterialien[1375] nicht zu entnehmen. Fraglich ist daher vor allem, wann junges Verwaltungsvermögen im Einzelfall entsteht.

Junges Verwaltungsvermögen entsteht dem ursprünglichen Sinn der Norm nach selbstredend immer dann, wenn innerhalb von zwei Jahren vor dem Steuerentstehungszeitpunkt Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen (mittelbar oder unmittelbar[1376]) eingelegt werden, die diesem nicht als Produktivvermögen dienen, sondern die Qualifikation eines der Verwaltungsvermögensgegenstände nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG erfüllen. Maßgeblich ist in zeitlicher Hinsicht eine taggenaue rückwärtsgerichtete Betrachtung.[1377] Für die Einordnung als junges Verwaltungsvermögen greift dem Wortlaut nach, anders als bei jungen Finanzmitteln, keine gattungs- sondern eine (einzel-)gegenstandsbezogene Betrachtungsweise.[1378] Außerdem ist ausschließlich darauf abzustellen, ob ein Vermögensgegenstand im Besteuerungszeitpunkt Verwaltungsvermögenseigenschaft aufweist. Keine negativen Auswirkungen auf den Begünstigungsumfang hat es daher, wenn ein Vermögensgegenstand, der innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungsstichtag in das Betriebsvermögen eingelegt wurde und auch zunächst Verwaltungsvermögenseigenschaft aufwies, im Übertragungszeitpunkt aber bereits in Produktivvermögen umgewandelt wurde.[1379] Genauso unschädlich ist es, wenn Wirtschaftsgüter, die bereits mehr als zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betrieb zuzurechnen sind, erst innerhalb der zwei Jahre Verwaltungsvermögenseigenschaft entwickeln.[1380]

[1375] **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 11, 40-11; **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 10, 24.

[1376] Vgl. **Viskorf, Stephan/Weichselgartner, Lena**: Junges Verwaltungsvermögen: Auslegungsspielräume vor dem Hintergrund der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ZEV (2019), S. 459–462, S. 460.

[1377] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 389.

[1378] Vgl. **Kotzenberg, Jochen/Riedel, Lisa**: Zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umschichtungen und Umstrukturierungen nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung, DB (2020), S. 2707–2713, S. 2709; **Loose, Matthias**: Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Betriebsvermögen: Junges Verwaltungsvermögen, jurisPR-SteuerR (45/2020), Anm. 5; Dies mit Verweis auf §§ 240 Abs. 1 i.V.m. 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB bestätigend: BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 8/18**, BFHE 267, S. 468, Rz. 20.

[1379] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 232; **Oertzen, Christian v./Pritzl, Till**: Die Urteile des BFH v. 22.1.2020 zum jungen Verwaltungsvermögen: wichtige Erkenntnisse für die Beratungspraxis, DStR (2020), S. 2848–2853, S. 2851.

[1380] R E 13b.27 S. 3 ErbStR 2019; diese Auffassung bestätigend: **Brüggemann, Gerd**: Verwaltungsvermögens- und Finanzmitteltest bei einem Anteil an einer Personengesellschaft, ErbBstg (2017), S. 257–264, S. 260; a.A. wohl noch: **Brüggemann, Gerd**: Verwaltungsvermögenstest: Schuldverrechnung und (junges) Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 66–71, S. 57; **Brüggemann, Gerd**: Junges Verwaltungsvermögen: Nutzungsänderung oder Umschichtung, ErbBstg (2018), S. 87–96, S. 90; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 486; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 276; **Juja, Akram**: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil II, ErbStB (2022), S. 171–176, S. 117.

Da § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG, anders als § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG, nicht auf Einlagen oder Netto-Einlagen abstellt, sondern ausschließlich auf die Betriebszugehörigkeit, kann sich bei reiner Wortsinnauslegung kein anderes Ergebnis ergeben, als dass auch die innerhalb von zwei Jahren vor Steuerentstehungszeitpunkt durchgeführte Anschaffung von Verwaltungsvermögensgegenständen aus betrieblichen Mitteln (sog. Aktivtausch) zu jungem Verwaltungsvermögen führt.[1381] Fraglich ist, ob hier aufgrund der (vermeintlich) nicht vorhandenen Missbrauchsgefahr eine telelogische Reduktion zur Eindämmung der „überschießenden Tendenz" der Regelung möglich bzw. sogar geboten sein könnte.[1382]

Im Gesetzgebungsverfahren des JStG 2010 hatte der Bundesrat beantragt, die Definition des jungen Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG i.d.F. ErbStRG 2008 wie folgt zu ändern: „Kommt Satz 1 nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen […] nicht zum begünstigten Vermögen […], welches innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt in den Betrieb *eingelegt* worden ist". Ziel dieser Umformulierung sei gewesen, die Regelung „auf Gestaltungsfälle auszurichten" und zu gewährleisten, „dass Gewinne als Liquiditätsreserven rentabel im Unternehmen angelegt werden können und damit die Eigenkapitalbasis gestärkt" werde.[1383] In ihrer Stellungnahme lehnte die Bundesregierung den Vorschlag des Bundesrates mit der knapp gehaltenen Begründung ab, nach der „der Gesetzgeber […] bewusst auf die Zurechnung und nicht auf die Einlage […] abgestellt hat, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden".[1384]

[1381] So ausdrücklich R E 13b.27 S. 2 ErbStR 2019.

[1382] So z.B. noch: **Hannes, Frank/Steger, Christian**: Ein erster Überblick über Risiken und Chancen der Neuregelung, ErbStB (2009), S. 113–122, S. 117 mit ausführlichem Beleg ihrer Meinung; **Felten, Christoph**: ErbStR 2011: Begünstigtes Vermögen und Verwaltungsvermögen, ZEV (2012), S. 84–88, S. 87; **Mannek, Wilfried**: Die wesentlichen Änderungen durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 im Überblick, ZEV (2012), S. 6–17, S. 13; **Stalleiken, Jörg**: Aktuelle Entwicklungen in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011, Ubg (2012), S. 935–941, S. 938; **Kramer, Andreas**: Beschränkung des Anwendungsbereichs des "jungen Verwaltungsvermögens" auf Einlagefälle, DStR (2012), S. 1948–1952, S. 1951; zuletzt: **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1040; **Kramer, Andreas/Kuhn, Cornelia**: Der Auslegungsstreit zum "jungen Verwaltungsvermögen" - endlich geklärt?, BB (2021), S. 151–158, S. 155, die zur alten Gesetzesfassung ausführlich darlegen, dass "der Anwendungsbereich der Norm auf Sachverhalte zu beschränkten ist, in denen dem Betrieb innerhalb des Zweijahreszeitraums Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen unmittelbar durch Einlage oder mittelbar durch Umschichtung eingelegter Vermögenswerte zugeführt wird". Zur aktuellen Fassung komme eine teleologische Auslegung hingegen nicht mehr in Betracht; **Betz, Markus/Zillmer, Inga**: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13, S. 11-12.

[1383] **BR-Drucks. 318/10 (Beschluss),** 09.07.2010, S. 84-85.

[1384] **BT-Drucks. 17/2823,** 27.08.2010, S. 40.

Im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2013 startete der Bundesrat einen erneuten Anlauf mit dem Vorschlag, dass der Normtext zur Definition des jungen Verwaltungsvermögens folgendermaßen zu ändern sei: „Kommt Satz 1 nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen […] nicht zum begünstigten Vermögen […], das aus einer Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt stammt und im Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden ist".[1385] Trotz der Anpassung des vorherigen Formulierungsvorschlags mit der Ergänzung „aus einer Einlage […] stammt" und dem damit einhergehenden Versuch, missbräuchliche Gestaltungen durch Umschichtung eingelegter Vermögenswerte zu verhindern[1386], wies die Regierung den Vorschlag des Bundesrates abermals, wenn auch ohne Begründung, im Finanzausschuss ab.[1387]

Betrachtet man die Gesetzeshistorie, zeigt sich eindeutig, dass es sich zumindest bis zum Inkrafttreten des ErbStAnpG 2016 nicht um einen planwidrig zu weit geratenen Tatbestand handelt.[1388] Aber auch nach der letzten Gesetzesänderung ist wohl von keinem anderen Ergebnis auszugehen. Zwar wurde, anders als in den Vorgängerversionen, mit dem ErbStAnpG 2016 erstmals ausdrücklich in die Gesetzesbegründung aufgenommen, dass die Vorschrift zum Begünstigungsausschluss jungen Verwaltungsvermögens „auf die Vermeidung einer missbräuchlichen Einlage von Privatvermögen kurz vor Übertragungsvorgang" abziele.[1389] Da der Gesetzgeber aufgrund der Vorschläge des Bundesrates um die aus Sicht der Steuerpflichtigen überschießende Tendenz der Regelung wusste und dennoch den Wortlaut der Vorgängerversion nahezu identisch übernommen hat, muss m.E. angenommen werden, dass er die daraus folgenden unbefriedigenden Ergebnisse auch weiterhin billigend in Kauf nehmen will.

Fraglich ist, ob sich aber aus dem objektiven Normtelos von § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG und seinem systematischen Zusammenhang zum restlichen Regelungsbereich der Abgrenzung des nicht begünstigten Vermögens ein anderes Ergebnis ableiten lässt und eine teleologische Re-

[1385] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 114.
[1386] **BR-Drucks. 302/12 (Beschluss),** 06.07.2012, S. 117.
[1387] **BT-Drucks. 17/11220,** 06.07.2012, S. 24-25.
[1388] So auch die Feststellung folgender Finanzgerichte, die allesamt über § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG i.d.F. ErbStRG 2008 als Vorgängernorm des aktuellen § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG befinden mussten: FG Münster-Urteil v. 30.11.2017, **3 K 2867/15 Erb**, EFG 2018, S. 576, Rz. 43-44; Ebenfalls: FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 14.03.2018, **2 K 1056/15**, EFG 2018, S. 1378, Rz. 28-32; FG München-Gerichtsbescheid v. 07.05.2018, **10 K 468/17**, EFG 2018, Rz. 28-31; FG München-Gerichtsbescheid v. 07.05.2018, **10 K 470/17**, BeckRS 2018, S. 12939, Rz. 28-31; FG Köln-Urteil v. 10.08.2018, **7 K 594/16**, EFG 2019, S. 1214, Rz. 42-45.
[1389] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 44; ähnlich auch schon die Gesetzesbegründung des ersten Gesetzesentwurfs: **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 29.

duktion im Zuge einer verfassungskonformen Auslegung deswegen in Betracht gezogen werden muss, weil ansonsten bei Nicht-Anwendung der von der Literatur bevorzugten Begrenzung auf Einlagefälle ein verfassungswidriges Ergebnis eintreten würde.

Sinn und Zweck von § 13b Abs. 2 bis 9 ErbStG besteht in der Prävention missbräuchlicher Gestaltungen.[1390] Verhindert werden soll, dass Wirtschaftsgüter massiv steuerbegünstigt oder ggf. sogar steuerfrei übertragen werden können, obwohl sie nicht unmittelbar oder überhaupt nicht einem der die durch das Begünstigungsregime existierenden Ungleichbehandlung rechtfertigenden gemeinwohlfördernden Zwecke, also der Arbeitsplatzerhaltung und/oder Schaffung zusätzlichen volkswirtschaftlichen Nutzens, dienen. Durch die Schaffung eines Katalogs nicht begünstigter Wirtschaftsgüter (und der Abschaffung des vormaligen „Alles-oder-Nichts-Prinzips“) wäre diesem Zweck normalerweise bereits genüge getan; einer Unterkategorisierung des Verwaltungsvermögens hätte es somit grundsätzlich erst einmal nicht bedurft.

Allerdings hat der Gesetzgeber durch gewisse Freibeträge die Möglichkeit geschaffen, dass auch Verwaltungsvermögensgegenstände zum Teil begünstigt übertragen werden können, weil Unternehmen in der Regel auch unproduktives Vermögen zum Zwecke der Risikostreuung und damit mittelbar der Produktivität des Unternehmens dienend vorhalten.[1391] Diese Ausnahmen sollen nach dem Willen des Gesetzgebers aber logischerweise dann nicht greifen, wenn die Zuführung unproduktiven Vermögens kurz vor Übertragungsstichtag alleine der Ausschöpfung der Freibeträge dient. Bei kurzfristigen Einlagen unproduktiven Vermögens geht der Gesetzgeber daher typisierend davon aus, dass vorgenannter Grund immer dominierend ist. Deshalb soll junges „unproduktives“ Vermögen niemals Teil des begünstigten Vermögens sein.

Durch die sehr weitreichende Typisierung werden aber zwangsläufig auch Fälle erfasst, in denen gar keine Missbrauchsgefahr besteht, wie etwa bei der Umschichtung von Einzelpositionen innerhalb eines im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapierdepots. Hierdurch tritt unzweifelhaft eine Benachteiligung gegenüber denjenigen Unternehmen ein, die in den zwei Jahre vor Steuerentstehungszeitpunkt keine Umschichtungen ihres Verwaltungsvermögens vorgenom-

[1390] Siehe die allgemeinen Erläuterungen zum Verwaltungsvermögenstest in Kapitel D.II.3.a).
[1391] So z.B. **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 43: "Nahezu jeder Betrieb benötigt zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen gewissen Umfang an Vermögen, das nicht unmittelbar der originären Betriebstätigkeit dient. Dieses Vermögen wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt, insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in das Unternehmen investieren zu können".

men haben bzw. vornehmen mussten. Fraglich ist, ob durch diese Ungleichbehandlung der gesamte Zweck der Norm derart ins Gegenteilige verkehrt wird, sodass es sich ggf. sogar um eine unzulässige Typisierung handelt, die nur im Wege einer verfassungskonformen Auslegung geheilt werden kann, nach der die Anwendung auf Einlagefälle beschränkt sein müsste.[1392]

Dass die mit dieser Regelung einhergehende fehlende Flexibilität für Umschichtungen des Vermögens vor der unentgeltlichen Übertragung eines Unternehmens durchaus auch in irgendeiner Art mittelbaren Einfluss auf die Arbeitsplätze oder den volkswirtschaftlichen Nutzen des Unternehmens haben könnte, ist wahrscheinlich nicht vollends zu bestreiten. Betrachtet man die Auswirkungen dieses Ergebnisses, nämlich den Ausschluss der Schuldenverrechnung und der Anwendbarkeit der 10%-Schmutzgrenze nach § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG, wird sich die steuerliche Mehrbelastung wohl dennoch (sehr) in Grenzen halten.[1393] Dass die Typisierung gar so weitgehend sein soll, dass sie zu planwidrigen Ergebnissen führen, also dem Sinn und Zweck des gesamten Begünstigungsgefüges zuwider laufen würde, ist m.E. jedoch deshalb ausgeschlossen, weil im Grunde genommen nur das Zugeständnis zurückgenommen wird, grundsätzlich nicht-begünstigtes Verwaltungsvermögen dennoch von der Begünstigung partizipieren zu lassen. Deshalb ist der jüngsten Rechtsprechung des II. Senats[1394] m.E. im Ergebnis zuzustimmen, wonach eine teleologische Reduktion von § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG auf Einlagefälle nicht

[1392] So die geschlossene Meinung der Literatur auch nach Ergehen der oben zitierten FG-Urteile: **Korezkij, Leonid**: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719, S. 715; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 929, der nach seinem Verständnis der Regelung davon ausgeht, dass junges Verwaltungsvermögen nur entstehen kann, "wenn der Gegenstand zuvor nicht schon zum Verwaltungsvermögen gehört hat"; **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2844, die wenigstens danach entscheiden wollen, ob es sich um eine Umschichtung innerhalb eines Wertpapierdepots handelt (dann kein junges Verwaltungsvermögen) oder die Anschaffung neuen Verwaltungsvermögens aus betrieblichen Mitteln (dann wohl junges Verwaltungsvermögen); **Dennecker, Achim**: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR (2020), S. 853–865; **Haas, Ingeborg**: Vermögensumschichtungen können zu "jungem Verwaltungsvermögen" führen, NWB-EV (2018), S. 212–214; **Wachter, Thomas**: Junges Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F., DB (2018), S. 1632–1633, S. 1633: "Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz ist sorgfältig begründet, kann aber im Ergebnis gleichwohl nicht überzeugen"; **Thonemann-Micker, Susanne/Kanders, Thomas**: Zum Thema junges Verwaltungsvermögen, DB (2018), S. 603–604; **Viskorf, Stephan/Weichselgartner, Lena**: Junges Verwaltungsvermögen: Auslegungsspielräume vor dem Hintergrund der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ZEV (2019), S. 459–462, S. 461, die zwar feststellen, die Urteile erschienen gut begründet, dann aber dem Gesetzgeber unterstellen, "den von ihm selbst gesetzten Sinn und Zweck der Vorschrift in Zweifel gezogen" zu haben.

[1393] So auch das mit einer ausführlichen Beispielrechnung hergeleitete Ergebnis von: **Brüggemann, Gerd**: Junges Verwaltungsvermögen: Nutzungsänderung oder Umschichtung, ErbBstg (2018), S. 87–96.

[1394] So das Ergebnis des BFH in den jeweiligen Revisionsverfahren der vorher aufgeführten FG-Urteile: BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 8/18**, BFHE 267, S. 468, Rz. 24-26; BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 13/18**, BFHE 267, S. 483, Rz. 25-26; BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 18/18**, BFHE 267, S. 475, Rz. 30-31; BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 21/18**, BFH/NV 2020, S. 1071, Rz. 30-31.

in Betracht kommt, wenn der Gesetzgeber von seiner weitreichenden Typisierungsbefugnis[1395] Gebrauch macht und potentiell missbräuchliche Gestaltungen großflächig ausschließt, ohne die Rechtsfolge der Norm an die Einzelfallüberprüfung einer konkreten Missbrauchsgefahr zu knüpfen und damit ganz bewusst in Kauf nimmt, dass die Typisierungsnorm auch Fälle erfasst, denen überhaupt keine Missbrauchsgefahr innewohnt.[1396] Diese zur alten Fassung der Norm ergangene Rechtsprechung gilt umso mehr auch für die aktuelle Version des Gesetzes, da die steuerliche Mehrbelastung aufgrund des generellen Ausschlusses des Verwaltungsvermögens von der Begünstigung noch geringer ausfällt.[1397]

Ohne zu sehr in eine Würdigung de lege ferenda einzusteigen, soll hier abschließend dennoch auf eine aus den zuvor aufgestellten Auslegungsgrundsätzen resultierende abwegig anmutenden Rechtsfolge hingewiesen werden, die sich aus dem Zusammenspiel der Definitionen des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel ergibt.[1398] Hierzu wird das in Kapitel D.II.3.b)ee)bbb) aufgeführte Beispiel aufgegriffen und folgendermaßen erweitert:

Unternehmen B, das dauerhaft Liquiditätsreserven von 100 GE vorhält, erhält zwei Jahre vor Übertragungsstichtag eine Bareinlage von 100 GE. Diese wird ein Jahr vor Übertragungsstichtag in eine fremdvermietete Immobilie investiert. Zum Übertragungsstichtag werden deshalb junge Finanzmittel in Höhe von 100 GE festgestellt; die Deckelung nach R E 13b.23 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019 greift nicht. Des Weiteren wird junges Verwaltungsvermögen in Höhe von 100 GE festgestellt. Aus der Einlage von 100 GE ergibt sich in diesem Beispiel also ein zwingend nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen in Höhe von 200 GE. Die schon Jahre lang vorgehal-

[1395] Siehe Kapitel A.III.3.

[1396] So inzwischen auch: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 225; **Kotzenberg, Jochen/Riedel, Lisa**: Zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umschichtungen und Umstrukturierungen nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung, DB (2020), S. 2707–2713, S. 2709, die die Rechtsprechung auch maßgeblich für die aktuelle Version des Gesetzes halten; **Schwind, Heike**: Auswirkungen von Umstrukturierungen auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen - Konsequenzen der jüngsten BFH-Rechtsprechung auf die Gestaltungspraxis, ZEV (2020), S. 673–677, S. 674; Die Rechtsprechung eindeutig ablehnend: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 277; **Hubert, Tina**: BFH bestätigt Nichtbegünstigung von jungem Verwaltungsvermögen im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Kontext, StuB (2020), S. 788–793, S. 792; **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Besonderheiten beim jungen Vermögen, StB (2022), S. 41–46, S. 42.

[1397] Ebenfalls, wenn auch zurückhaltender in der Formulierung: **Loose, Matthias**: Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Betriebsvermögen: Junges Verwaltungsvermögen, jurisPR-SteuerR (45/2020), Anm. 5.

[1398] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 710, die in solchen Fällen "zwingend im Billigkeitswege abhelfen" wollen; **Kramer, Andreas/Kuhn, Cornelia**: Der Auslegungsstreit zum "jungen Verwaltungsvermögen" - endlich geklärt?, BB (2021), S. 151–158, S. 158, die auch u.a. deshalb § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG als "mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar" erachten.

tenen Liquiditätsreserven werden durch dieses Zusammenspiel quasi in junges Verwaltungsvermögen transformiert und, weil von der Möglichkeit zur Schuldenverrechnung oder dem Abzug des 15%-Sockelbetrag oder der 10%-Schmutzgrenze ausgeschlossen, vollständig besteuert.

Genauso wie junges Verwaltungsvermögen sind auch junge Finanzmittel[1399] von der Verrechnungssperre nach § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG erfasst. Liegt junges Verwaltungsvermögen oder junge Finanzmittel vor, besteht die Rechtsfolge darin, dass diese Wirtschaftsgüter vor der Schuldensaldierung nach § 13b Abs. 6 ErbStG vom restlichen Verwaltungsvermögen abgezogen werden und damit stets der Besteuerung unterliegen.

Für die Auseinandersetzung mit der zweifelhaften Entstehung jungen unproduktiven Vermögens durch Verlagerungen oder gesellschaftsrechtliche Umwandlungen im Konzern bzw. Vermögensverbund wird auf Kapitel D.II.4.c)bb) verwiesen.

bbb) Wirtschaftlich nicht belastende Schulden

Als zweite Kategorie der nicht verrechenbaren Schulden sind gem. § 13b Abs. 8 S. 2 Alt. 1 ErbStG „wirtschaftlich nicht belastende Schulden“ aufgeführt. Auffällig ist zunächst, warum es in Satz 1 heißt „Eine Saldierung […] findet nicht statt“ und in Satz 2 „Eine Verrechnung […] ist […] ausgeschlossen“. Hat die Wahl der unterschiedlichen Formulierung der Verbote einen Einfluss auf die Anwendung von § 13b Abs. 6 ErbStG, nach der weder von einer Schuldensaldierung noch Schuldenverrechnung, sondern von einer durchzuführenden Subtraktion gesprochen wird? Weil sich keine Gründe für eine unterschiedliche Behandlung der Verbote nach S. 1 und S. 2 finden lassen, ist wohl aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber einfach nur auf eine ansehnlichere Formulierung ohne Wortwiederholungen achten wollte.[1400] Materiell fraglich bleibt, welche Tatbestandsmerkmale Schulden erfüllen müssen, um in den Anwendungsbereich dieser „Missbrauchsklausel“[1401] zu fallen.

Als das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip direkt ableitbare Primärprinzip des ErbStG, gebietet das Bereicherungsprinzip die steuerliche Belastung der Steigerung individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch den Vermögenszuwachs aufgrund eines unentgeltlichen Vermögenstransfers. Da eine Leistungsfähigkeitssteigerung immer nur in Form einer Nettovermö-

[1399] siehe zur Abgrenzung dieser Stromgröße Kapitel D.II.3.b)ee)bbb).
[1400] Vgl. **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 107, der die Vorschrift insgesamt nicht ganz zu Unrecht als "unrühmlichen Höhepunkt des Gesetzgebungsverfahren" tituliert.
[1401] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 44.

gensmehrung vorliegen kann, gebietet das Bereicherungsprinzip ähnlich wie das einkommensteuerliche Nettoprinzip die Bereinigung der Bruttovermögensmehrung um alle mit dem Vermögenstransfer einhergehenden Vermögensminderungen. Dieses Grundprinzip ist in § 10 Abs. 5 ErbStG einfachgesetzlich kodifiziert, wonach Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem (unentgeltlichen) Erwerb stehen, von diesem als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind.[1402] Entsprechend der Systematik, dass an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeitssteigerung angeknüpft wird, folgert der BFH in ständiger Rechtsprechung konsequenterweise, dass die Abzugsfähigkeit der Nachlassverbindlichkeiten nicht nur voraussetzt, dass die Schulden im Steuerentstehungszeitpunkt bereits entstanden waren, sondern vor allem auch bereits eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben.[1403]

Aus der inneren Rechtfertigung der Erbschaftsteuer, jene Leistungsfähigkeitssteigerungen zu belasten, die aufgrund eines unentgeltlichen Transfers von Vermögenssubstanz eintreten, leitet sich auch der Bewertungsmaßstab ab. Bereichert ist ein Steuerpflichtiger um den Wert eines erworbenen Vermögensgegenstands, den er im selben Zeitpunkt am Markt für seine Veräußerung erzielen könnte. Zwingende Zielgröße der erbschaftsteuerlichen Bewertung ist gem. § 12 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 2 BewG der gemeine Wert.[1404] Dieser Wertansatz gilt selbstredend auch für Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 109 BewG), wobei zu beachten ist, dass zum Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs und daher auch die Schulden gehören (§§ 95 i.V.m 103 BewG). Auch wenn Schulden i.d.R. mit ihrem Nennbetrag anzusetzen sind (§ 12 Abs. 1 BewG), schlägt der Bewertungsansatz einer Unternehmenseinheit zum gemeinen Wert daher in jedem Fall auch auf die Bewertung der Schulden durch. Wenn Schulden wirtschaftlich nicht belasten, müssten sie nach diesen Grundsätzen einen gemeinen Wert von Null haben bzw. eigentlich gar nicht im Betriebsvermögen enthalten sein.[1405]

Aus der Kombination dieser beiden Grundprinzipien ergibt sich die Frage, ob § 13b Abs. 8 S. 2 Alt. 1 ErbStG überhaupt ein eigener Anwendungsbereich zukommt oder eigentlich nur als Ausdruck der offenbaren Angst des Gesetzgebers vor missbräuchlichen Gestaltungen und damit eher als deklaratorische Norm zu verstehen ist. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu lediglich, dass eine Schuld keine wirtschaftliche Belastung darstelle, „wenn eine bilanziell

[1402] Siehe ausführlich Kapitel B.II.1.a).
[1403] BFH-Urteil v. 24.03.1999, **II R 34/97**, BFH/NV 1999, S. 1339; BFH-Urteil v. 02.03.2011, **II R 5/09**, BFH/NV 2011, S. 1147, Rz. 82 ff; BFH-Urteil v. 28.10.2015, **II R 46/13**, BFHE 252, S. 448, Rz. 12.
[1404] Siehe ausführlich Kapitel B.II.2.
[1405] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 301; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 107.

überschuldete Gesellschaft nur deshalb nicht Insolvenz anmelden muss, weil der Gläubiger den Rangrücktritt erklärt hat".[1406]

In der Literatur ist man sich einig, dass der in der Gesetzesbegründung erwähnte Fall des Rangrücktritts auch nahezu der einzige Fall ist, der in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 8 S. 2 Alt. 1 ErbStG fallen dürfte. Dann allerdings nur der qualifizierte Rangrücktritt (bei Gesellschafterdarlehen), der auch gem. § 5 Abs. 2a EStG zu einem Passivierungsverbot führt.[1407] Beispielhaft werden noch einredebehaftete Verbindlichkeiten oder solche, bei denen der Gläubiger nicht bekannt ist, genauso wie langfristige Rückstellung, mit deren Erfüllungseintritt nicht mehr zu rechnen ist oder Verbindlichkeiten mit Besserungsschein genannt.[1408] Da die Feststellungslast unzweifelhaft beim zuständigen Finanzamt liegt (§ 13b Abs. 10 ErbStG), dürfte der Anwendungsbereich dieser Missbrauchsklausel in der Praxis äußerst eng ausfallen.

ccc) Schulden oberhalb der Drei-Jahres-Durchschnittsquote

Weitaus praxisrelevanter als der Ausschluss wirtschaftlich nicht belastender Schulden wird die zweite Alternative des Schuldenverrechnungsverbots gem. § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG sein, wonach eine Schuldenverrechnung auch dann ausgeschlossen ist, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Steuerentstehungszeitpunkt übersteigt und dies nicht durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist.

Fraglich ist zunächst, wie sich der durchschnittliche Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Steuerentstehungszeitpunkt berechnen lässt. Da der Wortlaut keinerlei Hinweise auf die einzubeziehenden Daten gibt, muss davon ausgegangen werden, dass eine taggenaue Berechnung zu erfolgen hat.[1409] Hierzu müsste theoretisch ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer 1.095 Tage rückwärts der tägliche Schuldenstand des Unternehmens ermittelt und daraus ein arithmetischer Mittelwert gebildet werden. In Anbetracht der Tatsache, dass dies gerade bei

[1406] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 44 unter zu Absatz 9; wörtlich und ohne erläuternde Ergänzung zum Art des Rangrücktritts oder weitere Beispielfälle übernommen von: R E 13b.28 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.
[1407] Vgl. **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 181; **Wälzholz, Eckhard**: Gestaltungsüberlegungen auf Grundlage des erbschaftsteuerlichen Anwendungserlasses, NWB-EV (2017), S. 275–281, S. 279, der klar konstatiert, dass ein insolvenz–und sanierungsrechtlich motivierter Rangrücktritt i.S.d. § 19 Abs. 2 InsO nicht darunter fallen dürfe.
[1408] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 284; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 711.
[1409] Vgl. **Bruschke, Gerhard**: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB (2019), S. 241–245, S. 242; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 174; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 232.

größeren Unternehmen mit hohen und/oder stark schwankenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen eine nahezu unmöglich zu bewerkstelligende Aufgabe darstellen würde, bestehen laut Finanzverwaltung „grundsätzlich keine Bedenken, den durchschnittlichen Schuldenstand aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgelaufenen Wirtschaftsjahre abzuleiten".[1410] Da in den Richtlinien das Wort *grundsätzlich* genutzt wird, kann das für die Bestimmung der Schuldenverrechnungssperre zuständige Finanzamt (§ 13b Abs. 10 ErbStG) wohl auch von dieser Vereinfachungsregelung abweichen (z.B. bei Todeszeitpunkten kurz vor Ablauf des Wirtschaftsjahres).[1411] Bei Unternehmen, die periodenschwankende Verbindlichkeiten haben, kann diese sehr grobe Vereinfachung das Ergebnis und damit ggf. die Höhe der Begünstigung aber selbstredend stark verzerren.[1412] Da nahezu alle von dem Begünstigungsregime betroffenen Unternehmen i.d.R. monatliche Finanzbuchhaltungen für Zwecke der monatlichen USt-VA anfertigen müssen[1413], wäre es m.E. ohne großen administrativen Mehraufwand möglich, einen realistischeren Mittelwert über die letzten 36 monatlichen Schuldenstände vor Steuerentstehungszeitpunkt anzufertigen.[1414]

Fraglich ist weiter, was die Ausgangsgröße des Vergleichs ist. Dem Wortlaut von § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG nach ist auf die Summe der Schulden abzustellen, weshalb zunächst davon auszugehen ist, dass alle im Besteuerungszeitpunkt vorhandenen Schulden miteinzubeziehen sind. § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG zielt explizit für Zwecke des Verrechnungsschritts auf § 13b Abs. 6 ErbStG ab. Da § 13b Abs. 6 ErbStG wiederum die Verrechnung der Schulden regelt, die nach der Anwendung der Absätze 3 und 4 noch verblieben sind, muss davon ausgegangen werden, dass das Schuldenverrechnungsverbot nach § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG auch nur für diese bereits geminderte Größe der Schulden gilt. Fraglich ist, ob daraus der Schluss zu ziehen ist, dass auch nach S. 2 „nur noch" auf diese gekürzte Schuldengröße abzustellen ist.

Dass diejenigen Schulden, die gem. § 13b Abs. 3 ErbStG mit der Altersversorgung dienendem Deckungsvermögen verrechnet werden dürfen, nicht der Missbrauchsklausel unterworfen werden, entspricht dem Normtelos. Denn die Aufnahme solcher Altersversorgungsverpflichtungen

[1410] R E 13b.28 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019; so auch: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 298.
[1411] Vgl. **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 182.
[1412] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 315.
[1413] Kleinstunternehmen, die keine monatlichen USt-VA abgeben müssen, weisen i.d.R. so geringe Unternehmenswerte auf, dass die unentgeltliche Übertragung bereits über die persönlichen Freibeträge steuerfrei gestellt wird.
[1414] Rückstellungen, die i.d.R. erst mit der Erstellung der Jahresabschlüsse gebildet werden, müssten für die Zwecke dieser Mittelwertsbildung auch auf Monatsbasis umgerechnet werden.

dient ganz unmittelbar der Beschäftigung. Eine Erhöhung dieser Verpflichtungen auch über den durchschnittlichen Schuldenstand hinaus, kommt also direkt den Arbeitnehmern zugute und sollte daher keinesfalls sanktioniert werden.[1415]

Das hingegen auch die Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG verrechnet werden, aus der Ausgangsgröße nach § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG heraus zu kürzen sind, stünde nicht im Einklang mit dem Normzweck, auch wenn der Gesetzeswortlaut auf die Verrechnung mit Verwaltungsvermögen abstellt und Finanzmittel erst nach Verrechnung mit Schulden zu Verwaltungsvermögen werden.[1416] Warum der Gesetzgeber bei der Schuldenverrechnung mit Finanzmitteln keine Missbrauchsgefahr sehen sollte, ist schlichtweg nicht erklärbar, weswegen die Missbrauchsklausel m.E. auch im Rahmen des Finanzmitteltests anzuwenden ist.[1417]

Sinnvollerweise muss beim im Rahmen des § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG anzustellenden Vergleich auch bei der Berechnung des durchschnittlichen Schuldenstands jeweils eine Bereinigung um die zu dem damaligen Zeitpunkt bestehenden i.S.d. § 13b Abs. 3 ErbStG verrechenbaren Verpflichtungen aus Altersversorgung vorgenommen werden.[1418]

Ist der Schuldenstand zum Steuerentstehungszeitpunkt höher als der durchschnittliche Schuldenstand der letzten drei Jahre, sind die über diesen Mittelwert hinausgehenden Schulden von der Verrechnung mit Verwaltungsvermögen ausgeschlossen. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die „Betriebstätigkeit veranlasst“ ist. Fraglich ist daher zuletzt, wie die betriebliche Veranlassung zur Inanspruchnahme dieser Rückausnahmeregelung definiert ist. Wieder nutzt der Gesetzgeber einen ansonsten im gesamten ErbStG kein weiteres Mal auftauchenden und daher undefinierten Rechtsbegriff. Auch die Finanzverwaltung weiß sich offensichtlich bei der Auslegung dieses Begriffs nicht zu helfen, wenn sie als Beispiel für eine nicht betriebliche Veranlassung die Anschaffung eines Wirtschaftsguts des nicht betriebsnotwendigen Betriebsvermögens (§ 200 Abs. 2 BewG) verweist.[1419] Nicht hilfreich ist dieser

[1415] So sieht das auch die Finanzverwaltung: R E 13b.28 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019.
[1416] So aber: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 314, 319; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1882; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 403.
[1417] Dieser Ansicht folgt wohl auch die Finanzverwaltung: R E 13b.23 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019.
[1418] Vgl. **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 316, der zu Recht auf den ansonsten vorgenommen "Apfel-Birnen-Vergleich" hinweist.
[1419] R E 13b.28 Abs. 2 S. 9 ErbStR 2019.

Verweis, da das erbschaftsteuerliche Begünstigungsregime eben gerade nicht auf die ertragsteuerliche Unterscheidung zwischen notwendigem, gewillkürtem und nicht notwendigem Betriebsvermögen aufbaut, sondern selbst eine Klassifizierung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen vornimmt (Verwaltungsvermögenstest). Sinnvollerweise würde man dementsprechend auch für § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG davon ausgehen, dass die Rückausnahme nur dann anzuwenden ist, wenn die überdurchschnittliche Schuldenaufnahme nicht auf der Anschaffung/Herstellung von Verwaltungsvermögensgegenständen beruht.[1420]

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG es notwendig macht, eine Verwendungsreihenfolge der Schuldenbereinigung festzulegen, die sich nicht explizit aus dem Wortlaut ergibt. Den Normzweck umsetzend sollten die nach der Anwendung von § 13b Abs. 3 ErbStG verbleibenden Schulden zunächst um diejenigen zu kürzen sein, die wirtschaftlich nicht belasten und anschließend der Schuldenstand der wirtschaftlich belastenden Schulden anhand des 3-Jahreszeitraum-Vergleich bestimmt werden. Sähen die Erklärungsvordrucke der Finanzverwaltung (nach wie vor) die umgekehrte Reihenfolge vor, so wäre dies abzulehnen, da Schulden ansonsten sinnwidriger Weise zunächst anhand von quantitativen Grenzen und erst anschließend nach ihrer Belastungsqualität eliminiert werden würden.[1421]

bb) Verhältnismäßige Aufteilung der Schulden

Das Bereicherungsprinzip bedingt als konsequente Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass Aufwendungen und Lasten, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinem unentgeltlichen Erwerb anfallen, steuermindernd berücksichtigt werden.[1422] Dieses Fundamentalprinzip des ErbStG muss zum Zwecke der Wahrung einer horizontalen Steuergerechtigkeit auch beim Erwerb von Unternehmensvermögen berücksichtigt werden, selbst wenn der Gesetzgeber hierbei massivste Steuerbegünstigungen zulässt. Mit der zweigliedrigen Aufteilung des

[1420] Gl.A. wohl auch: **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13b, Rz. 94; eventuell auch: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 233; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 712; a.A: **Geck, Reinhard**: Der koordinierte Ländererlass zur Erbschaftsteuerreform vom 22.6.2017: eine Hilfestellung für die Beraterpraxis?, ZEV (2017), S. 481–489, S. 182, der für eine weite Auslegung plädiert; Ebenfalls a.A.: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 298, der den Nachweis einer "mittelbaren Kausalität" ausreichen lassen will.

[1421] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 404; **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1601; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 83.

[1422] Siehe Kapitel B.II.1.a).

begünstigungsfähigen Vermögens einer Unternehmenseinheit in begünstigtes Produktivvermögen und nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen, ergibt sich die Notwendigkeit, auch die im Betrieb vorhandenen Schulden den jeweiligen Vermögenskategorien zuzuordnen.

Als das Bereicherungsprinzip sachgerecht realisierender Maßstab, wäre für die Schuldenaufteilung, ebenso wie bei allen anderen Erbschaft- und Schenkungsfällen, das sog. Veranlassungsprinzip zur Anwendung zu bringen. Gemäß § 10 Abs. 6 ErbStG sind Schulden dann nicht abzugsfähig, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung unterliegen. Transferiert man diese systematisch sinnvolle einfachgesetzliche Verankerung des Veranlassungsprinzips auf das Begünstigungsregime für Unternehmensvermögen, dürften Schulden dann nicht abgezogen werden, wenn sie wirtschaftlich dem begünstigten Vermögen zuzuordnen sind. Andersherum müssten Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht begünstigtem bzw. zu versteuernden (Verwaltungs-)Vermögen stehen, von diesem abzuziehen sein. Das eine derartige wirtschaftsgutbezogene Zuordnung der Schulden gerade bei größeren Betrieben oder im häufigen Fall einer rollierenden Liquiditätsausstattung mit Fremdkapital jedoch ein äußerst zeitaufwendiges bis unmögliches Unterfangen wäre, liegt auf der Hand.[1423]

Um jedoch keine „Übermaßbesteuerung“ durch eine pauschale Zuordnung aller Schulden zum begünstigten Vermögen zu verursachen[1424], hat sich der Gesetzgeber beim Abzug der Schulden für eine typisierende Zuordnung anhand einer Verhältnisrechnung entschieden. Einfachgesetzlich ist dieser Aufteilungsmaßstab der Schulden in § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG geregelt: Der dem Verwaltungsvermögen zuzuordnende anteilige gemeine Wert der Schulden bestimmt sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens zuzüglich der nach Anwendung der Absätze 3[1425] und 4[1426] verbleibenden Schulden. Die vermeintlich einfach klingende Berechnung bietet ein nicht unerhebliches Streitpotential, welchem sich folgend gewidmet werden soll.

[1423] So schließt R E 13b.25 S. 2 ErbStR 2019 der zweckgerechten Ermittlung des begünstigten bzw. nicht begünstigten Vermögens dienend zu Recht eine „direkte Zuordnung von Schulden, die wirtschaftlich mit bestimmten Wirtschaftsgütern [m.Anm: des Verwaltungsvermögens] zusammenhängen“ aus.
[1424] Vgl. **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 179.
[1425] Siehe Kapitel D.II.3.c) zu den Schulden, die im Rahmen der Sondervorschrift für die Begünstigung von Altersvorsorgevermögen direkt zugeordnet werden.
[1426] Hierbei sind die Schulden gemeint, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet werden, siehe Kapitel D.II.3.b)ee)ccc).

Umstritten ist nämlich, wie sich der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens errechnet bzw. explizit, ob in diesen auch die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen miteinzubeziehen sind. Anhand der Gesetzesmaterialien ist dies nicht zu beantworten, da dort lediglich der Gesetzeswortsinn anders formuliert wiedergegeben wird.[1427] Auch der Sinn und Zweck der Regelung hilft bei der Beantwortung nur sehr bedingt weiter, da allgemein zwar gilt, dass das Regelungsgefüge des Verwaltungsvermögenstests der Missbrauchsvermeidung dient, aber die Teilregelung des § 13b Abs. 6 ErbStG gerade in Hinblick auf der ihr innewohnenden (groben) Typisierung[1428] keinen genauen Rückschluss auf die exakte Berechnung zulässt. Stattdessen ist eine systematische Auslegung anhand des Verhältnisses von § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG zu §§ 13b Abs. 2 S. 1, Abs. 4 Nr. 5, Abs. 8 S. 1 und vor allem Abs. 8 S. 3 ErbStG vorzunehmen. Fraglich ist letztendlich, ob das junge unproduktive Vermögen eine Teilmenge des Verwaltungsvermögens ist oder eine weitere Kategorie an Wirtschaftsgütern innerhalb der begünstigungsfähigen Unternehmenseinheit darstellt.

Zur Beantwortung der Frage ist zunächst an § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG zu denken, der die Saldierung von jungem unproduktivem Vermögen mit Schulden ausschließt.[1429] Hieraus könnte sich ergeben, dass das junge Verwaltungsvermögen und die jungen Finanzmittel generell nicht in die Berechnungsformel des § 13b Abs. 6 ErbStG einzubeziehen sind. Diese Betrachtung greift jedoch zu kurz, wenn man die weiteren Normen betrachtet, die in direkter Verbindung zu § 13b Abs. 6 ErbStG stehen.

Aus § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG ergibt sich zwar, dass junge Finanzmittel nicht in die Schuldenverrechnung des Finanzmitteltests miteinzubeziehen sind. Wortwörtlich heißt es im zweiten Halbsatz dieser Norm jedoch: „junge Finanzmittel sind Verwaltungsvermögen“. Diese Aussage spricht ganz klar dafür, dass die jungen Finanzmittel eine Schnittmenge des Verwaltungsvermögens als Synonym für nicht (unmittelbar) begünstigtes Vermögen darstellen, diese jedoch durch weitere Normen einer Sonderbehandlung zu unterwerfen sind. Da § 13b ErbStG ansonsten keine unterschiedlichen Rechtsfolgen an junge Finanzmittel zum einen und junges Verwaltungsvermögen zum anderen knüpft, ist insofern nicht ersichtlich, warum junge Finanz-

[1427] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 43.
[1428] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 550, der zu Recht darauf hinweist, dass die Folge der Typisierung darin besteht, dass selbst vollständig fremdfinanziertes Verwaltungsvermögen nicht vollständig verschont wird.
[1429] Siehe Kapitel D.II.3.f)aa)aaa).

mittel in den gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens miteinzubeziehen sind, junges Verwaltungsvermögen hingegen nicht; vor allem, wenn man alleine schon die noch nähere begriffliche Verwandtschaft des jungen Verwaltungsvermögens zum Verwaltungsvermögen sieht.

Als entscheidendes Argument für die Einbeziehung des jungen unproduktiven Vermögens in die Verhältnisrechnung nach § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG dient jedoch § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG. Hiernach ist als Nettowert des Verwaltungsvermögens mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel anzusetzen. Würde das junge unproduktive Vermögen bereits vor Anwendung der Verhältnisrechnung aus dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens zu eliminieren sein, ergäbe sich für § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG kein Anwendungsbereich.[1430] Denn, wenn im gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens das junge unproduktive Vermögen nicht enthalten ist, kann der Wert der anteiligen Schulden, die sich aus der folgenden Verhältnisrechnung ergeben, niemals höher sein, als der gemeine Wert des „normalen“ Verwaltungsvermögens:

$$\frac{\text{verbleibende Schulden} \times \text{Saldo Verwaltungsvermögen}}{\text{Unternehmenswert} + \text{verbleibende Schulden}}$$

§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG bestimmt, dass das begünstigungsfähige Vermögen begünstigt ist, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 6 übersteigt. § 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG wiederum besagt, dass sich der Nettowert des Verwaltungsvermögens durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung der Absätze 3 und 4 verbleibenden anteiligen Wert der Schulden ergibt. Da in beiden Hauptberechnungsnormen weder das junge Verwaltungsvermögen noch die jungen Finanzmittel erwähnt werden, diese aber wohl kaum Teil des begünstigten Vermögens sein sollen, müssen sie im Umkehrschluss Teil des Nettoverwaltungsvermögens sein.

Wenn die anteiligen Schulden aufgrund des in der Verhältnisrechnung nicht enthaltenen jungen unproduktiven Vermögens niemals kleiner sein können als der gemeine Wert des „normalen“ Verwaltungsvermögens, wäre es mathematisch unmöglich, die durch § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG angeordnete Untergrenze des Nettoverwaltungsvermögens in Höhe des jungen unproduktiven

[1430] So auch: **Herbst, Catarina**: Das neue Erbschaftsteuerrecht: erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB (2016), 347-355, S. 350, die aber wohl ganz einfach hinnimmt, dass § 13b Abs. 8 S. 3 ErbSt eine Regelung von "eher theoretischer Natur" zu scheinen sei; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 109.

Vermögens zu aktivieren. Zu meinen, dass der Gesetzgeber aufgrund der Angst vor missbräuchlicher Ausnutzung der Begünstigungsregelung tatsächlich Normen konzipiert, die dies um jeden Preis verhindern sollen, auch wenn ein Anwendungsbereich mathematisch ausgeschlossen ist, wäre m.E. anmaßend.[1431] Dementsprechend ist der überwiegenden Meinung der Literatur zuzustimmen, nach der auch die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen in die Verhältnisrechnung nach § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG miteinzubeziehen sind.[1432]

Das folgend dargestellte Berechnungsschema soll anhand von Beispielzahlen die unterschiedlichen Berechnungsmethoden der Finanzverwaltung[1433] und des Verfassers zeigen. Dem Berechnungsschema liegen folgende Annahmen hinsichtlich der Zusammensetzung des begünstigungsfähigen Vermögens der unentgeltlich übertragenen Einheit zu Grunde:

- der Nettowert des „normalen/„alten“ Verwaltungsvermögens beträgt 20.000 GE
- der Nettowert der „normalen“ Finanzmittel beträgt 20.000 GE
- der Nettowert des jungen Verwaltungsvermögens beträgt 20.000 GE
- der Nettowert der jungen Finanzmittel beträgt 10.000 GE
- der Unternehmenswert beträgt 100.000 GE
- der gemeine Wert der Schulden beträgt 80.000 GE

[1431] So aber die abzulehnende Ansicht der Finanzverwaltung, nach der das Verwaltungsvermögen „um den festgestallten Wert des jungen Verwaltungsvermögens zu verringern“ sei (R E 13b.25 S. 4 ErbStR 2019 und H E 13b.25).
[1432] Vgl. **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 180; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 713-714; wohl auch: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 383; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 327-328 mit vielen weiteren Nachweisen, auch zu Gegenstimmen, die die Finanzverwaltungsmeinung vertreten.
[1433] Siehe das Berechnungsbeispiel in H E 13b.9 ErbStR 2019 bei den Berechnungsschritten II.3.1 bis II.3.3.

Ermittlung des Netto-Verwaltungsvermögens		**Finanzverwaltung**	**Verfasser**
	Wert der Finanzmittel	20.000	20.000
-	Wert junger Finanzmittel; begrenzt auf vorh. Finanzmittel	10.000	10.000
=	Saldo "normaler" Finanzmittel	10.000	10.000
-	Wert der Schulden	80.000	80.000
=	Saldo	-	-
-	15%-Sockelbetrag (BMG: Unternehmenswert)	15.000	15.000
=	verbleibender Wert schädlicher Finanzmittel	-	-
	Wert der Schulden	80.000	80.000
-	i.R.d. Finanzmitteltests verrechnete Schulden	10.000	10.000
=	verbleibende Schulden	70.000	70.000
	Wert des Verwaltungsvermögens (Nr. 1 bis Nr. 4)	40.000	40.000
-	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	20.000	
+	verbleibender Wert schädlicher Finanzmittel	-	-
+	Wert der jungen Finanzmittel		10.000
=	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	20.000	50.000
	verbleibende Schulden x Saldo Verwaltungsvermögen	1.400.000.000	3.500.000.000
	Unternehmenswert + verbleibende Schulden	170.000	170.000
=	anteilig verbleibende (verrechenbare) Schulden	8.235	20.588
	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	20.000	50.000
-	anteilig verbleibende Schulden	8.235	20.588
=	Nettowert des Verwaltungsvermögens	11.765	30.000

In der untertesten Zeile des Ermittlungsschemas greift in der vom Verfasser vertretenen Version die ‚Capping-Rule' gem. § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG. Denn würde die Subtraktion ohne Anwendung vorgenannter Norm durchgeführt werden, ergäbe sich ein Wert des Netto-Verwaltungsvermögens von 29.412 GE. Da dieser Wert jedoch mindestens dem Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel (30.000 GE, s.o.) entsprechen muss, erfolgt insoweit eine Korrektur. § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG verbleibt nach der Methodik des Verfassers ein echter Anwendungsbereich, nach der Methodik der Finanzverwaltung hingegen niemals.

Abschließend sei erwähnt, dass bei der für § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG benötigten Ermittlung des gemeinen Werts des (Brutto-)Verwaltungsvermögens alle Verwaltungsvermögensgegenstände mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind.[1434] Da es sich hierbei um die Bewertung von Einzelwirtschaftsgütern handelt, wird in der Regel deren Substanzwert maßgeblich sein.[1435]

[1434] R E 13b.12 Abs. 3 ErbStR 2019

[1435] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; eventuell auch: **Eisele, Dirk**: Reform der Erbschaftsteuer - Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, NWB (2016), S. 3002–3008, S. 3004; **Geck, Reinhard**: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182, S. 180.

g) 10%-Freibetrag – die sog. Schmutzgrenze (§ 13b Abs. 7 ErbStG)

Ausschlaggebend für die Versagung der Verfassungsmäßigkeit der alten Fassung des Begünstigungsregimes war nach Auffassung des BVerfG u.a., dass der Gesetzgeber unentgeltlich erworbenes Unternehmensvermögen „selbst dann insgesamt in den Genuss des Verschonungsabschlags gelangen" lies, wenn dieses „bis zu 50% aus vom Gesetz als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehenem Verwaltungsvermögen" bestand und zwar „ohne dass hierfür ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund erkennbar" war.[1436] Zwar wurde die pauschale Begünstigung des Verwaltungsvermögens in § 13b ErbStG deutlich reduziert. Dennoch ist auch weiterhin die Möglichkeit vorgesehen, einen Teil des Nettoverwaltungsvermögens von der Begünstigung nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG partizipieren zu lassen, soweit dieses 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt (§ 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG). Der Gesetzgeber erläutert die Verschonung dieses sog. unschädlichen Verwaltungsvermögens damit, dass „nahezu jeder Betrieb […] zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen gewissen Umfang an Vermögen" benötige, „das nicht unmittelbar der originären Betriebstätigkeit" diene und „dieses Vermögen zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt" werde, „insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in das Unternehmen investieren zu können".[1437]

Die Berechnung des von der Literatur als „Schmutzgrenze"[1438] oder „Kulanzpuffer"[1439] bezeichneten typisierenden (von der Größe des Unternehmens unabhängigen[1440]) Freibetrags für Verwaltungsvermögen bietet ähnlich wie § 13b Abs. 6 ErbStG zwei Alternativen, aus denen im Folgenden die Zutreffende herausgearbeitet werden soll.

[1436] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 231.
[1437] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 43 unter zu Absatz 7.
[1438] **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3519; **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 272; teilweise auch als "Schmutzzuschlag" bezeichnet: **Heyen, Pascal/Riegel, Martin**: Erbschaftsteuerreform 2016 - das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB (2017), S. 23–31, S. 26; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 751; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 332; oder "Schmutzklausel": **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 281.
[1439] **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1135; **Bruschke, Gerhard**: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB (2019), S. 241–245, S. 242; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 180; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 221.
[1440] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 387.

Ausgangswert der Berechnungsformel ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens, mithin der im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens oder eines alternativen Bewertungsmaßstabs ermittelte Unternehmenswert. Von diesem ist der Nettowert des Verwaltungsvermögens abzuziehen. Dieser ermittelt sich nach der in Kapitel D.II.3.f)bb) besprochenen Berechnung gem. § 13b Abs. 6 ErbStG. Fraglich ist aber, wie sich der durch § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG angeordnete Ausschluss des jungen unproduktiven Vermögens vom unschädlichen Verwaltungsvermögen auf die Berechnung nach § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG auswirkt.

In der Literatur haben sich hierzu bereits etliche verschiedene Berechnungswege abgezeichnet, die übersichtshalber tabellarisch anhand eines einfachen Beispiels dargestellt werden sollen, welches von *Korezkij*[1441] übernommen wird und folgende Parameter enthält:

- der Nettowert des „normalen"/„alten" Verwaltungsvermögens beträgt 150 GE;
- der Nettowert des jungen unproduktiven Vermögens beträgt 50 GE;
- der Unternehmenswert beträgt 1.000 GE.

	M.Söffing[1442]	*Riedel*[1443]	*Herbst*[1444]	*Korezkij*[1445]
Vorläufiges unschädliches VerwVerm	10% x (1.000 – 150 – 50) = 80			
Anteiliges unschädliches VerwVerm			80 x 150 / 200 = 60	
Bereinigter Nettowert des VerwVerm				200 – 50 = 150
unschädliches VerwVerm exkl. junges unprod. Verm	80 – 50 = 30			
Vorläufiges schädliches VerwVem		200 – 80 = 120		150 – 80 = 70
schädliches (=unbegünstigtes) VerwVerm	200 – 30 = 170	120 + 50 = 170	200 – 60 = 140	70 + 50 = 120
Begünstigtes Vermögen	1.000 – 170 = **830**	1.000 – 170 = **830**	1.000 – 140 = **860**	1.000 – 120 = **880**

[1441] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 751.
[1442] Vgl. **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 246.
[1443] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 377.
[1444] Vgl. **Herbst, Catarina**: Das neue Erbschaftsteuerrecht: erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB (2016), 347-355, S. 351: Variante 2.
[1445] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 751.

Die drei ersten Varianten haben gemeinsam, dass zunächst ein vorläufiges unschädliches Verwaltungsvermögen durch die Berechnungsformel von § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG errechnet wird und dieses dann vollständig oder anteilig um den Wert des jungen unproduktiven Vermögens gekürzt wird. Eine derartige Berechnung würde jedoch gegen den vom Gesetzgeber angedachten Zweck von § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG sprechen, nach dem ausgeschlossen ist, dass junges unproduktives Vermögen von der Begünstigung partizipiert. Diesem Gesetzeszweck wird jedoch die Auslegung von *Korezkij* gerecht, nach der § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG lediglich als Wertuntergrenze des nach Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens vom Unternehmenswert verbleibenden schädlichen Verwaltungsvermögens wirkt.[1446] Dieser Berechnungsmethode folgt m.E. zu Recht auch die Finanzverwaltung.[1447]

Die folgende Tabelle soll in Weiterführung der im vorherigen Kapitel aufgeworfenen Diskrepanz des Verständnisses des Umfangs des Verwaltungsvermögens die Berechnungsvarianten der Finanzverwaltung und des Verfassers anhand der Beispielzahlen von *Korezkij* darstellen. Auswirkungen auf das Ergebnis haben die unterschiedlichen Ansätze hier jedoch nicht:

	Ermittlung des begünstigten Vermögens	**Finanzverwaltung**	**Verfasser**
	Wert des Verwaltungsvermögens (Nr. 1 bis Nr. 4)	200	200
-	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	50	
=	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	150	200
	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	150	200
-	anteilig verbleibende Schulden	-	-
=	Nettowert des Verwaltungsvermögens	150	200
	Unternehmenswert	1.000	1.000
-	Nettowert des Verwaltungsvermögens	150	200
-	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	50	
=	BMG für unschädliches Verwaltungsvermögens	800	800
x	10%	x 10%	x 10%
=	(vorläufig) unschädliches Verwaltungsvermögen	80	80
	Nettowert des Verwaltungsvermögens	150	200
-	unschädliches Verwaltungsvermögen	80	80
+	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	50	
=	schädliches Verwaltungsvermögen	120	120
	Unternehmenswert	1.000	1.000
-	schädliches Verwaltungsvermögen	120	120
=	begünstigtes Vermögen	880	880

[1446] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 751; **Kirschstein, Friedemann**: Berechnungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Betriebsvermögens gem. §§ 13a, b ErbStG nach der ErbSt-Reform, ErbStB (2017), S. 148–159, S. 156; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 716.
[1447] R E 13b.26 und H E 13b.9 unter Berechnungsschritt II.4.1 und II.4.2.

4. Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)

a) (Quoten-)Konsolidierung nicht begünstigter Wirtschaftsgüter

Einer der zentralen Kritikpunkte des BVerfG war die Möglichkeit zur Umgehung der Verwaltungsvermögensgrenzwerte durch einfachste Verteilung der Verwaltungsvermögensgegenstände in Konzernstrukturen.[1448] Das BVerfG stellte hierbei fest, dass als Folge des damals geltenden „Alles-oder-Nichts-Prinzips" bei mehrstufigen Konzernstrukturen ein Kaskadeneffekt entstehen konnte, der dazu führte, dass insgesamt begünstigtes Vermögen vorlag, „obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil" überwog.[1449] Als Reaktion auf die Kritik des BVerfG wurde mit dem ErbStAnpG 2016 die sog. Verbundvermögensaufstellung (VVA) eingeführt, um so eine „Zuordnung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögen […] unabhängig von der unternehmerischen Wahl der Gesellschaftsstruktur" vornehmen zu können.[1450] Einfachgesetzlich wird die konsolidierte Ermittlung des nicht-begünstigten Vermögens in § 13b Abs. 9 ErbStG geregelt. Nach dessen Wortsinn gilt, dass bei Zugehörigkeit von unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften zur begünstigungsfähigen Unternehmenseinheit bei Anwendung des Verwaltungsvermögenstests nach § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG anstelle der Beteiligungen oder Anteile die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Wirtschaftsgüter mit dem Anteil einzubeziehen sind, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht.

Zunächst ist zu prüfen, welche „Beteiligungen" in die VVA miteinbezogen werden müssen. Unzweifelhaft ist dabei, dass neben unmittelbaren und mittelbaren inländischen Beteiligungen auch Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften zu konsolidieren sind, wobei nach dem Rechtstypenvergleich zu entscheiden ist, ob die Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 bzw. Abs. 4 Nr. 2 ErbStG zu beachten ist oder nicht.[1451] Bezüglich des Mindestbeteiligungserfordernisses gilt indes (sowohl für inländische als auch ausländische) Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, dass im mehrstufigen Konzern nicht von der Spitzeneinheit aus „durchgerechnet" wird, sondern die Prüfung auf jeder Beteiligungsstufe isoliert stattfindet.[1452]

[1448] Das BVerfG spricht hierbei von einer "gravierenden Ungleichbehandlung": BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 266.

[1449] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 261.

[1450] Dies sah bereits der Regierungsentwurf, wenn auch damals noch für § 13b Abs. 7 ErbStG-E, vor: **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 29-30.

[1451] Vgl. **Königer, Stefan**: Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV (2017), S. 365–371, S. 366.

[1452] Vgl. **Königer, Stefan**: Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV (2017), S. 365–371, S. 368; so auch eindeutig: **BT-Drucks. 18/5923,**

Fraglich ist deshalb z.B., wie atypische Unterbeteiligungen bzw. atypisch stille Beteiligungen zu behandeln sind, da es bei dieser Art von Beteiligungen bekanntlich an einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung fehlt und somit grundsätzlich keine „Beteiligung an einer Personengesellschaft" i.S.d. Wortlauts vorliegen würde. Ohne intensiver auf eine Diskussion eingehen zu wollen, muss § 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG hier m.E. teleologisch erweitert werden. Zumindest immer dann, wenn die begünstigungsfähige Einheit durch ihre stille Beteiligung an einer anderen Gesellschaft mit dieser eine Mitunternehmerschaft begründet. Zwar orientiert sich das ErbStG typischerweise an zivilrechtlichen Maßstäben. Folgt man jedoch der in Kapitel B.II.1.c) getätigten Aussage und aber vor allem auch dem Sinn und Zweck der VVA, lassen sich keine rechtfertigenden Gründe finden, zwischen einer zivilrechtlich bestehenden und einer ertragsteuerlich-fiktiven mitunternehmerischen Beteiligung zu unterscheiden. Der Begriff „Beteiligung an Personengesellschaften" muss m.E. daher viel mehr im Sinne einer mitunternehmerischen Beteiligung verstanden werden.[1453]

Dass das vorgenannte Ergebnis ebenfalls auf Betriebsaufspaltungen zu transferieren sei, ist m.E. jedoch zu verneinen.[1454] Stehen eine Betriebsgesellschaft und eine Besitzgesellschaft nebeneinander und sind dabei personell über eine oder mehrere natürliche Personen miteinander verflochten (und erfüllen auch die sachliche Verflechtung), heißt das zwar, dass die Einkünfte der Besitzgesellschaft (i.d.R.) in Gewerbliche umqualifiziert werden. Ergebnis der Begründung einer Betriebsaufspaltung ist jedoch nicht, dass das Vermögen beider Gesellschaften zu einem gemeinsamen Betriebsvermögen zusammenwächst. Zwar mag die weiter bestehenbleibende zivilrechtliche Eigenständigkeit der beiden Unternehmen nicht ausschlaggebend sein. Jedoch wird anders als bei der atypisch-stillen Gesellschaft eben keine Mitunternehmerschaft, bestehend aus Betriebs- und Besitzgesellschaft, begründet.

Noch deutlich praxisrelevanter ist die Frage, ob Beteiligungen, die im Sonderbetriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Mitunternehmerschaft gehalten werden, ebenfalls in die VVA einzubeziehen sind. Der Wortlaut schweigt hierzu. Genauso wie die Finanzverwaltung, die aber an anderer Stelle die Saldierung von korrespondierenden Verbindlichkeiten und Forderungen

---

07.09.2015, S. 29: "Voraussetzung für die Konsolidierung ist, dass es sich um Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die begünstigungsfähig sind, wenn sie der Erwerber unmittelbar halten würde".

[1453] Noch ausführlicher, aber mit demselben Ergebnis: **Korezkij, Leonid**: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380, S. 2374-2375.

[1454] So aber: **Mertes, Jürgen/Frank, Christian**: Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Besitzunternehmen in Betriebsaufspaltungsfällen, DStR (2020), S. 2111–2115, S. 2112-2113.

zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen ausschließt.[1455] Ob aufgrund dieser Aussage darauf zu schließen ist, dass die Finanzverwaltung jene im Sonderbetriebsvermögen liegenden Beteiligungen auch gar nicht erst in die VVA einbeziehen will, ist fraglich, wäre aber m.E. abzulehnen. Denn der Wortlaut von § 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG besagt eindeutig, dass solche Beteiligungen miteinzubeziehen sind, die „zum begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. Abs. 1 Nr. 2 und 3 gehören". Das begünstigungsfähige Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wiederum besteht aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und dem individuellen Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Gesellschafters. Zusammen bilden diese beiden Teile das Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils.[1456] Gerade vor dem Hintergrund, dass § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG für die Begünstigungsfähigkeit das Kontinuitätserfordernis vorsieht, also bspw. eine im Sonderbetriebsvermögen belegene wesentliche Betriebsgrundlage zwingend mit zu übertragen ist, um überhaupt in den Genuss der Begünstigung gelangen zu können, lässt eine etwaige Auffassung der Finanzverwaltung ins Leere laufen, nach der im Gesamthandsvermögen gehaltene Anteile in die VVA einzubeziehen sind und im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Anteile nicht.[1457] Das Vorgenannte gilt jedoch nur dann, soweit die im Sonderbetriebsvermögen liegende Beteiligung auch mitübertragen wird.[1458] Bei einer nur partiellen Mitübertragung einer im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Beteiligung erfolgt die Einbeziehung der in der Beteiligung vorhandenen Verwaltungsvermögensgegenstände in die VVA auch nur in korrespondierender Höhe.[1459]

Die Spitzeneinheit, auf die alle im Rahmen der VVA auf unteren Ebenen festgestellten Verwaltungsvermögensgegenstände und Schulden am Ende konsolidiert werden, ist die begünstigungsfähige Einheit i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ErbStG. In dem Fall, in dem von einer natürlichen Person mehrere Beteiligungen nebeneinander im Privatvermögen gehalten werden

---

[1455] Zu der Diskussion über die Fragwürdigkeit dieses Ausschlusses siehe nachfolgendes Kapitel.
[1456] Siehe die ausführliche Herleitung dieser Tatsache in Kapitel D.II.2.b)bb).
[1457] Vgl. **Werthebach, Felix**: Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im SBV in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB (2018), S. 1690–1697, S. 1690; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 304; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 239, 249; zweifelnd wohl aber: **Korezkij, Leonid**: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380, S. 2377; ebenfalls a.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 416.
[1458] Dies lässt sich auch aus der Aussage der Finanzverwaltung in R E 13b.12 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019 ableiten, nach der sich bei Mitunternehmeranteilen das Verwaltungsvermögen aus dem Anteiligen des GHV und „dem mitübertragenden Sonderbetriebsvermögen" zusammensetzt.
[1459] Dieses triviale Ergebnis ergibt sich schon aus dem Bereicherungsprinzips, nachdem wohl kaum Verwaltungsvermögen besteuert werden kann, welche dem Erben/Beschenkten überhaupt gar nicht übertragen worden ist; dennoch mit einem Beispiel unterlegend: **Werthebach, Felix**: Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im SBV in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB (2018), S. 1690–1697, S. 1691-1692.

(horizontaler Verbund) und diese alle in einem Akt zusammen übertragen werden, greift § 13b Abs. 9 ErbStG nicht. Dieses Ergebnis beruht auf der Tatsache, dass in solchen Fällen die natürliche Person als Quasi-Spitzeneinheit kein eigenes Betriebsvermögen besitzt und somit auch nicht die Eingangsbedingung nach § 13b Abs. 1 ErbStG erfüllt. Schwestergesellschaften werden von der VVA daher nicht erfasst, stattdessen begründet jede Schwestergesellschaft einen eigenen Verbund mit ggf. eigener VVA, falls nachgeordnete Gesellschaften vorhanden sind.[1460]

Ist geklärt, welche Gesellschaften in die VVA einzubeziehen sind, sind bei allen Gesellschaften in einem bottom-up-Verfahren[1461] fünf Kategorien[1462] an Wirtschaftsgütern festzustellen und an die Spitzeneinheit zu übermitteln: Verwaltungsvermögensgegenstände, Finanzmittel, junges Verwaltungsvermögen, junge Finanzmittel und Schulden (§ 13b Abs. 9 S. 2 ErbStG). Damit ist klar, dass es sich bei der VVA nicht etwa um eine Art erbschaftsteuerliche Konzernbilanz handelt und auch die handelsrechtliche Konzernbilanz nicht als Grundlage dienen kann, da hierin die Wirtschaftsgüter zu Buchwerten und nicht mit ihren gemeinen Werten angesetzt werden.[1463]

Entscheidend bei der Feststellung o.g. Gegenstände ist, dass sämtliche Kürzungen des Bruttoverwaltungsvermögens, also die Schuldenverrechnung, der Abzug des 15%-Sockelbetrag im Rahmen des Finanzmitteltests oder der Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens, erst auf Ebene der Spitzeneinheit, also auf die in der VVA zusammengeführten Werte, angewendet werden (§ 13b Abs. 9 S. 4 ErbStG).[1464]

[1460] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 233; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 711; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 238; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 409; **Bron, Jan/Grosse, Hendrik**: Steuerliche Auswirkungen ausgewählter Umstrukturierungsmaßnahmen auf eine bevorstehende Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 456–464, S. 460.

[1461] Die Feststellung der fünf Vermögenskategorien beginnt auf der untersten Konzernstufe und wird dann jeweils an die nächsthöhere Gesellschaft weitergeleitet; siehe R E 13b.29 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019; dies bestätigend: **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Hintergrund, Grundprinzip und Verrechnung, StB (2022), S. 1–6, S. 3; **Frühwacht, Lisa**: Konzerninterne Einlagen in die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG und ihre Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen, BB (2021), S. 668–672, S. 669.

[1462] Vgl. **Höne, Annette**: Das Verwaltungsvermögen in der Verbundvermögensaufstellung, NWB-EV (2020), S. 110–114, S. 112: Die "fünf Töpfe" der VVA.

[1463] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 752; mit klarstellendem Hinweis darauf, dass es sich bei der VVA nicht um eine vollständige Aufstellung aller Vermögensgegenstände handelt: **Brüggemann, Gerd**: Gesetz zur Anpassung des ErbStG: Verwaltungsvermögenstest in Holdingstrukturen, ErbBstg (2017), S. 13–21, S. 17; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 546; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 250, so auch R E 13b.29 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019; a.A. eventuell: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 302, der von einer "Art von vereinfachter Konzernbilanz" spricht.

[1464] Dies auch nochmal klarstellend: R E 13b.29 Abs. 7 ErbStR 2019.

Abschließend sei erwähnt, dass zumindest unstreitig sein dürfte, dass die VVA als Berechnungsinstrument des zu verschonenden Substrats vor Prüfungen der Schwellenwerte nach §§ 13a, 13c und 28a ErbStG durchzuführen ist.[1465]

b) Schuldenkonsolidierung im Verbund

Betrachtet man § 13b Abs. 9 S. 1 und 2 ErbStG so müsste man grundsätzlich meinen, die Regelung zur Erstellung einer Verbundvermögensaufstellung ist, wenn auch administrativ in größeren Konzernstrukturen sehr aufwendig, ansonsten eigentlich klar: Alle im Konzern vorhandenen Gesellschaften, die im Wege der Übertragung einer begünstigungsfähigen Einheit mitübertragen werden, übermitteln sämtliche Werte der „fünf Töpfe" (s. vorheriges Kapitel). Das in der VVA aufsummierte und um Schulden gekürzte Verwaltungsvermögen bildet nach Anwendung der Kürzungsvorschriften (Nichtberücksichtigung von Altersvorsorgedeckungsvermögen, 15%-Sockelbetrag und 10%-Schmutzgrenze) den Subtrahend, der vom Unternehmenswert abgezogen wird. Nun hat der Gesetzgeber aber in § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG zusätzlich geregelt, dass bei Vorhandensein von konzerninternen Darlehens-/Schuldverhältnissen, die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen der VVA „nicht anzusetzen" sind.

Auf den ersten Blick mag diese Ergänzung inhaltslos erscheinen, da es bei der Berechnung des begünstigten Vermögens eigentlich keinen Unterschied machen kann, ob die Forderung (=Finanzmittel) und korrespondierende Schuld bereits auf Ebene der jeweiligen Konzerngesellschaften „eliminiert" werden oder die Verrechnung erst auf Ebene der Konzernobergesellschaft anhand der erstellten VVA stattfindet. Auf den zweiten Blick ergibt sich jedoch durchaus ein materieller Gehalt und zwar je nach Ausgangssituation potentiell zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Der eigentliche Gesetzeszweck, der sich m.E. jedoch allenfalls mit großer Interpretationskunst zwischen den Zeilen des Normwortlauts erahnen lässt, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung. Aus der das gesamte Normgefüge durchziehenden Angst des Gesetzgebers vor missbräuchlichen Gestaltungen, soll § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG als „Sicherung" dazu führen, dass eine konzerninterne Schuld keinesfalls in voller Höhe in die VVA miteinbezogen werden darf, soweit sie einer bereits (teilweise oder vollständig) abgeschriebenen konzerninternen Forderung gegenübersteht.[1466] Anstelle die Norm aber nur diesen Missbrauchsfall

[1465] Vgl. **Werthebach, Felix**: Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im SBV in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB (2018), S. 1690–1697, S. 1691.
[1466] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 44 unter zu Absatz 9, erster Spiegelstrich.

verhindert, sind nach dem Wortlaut jegliche konzerninternen Schuldverhältnisse vom Ansatz in der VVA ausgeschlossen; demnach auch Fälle, in denen Verbindlichkeit und Forderung buchmäßig in gleicher Höhe valutieren oder gar die Forderung höher valutiert als die Verbindlichkeit.[1467]

Fraglich ist aufgrund des nicht eindeutigen Wortlauts zum einen, welche Gesellschaften und zum anderen, welche Forderungen und Verbindlichkeiten bei der konzerninternen Konsolidierung zu berücksichtigen sind. Die Diskussion hierüber ergibt sich aus der Auffassung der Finanzverwaltung, nach der eine Konsolidierung für jegliche Forderungen und Verbindlichkeiten nicht stattfinde, die entweder direkt im Sonderbetriebsvermögen einer Konzerngesellschaft oder indirekt über eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligung verbucht seien. Gleiches gelte auch für Schulden zwischen Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen.[1468]

Wie bereits im vorherigen Kapitel erläutert, ist der Begriff der Beteiligung vor dem Gesetzeszweck der VVA m.E. jedoch in der Art teleologisch zu erweitern, dass jegliches zum Betriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Einheit gehörende Vermögen, und damit auch im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligungen, in die VVA einzubeziehen ist, das mitübertragen wird. Demnach müssten alle konzerninternen korrespondierenden Verbindlichkeiten und Forderungen zunächst eliminiert werden, bevor eine Feststellung des schädlichen Verwaltungsvermögens stattfindet. Dies muss m.E., und damit in Erweiterung der in der Literatur einheitlich vertretenen Ablehnung der Finanzverwaltungsmeinung[1469], selbst dann gelten, wenn bloß ein korrespondierendes Schuldverhältnis zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen vorliegt.[1470] Nur so kann das erreicht werden, was das BVerfG im Beschluss von 2014

[1467] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380, S. 2378; **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 353.
[1468] R E 13b.29 Abs. 5 S. 6-8 ErbStR 2019.
[1469] Vgl. **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1602; **Christoffel, Hans Günter**: Junge Finanzmittel und Schuldverrechnung im Verbund - weiterhin eine gefährliche "Stolperfalle", ErbBstg (2020), S. 92–94, S. 94; **Hubert, Tina**: "Neues" zur erbschaftsteuerlichen Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2020), S. 267–272, S. 271; **Schneidereit, Julian et al.**: Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbunden/Holdingstrukturen (Teil I), DStR (2020), S. 687–692, S. 688 ff; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 140-141; **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61, S. 60-61; **Reich, Manfred**: Erbschaftsteuerhinweise 2019 - eine kritische Stellungnahme, DStR (2020), S. 373–377, S. 377; **Mühlenstädt, Marvin/Reberg, Sergej**: Die Verbundvermögensaufstellung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, DB (2021), S. 1981–1985, S. 1985; wohl a.A.: **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Hintergrund, Grundprinzip und Verrechnung, StB (2022), S. 1–6, S. 6.
[1470] So wohl auch: **Frühwacht, Lisa**: Konzerninterne Einlagen in die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG und ihre Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen, BB (2021), S. 668–672, S. 671.

gefordert hat (s.o.) und der Gesetzgeber versucht hat umzusetzen: die Ermittlung des begünstigten Vermögens in vollkommener Unabhängigkeit von der Rechtsformwahl eines Unternehmens und der Komplexität eines Konzerngefüges.

In der Rechtsfolge bewirkt § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG die Konsolidierung jeglicher im Konzern vorhandener korrespondierender Schuldverhältnisse bereits auf Ebene der jeweiligen Gesellschaften[1471], sodass weder die Forderungen als Finanzmittel, noch die Verbindlichkeiten[1472] als Schulden in die VVA der übertragenen Gesellschaft aufgenommen werden. Dies muss im Übrigen auch gelten, wenn es sich um „junge" Forderungen des einen Unternehmens gegenüber einem anderen Unternehmen handelt, da es wegen der vorrangigen konzerninternen Verrechnungen nicht zu der im Rahmen des Verwaltungstests erst auf Ebene der Spitzeneinheit vorzunehmenden Unterteilung in „junge" und normale/alte Finanzmittel kommt.[1473] Die Konsolidierung greift sinnvollerweise aufgrund der im Wortlaut verwendeten Formulierung „soweit" jedoch nur in Höhe des jeweiligen Beteiligungsverhältnisses.[1474]

Für die Wertermittlung des begünstigten Vermögens kann die vor die VVA geschaltete Konsolidierung sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausfallen oder aber, wie vermutlich in der Vielzahl der Fälle, überhaupt keine Auswirkungen haben. Warum das Thema bzw. die Ansicht der Finanzverwaltung trotzdem breit in der Literatur diskutiert bzw. kritisiert wird, liegt daran, dass sie enorme Bedeutung einnehmen kann für die Frage, ob überhaupt eine Steuerverschonung gewährt wird und wenn ja, ob dann auch das Optionsmodell Anwendung finden kann. Die jeweiligen Berechnungsformeln von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG und § 13a Abs. 10 ErbStG zur Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote beziehen sich nämlich, zwar jeweils unterschiedlich, aber grundsätzlich auf das Bruttoverwaltungsvermögen. Fin-

[1471] Vgl. **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1882, der die Konsolidierung bzw. Eliminierung korrespondierender Forderungen und Verbindlichkeiten erst auf Ebene der VVA vornehmen möchte. Dies würde aber den Zweck der Sondervorschrift vollends ins Leere laufen lassen.

[1472] Zum Umfang des Verbindlichkeitsbegriffs siehe: **Königer, Stefan**: Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV (2017), S. 365–371, S. 365, der zu Recht klarstellt, dass bspw. Rückstellungen nicht Teil der Konsolidierung sein können.

[1473] So auch überzeugend: **Christoffel, Hans Günter**: Der praktische Fall: Vorrangige Verrechnung von jungen Finanzmitteln mit Schulden im Verbund?, ErbBstg (2022), S. 121–124, S. 124.

[1474] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 717, die das folgende passende Beispiel zur Erläuterung wählen: "Die Forderung einer Konzernmutter gegenüber einer nur zu 30% konzernzugehörigen Tochter ist mithin lediglich zu 70% in der VVA auszuweisen"; **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 248.

det also bereits auf Ebene der beteiligten Konzerngesellschaften eine Eliminierung der Forderungen statt, gehen diese gar nicht erst als Finanzmittel in das Bruttoverwaltungsvermögen der Spitzeneinheit mit ein.[1475] Dieser Fakt wirkt sich selbstredend ausschließlich zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus. Da die Berechnungsformel von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG m.E. ohnehin verfassungswidrig ist[1476], und auch die Formel des § 13a Abs. 10 ErbStG mindestens unsystematisch erscheint[1477], sind die Auswirkungen der fehlerhaften Finanzverwaltungsansicht in R E 13b.29 Abs. 5 S. 6-8 ErbStR 2019 m.E. eher von untergeordneter Bedeutung.

Wie bereits erwähnt, regelt S. 4 der Norm, dass erst nach[1478] Schuldenkonsolidierung und nach anschließend erfolgter Zusammenführung der „fünf Töpfe“ in der VVA die Kürzungs- und weiteren Sondervorschriften (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 und Absätze 6 bis 8 ErbStG) zur Ermittlung des schädlichen Verwaltungsvermögens anzuwenden sind. Ausnahmsweise handelt es sich hierbei um eine unmissverständliche Gesetzesanweisung, die eigentlich keinen Auslegungsspielraum lässt. Wie die Finanzverwaltung dennoch auf die Idee kommt, anzuordnen, dass das Schuldensaldierungsverbot nach § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG (s.o.) bereits „auf jeder Beteiligungsstufe“ anzuwenden ist[1479], bleibt rätselhaft.[1480]

Dass die Eliminierung wirtschaftlich nicht belastender Schulden bereits auf der einzelnen Beteiligungsstufe vorgenommen wird, ist insoweit zu verkraften, als dass es keinen materiellen Unterschied ergäbe, dies stattdessen erst auf Ebene der VVA durchzuführen. Ganz im Gegenteil jedoch bei der Eliminierung der über den durchschnittlichen Schuldenstand hinausgehenden Schulden. Denn für eine gleichheitsgerechte Begünstigung darf es keinen Unterschied machen, ob in einem Einzelunternehmen die Schuldenquote durchschnittlich erhalten bleibt oder in einem Konzern einige Gesellschaften ihre Schuldenquote erhöhen, andere wiederum ihre Quote verringern und damit der Schuldenstand exakt dem des zuvor genannten Einzelunternehmens entspricht. Dieses Ergebnis kann nur erzielt werden, und so ja auch der unmissverständliche Wortlaut von § 13b Abs. 9 S. 4 ErbStG, wenn § 13b Abs. 8 ErbStG erst auf Ebene der VVA vorgenommen wird. Erfolge die Eliminierung stattdessen bereits auf jeder Beteiligungsstufe,

[1475] Vgl. **Königer, Stefan**: Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV (2017), S. 365–371, S. 369; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften als Verwaltungsvermögen, NWB-EV (2020), S. 29–30, S. 30.
[1476] Siehe Kapitel D.II.5.b), wo sich der Verfasser dieser Arbeit der überwältigenden h.M ausnahmslos anschließt.
[1477] Siehe Kapitel D.IV.1.c)aa).
[1478] Vgl. **Christoffel, Hans Günter**: Junge Finanzmittel und Schuldverrechnung im Verbund - weiterhin eine gefährliche "Stolperfalle", ErbBstg (2020), S. 92–94, S. 94.
[1479] R E 13b.29 Abs. 6 S. 1 ErbStR 2019.
[1480] Vgl. **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Hintergrund, Grundprinzip und Verrechnung, StB (2022), S. 1–6, S. 4.

wäre es dem Konzern nicht möglich, die Schuldenstanderhöhung einer Gesellschaft durch die Schuldenstandverringerung einer anderen zu kompensieren.

Die VVA dient allein dem Zweck einer struktur- bzw. gesellschaftsformneutralen Begünstigung. Ziel ist es, alle einem Konzern zugehörigen Gesellschaften, egal ob im Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen der übertragenen Obergesellschaft gehalten, als ein einziges zusammengefasstes Unternehmen zu sehen. Die Systematik von § 13b Abs. 9 ErbStG versucht diesen sinnvollen Gesetzeswillen umzusetzen. Die Anweisung der Finanzverwaltung in R E 13b.29 Abs. 6 S. 1 zweiter Spiegelstrich ErbStR 2019 ist daher abzulehnen.[1481]

c) Junges unproduktives Vermögen im Verbund

aa) Entstehung durch konzerninterne Verlagerungen

Die vermutlich umstrittenste Diskussionsgrundlage bei den Anwendungsgrundsätzen der VVA bietet die Frage nach der Entstehung jungen Verwaltungsvermögens und junger Finanzmittel durch Verlagerungen im Verbund. Grund für die Uneindeutigkeit der normativen Handhabe ist das Zusammenspiel aus § 13b Abs. 9 S. 2 und S. 4 ErbStG, der Definition des jungen unproduktiven Vermögens gem. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2 ErbStG und der Verfahrensvorschrift § 13b Abs. 10 ErbStG. Eine klare Gesetzesanweisung zur Entstehung jungen unproduktiven Vermögens im Rahmen einer VVA ist § 13b Abs. 9 ErbStG leider nicht zu entnehmen.

Die Finanzverwaltung ordnet in diesem Streitpunkt eine sog. gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise an.[1482] Die Literatur interpretiert aus den Anweisungen der Richtlinien, dass der Standpunkt der Finanzverwaltung wohl darauf beruhe, dass die Definitionen der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens jeweils auf die zeitliche Zugehörigkeit zum „Betrieb“ abstellen und nach § 13b Abs. 10 ErbStG nicht nur die normalen Verwaltungsvermögensgegenstände und Finanzmittel durch das örtlich zuständige Finanzamt, also auf Ebene der einzelnen konzernzugehörigen Einheit, festzustellen sind, sondern wortlautgetreu auch der Wert der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens.[1483] Ob junges unproduktives Vermögen vorliege, sei daher isoliert betrachtet für jede einzelne Beteiligung zu ermitteln,

---

[1481] Vgl. **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1882; **Korezkij, Leonid**: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380, S. 2379; **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 717-718.

[1482] Diese Auffassung nur einzig unterstützend: **Höne, Annette**: Das Verwaltungsvermögen in der Verbundvermögensaufstellung, NWB-EV (2020), S. 110–114, S. 111; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 231.

[1483] R E 13b.29 Abs. 3 S. 4 i.V.m. R E 13b.30 Abs. 3 S. 6 bis 8 ErbStR 2019.

die im Wege der Übertragung einer begünstigungsfähigen Einheit mitübertragen werde. Dementsprechend führe nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die Einlage von Finanzmitteln einer Muttergesellschaft in eine Tochtergesellschaft zur Entstehung junger Finanzmittel auf Ebene der Tochtergesellschaft, die im Rahmen der VVA wiederum der Muttergesellschaft zugerechnet werden würden.[1484] Gleiches gelte auch für die Einlage von Verwaltungsvermögensgegenständen innerhalb des Konzernverbundes sowie deren konzerninterner Erwerb.[1485] Die Auffassung der Finanzverwaltung gipfelt in der Feststellung, dass in mehrstufigen Konzerngebilden das Durchreichen von Einlagen über mehrere Konzernebenen auch „zu einer mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft führen" könne.[1486] Nach neuester Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern soll selbst die Übertragung von Finanzmitteln vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt als Einlage junger Finanzmittel zu werten sein.[1487] Fraglich ist, ob dieses Normverständnis überzeugen kann.

Zuzustimmen ist der Finanzverwaltung zwar in der Auffassung, dass es nach dem Wortlaut von § 13b Abs. 10 ErbStG tatsächlich heißt, dass die für die VVA entscheidenden „fünf Töpfe", also auch das junge unproduktive Vermögen, durch die Betriebsfinanzämter festzustellen sind. Dass sich aus dieser Norm mit wohl eher nur rein verfahrensrechtlicher Natur materielle Konsequenzen für die Ermittlung des begünstigten Vermögens ergeben sollen, ist nach ungeteilter Meinung der Literatur, der sich hier ausdrücklich angeschlossen wird, jedoch nicht anzunehmen.[1488]

Betrachtet man die die VVA materiell normierende Vorschrift, ergibt sich allerdings auch noch kein eindeutiges Bild. Denn § 13b Abs. 9 S. 2 ErbStG regelt zunächst ebenfalls nur, dass junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen bei der Anfertigung der VVA „gesondert aufzuführen" sind. Ob sich die Anordnung der gesonderten Aufführung des jungen unproduktiven

[1484] R E 13b.29 Abs. 3 S. 1 und 2 ErbStR 2019.
[1485] R E 13b.29 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019.
[1486] R E 13b.29 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.
[1487] LfSt Bayern vom 19.01.21 S 3812b.2.1 – 27/7 St 34, www.juris.de; siehe mit ablehnender Würdigung dieser Verfügung: **Christoffel, Hans Günter**: Der praktische Fall: Junge Finanzmittel bei Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen, ErbBstg (2021), S. 197–202.
[1488] Vgl. **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Umstrukturierungen: Ein Hindernis bei der Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform?, ZEV (2018), S. 509–514, S. 511; **Oertzen, Christian v./Pritzl, Till**: Die Urteile des BFH v. 22.1.2020 zum jungen Verwaltungsvermögen: wichtige Erkenntnisse für die Beratungspraxis, DStR (2020), S. 2848–2853, S. 2581: "Allein Praktikabilitätsgründe rechtfertigen jedoch keine Auslegung zulasten des Steuerpflichtigen"; **Werthebach, Felix**: Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im SBV in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB (2018), S. 1690–1697, S. 1696; **Frühwacht, Lisa**: Konzerninterne Einlagen in die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG und ihre Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen, BB (2021), S. 668–672, S. 669, 671.

Vermögens schon auf die nachgeschalteten, in die VVA einzubeziehenden, Konzernebenen bezieht oder auf die VVA selbst, ist nicht eindeutig. M.E. spricht aber vieles dafür, dass in der VVA selbst zwei gesonderte Positionen aufzuführen sind, damit diese nicht im Rahmen der weiteren Berechnungsschritte zur Ermittlung des begünstigten Vermögens berücksichtigt, sondern in jedem Fall als schädliches Verwaltungsvermögen der Besteuerung unterworfen werden. § 13b Abs. 9 S. 4 ErbStG hingegen legt, wie schon mehrfach aufgeführt, fest, dass sowohl der Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG als auch die allgemeine Schuldenverrechnung, die Bereinigung um nicht verrechenbare Schulden, die Bereinigung um junges Verwaltungsvermögen und der Abzug der Schmutzgrenze (§ 13b Abs. 6 bis 8 ErbStG) erst „auf die Werte in der Verbundvermögensaufstellung anzuwenden sind". Dass sich aus dieser normativen Anweisung wiederum eine klare materielle Konsequenz für die Prüfung auf Vorhandensein von jungem unproduktivem Vermögen ergibt, ist jedoch nicht unbedingt abzuleiten. Denn § 13b Abs. 9 S. 4 ErbStG regelt zwar, dass die Kürzungsvorschriften, aber eben auch § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2 ErbStG, auf die in der VVA kumulierten Werte anzuwenden sind. Die Frage nach der Qualifikation eines Wirtschaftsguts als Finanzmittel, Verwaltungsvermögen oder junges unproduktives Vermögen ist wiederum unzweifelhaft einzelwirtschaftsgutbezogen durchzuführen. Dies hat der BFH erst kürzlich bestätigt.[1489] Bei jedem einzelnen Vermögensgegenstand, der in der VVA aufgeführt wird, ist also grundsätzlich einzelfallbezogen zu prüfen, ob ggf. die Definition des jungen Verwaltungsvermögens oder der jungen Finanzmittel erfüllt ist, besagter Gegenstand also mehr als zwei Jahre zum „Betrieb" zuzurechnen war bzw. sich innerhalb der zwei Jahre vor Übertragungsstichtag ein positiver Einlagensaldo aus den dem Betrieb zuzurechnenden Finanzmitteln ergeben hat. Einzig und allein entscheidend für die Frage nach der Entstehung von jungem unproduktivem Vermögen durch Verlagerungen im Konzern ist daher das Verständnis des Betriebsbegriffs.

Nach ertragsteuerlichen Grundsätzen, die für die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen zumeist heranzuziehen sind, ist mit dem Betrieb i.d.R. das Betriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Einheit, also eines Einzelunternehmens, einer Mitunternehmerschaft oder einer Kapitalgesellschaft gemeint (§ 95 Abs. 1 i.V.m. § 97 BewG). Das Bewertungsgesetz stellt dabei stets auf das Betriebsvermögen einer ertragsteuerlichen Einheit, also einer einzelnen Gesellschaft ab. Nach diesem ertragsteuerlichen Maßstab wäre daher die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise der Finanzverwaltung zu unterstützen.

[1489] Vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 8/18**, BFHE 267, S. 468, Rz. 18.

Auch wenn man das restliche Normgefüge der Begünstigungsregimes betrachtet, könnte sich dieses Ergebnis bestätigen. Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG[1490] wird z.B. eine Ausnahme von der Verwaltungsvermögenseigenschaft für Immobilien gewährt, die im Rahmen einer vor Übertragung bestehenden Betriebsaufspaltung überlassen werden. Im Gesetzeswortlaut dieser Rückausnahmevorschrift wird dabei vom überlassenden Betrieb und nutzenden Betrieb gesprochen. Mit Betrieb kann im Sinne dieser Vorschrift nur ein einzelner Rechtsträger, also ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gemeint sein. Auch nach diesem Verständnis wäre der Betriebsbegriff also gesellschaftsbezogen auszulegen.

Bei isolierter Anwendung vorgenannter Auslegungsvariante des Betriebsbegriffs bliebe jedoch unverkennbar der Sinn und Zweck der im Rahmen des ErbStAnpG 2016 eingefügten Verbundbetrachtung außer Acht. Dieser besteht darin, in Abweichung zur vorherigen Gesetzesfassung nun eine rechtsform-, struktur- und größenneutrale Ermittlung des begünstigten Vermögens zu ermöglichen. Die übertragene begünstigungsfähige Einheit wird, unabhängig von der Anzahl und Rechtsform ihr zuzuordnender Gesellschaften, zu einem „transparenten, einheitlich zu beurteilenden Verbund“[1491] zusammengefasst.[1492] Zweck der Vorschriften § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2 ErbStG wiederum ist lex speciales die Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, bei denen kurz vor Unternehmensübertragung noch Gegenstände des Privatvermögens in das Betriebsvermögen eingelegt werden und so zumindest teilweise an einer Begünstigung partizipieren.[1493] Fügt man beide Normzwecke zusammen, lässt sich unschwer erkennen, dass sich bei einer rein konzerninternen Verschiebung von Verwaltungsvermögensgegenständen nicht mal im Ansatz eine Missbrauchsgefahr ergeben könnte. Die vom BVerfG als verfassungswidrig eingestuften positiven Kaskadeneffekte zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme des Begünstigungsregimes durch einfache Verlagerungen bzw. Verteilung von Verwaltungsvermögen innerhalb eines Konzerns wurden nämlich bereits durch die verbundbezogene Betrachtung ausgeschlossen. Dem Missbrauchsvermeidungsgedanken der Vorschriften § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2 ErbStG wird auch dann noch Rechnung getragen, wenn konzerninterne Verlagerungen nicht zu jungem unproduktiven Vermögen führen. Die von der Finanzverwaltung verfolgte strikte Anwendung einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise dient also nicht der Verwirklichung der Missbrauchsvermeidung; sie unterstütz diese nicht einmal, da dies

[1490] Siehe Kapitel D.II.3.b)aa)bbb)aaaa).
[1491] **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 571.
[1492] Siehe Kapitel D.II.4.a).
[1493] Siehe Kapitel D.II.3.b)ee)ccc) und Kapitel D.II.3.f)aa)aaa).

nicht notwendig ist. Stattdessen führt sie umgekehrt zu sog. negativen Kaskadeneffekten[1494], die sich ungerechtfertigt zu Lasten der Unternehmensnachfolger auswirken können.[1495]

Sozialzwecknormen müssen ebenso wie Fiskalzwecknormen gleichheitsgerecht ausgestaltet werden.[1496] Mit der Einfügung von § 13b Abs. 9 ErbStG ist die Legislative diesem Ziel zumindest in der Binnenstruktur des Begünstigungsregimes einen großen Schritt nähergekommen. Um den sinnvollen „Transparenzgedanken"[1497] der VVA konsequent umzusetzen, also eine rechtsformneutrale und damit gleichheitsgerechte Begünstigung zu garantieren, ist es daher objektiv teleologisch geboten, den Betriebsbegriff der Legaldefinitionen des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel normspezifisch verbundbezogen auszulegen.[1498]

[1494] Vgl. **Haag, Maximilian/Hamacher, Stephan**: Keine Vervielfachung "junger Finanzmittel" i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG n.F. bei konzerninternen Einlagen, ZEV (2018), S. 372–375, S. 357: durch verbundinterne Einlagen über mehrere Beteiligungsebenen hindurch, könnten nach Ansicht der Finanzverwaltung mehrfach junge Finanzmittel entstehen, obwohl dem Konzern im Zweifel überhaupt kein verbundexternes (privates) Vermögen zugefügt wurde und damit keinerlei Missbrauchsgefahr bestünde; ebenso: **Schneidereit, Julian et al.**: Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbunden/Holdingstrukturen (Teil I), DStR (2020), S. 617–624, S. 619; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 192.1; **Siegmund, Olaf/Wegener, Laura/Limberg, Andreas**: Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 - erste Anmerkungen, NWB (2019), S. 313–315, S. 313.

[1495] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 248b mit dem Beispiel einer gravierenden Ungleichbehandlung bei fremdfinanzierten Einlagen in Tochtergesellschaften, die für betriebsnotwendige Zwecke verwendet werden.

[1496] Siehe Kapitel A.III.4

[1497] **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 717.

[1498] Vgl. **Hubert, Tina**: "Neues" zur erbschaftsteuerlichen Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2020), S. 267–272, S. 269; Etwas verhaltener in ihrem Fazit gegen die Meinung der Finanzverwaltung: **Viskorf, Stephan/Weichselgartner, Lena**: Junges Verwaltungsvermögen: Auslegungsspielräume vor dem Hintergrund der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ZEV (2019), S. 459–462, S. 461, die aber zumindest festhalten, dass ein Gegenbeweis eine Abweichung von der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise möglich sein müsse; **Oertzen, Christian v./Pritzl, Till**: Die Urteile des BFH v. 22.1.2020 zum jungen Verwaltungsvermögen: wichtige Erkenntnisse für die Beratungspraxis, DStR (2020), S. 2848–2853, S. 2852; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 171.1; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 549; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 285; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 683; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 243; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 417; Schon kurz nach Inkrafttreten des ErbStAnpG: **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 572; **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2651; **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2319; **Holtz, Michael**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW (2016), S. 3570–3755, S. 3752; **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 384; **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 275-276; **Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845, S. 2842; **Dennecker, Achim**: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR (2020), S. 853–865, S. 857; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR (2017), S. 1858–1863, S. 1859-1869; **Hubert, Tina**: Die erbschaftsteuerliche Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2017), S. 906–911, S. 910; **Weber,**

Dieses Ergebnis wird auch noch einmal durch den artikulierten subjektiven Willen des Gesetzgebers im Gesetzgebungsprozess des ErbStAnpG 2016 bestätigt: Hiernach sollten sich „Umschichtungen von Finanzmitteln innerhalb einer Konzernstruktur […] auf Ebene der Obergesellschaft folgerichtig beim Finanzmitteltest grundsätzlich nicht“ auswirken.[1499] Bekräftigt wurde diese Aussage auch von Seiten des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf.[1500] Zwar ist diese Klarstellung Teil der Gesetzesbegründung des ersten Gesetzesentwurfs vom 07.09.2015, der bekanntermaßen im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsprozesses teilweise stark verändert wurde. Dennoch entfaltet sie m.E. auch für die endgültige Gesetzesfassung Gültigkeit. In der Begründung zu dieser Fassung wird nämlich explizit darauf hingewiesen, dass § 13b Abs. 9 ErbStG die im Entwurf der Bundesregierung enthaltene Regelung zur Konsolidierung im Konzept des Verwaltungsvermögens umsetzt und darüberhinausgehende Regelungen enthält, die dann in dieser Gesetzesbegründung noch zusätzlich erläutert werden.[1501] Auch nach einer subjektiv teleologischen Auslegung ergibt sich somit, dass verbundinterne Umschichtungen nicht zu jungem unproduktiven Vermögen führen können.

Warum der Gesetzgeber seinen offensichtlich klaren Willen aber nicht einfach in § 13b Abs. 9 ErbStG verankert hat, sei zwar dahingestellt, könnte nach *Reich* aber daran liegen, dass er allein schon wegen der Definition der jungen Finanzmittel über die Verwendung des ertragsteuerlichen Begriffs der Einlage, nicht davon ausging, dass es überhaupt einen Anwendungsbereich für konzerninterne Umschichtungen gäbe. Die These wird durch die Idee gestützt, dass der in § 4 Abs. 1 S. 8 EStG legal definierte Begriff der Einlage auf die Zuführung eines Wirtschaftsguts in den Betrieb durch den Steuerpflichtigen abstelle. Diesen Fakt wiederum auf das ErbStG transformiert würde bedeuten, dass bei konzerninternen Weiterreichungen von Finanzmitteln deswegen schon keine Einlage vorläge, weil der Steuerpflichtige (=der Erblasser/Schenker) gar

---

Klaus/Schwind, Heike: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61, S. 60; **Uhl-Ludäscher, Luise**: ErbStR 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, NWB-EV (2019), S. 373–380, S. 378; Mit einer insgesamt sehr präzisen Auseinandersetzung mit dem in diesem Kapitel gewürdigten Rechtsproblem: **Diers, Philipp**: Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insb. im Personengesellschaftskonzern, DB (2019), S. 572–577; **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Besonderheiten beim jungen Vermögen, StB (2022), S. 41–46, S. 43; **Frühwacht, Lisa**: Konzerninterne Einlagen in die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG und ihre Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen, BB (2021), S. 668–672, S. 671.

[1499] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 30.

[1500] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 16: "Erfasst werden Einlagen des Erblassers, des Schenkers oder anderer außenstehender Personen, also nicht Einlagen zwischen dem nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögen und nachgeordneten Gesellschaften".

[1501] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 44.

nicht an dem Vorgang unmittelbar beteiligt sei.[1502] Selbst wenn man diese Begründung als zu weit hergeholt sehen würde, muss man dann aber stattdessen von einer planwidrigen Gesetzeslücke ausgehen, die eben nur dadurch geschlossen werden kann, in dem der Betriebsbegriff i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 und i.S.d. Abs. 7 S. 2 ErbStG sowohl nach subjektiv als auch nach objektiv telelogischer Auslegung verbundbezogen zu verstehen ist.

Als letztes Argument gegen die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise der Finanzverwaltung werden die weiteren Ausführungen der Finanzverwaltung selbst herangezogen. In der Erläuterung zur Beispielrechnung H E 13b.29 ErbStR 2019 heißt es nämlich, dass „bei mehreren zeitlich hintereinander erfolgten Einlagen von Finanzmitteln in nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften“ die jungen Finanzmittel „auf der Ebene der Mitgesellschafter um den Betrag der mehrfach erfassten jungen Finanzmittel zu kürzen“ seien.[1503] Offensichtlich sieht die Finanzverwaltung daher selbst ein, dass die aus R E 13b.29 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2019 resultierende Mehrfachentstehung junger Finanzmittel zu sinnwidrigen Ergebnissen führt. Die Art und Weise, wie diese gleichheitswidrigen Fallgestaltungen nach Auffassung der Finanzverwaltung aufgelöst werden sollen, entzieht sich jedoch jeglichem Normverständnis.[1504] Alleine schon die Aussage, nach der „negative junge Finanzmittel mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen“ (und offensichtlich auch wirklich nur in diese Richtung) verrechnet werden dürften[1505], ruft Unverständnis hervor. Nach der Legaldefinition von § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG entstehen junge Finanzmittel, wenn innerhalb von zwei Jahren vor Übertragungsstichtag die Summe der Einlagen die Summe der Entnahmen überstieg (= „positiver Saldo“). Wenn die Finanzverwaltung nun von positiven jungen Finanzmitteln spricht, ist dann ein positiv-positiver/doppelt-positiver Saldo gemeint? Und wie können junge Finanzmittel negativ werden? Auch die in H E 13b.29 ErbStR 2019 angeordnete Eliminierung der doppelt erfassten jungen Finanzmittel auf Ebene der „Muttergesellschaft“ lässt sich keinesfalls so im Gesetz wiederfinden.[1506] Da sich die Problematik der Entstehung jungen unproduktiven Vermögens bereits

[1502] Vgl. **Reich, Manfred**: ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR (2019), S. 145–149, S. 147-148.
[1503] Die unsinnig Verwaltungsauffassung sogar noch dadurch erweiternd, dass eine Kürzung nur auf Antrag möglich sei: **Höne, Annette**: ErbSt 2019: Steuerbegünstigung optimal nutzen, NWB-EV (2020), S. 42–51, S. 50-51.
[1504] Vgl. **Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp**: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Besonderheiten beim jungen Vermögen, StB (2022), S. 41–46, S. 44-45; der diesen Punkt zu Recht als "eindeutigen Tiefpunkt" der ErbStR 2019 bezeichnet: **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, s. 140.
[1505] R E 13b.29 Abs. 3 S. 6 ErbStR 2019.
[1506] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 563; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 248-248d.

durch eine normspezifische, also verbundbezogene, Auslegung des Betriebsbegriffs einfach lösen lässt (s.o.)[1507], soll jedoch an dieser Stelle nicht weiter auf die wegen ihrer eigenen Rechtsauffassung nötig gewordenen, konfusen Reparaturversuche[1508] eingegangen werden.

Junge Finanzmittel können im Ergebnis also nicht durch verbundinterne Einlagen entstehen, sondern nur, wenn der Saldo aus Einlagen und Entnahmen der Spitzeneinheit innerhalb von zwei Jahren vor Übertragungsstichtag positiv sein sollte. Auf unteren Ebenen ist die Entstehung junger Finanzmittel daher nur möglich, wenn verbundexterne Gesellschafter Übereinlagen tätigen. Bei Gesellschaften, die zu 100% dem übertragenen Konzern angehören, ist die Entstehung von jungen Finanzmitteln hingegen unmöglich. Gleiches gilt für die Entstehung jungen Verwaltungsvermögens durch Verschiebungen innerhalb des Konzerns, und zwar unabhängig von der Entgeltlichkeit des Vorgangs und dem Grund der Verschiebung: Zur Erfüllung der Definition von § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG ist einzig und allein auf die Zugehörigkeit eines Verwaltungsvermögensgegenstands zum Verbund abzustellen.

Ohne zu sehr in eine Würdigung de lege ferenda abschweifen zu wollen, soll als Ergänzung der Subsumption dieses Kapitels dennoch folgendes festgehalten werden: In Anbetracht der offensichtlich verhärteten Auffassung der Finanzverwaltung wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber seine im Gesetzgebungsprozess klar formulierte Auffassung zur (Nicht-)Entstehung jungen unproduktiven Vermögens durch Verlagerungen im Konzern ganz einfach in einer Ergänzung von § 13b Abs. 9 ErbStG normiert.

Die Einfügung folgender zwei Sätze nach Satz 4 würde m.E. ausreichen, um der Finanzverwaltungsauffassung endgültig jeglichen Boden zu entziehen: „Bei der Feststellung junger Finanzmittel nach Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 sowie des jungen Verwaltungsvermögens nach Absatz 7 Satz 2 ist statt auf die Zurechnungsdauer zum Betrieb auf jene zum Verbund abzustellen. Der Verbund setzt sich aus unter den Satz 1 fallenden Beteiligungen und der begünstigungsfähigen Einheit nach Absatz 1 zusammen."

[1507] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zur Betriebsvermögensnachfolge aus den ErbSt-Hinweisen 2019, DB (2020), S. 305–310, S. 305.

[1508] Noch intensiver mit den Ausführungen der Finanzverwaltung auseinandersetzend: **Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid**: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604, S. 1599-1600; Ebenfalls kritisch: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 192.1; **Stalleiken, Jörg**: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93, S. 93; **Siegmund, Olaf/Wegener, Laura/Limberg, Andreas**: Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR-E 2019), NWB-EV (2019), S. 92–95, S. 94: "Letztlich bleibt u.E. unklar, was unter dem neu eingefügten Rechtsbegriff der vorhandenen jungen Finanzmittel zu verstehen ist"; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 140, der die in den Richtlinien vertretene Auffassung der Finanzverwaltung zu Recht als "eindeutigen Tiefpunkt" bezeichnet.

bb) Entstehung durch konzerninterne Umwandlungen

Die jüngere BFH-Rechtsprechung zeigt, dass sich die Frage nach der Entstehung jungen Verwaltungsvermögens nicht nur bei Fällen des Aktivtauschs oder Fällen konzerninterner Einlagen stellt, sondern auch bei (ertragssteuerneutralen) Umwandlungsfällen. So hat der II. Senat kürzlich entschieden, dass bei einer Aufwärtsverschmelzung einer Tochter-GmbH auf ihre Mutter-KG junges Verwaltungsvermögen entstehe, da die Zweijahresfrist für die Betriebszugehörigkeit der von der Tochtergesellschaft gehaltenen Verwaltungsvermögensgegenstände nach erfolgtem Rechtsträgerwechsel definitiv von Neuem beginne.[1509] Zu einem vom Wortlaut der Norm abweichenden Ergebnis könne man weder durch die Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO noch § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG und auch nicht aufgrund eines normspezifischen Verständnisses des Gesamtregelungsgefüges von §§ 13a, 13b ErbStG a.F. kommen.[1510] Dieses Ergebnis gelte ganz besonders für den Fall der Aufwärtsverschmelzung, da diese Form der Umwandlung letztlich auch nur einen Aktivtausch bei der übernehmenden (Mutter-)Gesellschaft – Beteiligung gegen einzelne Wirtschaftsgüter der übertragenden (Tochter-)Gesellschaft – darstelle und es nicht ersichtlich sei, eine Ausnahme von den in Kapitel D.II.3.f)aa)aaa) beschriebenen Rechtsgrundsätzen zu machen.[1511] Fraglich ist, ob dieses zur alten Fassung (§ 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG a.F.) ergangene Urteil wegen der unveränderten Definition des jungen Verwaltungsvermögens auch uneingeschränkt auf das aktuelle Recht anwendbar ist. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist auch hier die Auslegung des Betriebsbegriffs bzw. ob aufgrund eines konzerninternen Rechtsträgerwechsel auch ein steuerlicher Zurechnungswechsel aus erbschaftsteuerlicher Sicht stattfindet.

Die vorgenannte Entscheidung des BFH beruht auf der Feststellung, dass eine von der gesellschaftsrechtlichen Betrachtungsweise abweichende Auslegung des in § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG a.F. verwendeten Betriebsbegriffs aus verschiedenen Gründen, hauptsächlich jedoch wegen der damals geltenden Art der Ermittlung des begünstigten Vermögens, nicht in Frage komme (s.o.). Im alten Normgefüge des Begünstigungsregimes war die Gewährung der Regelverschonung ausschließlich davon abhängig, ob die Verwaltungsvermögensquote der begünstigungsfähigen Einheit 50% nicht überstieg (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a.F.). Sofern diese Bedingung erfüllt

[1509] Vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490, Rz. 32; zuvor schon: FG Köln-Urteil v. 10.08.2018, **7 K 594/16**, EFG 2019, S. 1214.
[1510] Vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490, Rz. 33-37.
[1511] Vgl. BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490, Rz. 38.

war, wurde das gesamte Betriebsvermögen begünstigt; auch das festgestellte Verwaltungsvermögen. Dieses sog. „Alles-oder-Nichts-Prinzip“[1512] galt auch für Konzernstrukturen und zwar in der Art, dass eine Beteiligung dann vollständig nicht als Verwaltungsvermögen der übertragenen Spitzeneinheit qualifizierte, wenn sie selbst den 50%-Test bestand. Ein Konzern bestehend aus einer Muttergesellschaft und einer Tochtergesellschaft konnte daher selbst dann die Regelverschonung für das gesamte Betriebsvermögen in Anspruch nehmen, wenn dieses zu 49% aus Verwaltungsvermögen und den Anteilen an der Tochtergesellschaft bestand und die Tochtergesellschaft selbst ebenfalls „nur“ 49% Verwaltungsvermögen besaß. Die „Alles-oder-Nichts-Entscheidung“ wurde aufgrund von § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. also auf jeder Beteiligungsebene isoliert betrachtet: „Die Vorschrift schirmt[e] die Beteiligungsstufen voneinander ab“[1513]. Das hieraus resultierende Ergebnis, dass durch geschickte Verteilung der Verwaltungsvermögensgegenstände auf mehrere Konzernbeteiligungen selbst bei einer konzernübergreifenden Verwaltungsvermögensquote von nahezu 100% die Regelverschonung für das gesamte Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden konnte, befand das BVerfG bekanntermaßen zu Recht als verfassungswidrigen Kaskadeneffekt.[1514] Entscheidend bei der Feststellung dieser Verfassungswidrigkeit war, dass es nach der vom BVerfG nicht widerlegten Auffassung des II. Senats nicht möglich war, diese durch eine vom eindeutigen Wortlaut von § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. abweichende normspezifischen Auslegung zu beseitigen.[1515] Absolut konsequent ist daher die Feststellung des BFH, dass sich wegen der unmissverständlichen Abschirmwirkung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. auch für den in § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG a.F. verwendeten Betriebsbegriff „kein abweichendes – normspezifisches – Verständnis“ herleiten lässt.[1516]

Die Legaldefinition des jungen Verwaltungsvermögens wurde (inhaltlich) unverändert in das neue Normgefüge, wenn auch nun in § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG kodifiziert, übernommen. Was jedoch nicht übernommen wurde, da vom BVerfG als verfassungswidrig befunden, ist die „Alles-oder-Nichts“-Betrachtung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. Stattdessen hat sich der Gesetzgeber bei der Wertermittlung des begünstigten Vermögens für eine verbundbezogene Betrachtungsweise entschieden, falls zur begünstigungsfähigen Einheit Beteiligungen gehören. Transferiert man also die oben zitierte Rechtsprechung des BFH auf die Frage der Entstehung

[1512] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 261.
[1513] BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490, Rz. 35.
[1514] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 264.
[1515] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 164 ff.
[1516] BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490, Rz. 35.

jungen Verwaltungsvermögen in der aktuellen Fassung des ErbStG (ErbStAnpG 2016), kann sich m.E. nichts Anderes ergeben, als dass sich aus § 13b Abs. 9 ErbStG ein abweichendes – normspezifisches – Verständnis des in § 13b Abs. 7 S. 2 und Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG verwendeten Begriffs des Betriebs ergibt.

Die neu ergangene Rechtsprechung zur Entstehung jungen Verwaltungsvermögens in konzerninternen Umwandlungsfällen ist daher, entgegen der ggf. von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, mitnichten ein Beleg für die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise, sondern ganz im Gegenteil viel mehr als unmissverständlicher Hinweis darauf zu verstehen, dass die Auslegung des Betriebsbegriffs durch ein normspezifisches Verständnis geprägt wird: Wie bereits ausführlich im vorherigen Kapitel erarbeitet, muss im Anwendungsbereich des aktuellen ErbStG die Entstehung jungen unproduktiven Vermögens nicht von der Zugehörigkeit zum Vermögen der einzelnen Gesellschaft, sondern der Zugehörigkeit zum Verbund abhängen.[1517] Dieser Auslegungsgrundsatz gilt nicht nur für konzerninterne Einlagen von Wirtschaftsgütern oder konzerninterne Erwerbsvorgänge von Verwaltungsvermögen, sondern m.E. auch für den Fall, dass das zivilrechtliche Eigentum an einem Verwaltungsvermögensgegenstand in Folge einer Umwandlung wechselt.[1518]

Dieses Ergebnis ändert sich auch nicht durch die neueste finanzgerichtliche Rechtsprechung, nach der eine transparente Zurechnung von Verwaltungsgegenständen einer Tochterpersonen-

[1517] Siehe die einstimmige Literaturmeinung im vorherigen Kapitel; a.A.: R E 13b Abs. 3 und 4 ErbStR 2019

[1518] Im Ergebnis ebenso: **Viskorf, Stephan/Weichselgartner, Lena**: Junges Verwaltungsvermögen: Auslegungsspielräume vor dem Hintergrund der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ZEV (2019), S. 459–462, S. 462; **Kotzenberg, Jochen/Riedel, Lisa**: Zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umschichtungen und Umstrukturierungen nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung, DB (2020), S. 2707–2713, S. 2712; **Oertzen, Christian v./Pritzl, Till**: Die Urteile des BFH v. 22.1.2020 zum jungen Verwaltungsvermögen: wichtige Erkenntnisse für die Beratungspraxis, DStR (2020), S. 2848–2853, Rz. 2582; **Fischnaler, Ricardo**: Die besondere Bedeutung des nichtbegünstigten Vermögens für Unternehmensnachfolgen im Kontext der aktuellen BFH-Rechtsprechung, GmbHR (2020), S. 1270–1275, S. 1274-1275; sehr ausführlich: **Ransohoff, Philipp**: Junges Verwaltungsvermögen kraft Umwandlung?, NWB-EV (2020), S. 344–348, S. 348; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 225a; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 392, aber eher verhalten: diese Ansicht sei "keinesfalls gesichert"; ebenfalls verhalten: **Korezkij, Leonid**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13b, Rz. 284; schon vor Ergehen des BFH-Urteils: **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Umstrukturierungen: Ein Hindernis bei der Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform?, ZEV (2018), S. 509–514, S. 514; **Schwind, Heike**: Auswirkungen von Umstrukturierungen auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen - Konsequenzen der jüngsten BFH-Rechtsprechung auf die Gestaltungspraxis, ZEV (2020), S. 673–677, S. 674; **Bron, Jan/Grosse, Hendrik**: Steuerliche Auswirkungen ausgewählter Umstrukturierungsmaßnahmen auf eine bevorstehende Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 456–464, S. 460; **Hubert, Tina**: Die erbschaftsteuerliche Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2017), S. 906–911, S. 911; wohl a.A.: **Heurung, Rainer/Löckener, Ralph/Ferdinand, Franziska**: Neue BFH-Rechtsprechung zum "jungen Verwaltungsvermögen" bei Vermögensumschichtungen und Verschmelzungen, ZErb (2021), S. 125–130, S. 128.

gesellschaft zum Vermögen der Muttergesellschaft im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests auch bei der Beantragung der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ausscheide.[1519] Auch diese Entscheidung ist zur alten Fassung ergangen und bestätigt letztlich nur den vom BFH bereits verneinten Zurechnungsdurchgriff (s.o.).

5. Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG)

a) Ermittlung des gemeinen Werts des begünstigten (Produktiv-)Vermögens

Einer der entscheidenden Kritikpunkte des BVerfG an der alten Fassung des Begünstigungsregimes war die typisierende Verwaltungsvermögensgrenze von 50% (s.o.). Diese wurde dementsprechend durch das ErbStAnpG 2016 aufgehoben.[1520] Seither ist das Vermögen einer begünstigungsfähigen Unternehmenseinheit i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG nur noch begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens übersteigt (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Diese nach Abzug des schädlichen Verwaltungsvermögens verbleibende als begünstigtes Vermögen legal definierte Restgröße bildet damit die finale Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höhe des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1, Abs. 10 oder § 13c ErbStG bzw. der Höhe des nach § 28a ErbStG verschonungswürdigen Vermögens. Zwar wird § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG als „Kernstück“ des Regelungsgefüges bezeichnet[1521], der eigentliche materielle Gehalt besteht m.E. jedoch nur darin, § 13b Abs. 1 und die Absätze 3 bis 9 ErbStG (Verwaltungsvermögenstest) sinnlogisch zusammenzuführen. Insoweit ergeben sich aus der Norm selbst keinerlei Rechtsfragen.

Sowohl die Finanzverwaltung[1522] als auch die Kommentarliteratur[1523] nutzen die Vorschrift daher, um das äußerst komplexe Berechnungsschema illustrativ und anhand von Beispielen darzustellen.

[1519] FG München-Urteil v. 24.03.2021, **4 K 2822/18**, EFG 2021, S. 1035; die Irrelevanz des Urteils für die aktuelle Fassung des Begünstigungsregimes bestätigend: **Korezkij, Leonid**: Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote im Konzern, ZEV (2021), S. 469–472, S. 472.

[1520] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 40.

[1521] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 71.

[1522] Schema in R E 13b.9 Abs. 2 ErbStR 2019; Berechnungsbeispiel in H E 13b.9 ErbStR 2019.

[1523] Vgl. **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein Überblick - wichtige Eckpunkt und Praxishinweise, NWB-EV (2016), S. 370–376, S. 371; **Seer, Roman/Michalowski, Klaus**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623, ab S. 615 als "Nachweis der Hyperlexie"; **Meyering, Stephan**: Bestimmung des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens nach dem ErbStAnpG, DStR (2018), S. 538–541, S. 541; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 163.

Auf nachfolgender Seite sollen die beiden Berechnungsschemata aus Kapitel D.II.3.f)bb) und D.II.3.g) zusammengeführt werden, sodass das gesamte Wertermittlungsschema für das begünstige Vermögen dargestellt wird. Wie zuvor wird das Berechnungsschema um folgende Beispielzahlen ergänzt:

- der Nettowert des „normalen/„alten“ Verwaltungsvermögens beträgt 20.000 GE
- der Nettowert der „normalen“ Finanzmittel beträgt 20.000 GE
- der Nettowert des jungen Verwaltungsvermögens beträgt 20.000 GE
- der Nettowert der jungen Finanzmittel beträgt 10.000 GE
- der Unternehmenswert beträgt 100.000 GE
- der gemeine Wert der Schulden beträgt 80.000 GE

Wie bereits in Kapitel D.II.3.f)bb) erläutert, erfolgt bei dem Schritt der Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens die Anwendung von § 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG, wonach dieser Wert mindestens dem Wert der jungen Finanzmittel und des jungen Verwaltungsvermögens entsprechen muss und daher die anteilig verbleibenden Schulden in Höhe von 20.588 GE nicht vollständig verrechenbar sind.

Zum Vergleich wird in der linken Spalte die Berechnungsweise der Finanzverwaltung nach den Richtlinien und Hinweisen dargestellt.[1524]

	Gesamtermittlung des begünstigen Vermögens	**Finanzverwaltung**	**Verfasser**
	Wert der Finanzmittel	20.000	20.000
-	Wert junger Finanzmittel; begrenzt auf vorh. Finanzmittel	10.000	10.000
=	Saldo "normaler" Finanzmittel	10.000	10.000
-	Wert der Schulden	80.000	80.000
=	Saldo	-	-
-	15%-Sockelbetrag (BMG: Unternehmenswert)	15.000	15.000
=	verbleibender Wert schädlicher Finanzmittel	-	-
	Wert der Schulden	80.000	80.000
-	i.R.d. Finanzmitteltests verrechnete Schulden	10.000	10.000
=	verbleibende Schulden	70.000	70.000
	Wert des Verwaltungsvermögens (Nr. 1 bis Nr. 4)	40.000	40.000
-	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	20.000	
+	verbleibender Wert schädlicher Finanzmittel	-	-
+	Wert der jungen Finanzmittel		10.000
=	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	20.000	50.000
	verbleibende Schulden x Saldo Verwaltungsvermögen	1.400.000.000	3.500.000.000
	Unternehmenswert + verbleibende Schulden	170.000	170.000
=	anteilig verbleibende (verrechenbare) Schulden	8.235	20.588
	Saldo (Brutto-)Verwaltungsvermögen	20.000	50.000
-	anteilig verbleibende Schulden	8.235	20.588
=	Nettowert des Verwaltungsvermögens	11.765	30.000
	Unternehmenswert	100.000	100.000
-	Nettowert des Verwaltungsvermögens	11.765	30.000
-	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	20.000	
-	Wert der jungen Finanzmittel	10.000	
=	BMG für unschädliches Verwaltungsvermögens	58.235	70.000
x	10%	x 10%	x 10%
=	(vorläufig) unschädliches Verwaltungsvermögen	5.824	7.000
	Nettowert des Verwaltungsvermögens	11.765	30.000
-	unschädliches Verwaltungsvermögen	5.824	7.000
+	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	20.000	
+	Wert der jungen Finanzmittel	10.000	
=	schädliches Verwaltungsvermögen	35.941	30.000
	Unternehmenswert	100.000	100.000
-	schädliches Verwaltungsvermögen	35.941	30.000
=	begünstigtes Vermögen	64.059	70.000

[1524] Siehe R E und H E 13b.9 ErbStR 2019.

b) 90%-Grenze – der sog. „Einstiegstest“ oder „Vorabfilter“

Hat man im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests (§ 13b Abs. 3-8 i.V.m. Abs. 2 S. 1 ErbStG) aufwendigst ermittelt, welcher Anteil des unentgeltlich übertragenen begünstigungsfähigen Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG tatsächlich begünstigt ist, möchte man meinen, dass auf jenen Vermögensteil dann auch eine der in §§ 13a, 13c, 28 Abs. 1, 28a ErbStG kodifizierten Verschonungsalternativen mit der Rechtsfolge einer mindestens teilweisen Steuerbefreiung angewendet werden kann. „Abweichend“ von dieser Vermutung regelt jedoch § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG eine Art „Einstiegstest“ oder „Vorabfilter“[1525], nachdem der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens doch vollständig nicht begünstigt ist, wenn das Verwaltungsvermögen nach Absatz 4 vor Anwendung des Absatzes 3 Satz 1 sowie der Schuldenverrechnung und des Freibetrags nach Absatz 3 Nummer 4 sowie der Absätze 6 und 7 mindestens 90% des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt. Mit der wohl im politischen Kompromiss zwischen Bund und Ländern gefundenen[1526] Regelung sollen gem. der Gesetzesbegründung Gesellschaften, deren Vermögen „nahezu ausschließlich aus Verwaltungsvermögen besteht“, aus der Verschonung ausgenommen und dadurch „Gestaltungsmöglichkeiten ausgeräumt [werden], die […] verfassungswidrig sein können“.[1527] Dass es sich bei dieser Ergänzung von § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG also um eine typisierende „Anti-Missbrauchsregelung“[1528] handelt, ist eindeutig.

Um zu überprüfen, ob das Vermögen einer begünstigungsfähigen Einheit „zu mindestens 90% aus Verwaltungsvermögen besteht“[1529], ordnet § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG eine Verhältnisrechnung an, die mathematisch widersinniger hätte nicht sein können. Denn nach dem unmissverständlichen Wortlaut wird das nicht um Schulden oder Freibeträge gekürzte Brutto-Verwaltungsvermögen in das Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens gesetzt. Der gemeine Wert eines Unternehmens ist unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 S. 2 und § 109 Abs. 1 S. 2 BewG). In der Regel erfolgt die Unternehmensbewertung daher im Rahmen eines Ertragswertverfahrens, also bspw. mit Hilfe des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 – 203 BewG) oder einer der nach IDW-S1

[1525] **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 504.
[1526] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 86.
[1527] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 40.
[1528] **Erkis, Gülsen**: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG - Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR (2016), S. 1441–1448, S. 1444.
[1529] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 40.

vorgesehenen Unternehmensbewertungsverfahren. Als Wertuntergrenze schreibt das Bewertungsgesetz folgerichtig den Substanzwert vor, der sich als Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden (§ 11 Abs. 2 S. 3 BewG) ergibt. Als Mindestwert des Unternehmens ist also dessen Nettovermögen anzusetzen. Im Ergebnis fordert § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG somit den Vergleich einer Bruttogröße im Zähler mit einer Nettogröße im Nenner, hinlänglich bekannt als „Äpfel-mit-Birnen-Vergleich“[1530].

Dass sich im Rahmen einer solchen Vergleichsrechnung Verwaltungsvermögensquoten von weit mehr als 100% ergeben können, ist im Grunde trivial; dass der Aufschrei der Literatur nach Ergehen des ErbStAnpG 2016 hinsichtlich dieses Teilaspekts groß war[1531], genauso. Denn als Praxisfolge einer wortlautgetreuen Anwendung des Einstiegstests ist die Gewährung der Betriebsvermögensbegünstigung vor allem vom Fremdfinanzierungsgrad der Finanzmittel abhängig.[1532] Insbesondere Handelsunternehmen, die in der Regel sowohl einen hohen Anteil an Kundenforderungen als auch Lieferantenverbindlichkeiten in ihrer Bilanz ausweisen, können somit schnell vollumfänglich von einer Begünstigung ausgeschlossen werden.[1533] Gleiches gilt für leistungsschwache Unternehmen, die einen geringen Ertrag, aber einen hohen Verschuldungsgrad aufweisen. Bei solchen Unternehmen reichen schon geringe Werte von Verwaltungsvermögensgegenständen aus, um die 90%-Grenze zu reißen.[1534]

[1530] **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 749; vgl. auch **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 556.

[1531] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371; **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 383; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 748; **Seer, Roman/Michalowski, Klaus**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623, S. 617; **Christoffel, Hans Günter**: Junge Finanzmittel und Schuldverrechnung im Verbund - weiterhin eine gefährliche "Stolperfalle", ErbBstg (2020), S. 92–94, S. 94; **Glatz, Philipp/Melzer, Boris**: Steuerplanung in der Unternehmensnachfolge bei KMU, NWB (2020), S. 998–1007, S. 999; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13b, Rz. 127; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 171; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 86; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 237, der die Berechnungsformel als "Webfehler" bezeichnet; **Höne, Annette**: ErbSt 2019: Steuerbegünstigung optimal nutzen, NWB-EV (2020), S. 42–51, S. 46; **Hubert, Tina**: Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrechts im Überblick - die Zweite!, StuB (2020), S. 67–72, S. 69.

[1532] Vgl. **Olbig, Klaus/Stenert, Jens**: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718, S. 707; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 74.

[1533] Vgl. **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13b, Rz. 61.

[1534] Vgl. **Herbst, Catarina**: Die koordinierten Ländererlasse der Finanzverwaltung zum neuen Erbschaftsteuerrecht, ErbStB (2017), S. 278–287, S. 283; **Hubert, Tina**: Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrechts im Überblick - die Zweite!, StuB (2020), S. 67–72.

Trotz dieser offensichtlich unzulänglichen, mit dem eigentlichen Zweck des Begünstigungsregimes nicht zu vereinbarenden, Rechtsfolge, handelt es sich bei § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG jedenfalls kaum um ein redaktionelles Versehen. Denn in der Gesetzesbegründung wird eindeutig beschrieben, dass das (um Altersversorgungsdeckungsvermögen geminderte[1535]) Brutto-Verwaltungsvermögen als Vergleichsgröße heranzuziehen ist.[1536]

Fraglich ist nun, ob die Norm trotz des ausdrücklich geäußerten subjektiven Willens des Gesetzgebers teleologisch reduziert werden kann bzw. sich ansonsten eine (erneute) zumindest partielle Verfassungswidrigkeit des Begünstigungsregimes ergibt. In der Literatur lassen sich zwei Vorschläge für das Ergebnis einer teleologischen Reduktion finden. Zum einen wird vorgeschlagen, dass man für den im Zähler der Verhältnisrechnung anzusetzenden Wert des Verwaltungsvermögens entgegen der klaren Gesetzesanweisung zumindest bei den Finanzmitteln sowohl einen Schuldenabzug als auch den Abzug des 15%-Sockelbetrags zulässt.[1537] Alternativ wurde vorgeschlagen, dass man den Anwendungsbereich von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG generell in sachlicher Hinsicht auf solche Fälle einschränkt, die missbräuchlichen Charakter aufweisen bzw. explizit auf (nahezu) ausschließlich vermögensverwaltende Gesellschaften.[1538] Dass sich auch zahlreiche Stimmen finden lassen, die sich für eine Verfassungswidrigkeit und damit generellen Unanwendbarkeit der Regelung aussprechen, ist nicht überraschend.[1539]

In dem ersten finanzgerichtlich entschiedenen Fall unter Anwendung der Fassung des ErbStAnpG 2016 hat das FG Münster zunächst in einem AdV-Verfahren eine Andeutung gemacht, sich letzter Literaturmeinung anzuschließen, in dem es „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids“ geäußert hat, da „die gesetzliche Regelung zu einem

[1535] Dieser Part soll hier nicht weiter gewürdigt werden, da er aller höchstens als Tropfen auf den heißen Stein zur „Heilung“ der ansonsten missglückten Regelung gewertet werden kann; so auch: **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 383, der zu Recht darauf hinweist, dass wohl nur die aller wenigsten der eigentlich vom Zweck des Begünstigungsregime als Hauptzielgruppe benannten kleinen und mittelständischen Familienunternehmen ihre Altersversorgungsverpflichtungen tatsächlich durch CTA-Strukturen absichern.

[1536] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 40.

[1537] Vgl. **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 573; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752, S. 749; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13b, Rz. 74.2; **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553.

[1538] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2650; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 287-289.

[1539] Vgl. **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 505; **Kirnberger, Christian**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13b, Rz. 52-53; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1879.

wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Ergebnis“ führe.[1540] Der Sachverhalt bot dabei geradezu ein Paradebeispiel für die Absurdität der wortlautgetreuen Anwendung von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: Übertragen wurde eine gewerblich tätige GmbH (Vertriebsunternehmen von Originalarzneimitteln), die zwar Finanzmittel i.H.v. ca. 2,5 Mio. Euro besaß, denen gegenüber jedoch Schulden i.H.v. ca. 3 Mio. Euro standen. Sonstiges Verwaltungsvermögen war nicht vorhanden. Der Unternehmenswert wurde mit ca. 550.000 Euro beziffert, wobei es sich um einen Substanzwert handelte, da der Ertragswert der Gesellschaft negativ war. Bei Anwendung des Verwaltungsvermögenstests nach § 13b Abs. 4 ErbStG errechnete sich ein Verwaltungsvermögen i.H.v. 0 Euro. Nach Anwendung der Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 ErbStG) in Kombination mit der Anwendung des Abzugsbetrags (§ 13a Abs. 2 ErbStG) wäre der Erwerb daher vollständig steuerbefreit gewesen. Durch die Rechenformel von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG ergab sich jedoch für Zwecke des Einstiegstests eine Verwaltungsvermögensquote von (2.577.649 / 544.598) = ca. 473%. Infolge der offensichtlichen Überschreitung der 90%-Quote wurde eine Begünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG vollständig versagt.[1541]

Im Hauptverfahren folgte das FG jedoch letztlich der o.g. zweiten Alternative einer teleologischen Reduktion, in Folge derer die Anwendung des sog. Einstiegstest bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, bei der der Hauptzweck ihrer Tätigkeit originär gewerblich ist, nicht zu Anwendung komme.[1542] Seine Entscheidung stützt der erkennende Senat letztlich einzig auf die Begründung, dass § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nach seinem Sinn und Zweck einen speziellen Missbrauchsvermeidungstatbestand enthalte und eine Anwendung nach dessen strengen Wortlaut bei Unternehmen, die ihrem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen Tätigkeit dienen, hinsichtlich dieser Zwecksetzung „zu sinnwidrigen Ergebnissen“ führe.[1543]

Selbstverständlich ist das Urteil des FG Münster zunächst einmal ausdrücklich zu begrüßen[1544], da es zumindest die verfassungsrechtlichen Bedenken aufzeigt, und vor allem den Weg zur

[1540] FG Münster-Beschluss v. 03.06.2019, **3 V 3697/18 Erb**, ZEV 2019, S. 551–553, Rz. 41; Den Beschluss begrüßend: **Reich, Manfred**: Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG - Anmerkung zum Urteil, ZEV (2019), S. 553; **Bernhard, Johann-Peter**: Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des 90%-Tests gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, NWB (2019), S. 3474–3478, S. 3478; **Brüggemann, Gerd**: § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: 90%-Regel verfassungswidrig?, ErbBstg (2019), S. 275–278, S. 278; **Wachter, Thomas**: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der 90%-Grenze, DB (2019), S. 2266–2267, S. 2267.

[1541] Für weitere Details des Sachverhalts siehe: FG Münster-Beschluss v. 03.06.2019, **3 V 3697/18 Erb**, ZEV 2019, S. 551–553, Rz. 2-21; FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343, Rz. 2-10.

[1542] Vgl. FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343, 1. Orientierungssatz, Rz. 29.

[1543] FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343, Rz. 31-33.

[1544] So auch: **Bernhard, Johann-Peter**: FG Münster schränkt Anwendungsbereich des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG durch teleologische Reduktion ein, DStR (2022), S. 517–521, S. 519; **Korezkij, Leonid/Reich,**

Würdigung der Norm durch den BFH ebnete. Ebenfalls begrüßenswert ist der Versuch des Gerichts, über die Methodik der Gesetzesauslegung einen Weg zu finden, der eine verfassungskonforme Anwendung der Vorschrift ermöglicht und somit den erneuten Gang zum BVerfG verhindert. Dass sich das FG Münster mit seiner als „zwingend erachteten“[1545] und „durch den allgemeinen Gleichheitssatz gebotenen“[1546] Art der teleologischen Reduktion über die Prüfung eines in den Tatbestand des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG hineingedeuteten zusätzlichen Tatbestandsmerkmals jedoch tatsächlich im Einklang mit den Grenzen vertretbarer und zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung bewegt, ist m.E. indes zu bezweifeln.

In mehreren kürzlich ergangenen Urteilen zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Aktivtausch hat der BFH Stellung zu den Grenzen der Auslegung genommen.[1547] Hierbei hat der Senat explizit ausgeführt, dass eine teleologische Reduktion einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift in der Weise, dass der Tatbestand dadurch ergänzt wird, dass in jedem Einzelfall auch ein denkbarer Missbrauch zu prüfen ist, nicht zulässig sei. Dies sei deswegen nicht möglich, da der Gesetzgeber offensichtlich die Überprüfung der vermuteten Missbrauchsgefahr bereits typisierend an andere Merkmale geknüpft habe und sich der zulässige Auslegungsspielraum allein auf die Reichweite dieser Typisierung beziehe.[1548] Wie bereits in Kapitel D.II.3.f)aa)aaa) ausführlich dargelegt, ist dem BFH in seiner Würdigung bezogen auf die Entstehung jungen Verwaltungsvermögens durch Aktivtausch Recht zu geben, da die in § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG vorgenommene Typisierung zwar durchaus auch Fälle erfasst, in denen keine Missbrauchsgefahr besteht, dies aber aufgrund der Auswirkungen (lediglich Ausschluss der jungen Verwaltungsvermögensgegenstände aus der Schuldenverrechnung und der 10%-Schmutzgrenze) nicht dazu führt, dass der Sinn und Zweck der Regelung ins Gegenteilige verkehrt wird. Transferiert man diese Entscheidung auf § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG sollte deutlich werden, dass die Erhebung eines weiteren Tatbestandsmerkmals und dann auch noch eines ebenfalls Unbestimmten, im Gesetzgebungsverfahren sogar explizit Verworfenen (siehe Kapitel C.II.), nicht in den Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung liegen kann.[1549]

Manfred: Keine uneingeschränkte Geltung des 90%-Tests - Anmerkung zum FG-Urteil, ZEV (2022), S. 114–115, S. 114.

[1545] FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343, Rz. 35.

[1546] FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343, Rz. 38.

[1547] Siehe hierzu bereits die Ausführung in Kapitel D.II.3.f)aa)aaa).

[1548] Statt alle Urteile aufzuführen, nur: BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 8/18**, BFHE 267, S. 468, Rz. 25.

[1549] So auch: **Wachter, Thomas**: Nichtanwendbarkeit der 90%-Grenze des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, GmbHR (2022), S. 381–387, S. 368; a.A.: **Christopeit, Iring**: Ist das ErbStG durch teleologische Reduktion zu retten?, ErbR (2022), S. 294–297, S. 296.

Aus dem Vorgenannten ist m.E. jedoch keineswegs zu schließen, dass zu Gunsten einer wortlautgetreuen Anwendung jegliche Bedenken der Literatur und des FG zu verwerfen sind. Im Gegenteil ist die Argumentation gegen die von der Finanzverwaltung angeordnete reine Wortlautauslegung m.E. dort anzusetzen, wo das große Problem des Einstiegstests liegt: Der missglückten Typisierung. Zwar ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers weit, sodass er mit Hilfe von Typisierungen grundsätzlich basierend auf Erfahrungswerten vom Einzelfall hin zu einem die Vielzahl der Fälle durchschnittlich abbildenden Tatbestand abstrahieren kann. Dabei steht es ihm auch zu, bewusst eine Gleichbehandlung von eigentlich ungleichen Sachverhalten und somit einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot in Kauf zu nehmen. Die Grenze einer zulässigen Typisierung ist jedoch dann überschritten, wenn die typisierende Vereinfachungsregelung dazu führt, dass die vom Gesetzgeber getroffene Be- bzw. Entlastungsentscheidung in ihrem Regel-Ausnahme-Verhältnis in ihr Gegenteil verkehrt wird.[1550] Vergegenwärtigt man sich die praktische Auswirkung der wortlautgetreuen Anwendung von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG, ist genau dies der Fall. Ausgeschlossen werden durch den Einstiegstest nicht diejenigen Fälle, die eine Missbrauchsgefahr mit sich bringen, sondern hauptsächlich diejenigen Unternehmen, die einem kapitalintensiven Geschäftsbetrieb nachgehen und deren Finanzmittelfremdfinanziert sind. Entgegen der Zielsetzung der Missbrauchsvermeidungsvorschrift werden keine Missbräuche verhindert, sondern die Inanspruchnahme der Begünstigungsregelungen durch Handels- und fremdfinanzierte oder leistungsschwache Dienstleistungsunternehmen.

Entgegen der Auffassung des FG Münster ist es m.E. daher nicht möglich, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG verfassungskonform durch eine teleologische Reduktion in Form einer Erweiterung des Tatbestands durch eine (typisierende) Hauptzweckprüfung anzuwenden.[1551] Stattdessen führt die Vorschrift wegen der mit ihr einhergehenden (vom Gesetzgeber kaum als beabsichtigt anzunehmenden) Ungleichbehandlung verschiedener Arten von Unternehmen m.E. zu einer partiellen Verfassungswidrigkeit des Begünstigungsregimes.[1552]

Zwar ist es keineswegs Hauptziel dieser Arbeit, den Gesetzgeber zu belehren, wie die Begünstigungsregelungen zielgenauer und vor allem verfassungskonform auszugestalten wären. An

[1550] Siehe Kapitel A.III.3.

[1551] a.A.: **Landsittel, Ralph**: Einschränkende Auslegung des Einstiegstests (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG), ZErb (2022), S. 373–378, S. 375, der den Einstiegstest als "planwidrig zu weit gehend" und dadurch die Möglichkeit zur teleologischen Reduktion als eröffnet erachtet.

[1552] gl.A.: **Christopeit, Iring**: Ist das ErbStG durch teleologische Reduktion zu retten?, ErbR (2022), S. 294–297, S. 297; **Wachter, Thomas**: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der 90%-Grenze, DB (2019), S. 2266–2267, S. 2267; **Seer, Roman/Michalowski, Klaus**: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623, S. 615 ff.

dieser Stelle kommt der Verfasser jedoch nicht umhin, einen neuen Wortlaut für den Einstiegstest gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG vorzuschlagen, sofern dieser nicht ohnehin ersatzlos gestrichen wird. Zunächst sei jedoch auf folgende Ungereimtheit der Gesetzesbegründung hingewiesen: Verhindern soll die Regelung, wie zu anfangs bereits erwähnt, missbräuchliche Gestaltungen, bei denen Unternehmen, die nur „einer geringfügigen originär gewerbliche Tätigkeit" nachgehen, eine „Teilverschonung" ihres Verwaltungsvermögens, „wie bei den Finanzmitteln in Höhe von 15 Prozent", beanspruchen können.[1553] Warum es dem Gesetzgeber nötig erschien, dies zu verhindern, ist nicht nachvollziehbar. Denn dies wird bereits durch die in § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 und 5 ErbStG integrierte Hauptzweckprüfung zur Anwendung des 15%-Sockelbetrags erreicht.[1554] Besteht ein Unternehmen die Hauptzweckprüfung, kann der Gesetzgeber kaum davon ausgehen, dass es sich dennoch um eine missbräuchliche Gestaltung handelt. Ansonsten würde er die eigens implementierte Hauptzweckprüfung ins Unsinnige verkehren.

Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist der Ausschluss der Schuldenverrechnung. Überträgt ein Erblasser/Schenker durch Schulden belastetes Verwaltungsvermögen, ist der Erbe/Beschenkte vom materiellen Gehalt her schon nicht bereichert. Wie über einen solchen Weg eine missbräuchliche Gestaltung vorgenommen werden kann, leuchtet schlichtweg nicht ein. Dass der Gesetzgeber jedoch eine ungerechtfertigte Ausnutzung des 10%-Sockelbetrags durch Unternehmen, die dem Grunde nach nicht gemeinwohldienlich agieren und daher nicht förderwürdig sind, verhindern will, ist indessen nachvollziehbar. Um den eigentlich intendierten Normzweck umzusetzen, wäre folgende Formulierung für § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nötig bzw. ausreichend:

„Abweichend von Satz 1 ist der Wert des begünstigten Vermögens vollständig nicht begünstigt, wenn das (schädliche) Verwaltungsvermögen, dass sich ohne die Anwendung von Abs. 7 S. 1 ergibt, mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigten Vermögens beträgt."[1555]

Mit Urteil vom 13.09.2023 hat nun zwischenzeitlich auch der BFH in der Sache entschieden. Der II. Senat kommt in seiner Würdigung zu dem Ergebnis, dass § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG dahingehend auszulegen sei, dass bei Handelsunternehmen, deren Hauptzweck einer Tätigkeit i.S.e. originären gewerblichen Tätigkeit dient, für den sog. 90%-Einstiegstest die betrieblich

[1553] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 40.
[1554] Siehe hierzu ausführlich Kapitel D.II.3.b)ee)ddd).
[1555] Noch weitergehend der Antrag des Freistaats Bayerns: „Bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für die Prüfung, ob ein von der Steuerentlastung für das Unternehmensvermögen ausgeschlossenes vermögensverwaltendes Unternehmen vorliegt, sollte auf das Verwaltungsvermögen nach Abzug der Schulden sowie des Sockelbetrags abgestellt werden. Hierdurch wird der Ausschluss ganzer Branchen und Unternehmen mit hoher Fremdkapitalquote von der Entlastung vermieden"; **BR-Ducks. 408/20** v. 28.07.2020, S. 3

veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen seien.[1556] Anders als das FG beschränkt der BFH den Anwendungsbereich also nicht grundsätzlich auf Unternehmen, die keiner originären gewerblichen Tätigkeit nachgehen. Stattdessen hält der Senat die Abänderung der vom Wortlaut angeordneten Rechenformel des Quotentests als die notwendige telelogische Begradigung von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG. Die Entscheidung ist, wie auch die vom FG, grundsätzlich zu begrüßen, da sie die willkürliche Ungleichbehandlung von eigentlich operativ tätigen Unternehmen beseitigt und für mehr Rechtsklarheit sorgt. Dennoch bleibt der Verfasser dieser Arbeit bei seiner Rechtsauffassung, nach der eine Heilung des Einstiegstests im Wege der teleologischen Reduktion nicht möglich erscheint und stattdessen der Gesetzgeber aufgefordert ist, die Regelung anzupassen (s.o.).

III. Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

1. Normzweck und Anwendungsbereich

Vermutlich weil sich das BVerfG in seinem Beschluss von 2014 auch intensiv mit der Rechtfertigung der letzten Fassung der Begünstigungsregelungen, nämlich der Förderung von kleinen und mittelständigen Familienunternehmen, befasst hat[1557], wurde im Rahmen des ErbSt-AnpG 2016 zusätzlich zu den anderen Begünstigungstatbeständen eine weitere sachliche Steuerbefreiung explizit für Familienunternehmen in § 13a ErbStG aufgenommen. Da „familiengeführte Unternehmen innerhalb der deutschen Unternehmensstruktur regelmäßig die Besonderheit“ aufwiesen, „dass eine starke Kapitalbindung der Gesellschafter in den Unternehmen“ erfolge, „die Unternehmensführung […] typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung der Unternehmen ausgerichtet“ und ein „freier Handel der Gesellschaftsanteile“ häufig ausgeschlossen sei, dementsprechend vor allem in „großen familiengeführten Unternehmen […] gesellschaftsvertragliche Bestimmungen vorzufinden“ seien, erhöhe sich „das Verschonungsbedürfnis der Erwerber“ solcher Familienunternehmen.[1558] Da etwaige gesellschaftsrechtliche Beschränkungen dazu führten, „dass der objektive gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile aus subjektiver Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verfügbar“ sei,

[1556] BFH-Urteil v. 13.09.2023, **II R 49/21**, BFH/NV 24, S. 226, Rz. 16

[1557] So hat das BVerfG ausdrücklich bestätigt, dass die durch §§ 13a, 13b ErbStG a.F. eingetretene Ungleichbehandlung deswegen grundsätzlich legitimen Zielen diente, weil die Verschonungsregelungen "vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen geprägt ist, wie es namentlich für Familienunternehmen typisch" sei; siehe: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 133.

[1558] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 24.

gewährt der Gesetzgeber solchen Familienunternehmensnachfolgern eine zusätzliche „besondere Steuerbefreiung".[1559] Gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG wird also vor Anwendung des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1 ErbStG ein (weiterer) Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung[1560] der unentgeltlich übertragenen Unternehmenseinheit gewisse Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthält.

Abweichend von der sehr deutlich artikulierten Ausrichtung dieses sog. „Vorababschlags"[1561] auf Familienunternehmen enthält der eindeutige Wortlaut von § 13a Abs. 9 ErbStG keinesfalls eine Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Unternehmen, die bspw. nur von Familienmitgliedern geführt werden.[1562] Abhängig ist die Inanspruchnahme der zusätzlichen Steuerbefreiung ausschließlich davon, dass am Steuerstichtag die in § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG aufgeführten Beschränkungen kumulativ[1563] bereits mindestens zwei Jahre im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung enthalten sind (§ 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG).[1564] Aus dieser Tatsache ergibt sich jedoch eine andere Beschränkung des persönlicher Anwendungsbereichs. Da Einzelunternehmen ihrer Rechtsnatur entsprechend keinen Gesellschaftsvertrag haben, bleibt ihnen die Inanspruchnahme des Vorababschlags verwehrt.[1565] Gleiches gilt für die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen mit der Konsequenz der Entstehung/Gründung einer Personengesellschaft, da in diesen Fällen der neu aufzusetzende Gesellschaftsvertrag schlichtweg nicht das Zweijahres-Erfordernis erfüllen kann.[1566] Der von der Literatur fast ausnahmslos vehement geäußerten Kritik bzw. „verfassungsrechtlichen Bedenken" aufgrund einer vermeintlich fehlenden Rechtsformneutralität[1567] wird sich hier nicht

[1559] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 38.
[1560] Nicht ausreichen dürfte aufgrund dieses eindeutigen Wortlauts, der wesentlich der Rechtssicherheit dient, dass die Beschränkungen in einer Sondervereinbarung (z.B. Poolvertrag) geregelt sind. So auch: **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 689; a.A., der auch gesonderte Dokumente zulassen will: **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 341.
[1561] So die Bezeichnung der Literatur: **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2648, die Finanzverwaltung nutzt den Begriff "Vorwegabschlag", siehe R E 13a.20 ErbStR 2019.
[1562] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 190.1.
[1563] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 137.
[1564] Unschädlich für die Zweijahresfrist sollte es sein, wenn die übertragene Gesellschaft erst innerhalb dieses Zeitraums gegründet wurde und die Satzung von Beginn an die entsprechenden Beschränkungen enthält. So auch: **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 345.
[1565] Statt vieler: **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2312.
[1566] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 182.
[1567] Vgl. **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1140; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen

angeschlossen. Denn weil Einzelunternehmen aufgrund der Tatsache des fehlenden Gesellschaftsvertrags eben keinen tatsächlichen oder rechtlichen Beschränkungen unterliegen, erfüllen sie auch nicht die sachliche Rechtfertigung für eine zusätzliche Steuerbefreiung. Wie *Söffing* zu Recht feststellt, ist es daher zutreffend und m.E. notwendig, dass der Gesetzgeber unterschiedliche Sachverhalte auch unterschiedlich behandelt.[1568] Eine teleologische Erweiterung des Anwendungsbereichs[1569], kommt daher m.E. nicht in Frage.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei die Anwendung des Vorababschlags auch für AG-Anteile pauschal ausgeschlossen, „da das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung" zulasse.[1570] Da es durchaus auch Familien-AGs gibt, die ausschließlich besondere Gattungen von Aktien ausgeben, dürfte dieser pauschale Ausschluss der Finanzverwaltung etwas über das Ziel hinausschießen. Stattdessen sollte im Einzelfall geprüft werden, ob die Tatbestandsvoraussetzungen von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 ErbStG erfüllt sind, natürlich stets unter Beachtung des aus § 23 Abs. 5 AktG folgenden sog. Gebots der Satzungsstrenge.[1571]

Zwei sachliche Beschränkungen des Anwendungsbereichs ergeben sich ebenfalls, wobei erstere direkt aus dem Wortlaut der Norm ableitbar ist. Denn der Vorababschlag bezieht sich ausdrücklich nur auf das begünstige Vermögen und daher nicht auf das schädliche Verwaltungsvermögen.[1572] Die zweite Beschränkung ergibt sich für unentgeltlich mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen.[1573] Denn auch wenn dieses grundsätzlich Teil des begünstigten Vermögens

---

Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 702; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 689; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 42; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 340; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 120.

[1568] Vgl. **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 297.

[1569] So aber: **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3519, der anregt, dass Einzelunternehmen "Quasi-Gesellschaftsverträge" schriftlich fassen sollten.

[1570] R E 13a.20 Abs. 1 S. 4 Nr. 2 ErbStR 2019.

[1571] Vgl. **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 340; **Wachter, Thomas**: Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR (2017), S. 841–848, S. 846; wohl a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 190.

[1572] Vgl. **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395.

[1573] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 59; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 193; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 267; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 47; a.A.: **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 558.

sein kann[1574], greifen gesellschaftsvertragliche Restriktionen nicht für Wirtschaftsgüter, die nur qua ertragsteuerlicher Fiktion Teil des Betriebsvermögens sind. Diesbezüglich regelt § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG, dass der Abschlag nur für den Teil des begünstigen Vermögens zu gewähren ist, der auch tatsächlich den gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen unterliegt.

Zwar heißt es nach dem Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG nur, dass der Vorababschlag vor Anwendung des Absatzes 1 gewährt wird. Nach nahezu einstimmiger Auffassung der Literatur, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat[1575], kann der Abschlag jedoch auch bei der Anwendung einer der alternativen Begünstigungsnormen (§§ 13a Abs. 10, 13c und 28a ErbStG) in Anspruch genommen werden.[1576]

Bevor eine ausführliche Würdigung sowohl der Voraussetzungen der gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen sowie der Höhe des Abschlags und der Bedingungen für einen rückwirkenden Wegfall vorgenommen wird, sei an dieser Stelle noch kurz erwähnt, dass die Vornahme des Vorababschlags grundsätzlich nicht antragsgebunden und daher von Amts wegen zu gewähren ist.[1577] Da die Finanzverwaltung jedoch die Beweislast zur Darlegung über das tatsächliche Vorhandensein der gesellschaftsrechtlichen Restriktionen sinnvollerweise dem Steuerpflichtigen zuweist[1578], kann dieser von der Inanspruchnahme des Vorababschlags ganz einfach dadurch Abstand nehmen, indem er auf eine Darlegung der entsprechenden Nachweise verzichtet.[1579] Dies kann sich insbesondere dann anbieten, wenn der Erwerb bspw. bereits gem. § 13a Abs. 10 ErbStG oder gem. § 28a ErbStG vollständig steuerbefreit erfolgen kann, ein zusätzlicher Wertabschlag daher nicht nötig ist und es somit für den Erwerber keinen Vorteil bringen würde, sich den von § 13a Abs. 9 ErbStG geforderten gesellschaftsvertraglichen Restriktionen zu unterwerfen.

[1574] Siehe Kapitel D.II.2.b)bb).
[1575] R E 13a.20 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019.
[1576] Vgl. **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 556; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 853; wohl a.A.: **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein Überblick - wichtige Eckpunkt und Praxishinweise, NWB-EV (2016), S. 370–376, S. 373.
[1577] Vgl. **Höne, Annette**: Vorwegabschlag und "neue" Optionsverschonung nach der Erbschaftsteuerreform, NWB-EV (2017), S. 82–89, S. 85; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 340.
[1578] R E 13a.20 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.
[1579] so wohl auch: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 488; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1883; eventuell a.A.: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 214, 218.

2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme

a) Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung

Wie bereits im vorherigen Kapitel kurz dargelegt, hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, den persönlichen Anwendungsbereich explizit auf Familienunternehmen zu begrenzen. Dies ist wohl dem Fakt geschuldet, dass in keinem deutschen (Steuer-)Gesetz eine Legaldefinition des Familienunternehmens existiert und selbst in der steuerwissenschaftlichen oder auch sonstigen juristischen und ökonomischen Literatur keine einheitliche bzw. allgemeingültige Begriffsbestimmung vorherrscht.[1580] Damit der Vorababschlag jedoch faktisch trotzdem nahezu ausschließlich von familiengeführten Unternehmen genutzt werden kann, setzt die Inanspruchnahme tatbestandlich drei kumulativ im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung implementierte Restriktionen voraus, die allesamt typische qualitativ abgrenzbare Charakteristika eines Familienunternehmens darstellen: Vertraglich vereinbarte Verfügungsklauseln, Abfindungsbeschränkungen sowie Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen.[1581]

Als ein typisches zentrales Merkmal für ein Familienunternehmen sieht der Gesetzgeber die hohe Eigenkapitalausstattung, die nur möglich ist, wenn regelmäßig nicht unwesentliche Teile des Unternehmensgewinns durch Thesaurierung im Betriebsvermögen verbleiben. Konsequent ist es daher, dass das erste zu erfüllende Tatbestandsmerkmal eine Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung vorsieht, und zwar „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“, wobei „Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen […] unberücksichtigt“ bleiben (13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG). Aufgrund des missverständlichen Wortlauts, muss nachfolgend im Wege der Auslegung erörtert werden, wie sich der maximal entnahme-/ausschüttungsfähige Betrag tatsächlich ermitteln lässt.

Zunächst ist fraglich, auf welche Bemessungsgrundlage die Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung abstellen soll, da die Norm wörtlich auf den „steuerrechtlichen Gewinn“ verweist, ein solcher jedoch weder in einem der ertragsteuerlichen Gesetze (EStG, KStG, GewStG) noch im ErbStG oder in der AO legal definiert ist. Zwei alternative Ansätze kommen hierbei in Frage:

[1580] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 73 und sehr ausführlich zum Typusbegriff des Familienunternehmens: S. 58ff.

[1581] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 130-131.

Zum einen könnte auf den *steuerlichen Gewinn* gem. § 4 Abs. 1 i.V.m § 5 EStG Bezug genommen werden. Zum anderen käme der *Steuerbilanzgewinn*, der sich entweder nach § 4 EStG oder aus dem nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten handelsrechtlichen Gewinn ergibt, in Frage. Würde man ersterem Ansatz folgen, wäre als Bezugsgröße für die Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung der Wert heranzuziehen, der sich bei der Einkünfteermittlung des Unternehmens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb/selbständiger Arbeit/Land- und Forstwirtschaft ergibt, mithin auch jegliche außerbilanzielle Korrekturen enthält. Hieraus würden folgende Verwerfungen resultieren: außerbilanzielle Hinzurechnungen von nicht-abziehbaren Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG, § 10 KStG) würden den Wert des ausschüttbaren Vermögens erhöhen, obwohl die hinzugerechneten Positionen das bilanzielle Ergebnis tatsächlich gemindert haben und somit faktisch gar kein ausschüttbares Eigenkapital mehr darstellen. Dies gilt insbesondere für die nach § 4 Abs. 5a EStG und § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbaren und dementsprechend außerbilanziell zum steuerlichen Gewinn hinzuzurechnenden Gewerbe- und Körperschaftsteuern. Andersherum würden bei Kapitalgesellschaften außerbilanzielle Kürzungen in Folge der Anwendung von § 8b KStG zu einer extremen Minderung des ausschüttbaren Gewinns führen, obwohl die Mutter-Kapitalgesellschaft durch die Vereinnahmung der Gewinnausschüttungen der jeweiligen Tochterkapitalgesellschaft(en) definitiv über entsprechendes Eigenkapital verfügt. Die sich aus dem letzten Beispiel ergebende Unzulänglichkeit wird noch deutlicher, wenn man den erstgenannten Beispielfall mit einer Organschaftskonstellation vergleicht, bei der die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne der Muttergesellschaft als Organträger per Gewinnabführungsvertrag zugewiesen werden und damit unstreitbar Teil des steuerlichen Gewinns der Muttergesellschaft sind. Dass sich allein aus der Unterscheidung, ob eine wirksame Organschaft begründet wurde oder nicht, eine Abweichung der Bezugsgröße für die Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung von 95% (§ 8b Abs. 5 KStG) ergeben soll, wäre vor dem Hintergrund einer gleichheitsgerechten Besteuerung wohl kaum zu rechtfertigen.[1582]

Stattdessen muss also angenommen werden, dass der Gesetzgeber auf den nach § 5 EStG zu ermittelnden Steuerbilanzgewinn (nach Steuern) abstellen wollte.[1583] Zwar spricht gegen dieses

[1582] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 194-195 noch ausführlicher und mit weiteren Negativbeispielen.

[1583] Vgl. **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 380-381; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3100-3101; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016),

Auslegungsergebnis eventuell auf den ersten Blick die durch den Wortlaut angeordneten Vornahme einer Korrektur des „steuerrechtlichen Gewinns“ „um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“. Dass es sich hierbei aber nur um die Steuern handelt, die der jeweilige Gesellschafter auf seinen Gewinnanteil bzw. die erhaltene Gewinnausschüttung entrichten muss, ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 und Hs. 2 ErbStG, wie später noch anhand von Beispielrechnungen gezeigt wird. Aufgrund der vorherigen Argumentation muss daher die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, nach der „bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auf den Gewinnanteil […] die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen zu berücksichtigen“ seien[1584], als sinnwidrig verworfen werden.[1585]

Ergänzend muss an dieser Stelle noch erwähnt werden, dass Anknüpfungspunkt ausschließlich der Steuerbilanzgewinn der Muttergesellschaft, mithin der unentgeltlich übertragenen Unternehmenseinheit, ist. Eine Berücksichtigung etwaiger in nachgeordneten Gesellschaften vorgenommenen Thesaurierungen scheidet nach dem dahingehend eindeutigen Wortlaut – es wird ausschließlich der Singular genutzt: „den Gewinnanteil“, „aus der Gesellschaft“, „des […] Gewinns“ – und folgerichtig im Sinne der neu eingeführten Verbundbetrachtung aus.[1586]

Für die Bemessungsgrundlage der Entnahmebeschränkung bei Personengesellschaften stellt sich ergänzend die Frage nach der Behandlung etwaig vorliegender Sonderbetriebseinnahmen

---

S. 688–693, S. 690; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 43; a.A.: **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 55; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 15; **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 332; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 341; **Meilicke, Wienand/Scholz, Uwe**: Praktische Umsetzung der Entnahmebeschränkung des § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG, DStR (2019), S. 1377–1385, S. 1378; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 281.

[1584] R E 13a.20 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019.

[1585] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 198; **Stalleiken, Jörg**: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93, S. 90; eventuell a.A.: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 187.

[1586] Vgl. **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2430; **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 44; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 188; a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 201, der es für nötig erachtet, dass nach den Grundsätzen der Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG) auch für die Anwendung der Entnahmebegrenzung konsolidiert werden müsse.

und -ausgaben. Gegen den Einbezug der Sonderbetriebsvermögenssphäre in die Bemessungsgrundlage, der faktisch dazu führen würde, dass der steuerbilanzielle Gesamtgewinn der Personengesellschaft Anknüpfungspunkt wäre, sprechen zwei wesentliche Argumente. Zum einen wurde bereits im vorherigen Kapitel festgestellt, dass der Vorababschlag nur auf das Gesamthandsvermögen angewendet werden kann und nicht auf etwaiges Sonderbetriebsvermögen, dass nicht den gesellschaftsvertraglichen Restriktionen unterliegt. Hier ergäbe sich ein Widerspruch.[1587] Zum anderen würde die Erhöhung des Gesamtgewinns der Personengesellschaft durch die Hinzurechnung von Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters, die dieser bspw. aufgrund der Vergütung für seine Tätigkeit für die Gesellschaft vereinnahmt, dazu führen, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Entnahmebeschränkung um einen Betrag erhöht, der wegen der Zahlung des Gehalts gar nicht mehr Teil des am Ende des Jahres verbleibenden Eigenkapitals der Gesellschaft ist. Dies würde der Zweckverfolgung der Regelung, also der Stärkung der Innen-/Eigenkapitalfinanzierung, klar widersprechen. Im Ergebnis ist für Zwecke der Bemessungsgrundlage für die Entnahmebeschränkung bei Personengesellschaften auf das steuerbilanzielle Ergebnis der Gesamthand, also auf den sog. Gesamthandsgewinn abzustellen.[1588]

Definitiv praxisnäher und daher vorzugswürdig wäre es gewesen, von Gesetzeswegen das handelsbilanzielle und nicht das steuerbilanzielle Ergebnis als Bemessungsgrundlage der Ausschüttungs-/Entnahmebeschränkung zu wählen.[1589] Denn der systemimmanente Hauptzweck der Handelsbilanz besteht ja gerade in der Ermittlung eines Gewinns, der ohne Gefährdung des

[1587] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 197.
[1588] So auch die Finanzverwaltung: R E 13a.20 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2019; zuvor schon: **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 381; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3101; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 44; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 15; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 123; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 272; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 630-633; sehr ausführlich: **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 312-315; **Bäuml, Swen**: Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis, DB (2018), S. 521–527, S. 523.
[1589] Vgl. **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3518; **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV (2016), S. 541–546, S. 544; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 15, der dies sogar als mögliches Auslegungsergebnis des offenen Wortlauts vorsieht.

Fortbestehens des Unternehmens an seine Inhaber ausgeschüttet werden kann (Stichwort: Kapitalerhaltung).[1590] Bis auf wenige Ausnahmen (z.B. Nicht-Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern, § 5 Abs. 2 EStG) führen die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in der Regel dazu, dass das steuerbilanzielle Ergebnis (z.B. wegen des nicht die tatsächlichen Verhältnisse abbildenden Ansatzes von insbesondere Pensionsrückstellungen oder der pauschal festgelegten Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts über 15 Jahre) höher ausfällt, als der handelsrechtlich ermittelte Gewinn. Durch den oben herausgearbeiteten Bezug von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG auf den Steuerbilanzgewinn wird also eigentlich konträr zu dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck der Förderung der Eigenkapitalerhaltung in Familienunternehmen in Kauf genommen, dass ggf. höhere Entnahmen/Ausschüttungen vorgenommen werden, als sie sich nach einer dem Vorsichtsprinzip entsprechenden Ausschüttungsbemessung ergeben würden. Aufgrund dieser Tatsache ist es zu begrüßen[1591], dass die Finanzverwaltung (sicherlich ohne gesetzliche Grundlage) ein Abstellen auf den handelsrechtlichen Gewinn unter der Voraussetzung als „unschädlich" erachtet, dass die nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG genannte Grenze „offensichtlich nicht überschritten wird".[1592]

Nachdem nun die Ausgangsbasis für die Berechnung des maximal entnahmefähigen bzw. ausschüttbaren Gewinns erarbeitet wurde, gilt es folgend zu eruieren, inwiefern der bilanzielle Gewinn noch zu modifizieren ist. Denn nach dem Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 ErbStG ist dieser Wert „um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen" zu kürzen. Fraglich ist dabei zunächst, welche Steuern der Gesetzgeber als „Steuern vom Einkommen" verstanden wissen will. Unter den Begriff der Steuern vom Einkommen werden hinlänglich die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag und seiner Wesensart als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer nach auch die Kapitalertragsteuer gefasst.[1593] Nicht als Steuer vom Einkommen ist die Gewerbesteuer zu werten, da diese entweder als Steuer vom Ertrag[1594] oder als Realsteuer[1595] eingeordnet wird. Da die Bemessungsgrundlage der Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung das steuerbilanzielle Ergebnis des Unternehmens ist (s.o.)

[1590] **Euler, Roland**: Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (1996), Habil. Stuttgart, S. 181 ff.
[1591] So auch: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 199.
[1592] R E 13a.20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 3 ErbStR 2019.
[1593] **Drüen, Klaus-Dieter**, T/K - AO/FGO-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2020): § 3 AO, Rz. 64, 65.
[1594] **Drüen, Klaus-Dieter**, T/K - AO/FGO-Kommentar, 159. Erg.-Lfg. (2020): § 3 AO, Rz. 65.
[1595] So der Wortlaut von § 3 Abs. 2 AO

und bei dessen Ermittlung die Steuern auf Unternehmensebene, also je nach Rechtsform die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer bereits gewinnmindernd berücksichtigt wurden[1596], stellt der Gesetzgeber mit dem Verweis auf die „Steuern vom Einkommen" nur auf diejenigen Steuern ab, die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft anfallen. Bei der Korrekturposition handelt es sich mithin alleine um die vom Gesellschafter (tatsächlich[1597]) zu zahlende Einkommensteuer (inkl. SolZ und KiSt) und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Personen- oder Kapitalgesellschaft handelt.[1598]

Nach Klärung der beiden vorbehandelten Rechtsfragen zur Bemessungsgrundlage und den davon abziehbaren Steuern, verbleibt final die Frage, wie nun genau die Berechnung des maximalen Entnahme- bzw. Ausschüttungsbetrags zu erfolgen hat.

Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungsmethoden von Personen- und Kapitalgesellschaften ist trivial, dass für jede der beiden Rechtsformen auch eine unterschiedliche Berechnung durchgeführt werden muss. Die vom Verfasser präferierten Ansätze werden anhand zweier Beispielrechnungen aufgezeigt, wobei die der Berechnung zugrundeliegenden folgenden Annahmen für einen Abgleich der Rechtsformneutralität identisch sind: Es wird angenommen, dass der Gesellschafter nach der Tarifformel (§ 32a EStG) für VZ 2022 einzeln veranlagt wird und nicht kirchensteuerpflichtig ist. Außerdem wird ein Gewerbesteuer-Hebesatz von 400% angenommen, der zu einer vollständigen Anrechnung bei dem Personengesellschafter gem. § 35 EStG führt. Es wird jeweils einmal mit der tatsächlichen Steuerbelastung, also bei der Personengesellschaft mit dem persönlichen Einkommensteuersatz (inkl. SolZ und unter Anrechnung der GewSt) und bei der Kapitalgesellschaft mit KapESt (inkl. SolZ), und einmal mit dem von der Finanzverwaltung zugelassenen (aber nicht vom Wortlaut gedeckten) pauschalen Steuersatz von 30%[1599] gerechnet.

[1596] a.A.: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 281-284.
[1597] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 202 ff.
[1598] Vgl. **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 381.
[1599] R E 13a.20 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.

Berechnung Maximalentnahmebetrag bei Personengesellschaften

Gewinnanteil StBil vor Steuern	622.000 €		10.000.000 €	
anteilige GewSt-Schuld (14%)	85.365 €		1.396.570 €	
Gewinnanteil StBil nach Steuern	536.635 €		8.603.430 €	
	Reale Steuer	*Vereinfachung*	*Reale Steuer*	*Vereinfachung*
Vorl. tarifl. ESt (§ 32a EStG) auf Gewinnanteil	262.228 €		4.482.328 €	
Anrechenbare GewSt (§ 35 EStG)	85.365 €		1.396.570 €	
zu zahlende ESt	176.863 €		3.085.758 €	
SolZ (5,5%)	9.727 €		169.717 €	
Steuerbel. auf Gewinnanteil = Kürzungsbetrag	186.590 €	186.600 €	3.255.475 €	3.000.000 €
Netto-Betrag i.H.v. 37,5%	131.267 €	131.263 €	2.005.483 €	2.101.286 €
Max. entnehmbarer Bruttobetrag vom StBil-Gewinn	317.857 €	317.863 €	5.260.958 €	5.101.286 €
in %	**59,23%**	**59,23%**	**61,15%**	**59,29%**
Verbleibender Netto-Gewinnanteil im Unternehmen	218.778 €	218.772 €	3.342.472 €	3.502.144 €
in % vom anteiligen Gewinn vor Steuern	35,17%	35,17%	33,42%	35,02%

Bei der Berechnung der nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG maximal zulässigen Entnahme für Personengesellschaften wird zunächst entweder die tatsächlich oder die pauschal auf den anteiligen Gesamthandsgewinn fällige Einkommensteuer errechnet. Diese wird anschließend vom anteiligen steuerbilanziellen Gesamthandsgewinn (nach Steuern) abgezogen und auf den verbleibenden Wert sodann die Höchstquote von 37,5% angewendet. Zu erkennen ist, dass sich unabhängig davon, ob mit der tatsächlichen Steuerlast oder dem pauschalen Steuersatz von 30% gerechnet wird, eine maximale Brutto-Entnahmequote im Verhältnis zum Anteil des Gesellschafters am Steuerbilanzgewinn (nach Steuern) von um 60% ergibt.[1600] Ab einem anteiligen steuerbilanziellen Gesamthandsgewinn vor Steuern von 622.000 Euro (Break-Even-Point) stellt der Abzug der tatsächlich fälligen persönlichen Einkommensteuerschuld den Personengesellschafter zumindest marginal besser, als der Abzug der pauschalen Steuer. Verändert man die Ausgangssituation dahingehend, dass der Gesellschafter weiteres Einkommen in solcher Höhe hat, dass der Beteiligungsgewinn stets mit dem Höchststeuersatz von 47,475% (ESt + SolZ) belastet wird, steigt zum einen die maximale Brutto-Entnahmequote auf ca. 61,50%. Zum anderen ergibt sich, dass der Abzug der realen Steuerlast den Gesellschafter immer besserstellt, als bei Anwendung des pauschalen Steuersatzes von 30%.

[1600] Anders, eine maximale Bruttoentnahmequote von 52%-54% errechnend: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 207–208, die allerdings in ihrer Beispielrechnung fälschlicherweise davon ausgeht, dass die tarifliche Einkommensteuer auf den Gewinnanteil am Steuerbilanzgewinn zu ermitteln ist. Stattdessen ist die tarifliche Einkommensteuer jedoch auf den um die Gewerbesteuer außerbilanziell erhöhten Gewinnanteil, also quasi auf den Bruttogewinnanteil vor Steuern, zu ermitteln; mit demselben Rechenfehler: **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 381-382; mit einer weiteren (ebenfalls falschen) Berechnung und dem Ergebnis, dass ca. 65% Brutto-Entnahme getätigt werden kann: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 278-800.

Berechnung Maximalausschüttungsbetrag bei Kapitalgesellschaften

Gewinnanteil StBil vor Steuern	622.000 €		10.000.000 €	
anteilige GewSt-Schuld (14%)	87.080 €		1.400.000 €	
anteilige KSt-Schuld (15%)	93.300 €		1.500.000 €	
anteiliger SolZ (5,5% d. KSt)	5.132 €		82.500 €	
Gewinnanteil StBil nach Steuern	436.489 €		7.017.500 €	
	Reale Steuer	*Vereinfachung*	*Reale Steuer*	*Vereinfachung*
KapESt (25%)	49.018 €		788.065 €	
SolZ (5,5%)	2.451 €		39.403 €	
Steuerbel. auf Ausschüttung = Kürzungsbetrag	51.469 €	60.432 €	827.469 €	971.573 €
Netto-Betrag i.H.v. 37,5%	144.602 €	141.008 €	2.324.792 €	2.267.003 €
Max. auschüttbarer Bruttobetrag vom StBil-Gewinn	196.071 €	201.439 €	3.152.261 €	3.238.576 €
in %	**44,92%**	**46,15%**	**44,92%**	**46,15%**
Verbleibender Netto-Gewinnanteil im Unternehmen	240.418 €	235.049 €	3.865.239 €	3.778.924 €
in % vom anteiligen Gewinn vor Steuern	38,65%	37,79%	38,65%	37,79%

Anders als bei Personengesellschaften, muss der Anteilseigener einer Kapitalgesellschaft nicht den gesamten auf ihn (anteilig) entfallenden Gewinn versteuern, sondern nur die tatsächlich erhaltene Gewinnausschüttung.[1601] Auch bei einer Kapitalgesellschaft ist die Maximalausschüttung auf 37,5% des um die auf die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrags des anteiligen Steuerbilanzgewinns begrenzt. Da aber die Höhe der Steuer von der Ausschüttung selbst abhängig ist, muss die maximale Ausschüttungsquote mithilfe folgender mathematischer Formel ermittelt werden:

Ausschüttung A = 37,5% x (anteiliger StBil-Gewinn – 26,225%[1602] x A) + 26,225% x A

Bei Auflösung dieser Gleichung nach A ergibt sich eine maximale Brutto-Ausschüttungsquote von 44,92% des steuerbilanziellen Gewinnanteils, wenn man die tatsächliche Steuerlast berücksichtigt.

[1601] Dass sich dennoch Literaturstimmen finden, die vertreten, die Höhe der zu kürzenden Steuer solle auf Basis einer fiktiven Vollausschüttung ermittelt werden (**Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 381; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 43), leuchtet beim besten Willen nicht ein; ebenfalls diesen Ansatz ablehnend: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 213.

[1602] 26,225% ergibt sich, da auf die KapESt i.H.v. 25% noch der SolZ i.H.v. 5,5% aufgeschlagen wird. Andere Literaturstimmen ergänzen in ihrer Formel noch die KiSt, sodass sie auf eine Maximalbelastung einer Gewinnausschüttung von 28,625% kommen: **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2430; **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 216; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 691; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 189.

Unter Zugrundelegung des von der Finanzverwaltung geduldeten pauschalen Steuersatzes von 30%, muss die Formel folgendermaßen angepasst werden:

$$\text{Ausschüttung A} = 37{,}5\% \times (\text{anteiliger StBil-Gewinn} - 30\% \times A) + 30\% \times A$$

Bei Auflösung dieser Gleichung ergibt sich eine maximale Brutto-Ausschüttungsquote von 46,15% des steuerbilanziellen Gewinnanteils. Unschwer zu erkennen und bei einem von der Höhe der Ausschüttung unabhängigen linearen Steuersatz logisch nachvollziehbar, ist, dass die Anwendung der pauschalen Lösung der Finanzverwaltung bei jeder Höhe des Unternehmensgewinns vorteilhafter für den Anteilseigener ist, als die Berücksichtigung der tatsächlichen persönlichen Kapitalertragssteuerschuld.

Vergleicht man allein die maximale Brutto-Entnahme- bzw. Ausschüttungsquote von Personengesellschaftern und Kapitalgesellschaftern, ergibt sich auf den ersten Blick eine nicht unwesentliche Benachteiligung für Kapitalgesellschafter um ca. 15 %-Punkte. Diese Diskrepanz wird in der Literatur, offensichtlich wegen Vernachlässigung der Vorbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft, aufgegriffen, um der Regelung die Rechtsformneutralität abzusprechen.[1603] Will man aber vor dem Hintergrund des Normzwecks beurteilen, ob § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG rechtsformneutral wirkt, müssen statt der Bruttoentnahme/-ausschüttungsquoten die in der untersten Zeile der jeweiligen Berechnungsschemata dargestellten im Unternehmen verbleibenden Gewinnquoten verglichen werden. Denn dem Gesetzgeber kommt es nicht darauf an, dass die Gesellschafter der Familienunternehmen unabhängig von der Rechtsform ungefähr gleich hohe Brutto-Entnahmen/Ausschüttungen tätigen können. Vielmehr wird wohl darauf abgezielt, dass unabhängig von der Rechtsform ungefähr eine gleich hohe Zwangsthesaurierung vorgenommen wird und damit die Eigenkapitaldecke der jeweiligen Familienunternehmen betragsmäßig ähnlich gestärkt werden. Hinsichtlich dieser (Mindest-)Thesaurierungsquote bezogen auf den anteiligen Unternehmensgewinn vor Steuern zeigt der Rechtsformvergleich eine ungefähre Parität: bei Personengesellschaften liegt die Quote zwischen ca. 33% und 35%, bei Kapitalgesellschaften zwischen 37% und 38%. Dieser Vergleich bestätigt nicht nur die (ungefähre) Rechtsformneutralität der Vorababschlags-Regelung, sondern auch, dass die oben gezeigten Berechnungsschemata hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Art des Steuerabzugs

[1603] Vgl. **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2316; **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1141.

dem entsprechen, was der Gesetzgeber mit seiner definitiv nicht besonders geglückten Formulierung von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG bezwecken wollte.

Nachdem geklärt wurde, in welcher Form und bis zu welcher Höhe Entnahmen und Ausschüttungen im Rahmen des Vorababschlags maximal getätigt werden dürfen, stellt sich abschließend die Frage, (bis) wann entsprechende Entnahmen und Ausschüttungen begünstigungsunschädlich erfolgen dürfen bzw. müssen.

Gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG wird die Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung auf den modifizierten steuerrechtlichen Gewinn, also den Steuerbilanzgewinn, und damit auf ein konkretes Kalender-/Wirtschaftsjahr bezogen. Hieraus könnte folgen, dass die Entnahme bzw. Ausschüttung auch nur in diesem Jahr selbst erfolgen darf. Dieser Auffassung ist offensichtlich die Finanzverwaltung, wenn in den Richtlinien konstatiert wird, dass für die Prüfung der Entnahmebeschränkung „der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt" maßgeblich sei.[1604] Würde man dieser restriktiven Auffassung folgen, würde dies bedeuten, dass erstens Entnahmen/Ausschüttungen getätigt werden müssen, bevor der Steuerbilanzgewinn im Rahmen der Jahresabschlusserstellung überhaupt endgültig ermittelt wurde und zweitens, dass eine nachträgliche Ausschüttung des zuvor nicht ausgeschöpften Maximalausschüttungsbetrags begünstigungsschädlich wäre. Erstere Konsequenz würde dazu führen, dass Gesellschafter wohl nur extrem übervorsichtig Vorabgewinnentnahmen bzw. Vorabausschüttungen tätigen dürften und gerade bei unterjährigen Entnahmen/Ausschüttungen die weitere Entwicklung des Unternehmenserfolgs für das restliche Wirtschaftsjahr quasi voraussehen müssten. Zweitere Konsequenz würde klar den Anreiz schaffen, dass Gesellschafter stets den wegen § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG in der Satzung/im Gesellschaftsvertrag verankerten Maximalbetrag entnehmen bzw. sich ausschütten lassen.

Beide vorgenannten Konsequenzen können nicht im Sinne des Gesetzebers sein, da dieser mit der Implementierung einer zusätzlichen Steuerbefreiung für Familienunternehmen jene Unternehmen ganz gezielt fördern und sicherlich nicht für ein von der eigentlichen Unternehmenspolitik abweichendes Entnahme-/Ausschüttungsverhalten der Familiengesellschafter sorgen wollte. Dementsprechend sollte der Ansatz der Finanzverwaltung überdacht werden.

[1604] R E 13a.20 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019.

Alternativ wird die Möglichkeit besprochen, dass § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG ähnlich der Überentnahmebeschränkung (13a Abs. 6 ErbStG[1605]) anzuwenden sein könnte[1606], mithin im Rahmen einer saldierten Betrachtungsweise, die erst nach Ablauf der jeweiligen Frist überprüft wird und in deren Rahmen Überausschüttungen/-entnahmen durch Einlagen „geheilt" werden können. Da jedoch ein Verweis innerhalb von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG auf § 13a Abs. 6 ErbStG fehlt und sich die Regelungen außerdem insbesondere darin unterscheiden, dass die Entnahmebeschränkung des Vorababschlags auf „den Gewinnanteil"/„die Ausschüttung", also je auf eine singuläre Größe, und die Überentnahmebeschränkung der Behaltensregelung auf eine saldierte Nettoentnahmegröße „bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres" abstellt, überzeugt dieser Vorschlag des systematischen Bezugs m.E. nicht.

Stattdessen bleibt, als dem Telos der Norm m.E. einzig entsprechend, die Lösung, dass die Entnahme-/Ausschüttungsbegrenzung zwar einzelfallbezogen, also für jedes Wirtschaftsjahr isoliert, zu überprüfen, eine nachgelagerte Entnahme/Ausschüttung des nicht voll ausgeschöpften Maximalentnahme/-ausschüttungsbetrags in späteren Wirtschaftsjahren jedoch nicht schädlich ist.[1607] Mit dieser Auslegungsvariante wird nämlich zum einen der Hauptzweck der Kapitalbindung in der vorgegebenen Mindestgröße vollumfänglich umgesetzt. Zum anderen wird zusätzlich ein gewisser Anreiz geschaffen, nicht stets den vollen Maximalbetrag für Entnahmen/Ausschüttungen auszuschöpfen, da die Gesellschafter die Sicherheit besitzen, die Entnahmen/Ausschüttungen in späteren bspw. persönlichen Krisenjahren nachzuholen.

b) Verfügungsbeschränkung

Als ein weiteres entscheidendes qualitatives Merkmal eines Familienunternehmens erachtet der Gesetzgeber, dass die Anteile an diesen Unternehmen nur innerhalb eines beschränkten Kreises von Personen weitergegeben werden können. Die zweite zur Inanspruchnahme des Vorababschlags zu erfüllende Tatbestandsvoraussetzung besteht gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG also darin, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung eine Bestimmung darüber enthält,

[1605] Zum Anwendungsbereich der Überentnahmeregelung § 13a Abs. 6 ErbStG siehe Kapitel D.VI.1.d)bb)ccc).
[1606] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 222.
[1607] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 224 ff; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3101; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 44; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 202.1; wohl a.A.: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 625.

die die Verfügung über die Unternehmensanteile auf Mitgesellschafter, Angehörige oder eine Familienstiftung beschränkt. Trotz dessen der Wortlaut von Nr. 2 deutlich präziser formuliert ist, als der des Nr. 1, bedarf es auch hier der Auslegung, um zum einen zu erörtern, was als begünstigungsschädliche „Verfügung" gilt und zum anderen, ob sich aus dem Normzweck eventuell eine teleologische Erweiterung des (nach dem Wortlaut) eigentlich klar definierten Kreises an möglichen Rechtsnachfolgern ergeben kann.

Fraglich ist, was der Gesetzgeber unter dem Begriff der Verfügung verstanden haben will. Wie bereits in Kapitel D.II.2.c)bb)bbb) zur Verfügungsbeschränkung im Rahmen einer Poolvereinbarung beschrieben, wird zivilrechtlich unter einer Verfügung „ein Rechtsgeschäft verstanden, das unmittelbar darauf gerichtet ist, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben".[1608] Eine Verfügung kann daher die unentgeltliche, teil- oder vollentgeltliche Übertragung des Eigentums an einer Sache – hier der Unternehmensanteile –, aber bspw. auch die Bestellung eines Nießbrauchrechts sein. Sowohl im Rahmen eines einheitlichen Begriffsverständnisses durch systematischen Bezug zu §§ 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 und 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG als auch nach dem Normzweck des Vorababschlags muss der Begriff der Verfügungsbeschränkung jedoch viel mehr als Beschränkung der freien Übertragungsmöglichkeit konkretisiert bzw. teleologisch reduziert werden. Denn weder die Bestellung eines einfachen Nießbrauchrechts[1609] noch eines Pfandrechts am Unternehmensanteil würde dazu führen, dass der Nießbrauchsberechtigte oder der Pfandgläubiger (zumindest solange er sein Pfandrecht nicht verwertet) in den Gesellschafterkreis eintritt.[1610] Dem gesetzgeberischen Zweck der Verhinderung des „freie[n] Handel[s] der Gesellschaftsanteile"[1611] wird daher genüge getan, soweit die Übertragung des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums auf den nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG definierten Erwerberkreis beschränkt ist.[1612]

[1608] Ellenberger in Palandt, BGB, Überblick vor § 104 Rz. 16 - zitiert nach: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 133.

[1609] Gemeint ist hiermit z.B. ein sog. Ertragsnießbrauch, dessen Bestellung nicht den Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen zur Folge hat.

[1610] So wohl auch die Finanzverwaltung: R E 13a.17 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStR 2019.

[1611] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 24; **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 38.

[1612] gl.A.: **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 57; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 344; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 150; **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 236-237; a.A.: **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3102, die nur auf den zivilrechtlichen Übergang abstellen wollen.

Neben der zuvor erarbeiteten teleologischen Reduktion des Verfügungsbegriffs vertreten Teile der Literatur die Auffassung, dass § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG gar nur eine Verfügungsbeschränkung für lebzeitige Übertragungen der Gesellschaftsanteile vorsehen dürfe, da vertraglich verankerte Beschränkungen über Verfügungen bzw. in dem Fall Übertragungen von Todes wegen gem. § 2302 BGB nichtig wären.[1613]

Zuzugestehen ist diesen Literaturstimmen, dass es dem Erbschaftsteuergesetzgeber wohl kaum darauf ankommen konnte – und was selbstredend legislativ auch gar nicht möglich sein würde –, die sog. unbeschränkbare Testierfreiheit auszuhebeln. Betrachtet man jedoch den Sinn und Zweck des Vorababschlags, also die steuerliche Förderung familiengeführter Unternehmen durch einen zusätzlichen Wertabschlag, der die in der Regel durch gesellschaftsvertraglich festgeschriebenen Restriktionen geminderte Fungibilität der Unternehmensanteile unabhängig von den Regelungen des BewG[1614] wertmäßig berücksichtigen soll, stellt sich die Frage, ob von einer solchen geminderten Fungibilität überhaupt auszugehen ist, wenn jene Anteile doch zumindest im Erbgang gar keiner tatsächlichen Verfügungs-/Übertragungsbeschränkung unterliegen. Insoweit muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Verfügungsbeschränkung keinesfalls auf lebzeitige Übertragungen beschränken wollte. Um die Beschränkung auch auf Übertragungen im Erbgang anzuwenden, aber trotzdem nicht gegen § 2302 BGB zu verstoßen, müssen im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung ganz einfach bei Personengesellschaften qualifizierte Nachfolgeklauseln und bei Kapitalgesellschaften Zwangsabtretungsklauseln (§ 34 Abs. 1 und 2 GmbHG) implementiert werden, die faktisch dazu führen, dass eine Person zwar per Testament oder Erbvertrag oder auch einfach per gesetzlicher Erbfolge als Rechtnachfolger der Unternehmensanteile eingesetzt werden kann, jedoch tatsächlich kein Gesellschafter wird und stattdessen nur einen Abfindungsanspruch (z.B. nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB) erwirbt.[1615]

[1613] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 700; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 692; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 57; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 17; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 126; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 205.

[1614] So sind nämlich gem. § 9 Abs. 2 S. 2 und 3 i.V.m. Abs. 3 BewG bei der Bestimmung des gemeinen Werts eigentlich sämtliche ungewöhnlichen und persönlichen Verhältnisse, insbesondere Verfügungsbeschränkungen, nicht zu berücksichtigen.

[1615] a.A.: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 239; gl.A.: **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3103; **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag

Im Zusammenhang mit der Beschränkung der freien Verfügungsmacht sei ergänzt, dass die gem. § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG zusätzlich vorausgesetzte Pflicht zur tatsächlichen Durchführung der gesellschaftsvertraglichen Restriktionen dazu führt, dass sog. einfache Vinkulierungsklauseln nicht den Anforderungen von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG standhalten können. Denn solche Klauseln beinhalten regelmäßig einen Zustimmungsvorbehalt, der z.B. im Falle der Einstimmigkeit der Gesellschafter jedwede auch gesellschaftsvertragliche Beschränkung aushebeln kann. Dass sich die Verfügungsbeschränkung also nur auf zustimmungsfreie Übertragungen bezieht, kann keinesfalls im Sinne des Gesetzgebers sein, weswegen eine solche von Teilen der Literatur präferierte teleologische Reduktion[1616] des Anwendungsbereichs m.E. gerade vor dem Hintergrund des Normtelos nicht in Frage kommt.[1617]

Die Verfügungsbeschränkung muss im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung dahingehend verankert sein, dass eine Übertragung der Gesellschaftsanteile am Familienunternehmen ausschließlich auf Mitgesellschafter, auf Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) möglich ist. Zwar ist der Begriff des Mitgesellschafters weder im ErbStG noch in einem anderen Einzelsteuergesetz oder der AO legal definiert. Es muss aber davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber mit § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 Alt. 1 ErbStG diejenigen (natürlichen und juristischen) Personen meint, die neben dem unentgeltlichen Erwerber der Personen- oder Kapitalgesellschaftsanteile, der den Vorababschlag in Anspruch nimmt, ebenfalls (ordentliche) Gesellschafter sind. Gegen die ausgeweitete[1618] Übertragungsmöglichkeit auf Mitgesellschafter legte der Finanz- sowie Wirtschaftsausschuss des Bundesra-

für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 344; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 194.

[1616] Vgl. **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 551; **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2430; **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371; **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 692; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 60; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 168; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 485.

[1617] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 241; **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 383; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 45; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 205.

[1618] Im ursprünglichen Regierungsentwurf sollte die Verfügung ausschließlich auf Angehörige beschränkt werden müssen: **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 10; erst im Rahmen der Empfehlungen des Finanzausschusses wurde die Regelung auf die heutige gültige Fassung erweitert: **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 14.

tes sein Veto mit der Begründung ein, dass diese bedeuten würde, „dass mit einer kurzen Wartefrist (in der ein neuer Mitgesellschafter hereingeholt werden kann) auch fremde Dritte einbezogen werden könnten".[1619] Zwar wurde die Bitte des Bundesrates offensichtlich für die Beschlussfassung des endgültigen Gesetzes nicht berücksichtigt. Dennoch ist sie von nicht unwesentlicher Bedeutung, da sie doch eindeutig aufzeigt, dass der Verfügungsbeschränkung ein gewisses Umgehungspotential innewohnt. Da nämlich nach dem zuvor erörterten Begriff der schädlichen Verfügung eine Übertragung der unentgeltlich erworbenen Unternehmensanteile vorausgesetzt wird, kann die bloße Aufnahme eines neuen Gesellschafters durch Kapitalerhöhung nicht schädlich sein.[1620] Denn hierbei werden keine Anteile übertragen, sondern neue Anteile geschaffen. Hieraus ergibt sich zwangsläufig die Möglichkeit, dass ein fremder Dritter zunächst im Rahmen einer Kapitalerhöhung in den Kreis der Gesellschafter aufgenommen wird und anschließend begünstigungsunschädlich für den ursprünglichen unentgeltlichen Unternehmenserwerber weitere oder auch sämtliche Anteile des Familienunternehmens (entgeltlich oder unentgeltlich) erwerben kann. Was der Finanzausschuss des Bundesrats mit der „kurzen Wartefrist" meinen könnte, die seiner Ansicht nach wohl einzuhalten wäre, um tatsächlich fremde Dritte in das Familienunternehmen einzubeziehen, ist nicht ganz ersichtlich. Die gem. § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG vorgeschrieben zweijährige Frist kann nicht gemeint sein[1621], da sich diese nur darauf bezieht, dass die durch Nr. 1 bis Nr. 3 vorgeschriebenen Restriktionen bereits zwei Jahre vor Übertragungsstichtag im Gesellschaftsvertrag oder Satzung verankert sein müssen. M.E. nicht von dieser Vorschrift gefordert wird, dass eine Person, die innerhalb der Restriktionsfrist[1622] Anteile des zuvor unentgeltlich erworbenen Unternehmens (in welcher Form auch immer) übertragen bekommt, bereits zwei Jahre vor dem Steuerstichtag oder gar zwei Jahre vor der Übertragung eine der Klassifikationen des nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG beschränkten Erwerberkreises aufweist. Gemeint sein könnte eventuell, dass, falls die beiden vorgenannten

[1619] **BR-Drucks. 344/1/16,** 30.06.2016, S. 3-4.
[1620] Gl.A.: **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 692; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 57; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 17; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 126; a.A.: **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3102.
[1621] So aber ohne nähere Begründung und daher m.E. zu Unrecht: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 242; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 286; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 231.
[1622] Siehe zur Dauer dieser Frist Kapitel D.III.3.

Schritte in einer derart kurzen Zeit aufeinanderfolgen, man von einem missbräuchlichen Gesamtplan zur alleinigen Aushebelung der Verfügungsbeschränkung ausgehen muss. Dies muss jedoch vor dem Hintergrund von § 42 AO im Einzelfall geprüft werden.[1623] Fakt ist jedenfalls, dass eine Übertragung an Mitgesellschafter grundsätzlich begünstigungsunschädlich ist.

Entsprechend des Hauptzwecks des Vorababschlags ist es konsequent, dass die Übertragung der Unternehmensanteile auch auf Familienangehörige begünstigungsunschädlich ist. Gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 ErbStG knüpft der Gesetzgeber an den in § 15 AO verfahrensrechtlich in Form einer abschließenden Aufzählung definierten Begriff des/der Angehörigen an. Neben Verwandten gerader Linie, Ehegatten, Geschwistern, Neffen/Nichten, Onkel/Tanten und Schwagern/Schwägerinnen, sind davon auch Verlobte sowie Pflegeeltern/Pflegekinder und auch nach § 15 Abs. 2 AO solche Angehörige erfasst, zu denen einmal ein Angehörigenverhältnis (z.B. Ex-Ehepartner) bestand. Nicht erfasst sind hingegen Großnichten/Großneffen oder Cousinen/Cousins sowie nicht miteinander verheiratete Lebenspartner.[1624]

Als dritte mögliche Verfügungsbegünstigte der Anteile dürfen gem. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 Alt. 3 ErbStG Familienstiftungen eingesetzt werden. Als Familienstiftung gilt eine rechtsfähige Stiftung, welche wesentlich im Interesse einer Familie oder mehrerer Familien errichtet worden ist, wobei der Begriff der Familie wiederum i.S.d. Angehörigenbegriffs nach § 15 AO auszulegen ist.[1625] Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, auf den § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 Alt. 3 ErbStG explizit verweist, ist es nicht erforderlich, dass die Familienstiftung für Zwecke desjenigen Gesellschafters errichtet wurde, dessen Anteile übertragen werden. Unschädlich nach dieser rein grammatikalischen Auslegung wäre die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf irgendeine Familienstiftung, unabhängig davon, ob die Begünstigten der Stiftung überhaupt in irgendeiner Beziehung zu dem Familienunternehmen stehen.[1626] Dem Sinn und Zweck dieser Regelung kann dieses Auslegungsergebnis keinesfalls entsprechen, weswegen der Anwendungsbereich m.E.

[1623] Vgl. **Bäuml, Swen**: Die ErbSt-Reform im Vermittlungsausschuss: Konsequenzen und Risiken für die Nachfolgepraxis bei Familienunternehmen, DB (2016), S. 1600–1604, S. 1602.

[1624] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 245 mit Verweisen auf verfahrensrechtliche Kommentarliteratur; **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 552; **Mühlenstädt, Marvin**: Läuft der Vorwegabschlag für Familienunternehmen i.S.d. § 13a Abs. 9 ErbStG ins Leere?, ErbStB (2022), S. 74–77, S. 76.

[1625] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 1, Rz. 17.

[1626] So wohl aber: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 246; **Wachter, Thomas**: Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG (2016), S. 1168–1176, S. 1172; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 57.

dahingehend teleologisch eingeschränkt werden sollte, dass die Begünstigten der als Verfügungsbegünstigte der Anteile in Rede stehenden Familienstiftung entweder Angehörige des übertragenden Gesellschafters i.S.d. § 15 AO oder Mitgesellschafter sein sollten.

Ebenfalls nicht eindeutig durch § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 Alt. 3 ErbStG geregelt ist, ob auch ausländische Familienstiftungen als Verfügungsbegünstigte in Frage kommen könnten. Aufgrund der Tatsache, dass die Inlandsbelegenheit der Stiftung gesetzlich nicht normiert ist, der Vorababschlag auch für ausländische Beteiligung erwirkt werden kann und eine etwaige aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu schließende Einschränkung auf inländische Familienstiftungen ggf. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV verstoßen könnte, wird sich hier dem Teil der Literatur angeschlossen, der als Verfügungsbegünstigte auch ausländische Familienstiftungen als begünstigungsunschädlich einsetzbar sieht.[1627]

Abschließend wird sich noch der nicht unwesentlichen Frage gewidmet, ob der Kreis der möglichen Verfügungsbegünstigten entgegen des klaren als abschließende Aufzählung gefassten Wortlauts von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG um vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaften erweitert werden kann. Denn aufgrund der Gesetzesmaterialien ist nicht klar, ob der Gesetzgeber bewusst solche in der Rechtspraxis von (insbesondere großen) Familienunternehmen gängig zwischengestalteten Gesellschaften nicht in den Kreis der möglichen Verfügungsbegünstigten aufgenommen hat oder es sich ggf. um einen planwidrig zu eng geratenen Wortlaut handelt, der im Wege der Auslegung erweitert werden muss.[1628]

Gemäß § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG gilt der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter. Insofern folgt das ErbStG dem ertragsteuerlichen Transparenzgedanken bei der Besteuerung von Personengesellschaften.[1629] Auf den ersten Blick leuchtet es daher nicht wirklich ein, warum als Verfügungsbegünstigte nicht auch eine vermögensverwaltende GbR/KG/OHG in Frage kommt, deren Gesellschafter ausschließlich Personen i.S.d. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG sind. Auch nach der

[1627] Ausführlich: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 246-247; **Weber, Klaus**: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19, S. 17.
[1628] Wohl für eine Anwendung nach dem strengen Wortlaut: **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 552; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 57.
[1629] **Milatz, Jürgen/Christopeit, Iring**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 10, Rz. 14.

Übertragung der zuvor unentgeltlich erworbenen Unternehmensanteile an eine solche vermögensverwaltende Familien-Personengesellschaft würde dem Telos der Vorschrift, der Verhinderung der familien- bzw. gesellschafterfremden Einflussnahme auf das Unternehmen, uneingeschränkt gerecht werden können. Der Gefahr der indirekten Ausweitung des Gesellschafterkreises wird auch dann noch problemlos entgegengewirkt, wenn schlichtweg die Übertragung eines Anteils an der vermögensverwaltenden Familien-Personengesellschaft als schädliche Verfügung zu werten wäre.[1630]

Fraglich ist, ob gegen diese dem Zweck des Vorababschlags grundsätzlich nicht widersprechende teleologische Erweiterung des Kreises der Verfügungsbegünstigten aber gegen die Grundwertung von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sprechen würde, nachdem der Erwerb von vermögensverwaltenden Personengesellschaften (ohne gewerbliche Einkünfte) schon grundsätzlich keiner erbschaft-/schenkungssteuerlichen Begünstigung zugänglich ist.[1631] Dieses Argument ist zwar nicht ganz von der Hand zu weisen. Als Gegenargument kann m.E. jedoch angeführt werden, dass ansonsten über den oben aufgeführten Weg der Aufnahme einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in den Gesellschafterkreis über eine ordentliche Kapitalerhöhung und anschließender Übertragung der Anteile auf die Personengesellschaft, dasselbe definitiv begünstigungsunschädliche Ergebnis erzielt werden kann, wie bei einer direkten Übertragung auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft. Insofern sollte die teleologische Erweiterung im Endeffekt deshalb möglich sein, um die Steuerpflichtigen nicht zu betriebswirtschaftlich unnötigen Strukturierungsmanövern zu zwingen.[1632] Eine Übertragung auf eine nicht vermögensverwaltende Personengesellschaft sollte, da hier kein Gegenargument einleuchtet, ebenfalls als unschädliche Verfügung i.S.d. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG möglich sein.[1633]

[1630] So auch das vorläufige Ergebnis der Erörterung von: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 249.

[1631] So dann aber das endgültige Auslegungsergebnis von: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 250.

[1632] gl.A.: **Wachter, Thomas**: Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG (2016), S. 1168–1176, S. 1172; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 205; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 193; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 646.

[1633] So auch: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 250; eventuell auch: **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 343; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 505; **Wälzholz, Eckhard**: Gestaltungsüberlegungen auf Grundlage des erbschaftsteuerlichen Anwendungserlasses, NWB-EV (2017), S. 275–281, S. 280.

c) Abfindungsbeschränkung

Als dritte und letzte im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung zu implementierende Restriktion zur Inanspruchnahme des Vorababschlags für Familienunternehmen fordert § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG, dass für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft eine Abfindung vorgesehen sein muss, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung liegt. Fraglich ist insbesondere, was unter den allgemein und rechtsformunabhängig verwendeten Begriffen des „Ausscheidens" und der „Abfindung" zu verstehen ist. Zur Beantwortung wird zunächst kurz auf die zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Grundlagen eingegangen.

Für die GbR wird gem. § 736 BGB a.F. nicht abschließend legal definiert, dass bei Kündigung, Tod oder Eröffnung des privaten Insolvenzverfahrens eines Gesellschafters dieser aus der Gesellschaft ausscheidet. Für die OHG und die KG führen gem. § 131 Abs. 3 HGB a.F. zusätzlich zu den vorgenannten drei Gründen auch die Kündigung durch den Privatgläubiger des Gesellschafters, der Eintritt von weiteren im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Fällen und ganz einfach der Beschluss der Gesellschafter ebenfalls zum Ausscheiden eines Gesellschafters. Entscheidende Gemeinsamkeit aller vorgenannten Ausscheidungsgründe ist, in Kombination mit einer im Gesellschaftsvertrag vorhandenen Fortsetzungsklausel, dass die Gesellschaft unberührt bestehen bleibt und daher zwingend die Anwachsung des Gesellschaftsanteils am Gesellschaftsvermögen bei den übrigen Gesellschaftern gem. § 728 Abs. 1 S. 1 BGB a.F. erfolgt. Infolgedessen erwirbt der ausgeschiedene Gesellschafter gem. § 738 Abs. 1 S. 2 BGB a.F. einen Anspruch gegen die Gesellschaft auf Abfindungszahlung.[1634]

Für Kapitalgesellschaften gibt es keine derart zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen präzisen Regelungen über das Ausscheiden eines Gesellschafters/Anteilseigener, was hauptsächlich daran liegt, dass wegen der zivilrechtlichen eigenen Rechtsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft diese vom Bestand ihrer Gesellschafter grundsätzlich unabhängig existiert. In der Zusammenschau einzelner Normen des GmbHG (§§ 21, 27, 34 Abs. 2, 15, 61) bestehen dennoch Möglichkeiten, dass ein GmbH-Gesellschafter bspw. ausgeschlossen oder ihm ordentlich gekündigt wird oder seine Anteile zwangseingezogen werden. Gemeinsam haben alle Ausschlussgründe, ebenso wie auch der Tod des Gesellschafters, dass die Anteile nicht ipso iure (kraft Gesetzes) den anderen

[1634] Ausführlich: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 252-253 mit weiteren Nachweisen zu BGH-Rechtsprechung und Literaturbeiträgen.

Gesellschaftern oder der Gesellschaft selbst anwachsen. Eine solche Anwachsung muss gesellschaftsvertraglich explizit festgelegt sein und erfordert, wie auch bei beim Ausscheiden aus einer Personengesellschaft, in aller Regel eine Abfindungszahlung an den ausgeschiedenen Gesellschafter.[1635]

Trotz dessen gerade bei verschiedenen Rechtsformen unterschiedliche zivilrechtliche oder gesellschaftsvertragliche Regelungen zum Ausscheiden eines Gesellschafters existieren, besteht die entscheidende Gemeinsamkeit darin, dass in der Folge des Ausscheidens des Gesellschafters regelmäßig ein Anspruch auf Zahlung einer Abfindung gegen die Gesellschaft selbst entsteht. Da der Gesetzgeber mit der Gewährung des Vorababschlags einen sich daraus zumindest latent drohenden Abfluss von Eigenkapital verhindern bzw. die besondere Eigenkapitalausstattung von Familienunternehmen (zusätzlich) fördern will, muss es für Anwendungszwecke von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG letztendlich unerheblich sein, aus welchem Anlass ein Gesellschafter ausscheidet.[1636] Ebenfalls belanglos muss sein, ob der Gesellschaftsanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters tatsächlich den anderen Gesellschaftern oder der Gesellschaft anwächst oder im Fall einer GmbH möglicherweise sogar vollständig untergeht. Ausschließlich kommt es darauf an, ob der Akt des Ausscheidens die Entstehung einer Abfindungsverpflichtung zur Folge hat.[1637]

Fraglich ist, ob auch bei entgeltlicher Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Mitgesellschafter ein i.S.d. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG schädliches Ausscheiden vorliegen könnte. Auf den ersten Blick könnte dies einleuchtend sein, da es doch eigentlich keinen Unterschied machen kann, ob ein scheidender Gesellschafter eine „Abfindung“ für die Aufgabe seines Gesellschaftsanteils erhält oder diese Zahlung als „Veräußerungspreis“ betitelt wird. Fakt ist jedenfalls, dass der Gesellschafter aus dem Gesellschafterkreis ausscheidet. Der entscheidende Unterschied besteht jedoch darin, dass bei einem Ausscheiden der Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft und damit gegen das Eigenkapital der Gesellschaft entsteht (s.o.), wohingegen bei einer Veräußerung der Anspruch auf Zahlung des Veräußerungspreises gegen den Erwerber

[1635] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 253-254 mit weiteren Nachweisen zu BGH-Rechtsprechung und Literaturbeiträgen.
[1636] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 256: "Anlassunabhängigkeit dieses Tatbestandsmerkmals"; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 673.
[1637] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 257.

persönlich, hier im Beispiel also gegen den Mitgesellschafter, entsteht. Bei zweiterem ist das Eigenkapital der Gesellschaft grundsätzlich nicht „gefährdet", weswegen solche Vorgänge, mithin allgemein Veräußerungen, grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG fallen.[1638]

Ändert man die Fallkonstellation jedoch dahingehend ab, dass der Erwerber der Gesellschaftsanteile weder ein fremder Dritte noch einer der Verfügungsbefugten i.S.d. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG ist, sondern die Gesellschaft selbst, ändert sich eventuell auch das zuvor erarbeitete als grundsätzlich beschriebene Ergebnis. Selbstredend ist eine solche Konstellation wegen des aus § 738 BGB a.F. ergehenden Anwachsungsprinzip nur bei Kapitalgesellschaften möglich (§ 33 Abs. 2 GmbHG). Zwar entsteht dem Grunde nach auch in diesem Fall kein originärer Abfindungsanspruch des scheidenden/verkaufenden Gesellschafters, sondern ein Anspruch auf Zahlung des vereinbarten Veräußerungspreises. Entscheidender Unterschied zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten ist jedoch, dass die Zahlung des Veräußerungspreises von der Gesellschaft/GmbH selbst, also aus ihrem Eigenkapital, zu leisten ist. Hieraus lässt sich der wohl kaum wegzudiskutierende Schluss ziehen, dass es sich bei einem Erwerb eigener Geschäftsanteile im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise exakt um denselben Vorgang handelt, wie bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters. M.E. ist es daher vom Sinn und Zweck der Vorschrift gedeckt, auch den Erwerb eigener Anteile als nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG schädliches Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung zu subsumieren.[1639]

Um der Anforderung der für die Inanspruchnahme des Vorababschlags zu erfüllenden dritten Restriktionsvorschrift zu genügen, muss im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung festgeschrieben werden, dass der beim Ausscheiden eines Gesellschafters entstehende Abfindungsanspruch „unter dem gemeinen Wert der Beteiligung […] liegt". Nicht festgelegt ist, inwieweit der tatsächliche Abfindungsanspruch den nach einem objektiven Bewertungsverfahren ermittelten eigentlichen Abfindungsanspruch unterschreiten muss. Selbst eine nur marginale Differenz

[1638] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 258; **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3103; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 169.

[1639] a.A.: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 259; ebenfalls a.A.: **Wachter, Thomas**: Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qualifizierten Familienunternehmen, NZG (2016), S. 1168–1176, S. 1173.

würde demnach die Tatbestandsvoraussetzung von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG also grundsätzlich erfüllen.[1640] Die Höhe des Abschlags ist jedoch deshalb von großer Bedeutung, da diese gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG die Höhe des Wertabschlags bestimmt, wobei dieser auf maximal 30% gedeckelt ist.[1641] Erforderlich ist außerdem, dass für sämtliche alternative Ausscheidungsmöglichkeiten Regelungen zur Abfindungshöhe getroffen werden.[1642]

Fraglich bleibt dann noch, wie die Höhe des Wertabschlags zu ermitteln ist, wenn bspw. sog. good-leaver- bzw. bad-leaver-Klauseln existieren, die regelmäßig verschieden hohe Abschläge auf die Abfindungen vorsehen. Dem wird in nachfolgendem Kapitel nachgegangen.

Bei der Implementierung der Abfindungsklauseln müssen außerdem die allgemeinen Anforderungen an die Wirksamkeitskontrolle beachtet werden, da wegen § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG bei unwirksamen Beschränkungen die Verwehrung oder der nachträgliche Wegfall des Vorababschlag drohen könnte.[1643]

Im Zusammenhang mit der Abfindungsbeschränkung wird in der Literatur (ggf. weil m.E. ansonsten keine größeren Anwendungsschwierigkeiten bzw. Rechtsfragen bestehen) insbesondere noch ein Fakt sehr intensiv (wenn auch de lege ferenda) kritisiert, der sich aus dem Zusammenwirken von § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG mit § 7 Abs. 7 ErbStG ergibt.[1644] Denn letztgenannte Norm bestimmt, dass bei Übergang eines Gesellschaftsanteils aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ein etwaiger negativer Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Anteils und dem Abfindungsanspruch zu einer (fiktiven) Schenkung bei den verbleibenden Gesellschaftern in Höhe genau dieser Differenz führt.[1645]

Dieser Kritik wird sich hier ausdrücklich nicht angeschlossen. Denn zum einen handelt es sich um zwei völlig verschiedene Anwendungsbereiche: § 7 Abs. 7 ErbStG definiert die Steuerbarkeit eines Tatbestands der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise unzweifelhaft zu einer unentgeltlich eingetretenen Bereicherung der restlichen Personengesellschafter führt, aber wegen

---

[1640] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 58; **Kußmaul, Heinz/Müller, Florian**: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276, S. 333; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 130.

[1641] Siehe zur Rechtsfolge der Inanspruchnahme des Vorababschlags Kapitel D.III.3.

[1642] Vgl. **Knittel, Michael**: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347, S. 345.

[1643] Ausführlich zu "Möglichkeiten und Grenzen": **Hamminger, Alexander**: Abfindungsbeschränkende Regelungen in Gesellschaftsverträgen, NWB (2016), S. 3169–3178.

[1644] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 676.

[1645] Siehe zu diesem aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgenden Bereicherungstatbestand auch Kapitel B.II.1.c).

der grundsätzlich zivilrechtlichen Anknüpfung der Besteuerungstatbestände ohne unmittelbare Aufführung in § 7 ErbStG tatsächlich nicht besteuert werden würde. Mithin bezieht sich § 7 Abs. 7 ErbStG explizit auf die persönliche Steuerpflicht einer Person. § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 3 ErbStG ist hingegen eine sachliche (nicht persönliche) Steuerbefreiung für Anteile an Familienunternehmen. Der Zweck dieser Regelung besteht einzig und alleine darin, dass den typischen gesellschaftsvertraglichen Restriktionen solcher Familienunternehmen dergestalt gerecht wird, indem die mit ihnen einhergehende geringere Fungibilität solcher Unternehmensanteile sich in einem zusätzlichen Wertabschlag niederschlägt, der letztendlich vor allem dazu führen soll, dass die Eigenschaften der besonders hohen Eigenkapitalausstattung und Familiengebundenheit der Unternehmen nicht gefährdet wird (s.o.). Auf die persönliche Be-/Entlastung des Unternehmenserwerbers kommt des dem Gesetzgeber hingegen (zumindest nicht direkt) an.

Zu beachten ist außerdem, dass § 7 Abs. 7 ErbStG nicht schon greift, wenn eine entsprechende Abfindungsbeschränkung in den Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft aufgenommen wird. Der Steuertatbestand wird erst dann ausgelöst, wenn ein Gesellschafter austritt und tatsächlich nur eine verminderte Abfindung erhält. Insofern steht die Tatbestandserfüllung der in Rede stehenden Normen in der Regel nicht einmal in einem zeitlichen Zusammenhang.

Mithilfe des folgenden Vergleichs soll abschließend verdeutlicht werden, dass die Ablehnung o.g. Kritik der Literatur im Sinne einer steuergerechten Erhebung der Erbschaftsteuer erfolgt: Es werden zwei im unentgeltlichen Weg erworbene Personengesellschaftsbeteiligungen verglichen, die jeweils als typische Familienunternehmen übliche Abfindungsbeschränkungen in ihren Gesellschaftsverträgen vereinbart haben. Der Unterschied der beiden Beteiligungen besteht darin, dass der eine Erwerber den Vorababschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG in Anspruch nehmen konnte, der andere bspw. wegen fehlender/unzureichender Entnahmerestriktionen hingegen nicht. Fraglich ist nun, warum die übrigen Gesellschafter des im Beispiel zuerst genannten Erwerbers von einer Quasi-Steuerbefreiung durch eine Nicht-Anwendung von § 7 Abs. 7 ErbStG trotz der im Wege der Anteilsanwachsung teilweise unentgeltlich erworbenen Anteile eingetretene Bereicherung profitieren sollten, obwohl sie nicht einmal Einfluss auf die Inanspruchnahme des Vorababschlags auf die ursprünglich unentgeltlich erworbene und dann angewachsene Beteiligung hatten. Dass sich also ein „gewisser Bruch […] innerhalb des ErbStG“

ergeben solle[1646], der gar „gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Folgerichtigkeit verstoßen“ würde[1647], ist m.E. nicht nachzuvollziehen. Eine teleologische Reduktion von § 7 Abs. 7 ErbStG dahingehend, dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG kein steuerbarer Vorgang anzunehmen ist[1648], kommt daher m.E. nicht in Frage. Im Übrigen können die verbleibenden Gesellschafter für die übernommenen Gesellschaftsanteile, falls sich hieraus eine tatsächliche Steuerpflicht ergeben sollte, wiederum die Begünstigungsregelungen §§ 13a, b, c, 28a ErbStG anwenden.[1649]

3. Höhe des Abschlags und rückwirkender Wegfall

Die Höhe des Wertabschlags entspricht gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG der vertraglich vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30% nicht übersteigen. Unabhängig ist die Höhe des Wertabschlags demnach sowohl von der Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung als auch von der Verfügungsbeschränkung. Aufgrund dieser beiden gesellschaftsvertraglichen Restriktionen bleiben in der Rechtspraxis tatsächlich eingetretene Wertminderungen auf eine Beteiligung daher unberücksichtigt.[1650]

Die konkrete Ermittlung der prozentualen Abschlagshöhe wirkt auf den ersten Blick simpel. Denn theoretisch kann ganz einfach der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene prozentuale Wertabschlag übernommen werden, soweit dieser nicht höher als 30% ausfällt. In der Literatur wird hierzu kritisch hervorgebracht, dass es jedoch dann zu Problemen kommen kann, wenn der im Gesellschaftsvertrag/in der Satzung verankerte Abfindungsabschlag nicht am (steuerlichen) gemeinen Wert anknüpft, der gem. § 9 BewG zu ermitteln ist, sondern an einem im Wege eines anderen Bewertungsverfahrens (z.B. DCF- oder Ertragswertverfahrens) ermittelten (Verkehrs-)Werts.[1651] Dieser praxisrelevante Punkt mag zwar nicht völlig von der Hand zu weisen sein, könnte aber m.E. über den Ansatz gelöst werden, dass eine gesellschaftsvertragliche

---

[1646] **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV (2016), S. 541–546, S. 544.
[1647] **Blumers, Wolfgang**: Vorwegabschlag und Abfindungsbeschränkung, BB (2018), S. 865–868, S. 867.
[1648] So aber: **Blumers, Wolfgang**: Vorwegabschlag und Abfindungsbeschränkung, BB (2018), S. 865–868, S. 868.
[1649] Vgl. **Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386, S. 379.
[1650] Zur systematischen Inkonsequenz dieser Verknüpfung ausführlich: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 283.
[1651] Vgl. **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 701; **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 236.

Wertanknüpfung sowohl an den gemeinen Wert als auch an den Verkehrswert den Anforderungen von § 13a Abs. 9 ErbStG genügen sollte und zwar unabhängig von der Wertermittlungsmethode.[1652] Denn grundsätzlich sollten nach einer objektiven wirtschaftlichen Betrachtungsweise Verkehrswert und gemeiner Wert identisch sein.[1653]

Schwieriger zu beantworten ist jedoch die Frage der konkreten Ermittlung der prozentualen Abschlagshöhe in den Fällen, in denen im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung für verschiedene Szenarien des Gesellschafterausscheidens unterschiedliche Abfindungsabschläge vorgesehen sind. Denn für diese Konstellation lässt sich aus dem Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG („der […] Minderung") kein Rückschluss ziehen. Am überzeugendsten ist wohl aber die Lösung, dass stets die höchstmögliche Abfindung und somit die geringste prozentuale Abfindungsminderung maßgebend für den Wertabschlag ist.[1654] Hierfür spricht zum einen, dass es sich bei dem Vorababschlag um eine sachliche Steuerbefreiung handelt und solche in ihrer Anwendung stets eng auszulegen sind.[1655] Zum anderen und m.E. noch entscheidender ist, dass ein Gesellschafter i.d.R. durch sein Verhalten Einfluss auf die Höhe des Abfindungsabschlags ausüben kann und es daher vor dem Hintergrund des Regelungszwecks nicht richtig erscheinen würde, wenn der Gesetzgeber alleine wegen der Möglichkeit des „schlechten" Verhaltens eines Gesellschafters eine höhere Steuerbefreiung für die restlichen Gesellschafter gewähren würde.

Auch wenn die gesellschaftsvertragliche Abfindungsminderung wohl in aller Regel auf den gesamten Wert der Beteiligung des ausscheidenden Gesellschafters angewendet wird, erfolgt der Vorababschlag nach dem Wortlaut eindeutig und systematisch folgerichtig ausschließlich auf den Teil des begünstigten Vermögens, der allen gesellschaftsvertraglichen Restriktionen nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 ErbStG unterliegt und außerdem auch nur auf das be-

---

[1652] a.A.: **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371, der stattdessen eine Vergleichsberechnung anfertigen lassen will.

[1653] Siehe Kapitel B.II.2; a.A.: **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 557.

[1654] a.A.: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 284–286, die stattdessen auf den Fall des Ausscheidens abstellen will, "welcher typischerweise zu einem erhöhten und für die Gesellschaft selbst unvorhersehbaren Liquiditätsabfluss führen" würde, was z.B. bei einer Kündigung der Fall sei; derselben Ansicht: **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 692; Gl.A.: **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 47; **Wälzholz, Eckhard**: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61, S. 59; a.A.: **Wachter, Thomas**: Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR (2017), S. 841–848, S. 847, der auf den höchsten Abschlag abstellen will.

[1655] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 292.

günstigte Vermögen. Für den Fall, dass im begünstigten Vermögen bspw. auch Sonderbetriebsvermögen enthalten ist, was i.d.R. keinen gesellschaftsrechtlichen Restriktionen unterliegen kann (s.o.), muss für Zwecke des Vorababschlag eine Art „Schattenrechnung" zur Ermittlung desjenigen begünstigten Vermögens vorgenommen werden, dass auch tatsächlich unter die Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkung fällt.[1656]

Auswirkung hat die Höhe des Wertabschlags auch auf die 26-Mio.-Euro-Prüfschwelle.[1657] Dies ergibt sich aus dem klaren Wortlaut von § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG, nachdem der Abschlag „vor Anwendung des Absatzes 1" zu gewähren ist und in Absatz 1 die Prüfschwelle geregelt ist.[1658] Konkret bedeutet dies, dass die Prüfschwelle für Familienunternehmen, bei denen die Regel- oder Optionsverschonung angewendet werden soll, auf maximal 37.142.857 Euro angehoben wird.[1659] Auch für die Anwendung von § 13c ErbStG steigt die Höhe des maximal zu verschonenden Vermögens von 90 Mio. Euro auf 128.214.286 Euro.[1660]

Gem. § 13a Abs. 9 S. 5 ErbStG entfällt der Vorababschlag mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die gesellschaftsvertraglichen Restriktionen nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren eingehalten werden. Nach dem Wortlaut wäre zum einen die Schwere des Verstoßes gegen eine der drei Restriktionen genauso irrelevant wie der Zeitpunkt. Nach dieser engen Auslegung würde bspw. schon eine Entnahme, die nur 1%-Punkt höher ausfällt als die Beschränkung eigentlich zulässt selbst dann zu einem vollständigen rückwirkenden Wegfall des Vorababschlags führen, wenn diese einen Tag vor Ende des zwanzigjährigen Kontrollzeitraums getätigt wird. Fraglich ist, ob dies tatsächlich dem Regelungszweck der sachlichen Steuerbefreiung entsprechen kann oder, falls nicht, wo die Grenze zwischen der Einhaltung und der Nichteinhaltung der Voraussetzungen zu ziehen ist.[1661]

[1656] **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 142; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 239a.

[1657] Siehe konkret zur erwerbsbezogenen Prüfschwelle Kapitel D.IV.1.b).

[1658] Vgl. **Schwind, Heike/Weber, Klaus**: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693, S. 689; **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 47-48.

[1659] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13a, Rz. 25a.

[1660] Vgl. **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 282.

[1661] Die Praxisuntauglichkeit des zwanzigjährigen Überprüfungszeitraums wird offensichtlich, wenn selbst Vertreter der Finanzverwaltung diese als problematisch ansehen: **Mühlenstädt, Marvin**: Läuft der Vorwegabschlag für Familienunternehmen i.S.d. § 13a Abs. 9 ErbStG ins Leere?, ErbStB (2022), S. 74–77, S. 76 ff.

Insbesondere in den Fällen, in denen der ursprüngliche Erwerber unter Beachtung der Abfindungsbeschränkung vor Ende des Zeitraums von 20 Jahren aus der Beteiligung ausgeschieden ist oder seine Beteiligung veräußert hat, wird es ihm kaum mehr möglich sein, der nach § 13a Abs. 9 S. 6 Nr. 1 ErbStG geforderten Anzeigepflicht über Änderungen der gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen nachzukommen. Als unschädlich solle nach Meinung der Literatur daher gewertet werden, wenn nach Verkauf der Beteiligung außerhalb der fünf- oder siebenjährigen Behaltensfrist[1662] die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen aufgehoben werden.[1663] Eine Grenze zwischen schädlichen und unschädlichen Durchbrechungen der gesellschaftsvertraglichen Restriktionen will man in dem Sinne ziehen, als dass „einzelne, insbesondere durch außergewöhnliche tatsächliche Verhältnisse ausgelöste, vom Gesellschaftsvertragsinhalt abweichende, Beschlüsse“ als unschädlich betrachtet werden sollen, wenn die Gesellschaften ansonsten „im Großen und Ganzen“ die Restriktionen einhielten.[1664]

Gegen die vorgenannten Ansätze einer telelogischen Reduktion des klaren, wenn auch strikten Wortlauts spricht wohl aber der objektive Sinn der Regelung. Denn begünstigt werden sollen mit dem Vorababschlag Familienunternehmen, die sich typischerweise dadurch auszeichnen, dass sie besondere gesellschaftsvertragliche Restriktionen aufweisen, die zum einen der Erhaltung einer besonders eigenkapitalintensiven Finanzierungsstruktur und zum anderen der Bindung des Unternehmens an die Familienmitglieder dienen. Werden aber die vereinbarten Restriktionen gar nicht tatsächlich und vor allem nachhaltig eingehalten oder regelmäßig geändert/gelockert, entfällt schlichtweg die durch den Willen des Gesetzgebers angeführte Rechtfertigung für die zusätzliche Steuerbefreiung.[1665] Im Endeffekt muss ein Steuerpflichtiger, der den Vorababschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG in Anspruch genommen hat, m.E. selbst nach seinem Ausscheiden aus dem Familienunternehmen dafür Sorge tragen, dass die familienunternehmenstypischen gesellschaftsvertraglichen Restriktionen weiterhin eingehalten werden.[1666]

[1662] Siehe zur Behaltensfrist ausführlich Kapitel D.IV.1.bb).

[1663] Vgl. **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2430-2431.

[1664] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382; ähnlich: **Königer, Stefan/Steger, Christian**: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105, S. 3103.

[1665] Ausführlich und überzeugend: **Lederer, Caroline**: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG (2021), Diss. Münster, S. 274-277; **Uhl-Ludäscher, Luise**: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48, S. 46.

[1666] Vgl. **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 558.

IV. Steuerbefreiung für kleine und mittlere Unternehmen (§ 13a ErbStG)

1. Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG)

a) Regelverschonung vs. Optionsverschonung

Nachdem das BVerfG 2006 die vorletzte Fassung der ErbStG insbesondere aufgrund der sog. verlängerten Maßgeblichkeit als verfassungswidrig eingestuft hatte[1667], wurde im Rahmen des ErbStRG 2008 ein gänzlich neues Begünstigungssystem etabliert. Übergeordnetes Ziel der Reform bestand jedoch in der Beibehaltung der nahezu vollständigen Steuerbefreiung bei der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge.[1668] Dies sollte trotz des nach Maßstäben des Gleichheitssatzes zwingend vorgesehenen Wertansatzes des Unternehmensvermögens mit dem gemeinen Wert[1669] dadurch gewährleistet werden, dass im Gegensatz zum vorherigen System[1670] der gemeine Wert des unternehmerischen Vermögens zu 85% steuerfrei gestellt werden sollte (sog. Verschonungsabschlag).[1671] Die einzige zum Besteuerungsstichtag zu erfüllende Voraussetzung bestand darin, dass das Unternehmensvermögen nicht zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen bestehen durfte (§ 13b Abs. 2 ErbStG i.d.F. d. ErbStRG 2008). Aufgrund dieses „Alles-oder-Nichts-Prinzips" konnte im alten System daher auch gewillkürtes Betriebsvermögen grundsätzlich in großem Umfang steuerfrei übertragen werden. Abgeschwächt werden sollte dieses Ergebnis dadurch, dass die sog. Regelverschonung quasi eine „typisierende pauschalierende" Mindestbesteuerung in Höhe von 15% des Unternehmenswertes vorsah.[1672] Aufgeweicht wurde diese Rechtfertigung durch die im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverlaufs eingefügte Option zur vollständigen Verschonung, wenn die Verwaltungsvermögensquote weniger als 10% betrug (sog. Vollverschonung, § 13a Abs. 8 ErbStG i.d.F. d. ErbStRG 2008).

Im Großen und Ganzen ist diese Verschonungssystematik auch im aktuell geltenden ErbStG erhalten geblieben: nach wie vor greift (ohne Antrag[1673]) eine Regelverschonung in Höhe von

---

[1667] Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70.
[1668] **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 52 ff.
[1669] Siehe Kapitel B.II.2.
[1670] Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, **HBeglG 2004,** BGBl. I 2003, S. 3076–3092, S. 3086, wo noch eine Steuerbefreiung von "nur" 35% galt.
[1671] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3022.
[1672] **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 57 zu Absatz 4.
[1673] Vgl. **Riedel, Christopher**: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382, S. 371; **Piltz, Detlev**: Auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016: Die Schuldenfalle bei begünstigtem Vermögen im ErbStG, ZEV (2017), S. 255–258, S. 256-257; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbStKommentar (2022): § 13a, Rz. 55.

85% (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG) und auf Antrag bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen[1674] eine Optionsverschonung in Höhe von 100% (§ 13a Abs. 10 ErbStG).

Grundlegend geändert hat sich allerdings die Bemessungsgrundlage, auf die die Verschonungsalternativen angewendet werden. Im Gegensatz zur vorherigen Gesetzesfassung wird der Verschonungsabschlag nämlich „nur" noch auf das im Rahmen von § 13b ErbStG ermittelte begünstigte Vermögen gewährt (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG). Schädliches Verwaltungsvermögen wird somit stets besteuert. Würde man der Argumentation des Gesetzgebers aus dem Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG 2008 folgen (s.o.), wäre es aufgrund der geänderten Wertermittlungsmethode des begünstigten Vermögens nicht mehr nötig, eine pauschalierende Besteuerung in Höhe von 15% als Regelverschonung beizubehalten. Wohl, weil das BVerfG die alte Fassung von § 13a ErbStG grundsätzlich anerkannt hat, hat der Gesetzgeber jedoch scheinbar keinen Anlass dazu gesehen, eine der beiden Verschonungsalternativen abzuschaffen.[1675]

Im Vergleich zum alten Begünstigungsregime ebenfalls neu ist die Beschränkung der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags auf Unternehmenseinheiten, deren begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG[1676] insgesamt einen Wert von 26 Mio. Euro nicht übersteigt. Mit dieser sog. erwerbsbezogenen Prüfschwelle, die ganz offensichtlich aus der Tarifnorm (§ 19 ErbStG) abgeleitet wurde, soll der vom BVerfG geforderten Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) einerseits und größeren Unternehmen andererseits nachgekommen werden.[1677] Da die Prüfung des Schwellenwertes nicht wenige Unwägbarkeiten bereithält, wird diese noch einmal ausführlich im nachfolgenden Kapitel besprochen.

Neben der 26-Mio.-Prüfschwelle bestehen für die Inanspruchnahme der Regelverschonung zum Besteuerungsstichtag keinerlei Tatbestandsvoraussetzungen. Trotz dessen es sich unzweifelhaft um eine sachliche Steuerbefreiung[1678] handelt, steht diese aber unter dem Vorbehalt, dass sich der Erwerber, also das Steuersubjekt und nicht das Steuerobjekt, an gewisse Wohlverhaltensklauseln hält. Die Nicht-Einhaltung der als Nachversteuerungsvorbehalte bezeichneten Lohnsummenklausel und Behaltensfrist führen zu einem rückwirkendenden (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags und werden ausführlich in Kapitel IV.1.d) besprochen.

[1674] Siehe Kapitel D.IV.1.c)aa); die Maximalquote für Verwaltungsvermögen wurde auf 20% angehoben.
[1675] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 21.
[1676] Es kommt also nicht auf den Unternehmenswert, sondern auf das begünstigte Vermögen (§ 13b Abs. 2) an.
[1677] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 23-24.
[1678] Vgl. **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 22: "Die Steuerbefreiung stellt folglich auf das Objekt des Unternehmens und nicht auf das Subjekt des Unternehmers ab".

b) Berechnung der erwerbsbezogenen Prüfschwelle von 26 Mio. Euro

In seinem Beschluss von 2014 hat das BVerfG festgestellt, dass im Rahmen der alten Fassung der Begünstigungsregelungen die Möglichkeit bestand, „auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Hundertmillionen oder mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei [zu] übertragen", und dies zu einem derartigen Maß an Ungleichbehandlung führte, „das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen" sei.[1679] Unmissverständlich wurde dem Gesetzgeber daher aufgetragen, „präzise und handhabbare Kriterien für die Grenzziehung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und Großunternehmen andererseits festzulegen".[1680] Wo diese Grenze zu ziehen ist, ist dem Beschluss zwar nicht zu entnehmen. Jedoch heißt es mit Verweis auf einen alten Gesetzesentwurf, in dem eine „Förderhöchstgrenze" von 100 Mio. Euro beabsichtigt war[1681], „dass der Gesetzgeber auch eine absolute Obergrenze festlegen" könne.[1682]

Diesem Hinweis ist der Gesetzgeber unverkennbar gefolgt, wenn er nun bei Erwerben bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 26 Mio. Euro „typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung" ausgeht.[1683]

Fakt ist, dass es sich bei der sog. Prüfschwelle um eine Freigrenze handelt.[1684] Überschreitet der um die mit dem Erwerb einhergehenden Nachlassverbindlichkeiten (ohne Anwendung von § 10 Abs. 6 S. 3 ErbStG) geminderte[1685] Wert des begünstigen Vermögens der Unternehmenseinheit den Wert von 26 Mio. Euro nur um einen einzigen Euro, entfällt die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags, egal ob Regel- oder Optionsverschonung, (zunächst einmal) vollständig.[1686]

[1679] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 172.
[1680] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 174.
[1681] BT-Drucksache 15/5555 vom 30.05.2005, S. 10.
[1682] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 175.
[1683] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 23.
[1684] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2649; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 665; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 20.
[1685] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, DB (2021), S. 1427–1433, S. 1427, der zu Recht darauf hinweist, dass zum Zwecke der Prüfschwellenberechnung Gegenleistungen, wie etwa Nutzungs- oder Duldungsauflagen vom Wert des begünstigten Vermögens in ungeminderter Höhe abzuziehen sind.
[1686] Für die Begünstigungsalternativen für Großerwerbe siehe Kapitel D.V.

Da § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG hinsichtlich des Schwellenwerts auf das begünstige Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) abstellt[1687], sind bei zeitgleicher Übertragung mehrere Unternehmenseinheiten, gleich welcher Form, die jeweiligen Werte des individuell ermittelten begünstigten Vermögens zusammenzurechnen.[1688] Fraglich ist bei dieser Zusammenrechnung, wie mit Unternehmenseinheiten zu verfahren ist, deren begünstigungsfähiges Vermögen wegen § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG (unabhängig von dessen möglicher Verfassungswidrigkeit, s.o.) vollständig nicht begünstigt ist. Hier vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass diese Einheiten nicht in die Prüfschwelle miteinzubeziehen sind.[1689] Diese Feststellung ist m.E. allein klarstellender Natur[1690], da auch eine Einbeziehung dieser Einheiten keine materielle Änderung nach sich ziehen könnte, weil bereits § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG anordnet, dass der Wert des begünstigten Vermögens dieser Einheiten 0 Euro beträgt.

Des Weiteren regelt Satz 2 der Vorschrift, dass für die Ermittlung der Prüfschwelle alle Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden.[1691] Satz 3 sieht bei einer entsprechenden Überschreitung der Schwelle den rückwirkenden Wegfall der bis dahin gewährten Regel- oder Optionsverschonung vor. Kurz nach Ergehen des ErbStAnpG 2016 wurde in der Literatur die Frage diskutiert, ob trotz Änderung des Besteuerungsregimes bzw. insbesondere der Berechnung des tatsächlich (steuer-)begünstigten Vermögens auch Erwerbe in die 10-Jahres-Frist einzubeziehen sind, die vor dem 01.07.2016 stattfanden. Ein Teil der Literaturstimmen spricht sich nicht überraschend zu Gunsten der Steuerpflichtigen dagegen aus. Hierbei wird weitestgehend damit argumentiert, dass nach dem Wortlaut von § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG auf das begünstigte Vermögen abgestellt wird, dieser Begriff in den vorherigen Gesetzesfassungen nicht existiert hätte und damit keine Rechtsgrundlage für die Einbeziehung dieser vormaligen Erwerbe bestehe.[1692] Dem ist m.E. zu widersprechen. Denn der Begriff des begünstigen Vermögens wurde auch in der alten Fassung verwendet, wenn auch in einem anderen

[1687] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 170, mit ergänzendem Hinweis darauf, dass deshalb auch etwaige Schulden und Lasten, wie etwa durch ein Vorbehaltsnießbrauch verursacht, nicht abgezogen werden dürfen.
[1688] So auch R E 13a.1 Abs. 2 S. 3 und 4 ErbStR 2019.
[1689] R E 13a.1 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019.
[1690] Gl.A.: **Höne, Annette**: Der Schwellenwert: Berechnung, Bedeutung und Folgen, NWB-EV (2020), S. 305–309, S. 308; **Höne, Annette**: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79, S. 76.
[1691] siehe ausführlich: **Brüggemann, Gerd**: Wenn bei der Zusammenrechnung von Erwerben der Schwellenwert von 26 Mio. EUR überschritten wird, ErbBstg (2017), S. 274–282; **Heyen, Pascal/Riegel, Martin**: Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: eine Bestandsaufnahme, StB (2016), S. 19–24, S. 28.
[1692] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2649; **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 847;

Kontext; siehe § 13b Abs. 1 ErbStG i.d.F. des ErbStRG 2008. Im damaligen Begünstigungsregime war solches Vermögen begünstigt, was zu weniger als 50% aus Verwaltungsvermögen bestand („Alles-oder-Nichts-Prinzip"). In der heutigen Fassung ist das Vermögen begünstigt, dass nach Abzug des schädlichen Verwaltungsvermögens an Wert einer begünstigungsfähigen Einheit noch verbleibt. In beiden Gesetzesversionen ist mit dem Begriff des begünstigten Vermögens also der Teil der übertragenen Unternehmenseinheit gemeint, der durch Anwendung eines der Verschonungsalternativen steuerfrei gestellt wird. Dementsprechend ist der Finanzverwaltung zuzustimmen, die für die Schwellenwertberechnung auch solche Unternehmenserwerbe miteinbeziehen will, die vor dem 01.07.2016 erfolgt sind.[1693] Auch steht diesem Ergebnis § 37 Abs. 12 S. 2 ErbStG nicht entgegen, da dieser nur regelt, dass durch Überschreiten der Prüfschwelle die Steuerbefreiung für vor dem 01.07.2016 erfolgte Erwerbe nicht entfallen kann (Umsetzung des Verbots echter Rückwirkung).[1694] Hieraus kann aber nicht geschlossen werden, dass die früheren Erwerbe dann auch überhaupt nicht in die Schwellenprüfung miteinbezogen werden. Vielmehr wäre es vor dem Hintergrund einer gleichheitsgerechten Besteuerung ungerechtfertigt, auch im neuen Begünstigungsregime Gestaltungen zu begünstigen, die alleine auf der schrittweisen Übertragung des Unternehmensvermögens beruhen.[1695]

Es stellt sich dann noch die Frage, mit welchem Wert die vor dem 01.07.2016 erfolgten Erwerbe einzubeziehen sind. Sinnlogisch müssen diese Erwerbe aber mit dem Wert einbezogen werden, der nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 8 ErbStG a.F. durch die Regel- oder Optionsverschonung

---

Geck, Reinhard, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 23; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 48; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 170.

[1693] R E 13a.2 Abs. 3 ErbStR 2019; ebenfalls: **Höne, Annette**: Der Schwellenwert: Berechnung, Bedeutung und Folgen, NWB-EV (2020), S. 305–309, S. 306; so wohl auch: **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2322; **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 559; **Lahme, Stefan/Zipfel, Lars**: Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ (2016), S. 565–574, S. 571; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 669.

[1694] a.A: **Milatz, Jürgen/Schepp, Caroline**: Hinzurechnung von Vorerwerben im neuen ErbSt-Recht, DB (2022), S. 1736–1740, die feststellen, dass es sich bei der Einbeziehung der vor 2016 erfolgten Erwerbe in die Schwellenprüfung um eine verfassungswidrige Rückwirkung handele, für die keine rechtfertigenden Gründe bestünden.

[1695] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 63.

freigestellt wurde.[1696] Inhaltlich entsprechen diese Werte nämlich dem Begriff des begünstigten Vermögens in der aktuellen Gesetzesfassung (s.o.).[1697]

Bei der Zusammenrechnung mehrerer im 10-Jahres-Zeitraum erfolgter Erwerbe von ein und derselben Person bleibt jedoch noch fraglich, mit welchem Wert die früheren Erwerbe in die Prüfschwellenberechnung miteinzubeziehen sind, wenn zwischenzeitlich gegen eine der Nachversteuerungsvorbehalte verstoßen wurde und dadurch eine rückwirkende Mehrsteuer angefallen ist. Folgt man dem Wortlaut von § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG wird bei der Zusammenrechnung, wie bereits erwähnt, auf den Wert des begünstigten Vermögens abgestellt. Sowohl § 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG (Lohnsummenverstoß) als auch § 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG (Behaltensfristverstoß) regeln als Rechtsfolge der Verstöße, dass sich der nach Abs. 1 zu gewährende Verschonungsabschlag prozentual vermindert bzw. für die Vergangenheit wegfällt. Die Finanzverwaltung argumentiert daher sehr eng am Wortlaut, dass die Verstöße gegen die Nachversteuerungsvorbehalte eben nicht dazu führten, dass sich der Wert des begünstigten Vermögens reduziert, sondern die gewährte Steuerbefreiung.[1698] Die Literatur erachtet diese Auffassung aufgrund der damit verbundenen äußersten Härten gegenüber den Steuerpflichtigen nicht für zutreffend und fordert einheitlich eine teleologische Reduktion.[1699] Betrachtet man die materiellen Ausmaße der Finanzverwaltungsauffassung, ist der Literatur definitiv zuzustimmen. Denn im Ergebnis würde dies zu einer Art „doppelten Sanktion“[1700] führen: Zunächst muss der Steuerpflichtige die Nachsteuer wegen des Lohnsummen- oder Behaltensfristverstoßes entrichten. Bei einem anschließenden Erwerb erhöht dieses offenkundig (teilweise oder sogar vollständig) nicht mehr begünstigte Vermögen jedoch die Bemessungsgrundlage des Schwellenwerts, sodass im Zweifel der nachfolgende Erwerb, auch wenn er isoliert betrachtet unter der 26 Mio. Euro-Schwelle

[1696] Dagegen: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 35, der es für zutreffend hält, "dass für den Alterwerb eine fiktive Berechnung des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG n.F." erfolgen müsse.

[1697] So auch die Finanzverwaltungsauffassung: R E 13a.2 Abs. 3 S. 6 und 7 ErbStR 2019; ebenfalls: **Höne, Annette**: Der Schwellenwert: Berechnung, Bedeutung und Folgen, NWB-EV (2020), S. 305–309, S. 306-307.

[1698] R E 13a.2 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019 schließt sich naturgemäß der FV-Auffassung an: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 67.

[1699] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 39; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 46-47; **Brabender, Martina/Held, Ann-Kristin**: Übertragung von Unternehmensvermögen auf Kinder, NWB-EV (2019), S. 416–425, S. 421; **Rohde, Andreas/Cremer, Maren**: Unternehmensnachfolge in der GmbH, GmbH-Stpr (2020), S. 140–144, S. 140; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 141; **Winter, Andreas**: ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV (2019), S. 128–131, S. 128; **Eisele, Dirk**: Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung - Teil I, NWB (2020), S. 544–556, S. 546.

[1700] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 24.2.

liegt, nur noch die Möglichkeit hat, eine der Steuerbefreiungen für Großerwerbe (§§ 13c, 28a ErbStG) in Anspruch zu nehmen. Ein systemimmanenter Grund für die offensichtlich ausschließlich fiskalisch motivierte Auslegung der Finanzverwaltung lässt sich nicht finden.

Im Umkehrschluss des Vorgenannten soll hier noch klarstellend festgehalten werden, dass der Verschonungsabschlag bei mehreren Erwerben von unterschiedlichen Rechtsvorgängern dann aber auch innerhalb der 10-Jahres-Frist mehrfach in Anspruch genommen werden kann.[1701]

c) Zusatz-Voraussetzungen der Optionsverschonung

aa) 20%-Grenze für den Maximalanteil des Verwaltungsvermögens

Auch im aktuellen ErbStG besteht neben der Regelverschonung, die eine Steuerfreistellung in Höhe von 85% des festgestellten begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG bewirkt, weiterhin die Möglichkeit zur vollständigen Steuerbefreiung des Produktivvermögens. Diese sog. Optionsverschonung wird gem. § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG jedoch nur gewährt, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG am Besteuerungsstichtag nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG besteht. Satz 3 der Vorschrift bestimmt (klarstellend) weiter, dass sich der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG zum gemeinen Wert des Betriebs bestimmt.

Wie der Gesetzgeber auf die Höhe der Ausschlussgrenze gekommen ist und warum er eine solche trotz Systemwechsel überhaupt für nötig hält, ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Fakt ist aber, dass es sich offensichtlich um eine Verhältnisrechnung handelt, deren Nenner eine Nettogröße (der gemeine Wert des Betriebs) und deren Zähler eine Art Zwittergröße darstellt. Denn der Zähler soll die Summe der Bruttoverwaltungsvermögensgegenstände nach Anwendung von §13b Abs. 3 und 4 ErbStG sein, wobei anders als in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist, dass die Schuldenverrechnung und der Abzug

[1701] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13b, Rz. 71; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 157; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 54.

des 15%-Sockelfreibetrags im Rahmen des Finanzmitteltests nicht anzuwenden sind. Nach einheitlicher Meinung der Literatur[1702] und auch der Finanzverwaltung[1703] ist das für die 20%-Maximalgrenze benötigte Verwaltungsvermögen also wie folgt zu errechnen:

	Summe der gW der Einzelwirtschaftsgüter des normalen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG)
./.	verrechenbares Deckungsvermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG)
+	um Schulden und 15%-Sockelbetrag gekürzte Finanzmittel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)
+	junges unproduktives Vermögen (§ 13b Abs. 5 S. 2 und Abs. 7 S. 2) ErbStG

Wie auch schon bei § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG[1704] führt dieser „Äpfel-Birnen-Vergleich“[1705], wenn auch in abgeschwächter Form, zu einer Benachteiligung von Unternehmen, die ihr Verwaltungsvermögen mit einer hohen Fremdkapitalquote finanziert haben.[1706] Eine Erklärung für diese merkwürdige Berechnung lässt sich weder aus den Gesetzesmaterialien noch dem Sinn und Zweck der 20%-Maximalgrenze (sofern diese überhaupt einen Sinn hat[1707]) ableiten. Dass es sich jedoch nicht um ein redaktionelles Versehen handelt und der anteilige Schuldenabzug tatsächlich nicht in die Berechnung der 20%-Maximalgrenze einfließt, zeigt ein Antrag des Freistaates Bayern vom 28.07.2020, in dem genau das nämlich gefordert wird.[1708] Dem Antrag wurde bis dato im Bundesrat jedoch nicht stattgegeben.

Fraglich ist noch, ob wegen des fehlenden Verweises in § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG auf § 13b Abs. 5 ErbStG auch die Anwendung der Investitionsklausel versagt wird. Da die Investitionsklausel zu einer rückwirkenden Neuzuordnung der Wirtschaftsgüter einer begünstigungsfähigen Einheit führt und § 13b Abs. 5 ErbStG keine Ausnahme für die Berechnung der 20%-

---

[1702] Vgl. **Holtz, Michael**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW (2016), S. 3570–3755, S. 3753; **Geck, Reinhard**: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553, S. 552; **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 574; **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 559.

[1703] R E 13a.21 Abs. 3 ErbStR 2019, wo in S. 2 darauf hingewiesen wird, dass die quotale Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 6 und der Abzug der Schmutzgrenze nach § 13b Abs. 7 nicht anzuwenden sind; die Durchführung der Schuldenverrechnung im Rahmen des Finanzmitteltests wird hingegen jedenfalls nicht ausdrücklich versagt.

[1704] Siehe zur Herausarbeitung einer möglichen Verfassungswidrigkeit des Vorabfilters Kapitel D.II.5.b).

[1705] **Bäuml, Swen**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526, S. 3522.

[1706] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 769-770; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 505-506.

[1707] Mit denselben Zweifeln am Sinn der Maximalgrenze: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 258: "Man muss wohl diese zusätzliche Voraussetzung als steuerpolitische Entscheidung werten"; ebenfalls kritisch: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 553-554.

[1708] **BR-Drucks. 408/20,** 28.07.2020, S. 3.

Maximalgrenze vorsieht, ist nach dem Wortsinn nicht von der Versagung auszugehen. Auch systematisch wäre ein solcher Ausschluss wohl nicht herzuleiten, weil die Investitionsklausel selbst für Zwecke des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG in Anwendung gebracht werden darf.[1709] Selbiges Ergebnis ist aus dem Sinn und Zweck der Norm herzuleiten: Die Investitionsklausel soll dem Erwerber einen Anreiz setzen, erworbenes unproduktives Vermögen in Produktivvermögen umzuschichten, sodass ihm die gleiche Höhe an Steuerbefreiung zuteilwird, wie einem Erwerber, der bereits zum Besteuerungsstichtag dieselbe (niedrigere) Verwaltungsvermögensquote hatte.[1710] Es ist nicht ersichtlich, warum der Erwerber bei rückwirkender Unterschreitung der 20%-Grenze dann nicht auch noch die Optionsverschonung wahrnehmen dürfte.[1711] Auch verfahrensrechtlich spricht hier nichts dagegen, da der Antrag auf Vollverschonung noch bis zur materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaftsteuer gestellt werden kann.[1712]

bb) Einheitlicher Antrag bei Erwerb mehrerer Einheiten

Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, inländisches Betriebsvermögen und qualifizierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 ErbStG). Das begünstigungsfähige Vermögen ist in Höhe des das schädliche Verwaltungsvermögen überschreitenden Teils tatsächlich begünstigt (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG bleibt zu 85% steuerfrei, wenn der Erwerb dieses begünstigten Vermögens insgesamt 26 Mio. Euro nicht übersteigt (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG). Aus der Verknüpfung vorgenannter drei Normen lässt sich ableiten, dass bei einem gleichzeitigen bzw. zwar nacheinander, aber i.S.e. einheitlichen Schenkungswillens erfolgten Erwerbs mehrerer begünstigungsfähiger Unternehmenseinheiten, deren Werte zwecks Überprüfung der 26-Mio.-Grenze zu addieren sind (s.o.). Fraglich ist, ob dies auch für die Anwendung der Verschonungsalternativen gilt oder ein Steuerpflichtiger für unterschiedliche Einheiten jeweils isoliert entscheiden kann, ob er einen Antrag auf Optionsverschonung stellt oder es bei der nicht antragsgebundenen Regelverschonung verbleiben soll.

Zur alten Gesetzesfassung hat das FG Münster bereits zweimal festgestellt, dass der Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. nur einheitlich für das gesamte begünstige

[1709] Siehe Kapitel D.II.5.b).
[1710] Siehe Kapitel D.II.3.d).
[1711] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: 50 Fragen zum neuen Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer, ErbBstg (2017), S. 224–238, S. 231; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 215.
[1712] R E 13a.21 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.

Vermögen ausgeübt werden kann.[1713] Das FG beruft sich hierbei auf den im Wortlaut von § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG a.F. verwendeten Begriff „insgesamt“ in Kombination mit dem in § 13a Abs. 8 S. 1 ErbStG a.F. verwendeten Begriffspaar „die Steuerbefreiung“. Denn damit werde klar geregelt, dass zunächst die Höhe des begünstigten Vermögens einer jeden Einheit isoliert zu berechnen sei[1714], sodann „die Werte jeder einzelnen begünstigten wirtschaftlichen Einheit zu addieren“ seien und die Steuerfreistellung erst auf die so ermittelte Summe des begünstigten Vermögens angewendet werde. § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. böte dem Steuerpflichtigen anschließend die Möglichkeit, die Steuerbefreiung, die auf die zuvor ermittelte Summe des begünstigten Vermögens angewendet werde, von 85% auf 100% anzuheben. Nach Ansicht des Gerichts scheide aufgrund dieses Wortlauts die Möglichkeit aus, für verschiedene wirtschaftliche Einheiten jeweils einzeln über die Höhe der Verschonung zu entscheiden, da eben nur eine einzige („die“) Steuerbefreiung auf das gesamte Vermögen gewährt werde und nicht mehrere einzelne Steuerbefreiungen für jede einzelne mitübertragene begünstigte Einheit.[1715]

Im ursprünglichen Gesetzesentwurf (des federführenden BMF[1716]) sollte es nur die Möglichkeit zur Freistellung in Höhe von 85% geben, da im alten Regime auch das Verwaltungsvermögen grundsätzlich begünstigt war und der Gesetzgeber wenigstens einen Teil dieses eigentlich vom Prinzip her nicht subventionierungswürdigen Vermögens typisierend ein Stück weit besteuern wollte.[1717] In dieser Entwurfsfassung war es pragmatisch gesehen einleuchtend, dass zunächst einmal der Wert aller gleichzeitig übertragenen Einheiten addiert werden sollte, sofern diese die 50%-Hürde erfüllten, und sodann die Steuerfreistellung i.H.v. 85% auf den gesamten Erwerb angewendet werden sollte. Für den Fall, dass eine der übertragenen Einheiten den Einstiegstest von § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a.F. nicht bestehen sollte, wäre diese ganz einfach nicht bei der Addition des begünstigen Vermögens berücksichtigt bzw. mit 0 Euro angesetzt worden. Da die Regelverschonung sowieso von Gesetzeswegen, also ohne Antrag, gewährt wurde (und auch noch wird), hätte es insoweit also überhaupt keinen Sinn ergeben – weil keinen materiellen Mehrwert –, die Norm derart auszugestalten, dass bei mehreren gleichzeitig übertragenen Einheiten ein jeweils gesonderter Antrag zu stellen ist.

[1713] Vgl. FG Münster-Urteil v. 09.12.2013, **3 K 3969/11 Erb**, EFG 2014, S. 660, Rz. 24; FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 33.
[1714] Vgl. FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 28; dem ist zuzustimmen; jüngst bestätigt durch: BFH-Urteil v. 26.07.2022, **II R 25/20**, BFH/NV 2022, S. 1371, Rz. 19-27.
[1715] Vgl. FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 35.
[1716] **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 40; **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 36.
[1717] Siehe hierzu schon die Erläuterungen in Kapitel D.IV.1.a).

Betrachtet man nun den weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens des ErbStRG 2008, ist leicht erkennbar, dass die Optionsverschonung erst zum Ende des Prozesses, wohl auf Drängen der damaligen Koalitionsfraktionen[1718], mitaufgenommen wurde.[1719] Statt für diese Optionsverschonung eine weitere Norm mit eigenen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen zu schaffen, bediente man sich der gewöhnlichen Gesetzestechnik und verwies in dem hinzugefügten Absatz 8 auf die Tatbestandsvoraussetzungen der Regelverschonung in den Absätze 1 bis 7 (§ 13a ErbStG a.F.) sowie den in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. normierten Eingangstest und passte nur die jeweiligen Zahlen an. Diese pragmatisch erst einmal sinnvolle Verweistechnik mit nur rudimentärer Anpassung der Tatbestandsvoraussetzungen der Regelverschonung hatte aber zur Folge, dass sich die Art und Weise der Verschonung – individuelle Ermittlung des begünstigten Vermögens jeder einzelnen Einheit, Addition der Werte, Gewährung der Verschonung auf die Summe – nicht änderte. Dass der Gesetzgeber mit dieser nicht vorgenommenen Ergänzung von § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ganz bewusst bezwecken wollte, dass sich der Erwerber dadurch für alle gleichzeitig übernommenen Einheiten nur einheitlich entweder für die Regel- oder Optionsverschonung entscheiden muss, ist indes äußerst zu bezweifeln. Dies ergibt sich m.E. alleine schon aus der im Bericht zur Beschlussempfehlung des Finanzausschusses getätigten Erläuterung, nach der eine zusätzliche Optionsverschonung „als Ausnahmeregelung für Betriebe mit bis zu 10 Prozent Verwaltungsvermögen“ in das Gesetz aufgenommen werden sollte.[1720] Als Betrieb ist im gesamten ErbStG die einzelne Einheit, also das Einzelunternehmen, der Mitunternehmeranteil, der Kapitalgesellschaftsanteil gemeint.[1721] Hätte der Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigt, dass ein Erwerber für mehrere gleichzeitig erworbene Einheiten nur einheitlich entweder die Regel- oder die Optionsverschonung hätte wahrnehmen können, hätte er in der Erläuterung wohl eher vermerkt, dass die Optionsverschonung „als Ausnahmeregelung für begünstigtes Vermögen mit bis zu 10 Prozent Verwaltungsvermögen gewährt wird“. Aus subjektiv-teleologischer Sicht ist also zu bezweifeln, dass der Gesetzgeber tatsächlich den Zwang zur Ausübung eines einheitlichen Antrags auf Optionsverschonung für alle gleichzeitig erworbenen Einheiten implementieren wollte.

Aber auch aus objektiv-teleologischer Sicht ist die Auslegungsvariante des FG Münster und der Finanzverwaltung m.E. widersinnig. Denn Fakt ist, dass es sich bei den Begünstigungsregelun-

[1718] **BT-Drucksache 16/11107**, 26.11.2008, S. 5.
[1719] **BT-Drucksache 16/11075**, 25.11.2008, S. 2 und S. 18.
[1720] **BT-Drucksache 16/11107**, 26.11.2008, S. 5.
[1721] Siehe Kapitel D.II.2.

gen für Unternehmensvermögen um eine sachliche Steuerbefreiung handelt, die auf der Rechtfertigung basiert, den deutschen Unternehmermittelstand zu entlasten und vor allem die dort beschäftigten Arbeitnehmer zu schützen. Durch die Inanspruchnahme der Optionsverschonung muss der Erwerber sich an noch strengere und vor allem zeitlich länger andauernde Nachversteuerungsvorbehalte binden, als bei der Regelverschonung. Mit der vollständigen Steuerbefreiung geht nach der Logik des Gesetzgebers also ein noch größerer bzw. längerer Schutz der in den Betrieben beschäftigen Arbeitnehmerschaft einher. Gerade für den Fall der Übertragung mehrerer voneinander überhaupt nicht abhängiger Betriebe leuchtet es nicht ein, warum die Arbeitnehmerschaft des einen Betriebs, obwohl hier die Eingangsvoraussetzung der niedrigen Verwaltungsvermögensquote erfüllt wäre, quasi darunter leiden muss, dass die Verwaltungsvermögensquote in einem anderen Betrieb höher ausfällt.

Sowohl subjektiv- als auch objektiv-teleologisch ist die Vorschrift § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. daher m.E. insofern zu erweitern, als dass ein Erwerber mehrerer Einheiten für jede Einheit gesondert und unabhängig von der Verschonungsvariante der anderen Einheiten einen Antrag auf Optionsverschonung stellen kann.[1722]

Isoliert betrachtet wäre das Bestehen auf einen einheitlich auszuübenden Antrag auf Optionsverschonung, wie eben gezeigt, zwar keinesfalls im Sinne des normübergreifenden Telos des Begünstigungsgefüges, aber insgesamt aus Sicht des Steuerpflichtigen wohl noch einigermaßen zu verkraften. Denn auch eine Steuerbefreiung in Höhe von 85% ist selbstredend äußerst beachtlich. Die materielle Dimension der m.E. fälschlich getroffenen Annahme der Finanzverwaltung bzw. der nicht nachvollziehbaren Beschlüsse des FG-Münster wird jedoch erst richtig gravierend, wenn man diese in Kombination mit der folgenden zusätzlichen Rechtsauffassung kombiniert. Denn das FG Münster geht davon aus, dass nach einem einmal ausgeübten Antrag auf Optionsverschonung, aber anschließendem Nicht-Bestehen der 10%-Maximalgrenze an

[1722] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 216; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 218-221; a.A.: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 244; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 310; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 255; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 356; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 511; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 572-575; **Kaminski, Bert**: Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690, S. 679; **Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens**: Zum Antrag auf Vollverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, DB (2021), S. 1708-1710, S. 1709; **Bernhard, Johann-Peter**: Regel- und Optionsverschonung beim einheitlichen Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten, ZEV (2021), S. 209–214; Die Ablehnung der Finanzverwaltungsauffassung bei einer einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten im alten Begünstigungsregime jüngst bestätigt durch: BFH-Urteil v. 26.07.2022, **II R 25/20**, BFH/NV 2022, S. 1371, Rz. 28.

Verwaltungsvermögen, „ein „Rückfall“ auf die Begünstigung in Höhe von 85% […] nicht möglich“ sei.[1723] Die Finanzverwaltung hält die aus dieser Auffassung resultierende Rechtsfolge, die auch für die aktuelle Gesetzesfassung gilt, ausdrücklich fest: „Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 Prozent verfügen, kommt weder eine Verschonung nach § 13a Absatz 8 ErbStG noch nach § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG in Betracht“.[1724]

Die vorgenannte Rechtsauffassung basiert auf einer reinen Wortlautauslegung von § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F., wie man folgend erkennen kann: Zunächst erklärt der Erwerber unwiderruflich, die Optionsverschonung wahrzunehmen. Diese Erklärung, die vom FG Münster als Antrag bezeichnet wird[1725], erfolgt weder antragsgebunden, noch hängt sie am Besteuerungsstichtag von der Erfüllung irgendwelcher Voraussetzungen ab; zumindest, wenn man exakt dem Wortlaut der Norm folgt. Wenn man die Erklärung zur Optierung abgegeben hat, verändern sich die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung der Verschonungsrechtsfolge nach den Maßstäben, die in § 13a Abs. 8 Nr. 1 bis 4 ErbStG a.F. aufgeführt sind. Nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F. ergibt sich i.V.m. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a.F. daher folgende Anpassung des Einstiegstests: „Ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 10 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht.“ Dieser angepasste Einstiegstest wird nach dem reinen Wortlaut also nicht durchgeführt, um zu prüfen, ob die Optionsverschonung beantragt werden kann, sondern ob sie gewährt wird. Und weil die Norm konstatiert, dass die Erklärung zur Optierung unwiderruflich erfolgen muss, kann diese Erklärung nach Auffassung des FG Münster bei Nicht-Gewährung auch nicht wieder zurückgenommen werden; ein einmal gestellter Antrag bleibt unwiderruflich bestehen.[1726] Die Literatur bezeichnet die aus diesem Rechtsverständnis resultierende Wirkungsweise von § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. als sog. „Optionsfalle“.[1727]

Die Auffassung der Finanzverwaltung, nach der der Gesetzgeber tatsächlich vorgesehen haben sollte, in eine Begünstigungsvorschrift, die dem Wohle der Deutschen Wirtschaft und deren Arbeitnehmerschaft dienen soll, eine „Falle“ einzubauen, die im Zweifel bei schlechter Beratung oder unvorhergesehener Bewertungsdiskrepanzen dazu führt, dass ein Steuerpflichtiger

[1723] FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 36.
[1724] R E 13a.13 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2011; mit nahezu derselben, nur auf den aktuellen Rechtsstand angepassten, Formulierung so auch in R E 13a.21 Abs. 4 S. 2 ErbStR 2019.
[1725] Vgl. FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, der Begriff wird 11 mal benutzt; FG Münster-Urteil v. 09.12.2013, **3 K 3969/11 Erb**, EFG 2014, S. 660, der Begriff wird 15 mal genutzt.
[1726] Vgl. FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 38.
[1727] **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 254-255.

die Steuerbefreiung für eine der erworbenen Unternehmenseinheiten vollständig verliert, belastet das Steuergerechtigkeitsverständnis des Verfassers sehr.

Gegen eine derartige Norminterpretation spricht aber nicht nur ein gesundes ökonomisches Verständnis, sondern auch ganz klar die Gesetzesbegrünung. Hierin heißt es nämlich, dass „für Betriebe mit bis zu 10 Prozent Verwaltungsvermögen […] die Behaltensfrist auf 10 Jahre und der Verschonungsabschlag auf 100 Prozent festgesetzt" werde.[1728] Dies kann man ausschließlich so verstehen, als dass die Optionsverschonung nur für diejenigen Betriebe überhaupt erst beantragt werden kann, die über eine Verwaltungsvermögensquote von maximal 10 % verfügen. Entgegen dem Wortlaut ist m.E. nicht die Gewährung der Steuerbefreiung an die Voraussetzung der 10%-Maximalgrenze gebunden, sondern die Antragstellung. Bei dieser Lesart würde ein Antrag auf Optionsverschonung also bei Nicht-Bestehen des Eingangstests einfach in Leere laufen und stattdessen die Regelverschonung gewährt.[1729]

Und auch der vom FG Münster aus der Verwendung des Begriffs „unwiderruflich" gezogene Schluss, dass dadurch die „Rückfall"-Möglichkeit zur Regelverschonung ausgeschlossen sei[1730], ist fehlgeleitet. Die Unwiderruflichkeit des Antrags ist m.E. alleine zukunftsgerichtet zu verstehen. Der Gesetzgeber kann damit nur erreicht haben wollen, dass sich ein Steuerpflichtiger am Besteuerungsstichtag für eines der Modelle entscheiden muss und nicht nach mehreren Jahren bspw. bei Absinken der Lohnsummen oder vorzeitig geplanter Betriebsveräußerung zu seinen Gunsten doch noch rückwirkend vom Optionsmodell zur Regelverschonung wechseln und dadurch eine Nachversteuerung verhindern kann.

Letztendlich handelt es sich bei dem Wortlaut von § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. wohl einfach nur um schlechte Gesetzgebung. Das Normtelos kann m.E. nicht anders verstanden werden, als dass die Antragstellung zur Optionsverschonung an die Einhaltung der 10%-Maximalgrenze des Verwaltungsvermögens gekoppelt ist und nicht dessen Gewährung. Somit muss m.E. auch bei nachträglichem Feststellen (z.B. während einer Betriebsprüfung) einer Verwaltungsvermö-

[1728] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 5.
[1729] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 846; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 245, der das zumindest bei nur einer übertragenen Einheit so sieht; **Höne, Annette**: Steueroptimierte Übertragung von Betriebsvermögen, NWB-EV (2019), S. 258–265, S. 263, eben falls aber nur bei der Übertragung nur einer Einheit; **Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens**: Zum Antrag auf Vollverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, DB (2021), S. 1708-1710, S. 1709.
[1730] Vgl. FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713, Rz. 38.

gensquote von mehr als 10% immer die Möglichkeit bestehen, in die Regelverschonung „zurückzufallen".[1731] Zwar ist dieses Ergebnis, genauso wie die Rechtsprechung des FG Münster zum alten Recht ergangen. Aufgrund dessen sich der Gesetzeswortlaut (leider) nicht klarstellend zu Gunsten der Steuerpflichtigen wesentlich geändert hat, sondern nur die Maximalgrenze des Verwaltungsvermögensanteils auf nun mehr 20% angehoben wurde, gilt vorstehende Subsumption m.E. in jedem Fall auch für § 13a Abs. 10 ErbStG (n.F). Der BFH hat sich im Revisionsverfahren zu dem o.g. Beschluss des FG Münster zwar begrüßenswerterweise für eine gesonderte Abgabe der Erklärung zur Inanspruchnahme der Optionsverschonung für jede einzelne wirtschaftliche Einheit entschieden (s.o.), aber bedauerlicherweise ausdrücklich gegen die Möglichkeit zum Rückfall in die Regelverschonung bei Nichterfüllen der Eingangsvoraussetzung für die Beanspruchung der Vollverschonung.[1732]

Zur Abmilderung der vorbeschriebenen Anwendungsproblematik wird geraten, einen Antrag auf Optionsverschonung so spät wie möglich zu stellen. Denn dies ist grundsätzlich bis zum Eintreten der materiellen Bestandskraft des Erbschaft-/Schenkungsteuerbescheids möglich.[1733]

d) Rückwirkender Wegfall des Verschonungsabschlags (Nachversteuerungsvorbehalte)

aa) Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG)

aaa) Normzweck und Anwendungsbereich

Seit der Fassung des ErbStRG 2008 ist die Gewährung des Verschonungsabschlags u.a. an die zukunftsgerichtete Tatbestandsvoraussetzung geknüpft, dass der Unternehmenserwerber über einen bestimmten Zeitraum nach Erwerb quasi die Arbeitsplätze sichern muss, indem er das quantitative Lohnniveau nicht unter einen gewissen Prozentsatz sinken lassen darf.[1734] Mit Beschluss von 2014 hat das BVerfG festgestellt, dass diese sog. Lohnsummenregelung (und auch

[1731] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 221; **Bernhard, Johann-Peter**: Regel- und Optionsverschonung beim einheitlichen Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten, ZEV (2021), S. 209–214, S. 214.

[1732] Vgl. BFH-Urteil v. 26.07.2022, **II R 25/20**, BFH/NV 2022, S. 1371, Rz. 38-43.

[1733] Vgl. **Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens**: Zum Antrag auf Vollverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, DB (2021), S. 1708-1710, S. 1709: "In zeitlicher Hinsicht gilt, dass ein Antrag möglich ist, solange der Steuerbescheid aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung i.S.d. § 164 Abs. 2 AO oder durch einen Einspruch offen ist. Ein Vorläufigkeitsvermerk i.S.d. § 165 AO allein hindert das Eintreten der Bestandskraft nicht"; bestätigt durch R E 13.21 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019; außerdem mit folgendem Hinweis: "Bislang ist offen, ob diese Sichtweise auch dann gilt, wenn im Rahmen des Feststellungsverfahrens erstmalig die für den Antrag i.S.d. § 13a Abs. 10 ErbStG erforderliche Verwaltungsvermögensquote von 20% erreicht wird. Nach der Verfügung des bayerischen Landesamts für Steuern vom 07.07.2016 ist ein Antrag in diesen Fällen nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. (LfSt Bayern vom 07.07.2016 – S 3812b.2.1 – 13/6 St 34)".

[1734] Siehe zur Einführung der Lohnsummenregelung Kapitel C.I.3.c).

die Behaltensregelung[1735]) „jedenfalls im Grundsatz geeignet sind, den Erhalt des übertragenen Unternehmens in der Hand des Erwerbers und den Bestand an Arbeitsplätzen zu sichern“ und daher „regelmäßig einen wesentlichen Beitrag zur Erreichung des Förderziels zu leisten“ vermögen.[1736] Infolge dieses Beschlusses sah sich der Gesetzgeber bestätigt, die Grundstruktur der Lohnsummenregelung nicht aufzugeben, sondern nur jene Details zu ändern, die das BVerfG kritisiert hat.[1737] Seit dem 01.01.2010 gilt daher unverändert, dass die Summe der maßgebenden Lohnsummen innerhalb von fünf Jahren (Lohnsummenfrist) nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten darf (Mindestlohnsumme). Die Ausnahmeregelung für Kleinstbetriebe und kleine Betriebe (Sätze 3 und 4) und die Ausschlussregelung für nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb tätige Beschäftigte (Sätze 7 und 8) wurde im Rahmen des ErbStAnpG 2016 angepasst bzw. erweitert. Außerdem wurde eine Extraklausel für Fälle von Betriebsaufspaltungen in die Norm mitaufgenommen (Satz 13).

Nach wie vor ist die Lohnsummenregelung als Nachversteuerungsvorbehalt ausgestaltet. Bei Unterschreiten der maßgebenden Lohnsummen droht daher eine rückwirkende Minderung des Verschonungsabschlags in demselben prozentualen Umfang (Satz 5). Trotz dessen die Lohnsummenregelung seit nun mehr knapp dreizehn Jahren existiert und bereits erste Rechtsprechung zu Einzelfragen ergangen ist (siehe nachfolgende Kapitel), bestehen aufgrund der inzwischen nochmals angewachsenen Komplexität[1738] weiterhin große Rechtsunsicherheiten, derer sich in den folgenden Kapiteln angenommen wird.

bbb) Zu berücksichtigende Beschäftigte

Eingangsvoraussetzung für die Anwendung der Lohnsummenregelung ist gem. § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG[1739], dass der Betrieb mehr als fünf Beschäftigte hat. In der alten Gesetzesfassung

[1735] Siehe hierzu ausführlich Kapitel D.IV.1.d)bb).
[1736] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 165.
[1737] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 21: "Der Gesetzgeber kann somit innerhalb der bestehenden Systematik den Übergang kleiner und mittlerer Betriebe im Wesentlichen wie bisher steuerlich begünstigten".
[1738] Vgl. **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 14; **Höne, Annette**: Die Lohnsummenregelung nach der ErbSt-Reform, NWB-EV (2017), S. 337–341; **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2482 mit Hinweis darauf, dass alleine diese Norm 300 Wörter umfasst.
[1739] Die zweite Ausschlussgrenze für Betriebe mit einer Ausgangslohnsumme von 0 Euro (§13a Abs. 3 S. 3 Nr. 1 ErbStG) soll hier keine weitere Erwähnung finden, da es wohl ein Theoretikum bleibt, dass ein Betrieb mehr als 5 Beschäftigte hat, aber keinem dieser Beschäftigten auch nur einen einzigen Cent Lohn gezahlt wird; vgl. mit selbigem Hinweise: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 88.

war die Freistellung von der Lohnsummenprüfung noch für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten vorgesehen (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG a.F.). Da nach Angaben des BFH durch diese ehemalige hohe Ausschlussgrenze „weit mehr als 90% der Betriebe in Deutschland" von der Lohnsummenregelung befreit waren[1740], stellte das BVerfG wegen Verstoßes gegen die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne die Verfassungswidrigkeit der alten Norm fest und verpflichtete den Gesetzgeber bei grundsätzlicher Beibehaltung des Verschonungskonzepts dann aber „die Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten begrenzen" zu müssen.[1741] Zur Umsetzung der Vorgaben des BVerfG wurde die Aufgriffsgrenze im ersten Gesetzesentwurf des ErbStAnpG 2016 noch auf „nicht mehr als drei Beschäftigte" festgelegt.[1742] Im weiteren Gesetzgebungsprozess erfolgte ein politischer Kompromiss zur Anhebung der Aufgriffsgrenze auf „nicht mehr als fünf Beschäftigte".[1743] Außerdem wurde ein Staffelmodell eingeführt, nach dem die Anforderungen an die Einhaltung der Mindestlohnsumme bei bis zu zehn Beschäftigten von 400% auf 250% (bzw. beim Optionsmodell von 700% auf 500%) und bei bis zu fünfzehn Beschäftigten auf 300% (bzw. beim Optionsmodell auf 565%) sinkt (§ 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG). Entscheidende Bedeutung bei der Anwendung der Lohnsummenregelung kommt mithin der Frage zu, was der Gesetzgeber genau unter dem nicht vollständig legal definierten Begriff des bzw. der Beschäftigten verstanden haben will.

Gem. § 1 Abs. 1 S. 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind und die aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein Dienstverhältnis liegt nach § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV wiederum vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Verknüpft man vorgenannte Normen, ergibt sich m.E., dass der Gesetzgeber die Begriffe „Arbeitnehmer", „Angestellter" und „Beschäftigter" offensichtlich synonym verwendet.[1744] Was ein Beschäftigter ist, ist daher m.E. nach den Maßstäben zu beurteilen, die für die Abgrenzung des einkommensteuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs entwickelt wurden. Grundsätzlich gilt danach, dass Arbeitnehmer bzw. Beschäftigter ist, der seine Arbeitskraft schuldet, weisungsgebunden und in die organisatori-

[1740] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 48, 144.
[1741] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 213 ff., 229.
[1742] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 17.
[1743] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 37; ohne Unterscheidung ob Regel- oder Optionsverschonung.
[1744] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, so wird in der Gesetzesbegründung ebenfalls mal der Begriff "Arbeitnehmer" (S. 17) und mal der Begriff "Beschäftigter" (S. 21–22) verwendet.

sche Einheit des Betriebs eingegliedert ist sowie weder Unternehmerinitiative noch -risiko entfaltet.[1745] Infolge dieser Subsumption ist von einem Beschäftigten auszugehen, wenn dieser Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielt und zum Besteuerungsstichtag[1746] in einem noch gültigen Arbeits- oder Dienstverhältnis[1747] steht. Im Umkehrschluss hieße das aber auch, dass sog. „freie Mitarbeiter", die weder in die organisatorische Einheit des Betriebs eingegliedert, noch weisungsgebunden sind, also keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (sondern i.d.R. freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte) erzielen, auch nicht unter den Begriff des Beschäftigten zählen.[1748] Das Gesetz sowie die Richtlinien schweigen sowohl zu der grundlegenden Anknüpfung an die Verwirklichung des Tatbestands von § 19 EStG als auch zur Einordnung von „freien Mitarbeitern". Stattdessen heißt es nach Finanzverwaltungsauffassung nur, dass grundsätzlich alle Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status[1749] in die Lohnsummenprüfung einzubeziehen sind und, dass angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft nicht zu den beschäftigten Angestellten zählten.[1750] Dieser Ansicht wird im Einklang mit den zuvor getroffenen Annahmen zugestimmt.

Bei der Berechnung der Mindestanzahl an Beschäftigten i.S.d § 13a Abs. 3 S. 3 und S. 4 ErbStG ist mangels gesetzlicher Klarstellung wohl auf die Köpfe und nicht bspw. auf die nach der wöchentlichen Arbeitszeit eines Mitarbeiters bemessene (anteilige) Arbeitskraft abzustellen.[1751] Hieraus ergibt sich die Rechtsfolge, dass die Lohnsummenregelung bspw. auch durch sechs Teilzeitkräfte ausgelöst werden kann, die in der Summe eigentlich deutlich weniger Lohn erhalten als vier Vollzeitkräfte. Dies steht auch klar im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Regelung, dem Erhalt von Arbeitsplätzen. Denn gerade im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG darf eine Teilzeitkraft nicht „weniger wert" sein, als eine Vollzeitkraft. In der Literatur wird trotzdem hartnäckig die These vertreten, dass die Lohnsummenprüfung durch Zählweise nach Köpfen gerade in Teilzeit beschäftigte Frauen diskriminiert, weil diese im Hinblick auf eine potentielle unentgeltliche Weitergabe eines Unternehmens „unattraktiver" in der Beschäftigung sind als Vollzeitkräfte.[1752] In Zeiten des sich immer weiter verstärkenden Fachkräftemangels ist

[1745] Ausführlich: **Müller, Stefan**: Der Arbeitnehmerbegriff im Steuerrecht, SteuK (2013), S. 140–143.
[1746] Im Hinblick auf die für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme angeordnete Durchschnittsberechnung über die vergangenen fünf Jahre gilt bei der Mitarbeiteranzahl das strenge Stichtagsprinzip.
[1747] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 69.
[1748] Vgl. **Sothen, Ulf v.**: 2. Teil, 7. Kapitel, § 27: Erbfall, in: Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. (2020), Rz. 179.
[1749] Dementsprechend sind auch Mini- oder Midijobber vom Begriff des Beschäftigten erfasst.
[1750] R E 13a.4 Abs. 2 S. 6 und H E 13a.4 ErbStR 2019.
[1751] R E 13a.4 Abs. 2 S. 5 ErbStR 2019.
[1752] Ohne eigene Positionierung: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 96; **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses

wohl aber kaum anzunehmen, dass ein Arbeitgeber die Auswahl potentieller Mitarbeiter alleine vor dem Hintergrund einer möglichen Umgehung der Lohnsummenregelung trifft.[1753]Auch wenn der Wortlaut der Norm nicht eindeutig die Zählweise nach Köpfen vorschreibt, ist daher m.E. der Finanzverwaltungsauffassung zu folgen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz muss jedoch gemacht werden, wenn ein Angestellter bei mehreren (im Konzernverbund mitübertragenen) Betrieben gleichzeitig beschäftigt ist. Dieser Angestellte kann entgegen der Finanzverwaltungsauffassung[1754] bei der Berechnung der Mindestanzahl an Beschäftigten in Folge einer teleologischen Reduktion des Normwortsinns nur einmal gezählt werden.[1755]

Entsprechend der mit dem ErbStAnpG 2016 eingeführten Verbundbetrachtung sind auch die Beschäftigten nachgeordneter Gesellschaften in die Prüfung der Mindestbeschäftigtenzahl einzubeziehen (§ 13a Abs. 3 S. 11 ErbStG), und zwar jeweils anteilig in der Höhe der Beteiligung. Hierdurch kann es zu der Situation kommen, dass bei nur anteiliger Einbeziehung eine Anzahl an Beschäftigten von bspw. 5,1 ermittelt wurde. Auch diese nur minimale Überschreitung der Grenze von fünf führt zur Auslösung der Lohnsummenregelung. Gleiches gilt für die Grenzen 10 und 15 hinsichtlich des Stufenmodells.[1756] Aufgrund der klaren Zielsetzung des Begünstigungsregimes scheidet eine teleologische Reduktion zuungunsten der Arbeitnehmer m.E. aus.

In § 13a Abs. 3 S. 7 Hs. 2 ErbStG wird dann noch angeordnet, dass Beschäftigte, deren Vergütungen nach Hs. 1 Nr. 1 bis 5 nicht in die Berechnung der Lohnsumme miteinbezogen werden,

---

- Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2312; **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 901; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 698; **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 17; **Kaminski, Bert**: Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690, S. 671.

[1753] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 56 zur generellen Überbewertung der Lohnsummenregelung: "Vielfach werden äußerstenfalls nur wenige Prozentpunkte der Begünstigung entfallen, weil eine stärker wirkende Massenentlassung schon wegen der Abfindungen bzw. Sozialpläne gar nicht denkbar ist".

[1754] So H E 13a.4 ErbStR 2019, wo konstatiert wird, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der „z.B. bei mehreren Kapitalgesellschaften beschäftigt ist“ bei jedem der Arbeitgeber zu den beschäftigten Arbeitnehmern zählen würde. Diese Auffassung hätte zur Folge, dass bei einem Konzern in Holdingstruktur mit 6 Beteiligungen, an denen der alleinige Holding-Gesellschafter in jeder der Gesellschaften auch zum Geschäftsführer bestellt ist und einen selbst nur marginalen Lohn erhielte, die Lohnsummenregelung auslösen würde. Ein solches Ergebnis kann nicht im Einklang mit der Gesetzesintention stehen, da insoweit nur ein einziger Arbeitnehmer schutzwürdig wäre.

[1755] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 70; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 71; **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 17.

[1756] Vgl. **Höne, Annette**: Die Lohnsummenregelung nach der ErbSt-Reform, NWB-EV (2017), S. 337–341, S. 337.

auch bei der Mindestbeschäftigtenzahl im Sinne der Sätze 3 und 4 unberücksichtigt bleiben. Damit wurde die in der alten Gesetzesfassung verwendete allgemeine Ausschlussformel zwar um solche Beschäftigte erweitert, die sich in Mutterschutz oder einem Ausbildungsverhältnis befinden oder Kranken- oder Elterngeld beziehen (Nr. 1 bis 4). Nach wie vor stellt sich jedoch die Frage, was unter dem nun in Nr. 5 gefassten Ausschluss für „solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind" konkret zu verstehen ist. Die Einfügung des Klammerzusatzes (Saisonarbeiter) hilft bei der Auslegung nur bedingt, da weder steuer- noch arbeitsrechtlich eine Definition existiert und daher weiterhin unklar ist, wo die quantitative Grenze zu ziehen ist. Pragmatisch gesehen ist es wohl sinnvoll, an dem im allgemeinen Sprachgebrauch als Saison bezeichneten Zeitraum von regelmäßig 2 bis 4 bzw. maximal 6 Monaten anzuknüpfen.[1757] Die Finanzverwaltung schweigt in den Richtlinien zu dieser Frage. Stattdessen wird lediglich in Ergänzung zum Gesetzestext festgehalten, dass der Ausschluss auch für Leiharbeiter gelte. Diese Feststellung ist m.E. nur klarstellender Natur, da ein Leiharbeiter i.d.R. keinen Lohn von dem Betrieb erhält, an den er ausgeliehen ist und daher auch kaum in die Lohnsummenregelung miteinbezogen werden kann.

Abschließend sei hier noch darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung offensichtlich entgegen des bei der Berechnung der Mindestbeschäftigtenzahl definitiv anzuwendenden strengen Stichtagsprinzips (s.o.) nach Maßgabe des § 42 AO auch Beschäftigte einbeziehen will, die „kurz vor der Übertragung" des Unternehmens entlassen wurden.[1758] Wie die Finanzverwaltung solche vermeintlichen Missbrauchsfälle tatsächlich feststellen will, bleibt indes unbeantwortet. Wie *Knittel* m.E. zu Recht feststellt, wäre eine kurzfristige Reduzierung der Mitarbeiterzahl vor Übertragungsstichtag zur Vermeidung steuerlicher Risiken, die eventuell auf den Rest der verbleibenden Mitarbeiter ausstrahlen könnten, ein wirtschaftlich anerkennenswerter Grund, der nicht als missbräuchlich angesehen werden kann.[1759]

[1757] Vgl. **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2312; a.A., aber m.E. unzutreffend: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 37, der den Begriff "überwiegend" auf die wöchentliche Arbeitszeit ausgerichtet verstehen will. Diese Rechtsauffassung hätte jedoch zur Folge, dass Teilzeitkräfte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von weniger als 50% aus der Mindestanzahl an Beschäftigen herauszurechnen wären. Dies würde jedoch klar der oben vertretenen Meinung widersprechen.

[1758] R E 13a.4 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019; die FV-Auffassung ablehnend: **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 16.

[1759] Vgl. **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 111; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 73.

ccc) Bestandteile der Lohnsumme

Quantitative Bestandteile der Lohnsumme sind gem. § 13a Abs. 3 S. 6 ErbStG lex generalis alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Wie der Gesetzgeber die allgemeinen Begriffe der Vergütungen sowie Löhne und Gehälter verstanden haben will, ist in den Sätzen 7 bis 10 ausführlich definiert. Zusammengefasst sind in die Lohnsumme jegliche Vergütungen eines Beschäftigten einzubeziehen, egal ob in Geld oder in Geldeswert, ob regelmäßig oder unregelmäßig und ob es dessen Leistungsfähigkeit direkt erhöht wird oder zur Abgeltung seiner Steuer- und Sozialversicherungspflichten dient.[1760] Insgesamt orientiert sich die Lohnsumme also an der Definition in Anhang I der Verordnung (EG) Nummer 1503/2006 der Kommission vom 28. September 2006 (ABl. L 281/15).[1761]

Per Vereinfachungsregel lässt es die Finanzverwaltung („im Allgemeinen“[1762]) zu, dass abweichend von der im Wortlaut angeordneten zahlungs-/liquiditätsbezogenen Ermittlung stattdessen auf Aufwandsbuchungen, also auf die in der GuV verbuchten Lohn- und Gehaltsaufwendungen abgestellt werden darf.[1763] Die als Wahlrecht ausgestaltete Vereinfachungsregelung wird wohl in der Praxis regelmäßig die einzig durchführbare Lösung sein, da dem Steuerpflichtigen bei Einhaltung der eigentlichen gesetzlichen Vorgabe ansonsten ein kaum vertretbarer administrativer Ermittlungs- und Dokumentationsaufwand drohen würde.[1764] Da die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen keine Anweisungen zur konkreten Umsetzung der Vereinfachungslösung vorgibt, ergibt sich u.a. die folgend diskutierte, wenn auch kleinere Rechtsfrage.

Gemäß R E 13a.5 S. 4 ErbStR 2019 wird nämlich auf § 275 Abs. 2 Nummer 6 HGB verwiesen. In der handelsrechtlichen Norm ist angeordnet, welche Positionen bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in der GuV in welcher Reihenfolge und in welcher Untergliederung auszuweisen sind. Unter Nummer 6 ist der Personalaufwand in a) Löhne und Gehälter und b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgungen zu unterteilen. Da die Richtlinien in Satz 2 auf Nummer 6 allgemein und nicht etwa auf Nr. 6 Buchst. a speziell verweisen, liegt es erst

[1760] Vgl. **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 112.
[1761] R E 13a.5 S. 1 ErbStR 2019.
[1762] Mit zutreffendem Hinweis darauf, dass sich die FV durch diesen Zusatz wohl einen gewissen Ermessensspielraum offenlassen will: **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2483.
[1763] R E 13a.5 S. 2 ErbStR 2019.
[1764] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2483.

einmal nahe, dass bei der vereinfachten Ermittlung der Lohnsummen auch die für die Arbeitnehmer entrichteten Sozialversicherungsbeiträge sowie Zahlungen bzw. Rückstellungen für betriebliche Altersversorgung miteinzubeziehen sind. In Satz 3 der Richtlinie heißt es dann aber, dass die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung nicht einzubeziehen sind. Dies deckt sich auch eigentlich mit dem Norminhalt von § 13a Abs. 3 S. 9 ErbStG, da es dort explizit heißt, dass zu den Löhnen und Gehältern auch die zu entrichtenden Sozialbeiträge gehören, die vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt abgeführt werden. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung werden nicht im Namen des Beschäftigten abgeführt. *Korezkij* schlussfolgert daraus, dass der Finanzverwaltung wohl ein Fehler unterlaufen ist und diese viel mehr ausschließlich auf § 275 Abs. 2 Nr. 6 Buchst. a HGB verweisen wollte.[1765] Dem ist gerade auch in Hinblick darauf zuzustimmen, dass man damit auch dem Problem aus dem Weg geht, die ebenfalls ausgewiesenen Pensionsaufwendungen an ehemalige Mitarbeiter wieder aus der Lohnsumme herauszurechnen.[1766]

ddd) Ausgangslohnsumme, Mindestlohnsumme und Verstöße

Ausgangspunkt der Lohnsummenprüfung ist die sog. Ausgangslohnsumme. Diese muss im Steuerentstehungszeitpunkt ermittelt werden und ergibt sich als durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor der Unternehmensübertragung endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG). Trotz dessen es in der damaligen Gesetzesbegründung zum ErbStRG 2008 nur heißt, dass für die Berechnung der Ausgangslohnsumme auf einen „Durchschnittsbetrag über die dem Unternehmensübergang vorangegangenen fünf Jahre“ abgestellt wird[1767], ist wohl aufgrund des insofern unmissverständlichen Wortlauts, aber auch alleine schon wegen der seither mehrmals ungenutzten Möglichkeit zur Änderung des Normabschnitts, nicht von einer planwidrigen Gesetzeslücke auszugehen. Bei dieser Durchschnittsbetrachtung bleiben daher immer solche Vergütungen außer Acht, die zwischen dem letzten Abschlussstichtag und Steuerentstehungszeitpunkt gezahlt wurden, auch wenn es sich dabei im Zweifelsfall um einen Zeitraum von bis zu 365 Tagen handeln kann.[1768]

[1765] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2484.
[1766] Vgl. **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 113; so wohl auch: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 30.
[1767] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 33.
[1768] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 53; **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB

Etwas schwieriger, da vom Normwortlaut nicht exakt beschrieben, wird die Berechnung der Ausgangslohnsumme, wenn der unentgeltlich übertragene Betrieb erst innerhalb des fünfjährigen Ermittlungszeitraums gegründet wurde. Hier bestünden laut Finanzverwaltung „keine Bedenken, die durchschnittliche Ausgangslohnsumme aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen“[1769], bei unterjähriger Gründung aber „die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs (mit 12 Monaten) umzurechnen“.[1770] Je nachdem, ob die Löhne des Gründungsjahres (=Rumpfwirtschaftsjahr) im Schnitt über oder unter den durchschnittlichen Löhnen der darauffolgenden Jahren lag, führt die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung, die sich so nicht aus dem Wortlaut der Norm ergibt, zu einem Nachteil oder Vorteil für den Steuerpflichtigen.[1771]

Ist die Ausgangslohnsumme ermittelt bzw. festgestellt, bildet sie die Basis für die Berechnung der sog. Mindestlohnsumme, die der Erwerber innerhalb des fünf- bzw. siebenjährigen Zeitraums (Lohnsummenfrist) nach Erwerb einhalten muss. Anders als bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme, beginnt die Lohnsummenfrist nicht etwa mit Beginn des auf den Erwerbszeitpunkt folgenden Wirtschaftsjahres, sondern einen Tag nach Erwerb.[1772] Fällt der Erwerb nicht exakt auf den Beginn des Wirtschaftsjahres, umfasst die Lohnsummenfrist daher vier volle Wirtschaftsjahre und zwei Rumpfwirtschaftsjahre.[1773]

Zur Überprüfung des Lohnsummenerfordernisses wird die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen, also jegliche innerhalb der Lohnsummenfrist tatsächlich gezahlten (relevanten) Vergütungen, mit der Mindestlohnsumme verglichen. Unterschreitet diese festgestellte Summe der Lohnsummen die je nach Verschonungsvariante und in Abhängigkeit der zum Besteuerungsstichtag beschäftigten Arbeitnehmer doppelt-variabel ausgestaltete Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (§ 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG).

(2019), S. 108–117, S. 113; so wohl ebenfalls die Finanzverwaltung, auch wenn sie zurückhaltend schreibt, dass „regelmäßig“ auf ein volles Wirtschaftsjahr abzustellen sei; R E 13a.7 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019.

[1769] R E 13a.7 Abs. 1 S. 6 ErbStR 2019.

[1770] R E 13a.7 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019.

[1771] Vgl. **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2486 mit Berechnungsbeispielen.

[1772] Vgl. **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 15-16.

[1773] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 53.

Entscheidend (und zugunsten des Unternehmenserwerbers) ist, dass die Überprüfung nicht jährlich, sondern erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist vorgenommen wird.[1774] Der Erwerber ist daher nicht verpflichtet das in Form der Ausgangslohnsumme festgestellte Lohnniveau zu jedem Zeitpunkt der laufenden Fünf- bzw. Siebenjahresfrist konstant zu halten. Stattdessen ist es ihm möglich, partielle Lohnsenkungen durch Lohnerhöhungen genauso wie teilweise Entlassungen durch Neueinstellungen auszugleichen. Selbst die kontinuierliche Unterschreitung des Lohnniveaus von Anfang an kann am Ende bspw. durch horrende Sondervergütungen ausgeglichen werden. Im Endeffekt kommt es also nur auf die „Lohnsummenbilanz“[1775] an.

Im Falle des Unterschreitens der Mindestlohnsumme erfolgt eine rückwirkende quotale Reduzierung des ursprünglich gewährten Verschonungsabschlags. Bei Anwendung der Regelverschonung bleibt dem Erwerber auch bei mehr als fünfzehn Beschäftigten jedoch ein gewisser „Lohnsummenpuffer“[1776]: Das Lohnniveau kann bis zu 20% der Ausgangslohnsumme unterschritten werden, ohne dass eine Nachversteuerung ausgelöst wird (§ 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG). Bei Optierung zur Vollverschonung entfällt dieser Puffer hingegen gänzlich.[1777] Die etwaig dadurch anfallende Nachsteuer ist zinslos zu entrichten, weswegen der Erwerber zumindest immer von einem gewissen Zinsvorteil profitiert, auch wenn er das Lohnniveau nicht halten kann.[1778]

Bei der Berechnung der Ausgangslohnsumme sind dem Erwerber eines Betriebs gleich welcher Gesellschaftsform übrigens nicht etwa nur die seiner erhaltenen Anteilsquote entsprechenden Vergütungen quotal zuzuordnen. Weil § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG eindeutig auf die Lohnsummen des Betriebs und nicht etwa des begünstigten Vermögens abstellt, werden dem Erwerber unabhängig von der erhaltenen Anteilsquote jegliche in der betrieblichen Einheit gezahlten Vergütungen zugerechnet.[1779] Dies führt zwar im Extremfall dazu, dass der Erwerber eines Zwerganteils an einer Mitunternehmerschaft zur Beibehaltung seiner Betriebsvermögensbegünstigung dafür sorgen muss, dass die Lohnsummen der gesamten Mitunternehmerschaft konstant bleiben. Dennoch deckt sich diese zwischen Literatur und Finanzverwaltung nicht streitige Rechtsauffassung mit dem Sinn und Zweck der Regelung. Denn die gegenteilige Ansicht würde bspw.

[1774] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 113.
[1775] **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 62.
[1776] **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 109.
[1777] § 13a Abs. 10 Nr. 2 und Nr. 7: Die Mindestlohnsumme beträgt über sieben Jahre 700%.
[1778] Vgl. **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 116; **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 51.
[1779] So zu Recht: R E 13a.4 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.

bei einer Übertragung einer Personengesellschaft unter Aufteilung der Anteile auf drei Erwerber dazu führen, dass jeder dieser Erwerber nur für den Erhalt jeweils eines Drittels der Lohnsumme sorgen müsste. Da man aber schlecht die Lohnsummen in „das obere" Drittel, „das mittlere" Drittel und „das untere" Drittel aufteilen kann, wäre in dem Fall eine Unterschreitung der Mindestlohnsumme um bis zu zwei Drittel quasi für jeden der drei Erwerber ohne Nachteil. Stattdessen ist zum Zwecke der Lohnsummenberechnung, egal ob Ausgangs- oder Mindestlohnsummen alleine auf die gesamten Vergütungen des Betriebs und nicht des Betriebsanteils des Erwerbers abzustellen.

eee) Sonderkonstellationen der Lohnsummenregelung

aaaa) Lohnsummenregelung im vertikalen Konzernverbund

Obligatorisch nach der neuen Verbundbetrachtungsmethodik, aber auch schon in der alten Gesetzesfassung umgesetzt[1780], ist bei der Berechnung der Lohnsummen der Einbezug sämtlicher Vergütungen, die von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gezahlt werden, an der die übertragene Spitzeneinheit im Besteuerungszeitpunkt[1781] beteiligt ist (§ 13a Abs. 3 S. 11 ErbStG; Stichwort: statische Betrachtung). Da die Lohnsummenberechnung quasi aus der Sicht des (wenn auch ggf. nur teilweise) übertragenen Betriebs bzw. der betrieblichen Einheit erfolgt, wird dann aber für die Einbeziehung der Lohnsummen nachgeordneter Beteiligungen nach dem eindeutigen Wortlaut vorgenannter Norm immer nur auf die durchgerechnete Beteiligungshöhe des Betriebs abgestellt.[1782]

Fraglich ist in diesem Zusammenhang zunächst, ob auch die Lohnsummen von solchen Beteiligungen miteinbezogen werden müssen, die nicht im Gesamthandsvermögen, sondern im Sonderbetriebsvermögen des Betriebs liegen. Die Finanzverwaltung bejaht dies.[1783] Dem ist grundsätzlich zu folgen, jedoch sinnlogisch nur für solches Sonderbetriebsvermögen, das auch mitübertragen wird. Andernfalls würden Vergütungen von Beteiligungen in die Lohnsummenprüfung miteinbezogen werden, die im Nachhinein durch den Steuerpflichtigen faktisch unmöglich

[1780] Hier noch unter § 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG a.F.
[1781] Zu Recht, auch wenn im Wortlaut der Norm nicht ausdrücklich formuliert: R E 13a.7 Abs. 6 ErbStR 2019 so auch: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 95 mit zutreffendem Verweis auf das strenge Stichtagsprinzip.
[1782] Siehe hierzu etwa das Beispiel in H E 13a.7 Abs. 2 ErbStR 2019.
[1783] R E 13a.7 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.

beeinflussbar sind, zumal diese Beteiligung selbst nicht einmal zum begünstigungsfähigen Vermögen zählen würde.[1784]

Die Vergütungen nachgeschalteter Personengesellschaften werden unabhängig von der Höhe der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung einbezogen.[1785] Für die Einbeziehung von Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gezahlt werden, gilt hingegen das bereits bekannte Mindestbeteiligungserfordernis von mehr als 25% (§ 13a Abs. 3 S. 12 ErbStG). Diese Prüfung hat nach Auffassung der Finanzverwaltung in einem mehrstufigen Konzern auf jeder Stufe isoliert stattzufinden.[1786] Die hieran gerichtete Kritik der Literatur[1787] mag zwar auf den ersten Blick berechtigt sein, wenn bspw. schon in einem fünfstufigen Konzern mit jeweils 30%-Beteiligung auf jeder Ebene die Beschäftigten bzw. Löhne der untersten Tochter-/Enkel-Kapitalgesellschaft nur noch zu 0,243% in die Lohnsumme der übertragenen Spitzeneinheit einzubeziehen sind. Dennoch ist die Auffassung der Finanzverwaltung systematisch wie auch teleologisch korrekt. Denn in die Lohnsummenprüfung sollte grundsätzlich jede Vergütung miteinbezogen werden, die in einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gezahlt wird, welche wiederum gem. § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG zum begünstigten Vermögen zählt. Da die Prüfung nach § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG in einem mehrstufigen Konzern/Verbund ebenfalls auf jeder Beteiligungsstufe isoliert durchzuführen ist (sog. Ebenenbetrachtung), ist der Finanzverwaltungsauffassung insofern materiell nichts entgegenzubringen.[1788] Es wäre höchstens nach pragmatischen Grundsätzen sinnvoll, Lohnsummen aus mittelbaren Beteiligungen von bspw. weniger als 1% der Einfachheit halber wegfallen zu lassen. Eine entspreche Anweisung könnte möglicherweise aus R E 13a.7 Abs. 4 S. 11 ErbStR 2019 herausgelesen werden, wonach in Fällen, in denen die Beteiligungsstruktur nicht bekannt ist, die Prüfung der mittelbaren Beteiligungen aus Vereinfachungsgründen unterbleiben könne.

[1784] Vgl. **Stalleiken, Jörg**: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93, S. 88; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 143; **Weber, Klaus/Schwind, Heike**: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61, S. 56; **Eisele, Dirk**: Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung - Teil I, NWB (2020), S. 544–556, S. 546.

[1785] Vgl. **Höne, Annette**: Die Lohnsummenregelung nach der ErbSt-Reform, NWB-EV (2017), S. 337–341, S. 338.

[1786] R E 13a.7 Abs. 4 S. 2 und 3 ErbSt 2019.

[1787] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 89.

[1788] Ebenfalls ohne Kritik an der Finanzverwaltungsauffassung zu äußern: **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbStKommentar (2022): § 13a, Rz. 117; eventuell kritisch: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 104.

Die Einbeziehung in die Lohnsummenregelung korrespondiert insofern weitestgehend mit der Qualifikation einer Beteiligung als Verwaltungsvermögen oder Produktivvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). Lediglich bei gepoolten Anteilen kann es zu einer abweichenden Beurteilung kommen. Denn, weil § 13a Abs. 3 S. 12 ErbStG keinen direkten Verweis auf § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 2 ErbStG enthält, besteht die Möglichkeit, dass eine im Betriebsvermögen des Betriebs gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit einer Beteiligungshöhe von weniger als 25%, durch eine bestehende Poolvereinbarung zwar dem begünstigten Vermögen zugerechnet wird, deren Vergütungen aber trotzdem nicht in die Summe der Lohnsummen miteingerechnet wird.[1789] Ob diese Auslegung tatsächlich dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht ist fraglich, da sie doch erheblichen Gestaltungsspielraum eröffnet.[1790]

Fraglich ist weiter, wie mit Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zu verfahren ist, über deren Vermögen am Übertragungsstichtag bereits das Insolvenzverfahren eröffnet ist. *Stein* vertritt hierzu die Auffassung, dass diese immer aus der Ausgangslohnsumme herauszunehmen seien.[1791] M.E. ist dies differenzierter zu betrachten, denn vorgenannte Meinung widerspricht jedenfalls klar dem Wortlaut der Norm, der eben nur auf die im Besteuerungszeitpunkt vorhandene gesellschaftsrechtliche Beteiligung abstellt. Ggf. könnte man hier eine Parallele zur neueren Rechtsprechung des VIII. Senats zur Berücksichtigung privater Darlehensforderungen als Verlust bei Kapitaleinkünften bei insolvenzbedingtem Ausfall ziehen[1792]: Nur wenn der Insolvenzverwalter gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit gem. § 208 Abs. 1 S. 1 InsO angezeigt hat, sind die von der Kapitalgesellschaft gezahlten Vergütungen nicht in die Ausgangslohnsumme miteinzubeziehen. Erst wenn die Möglichkeit zur Sanierung nicht mehr besteht, kann dem Erwerber nicht aufgebürdet werden, das Lohnniveau nach Erwerb der insolventen, aber noch nicht endgültig liquidierten, Kapitalgesellschaft beizubehalten.[1793]

Ähnlich umstritten, wie die Frage nach der Berechnung der Ausgangslohnsumme im Falle der Gründung des übertragenen Betriebs erst innerhalb des Fünfjahreszeitraums, ist auch der Hinzuerwerb von (bestehenden) Beteiligungen im Fünfjahreszeitraum vor Übertragung. Denn

---

[1789] R E 13a.7 Abs. 4 S. 5 ErbStR 2019; zustimmend: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 92.
[1790] siehe auch: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 44 zur Vermeidung der Lohnsummenprüfung durch sog. "Lohnsummenblocker-Personengesellschaften".
[1791] Vgl. **Stein, Thomas**: Insolvenzen von Tochterunternehmen in der Lohnsummenprüfung, ZEV (2016), S. 180–185, S. 185.
[1792] Vgl. BFH-Urteil v. 01.07.2021, **VIII R 28/18**, BFHE 273, S. 301.
[1793] Ohne Verweis auf die Rechtsprechung des VIII. Senats, aber mit ähnlichem Ansatz: **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 46.

hierzu heißt es in den Richtlinien zwar zunächst, dass „die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit taggenau“ einzubeziehen sei.[1794] Diese vom Grundsatz her richtige Aussage wird durch das in H E 13a.7 Abs. 3 ErbStR 2019 aufgeführte Beispiel dann aber nicht folgerichtig umgesetzt. Denn nach dieser Berechnungsmethodik wird erst die durchschnittliche Ausgangslohnsumme über die vorangegangenen fünf Jahre gebildet und diese dann taggenau auf den Zeitraum der Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betrieb gekürzt. Faktisch fließen somit auch Löhne in die Ausgangslohnsumme mit ein, die gar nicht durch den Erblasser/Schenker, sondern durch seine(n) Rechtsvorgänger gezahlt wurden. Warum die Finanzverwaltung hier nicht einfach auf die seit der Besitzstellung des Erblassers/Schenkers von diesem tatsächlich gezahlten Löhne abstellt und diese dann auf einen 12-Monatszeitraum umrechnet, bleibt unverständlich.[1795] Letztgenannte Methode wäre jedenfalls die erstens einfachere und zweitens vor allem am Wortlaut der Norm orientierte und daher systematisch einleuchtende.[1796]

In die Mindestlohnsumme sind alle Arten von Vergütungen einzubeziehen, die auch bei der Ausgangslohnsumme zu berücksichtigen sind.[1797] Anders als bei der Ausgangslohnsumme erfolgt die Berechnung jedoch dynamisch.[1798] Denn trotz dessen der Wortlaut von § 13a Abs. 3 S. 1 und 2 ErbStG eigentlich keinen Unterschied bei der Berechnung der Bestandteile der Ausgangslohnsumme bzw. der maßgebenden jährlichen Lohnsummen vorsieht, sind nach dem Regelungszweck auch solche Vergütungen miteinzubeziehen, die in Beteiligungen gezahlt werden, die erst nach dem Steuerstichtag erworben wurden bzw. die erst während der Lohnsummenfrist die Mindestbeteiligungsquote von 25% erfüllen.[1799] Die Vergütungen solcher hinzuerworbenen Beteiligungen sind dann taggenau ab dem Zeitpunkt des Besitzes in die Lohnsumme einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn die Beteiligungsquote zeitweise während der Lohnsummenfrist wieder unter 25% sinkt.[1800] Voraussetzung ist also nicht, dass die Beteiligung nach Erwerb dauerhaft bzw. durchgängig bis zum Ende der Lohnsummenfrist gehalten werden muss.

[1794] R E 13a.7 Abs. 2 S. 3 und Abs. 3 S. 7 ErbStR 2019.
[1795] Ähnlich: **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 139–141, S. 139–140, der darauf hinweist, dass eine Hochrechnung eines Rumpf-WJ auf ein volles KJ höchstens dann angemessen ist, falls Gestaltungsmissbrauch drohen könnte.
[1796] ebenfalls: **Korezkij, Leonid**: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487, S. 2486–2487.
[1797] So indirekt R E 13a.7 Abs. 7 ErbStR 2019.
[1798] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 60; **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen zur Anwendung der Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltung und Umwandlung, ErbStB (2019), S. 293–303, S. 295-296.
[1799] R E 13a.7 Abs. 8 ErbStR und R E 13a.8 Abs. 3 S, 2 ErbStR 2019.
[1800] Vgl. **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23,

Alternativ zum einfachen Beteiligungserwerb kann es innerhalb der Lohnsummenfrist selbstredend auch zu Umstrukturierungsmaßnahmen nach dem UmwG/UmwStG kommen. Wie sich Umwandlungsfälle auf die Lohnsummenberechnung auswirken, hat die Finanzverwaltung ausführlich in R E 13a.8 ErbStR 2019 geregelt. Vereinender Grundgedanke dieser Regelungen ist zu Recht, dass sich die Lohnsummenberechnung durch reine gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungsmaßnahmen nicht ändern soll, solange die Beschäftigten weiterhin dem Konzernverbund angehören.[1801] Kritikpunkte werden aber u.a. zur Auffassung bei „Vorschalten einer Gesellschaft" vor die eigentlich erworbene Spitzeneinheit, zu sog. Upstream-Mergern und deshalb geäußert, weil keine konkrete Auffassung zum Thema Spaltungen vertreten wird. Aufgrund der hohen Komplexität umwandlungsrechtlicher Vorgänge und deren Auswirkungen auf das ErbStG wird an dieser Stelle nur auf die einschlägige Literatur verwiesen.[1802]

bbbb) Lohnsummenregelung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten

Anstelle der Übertragung nur eines Unternehmens bzw. Unternehmens-/Konzernverbunds ist es selbstredend auch möglich, mehrere (zumindest gesellschaftsrechtlich) voneinander unabhängige Unternehmenseinheiten gleichzeitig zu übertragen. Für solche Fälle sieht die Finanzverwaltung vor, dass zunächst in jeder rechtlich selbständigen Einheit eine isolierte Ermittlung der Beschäftigtenanzahl und Ausgangslohnsummen erfolgt, diese dann aber im nächsten Schritt „zu einer Summe der Mindestlohnsummen zusammenzurechnen" seien.[1803] Wie die Finanzverwaltung auf eine derart ökonomisch abwegige Idee kommen kann, bleibt rätselhaft. Denn, selbst wenn man meinen würde, dass sich durch diese Regelung eine gewisse Verwaltungsvereinfachung in dem Sinne einstellen würde, dass der zuständige Finanzbeamte am Ende der Lohnsummenfrist nur noch eine Zahl überprüfen müsste, täuscht man sich. Im Endeffekt muss trotzdem in jeder der betrieblichen Einheiten die Summe der Lohnsummen isoliert ermittelt

S. 18; **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 114; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 55, der aber wegen R E 13a.7 Abs. 7 ErbStR 2019 anmerkt, dass die Finanzverwaltung anderer Auffassung sein könnte.

[1801] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 61.

[1802] sehr ausführlich u.a.: **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen zur Anwendung der Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltung und Umwandlung, ErbStB (2019), S. 293–303; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 99; **Unterberg, Timo**: Ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Umwandlungen und Erbschaftsteuer - Teil I, ErbStB (2020), S. 294–299; **Unterberg, Timo**: Ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Umwandlungen und Erbschaftsteuer - Teil II, ErbStB (2020), S. 323–326.

[1803] R E 13a.6 S. 2 und 3 ErbStR 2019.

werden. Was eine anschließende Zusammenfassung der isoliert ermittelten Lohnsummen für eine verfahrensrechtliche Erleichterung bringen soll, ist mithin unverständlich.

Nach dem eindeutigen Wortlaut von § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG ist Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen „des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personalgesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft“ innerhalb der Lohnsummenfrist die Mindestlohnsumme nicht bzw. nur um einen gewissen prozentualen Anteil unterschritten werden darf. Wie der BFH zwar noch zur alten Gesetzesfassung dem Sinnzusammenhang der Vorschrift nach zu Recht entschieden hat, ist unter dem Begriff des „Betriebs“ diejenige wirtschaftliche Einheit zu verstehen, für deren Erwerb die Steuerbegünstigung in Anspruch genommen wird. Im Unterschied zu einem vertikalen Konzerngefüge, sind mehrere rechtlich selbständige wirtschaftliche Einheiten dabei keinesfalls als „ein Betrieb“ zusammenzufassen.[1804] Da der Wortlaut des § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG a.F. nahezu identisch in § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG übernommen wurde, ist die Finanzverwaltungsauffassung auch im aktuellen Recht abzulehnen.[1805] Das Vorgenannte muss im Übrigen auch gelten, wenn die Lohnsummenerhöhung in einer betrieblichen Einheit die Lohnsummenminderung in einer anderen Einheit ausgleichen würde, der Ausgleich sich also zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde.[1806]

cccc) Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltungen

Als einen der Hauptkritikpunkte an der vorherigen Version des ErbStG äußerste das BVerfG die massive Gestaltungsanfälligkeit des Normgefüges zur einfachsten Umgehung der Lohnsummenregelung.[1807] Unter anderem war es nach der alten Fassung von § 13a ErbStG problemlos möglich, dem Lohnsummenerfordernis, das erst ab einer Beschäftigtenanzahl von mehr als

[1804] Sehr ausführlich in der Begründung: BFH-Urteil v. 14.11.2018, **II R 34/15**, BFHE 263, S. 273, Rz. 30 ff; zuvor schon: FG Köln-Urteil v. 10.06.2015, **9 K 2384/09**, EFG 2015, S. 1618, Rz. 55-57.
[1805] **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 29; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 37; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 88 und 113; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 88; **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 22.
[1806] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 49, der insofern gewisses "Rosinenpicken" betreibt; ebenfalls auf eine mögliche Vorteilhaftigkeit hinweisend: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 67; **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117, S. 113; **Kaminski, Bert**: Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690, S. 669-670.
[1807] Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 256 ff.

20 zu erfüllen war, zu entgehen, indem die Mitarbeiter einer Betriebsgesellschaft vor Unternehmensübertragung (teilweise) in eine Besitzgesellschaft/ein Besitzunternehmen auszugliedern. Trotz der dadurch entstandenen ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung gab es aufgrund des eindeutigen Wortlauts von § 13a Abs. 1 ErbStG keinerlei Möglichkeit, die Beschäftigten von Besitz- und Betriebsgesellschaft für die Zwecke der Lohnsummenregelung zusammenzurechnen. Dieses offensichtliche Gestaltungspotential griff auch schon der BFH in seinem Vorlagebeschluss von 2012 als einen der verfassungswidrigen Punkte des alten Rechts auf.[1808] Der diesbezüglichen Nachbesserungsanordnung des BVerfG kam der Gesetzgeber mit Einfügung von § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG nach. Gemäß dieser Spezialnorm sind im Fall einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft, zusammenzuzählen. Die auf den ersten Blick sinnlogisch klingende Regelung hält erwartungsgemäß einige Unklarheiten bereit, die folgend besprochen werden sollen.

Beginnend sei anzumerken, dass der Gesetzgeber zum ersten Mal über alle Steuerarten hinweg den Begriff „Betriebsaufspaltung“ als terminus technicus im Rahmen einer einfachgesetzlichen Norm verwendet, wenn auch, ohne ihn legal zu definieren. Wegen der großen Nähe der Betriebsvermögensverschonungsregelungen zu ertragsteuerlichen Begrifflichkeiten ist wohl davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch an ebenjene ertragsteuerliche(n) Betriebsaufspaltung(en) und deren Tatbestandsvoraussetzungen anknüpfen wollte, die die Ertragsteuer-Senate des BFH in ständiger Rechtsprechung entwickelt haben.[1809]

Fraglich ist zunächst, ob der Gesetzgeber tatsächlich, so wie es der Wortlaut der Neuregelung besagt, nur Betriebsaufspaltungen aufgreifen will, die durch zwei Gesellschaften entstehen („Besitzgesellschaft“, „Betriebsgesellschaft“). Wenn dem so wäre, würden sog. Einmann-Betriebsaufspaltungen, also solche, bei denen eine natürliche Person ihrer alleine gehaltenen Kapitalgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt, aus dem Anwendungsbereich ausscheiden. Da sich für eine derartige Annahme keine logische Erklärung finden lässt, ist wohl von einem redaktionellen Fehler des Gesetzgebers auszugehen. Stattdessen muss der Begriff

[1808] Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241, Rz. 145-147.
[1809] Insoweit ist sich die Finanzverwaltung (R E 13a.4 Abs. 2 S. 15 i.V.m. R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR 2019) und die Literatur einig; statt vieler: **Söffing, Matthias**: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250, S. 249; siehe auch Kapitel D.II.3.b)bbb)aaaa) zu den Anforderungen an das Bestehen einer Betriebsaufspaltung - sachliche & persönliche Verflechtung.

„Besitzgesellschaft“ bei der Anwendung von § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG sinnlogisch durch den Begriff „Besitzunternehmen“ ersetzt werden.[1810]

Für große Unsicherheit sorgt zudem die Aussage der Finanzverwaltung in R E 13a.4 Abs. 2 S. 16 ErbStR 2019, nach der unter die Zusammenrechnung der Lohnsummen nur solche Betriebsaufspaltungen fallen, „bei denen die Beteiligung bzw. der Anteil an der Betriebsgesellschaft nicht zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören und nur hinsichtlich des Besitzunternehmens bzw. der Betriebsgesellschaft eine Übertragung erfolgt.“ Erster Teil dieser Aussage will wohl ausdrücken, dass Betriebsaufspaltungen in vertikaler Richtung nicht von § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG erfasst werden. Dies kann nur klarstellend gemeint sein, da für die Zusammenrechnung der Lohnsummen innerhalb von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstrukturen sowieso lex generalis § 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG gilt.[1811] Aus Vorgenanntem ergibt sich die Tatsache, dass sich der faktische Anwendungsbereich von § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG auf horizontale Betriebsaufspaltungen beschränkt, in denen außerdem keiner der beiden Betriebe Teil des Sonderbetriebsvermögens des jeweils anderen Betriebs ist.[1812]

Was die Finanzverwaltung hingegen mit dem zweiten Teil der Aussage anordnen möchte, ist selbst nach mehrmaligem Lesen nicht eindeutig erkennbar. Entscheidende Bedeutung kommt bei der Aussage wohl dem Wort „nur“ zu. Zum einen könnte die Aussage so verstanden werden, dass die Finanzverwaltung nur Betriebsaufspaltungen unter § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG subsumieren will, bei denen „nur“ entweder das Besitzunternehmen oder die Betriebsgesellschaft übertragen wird. Rechtsfolge dieser Lesart wäre, dass die Beschäftigten und Vergütungen einer Gesellschaft/eines Betriebs in die Lohnsummenregelung miteinzubeziehen wären, ohne dass eine unentgeltliche Übertragung dieser Gesellschaft stattgefunden hat. Der Unternehmenserwerber müsste insofern das Lohnniveau einer Gesellschaft/eines Betriebs aufrechterhalten, die sich überhaupt nicht in seinem Eigentum befindet. Vergegenwärtigt man sich den aus der Perspektive der Steuergerechtigkeit sinnvollen Zweck der Norm, kann dieses Ergebnis jedoch

[1810] Vgl. **Kowanda, Markus**: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23, S. 21; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 53, so auch die Finanzverwaltung: R E 13a.4 Abs. 2 S. 16 ErbStR 2019.

[1811] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: ErbStR 2019: Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der jährlichen Lohnsummen, ErbBstg (2019), S. 183–188, S. 184.

[1812] a.A.: **Knittel, Michael**: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen zur Anwendung der Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltung und Umwandlung, ErbStB (2019), S. 293–303, S. 296; a.A.: **Stalleiken, Jörg**: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93, S. 88; Gl.A.: **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 144.

nicht zutreffend sein. Denn § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG soll Gestaltungen vermeiden, in denen vor Übertragung eines Betriebs die Beschäftigten auf zwei voneinander gesellschaftsrechtlich unabhängige Unternehmen aufzuteilen, um somit das Lohnsummenerfordernis durch Unterschreitung der Mindestbeschäftigtenanzahl nach § 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG entweder ganz zu vermeiden oder zumindest im Rahmen der Beschäftigtenstaffelung nach § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG in seinen Anforderungen zu mindern.[1813] Dies wäre nämlich ohne die neu eingefügte lex specialis die Rechtsfolge, da horizontale Konzernstrukturen an deren Spitze eine natürliche Person mehrere Unternehmen hält, nicht die Tatbestandsvoraussetzungen von § 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG erfüllen und somit eine Zusammenrechnung der Beschäftigten nicht erfolgen würde. Stattdessen muss also die Aussage der Finanzverwaltung dahingehend verstanden werden, dass § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG nur greift, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft (zumindest partiell) im Wege der unentgeltlichen Rechtsnachfolge übertragen werden.[1814] Eine diesbezügliche Klarstellung in den Richtlinien wäre wünschenswert.

bb) Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)

aaa) Normzweck und Anwendungsbereich

Mit dem StandOG wurde 1993 erstmals eine gesonderte Steuerfreistellungsnorm für Betriebsvermögen eingeführt.[1815] Der damalige Freibetrag i.H.v. 500.000 DM sowie der zusätzliche Bewertungsabschlag i.H.v. 25% des 500.000 DM übersteigenden Teils wurde nur gewährt, soweit der Erwerber das Unternehmen innerhalb einer Frist von fünf Jahren (sog. „Behaltensfrist“) weder veräußert, noch aufgibt, noch wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder in das Privatvermögen überführt (§ 13 Abs. 2a S. 3 und 4 ErbStG a.F.).[1816] Dieser (zweite[1817]) Nachversteuerungstatbestand hat sich trotz des inzwischen deutlich angewachsenen Volumens an materieller Steuerbefreiung nur unwesentlich verändert. Im Rahmen des JStG 1997 kam hinzu, dass neben der schädlichen Veräußerung bzw. veräußerungsähnlichen Vorgängen auch die Entnahme über einen bestimmten Betrag hinaus als begünstigungsschädlich eingestuft

[1813] Wenn auch nicht so ausführlich, ebenfalls in: **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 17.
[1814] Gl.A.: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 111; eventuell a.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 70; wohl ebenfalls a.A.: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 137.
[1815] Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt v. 13.09.1993, **StandOG 1993,** BGBl. I 1993, S. 1569–1593, S. 1590.
[1816] Eine Gesetzesbegründung, warum genau eine Frist von fünf Jahren gewählt wurde, fehlt; siehe Kapitel C.I.1.b).
[1817] Der erste Nachversteuerungstatbestand ist die Lohnsummenregelung, siehe Kapitel D.IV.1.d)aa).

wurde.[1818] Mit dem ErbStRG 2008 erfolgte die bis dato letzte materielle Ergänzung, nach der nun Ausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft ebenso schädlich sind, wie Entnahmen aus einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft.[1819] Mit dem ErbStAnpG 2016 wurde keine inhaltliche Änderung der Behaltensregelung vorgenommen; diese ist seither in § 13a Abs. 6 ErbStG kodifiziert (zuvor in § 13a Abs. 5 ErbStG a.F.).

Die Behaltensregelung ist nicht nur Missbrauchsvermeidungsvorschrift, sie konkretisiert viel mehr den Begünstigungsgrund der erhöhten Sozialbindung eines (kleinen oder mittelständischen Familien-)Unternehmens, der als wesentliches Begriffselement eine gewisse Dauer dieser Bindung des Erwerbers an das Unternehmen voraussetzt, um damit die vom Gesetzgeber gewollte „Generationenbrücke“ zu garantieren.[1820] Ebenso wie die Lohnsummenregelung führt sie dazu, dass der Verschonungsabschlag sowie der Abzugsbetrag[1821] nur auflösend bedingt gewährt werden.[1822] Als schädlich für die Begünstigung werden in § 13a Abs. 6 Nr. 1 bis 5 ErbStG verschiedene Arten von Verfügungen definiert, deren teilweise nach wie vor streitigen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen in den folgenden Kapiteln gewürdigt werden.

bbb) Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge

aaaa) Unternehmensveräußerungen

Hauptfall des abschließenden[1823] Katalogs begünstigungsschädlicher Verfügungen ist die Veräußerung der begünstigt erworbenen Unternehmenseinheit innerhalb der Behaltensfrist. Schädlich ist die Veräußerung eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer gewerblichen/selbständigen Mitunternehmerschaft (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 ErbStG), von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 ErbStG) sowie von qualifizierten Kapitalgesellschaftsanteilen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (§ 13a abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 1 ErbStG). Um eine Veräußerung handelt es sich mangels eigener erbschaftsteu-

[1818] Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, **JStG 1997,** BGBl. I 1996, S. 2049–2081, S. 2058.
[1819] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I 2008, S. 3018–3082, S. 3023.
[1820] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 76; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 122.
[1821] Siehe Kapitel D.IV.2.
[1822] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 135.
[1823] Vgl. **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 68; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 100; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 133.

erlicher Legaldefinition und in systematischer Anlehnung an den ertragsteuerlichen Veräußerungsbegriff, wenn ein Wirtschaftsgut bzw. eine begünstigt erworbene Unternehmenseinheit gegen Entgelt übertragen wird.[1824]

Im Umkehrschluss folgt aus diesem klaren Gesetzeswortlaut, dass eine unentgeltliche Weiterübertragung der Unternehmenseinheit durch den ursprünglichen Beschenkten/Erben nicht unter eine der schädlichen Verfügungstatbestände subsumiert werden kann.[1825] Dies bedeutet allerdings nicht, dass die fünf- bzw. siebenjährige Behaltensfrist des Übertragenden mit der Weiterreichung des Unternehmens aus der eigenen Hand endet. Denn nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 ErbStG fällt der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag weg, soweit „der Erwerber" das Unternehmen (oder einen Teil davon) veräußert. Wird der Tatbestand der Veräußerung, mithin der entgeltlichen Übertragung, nicht erfüllt, fällt die Verschonung auch nicht weg. Nirgendwo im Wortlaut der Norm ist hingegen ein Ausnahmefall geregelt, bei dessen Eintritt die Behaltensfrist verschonungsunschädlich endet. Und da es sich bei den Begünstigungsregelungen um eine sachliche Steuerbefreiung handelt, stellt § 13a Abs. 6 ErbStG folgerichtig im Sinne des Gesetzeszwecks alleine darauf ab, ob über die ursprünglich steuerbefreit übertragene Unternehmenseinheit schädlich verfügt wird oder nicht. Nicht hingegen kommt es darauf an, welcher „Erwerber" letztendlich die Unternehmenseinheit veräußert, ob dies der Ersterwerber oder ein Nachfolgeerwerber ist. Entscheidend ist lediglich die Handlung der schädlichen Veräußerung innerhalb der Behaltensfrist.[1826] Dementsprechend ist es möglich, dass der Ersterwerber/Übertragende auch dann noch rückwirkend die ursprüngliche Begünstigung verliert, wenn sein Rechtsnachfolger gegen die Behaltensregelungen innerhalb der noch laufenden Behaltensfrist des ursprünglichen Rechtsvorgängers verstößt.[1827]

[1824] Vgl. **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 171 mit zutreffendem Verweis auf; BFH-Beschluss v. 07.07.2004, **II B 32/04**, BFHE 206, S. 370, Rz. 11, auch wenn dieses Urteil noch zur alten Rechtslage ergangen ist, gilt es aufgrund des in diesem zentralen Punkt unveränderten Wortlaut der Behaltensregelung uneingeschränkt; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 216.

[1825] Vgl. **Brüggemann, Gerd**: Das neue Erbschaftsteuergesetz, ErbBstg (2016), Sonderheft 1-36, S. 35; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 969-970, 980-981; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 100; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 127; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 193.

[1826] so ähnlich auch: FG Münster-Gerichtsbescheid v. 12.06.2013, **3 K 204/11 Erb**, EFG 2013, S. 1781, Rz. 20. Die Revision wurde zwar zugelassen (BFH II R 25/13), aber bedauerlicherweise wurde der Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.

[1827] So zu Recht: R E 13.19 Abs. 5 S. 2 ErbStR 2019; siehe auch: **Höne, Annette**: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79, S. 76; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 70; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 247.

Vorgenanntes müsste eigentlich sowohl für Rechtsnachfolgen im Wege der Schenkung als auch im Todeswege gelten, da das ErbStG in den Rechtsfolgen der Besteuerung – außer Abweichendes ist ausdrücklich in einer Einzelnorm geregelt – nicht zwischen den beiden Haupttatbeständen unterscheidet. Die Finanzverwaltung ist nun aber der Auffassung, dass die Behaltensfrist „im Falle des Todes des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen" ende.[1828] Worauf die Finanzverwaltung diese Anordnung stützt, bleibt fraglich. Vermutlich beruht dies auf dem Grundgedanken, dass eine Nachversteuerung durch einen Verstorbenen verfahrensrechtlich schwerer umzusetzen wäre. Da die Behaltensregelung (wie auch die Lohnsummenregelung) als Nachversteuerungsvorbehalte ausgestaltet sind, sind diese wie eine Belastung der Erbschaft zu werten. Der Erbe erbt also nicht nur das Unternehmen, sondern auch die latente Belastung des Unternehmens durch eine drohende Steuernachzahlung aufgrund eines potentiellen Verstoßes gegen die Behaltensregelungen innerhalb der Behaltensfrist (Stichwort Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen des Erbfalls, § 1922 BGB). Insofern ist von einem Weiterlauf der Behaltensfrist auszugehen, auch wenn dies im Extremfall dazu führen könnte, dass der Rechtnachfolger/Nachfolgeerwerber bei eigener Inanspruchnahme der Begünstigungsregelungen und anschließendem Behaltensfristverstoß zwei unterschiedliche Nachversteuerungsvorbehalte erfüllen würde.[1829] Da es sich bei der Finanzverwaltungsauffassung (ausnahmsweise) um eine zu Gunsten der Steuerpflichtigen handelt, findet man jedoch naturgemäß auch ihre Befürworter.[1830]

Unschädlich für die Behaltensregelung ist nicht nur die unentgeltliche Übertragung, sondern auch die Einräumung obligatorischer oder dinglicher Nutzungsrechte (z.B. die Bestellung eines Nießbrauchrechts am begünstigten Unternehmen). Denn hierbei erfolgt letztlich keine Übertragung der Vermögenssubstanz, mithin kann der Veräußerungstatbestand nicht erfüllt sein.[1831] Im umgekehrten Fall, also der unentgeltlichen Übertragung des Unternehmens unter Vorbehalt

[1828] R E 13a.19 Abs. 6 ErbStR 2019.
[1829] So im Ergebnis auch: FG Münster-Gerichtsbescheid v. 12.06.2013, **3 K 204/11 Erb**, EFG 2013, S. 1781; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 98; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 194-195.
[1830] Ohne Begründung der Finanzverwaltungsauffassung folgend: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13a, Rz. 67.
[1831] Vgl. **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 178-179; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 214 mit zutreffendem Hinweis darauf, dass im Falle, in dem der Nießbrauchbesteller durch die Einräumung des Nießbrauchrechts seine Mitunternehmerstellung verliert, ein Fall der Betriebsaufgabe, mithin ein veräußerungsähnlicher Vorgang vorliegt; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 134.

des Nießbrauchs ist die damit einhergehende Duldungsauflage aber auch nicht als Gegenleistung für die erhaltene Vermögenssubstanz zu werten. Dementsprechend greift auch in diesem Fall keine Nachversteuerung.[1832]

Aus dem Fakt, dass die Tatbestände von § 13a Abs. 6 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 4 ErbStG jeweils unzweifelhaft auf den Eigentumsübergang der in Rede stehenden Unternehmenseinheit abstellen, ergibt sich der Umkehrschluss, dass jegliche Formen von ertragsteuerlichen Veräußerungsfiktionen, wie etwa nach §§ 6 Abs. 6 S. 2 oder 17 Abs. 1 S. 2 EStG, unerheblich für die Behaltensregelung sein dürften. Deren Zweck ist die Sicherung der Besteuerung stiller Reserven; auf einen Wechsel der Verfügungsmacht kommt es hingegen nicht an.[1833]

Handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang, mithin um eine schädliche Verfügung, ist vor allem fraglich, zu welchem Zeitpunkt die Nachversteuerung ausgelöst wird. Denn dieser bestimmt die Höhe des wegfallenden Verschonungsabschlags. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die äußerst restriktive Auffassung, dass bereits auf das obligatorische Rechtsgeschäft, folglich auf den Abschluss des Unternehmenskaufvertrags abzustellen sei.[1834] Vermutlich stützt sich die Finanzverwaltung auf die zu dieser Frage (soweit ersichtlich) bisher einzig ergangene erstinstanzliche Rechtsprechung des FG Düsseldorfs von 2006 (zum Begünstigungsregime i.d.F. d. JStG 1996), nach dessen Auffassung der Umstand, dass Besitz und Nutzen, mithin die wirtschaftliche Verfügungsmacht, ggf. erst nachträglich übergehen, unbeachtlich sei.[1835]

Diese vorgenannte Auffassung widerspricht jedoch sowohl dem Wortlaut als auch vor allem dem Sinn und Zweck der Behaltensregelung. Mit dem Nachversteuerungsvorbehalt nach § 13a Abs. 6 ErbStG will der Gesetzgeber sicherstellen, dass der Erwerber, der eine teils horrende Steuerfreistellung aufgrund der Sozialgebundenheit des Unternehmens und der Wahrung der Arbeitsplätze erhalten hat, sich dieser Sozialverpflichtung nicht durch vorzeitige Veräußerung sanktionslos entzieht. Schließt ein Erwerber innerhalb der Behaltensfrist einen Unternehmenskaufvertrag bspw. mit der aufschiebenden Bedingung ab, dass die Anteile erst nach Ende der Behaltensfrist tatsächlich auf den Vertragspartner übergehen, bleibt er unzweifelhaft bis zur

[1832] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 100; **Brüggemann, Gerd**: Geerbter KG-Anteil wird gegen Versorgungsleistungen oder unter Nießbrauchsvorbehalt weitergegeben, ErbBstg (2017), S. 169–174, S. 174.
[1833] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 85; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 281.
[1834] R E 13a.13 Abs. 1 S. 2; 13a.14 Abs. 1 S. 2; 13a.16 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019; ebenfalls: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 126.
[1835] Vgl. FG Düsseldorf-Urteil v. 05.04.2006, **4 K 3585/02 Erb**, EFG 2006, S. 991, Rz. 21 und 22.

endgültigen zivilrechtlichen Übertragung Eigentümer und daher verantwortlich für die Wahrung der normimmanenten Begünstigungsrechtfertigungen. Dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen allein schon wegen des Kaufvertragsabschlusses sanktionieren will, widerspricht außerdem ganz klar dem Stichtagsprinzip und ist insofern abzulehnen.[1836]

Stattdessen muss die Diskussion dahingehend geführt werden, ob es auf den Wechsel der zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht ankommt, sofern diese auseinandergehen. Das ErbStG knüpft, allen voran in den steuerpflichtigen Vorgängen (§ 1 Abs. 1 i.V.m. § 3 und § 7 ErbStG) an zivilrechtliche Übertragungsvorgänge des Schenkungs- und Erbrechts. Steuerauslösendes Moment ist daher in aller Regel der unentgeltliche Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an einer Sache. Anders als die Besteuerungstatbestände, stellen die Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen hauptsächlich auf ertragssteuerliche Maßstäbe ab. Dies ist bezogen auf den Sinn und Zweck des Normgefüges auch sinnvoll. Denn der Unternehmenserwerber soll die Steuerentlastung für „notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft“[1837] nutzen. Um die Sozialzweckgebundenheit des Unternehmens zu wahren, ist es notwendig, dass der Erwerber auch über dieses verfügen kann. Gibt er die wirtschaftliche Verfügungsmacht hingegen auf, besteht kein Grund mehr, ihm die Steuerentlastung weiterhin zu belassen. Dementsprechend ist zwecks Behaltensregelung m.E. dann von einer vollendeten Veräußerung auszugehen, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Rechtsnachfolger übergegangen ist.[1838] In der Regel passiert dies spätestens im Zeitpunkt der Übergabe des zivilrechtlichen Eigentums.

[1836] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 84; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 436; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 171, 174; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 208; **Rohde, Andreas/Cremer, Maren**: Unternehmensnachfolge in der GmbH, GmbH-Stpr (2020), S. 140–144, S. 140; **Stalleiken, Jörg**: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93, S. 89; **Korezkij, Leonid**: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145, S. 145; **Uhl-Ludäscher, Luise**: ErbStR 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, NWB-EV (2019), S. 373–380, S. 374; **Hubert, Tina**: Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrechts im Überblick - die Zweite!, StuB (2020), S. 67–72, S. 71; **Brabender, Martina/Gräfe, Maren/Freund, Fabian**: Die ErbStR 2019 im Spannungsverhältnis zu den ErbStH 2019: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 79–85, S: 80-81; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 99.

[1837] So auch schon die Gesetzesbegründung zur ersten großen ErbSt-Reform i.R.d. JStG 1996: **BT-Drucks. 13/901,** 27.03.1995, S. 158.

[1838] So ebenfalls: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 206; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, R. 174, der im Sinne der ständigen ertragsteuerlichen Rechtsprechung auf den Übergang von "Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten in Erwartung des Eigentumserwerbs" abstellt; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 84; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 99; **Hubert, Tina**: Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrechts im Überblick - die Zweite!, StuB (2020), S. 67–72, S. 71.

Durch die Rechtsprechung wurde bereits geklärt, dass ein Behaltensfristverstoß unabhängig vom Einwirken bzw. Verschulden des Unternehmenserwerbers eintritt.[1839] So hat der BFH in folgenden Fällen einheitlich entschieden, dass weder eine teleologische Reduktion des Nachversteuerungstatbestands noch ein Steuererlass im Billigkeitswege in Frage kommt:

- Wenn der Erwerber als Minderheitsgesellschafter nicht in der Lage war, maßgeblichen Einfluss auf den Verkauf wesentlicher Betriebsgrundlagen zu nehmen.[1840]
- Wenn der Erwerber die erworbene GmbH aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens freiwillig auflöst.[1841]
- Wenn der Erwerber den erworbenen Betrieb in Folge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verkaufen muss.[1842]
- Wenn der Erwerber eine Freiberufler-Praxis zwangsläufig veräußern muss, weil er selbst nicht über die nötige berufliche Qualifikation als Arzt verfügt.[1843]
- Wenn der Erwerber Teile des erworbenen Unternehmens zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen abtritt.[1844]
- Wenn der Erwerber Teile des erworbenen Unternehmens zur Erfüllung eines Zugewinnausgleichsanspruchs des überlebenden Ehegatten abtritt.[1845]

Wenn der Erwerber nicht mehr auf die Sozialzweckgebundenheit des Unternehmens positiv einwirken, also nicht mehr dafür sorgen kann, dass keine Arbeitsplätze verloren gehen, steht ihm auch nicht mehr weiter das Recht auf eine Steuerverschonung zu. Diese konsequente Rechtsprechung des BFH steht im Einklang mit den klaren Anforderungen des BVerfG, die aus den Begünstigungsnormen resultierende massive Ungleichbehandlung durch geeignete Gründe zu rechtfertigen und die Rechtfertigungsgründe in den Tatbestandsmerkmalen der Einzelnormen zu verankern. Insofern ist dem II. Senat in seiner vermeintlich „gnadenlosen Härte“[1846], die m.E. vielmehr als die Verfassungskonformität des Normgefüges wahrende Stringenz zu werten ist, uneingeschränkt zuzustimmen.

[1839] In der Literatur herrscht insoweit inzwischen auch keinerlei Protest; statt vieler: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 126.
[1840] Vgl. BFH-Urteil v. 16.02.2005, **II R 39/03**, BFHE 209, S. 143, Rz. 19 und 20.
[1841] Vgl. BFH-Urteil v. 21.03.2007, **II R 19/06**, BFH/NV 2007, S. 1321, Rz. 12 ff.
[1842] Vgl. BFH-Urteil v. 04.02.2010, **II R 25/08**, BFHE 228, S. 130, Rz. 15 ff.
[1843] Vgl. BFH-Urteil v. 17.03.2010, **II R 3/09**, BFHE 229, S. 369, Rz. 11 ff.
[1844] Vgl. BFH-Urteil v. 26.02.2014, **II R 36/12**, BFHE 244, S. 449, Rz. 13.
[1845] Vgl. BFH-Urteil v. 22.07.2015, **II R 12/14**, BFHE 250, S. 1518, Rz. 14.
[1846] **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 240.

Als Rechtsfolge des Verstoßes gegen die Behaltensregelung infolge einer schädlichen Veräußerung fällt der Verschonungsabschlag sowie der Abzugsbetrag nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg (§ 13a Abs. 6 S. 1 ErbStG). Der Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich jedoch 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 (§ 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG: pro rata temporis).[1847] Für jedes nach dem Besteuerungsstichtag abgelaufene volle Jahr, in dem der Erwerber keine schädliche Verfügung vornimmt, erhält er somit 1/5 bzw. 1/7 des Verschonungsabschlags.[1848] Nach der Rechtsprechung des FG Nürnberg ist eine schädliche Verfügung auch einen Tag vor Ablauf eines vollen Jahres insofern schädlich, dass die Begünstigung dennoch für dieses gesamte nahezu vollständig abgelaufene Jahr rückwirkend entfällt.[1849] Das FG stützt seine Entscheidung dabei auf eine Entscheidung des II. Senats zur Ablehnung eines Billigkeitserlasses bei nur geringfügigem Unterscheiten der Behaltensfrist von rd. drei Monaten.[1850] Dem ist aufgrund des insoweit klaren Wortlauts wohl nichts entgegenzubringen.

bbbb) Beendigung der Unternehmenstätigkeit

In Anlehnung an §§ 16 Abs. 3 S. 1 und 17 Abs. 4 S. 1 EStG gilt als Veräußerung und damit als schädliche Verfügung für die Behaltensregelung nach §§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 und Nr. 4 S. 2 Alt. 1 ErbStG auch die Aufgabe des begünstigt erworbenen Gewerbebetriebs bzw. die Auflösung der begünstigt erworbenen Kapitalgesellschaft. Da das ErbStG die Formulierungen dieser veräußerungsähnlichen Ersatztatbestände des EStG wortgleich übernimmt und den erbschaftsteuerlichen Einzelnormen des Begünstigungsgefüges auch keine eigene Legaldefinition zu entnehmen ist, ist zwecks Auslegung grundsätzlich auf die ertragsteuerlichen Maßstäbe bzw. die hierzu höchstrichterlich herausgestellten Anwendungskriterien zurückzugreifen.[1851]

[1847] Zur abweichenden Berechnung bei der Überentnahmeregelung (Nr. 3) siehe übernächstes Kapitel.
[1848] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 162 mit Hinweis auf die sich ergebenden prozentualen Kürzungen des 85%–Verschonungsabschlags, je nachdem wie viele Jahre das Unternehmen nicht veräußert wird: 85%, 68%, 51%, 34%, 17%; siehe ebenfalls: H E 13.9 ErbStR 2019.
[1849] Vgl. FG Nürnberg-Urteil v. 26.04.2018, **4 K 572/16**, EFG 2018, S. 1989, Rz. 36; so wohl auch: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 149; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 173.
[1850] Vgl. BFH-Urteil v. 04.02.2010, **II R 25/08**, BFHE 228, S. 130, Rz. 17.
[1851] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 94 m.w.N. zur Rechtsprechung.

Von der Aufgabe eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung auszugehen, „wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt."[1852] Auf die sog. Aufgabeerklärung des Steuerpflichtigen legt der BFH in seiner Rechtsprechung besonderen Wert und geht von einer konkludenten Handlung ohne explizite Erklärung des Steuerpflichtigen nur dann aus, wenn nach objektiven Maßstäben davon auszugehen ist, dass der Betrieb zu keiner Zeit in der Zukunft mehr fortgeführt werden kann. Dies wird bspw. der Fall sein, wenn der Betriebsinhaber seine werbende Tätigkeit eingestellt hat und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen für eine mögliche spätere identitätswahrende Fortführung des Gewerbebetriebs vorhanden sind.[1853]

Von der steuerlichen Auflösung einer Kapitalgesellschaft gem. § 17 Abs. 4 S. 1 EStG ist nach ständiger Rechtsprechung frühestens auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich, also entweder per Gesetz oder Satzung, aufgelöst wird.[1854] Die gesetzlichen Auflösungsgründe der GmbH sind nicht erschöpfend in § 60 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 GmbHG definiert, die der AG in § 262 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 AktG. Kein gesellschaftsrechtlicher Auflösungsgrund ist bspw. bei der Einstellung der Tätigkeit der Gesellschaft oder deren bloßer Überschuldung anzunehmen.[1855]

Fraglich ist im Zusammenhang mit der Beendigung der Unternehmenstätigkeit in Abhängigkeit der Rechtsform des unentgeltlich erworbenen Unternehmens, wann der veräußerungsähnliche Vorgang eintritt. Denn der Zeitpunkt der Aufgabe der Personengesellschaft bzw. Auflösung der Kapitalgesellschaft bestimmt, sofern er denn in die Behaltensfrist fällt, maßgeblich die quotale Höhe der Nachsteuer. Besonders problematisch ist vorgenannte Frage nach dem Aufgabe- bzw. Auflösungszeitpunkt im Falle der Insolvenz, wie folgend gezeigt wird.

Hinsichtlich des Aufgabezeitpunkts eines Gewerbebetriebs bzw. einer Personengesellschaft stellt die Finanzverwaltung ohne Erläuterung fest, dass als Veräußerung „auch die Aufgabe

[1852] so kürzlich: BFH-Beschluss v. 20.04.2020, **VI S 9/19 (PKH)**, BFH/NV 2020, S. 1051, Rz. 13.
[1853] St. Rechtspr., so zuletzt: BFH-Urteil v. 21.12.2021, **IV R 13/19**, BFH/NV 2022, S. 414, Rz. 28, wo entschieden wurde, dass selbst eine Betriebsunterbrechung über 61 Jahre nicht unbedingt eine Betriebsaufgabe zur Folge hat.
[1854] St. Rechtspr.: BFH-Urteil v. 03.10.1989, **VIII R 328/84**, BFH/NV 1990, S. 361, Rz. 14; BFH-Urteil v. 03.06.1993, **VIII R 81/91**, BFHE 172, S. 407, Rz. 14.
[1855] OFD Frankfurt am Main v. 22.07.2009, S. 2244 A-21-St 215, www.juris.de, hier unter II.

eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens“ gelte und tut damit ganz einfach so, als wäre letztgenannter Punkt ein weiteres Tatbestandsmerkmal von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG.[1856] Das FG Nürnberg bestätigte diese Auffassung mit der Begründung, dass selbiges auch für Kapitalgesellschaften gelte und insolvenzrechtlich „grundsätzlich nicht zwischen Personengesellschaften und juristischen Personen differenziert“ werde. Außerdem stelle mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Vermögen der Personengesellschaft „ein gemäß §§ 35, 36 InsO abgetrenntes Sondervermögen dar, über welches nicht mehr die Personengesellschaft, sondern der Insolvenzverwalter gem. § 80 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis innehat“. Und da der ursprüngliche Erwerber aufgrund dieses Wechsels der Verfügungsmacht nicht mehr selbst die Erhaltung von Arbeitsplätzen sowie die Sozialgebundenheit des Unternehmens sicherstellen könne, geht das FG wohl davon aus, dass dementsprechend ab diesem Zeitpunkt auch kein Grund mehr bestünde, die ursprünglich gewährte Begünstigung weiter aufrechtzuerhalten.[1857]

Der BFH ist dem erstinstanzlichen Urteil des FG Nürnberg nun kürzlich in enger Anlehnung an die ertragssteuerliche Auslegungsgrundsätze entgegengetreten, in dem er feststellt, dass die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG noch nicht zum nachträglichen Wegfall des Verschonungsabschlags führt.[1858] Zum einen ist es nach Auffassung des II. Senats nicht möglich, die Anwendungsgrundsätze von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG auf § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG zu übertragen, da sich der Gesetzgeber offensichtlich ganz bewusst für eine Differenzierung entschieden hat.[1859] Zum anderen, und das ist m.E. der entscheidende Punkt, führt die Insolvenzeröffnung nicht zwingend und ausschließlich zur Zerschlagung der für die Betriebsfortführung und damit Erhaltung der Sozialgebundenheit nötigen Vermögenswerte. Dies folgt unmittelbar aus § 1 S. 1 InsO, wonach das Insolvenzverfahren auch dazu dienen kann, „Regelungen zum Erhalt des Unternehmens zu treffen“.[1860] Der Entscheidung des BFH ist uneingeschränkt zuzustimmen.[1861] Denn Sinn und Zweck der Begünsti-

[1856] R E 13a.13 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019; jene Anordnung wird wohl nicht nur für Gewerbebetriebe gelten, sondern auch für Kapitalgesellschaften, da in R E 13a.16 keinerlei Hinweise zu einer gesonderten Regelung zu finden sind.
[1857] Vgl. FG Nürnberg-Urteil v. 26.04.2018, **4 K 571/16**, EFG 2018, S. 1276, Rz. 27-33; den Beschluss wohl befürwortend: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 139.
[1858] Vgl. BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 19/18**, BFHE 269, S. 450, Rz. 24 ff; gleichlautender Beschluss: BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 20/18**, BFH/NV 2021, S. 23.
[1859] Vgl. BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 19/18**, BFHE 269, S. 450, Rz. 26.
[1860] BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 19/18**, BFHE 269, S. 450, Rz. 30.
[1861] kritisch schon vor Ergehen des FG-Beschlusses: **Kaminski, Bert**: Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690, S. 674; **Geck, Reinhard**, K/E -

gungsnormen liegt in der Erhaltung des Betriebs und der Arbeitsplätze. Die Behaltensregelungen sollen diese gemeinwohldienliche Intension normativ absichern. Solange der Betrieb aber tatsächlich besteht bzw. wegen noch vorhandener wesentlicher Betriebsgrundlagen auch theoretisch weiterbestehen kann und eben nicht alle Arbeitnehmer entlassen wurden, besteht kein Grund eine Nachversteuerung anzuordnen; der Betrieb ist mithin nicht aufgegeben.

Transferiert man dieses teleologisch nachvollziehbare Ergebnis auf die nachsteuerschädliche Beurteilung von Insolvenzverfahren bei Kapitalgesellschaften, würde man wohl insbesondere vor dem Hintergrund einer anzustrebenden Rechtsformneutralität der Besteuerung eigentlich kein anderes Ergebnis erwarten. Betrachtet man die weiteren Ausführungen des BFH im Urteil II R 19/18, erweist sich dieser Rückschluss wohl aber eher als Trugschluss. Denn im Zuge seiner Entscheidungsbegründung stellt der Senat, ohne dass dies entscheidungsrelevant gewesen ist, fest, dass „mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft die Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. […] rückwirkend“ wegfalle.[1862] Sein obiter dictum stützt der Senat auf eine Entscheidung von 2007 zur vorletzten Fassung des Begünstigungsregimes.[1863] Dem muss m.E. jedoch widersprochen werden, wie nachfolgend gezeigt werden soll.

Zuzustimmen ist dem Senat zunächst darin, dass die nahezu wortlautidentische Übernahme der veräußerungsähnlichen Fälle aus § 17 Abs. 4 EStG in § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG darauf schließen lässt, dass die ertragsteuerlichen Rechtsprechungsgrundsätze auf den erbschaftsteuerlichen Nachsteuertatbestand zu transferieren sind. Da die Eröffnung des Insolvenzverfahren zur formalen Auflösung einer Kapitalgesellschaft führt (§ 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG, § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG) und der zivilrechtliche Auflösungsgrund nach ständiger BFH-Rechtsprechung

ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 122; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 91; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 181; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 253; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 230; **Loose, Matthias**: Wegfall des Verschonungsabschlags bei der ErbSt im Fall der Insolvenz einer KG, DB (2021), 366-268.

[1862] BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 19/18**, BFHE 269, S. 450, Rz. 21; mit Verweis auf ehemalige Rechtsprechung: BFH-Urteil v. 21.03.2007, **II R 19/06**, BFH/NV 2007, S. 1321, Rz. 10-13.

[1863] Vgl. BFH-Urteil v. 21.03.2007, **II R 19/06**, BFH/NV 2007, S. 1321, Rz. 10–13; Die Entscheidungsgrundsätze wohl ebenfalls weiterhin für anwendbar haltend: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 176 mit zweckdienlichem Verweis auf § 60 Abs. 1 Nr. 4 (Anm. d. Verf. und Nr. 5) GmbHG und § 262 Abs. 1 Nr. 3 (Anm. d. Verf.: und Nr. 4) AktG; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 254; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 122.

der Erfüllung des Tatbestands von § 17 Abs. 4 S. 1 Alt. 1 EStG genügt[1864], muss erst einmal angenommen werden, dass selbiges auch für § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG gelten müsste.

Entscheidender Bedeutung kommt m.E. jedoch der Tatsache zu, nach der sich die Auflösung der Kapitalgesellschaft in Folge der Eröffnung des Insolvenzverfahren erst dann in Form einer Verlustrealisation ertragsteuerlich (materiell) niederschlägt, wenn das Insolvenzverfahren abgeschlossen oder mit einer Zuteilung und Rückzahlung des der Kapitalgesellschaft verbleibenden Vermögens schon vorher nicht mehr zu rechnen ist.[1865] Transferiert man nämlich auch diese i.S.d. Realisationsprinzips folgerichtige Rechtsprechung auf das erbschaftsteuerliche Begünstigungsgefüge, kann sich m.E. nichts anderes ergeben, als dass mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar der Nachsteuertatbestand dem Grunde nach eröffnet ist, die Höhe der Nachsteuer jedoch (ebenfalls erst) anhand des Zeitpunkts zu bestimmen ist, an dem das Insolvenzverfahren abgeschlossen bzw. wirtschaftlich mit einer Zuteilung und Rückzahlung des der Kapitalgesellschaft verbleibenden Vermögens nicht mehr zu rechnen ist.

Selbst wenn man aber hinsichtlich des begünstigungsschädlichen Aufgabetatbestands von diesem ertragsteuerlichen Verlustrealisationszeitpunkt abweichen will, folgt aus einer normspezifischen Auslegung m.E. kein anderes Ergebnis. Denn Sinn und Zweck der Nachsteuertatbestände besteht insbesondere in der Erhaltung der Sozialbindung des begünstigt erworbenen (kleinen oder mittelständigen Familien-)Unternehmens. Gerade im Falle der Durchführung eines Insolvenzverfahrens in Eigenverantwortung oder eines Schutzschirmverfahrens besteht das übergeordnete Ziel in der Erhaltung des Unternehmens und dessen Betriebsvermögenssubstanz. Dass der Betriebserwerber trotz des Versuchs der Rettung des Unternehmens bereits mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Nachsteuer zahlen soll, leuchtet nicht ein. Solange es dem Erwerber also nach wirtschaftlichen und insolvenz- bzw. sanierungsrechtlichen Gesichtspunkten möglich ist, die formale Auflösung der Gesellschaft durch eine erfolgreiche Sanierung rückgängig machen zu können, darf § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG m.E. nicht greifen.[1866]

[1864] Vgl. BFH-Urteil v. 24.04.1997, **VIII R 16/94**, BFHE 183, S. 402, Rz. 10 und 11.
[1865] Vgl. BFH-Urteil v. 01.03.2005, **VIII R 46/03**, BFH/NV 2005, S. 2171, Rz. 14.
[1866] Vgl. **Werner, Rüdiger**: Nachsteuerpflicht nach § 13a Abs. 6 Nr. 4 S. 2 ErbStG infolge Insolvenz des vererbten Unternehmens, ZErb (2022), S. 383–388, S. 384 mit weiterem sinnvollen Hinweis darauf, dass bei Durchführung eines Stabilisierungs- und Restrukturierungsverfahrens nach dem StARUG schon grundsätzlich tatbestandlich kein Behaltensfristverstoß vorliegt; so auch: **Volland, Elke/Link, Felix**: Die Insolvenz als erbschaftsteuerliches Risiko für Unternehmensnachfolger, DB (2022), S. 1098–1102, S. 1099; **Hannes, Frank/Lorenz, Karsten**: Kein Wegfall des Verschonungsabschlags bei Insolvenzeröffnung, ZEV (2021), S. 49–53, S. 51.

Wie bereits im vorherigen Kapitel anhand von zahlreichen BFH-Urteilen dargestellt, ist der Grund für das Vorliegen einer schädlichen Verfügung i.S.d. § 13a Abs. 6 ErbStG für das Eintreten der Rechtsfolge, also der Nachversteuerung, unbeachtlich. Dies gilt konsequenterweise selbstredend auch für den Fall der insolvenzbedingten (endgültigen) Aufgabe oder Veräußerung. *Löcherbach* fordert hierbei aber, dass die Höhe der Nachversteuerung zumindest insoweit zu begrenzen ist, „als in Folge der Betriebsaufgabe oder Liquidation dem Erwerber freies, also nicht der erhöhten Sozialbindung unterliegendes Vermögen" verbleibe, wobei alle Entnahmen miteinzubeziehen sind, die der Erwerber „zwischen Besteuerungs- und Nachversteuerungszeitpunkt getätigt" habe.[1867] Dem ist m.E. zu widersprechen. Denn selbst für den Fall, dass der Erwerber beteuert, nicht verantwortlich für die missliche Lage des Unternehmens zu sein, wird man dies nach objektiven Maßstäben niemals zu 100% nachweisen können. Die Begünstigungen für Betriebsvermögen sind betragsmäßig nach wie vor horrend. Entscheidet sich der Erwerber für ihre Inanspruchnahme ist er, um es in *Weinmanns* äußerst trefflichen Worten zu formulieren, „zum Erfolg verdammt"[1868]. Das der BFH von seiner stringenten Rechtsprechung abweicht, ist m.E. nicht zu erwarten.

Unschädlich i.S. von §§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 und Nr. 4 S. 2 Alt. 1 ErbStG ist im Umkehrschluss zu dem vorher Beschriebenen eine Betriebsverpachtung, eine Betriebsunterbrechung, jegliche Arten von Strukturveränderungen im Binnengefüge des Betriebsvermögens (sofern dabei keine wesentliche Betriebsgrundlage ersatzlos veräußert wird) und auch eine Betriebsverlegung.[1869] Zu letzterem Fall wird jedoch teilweise die Meinung vertreten, dass eine Verlegung in ein Drittland (außerhalb der EU/des EWR) wegen der ertragsteuerlichen Veräußerungsfiktion ebenfalls zu einem Behaltensfristverstoß führen würde.[1870] Dem ist m.E. nicht zu folgen. Denn die Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven, die als Hauptzweck der Veräußerungsfiktion gilt, kann keinerlei Auswirkungen auf die erbschaftsteuerliche Beurteilung haben, ob der Erwerber des unentgeltlichen Betriebs weiterhin der ihm aufgebürdeten Sozialgebundenheit des Unternehmens und der Erhaltung dessen Arbeitnehmerschaft gerecht wird oder nicht. So hat die Verwirklich sämtlicher ertragsteuerlicher Veräußerungsfiktionen keinerlei Einfluss auf die Behaltensregelung (s.o.).

[1867] **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 91.
[1868] **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 140.
[1869] Zur Betriebsverpachtung: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 272, wobei diese nur unschädlich ist, wenn sie ohne Aufgabeerklärung und ohne Umgestaltung des Betriebs nach Art einer Zwangsbetriebsaufgabe erfolgt; zu den anderen drei Fällen: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 95.
[1870] **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 124.

cccc) Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Neben der Veräußerung und Aufgabe des Gewerbebetriebs bzw. der Kapitalgesellschaftsanteile ist gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 4 S. 2 Alt. 2 ErbStG auch die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen als schädliche Verfügung einzustufen. Auch hier bedient sich der Erbschaftsteuergesetzgeber der im Rahmen der ständigen ertragsteuerlichen Rechtsprechung entwickelten (nicht legal definierten) Begrifflichkeiten. Da jedoch auch im ErbStG keine Begriffsdefinition der wesentlichen Betriebsgrundlage vorgenommen wird, kann insoweit auf die ertragsteuerlichen Maßstäbe, mithin insbesondere auf die funktionale Betrachtungsweise, zurückzugriffen werden.[1871] Um eine gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 oder Nr. 4 S. Alt. 2 ErbStG schädliche Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage handelt es sich daher grundsätzlich, wenn der Erwerber Wirtschaftsgüter des begünstigt erworbenen Betriebsvermögens veräußert, „die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben“[1872].

Einig ist man sich in der Literatur darüber, dass die quantitative Betrachtungsweise, welche regelmäßig insbesondere im Rahmen einer tarifbegünstigten Betriebsveräußerung (§§ 16 i.V.m. 34 EStG) neben die funktionale Betrachtungsweise tritt[1873], für die Behaltensregelung eher irrelevant ist.[1874] Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da die Höhe der in einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens gebundenen stillen Reserven keine Rolle für den Nachversteuerungstatbestand spielen kann. Denn dieser wird nach dem Normtelos dann ausgelöst, wenn der Erwerber die entscheidenden Betriebsgrundlagen entzieht und damit die Zweckgebundenheit und/ oder die Arbeitsplätze des Unternehmens gefährdet. Unerheblich ist hingegen, ob diese wesentlichen Betriebsgrundlagen stille Reserven enthalten oder durch deren Verkauf überhaupt ein ertragsteuerlicher Buchgewinn erzielt werden kann.[1875]

Um eine wesentliche Betriebsgrundlage kann es sich in aller Regel nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens handeln.[1876] Die Qualifikation für Umlaufvermögen scheidet deshalb

---

[1871] Vgl. **Höne, Annette**: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79, S. 77; **Micker, Lars**: Darlehensforderungen als wesentliche Betriebsgrundlagen, Ubg (2018), S. 490–499, S. 498.
[1872] so zuletzt: BFH-Urteil v. 29.11.2017, **I R 7/16**, BFHE 260, S. 334, Rz. 27; siehe aber auch die ständige Rechtsprechung seit: BFH-Urteil v. 30.10.1974, **I R 40/72**, BFHE 114, S. 85, Rz. 18; BFH-Urteil v. 19.01.1983, **I R 57/79**, BFHE 137, S. 487, Rz. 10; BFH-Urteil v. 24.08.1989, **IV R 135/86**, BFHE 158, S. 245, Rz. 15.
[1873] Statt vieler, st. Rechtspr.: BFH-Urteil v. 20.03.2017, **X R 11/16**, BFHE 258, S. 272, Rz. 24.
[1874] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 286.
[1875] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 142; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 288.
[1876] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 118.

aus, weil diese von vornherein nicht darauf ausgelegt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Dementsprechend kann auch nicht das o.g. qualitative Merkmal „für die Fortführung des Betriebs notwendig“ erfüllt sein. Im Konkreten bedeutet dies, dass bspw. die Veräußerung von Darlehensforderungen niemals zu einer Behaltensfristverstoß gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 oder Nr. 4 S. 2 Alt. 2 ErbStG führen kann.[1877]

Bisher nicht endgültig geklärt ist, ob die Veräußerung von Verwaltungsvermögen den Tatbestand erfüllen kann. Vom Normwortlaut, der auf das begünstigungsfähige Vermögen, nicht auf das begünstigte Vermögen abstellt, ist dies jedenfalls nicht ausgeschlossen. Systematisch wäre das wortlautgetreue Auslegungsergebnis jedoch nicht tragbar, denn es würde zu einer Doppelbesteuerung führen, da das Verwaltungsvermögen bereits im Übertragungsstichtag der normalen Besteuerung unterworfen wurde.[1878] Dies müsste sowohl für junges unproduktives Vermögen gelten als auch für solches „altes“ Verwaltungsvermögen, dass weder durch den 15%-Sockelfreibetrag noch durch die 10%-Schmutzgrenze ausnahmsweise dennoch begünstigt übertragen wurde.[1879] Die Finanzverwaltung bestätigt in den Richtlinien jedoch nur erstgenannten Ausschluss.[1880] Insgesamt wird diese Rechtsunsicherheit wohl aber nur wenig Einfluss auf die Rechtspraxis haben, da Konstellationen, in denen ein Wirtschaftsgut zwar ertragsteuerlich als (funktional-)wesentliche Betriebsgrundlage zu werten ist, aber dennoch nach § 13b Abs. 4 ErbStG als Verwaltungsvermögen qualifiziert wird, vermutlich kaum vorkommen werden.[1881]

Hauptstreitpunkt bei der Anwendung dieser Missbrauchsvermeidungsnorm ist aber die Frage, zu welchem Zeitpunkt das veräußerte Wirtschaftsgut die Definition der wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllen muss. Die Literatur liest aus R E 13a.13 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019 heraus, dass die Finanzverwaltung bei dieser Frage auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerentstehung abstellt.[1882] M.E. kann man dies so aber den Richtlinien nicht entnehmen. Denn in besagtem Satz heißt es nur, dass sich der Umfang der schädlichen Verfügung nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts „im – ursprünglichen – Besteuerungszeitpunkt“ bemesse. Dies

[1877] Vgl. **Micker, Lars**: Darlehensforderungen als wesentliche Betriebsgrundlagen, Ubg (2018), S. 490–499, S. 498; **Lorenz, Karsten/Claussen, Philipp**: Behaltenspflicht und Reinvestitionsklausel bei mehrstöckigen Personengesellschaften, ZEV (2021), S. 614–618, S. 615.
[1878] Ähnlich, aber nur für junges Verwaltungsvermögen: **Höne, Annette**: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79, S. 77.
[1879] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 441; **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 30, aber verhalten in der Positionierung.
[1880] R E 13a.13 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.
[1881] Selbiger Meinung: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 100.
[1882] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 294.

ist deshalb sinnvoll, da die Steuerbefreiung auch genau in dieser Höhe gewährt und dementsprechend durch die Nachversteuerung bei Behaltensfristverstoß rückgängig gemacht werden soll. Zu welchem Zeitpunkt das veräußerte Wirtschaftsgut die qualitativen Merkmale einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllen muss – ob im Zeitpunkt der Steuerentstehung, im Zeitpunkt der Veräußerung oder dauerhaft – ist m.E. nicht aus den Verwaltungsanweisung herauszulesen. *Weinmann* vertritt jedenfalls offenkundig die Auffassung, dass es ausschließlich auf die Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage im Steuerentstehungszeitpunkt ankomme, da sich dies aus dem Zweck der Nachversteuerung ergebe.[1883] Der BFH hat nun entschieden, dass maßgeblich für diese Frage ausschließlich der Zeitpunkt der Veräußerung ist.[1884] Richtigerweise müsste hierbei aber ergänzt werden, dass die Veräußerung eines im Veräußerungszeitpunkt als wesentliche Betriebsgrundlage qualifizierten Wirtschaftsguts nur dann schädlich sein kann, wenn dieses im Besteuerungszeitpunkt bereits vorhanden war.[1885] Ansonsten würde eine Nachversteuerung über einen Vermögensgegenstand vorgenommen werden, für den der Erwerber überhaupt keine Begünstigung erhalten hat.

Bei Kapitalgesellschaften setzt § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG zusätzlich zur Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage tatbestandlich voraus, dass „das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird“. Nicht zu Unrecht wird in der Literatur diskutiert, wie sich diese zweite Tatbestandsvoraussetzung („die Substanzausschüttung“[1886]) in der Rechtspraxis darstellen soll. An sich ist die gesetzgeberische Intension nachvollziehbar. Denn verhindert werden soll durch die Ersatztatbestände offensichtlich, dass alternativ zur gesamten Betriebsveräußerung das Unternehmen schleichend entweder durch sog. Überentnahmen oder eben durch die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ausgezerrt und damit die Sozialgebundenheit des Unternehmens verloren geht. Durch das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip, welches auch für das ErbStG gilt[1887], ist für das Auszehren des Unternehmens nach Verkauf einer wesentlichen Betriebsgrundlage jedoch die Ausschüttung des erzielten Veräußerungserlöses nötig.

[1883] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 143.
[1884] BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 10/18**, BFHE 272, S. 501, Rz. 30; so auch schon: **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 185; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 294; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 99.
[1885] Zutreffend: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 253; **Lorenz, Karsten/Claussen, Philipp**: Behaltenspflicht und Reinvestitionsklausel bei mehrstöckigen Personengesellschaften, ZEV (2021), S. 614–618, S. 615.
[1886] **Dennecker, Achim**: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR (2020), S. 853–865, S. 856.
[1887] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 175-176, der zu Recht feststellt, dass die Kapitalgesellschaft in Bezug auf diesen Nachsteuertatbestand gegenüber der Personengesellschaft privilegiert ist.

Ansonsten besteht zumindest die Möglichkeit, dass die freigewordene Liquidität innerhalb der Kapitalgesellschaft reinvestiert, für betriebseigene/-notwendige Zwecke eingesetzt wird und niemals in die nicht begünstigungswürdige private Sphäre des Unternehmenserwerbers gelangt. In der Anwendung dieser Norm ergibt sich jedoch das große Problem der qualitativen Zuordnung einer Ausschüttung zu einer zuvor veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlage. Denn erstens erfolgt die Ausschüttung auch eines Veräußerungsgewinns einer wesentlichen Betriebsgrundalge immer frühestens per Ausschüttungsbeschluss im nachfolgenden Geschäftsjahr. Und zweitens muss davon ausgegangen werden, dass per Gewinnausschüttungsbeschluss zunächst einmal die ordentlichen Erträge und nicht die Außerordentlichen ausgekehrt werden.[1888] Zu einer eindeutigen Zuordnung einer Ausschüttung zu einem Erlös aus der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage kann man daher m.E. nur gelangen, wenn die Gewinnausschüttung den Gewinn aus dem normalen Geschäftsbetrieb übersteigen sollte.[1889] Wie die Finanzverwaltung in allen anderen Fällen eine schädliche Verfügung i.S.d. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG feststellen will, bleibt indes vage.[1890]

Da nach dem klaren Wortlaut der Missbrauchsvermeidungsnorm § 13a Abs. 6 Nr. 4 S. 2 Alt. S. 2 ErbStG nur die Veräußerungen wesentlicher Betriebsgrundlagen der übertragenen Spitzeneinheit i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sanktioniert wird, sind Veräußerungen und Ausschüttungen der jeweiligen Erlöse von Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft/Spitzeneinheit unschädlich. Die Literatur spricht daher zu Recht von einer „abschirmenden Wirkung“.[1891] Eine solche Abschirmwirkung kann sich beim Personengesellschaftskonzern nicht ergeben, wie der BFH erst kürzlich überzeugend entschieden hat. Denn auch Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einer Unter- bzw. Enkelpersonengesellschaft können gleichzeitig wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft bzw. Spitzeneinheit darstellen. Diese von der ertragsteuerlichen Beurteilung abweichende Auffassung des II. Senats entspricht dem Sinn und Zweck der Nachsteuerregelungen. Denn verhindert werden soll, dass die Sozialzweckgebundenheit des unentgeltlich erworbenen Betriebs wegen der Veräußerung der zum Betrieb des Unternehmens entscheidenden Grundlagen nicht gewahrt werden kann und dadurch eventuell

[1888] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 389-390.
[1889] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 441.
[1890] In den Richtlinien wird unter R E 13a.16 ErbStR 2019 nämlich überhaupt keine Stellung zu § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG genommen.
[1891] **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 355; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 389-390, der stattdessen den Begriff "Firewall" benutzt.

sogar Mitarbeiter entlassen werden müssen. Und dabei kann es keine Rolle spielen, ob bspw. das einzige Betriebsgrundstück direkt von der Spitzeneinheit gehalten wird oder – überspitzt dargestellt – von einer Ur-ur-ur-ur-Enkelpersonengesellschaft an die Spitzeneinheit vermietet wird.[1892] Die Prüfung ist stets einzelfallbezogen und ausschließlich aus Sicht der Spitzeneinheit durchzuführen. Irrelevant ist demnach, ob es sich aus Sicht der Unter(personen)gesellschaft um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt.[1893]

Der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage stellt die Norm die Überführung besagten Wirtschaftsguts in das Privatvermögen sowie die Zuführung in ein anderes Betriebsvermögen gleich (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 Alt. 2 und Alt. 3 ErbStG). Letztere Alternative verursacht die Rechtsfolge, dass etwa die (bspw. nach § 6 Abs. 5 EStG ertragssteuerneutrale) Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Erwerbers den Nachsteuertatbestand auslöst. Trotz der vermeintlich überschießenden Wirkung dieser Norm, besteht hier m.E. keine Möglichkeit zur teleologischen Reduktion, da insoweit nur äußerst konsequent umgesetzt wird, was der Gesetzgeber mit dem Begünstigungsnormgefüge bezwecken möchte: die Konservierung des unentgeltlich übertragenen Betriebs in seiner zum Besteuerungsstichtag bestehenden Vermögenszusammensetzung.[1894]

Als Rechtsfolge der schädlichen Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage fällt die Begünstigung rückwirkend in Höhe des zum Erwerbszeitpunkt festgestellten Werts des Vermögensgegenstands weg.[1895]

ccc) Beschränkung des Substanzentzugs

aaaa) Überentnahmebeschränkung

Gemäß § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG entfallen der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nicht nur bei schädlichen Veräußerungen rückwirkend, sondern auch, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und

[1892] Vgl. BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 10/18**, BFHE 272, S. 501, Rz. 22 ff; in erster Instanz noch anders: FG Düsseldorf-Urteil v. 24.01.2018, **4 K 1043/17 Erb**, EFG 2018, S. 688, Rz. 24, das sich darauf beruht, dass ein Wirtschaftsgut nicht gleichzeitig von mehreren Betrieben eine wesentliche Betriebsgrundlage sein kann; a.A. als der BFH auch: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 141.

[1893] So auch: **Lorenz, Karsten/Claussen, Philipp**: Behaltenspflicht und Reinvestitionsklausel bei mehrstöckigen Personengesellschaften, ZEV (2021), S. 614–618, S. 617.

[1894] So auch: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 255, die aber dann die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion sehen, wenn innerhalb von gleichzeitig erworbenen verschiedenen Betriebsvermögen wesentliche Betriebsgrundlagen hin- und her transferiert werden; selbiger Auffassung: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 289.

[1895] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13a, Rz. 63.

der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 Euro übersteigen. Zwar findet man keine offizielle Gesetzesbegründung für die Einfügung dieser sog. Überentnahmebeschränkung in die Behaltensregelungen, da diese erst durch den Vermittlungsausschusses zum Gesetzgebungsverfahren des JStG 1997 in die damalige Fassung des § 13a Abs. 5 ErbStG Einzug gefunden hat.[1896] Dennoch können der Regelung nach objektiv-teleologischer Lesart zwei sie prägende Zwecke entnommen werden: Zum einen soll ein „schleichendes Auszehren"[1897] der durch den Rechtsvorgänger gebildeten finanziellen Rücklagen des begünstigt erworbenen Unternehmens durch den Erwerber verhindert werden.[1898] Zum anderen soll sie wohl offensichtlich auch missbräuchliche Gestaltungen vorbeugen, bei denen der Erblasser/Schenker vor Übertragung Privatvermögen in das Unternehmen einbringt, dieses durch die Begünstigungsregelungen (zumindest partiell) steuerfrei gestellt wird und der Erbe/Beschenkte dieses Vermögen (kurz) nach Übertragung in seine private Sphäre überführt.

Da die Norm die Begriffe „Entnahme", „Einlage", „Gewinne" und „Verluste" aus dem EStG übernimmt, ist es naheliegend, dass für die Anwendung ebenfalls wie im restlichen Begünstigungsregime grundsätzlich die ertragsteuerlichen Maßstäbe anzuwenden sind. Was eine „Entnahme" ist, normiert § 4 Abs. 1 S. 2 EStG; was eine „Einlage" ist, mithin § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Zur Berechnung des unschädlich entnahmefähigen Gewinns ist auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG abzustellen.[1899] Neben Barentnahmen fallen daher selbstredend auch Sachentnahmen oder die Entnahme von Forderungen unter die Beschränkung.[1900] Auch darf nicht zwischen offenen und verdeckten Entnahmen unterschieden werden.[1901]

Fraglich ist, ob vorgenannter Grundsatz gerade beim Entnahmebegriff uneingeschränkt gilt. Verneint wird dies insbesondere bei der Entnahme von Verwaltungsvermögen. Dieser Auffassung ist ohne Weiteres zuzustimmen, da ansonsten eine Nachversteuerung in Höhe einer etwaig verursachten Überentnahme greifen würde, obwohl vorher überhaupt keine Begünstigung für selbige Wirtschaftsgüter gewährt wurde.[1902] Die Finanzverwaltung ist begrüßenswerterweise

[1896] **BT-Drucks. 13/6520,** 12.12.1996, S. 4.
[1897] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 154.
[1898] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 137.
[1899] R E 13.15 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2019.
[1900] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 973; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 160.
[1901] Zwar nicht unmittelbar, aber ggf. indirekt ersichtlich nach: R E 13.15 Abs. 6 S. 2 ErbStR 2019.
[1902] Die Literatur fordert daher seit dem Regimewechsel der Begünstigungsweise mit ErbStAnpG 2016 einstimmig eine teleologische Reduktion der Norm - zuerst: **Wälzholz, Eckhard**: Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV (2016), S. 444–448, S. 446-447; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar,

derselben Auffassung, da sie für die Überentnahmeprüfung Entnahmen bis zur Höhe des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens (=nicht begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG) unberücksichtigt lassen will.[1903]

Ebenfalls irrelevant für die Überentnahmeberechnung muss die Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen sein, da hier § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 Alt. 1 ErbStG als lex specialis klar vorgeht und eine doppelte Berücksichtigung i.S. einer doppelten schädlichen Verfügung eine nicht zu rechtfertigende Übermaß(nach)besteuerung zur Folge hätte.[1904]

Solange das Vermögen als Betriebsvermögen Teil der sozialgebundenen Einheit bleibt und nicht in das Privatvermögen des Erwerbers überführt wird, müssen auch solche Vorgänge irrelevant für die Überentnahmeberechnung sein, die nach eigentlich ertragssteuerrechtlicher Fiktion eine Entnahme darstellen. Dies sollte bspw. bei reinen Umgliederungen von Eigenkapital in Fremdkapital, bei Gutschriften einer Tätigkeitsvergütung auf einem variablen Kapital- oder Darlehenskonto, bei Überführungen vom Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers oder umgekehrt und bei jeglichen Arten von anderen ertragsteuerlichen Entnahmefiktionen gelten.[1905]

Andersherum ist dann aber die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens überentnahmerelevant, wenn es sich dabei um Sonderbetriebsvermögen des Rechtsvorgängers handelte, welches zusammen mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wurde. Denn hierbei wird zwangsläufig Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen des Erwerbers überführt.[1906]

Genauso ist auch eine Entnahme aus einem Betrieb und Einlage in einen anderen Betrieb schädlich und zwar unabhängig von einer möglichen ertragsteuerlichen Neutralität nach § 6 Abs. 5 EStG.[1907]

---

7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 450; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 165; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 304-305.

[1903] R E 13a.15 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

[1904] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 130, 134; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 102; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 372; **Höne, Annette**: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79, S. 77; **Micker, Lars**: Darlehensforderungen als wesentliche Betriebsgrundlagen, Ubg (2018), S. 490–499, S. 498; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 973, so auch die Finanzverwaltung: R E 13a.15 Abs. 1 S. 6 ErbStR 2019.

[1905] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 134; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 114, 120; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 286, 290.

[1906] So zutreffend: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 160.

[1907] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 346.

Gleiches gilt für Tätigkeitsvergütungen oder Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen, also klassische Sonderbetriebseinnahmen, da diese nämlich Vorabgewinne des Gesellschafters darstellen.[1908]

Eine i.S.d. Behaltensregelung schädliche Überentnahme liegt nur vor, wenn innerhalb der gesamten Behaltensfrist ein Überschuss an Entnahmen über die Gewinne/Gewinnanteile zuzüglich der Einlagen vorliegt, wobei dem Erwerber ein Entnahme-Kulanzpuffer[1909] von 150.000 Euro über die gesamte Frist und für jede erworbene Einheit[1910] eingeräumt wird und etwaig in einzelnen Wirtschaftsjahren erzielte Verluste unberücksichtigt bleiben. Die Prüfung erfolgt demzufolge erst nach Ende der Behaltensfrist und nicht etwa jährlich. Aufgrund dieser Tatsache ist es dem Erwerber möglich, einen während der Frist möglicherweise verursachten Entnahmeüberschuss durch eine entsprechend hohe Einlage am Ende der Frist wieder auszugleichen und dadurch eine Nachversteuerung zu verhindern. Die Finanzverwaltung bestätigt dies, schränkt die Möglichkeit jedoch dahingehend ein, dass es sich bei den eingelegten Mitteln nicht um solche handeln darf, die unter Aufnahme eines Darlehens geleistet wurden und dementsprechend nach ertragsteuerlichen Maßstäben notwendiges Betriebs- bzw. negatives Sonderbetriebsvermögen darstellen.[1911] Dem ist grundsätzlich zu folgen.

Eine wichtige Unterscheidung zu den anderen Behaltensfristverstößen ist die Berechnung der Frist, in dem die schädliche Handlung getätigt wird. Denn § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG stellt darauf ab, dass die Überentnahme im Zeitraum vom Steuerentstehungszeitpunkt „bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres“ erfolgen muss. Das bedeutet, dass in allen Fällen, in denen der unentgeltliche Erwerb nicht auf den Bilanzstichtag des erworbenen Unternehmens fällt, die Frist, in der keine Überentnahmen getätigt werden dürfen, tatsächlich kürzer als fünf bzw. sieben Jahre ausfällt.[1912]

[1908] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 356; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 160.
[1909] Vgl. **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 281.
[1910] Vgl. **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 347; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 973-974.
[1911] R E 13a.15 Abs. 4 ErbStR 2019.
[1912] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**: Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV (2016), S. 444–448, S. 444-445; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 85.

Überschreitet der Erwerber den Überentnahmefreibetrag und ist nicht im Stande, die Überentnahmen (rechtzeitig) durch Einlagen auszugleichen, besteht die Rechtsfolge des Behaltensfristverstoßes in dem anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlag in selbiger Höhe („soweit“).[1913] Auf den Grund kommt es ebenso wie bei Verstößen gegen die anderen Behaltensregelungen nicht an. Selbst die Entnahme zum Zwecke der Bezahlung der restlichen Erbschaftsteuerschuld auf bspw. das nicht begünstigte Vermögen erachtet der BFH zu Recht als schädlich i.S.d. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG.[1914] Verfahrenstechnisch erfolgt letztlich eine vollständige Neuberechnung des ursprünglichen Verschonungsabschlags, in dem vom ursprünglichen begünstigten Vermögen der Wert der Überentnahme abgezogen und § 13a Abs. 1 ErbStG sodann auf den neu ermittelten Wert anzuwenden ist.[1915]

Weder bei Einzelunternehmen, noch bei Mitunternehmeranteilen kann die Prüfung in dem Sinne vereinfacht durchgeführt werden, als dass nur darauf abgestellt wird, ob das übernommene Eigenkapital bzw. Kapitalkonto zum Ende der Behaltensfrist maximal 150.000 Euro niedriger ausfällt als am Übertragungsstichtag. Denn sowohl das Eigenkapital des Einzelunternehmers als auch das Kapitalkonto des Mitunternehmers wird selbstredend durch etwaige laufend entstandene Verluste gemindert. Diese werden aber in der Überentnahmeregelung zu Gunsten der Steuerpflichtigen nicht als schädlich angesehen (s.o.). Das heißt, der Erwerber muss zwecks Überprüfung von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG in jedem Fall eine eigenständige (Neben-) Rechnung anstellen, in der er sämtliche Gewinne/Gewinnanteile sowie alle (verdeckten und offenen) Einlagen und Entnahmen dokumentiert. Im Extremfall kann ein Unternehmenserwerber also selbst dann Entnahmen von bis zu 150.000 Euro tätigen, wenn er in allen Jahren der Behaltensfrist betriebliche Verluste erzielt und das Unternehmen quasi runterwirtschaftet; natürlich vorausgesetzt, entnahmefähiges Eigenkapital ist überhaupt vorhanden.

Fraglich ist, wie mit disquotalen Einlagen in eine Mitunternehmerschaft zu verfahren ist, die zur Erhöhung des Kapitalkontos des Anteilserwerbers führen. Auch diese sollte m.E. zu einer Erhöhung des entnahmefähigen Betrags führen, da es keinen Unterschied machen kann, ob der

[1913] so zutreffend R E 13a.19 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2019 sowie die Beispielrechnung unter H E 13a.15; selbiger Ansicht: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 165; a.A.: **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 129, der unzutreffend annimmt, dass selbst bei nur minimaler Überschreitung des 150.000 Euro Entnahmefreibetrags per "Fallbeileffekt" der gesamte Verschonungsabschlag rückwirkend entfalle.
[1914] Vgl. BFH-Urteil v. 11.11.2009, **II R 63/08**, BFHE 227, S. 369, Rz. 12 ff.
[1915] So zutreffend die Beispielrechnung unter H E 13a.15 ErbStR 2019; kritisch: **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 32.

Erwerber eine unmittelbare Schenkung eines anderen Mitunternehmers erhält und diese Mittel in die Gesellschaft einlegt oder die Schenkung mittelbar über das Gesellschafterkonto der Mitunternehmerschaft vollzogen wird. Dies gilt m.E. unabhängig davon, ob der nach § 7 Abs. 1 S. 1 ErbStG schenkungssteuerbare Vorgang[1916] aufgrund etwaig ausnutzbarer Freibeträge Schenkungsteuer verursacht oder nicht.

bbbb) Überausschüttungsbeschränkung

Mit dem ErbStRG 2008 hat der Gesetzgeber die Regelung zur Überentnahmebeschränkung (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG) um einen Satz 3 erweitert, nach dem bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft „sinngemäß zu verfahren" ist. Diese der Rechtsformneutralität der Besteuerung/Begünstigung dienende Normergänzung führt dazu, dass auch Erwerber einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung der Überentnahmebeschränkung, ergo einer sog. Überausschüttungsbeschränkung unterliegen. Ziel der Norm ist es, das Auszehren der vor unentgeltlicher Anteilsübernahme gebildeten Kapital- und Gewinnrücklagen zu verhindern.[1917] Entsprechend der Formulierung des Normtextes sind wie bei der Überentnahmeregelung die ertragsteuerlichen Maßstäbe anzuwenden. Fraglich ist, ob dieser Grundsatz insbesondere bei den folgend zu diskutierenden zwei Konstellationen uneingeschränkt gilt.

Zu diskutieren gilt es zunächst, inwiefern verdeckte Gewinnausschüttungen in die Berechnung miteinzubeziehen sind. Würde die Regelung alleine auf die handelsrechtlichen Grundlagen abstellen, wäre es ein Leichtes, die Gewinn- und/oder Kapitalrücklagen (sofern dies die Satzung erlaubt) auszuzehren, in dem sich der Unternehmenserwerber bspw. durch erhöhte Gehaltszahlungen oder überdurchschnittlich hohe Zinsen weit mehr als den ihm eigentlich zustehenden (anteiligen) Gewinn auskehrt. Dementsprechend muss gelten, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen in die Berechnung der Überausschüttungsbeschränkung miteinzubeziehen sind; allerdings nur dann, wenn es zu einem Zufluss beim Anteilseigner kommt.[1918]

Die nach Ende der Behaltensfrist anzustellende Berechnung ist bei Kapitalgesellschaften komplexer als bei Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen, da nicht allein auf das (um Verluste bereinigte) Eigenkapital bzw. Kapitalkonto geschaut werden kann. Stattdessen muss

[1916] Vgl. BFH-Urteil v. 05.02.2020, **II R 9/17**, BFHE 267, S. 511.
[1917] Vgl. **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13a, Rz. 83.
[1918] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 137; **Hannes, Frank/Holtz, Michael**, M/H/H - ErbStG-Kommentar, 18. Aufl. (2021): § 13a, Rz. 84; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 361.

am Ende jedes Jahres der dem Erwerber nach dem Gewinnverteilungsschlüssel (anteilig) zustehende steuerbilanzielle Gewinn ermittelt werden, der mindestens Null betragen muss. Hierzu werden alle offenen und verdeckten Einlagen des Gesellschafters addiert und von dieser Summe jegliche während der Zeit getätigten offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen, jeweils entsprechend des tatsächlichen Zahlungszuflusses[1919], subtrahiert. Dass der Subtrahend um die auf offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen abzuführende Kapitalertragsteuer zu bereinigen ist[1920], ist definitiv zu verneinen, da diese zwar im Quellenabzugsverfahren von der Kapitalgesellschaft abgeführt wird, aber dennoch eine private/persönliche Steuerschuld des Anteilseigners darstellt. Denn ansonsten ergäbe sich eine Ungleichbehandlung im Vergleich zur Überentnahmeregelung, bei der ein Einzelunternehmer oder Mitunternehmer unzweifelhaft auch die zur Begleichung seiner persönlichen Einkommensteuerschuld aus dem Betriebsvermögen entnommenen Mittel negativ in der Überentnahmeberechnung berücksichtigen muss.

Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) kann im Übrigen nicht als Grundlage für die Überausschüttungsberechnung herangezogen werden, da in diesem zum einen auch Verluste berücksichtigt werden und dieses zum anderen gesellschafts- und nicht gesellschafterbezogen erstellt wird und sich ansonsten Einlagen und Entnahmen anderer Gesellschafter unzutreffender Weise auf die Behaltensregelung des Erwerbers auswirken würden.[1921]

Weitaus gravierender in ihrer praktischen Auswirkung ist die Frage, ob die ertragsteuerliche Betrachtungsweise auch uneingeschränkt bei der Umsetzung der Überausschüttungsbeschränkung in einem Konzern mit Tochter-Kapitalgesellschaften anzuwenden ist. Wenn dem so wäre, wären Ausschüttungen aus den vor unentgeltlicher Übertragung gebildeten Gewinnrücklagen einer der Spitzeneinheit nachgeordneten Kapitalgesellschaft irrelevant für die Berechnung, da sie bei der Muttergesellschaft laufenden Gewinn darstellen und somit den ausschüttungsfähigen Betrag des Gesellschafters erhöhen würden. Die Literaturstimmen verneinen eine teleologische Reduktion, da man nicht von einer planwidrigen Regelungslücke ausgehen könne, weil die Bundesregierung die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ErbStAnpG 2016 geäußerte Änderungsbitte des Bundesrates[1922] nicht weiter verfolgt habe.[1923]

[1919] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 131.
[1920] so aber unzutreffend: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 137.
[1921] so aber eventuell: **Bron, Jan/Söffing, Andreas**: Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto innerhalb der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behaltensfrist, DStR (2016), S. 1913–1917, S. 1914-1915.
[1922] **BR-Drucks. 353/15 (Beschluss),** 25.09.2015, S. 9 unter 11.
[1923] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 138; etwas vorsichtiger die Unsicherheit ansprechend: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 364-

Zuzugestehen ist der Literatur, dass die Bundesregierung als Antwort auf die Änderungsbitte nur geäußert hat, dass sie den Vorschlag prüfen werde[1924], in der darauf folgenden Beschlussempfehlung des Finanzausschusses jedoch lediglich redaktionelle Änderungen in § 13a Abs. 6 ErbStG vorgenommen wurden.[1925] Aus den Gesetzesmaterialien geht jedoch nicht hervor, ob man den Änderungsvorschlag entgegen des Versprechens doch gar nicht weiter geprüft oder ihn tatsächlich bewusst verworfen hat. Betrachtet man das gesamte Gesetzgebungsverfahren und den immensen Zeitdruck, dem sich der Gesetzgeber durch die vielen politischen Kompromisse ausgesetzt sah[1926], ist m.E. am ehesten davon auszugehen, dass die Thematik in der zu bearbeitenden Prioritätenliste soweit herabgerutscht ist, dass man sie nicht mehr in der Norm verarbeitet hat. Dass der Gesetzgeber ganz bewusst die aus der o.g. einfachen Umgehung der Überausschüttungsregelung resultierende teils gravierende Ungleichbegünstigung (weiterhin) zulassen wollte, ist nicht anzunehmen. Jedenfalls leuchtet kein Grund dafür ein.

Noch deutlicher wird die Verwerfung vor dem Hintergrund, dass theoretisch selbst dann die Überausschüttungsregelung umgangen werden kann, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben werden, die gar keine Unterbeteiligungen hat. Denn aufgrund der (für die Nachversteuerungsvorbehalte unschädlichen, s.o.) Möglichkeit der Einbringung dieser Anteile bspw. in eine Holdinggesellschaft, könnten wiederum die Gewinnrücklagen der originär unentgeltlich erworbenen Kapitalgesellschaft dennoch unbeschadet mittelbar entnommen werden.

Dieses Ergebnis kann keinesfalls dem Normzweck entsprechen, insbesondere nicht der durch das ErbStAnpG 2016 neu etablierten Verbundbetrachtung. Dementsprechend ist bei der Anwendung von § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 3 ErbStG im Falle von Ausschüttungen von Gewinnrücklagen nachgeordneter Kapitalgesellschaften trotz der verpassten Gesetzesänderung teleologisch zu reduzieren. Technisch umsetzbar wäre diese teleologische Reduktion, in dem nicht nur die Gewinn- und Kapitalrücklagen der übernommenen Spitzeneinheit als Ausgangswert der Überausschüttungsberechnung festgestellt werden, sondern eben auch die im Konzern entsprechend der Beteiligungsquote anteilig vorhandenen Gewinnrücklagen jeglicher Tochter-/Enkel-/usw.-Kapitalgesellschaften. Die Finanzverwaltung äußerst sich hierzu nicht.

365; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 321; **Wälzholz, Eckhard**: Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV (2016), S. 444–448, S. 448.

[1924] **BT-Drucks. 18/6279,** 08.10.2015, S. 15 unter zu Ziffer 2.

[1925] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S. 37.

[1926] Siehe zu diesem von unzähligen politischen Kompromissen gezeichneten Gesetzgebungsprozess Kapital C.II.

ddd) Aufhebung einer Poolvereinbarung

Sofern Kapitalgesellschaftsanteile unentgeltlich erworben wurden, die zwar nicht das Mindestbeteiligungserfordernis nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG erfüllt haben, aber wegen einer bestehenden Poolvereinbarung nach Satz 2[1927] dennoch begünstigungsfähig sind, gilt auch die Aufhebung der Verfügungsbeschränkung oder der Stimmrechtsbündelung als Verstoß gegen die Behaltensregelung (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG). Hauptfrage bei der Anwendung dieser Nachversteuerungsregelung ist, wann der Tatbestand der „Aufhebung" erfüllt ist.

Eindeutig dürfte wohl nur sein, dass der Nachsteuertatbestand dann jedenfalls ausgelöst wird, wenn sich die Poolgesellschafter in übereinstimmender rechtsgeschäftlicher Willenserklärung dazu entscheiden, entweder die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung endgültig und ersatzlos aufzuheben, sodass letztendlich die Restriktionen der Poolvereinbarung nicht weiter existieren.[1928] Dabei ist trotz des grammatikalisch missglückten Wortlauts („Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen […] weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren im Fall des § 13b Abs. 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird") wohl davon auszugehen, dass der „Wegfall"[1929] der Poolvereinbarung auch dann steuerschädlich ist, wenn die Initiative nicht vom Erwerber selbst, sondern von einem/mehreren anderen Poolgesellschafter/n ausgegangen ist.[1930] Eine derartige vollständige Aufhebung kann bspw. durch Parteivereinbarung, durch Übertragung aller poolgebundenen Anteile oder durch Beendigung der Poolvereinbarung aufgrund des Zeitablaufs eintreten.[1931] Ebenfalls schädlich ist der Austritt eines Poolgesellschafters, sofern keine Fortsetzungsklausel (§§ 736 oder 727 BGB a.F.) vereinbart wurde und die durch den Abschluss der Poolvereinbarung gegründete BGB-Innengesellschaft[1932] durch den Austritt aufgelöst/vollbeendet wird (§ 723 BGB a.F.); insofern fällt bei allen Poolmitgliedern die Begünstigung nachträglich weg.[1933]

[1927] Siehe zu den Voraussetzungen für eine wirksame Poolvereinbarung Kapitel D.II.2.c)bb).
[1928] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 135; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 467.
[1929] Dieser Begriff wird in der Gesetzesbegründung anstelle des Begriffs „Aufhebung" genutzt: **BR-Drucks. 4/08,** 04.01.2008, S. 54-55.
[1930] Ähnlich wie bei den anderen Behaltensregelungen kommt es nicht auf das Einwirken des Erwerbers oder den Grund für den Verstoß an; gl.A.: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 139; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 182; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 407.
[1931] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 136.
[1932] Siehe hierzu Kapitel D.II.2.c)bb)aaa).
[1933] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 139; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 468-469, 471.

Fraglich ist aber, ob auch andere bzw. „schwächere“ Handlungen, insbesondere reine Verstöße, gegen die einzelnen Regelungen der Poolvereinbarung, zur Nachsteuer i.S.d. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG führen können. Die beratende Literatur spricht sich wegen des klaren Wortlauts m.E. zu Recht klar dagegen aus und nimmt eine Nachversteuerung erst an, sofern die Poolvereinbarung aufgrund von wiederholenden Verstößen faktisch/konkludent/stillschweigend aufgehoben wird.[1934] Ebenfalls unbedeutend für den Nachsteuertatbestand müssen reine Änderungen oder Ergänzungen der Poolabrede sein, sofern dadurch die Vereinbarung ihren beschränkenden Charakter beibehält.[1935]

Die Finanzverwaltung nimmt ausweislich der Richtlinien einen Behaltensfristverstoß alleine dann an, wenn entweder das Ausscheiden eines Poolgesellschafters oder bspw. eine Kapitalerhöhung dazu führen sollte, dass die summierte Beteiligungshöhe der verbleibenden Poolmitglieder unter die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25% sinkt.[1936] Dieser Rechtsauffassung ist entgegenzutreten.[1937] Denn weder findet sich im Wortlaut des Nachversteuerungsvorbehalts ein Anhaltspunkt dafür, noch würde dies zur Systematik der Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen passen. Gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG ist ausschließlich auf die Beteiligungshöhe des Erblassers/Schenkers abzustellen. Völlig irrelevant ist hingegen, wie hoch die Beteiligung des Erwerbers ausfällt. Selbst erworbene Beteiligungen im Tausendstelbereich sind prinzipiell begünstigungsfähig.[1938] Genau aus diesem Grund muss es im Anwendungsbereich von § 13a Abs. 6 ErbStG unerheblich sein, ob die Beteiligungshöhe eines nach § 13a Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG (originär das Mindestbeteiligungserfordernis erfüllenden) begünstigt übertragenden Kapitalgesellschaftsanteils im Laufe der Behaltensfrist absinkt.[1939] Auch bei der Ausnahmevorschrift § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG stellt das Gesetz eindeutig

[1934] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 140; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 472; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 404, der konstatiert, dass Vertragsstrafen bei Verstößen "ein Indiz gegen eine konkludente Aufhebung des Pools" sind; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 369.
[1935] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 467.
[1936] R E 13a.17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 und Nr. 3 ErbStR 2019.
[1937] Ebenso: **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 138, 142; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 235-236; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 470; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 183; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 406; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 370; selbst eine Stimme aus der Finanzverwaltung vertritt diese in der Literatur vorherrschende Ansicht: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 186.
[1938] Siehe Kapitel D.II.2.c)aa).
[1939] So auch jüngst: FG Münster-Urteil v. 20.11.2017, **3 K 1879/15 Erb**, EFG 2018, S. 153, Rz. 20.

darauf ab, ob der Erblasser oder Schenker in Folge des Abschlusses einer wirksamen Poolvereinbarung mit anderen dieser Vereinbarung unterliegenden Gesellschaftern gemeinsam das 25%-Mindestbeteiligungserfordernis erfüllt. Wie auch schon nach Satz 1 irrelevant ist hingegen die Beteiligungshöhe der vom Erwerber übernommenen gepoolten Anteile. Entscheidend ist nur, dass der Erwerber der Poolabrede beitritt, damit diese nicht unwirksam wird.[1940] Dass trotz dieser systematischen Einheitlichkeit nun das Absinken der Beteiligungshöhe von nach § 13a Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG begünstigt übertragenen Kapitalgesellschaftsanteilen unschädlich, das Absinken der Beteiligungshöhe von nach S. 2 begünstigt übertragenen Kapitalgesellschaftsanteilen hingegen schädlich sein soll, ist ohne eine klare Gesetzesanweisung nicht zu rechtfertigen.

Abschließend sei hier noch darauf hingewiesen, dass § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 5 ErbStG nach dem eindeutigen Wortlaut nur für die Aufhebung einer Poolvereinbarung bzw. einer der Beschränkungen einer übertragenen Spitzeneinheit gilt. Nicht hingegen erfasst der Nachversteuerungstatbestand die Aufhebung einer Poolabrede einer nachgeordneten Kapitalgesellschaft, die deswegen am Steuerstichtag nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert.[1941] Jedoch sollte wohl für erst kurz vor Übertragungsstichtag geschlossene Poolvereinbarungen nach Übertragung eine gewisse Schamfrist eingehalten werden, damit diese nicht von vorneherein als nichtig behandelt wird.[1942]

eee) Reinvestitionsklausel

Ähnlich, wie es im Rahmen der Lohnsummenregelung durch Neuanstellungen oder Lohnerhöhungen und bei der Überentnahmeregelung durch Einlagen möglich ist, können auch die schädlichen Veräußerungstatbestände (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG) „geheilt“[1943] werden, wenn der erzielte Veräußerungserlös innerhalb der jeweils nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögensart verbleibt (§ 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG). Diese sog. Reinvestitionsklausel wurde durch das ErbStRG 2008 in die Behaltensregelungen eingefügt und soll dazu beitragen, dass dem Unternehmenserwerber trotz der (zum Zwecke der Rechtfertigung durch

[1940] Siehe Kapitel D.II.2.c)bb)bbb).
[1941] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 133; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 186; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 365.
[1942] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 186.
[1943] **Unterberg, Timo**: Ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Umwandlungen und Erbschaftsteuer - Teil I, ErbStB (2020), S. 294–299, S. 298.

Gemeinwohlgründe notwendigen) Restriktionen eine „größere Flexibilität“ in seinen unternehmerischen Entscheidungen bleibt.[1944] Fraglich im Zusammenhang mit der Anwendung der Reinvestitionsklausel ist erstens, in welchem Betrieb die Investition getätigt werden muss, zweitens, welche Arten von Wirtschaftsgütern neu angeschafft werden dürfen, und drittens, innerhalb welcher Frist der Reinvestitionsvorgang erfolgen muss.

Nach der alten Gesetzesfassung der Reinvestitionsklausel war „von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 begünstigten Vermögensart verbleibt“ (§ 13a Abs. 5 S. 3 ErbStG i.d.F. d. ErbStRG 2008). Nach diesem relativ klaren Wortlaut war damals von einer wirksamen Reinvestition nur auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der Vermögensart nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 oder Nr. 3 ErbStG verbleibt. Einem Änderungsantrag des Bundesrats im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2010, der darauf abzielte, „die Begünstigung auch zu gewähren, wenn die Reinvestition in eines der dort [Erg. d. Verf.: also in § 13a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 ErbStG] genannten begünstigten Vermögen“ erfolge[1945], erteilte die Regierung eine Absage mit der schlichten bzw. inhaltslosen Begründung, dass der Gesetzgeber „bewusst nur die Reinvestition innerhalb derselben Vermögensart als unschädlich angesehen“ habe.[1946]

Der Gesetzesbegründung zur Einführung der Reinvestitionsregelung kann folgendes entnommen werden: „Die Reinvestition muss dabei stets innerhalb derselben Vermögensart erfolgen“.[1947] Eine Erklärung für diese Einschränkung bleibt er jedoch schuldig. Die lediglich minimale Anpassung des Normtextes im Rahmen des ErbStAnpG 2016 durch die Ergänzung des Wortes „jeweils“ vor „nach § 13b Abs. 1 begünstigungsfähigen Vermögensart“ unterstreicht jedoch die zuvor schon verkündete gesetzgeberische Intension. Aufgrund dieses angepassten Wortlauts und der historischen Entwicklung der Norm wird in der Literatur fast einheitlich auch für die aktuelle Gesetzesfassung davon ausgegangen, dass sog. „Überkreuz-Investitionen“[1948] zwischen verschiedenen Vermögensarten nicht vom Anwendungsbereich der Reinvestitionsklausel erfasst werden. Dem ist m.E. jedoch entgegenzutreten, da dieses Ergebnis klar dem Normzweck der Ausnahmeklausel widerspricht.[1949] Denn warum sollte eine Reinvestition

[1944] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 10 unter zu Absatz 5 Satz 3.
[1945] **BT-Drucks. 17/2823,** 27.08.2010, S. 31 zu Nummer 47.
[1946] **BT-Drucks. 17/2823,** 27.08.2010, S. 31 zu Nummer 47.
[1947] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 10 unter zu Absatz 5 Satz 3.
[1948] **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 119.
[1949] Vgl. **Milatz, Jürgen/Sax, Miriam**: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S.

bspw. aus der Veräußerung der Schlachtanlage (=wesentliche Betriebsgrundlage) eines Metzgerei-Einzelunternehmens in einen Zwerg-Mitunternehmeranteil an einer großen Immobilien-Publikumsgesellschaft möglich sein, aber eine Reinvestition desselben Metzgereibetriebs in eine andere Metzgerei, die allerdings in Form einer GmbH geführt wird, hingegen nicht. Für diese Restriktion leuchtet kein Grund ein. Dieses Unwohlgefühl verstärkt sich umso mehr, wenn man sich vor Augen führt, dass eine Reinvestition dann völlig nachsteuerunschädlich wäre, wenn in vorgenanntem Beispiel die einzelunternehmerisch geführte Metzgerei zunächst nachsteuerunschädlich in eine Kapitalgesellschaft eingebracht[1950] und sodann der Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Schlachtanlage in die zweite Metzgerei-GmbH investiert werden würde. Sieht man in der Schaffung einer größeren Flexibilität für den Unternehmenserwerber den Hauptzweck der Reinvestitionsklausel, ist es m.E. trotz des klar artikulierten subjektiven Willens des Gesetzgebers nach objektiv-teleologischem Maßstab geboten, den Anwendungsbereich von § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG auch auf Überkreuz-Investitionen zwischen verschiedenen zeitgleich unentgeltlich erworbenen Vermögensarten zu erweitern.[1951]

Unabhängig von der zuvor diskutierten Streitfrage, erfüllt nach h.M. eine Investition auch dann den Tatbestand von § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG, wenn sie in einen Betrieb erfolgt, der von einem anderen Schenker/Erblasser oder gar überhaupt nicht unentgeltlich erworben wurde, jedoch unter der Voraussetzung, dass es sich dabei um eine prinzipiell nach § 13a Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähige Einheit (derselben Vermögensart) handeln würde.[1952] Dies muss auch dann gelten, wenn der Veräußerungserlös zunächst zwangsläufig entnommen und anschließend in eine anderen betrieblichen Einheit des Erwerbers reinvestiert wurde.[1953]

696; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 171; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 257; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 418; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 414; **Höne, Annette**: Betriebsvermögen: Aktuelles, Praxisfragen und Antworten, NWB-EV (2020), S. 258–267, S. 263.

[1950] R E 13a.13 Abs. 3 S. 1: „Die Einbringung eines Betriebs […] in eine Kapital[…]gesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen".

[1951] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 164,; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 507-508.

[1952] Vgl. **Milatz, Jürgen/Sax, Miriam**: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S. 696; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 171; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 209; a.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 418, der eine Investition nur in einen von demselben Erblasser/Schenker erworbenen Betrieb gelten lassen will; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 414.

[1953] Insofern muss die Finanzverwaltungsauffassung nach R E 13a.18 S. 8 ErbStR 2019 auf Fälle reduziert werden, bei denen der Veräußerungserlös im Privatvermögen des Erwerbers verbleibt; siehe auch ausführlich: **Milatz,**

Gemäß § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG ist von einer begünstigungserhaltenden Reinvestition auszugehen, wenn der Veräußerungserlös in Vermögen investiert wird, das zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört. Auch hier wurde der ursprüngliche Normtext im Rahmen des ErbStAnpG 2016 an die neue Verschonungskonzeption dahingehend angepasst, dass nun nicht mehr gefordert wird, dass das Reinvestitionsobjekt „nicht zum Verwaltungsvermögen" gehört[1954], sondern nur noch, dass es sich um begünstigtes Vermögen handeln muss. Daher ist eine Investition in jede Art von Vermögensgegenstand (einer begünstigungsfähigen Unternehmenseinheit) geeignet, wenn nach zwingend erneut durchzuführendem Verwaltungsvermögenstest[1955] der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens (=nicht-begünstigtes Vermögen) nicht steigt. Dies schließt neben der Anschaffung von Anlagevermögen, Betriebsteilen und neuen Betrieben auch die Tilgung von Schulden ein[1956], da hierdurch sowohl Finanzmittel als auch gem. § 13b Abs. 6 ErbStG verrechenbare Schulden abgebaut werden und somit keine Veränderung der Verwaltungsvermögensquote eintritt. Selbst die Aufstockung von Liquidität müsste nach der wortlautgetreuen Anwendung von § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG regelkonform sein, solange entweder noch nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG verrechenbare Schulden vorhanden sind oder der 15%-Sockelbeitrag vorher nicht vollständig ausgereizt wurde. M.E. müsste auch die Reinvestition in echte Verwaltungsvermögensgegenstände (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG) dann noch möglich sein, wenn damit die 10%-Schmutzgrenze ausgenutzt wird.[1957]

Fraglich ist allerdings noch, ob auch eine Investition des Veräußerungserlöses in Umlaufvermögen den Tatbestandsvoraussetzungen entspricht. Die Finanzverwaltung erwähnt dieses in ihrer Aufzählung nicht, schließt es aber auch nicht ausdrücklich aus. Zudem ist die Aufzählung

---

Jürgen/Sax, Miriam: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S. 698-699.

[1954] So noch § 13a Abs. 5 S. 4 ErbStG i.d.F. des ErbStRG 2008.

[1955] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 207; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 423, 426; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 420.

[1956] So auch die Finanzverwaltung: R E 13a.18 S. 3 ErbStR 2019

[1957] So lässt die Finanzverwaltung trotz dessen sie der Auffassung ist, dass eine Reinvestition in Finanzmittel nicht möglich sei (R E 13a.18 S. 6 ErbStR 2019), eine begünstigungserhaltende Reinvestition immer dann „aus Vereinfachungsgründen" zu, sofern diese nicht zu schädlichem Verwaltungsvermögen führt (R E 13a.18 S. 7 ErbStR 2019). Dies ist definitiv zu begrüßen; gl.A.: **Milatz, Jürgen/Sax, Miriam**: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S. 697; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 173; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 163; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 421-422; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 255.1.

in R E 13a.18 S. 6 ErbStR 2019 ganz offensichtlich beispielhaft („bspw."). Da es für die Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom nicht-begünstigten Vermögen (=Verwaltungsvermögen) nicht auf die bilanzielle Qualifikation eines Vermögensgegenstands, sondern nur darauf ankommt, ob der Gegenstand eine der Tatbestandsvoraussetzungen von § 13b Abs. 4 ErbStG erfüllt, ist m.E. auch die Reinvestition des Veräußerungserlöses in Umlaufvermögen vom Anwendungsbereich des § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG gedeckt.[1958]

Gemäß § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG ist von einer begünstigungserhaltenden Reinvestition auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten investiert wird. Fraglich hinsichtlich dieser zeitlichen Tatbestandskomponente ist zunächst, ob es sich tatsächlich um eine Ausschlussfrist handelt.[1959] Der Normwortlaut enthält jedenfalls schon einmal nicht die Formulierung des Zwangs zur Einhaltung der Frist, sondern wirkt durch die Einleitung „hiervon ist auszugehen" als Positiv-/Regelbeispiel[1960]: Wenn die Investition innerhalb von sechs Monaten erfolgt, ist in jedem Fall von der Nachversteuerung abzusehen. Weder aus der Gesetzesbegründung, in der überhaupt nicht auf die Frist eingegangen wird[1961], noch aus dem systematischen Zusammenhang zu S. 3, nachdem es auf den Verbleib des Veräußerungserlöses in der/einer sozialgebundenen Einheit ankommt, ergibt sich etwas anderes. Die Literatur geht daher zu Recht davon aus, dass es letztlich nur auf den kausalen Zusammenhang zwischen der Veräußerung eines Betriebs, einer Beteiligung oder einer wesentlichen Betriebsgrundlage und der Investition in ein Ersatzwirtschaftsgut (und sei es die Aufstockung der Liquiditätsreserven, s.o.) ankommt. Dieser Zusammenhang ist anhand einer Einzelfallprüfung festzustellen und kann gerade bei größeren Neuanschaffungen auch bejaht werden, wenn zwischen Veräußerung und Anschaffung ein längerer Zeitraum als sechs Monate liegt.[1962] Dieser Auffassung hat sich inzwischen das FG Münster angeschlossen, das insbesondere auf die (darzulegende) Planung der

[1958] Dies entspricht insoweit auch der Würdigung des Anwendungsbereichs der Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 ErbStG; derselben Auffassung: **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 210; a.A.: **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 259; a.A eventuell: **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 112; evtl. auch a.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 419.

[1959] So aber die Finanzverwaltung in R E 13a.19 S. 4 ErbStR 2019: „Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen".

[1960] Vgl. **Schlegel, Gerwin**: Erste Entscheidung zum Reinvestitionszeitraum sowie zur Mindestquote, NWB (2018), S. 170–172, S. 171-172; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 260: "Vermutungsregelung".

[1961] **BT-Drucks. 16/11107,** 26.11.2008, S. 10 unter zu Absatz 5 Satz 3.

[1962] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 511; **Milatz, Jürgen/Sax, Miriam**: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S. 697; **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 172; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar,

Neuanschaffung/Reinvestition durch den Erwerber abstellt.[1963] Ebenfalls abgedeckt vom Anwendungsbereich muss deshalb auch die umgekehrte Reihenfolge der Reinvestition sein, sofern es die Umstände des Einzelfalls (z.B. bei der notwendigen Bestellung und ggf. schon Lieferung einer Ersatzmaschine zur Ablösung der zu verkaufenden Altmaschine) erforderlich machen.[1964] Die Frage, ob es auf das obligatorische Rechtsgeschäft[1965] oder etwa den zivilrechtlichen Übergang ankommt, spielt vor dem Hintergrund des Vorgenannten bei der Anwendung der Reinvestitionsreglung m.E. keine besondere Rolle mehr.

Die Rechtsfolge einer erfolgreichen Reinvestition besteht darin, dass es trotz Behaltensfristverstoß nicht zu einer Nachversteuerung kommt. Dies gilt jedoch nur, wenn der volle Veräußerungserlös (gemindert um die Ertragssteuerbelastung, die durch eine etwaige Aufdeckung in dem veräußerten Vermögensgegenstand enthaltenen stillen Reserven eintritt[1966]) reinvestiert wird. Erfolgt nur eine anteilige Reinvestition, wird die Nachversteuerung auch nur anteilig verhindert.[1967] Weitere Rechtsfolge ist, dass die (ggf. neu angeschafften) Wirtschaftsgüter, in die der Veräußerungserlös investiert wurde, fortan während der verbleibenden Behaltensfrist und Lohnsummenfrist ebenfalls den Nachversteuerungsvorbehalten nach § 13a Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG unterliegen (sog. „Surrogationshaftung“).[1968]

---

6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 162a; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 195; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 243; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 205.

[1963] Vgl. FG Münster-Urteil v. 20.11.2017, **3 K 1879/15 Erb**, EFG 2018, S. 153, Rz. 23; diese Rechtsprechung ausdrücklich befürwortend: **Korezkij, Leonid**: Aktuelle Rechtsprechung zur Nachversteuerungsregelung nach § 13a Abs. 6 ErbStG, DStR (2018), S. 2415–2419, S. 2417.

[1964] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 204; **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 110.

[1965] So aber die Finanzverwaltung, die auf eine strikte Einhaltung der Frist setzt und dementsprechend auf einen den Fristlauf auslösenden Moment setzen will/muss: R E 13a.18 S. 5 ErbStR 2019.

[1966] Vgl. **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 171; **Milatz, Jürgen/Sax, Miriam**: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699, S. 697; **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 13a, Rz. 120; **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 173; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 193; a.A. nur: **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 431.

[1967] Vgl. **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 111.

[1968] So folgerichtig: R E 13a.18 S. 9 und S. 10 ErbStR 2019; ebenfalls: **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 113; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 421.

cc) Doppel-/Mehrfachverstöße gegen Lohnsummen- und Behaltensregelungen

Neben einem Verstoß gegen nur eine der in den vorherigen Kapiteln D.IV.1.d)aa) und bb) diskutierten Nachversteuerungsvorbehalte ist es in der Praxis nicht unüblich, dass ein Erwerber sowohl gegen die Lohnsummen- als auch gegen die Behaltensregelungen parallel verstößt. Wie genau in Fällen solcher sog. „Doppelverstöße" die Höhe der Nachsteuer zu berechnen ist, ergibt sich indes nicht aus § 13a ErbStG.

Nach m.E. überraschender Auffassung der Finanzverwaltung soll die Höhe des entfallenden Verschonungsabschlags zunächst für beide Regelungsverstöße jeweils isoliert berechnet, dann aber nur der höhere der beiden Beträge bei der rückwirkenden Begünstigungskürzung nachsteuerauslösend angesetzt werden.[1969] Aus den ErbStH ergibt sich zudem, dass die Finanzverwaltung für den ersten Schritt bei der Lohnsummenprüfung annimmt, dass die tatsächliche Lohnsumme ab dem Zeitpunkt der schädlichen Veräußerung 0 Euro beträgt, die Mindestlohnsumme hingegen nicht zu kürzen ist.[1970] Fraglich ist, ob diese von der Literatur nicht überraschend fast ausnahmslos befürwortete[1971] Berechnungsmethode tatsächlich geltendem Recht entspricht. Dies soll folgend erörtert werden.

Die großzügigen Begünstigungsregelungen beruhen seit ihrer erstmaligen Einführung auf der gesetzgeberischen Annahme, dass der ansonsten mit einer etwaigen (hohen) Steuerzahlung einhergehende Liquiditätsentzug aus dem Unternehmen entweder in einem Abbau von Arbeitsplätzen oder im zwangsweisen „Ausverkauf" kleiner und mittelständisch geführter (Familien-)unternehmen an große oder ausländische Marktteilnehmer resultieren und schlimmstenfalls zur Entstehung von „Monopolen oder auch oligopolartigen Strukturen" führen kann.[1972] Das

---

[1969] R E 13a.19 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019.

[1970] H E 13a.19 Beispiel 2 ErbStR 2019.

[1971] Vgl. **Löcherbach, Sebastian**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 154; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 488; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 195; **Söffing, Matthias**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13a, Rz. 227; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 203; teilweise a.A.: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 168, der zwar der Finanzverwaltung dahingehend folgt, dass nur die isoliert errechnete "härtere Sanktion" greift, die Mindestlohnsumme jedoch auf den Zeitraum zu kürzen sei, in dem der Erwerber den Betrieb tatsächlich halte; gänzlich a.A. nur: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 77, der m.E. relativ banal und deshalb zu Unrecht die normativ "ältere" Behaltensregelung vorrangig gegenüber der Lohnsummenregelung sieht und deshalb bei schädlicher Veräußerung überhaupt keinen Verstoß gegen die Lohnsummenregelung sehen will.

[1972] So hieß es schon zur Erbschaftsteuerreform 1997, dass der Sinn der Begünstigungsregelungen darin liege, den Betrieben „nur in entsprechend gemindertem Umfang liquide Mittel" zu entnehmen, „die stattdessen für notwendige Investitionen und zum Erhalt von Arbeitsplätzen zur Verfügung stehen": **BT-Drucks. 13/4839,** 11.06.1996, S. 64-65; ebenfalls geäußert im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG 2008, in: **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 33: „Diese Vermögensart bildet eine Basis für Wertschöpfung und Beschäftigung und den Erhalt

BVerfG hat in seinem Beschluss von 2014 gegen die aus dieser Annahme resultierenden Rechtfertigungsgründe des Gesetzgebers für die teils gravierende Ungleichbehandlung auch ausdrücklich keine verfassungsrechtlichen Zweifel geäußert, da es sich um grundsätzlich „legitime Ziele von erheblichem Gewicht" handele.[1973]

Entscheidend für die Verfassungsmäßigkeit einer Sozialzwecknorm ist aber nicht nur, dass der Gesetzgeber ein legitimes Förder- und Lenkungsziel von erheblichem Gewicht benennt, sondern dieses außerdem auch im Tatbestand der die Begünstigung auslösenden Norm verankert und die jeweilige Norm schlussendlich geeignet, erforderlich und angemessen ist, den Förderzweck zu erreichen.[1974] Nur so kann der Gesetzgeber überhaupt garantieren, dass die Begünstigung tatsächlich an das gemeinwohldienliche Verhalten des Steuerpflichtigen geknüpft ist. Den zukunftsgerichteten Lenkungszweck und damit die verfassungsrechtliche Vorgabe hat der Gesetzgeber positivrechtlich in dem Sinne umgesetzt, dass die Inanspruchnahme der Begünstigungsregelungen in Form von Nachversteuerungsvorbehalten an die zukünftige Entwicklung des Unternehmens geknüpft ist. Jede der beiden Nachversteuerungsbehalte setzt dabei einen der angestrebten Gemeinwohlzwecke normativ um; die Lohnsummenregelung den Arbeitsplatzerhalt, die Behaltensregelungen den Betriebserhalt. Umgekehrt ausgedrückt folgt der Wegfall der Verschonung, sofern der Unternehmenserwerber den Gemeinwohlzweck verfehlt; so wird die Nachversteuerung bei der Lohnsummenregelung angeordnet, wenn Arbeitsplätze verloren gehen bzw. das Lohnniveau nicht konstant gehalten wird und bei der Behaltensregelung, wenn die sozialgebundene Unternehmenseinheit veräußert, aufgegeben oder deren Substanz durch Überentnahme übermäßig ausgezehrt wird.

Nirgendwo kodifiziert und auch nicht vom Gesetzgeber geäußert wurde eine Priorisierung eines der beiden Gemeinwohlzwecke zu Lasten des jeweils anderen.[1975] Dementsprechend und weil auch kein eindeutiges Argument für eine solche Priorisierung einleuchtet, muss davon ausgegangen werden, dass beide die Rechtfertigungen positivierenden Nachversteuerungsvorbehalte „gleichberechtigt und gleichwertig" nebeneinanderstehen.[1976]

---

von Arbeitsplätzen"; ebenfalls: **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 16: „Die Sicherung der in den übergehenden Unternehmen vorhandenen Beschäftigung und die Bewahrung der typischen deutschen Unternehmenslandschaft".

[1973] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 133, 138.

[1974] So kürzlich erst ausführlich: BVerfG-Beschluss v. 08.12.2021, **2 BvL 1/13**, BVerfGE 160, S. 41.

[1975] Siehe a.a.O. (Fn. 1982) auf vorheriger Seite zu den wörtlich zitierten Gesetzesmaterialien, in denen beide Gemeinwohlgründe stets in einem Atemzug mit einem „und" verbunden genannt werden.

[1976] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 466; vgl. auch **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Rz. 102.

Betrachtet man isoliert die Rechtsfolgen der jeweiligen Nachversteuerungsvorbehalte, lässt sich leicht erkennen, dass bereits nur der Verstoß gegen eine von beiden, je nach Schwere dieses Verstoßes, zu einer rückwirkenden Versagung des vollständigen Verschonungsabschlags führt.[1977] Aufgrund des Gleichheitssatzes ist der Gesetzgeber nicht nur dazu verpflichtet, wesentlich Gleiches gleich zu behandeln, sondern ebenfalls wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend unterschiedlich.[1978] Dies gilt gleichermaßen für die Rechtsfolgen von Fiskalzwecknormen wie für die Rechtsfolgen von Sozialzwecknormen.[1979] Wenn also der Verstoß nur gegen einen der Nachversteuerungsvorbehalte bereits potentiell zu einer Nachversteuerung in voller Höhe führen kann, obwohl etwa der andere Gemeinwohlzweck sogar vollständig erreicht wird, wäre es m.E. als Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu werten, wenn die Nichterreichung beider Gemeinwohlzwecke dieselbe Höhe an Nachsteuer auslösen würde.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass ein sog. Doppelverstoß sowohl gegen die Lohnsummen- als auch gegen die Behaltensregelung m.E. die jeweilige Rechtsfolge der Nachversteuerung auslöst und diese in ihrer Höhe zu kumulieren sind.

Bei vorgenannter Auslegungsart muss jedoch m.E. und damit ebenfalls abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung beachtet werden, dass der Nachversteuerungsvorbehalt der Lohnsummenregelung im Wortlaut eindeutig nicht auf das Einwirken des Steuerpflichtigen abstellt (§ 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG: „Voraussetzung ist […], dass die Summe der maßgebenden Lohnsummen […] insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet“). Im gesamten Normtext des § 13a Abs. 3 ErbStG wird nicht ein einziges Mal der Erwerber angesprochen. Dies ist m.E. nicht als planwidrige Gesetzeslücke zu werten. Denn die Begünstigungsregelungen sind grundsätzlich als sachliche Steuerbefreiungsnormen einzuordnen. Sie sollen für die Entlastung des gemeinwohldienlichen Betriebs und grundsätzlich nicht für die Entlastung des um den Wert des Betriebs bereicherten Erwerbers sorgen.[1980] Dementsprechend kann das Lohnsummenerfordernis m.E. auch dann noch erfüllt werden, wenn der Erwerber den Betrieb bereits (schädlich) veräußert hat. Dass die Lohnsummenregelung nicht unbedingt auf die Einwirkung des Erwerbers abstellt, ergibt sich alleine schon daraus, dass auch Kleinstbeteiligungen an großen Mitunternehmerschaften grundsätzlich nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

[1977] So würde bspw. die Kündigung jeglicher Arbeitnehmer eines Unternehmens schon kurz nach Übertragungsstichtag zu einer nahezu vollständigen Nachversteuerung führen und zwar selbst dann, wenn das Unternehmen bspw. mit Maschinen/Robotern bis zum Ende der Behaltensfrist weiterhin Gewinne erwirtschaftet und der Betrieb somit erhalten bliebe und damit der zweite Gemeinwohlzweck also weiterhin vollständig erfüllt wäre.
[1978] Siehe Kapitel A.I.1.
[1979] Siehe Kapitel A.III.4.
[1980] Auch wenn die Entlastung des Erwerbers zugegebenermaßen die denklogische Folge ist.

begünstigungsfähig sind, ohne dass der Anteilserwerber überhaupt einen denkbaren Einfluss auf die Geschicke und damit die Mitarbeiter- oder Lohnstruktur des Unternehmens haben kann. Dieses Ergebnis wird außerdem von der folgerichtigen Annahme der Finanzverwaltung unterstützt, nach der auch im Anschluss an die unentgeltliche Übergabe des zuvor begünstigt erworbenen Betriebs die Lohnsummenfrist des ursprünglichen Erwerbers nicht abläuft und eine etwaige Nachsteuer vom Verhalten seines Rechtsnachfolgers abhängig ist.[1981]

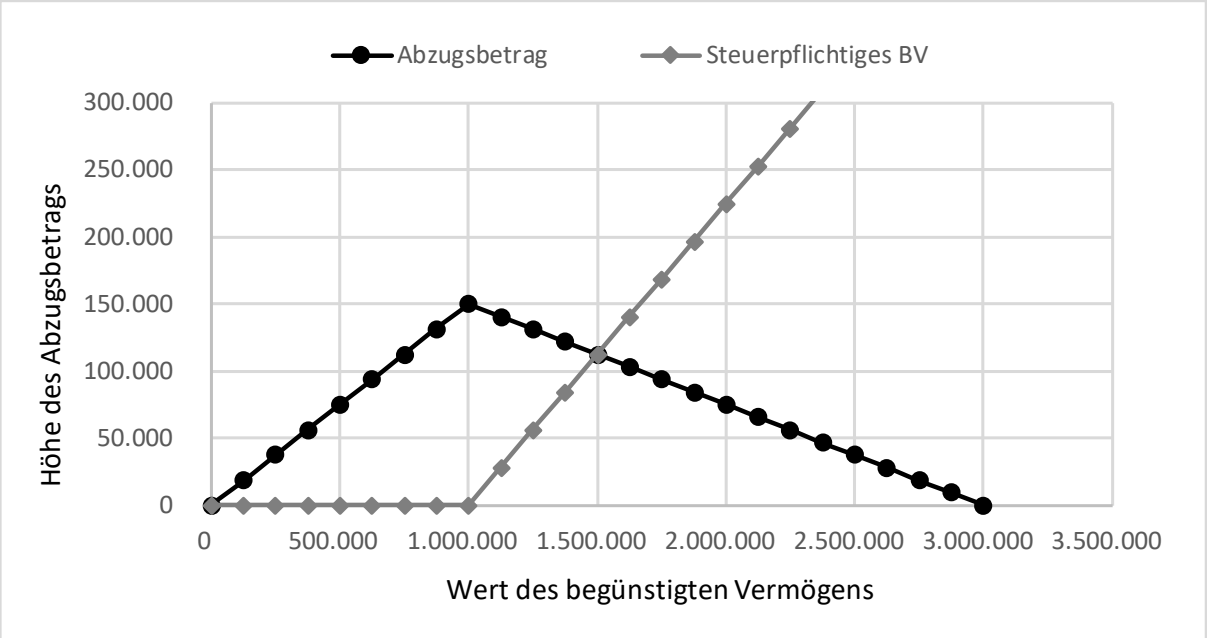
Die Berechnung der Nachsteuerhöhe bei einem Doppelverstoß muss m.E. daher wie folgt angestellt werden: Zunächst ist der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags aufgrund einer Veräußerung nach § 13a Abs. 6 ErbStG im Zeitpunkt dieses schädlichen Ereignisses zu errechnen. Nach Ablauf der Lohnsummenfrist erfolgt dann ebenfalls noch die abschließende Überprüfung der Lohnsummenregelung. Wurde die Mindestlohnsumme nicht eingehalten, erfolgt zur bereits vorgenommenen Nachversteuerung aufgrund des Behaltensfristverstoßes eine zusätzliche Kürzung des nach Anwendung von § 13a Abs. 6 ErbStG verbliebenen Verschonungsabschlag in prozentualer Höhe der Unterschreitung der Mindestlohnsumme.

Das vorgenannte Ergebnis gilt im Übrigen auch für Doppelverstöße innerhalb des Binnengefüges der Behaltensregelungen. Denn selbstredend ist es möglich, dass ein Erwerber nicht nur eine schädliche Veräußerung innerhalb der Behaltensfrist vornimmt, sondern bis zum Veräußerungsstichtag ebenfalls schädliche Überentnahmen/-ausschüttungen tätigt. Da § 13a Abs. 6 ErbStG dem Wortlaut nach keine Priorisierung zwischen schädlichen Veräußerungen und schädlichen Überentnahmen enthält, löst der doppelte Verstoß auch jeweils eine Nachversteuerung aus.[1982] Wäre dies nicht der Fall, entstünde eine sicherlich nicht vom Gesetzgeber beabsichtigte Gestaltungsmöglichkeit, nach der ein Erwerber kurz vor einer schädlichen Veräußerungs- oder veräußerungsähnlichen Handlung noch quasi „ungestraft“ Entnahmen (zumindest von nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern) in unbegrenzter Höhe tätigen könnte. Selbige Kumulationswirkung gilt m.E. ebenfalls für Doppelverstöße gegen die Überentnahme- und die Lohnsummenregelung.[1983] Begrenzt wird die Höhe der (doppelten) Nachsteuer nur, da sie den Wert des ursprünglich begünstigten Vermögens nicht überschreiten darf.[1984]

[1981] Siehe Kapitel D.IV.1.d)aa)ddd).
[1982] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 196.
[1983] So interessanterweise auch zwei Stimmen der Literatur, die bei einem Doppelverstoß gegen die Behaltens- und die Lohnsummenregelung jedoch keine Kumulationswirkung annehmen wollen: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 375; **Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 13a, Tz. 330.
[1984] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13b, Rz. 198.

2. Abzugsbetrag: Gleitende Freigrenze für Klein(st)erwerbe (§ 13a Abs. 2 ErbStG)

Gemäß § 13a Abs. 2 S. 1 ErbStG bleibt der Teil des begünstigten Vermögens außer Ansatz, der sich nach Anwendung des Verschonungsabschlags ergibt, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150.000 Euro nicht übersteigt. Dieser sog. Abzugsbetrag reduziert sich gem. § 13a Abs. 2 S. 2 ErbStG um 50 % des die Wertgrenze von 150.000 Euro übersteigendenden Betrags. Folgende Grafik zeigt die faktische entlastende Wirkung in Abhängigkeit des nach § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG ermittelten Werts des begünstigten Vermögens:



Da § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG kumulativ anzuwenden sind, ist begünstigtes Vermögen mit einem Wert von weniger als 1 Mio. Euro stets vollständig steuerbefreit. Bei Werten des begünstigten Vermögens zwischen 1 Mio. und 3 Mio. Euro schmilzt der Abzugsbetrag, wie oben dargestellt, gleitend ab.[1985] Ab einem Wert des begünstigten Vermögens von über 3 Mio. Euro sinkt die Entlastungswirkung des Abzugsbetrags auf 0 Euro.

Nach der ursprünglichen Gesetzesbegründung soll der Abzugsbetrag „eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstfällen […] ersparen".[1986] Da der Abzugsbetrag in der aktuellen Gesetzesfassung des ErbStAnpG 2016 auf das begünstigte Vermögen abstellt, bleibt zwar die angestrebte Verfahrenserleichterung aus. Dennoch ist § 13a Abs. 2 ErbStG

[1985] Vgl. **Schmid, Bernhard**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 13: "gleitende Freigrenze".
[1986] **BT-Drucks. 16/7918,** 28.01.2008, S. 33-34 unter zu Absatz 2.

als zusätzliche „gezielte Förderung kleinerer Unternehmen“[1987] zu werten.[1988] Der Abzugsbetrag wird wie der Verschonungsabschlag von Amts wegen berücksichtigt.[1989]

Nach § 13a Abs. 2 S. 3 ErbStG kann der Abzugsbetrag innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden. Fraglich ist, wie sich diese einschränkende Klausel für verschiedene Fälle auswirkt. Folgt man dem reinen Wortlaut der Vorschrift („einmal“ = zeitpunktbezogen), ist der Abzugsbetrag zwingend nur bei dem aller ersten von egal wie vielen Erwerben innerhalb der Zehnjahresfrist zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, in welcher Höhe sich der Abzugsbetrag tatsächlich rechnerisch ausgewirkt hat.[1990] Dieses erst kürzlich vom BFH bestätigte Auslegungsergebnis weist m.E. zwei unterschiedlich zu wertende Kehrseiten auf.

Folgerichtig im Sinne des Normzwecks ist die Entscheidung in Hinblick auf den dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt: Beträgt bereits der Wert des begünstigten Vermögens des Ersterwerbs mehr als 3 Mio. Euro und wird dementsprechend überhaupt kein Abzugsbetrag gewährt, wäre es vor dem Hintergrund der intendierten (zusätzlichen) Förderung von Klein(st)erwerben sinnwidrig, den Abzugsbetrag dann aber für einen Folgeerwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums von demselben Erblasser/Schenker doch zu gewähren.[1991]

Zweifelhaft ist das Ergebnis des BFH m.E. hingegen für den Fall, bei dem innerhalb von zehn Jahren mehrere Kleinsterwerbe von demselben Schenker anfallen.[1992] Denn nach der Lesart des BFH findet auch bei einer solchen Konstellation keine Zusammenrechnung der einzelnen Erwerbe statt[1993], sodass ein beim Ersterwerb wegen des geringen Werts des begünstigten Vermögens (< 1 Mio. Euro) nicht vollständig ausgeschöpfter Abzugsbetrag bei Folgeerwerben selbst dann nicht in Abzug gebracht werden kann, wenn die Summe der Werte des begünstigten

---

[1987] So auch schon: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 136.
[1988] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 41.
[1989] die Anwendung unterliegt also nicht der Antragspflicht: BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 34/19**, BFHE 272, S. 134, Rz. 18; zuvor schon: FG München-Urteil v. 15.05.2019, **4 K 500/17**, EFG 2019, S. 1418, Rz. 18; a.A. wohl: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 28, der meint, Steuerpflichtige könnten freiwillig auf die Anwendung verzichten.
[1990] Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 34/19**, BFHE 272, S. 134, Rz. 13 ff; Die Entscheidung wenig überraschend verteidigend: **Loose, Matthias**: Verschonung von Betriebsvermögen, jurisPR-SteuerR (30/2021), Anm. 6; a.A.: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2021): § 13a, Rz. 73; kritisch: **Korezkij, Leonid**: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer, DStR (2021), S. 2561–2567, S. 2566: "Eine Entscheidung, die vom Ergebnis her schwer zu akzeptieren ist".
[1991] so auch die Entscheidungsbegründung: BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 34/19**, BFHE 272, S. 134, Rz. 19.
[1992] Vgl. **Curdt, Thomas/Kepper, Philipp**: Berücksichtigung des Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 2 ErbStG bei mehreren Erwerben von derselben Person innerhalb des Zehnjahreszeitraums, ZEV (2021), S. 466–468, S. 468, die die Entscheidung insgesamt ablehnen und ebenfalls für eine "additive" Anwendung plädieren.
[1993] So ausdrücklich: BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 34/19**, BFHE 272, S. 134, Rz. 14.

Vermögens aller innerhalb von zehn Jahren angefallenen Erwerbe insgesamt 3 Mio. Euro nicht übersteigt. Insofern resultiert aus dem Auslegungsergebnis des BFH eine Ungleichbehandlung von Unternehmenserwerbern klein(st)er Einheiten in Abhängigkeit von der zeitlichen Streckung der Unternehmensübertragung.

Noch zweifelhafter wird vorgenanntes Ergebnis, wenn man die von *Wachter* angeführte Gestaltungsidee mit vorher aufgeführtem Beispiel vergleicht: Gemäß der höchstrichterlichen Auslegungsart ist es nämlich möglich, eine geplante Unternehmensübertragung mit einem Gesamtwert von mehr als 3 Mio. Euro in der Art aufzuspalten, dass zunächst ein Teil im Wert von 1 Mio. Euro übertragen wird und erst zu einem späteren Zeitpunkt der Rest des Unternehmens. Denn so kann der Abzugsbetrag bei der Erstübertragung vollständig ausgenutzt werden, obwohl es sich nach einer Gesamtbetrachtung aller Erwerbe innerhalb von zehn Jahren nicht um einen vom Normtelos erfassten „Klein(st)erwerb" handelt.[1994] Wegen der unmissverständlichen Zeitpunktbetrachtung der Norm bleibt m.E. zwar kein Spielraum für eine teleologische Erweiterung zuungunsten der Steuerpflichtigen. In Betracht zu ziehen wäre aber eventuell eine Versagung wegen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO, m.E. höchstens jedoch für solche Fälle, bei denen beide/zwei Übertragungen innerhalb einer nur äußerst kurzen Zeitspanne aufeinanderfolgen.

Vergleicht man die Fallgestaltungen der vorherigen zwei Textabsätze, muss § 13a Abs. 2 S. 3 ErbStG m.E. für ersteren Fall des aufgespaltenen Klein(st)erwerbs dahingehend teleologisch reduziert werden, dass eine Zusammenrechnung der einzelnen Erwerbe und somit trotzdem ein gestückelter Abzugsbetrag in Anwendung kommt.

Der Abzugsbetrag fällt bei Verstoß gegen eine der Behaltensregelungen vollständig rückwirkend weg; infolgedessen beginnt die zehnjährige Sperrfrist zur Inanspruchnahme von Neuem. Ein Unterschreiten der Lohnsumme hat hingegen keinen Einfluss.[1995]

[1994] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 219; Die Rechtsfolge der vorgenannten Gestaltung bestätigend: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13a, Rz. 53; **Kratzsch, Alexander**: Verschonung von Betriebsvermögen - Anmerkung zum BFH-Urteil II 34/19, GmbHR (2021), S. 889–892, S. 892.
[1995] Vgl. **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13a, Rz. 79; **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 841.

V. Steuerbefreiung für Großerwerbe (§§ 13c, 28a ErbStG)

1. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

a) Auflösend bedingter Erlass der Steuer auf Antrag

Mit Inkrafttreten des ErbStAnpG 2016 hat der Gesetzgeber die von der persönlichen Notwendigkeit für eine Steuerverschonung vollkommen unabhängige Anwendung der Regel- und Optionsverschonung auf solche Fälle begrenzt, in denen das begünstigte Vermögen insgesamt einen Wert von 26 Mio. Euro nicht übersteigt (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG).[1996] Zu dieser Grenzziehung war der Gesetzgeber deshalb gezwungen, weil das BVerfG seinen Beschluss von 2014 über die Verfassungswidrigkeit des gesamten ErbStG unter anderem auf die Feststellung stützte, dass eine weitgehende oder vollständige Steuerfreistellung „bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung […] im Einzelfall festgestellt" werde, die mit den Begünstigungsregelungen einhergehende Ungleichbehandlung jedoch dann unverhältnismäßig sei, wenn sie auch bei der Übertragung solcher Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung gewährt werde, „welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten".[1997]

Bei sog. „Großerwerben", also unentgeltlichen Unternehmenserwerben, deren begünstigtes Vermögen einen Wert von 26 Mio. Euro überschreitet, fällt dennoch nicht unvermeidbar die volle Steuerlast an. Denn im Rahmen des ErbStAnpG 2016 hat der Gesetzgeber den vom BVerfG unterbreiteten Vorschlag aufgegriffen und eine sog. Verschonungsbedarfsprüfung in das ErbStG aufgenommen, nach der ein Steuererlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer widerruflich[1998] und zeitlich nicht befristet[1999] beantragt werden kann, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen (§ 28a Abs. 1 S. 1 ErbStG).

Konzeptionell ist die als „Herzstück"[2000] des ErbStAnpG 2016 bezeichnete Verschonungsbedarfsprüfung im vierten Abschnitt des ErbStG („Steuerfestsetzung und Erhebung") verortet. Dies basiert auf der Wirkungsweise von § 28a ErbStG, wonach zunächst die volle Steuer auf

---

[1996] Siehe zur Anwendung und Berechnung der Prüfschwelle Kapitel D.IV.1.b).
[1997] BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255, Rz. 170, 172.
[1998] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 16; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 24; bestätigend: R E 28a.1 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.
[1999] Vgl. **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 561.
[2000] **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 6; **Dietz, Martin**: Großvermögen in der Nachfolgegestaltung, NWB (2019), S. 945–952, S. 945, der stattdessen die Bezeichnung "Kernstück" wählt.

den gesamten Erwerb, also auch auf das nach § 13b Abs. 2 ErbStG ermittelte begünstigte Vermögen festgesetzt wird. Erst in einem zweiten Schritt ist es dem Erwerber möglich, einen (teilweisen) Erlass zu beantragen.[2001] Abweichend von der sonstigen Konzeption des Betriebsvermögensbegünstigungssystems handelt es sich bei der Verschonungsbedarfsprüfung daher nicht um eine rein sachliche Sozialzwecknorm[2002], sondern um eine „auf den Erwerber bezogene" persönliche Steuerbefreiung, die „dem Bereicherungsprinzip und dem bewirkten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Erwerbers Rechnung"[2003] trage. Aus diesem Grund ist ein Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung ausschließlich vom Erwerber selbst zu stellen. Übernimmt bspw. der Schenker die (nach Erlass verbleibende) Schenkungsteuer, so ist der Erlassantrag dennoch zwingend vom Erwerber zu stellen. Dementsprechend dürfen die Vermögensverhältnisse des Schenkers für die Höhe des Erlasses keine Rolle spielen.[2004]

Die Höhe des von der Finanzverwaltung auf Antrag zwingend[2005] zu gewährenden Steuererlasses hängt von zwei Faktoren ab: Zum einen vom Anteil der zuvor regulär festgesetzten Steuer, die auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG entfällt, und zum anderen von der Höhe des Vermögens des Erwerbers, das der Gesetzgeber als „in einem gewissen Umfang […] zu Steuerzahlung"[2006] einsetzbar erachtet (sog. verfügbares Vermögen, siehe hierzu ausführlich nachfolgendes Kapitel). Inwiefern die Aufteilung der festgesetzten Steuer auf das begünstigte Vermögen vorgenommen werden soll, ist § 28a Abs. 1 ErbStG nicht zu entnehmen. Diese Frage stellt sich dann, wenn zum gesamten Vermögensanfall auch nicht begünstigtes (Privat-)Vermögen zählt. Aufgrund der Ausgestaltung des Steuertarifs als doppelt-progressiver Stufentarif (§ 19 Abs. 1 ErbStG) stellt sich zumindest nicht die Frage nach der Grenzsteuerbelastung, da die notwendige Bedingung für die Inanspruchnahme der Verschonungsbedarfsprüfung ein „Großerwerb" ist und der Erwerber sich mit dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs von mehr als 26 Mio. Euro ohnehin in der höchsten Tarifstufe (30%, 43% oder 50% je nach

---

[2001] Vgl. **Bruschke, Gerhard**: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273, S. 270; **Müller, Florian**: Update Unternehmenserbschaftsteuer, Ubg (2018), S. 102–110, S. 103.
[2002] So nämlich §§ 13a und 13c ErbStG.
[2003] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 32 unter zu Nummer 9, zu Absatz 1.
[2004] Vgl. **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 14; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): § 28a, Rz. 15; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 18; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 4; **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 4; zu den Konsequenzen bei Übernahme der Steuer durch den Schenker siehe nachfolgendes Kapitel.
[2005] So ist § 28a ErbStG anders als § 163 AO keine Regelung zum Erlass im Billigkeitswege, der nach Ermessen des zuständigen Finanzamts gewährt wird. Denn nach dem klaren Wortlaut von § 28a Abs. 1 S. 1 ErbStG „**ist** die […] Steuer auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit" und nicht etwa „kann die Steuer erlassen werden".
[2006] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 32 unter zu Nummer 9, zu Absatz 1.

Steuerklasse) befindet.[2007] Richtigerweise ist bei der anzustellenden Verhältnisrechnung der um in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (ungekürzt[2008]) geminderten Wert des begünstigten Vermögens (das ebenfalls um einen etwaigen Vorababschlag gem. § 13b Abs. 9 ErbStG gemindert wurde[2009]) in das Verhältnis zu dem um Nachlassverbindlichkeiten und auch um sachliche Steuerbefreiungen (§§ 13, 13d ErbStG) und persönliche Freibeträge (§ 16 ErbStG) geminderten Wert der Bruttobereicherung zu setzen.[2010]

Besitzt der Erwerber zum Übertragungsstichtag kein Vermögen und erwirbt ausschließlich begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG, ergibt sich nach oben gezeigter Systematik des § 28a ErbStG, dass es auch im aktuell geltenden ErbStG grundsätzlich weiterhin möglich ist, Unternehmensvermögen in unbegrenzter Höhe zum „Nulltarif" zu übertragen.[2011] Aus diesem Grund führt die Verschonungsbedarfsprüfung zwangsläufig zu dem volkswirtschaftlich kaum gewollten Ergebnis, dass gerade die für die deutsche Wirtschaft so wichtigen familiengeführten Groß- und Größtunternehmen wohl fortan entweder auf vermögenslose Kinder oder juristische Personen[2012] (insbesondere Familienstiftungen) übertragen werden (sog. „Armes-Kind-Modell"[2013]).[2014] Ob dies bei Schaffung der neuen Begünstigungsregelung tatsächlich im Sinne des Gesetzgebers war, ist mehr als zu bezweifeln, da dies gerade im Zusammenspiel mit den Begünstigungsregelungen nach §§ 13a und 13c ErbStG im Grunde genommen zu einer verfassungsrechtlich äußerst bedenklichen Besteuerung mit degressiven Steuersätzen führt.[2015]

[2007] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 10.

[2008] Da keine sachliche Steuerbefreiung auf das erworbene Unternehmensvermögen angewendet wird, ergibt sich auch keine Kürzung der im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Unternehmenseinheit stehenden Schulden und Lasten nach § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG.

[2009] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 65.

[2010] Die persönlichen Freibeträge nicht aufführend, aber ansonsten derselben Ansicht: **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 20; R E 28a.1 Abs. 5 ErbStR 2019.

[2011] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 32 unter zu Nummer 9; eventuell mit Kritik an dieser Tatsache: **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, DStZ (2016), S. 558–565, S. 558; **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 732; **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28a, Rz. 27; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 14; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 28.

[2012] Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Verschonungsbedarfsprüfung auf natürliche Personen sieht § 28a ErbStG eindeutig nicht vor; auch in den Gesetzesmaterialien findet sich kein solcher Anhaltspunkt; zu Recht: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 54.

[2013] **Schulz, Martin**: Erbschaftsteuerneutrale Übertragung von Immobilien, Cash und Verwaltungsvermögen, DB (2020), 2261-2266, S. 2262.

[2014] Vgl. **Heyen, Pascal/Riegel, Martin**: Erbschaftsteuerreform 2016 - das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB (2017), S. 23–31, S. 30.

[2015] Sehr ausführlich mit der Auffassung, dass § 28a ErbStG verfassungswidrig sei: **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28a, Rz. 14-15; **Linnemann, Nils/Watrin, Christoph**: Steuerplanung der Unternehmensnachfolge nach neuem Recht, DStR (2017), S. 569–574, S. 574.

Für den Fall, dass ein Erwerber nicht nur begünstigtes Vermögen erwirbt, sondern im übertragenen Betrieb auch schädliches Verwaltungsvermögen enthalten ist oder Privatvermögen ebenfalls mitübertragen wird, führt die Konzeption von § 28a ErbStG dazu – der steuerpflichtige Erwerb gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG verringert sich durch den Steuererlass nicht –, dass jene nicht begünstigten Wirtschaftsgüter stets mit dem Höchststeuersatz belastet werden.[2016]

Nimmt der Erwerber die Möglichkeit des Steuererlasses wahr, steht dieser unabhängig von der Höhe des erlassenen Steuerbetrags gem. § 28a Abs. 4 Nr. 1 bis 6 ErbStG unter einer Vielzahl an rückwirkend auflösenden Bedingungen. Da der Erwerber bei Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung ähnlich wie bei der Optionsverschonung eine vollständige Befreiung von der Steuerschuld auf das begünstigte Vermögen erhält, ist es konsequent, dass sich der Erwerber einer siebenjährigen Lohnsummenkontrolle (§ 13a Abs. 3 bis 5 i.V.m. Abs. 10 Nr. 2 bis Nr. 5 ErbStG) unterziehen sowie die analog laufende siebenjährige Behaltensfrist (§ 13a Abs. 6 i.V.m. 10 Nr. 6 ErbStG) beachten muss (§ 28a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG).[2017] Des Weiteren hat der Gesetzgeber in § 28a Abs. 4 Nr. 4 bis Nr. 6 ErbStG die rückwirkende Auflösung des Steuererlasses für solche Fälle geregelt, in denen verfahrensrechtliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen, etwa bei Änderung der Feststellungsbescheide, der Steuerfestsetzung oder bei Weitervergabeverpflichtungen, eintreten. Diese werden hier nicht weiter beleuchtet.

Am streitanfälligsten ist § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, der die rückwirkende Auflösung anordnet, sofern der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Steuerentstehungszeitpunkt weiteres Vermögen unentgeltlich erwirbt. Diese auflösende Bedingung soll im Zusammenhang mit der Legaldefinition des verfügbaren Vermögens im nachfolgenden Kapitel gewürdigt werden.

b) Das „verfügbare“ Vermögen

Die anteilig auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer wird erlassen, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen (§ 28a Abs. 1 S. 1 ErbStG). Im Umkehrschluss zu dieser Tatbestandsvoraussetzung ist ein Steuererlass gemäß nachvollziehbarer Ansicht des Gesetzgebers daher nicht zu gewähren, wenn eine aus Gemeinwohlgründen zu verhindernde Gefährdung des Betriebs

[2016] Vgl. **Bruschke, Gerhard**: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273, S. 270; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 14; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 28a, Rz. 7.
[2017] Siehe zum Anwendungsbereich der beiden Nachversteuerungsvorbehalte ausführlich Kapitel D.IV.1.d).

durch Liquiditätsentzug ausgeschlossen ist, weil „der Erwerber zum Zeitpunkt der Steuerentstehung über genügend übrige Mittel verfügt, um die Steuer zu entrichten“.[2018] Was wiederum „übrige Mittel“ sind, die zur Steuerzahlung herangezogen werden können, definiert § 28a Abs. 2 ErbStG: 50% des mit dem Erwerb zugleich übergegangenen Vermögens sowie des dem Erwerber bereits zum Steuerentstehungszeitpunkt gehörenden Vermögens, das jeweils nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört bzw. gehören würde.

Obwohl der Gesetzgeber feststellt, dass es keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegne, „das nicht in gleicher Weise gemeinwohlorientierte übrige Vermögen dem Grunde nach [zur Steuerzahlung] heranzuziehen“[2019], muss der Erwerber nur die Hälfte dieses übrigen Vermögens auch tatsächlich zur Begleichung der Steuerschuld aufwenden.[2020] Dies begründet der Gesetzgeber damit, dass nach der Systematik des ErbStG „bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z.B. Hausrat, Familienheim“, eine Besteuerung dieser Wirtschaftsgüter also im Widerspruch zur allgemeinen sachlichen Steuerbefreiungsnorm § 13 ErbStG stehen würde und darüber hinaus bei der Veräußerung von illiquiden Wirtschaftsgütern „andere Steuern“ anfielen oder bei einer Beleihung dieser Gegenstände eine Realisation des eigentlichen Verkehrswerts meistens nicht möglich sei. Da jedoch dieser „zu wahrende Kernbestand des Vermögens nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden“ könne, sei „das übrige Vermögen typisierend [nur] mit einem Anteil von 50 Prozent einzubeziehen“.[2021]

Fraglich für die Ermittlung des verfügbaren Vermögens ist, was unter der Formulierung „gehörendes“ Vermögen zu verstehen sein soll. Dem ErbStG ist dieser Terminus jedenfalls fremd. Da keine andere Lesart einleuchtet, muss wohl aber einfach auf im zivilrechtlichen Eigentum stehende Wirtschaftsgüter abgestellt werden (§ 903 BGB; der bloße Besitz eines Vermögensgegenstands gem. § 854 BGB ist insoweit nicht ausreichend). Anders als für die Ertragsteuern werden Wirtschaftsgüter, die nur im wirtschaftlichen Eigentum des Erwerbers stehen, nicht zum verfügbaren Vermögen zählen, da der Gesetzgeber mit der Regelung in Kauf nimmt, dass der Erwerber illiquides Vermögen liquidieren muss, um die Steuer leisten zu können, und jenes nur wirtschaftlich gehörendes Vermögen dafür in der Regel nicht zur Verfügung steht.[2022]

[2018] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 33.
[2019] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 33.
[2020] Vgl. **Harald Horschitz et al.** (Hrsg.): Horschitz - ErbStG-Handbuch, 19. Aufl., Ludwigsburg 2018, Rz. 737.
[2021] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 34.
[2022] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 185-187; **Korezkij, Leonid**: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, DB (2021), S. 1427–1433, S. 1430.

Fraglich ist weiter, ob die Bezeichnung „verfügbar“ im Sinne von zum Steuerentstehungszeitpunkt unmittelbar für die Steuerzahlung verfügbar, also liquide, verstanden werden muss oder der Gesetzgeber hiermit nur eine Legaldefinition desjenigen Vermögens vornimmt, das er als für die Steuerzahlung grundsätzlich einsetzbar ansieht.

Als Besteuerungszielgröße wählt das ErbStG die als Bereicherung bezeichnete unentgeltliche Erhöhung der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen. Der Umfang des Leistungsfähigkeitszuwachses bemisst sich nach dem gemeinen Wert des unentgeltlich erworbenen Vermögens abzüglich der in diesem Zusammenhang anfallenden Nachlassverbindlichkeiten. Da das Bereicherungsprinzip keine unterschiedliche Belastung alleine wegen der Art des unentgeltlich erworbenen Vermögens vorsieht, die Steuer aber mit Übergang des Vermögens unmittelbar entsteht (§ 9 ErbStG), ist die Erbschaftsteuer zwangsläufig auch gleichzeitig eine Substanztransfersteuer. Die Systematik des ErbStG nimmt also grundsätzlich in Kauf, dass der Steuerpflichtige unentgeltlich erworbenes illiquides Vermögen für den Fall, dass er ansonsten über kein weiteres Vermögen verfügt, wieder verkaufen muss, um den daraus erzielten Veräußerungserlös für die Steuerzahlung aufzuwenden.[2023] Nicht in Kaufen nehmen will der Gesetzgeber hingegen die Substanzbesteuerung, wenn es sich bei dem unentgeltlich erworbenen Vermögen um solches handelt, das als gemeinwohldienlich erachtet wird, also bei Unternehmensvermögen. Deshalb wird die Steuerzahlung gem. § 28a Abs. 1 ErbStG ausgesetzt, sofern der Steuerpflichtige aufgrund des Nicht-Besitzens von anderweitigem (nicht gemeinwohldienlichem) Vermögen ohne einen Steuererlass zwangsläufig in die Substanz des erworbenen Unternehmens greifen müsste. Wenn der Erwerber hingegen weiteres Vermögen besitzt oder gleichzeitig mit dem Unternehmen erwirbt, kann im Umkehrschluss davon ausgegangen werden, dass dieses auch zur Steuerzahlung eingesetzt werden kann. In diesem Fall wird schlichtweg zur „normalen“ Besteuerung i.S.d. Bereicherungsprinzips zurückgekehrt, bei der es keine Rolle spielt, aus welchen Mitteln – ob aus liquidem oder liquidiertem Vermögen – die Steuer gezahlt wird.[2024] Die von der Literatur geäußerte Kritik, der Gesetzgeber nehme mit der Regelung eine „mittelbare Vermögensbesteuerung“ vor[2025], geht daher fehl.[2026]

[2023] Siehe hierzu die Grundlagen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung in Kapitel B.II.1. und B.II.2.
[2024] Vgl. **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28a, Rz. 14; **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 560; **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28a, Rz. 52.
[2025] So z.B.: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 31.
[2026] Die Ansicht Wachters ebenfalls ablehnend: **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1047.

Es kann demzufolge festgehalten werden, dass mit dem verfügbaren Vermögen die Hälfte des (weltweiten[2027])Vermögens gemeint ist, das nicht begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellt und zur Steuerzahlung aufgewendet werden kann, unabhängig davon, ob es sich um liquides oder illiquides Vermögen handelt. Zum verfügbaren Vermögen gehören daher neben materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern auch lebenslange oder zeitlich begrenzte Nutzungs-, Nießbrauchs- oder Rentenrechte in Höhe deren Kapitalwerte[2028] ebenso wie geltend gemachte Pflichtteilsansprüche[2029], der vertragliche Anspruch auf Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker[2030] und ein (fiktiver) Zugewinnausgleich[2031].

Wegen des offenen Wortlauts von § 28a Abs. 2 ErbStG ist außerdem fraglich, ob das verfügbare Vermögen brutto oder netto, also um vorhandene Schulden gekürzt, anzusetzen ist. Die Regelung des § 28a Abs. 1 ErbStG zielt darauf ab, dass ein Steuererlass nur dann gewährt wird, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass er „persönlich *nicht* in der Lage *ist*, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen". Ein Steuererlass wird aus dem einfachen Umkehrschluss dieser Anforderung nicht gewährt, soweit er persönlich in der Lage *ist*, die Steuer zu begleichen, da er über weiteres (nicht begünstigtes Vermögen) verfügt. Die Erlassregelung will also folgerichtig auf die tatsächliche, sprich wirtschaftliche Fähigkeit abzielen, die Steuerlast begleichen zu können. Dies kann ein Erwerber aber (aus ökonomischer Sicht) selbstredend nur dann, soweit sein Vermögen im Zeitpunkt der Steuerentstehung nicht durch Schulden belastet ist. Insofern ist es konsequent, dass als verfügbares Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG stets eine Nettogröße anzusetzen ist.[2032] Hierbei wiederum fraglich ist, ob die durch den gleichzeitigen Erwerb nicht begünstigten Vermögens i.S.d. § 28a Abs. 2 Nr. 1 ErbStG entstehende

---

[2027] Und zwar unabhängig davon, ob dieses Vermögen überhaupt zu einem steuerpflichtigen Erwerb i.S.d. § 1 ErbStG gehören würde, vgl.: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 169; eventuell zweifelnd: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 9.

[2028] Vgl. **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 560; **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 9; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 175-179.

[2029] Überzeugende Ausarbeitung mit dem Ergebnis, dass Pflichtteilsansprüche nur dann zum verfügbaren Vermögen zählen, wenn sie auch geltend gemacht werden: **Bachem, Eberhard**: Der Pflichtteilsanspruch als "verfügbares Vermögen" i.S.d § 28a ErbStG, ZEV (2020), S. 133–135; **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 27; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 182.

[2030] Vgl. **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 9; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 25; **Hamacher, Stephan/Liebernickel, Martin**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 28a, Rz. 8; **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 23; a.A.: **Roser, Frank**: Verschonung nach § 28a ErbStG - Unklarheiten und Anwendungsfragen für die konsequente Auslegung der gesetzlichen Konzeption, DStR (2021), S. 386–392, S. 391.

[2031] Vgl. **Hamacher, Stephan/Liebernickel, Martin**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 28a, Rz. 36; a.A.: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 156; ebenfalls a.A.: **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): § 28a, Rz. 23.

[2032] So auch die Finanzverwaltungsauffassung: R E 28a.2 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019.

Erbschaft- oder Schenkungsteuer eine das verfügbare Vermögen mindernde Position darstellt oder, und so wenig überraschend die Auffassung der Finanzverwaltung[2033], hier das Abzugsverbot gem. § 10 Abs. 8 ErbStG durchschlagen könnte.

In der juristischen Sekunde des unentgeltlichen Erwerbs entsteht nach dem strengen Stichtagsprinzip (§ 9 ErbStG[2034]) die Steuer. Anders als durch eine Ertragssteuer, die auf etwaige im unentgeltlichen Vermögen enthaltene stille Reserven nur latent lastet[2035], ist die auf die „zugleich" erworbenen nicht begünstigten Wirtschaftsgüter zu entrichtende Steuer somit eine im Steuerentstehungszeitpunkt realisierte Schuld, der sich der Steuerpflichtige (i.d.R.) nicht entziehen kann. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei dem Teil des verfügbaren Vermögens, den der Erwerber zwecks Steuerzahlung auf den Erwerb dieses verfügbaren Vermögens unumgänglich wieder abgeben muss, also nicht um verfügbares Vermögen, dass zur Zahlung der auf das miterworbene begünstigte Vermögen fälligen Steuer einsetzbar ist. Würde man der Auffassung der Finanzverwaltung folgen, wäre die Erbschaftsteuer also nicht als Nachlassverbindlichkeit vom verfügbaren Vermögen abziehbar, müsste der Erwerber quasi eine Steuer auf die Steuer entrichten. Für den Fall, dass der Erwerber nach Steuerklasse III versteuert und die Tarifbegrenzung von § 19a ErbStG nicht zur Anwendung käme, hätte dies eine Steuerbelastung in Höhe von 100% auf das verfügbare Vermögen zur Folge. Es ist unschwer erkennbar, dass dieses Ergebnis die oben dargestellte gesetzgeberische Grundentscheidung, nach der „bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z.B. Hausrat, Familienheim", klar unterlaufen würde, wie bereits der Finanz- und Wirtschaftsausschuss des Bundesrats in seiner Stellungnahme zu den ErbStR 2019 zu Recht festgestellt hat.[2036]

Noch deutlicher wird dieses Ergebnis, wenn man bedenkt, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zu einer gravierenden Ungleichbehandlung zweier ansonsten identischer Erwerber führen würde, deren Situation sich lediglich dahingehend unterscheidet, dass der eine nicht begünstigtes Vermögen bereits vor dem Unternehmenserwerb unentgeltlich erworben hat und der andere dieselbe Höhe nicht begünstigten Vermögens gleichzeitig mit dem Unternehmen erwirbt. Bei Ersterem wurde die fällige Steuer auf das erworbene nicht begünstigte Vermögen längst entrichtet und kann so unmöglich Teil des verfügbaren Vermögens i.S.d. § 28a Abs. 2

[2033] Wie stets ohne Begründung: R E 28a.2 Abs. 2 S. 6 ErbStR 2019.
[2034] Siehe hierzu ausführlich Kapitel B.II.1.b).
[2035] Die deshalb und wegen der Typisierung, nach der nur 50% des sonstigen Vermögens als verfügbares Vermögen angesehen wird, nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar ist, vgl.: **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 28; **Bruschke, Gerhard**: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273, S. 270.
[2036] **BR-Drucks. 387/1/19,** 30.09.2019, S. 5 und 6; der BR ließ die Empfehlung jedoch außer Acht.

ErbStG sein. Bei Zweiterem hingegen wäre nach der Finanzverwaltungsauffassung das zeitgleich erworbene nicht begünstigte Vermögen auch Teil des verfügbaren Vermögens. Eine solche Ungleichbehandlung, die alleine auf dem Zeitpunkt des Erwerbs des Vermögens beruht, kann weder den Gesetzesmaterialien entnommen werden noch entspricht sie verfassungsrechtlichen Maßstäben.

Es leuchtet schlussendlich nicht ein, warum am Besteuerungsstichtag bestehende Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten oder anderen privaten Gläubigern das verfügbare Vermögen mindern sollen, Verbindlichkeiten gegenüber dem Fiskus jedoch nicht. Es entspricht daher klar dem Telos der Regelung von § 28a Abs. 2 ErbStG, dass die auf das miterworbene nicht begünstigte Vermögen entfallene Erbschaftsteuer unzweifelhaft als das verfügbare Vermögen mindernde Schuld abziehbar ist.[2037]

Wie bereits am Schluss des vorherigen Kapitels angedeutet, steht der Steuererlass u.a. unter der auflösenden Bedingung, dass der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Steuerentstehungszeitpunkt kein weiteres Vermögen im unentgeltlichen Wege erhält, das verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG darstellt (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG). Der Gesetzgeber erachtet mithin nicht nur am Steuerstichtag bereits vorhandenes nicht begünstigtes Vermögen als für die Steuerzahlung einsetzbar, sondern auch zukünftig (unentgeltlich[2038]) Erworbenes. Diese grundsätzlich nachvollziehbare, da Gestaltungen zur zeitlich gestreckten Übertragung verhindernde[2039], und der 10-Jahres-Zeitraum-Betrachtung systematisch entsprechende, auflösende Bedingung birgt bei näherer Betrachtung gewisse rechtspraktische Probleme.

[2037] Vgl. **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 383; **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 18-19; **Brüggemann, Gerd**: Das neue Erbschaftsteuergesetz, ErbBstg (2016), Sonderheft 1-36, S. 30; **Wolferdorff, Janine v.**: ErbSt-Reform 2016: CTA-Konstrukte der betrieblichen Altersversorgung im Gesellschafterkonflikt, DB (2017), S. 935–937, S. 935; **Bruschke, Gerhard**: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273, S. 270; **Müller, Florian**: Update Unternehmenserbschaftsteuer, Ubg (2018), S. 102–110, S. 105; **Dietz, Martin**: Großvermögen in der Nachfolgegestaltung, NWB (2019), S. 945–952, S. 947; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 23-24; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 14; **Dennecker, Achim**: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR (2020), S. 853–865, S. 858; **Brüggemann, Gerd**: 50 Fragen zum neuen Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer, ErbBstg (2017), S. 224–238, S. 238; a.A.: **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 560; ebenfalls a.A.: **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 7.

[2038] Künftige Erträge, Ausschüttungen oder sonstige entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerungen wirken sich hingegen nicht negativ aus, vgl.: **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28a, Rz. 61.

[2039] Vgl. **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1.

So ist normativ eindeutig keine Aufgriffsgrenze vorgesehen, ab deren Überschreiten der Steuererlass rückwirkend entfällt. Das heißt, dass theoretisch jeder noch so kleine unentgeltliche Erwerb unabhängig von seiner Steuerbarkeit zu einem vollständigen rückwirkenden Wegfall des gesamten Steuererlasses führen würde.[2040] Die Finanzverwaltung gewährt, wenn auch ohne Gesetzesgrundlage, eine Ausnahme zumindest für Gelegenheitsgeschenke.[2041] Letztlich wird hierdurch jedoch wohl nur die Debatte darüber noch schwieriger, welche Schenkungen denn überhaupt in den Anwendungsbereich von § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG fallen.[2042] Außerdem muss beachtet werden, dass § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG auch nicht auf unentgeltliche Erwerbe von demjenigen Schenker/Erblasser begrenzt ist, der das begünstigte Unternehmen übertragen hat. Systematisch nachvollziehbar, da auch bei Vermögen, was bereits im Besteuerungszeitpunkt im Eigentum des Erwerbers war, nicht hinsichtlich der Herkunft unterschieden wird, sind Schenkungen/Erbschaften von jeglichen Personen im Nachsteuerzeitraum schädlich.[2043] Zum anderen kommt es auch nicht darauf an, ob der spätere unentgeltliche Erwerb selbst steuerpflichtig ist. Denn hierbei etwaig anwendbare sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen bleiben bei der Bestimmung des verfügbaren Vermögens sinnlogisch[2044] unberücksichtigt.[2045]

Da das später dazu erworbene verfügbare Vermögen selbst bei Abzug der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit mit bis zu 80% steuerbelastet wird[2046], wirkt § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3

[2040] Vgl. **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1137; **Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434, S. 2433; **Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte**: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909, S. 901.

[2041] R E 28a.4 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019.

[2042] Ausführlich: **Geck, Reinhard**: Steuerbefreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG) - eine Vorschrift ohne Konturen?, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 117–128.

[2043] Vgl. **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 574.

[2044] Denn diese werden ja bereits durch die nur hälftige Heranziehung des sonstigen Vermögens zu Steuerzahlung typisierend berücksichtigt, s.o.

[2045] Vgl. **Stalleiken, Jörg**: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575, S. 574; **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1137; **Heurung, Rainer/Kollmann, Sinja/Schmidt, Sebastian**: Kritische Aspekte zur geplanten Erbschaftsteuerreform bei begünstigten Betriebsvermögensübergängen, StB (2016), S. 253–261, S. 259; **Wachter, Thomas**: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711, S. 705; **Hornig, Marcus/May, Stefan**: Gestaltungsempfehlungen bei Aufbau und Übertragung von Kunst, NWB-EV (2018), S. 155–162, S. 155-156 mit Hinweisen auf die dadurch entstehenden Probleme bei der Übertragung von eigentlich steuerbefreitem Kunstbesitz; **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 8; **Weinmann, Norbert**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 29; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28a, Rz. 10.

[2046] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2649; **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 560.

ErbStG faktisch wie ein zehnjähriges Erwerbsverbot.[2047] Dies mag de lege ferenda ggf. auf Unverständnis treffen[2048], de lege lata lässt die Norm jedoch keinen Auslegungsspielraum zu.

Ist verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG vorhanden, muss der Steuerpflichtige, 50% seines Privatvermögens zu Steuerzahlung aufwenden. Da es sich oftmals nicht um fungibles Vermögen handelt, der Erwerber dieses Privatvermögen daher zunächst in Geldvermögen umwandeln muss, gewährt der Gesetzgeber unter der Voraussetzung, erhebliche Härten abzumildern, einen Anspruch auf Stundung der verbleibenden Steuer bis zu sechs Monate (§ 28a Abs. 3 S. 1 ErbStG). Die Stundung erfolgt gem. § 28a Abs. 3 S. 3 ErbStG verzinslich nach den Vorschriften der §§ 234 und 238 AO, also zu 0,5 % für jeden Monat mit der Möglichkeit des Verzichts im Billigkeitswege. Was eine erhebliche Härte i.S.d. Stundungsregelung sein soll, definiert, auch wenn nicht abschließend, Satz 2: Insbesondere, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen veräußern muss.

Da es nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgeber auch bei erfolgreicher Anwendung der Erlassregelung gem. § 28a Abs. 3 S. 4 ErbStG möglich ist, eine Stundung nach § 28 ErbStG[2049] zu erlangen und diese ohne Ermessensspielraum der Finanzverwaltung über bis zu sieben Jahre erfolgt, ist fraglich, in welchen Fällen § 28a Abs. 3 S. 1 ErbStG überhaupt zur Anwendung kommen sollte.[2050] Eine Stundung für die Steuer, die auf das miterworbene nicht begünstigte Vermögen anfällt, sieht § 28a Abs. 3 S. 1 ErbStG übrigens eindeutig nicht vor.[2051] Auch hier wäre im Zweifel § 28 ErbStG die einschlägige Norm. Dies gilt jedoch nur in Schenkungsfällen.

2. Abschmelzende Steuerbefreiung (§ 13c ErbStG)

Entscheidet sich ein Erwerber gegen die Verschonungsbedarfsprüfung, bspw., weil er „zu viel" eigenes verfügbares Vermögen hat oder möchte er dieses ganz einfach gegenüber den Finanzbehörden nicht offenlegen, bleibt es dennoch nicht zwingend bei einer vollen Besteuerung der erlangten Bereicherung. In Abweichung zur Entscheidung des BVerfG 2014 hat der Gesetzgeber nämlich im Rahmen des ErbStAnpG 2016 zum Ausdruck gebracht, dass auch bei Erwerben oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. Euro „typisierend davon ausgegangen" werden könne,

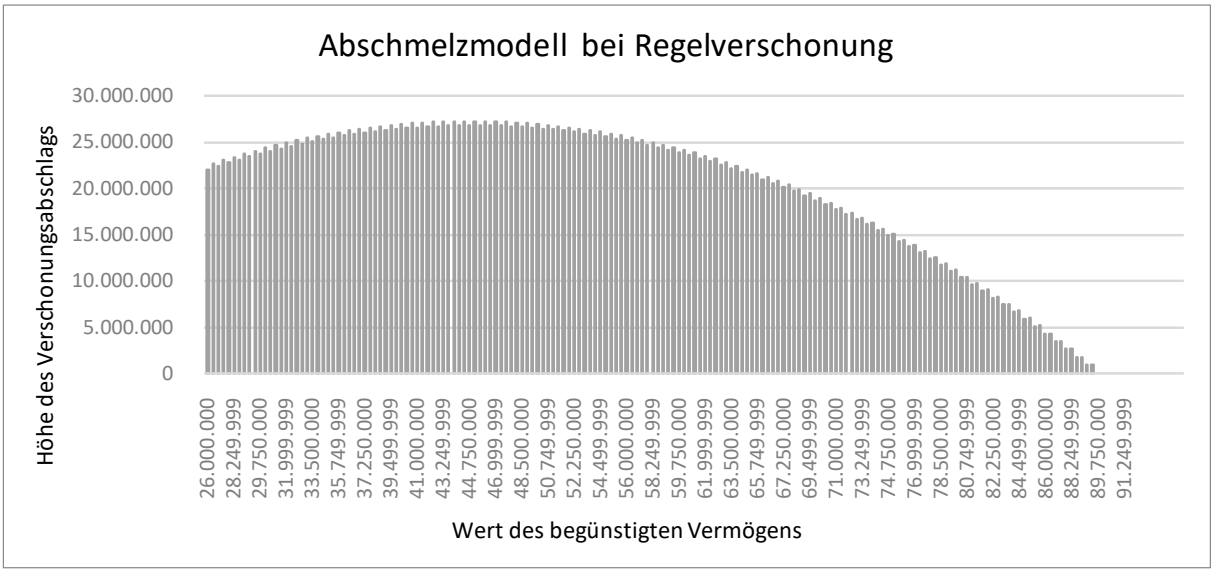
[2047] Vgl. **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 34.
[2048] Siehe z.B.: **Viskorf, Stephan/Löcherbach, Sebastian**: Unvermeidbare Erbfälle als Fallstrick der Verschonungsbedarfsprüfung, ZEV (2022), S. 571–576, S. 575,
[2049] Siehe Kapitel D.VI.
[2050] Vgl. **Heyen, Pascal/Riegel, Martin**: Erbschaftsteuerreform 2016 - das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB (2017), S. 23–31, S. 31.
[2051] Vgl. **Bruschke, Gerhard**: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273, S. 270; a.A.: **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28a, Rz. 31.

dass „in verminderter Höhe eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung“ bestehe.[2052] Wahlweise und damit alternativ zur Verschonungsbedarfsprüfung kann ein Unternehmenserwerber daher auch im aktuellen Begünstigungsregime einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen. Gemäß § 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG verringert sich nach dieser sog. Abschmelzregelung der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. übersteigt. Bis zu einem Wert von 90 Mio. Euro steigt somit die Steuerbelastung „sukzessive“ an, weswegen nach Ansicht des Gesetzgebers sowohl das Maß an Ungleichbehandlung als damit auch die Rechtfertigungslast abnehme.[2053]

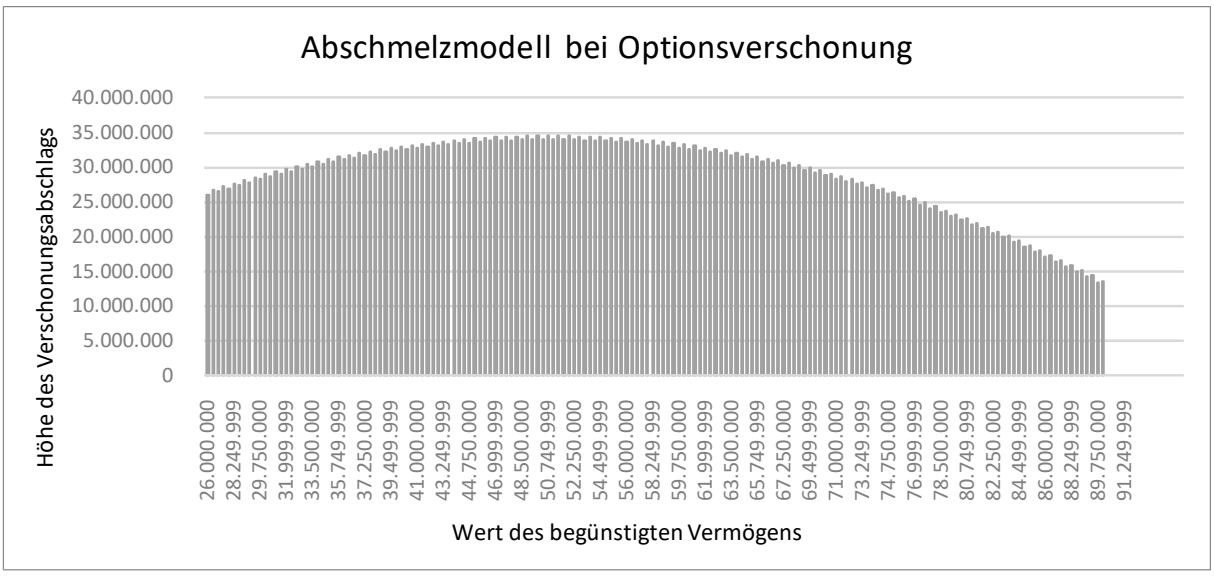
Der Antrag auf Anwendung von § 13c ErbStG ist unwiderruflich zu stellen. Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, wieso sich der Gesetzgeber für diese zusätzliche „Hürde“ entschieden hat. Am naheliegendsten ist es wohl, dass damit verhindert werden soll, dass ein Erwerber zunächst einen (abgeschmolzenen) Verschonungsabschlag beantragt, seine Steuerlast damit reduziert, die Folgezeit sodann nutzt, um Privatvermögen „verschwinden“ zu lassen und nachträglich doch noch zum Begünstigungsmodell der Verschonungsbedarfsprüfung wechselt, um einen vollständigen Steuererlass zu bewirken. Aus welchen Gründen auch immer sich der Gesetzgeber für die Unwiderruflichkeit des Antrags entschieden hat, der Wortlaut von § 13c Abs. 1 ErbStG ist jedenfalls eindeutig.[2054]

Die vom Gesetzgeber als sukzessiv bezeichnete Abschmelzung der Steuerbefreiung verläuft in der Realität nicht etwa linear, sondern ähnlich dem Tarif nach § 19 Abs. 1 ErbStG in Form eines Stufenmodells. Einen Härteausgleich, wie bspw. gem. § 19 Abs. 3 ErbStG geregelt, enthält § 13c ErbStG indes nicht.[2055] Dies führt zwangsläufig an den jeweiligen Grenzen zu exorbitanten Grenzsteuerbelastungen[2056] und damit zu einer massiven Ungleichbesteuerung, je nachdem, ob der Unternehmenswert knapp unterhalb der nächsten Abschmelzstufe oder knapp darüber liegt, wie die nachfolgende Grafik am Zick-Zack-Muster erkennen lässt.[2057]

[2052] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 18.
[2053] **BT-Drucks. 18/5923,** 07.09.2015, S. 31.
[2054] So auch R E 13c.1 Abs. 2 S. 4 ErbStR 2019; zu dem daraus resultierenden Problem siehe Ende dieses Kapitels.
[2055] Vgl. **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 13a, Rz. 4; mit Kritik: **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 5; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 7; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13c, Rz. 4.
[2056] Die Erhöhung des begünstigten Vermögens von 52.249.999 Euro auf 52.250.000 Euro führt bspw. bei der Anwendung der Regelverschonung (Steuerklasse I) zu einer Steuermehrbelastung von 924.825 Euro.
[2057] Ebenfalls mit Illustrationen: **Landsittel, Ralph**: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395, S. 390; **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR (2017), S. 189–193, S. 190.



Da die Abschmelzregelung sowohl für die Regel- als auch für die Optionsverschonung angewendet werden kann (§ 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG: „§ 13a Absatz 1 oder Absatz 10“), ist der Vollständigkeit wegen auch die Wirkungsweise bei der Optionsverschonung grafisch dargestellt.



Gemäß § 13c Abs. 1 S. 2 ErbStG ist bei einem Wert des begünstigten Vermögens von über 90 Mio. Euro ein Verschonungsabschlag nicht mehr zu gewähren. Erwirbt ein Steuerpflichtiger also begünstigtes (Unternehmens-)Vermögen im Wert von 90.000.001 Euro, zahlt er im Vergleich zu einem Steuerpflichtigen, der begünstigtes Vermögen im Wert von exakt 90 Mio. Euro erwirbt, unter Vernachlässigung von Freibeträgen in der Steuerklasse I exakt 4,05 Mio. Euro

mehr Erbschaftsteuer. Dass die Regelung in solchen Grenzfällen unverhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich bedenklich ist, liegt auf der Hand.[2058]

Neben der verfassungsrechtlich fraglichen Übermaßbesteuerung an den Grenzen der Abschmelzstufen ergibt sich bei näherer Betrachtung der rechnerischen Wirkungsweise von § 13c Abs. 1 ErbStG eine weitere, noch gravierendere Schwäche: So hat *Korezkij* mathematisch abgeleitet, dass die Grenzsteuerbelastung ab einem Wert des begünstigten Vermögens von (je nach Verschonungsalternative) ca. 45 bzw. 51 Mio. Euro für zusätzliches erworbenes begünstigtes Vermögen höher ausfällt als für zusätzliches erworbenes Verwaltungsvermögen bzw. Privatvermögen. Dies liegt daran, wie *Korezkij* nachvollziehbar belegt, dass bei Überschreitung einer Abschmelzstufe der absolute Betrag des Verschonungsabschlags zum einen um 1% des bisherigen begünstigten Vermögens sinkt und zum anderen um 750.000 Euro multipliziert mit dem bisherigen Prozentsatz vermindert um 1% steigt. Ab den jeweiligen in den obigen Graphiken deutlich erkennbaren mathematischen Hochpunkten der Parabeln überwiegt die negative Wirkung des ersten Effekts die positive Wirkung des zweiten Effekts. Anders ausgedrückt ist es bei Anwendung von § 13c ErbStG ab einem begünstigten Vermögen von mehr als 45 bzw. 51 Mio. Euro tatsächlich steuerlich attraktiver, etwaiges über diesen Wert hinausgehendes zur Übertragung vorgesehenes Vermögen vor Übertragung in Verwaltungs- bzw. Privatvermögen umzuwandeln.[2059] Das diese Wirkungsweise der Abschmelzregelung so tatsächlich vom Gesetzgeber beabsichtigt war, lässt sich zumindest nicht aus den Gesetzesmaterialien entnehmen.

Gemäß § 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG unterliegt ein Erwerber bei Inanspruchnahme des Abschmelzmodells ebenfalls den Restriktionen der Nachversteuerungsvorbehalte gem. § 13a Abs. 3 bis 9 ErbStG. In Abhängigkeit der Wahl der Abschlagshöhe muss der Erwerber daher die fünf- oder siebenjährige Behaltensfrist sowie die parallellaufende Lohnsummenkontrolle beachten.[2060]

[2058] Vgl. **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): 13c, Rz. 6, der eine Abhilfe de lege ferenda über die analoge Anwendung von § 19 Abs. 3 ErbStG vorschlägt; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2018): § 13c, Rz. 11; **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 49; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 11; **Söffing, Matthias/Kranz, Steffen**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13c, Rz. 92; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13c, Rz. 7.

[2059] Insgesamt äußerst lesenswert: **Korezkij, Leonid**: Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR (2017), S. 189–193; darauf Bezug nehmen: **Geck, Reinhard**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 13c, Rz. 9; **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 5; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 8; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13c, Rz. 5; ebenfalls mit ausführlichen Berechnungen: **Maiterth, Ralf**: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048, S. 1043-1045.

[2060] Vgl. ausführlich zur Wirkungsweise der Nachversteuerungsvorbehalte Kapitel D.IV.1.d)

In Analogie zu § 13a Abs. 1 S. 2 und S. 3 ErbStG ist auch bei der Anwendung der Abschmelzmethode eine Zusammenrechnung mehrerer innerhalb von zehn Jahren von derselben Person unentgeltlich erworbener Unternehmenseinheiten vorgesehen. Gemäß § 13c Abs. 2 S. 2 bis 4 ErbStG wird angeordnet, dass zunächst alle innerhalb des 10-Jahreszeitraums erfolgten Erwerbe mit ihrem jeweils (früher) festgestellten Wert des begünstigten Vermögens zusammengerechnet werden. Dass hierbei auch solche Erwerbe mit in die Berechnung einbezogen werden müssen, die vor dem 01.07.2016 angefallen sind, sollte auf der Hand liegen.[2061] Anhand dieser Summe wird der sich nach der Systematik des § 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG ergebende Prozentsatz der Abschlagshöhe ermittelt. Dieser wird sodann nicht nur auf den letzten Erwerb angewendet, sondern auch auf alle vorherigen Erwerbe. Insoweit entfällt (ggf.) rückwirkend ein auf die vorherigen Erwerber zu hoch gewährter Verschonungsabschlag, und zwar unabhängig davon, ob die vorherigen Erwerbe noch nach § 13a Abs. 1 bzw. 10 ErbStG begünstigt wurden oder ebenfalls bereits nach dem System der Abschmelzmethode; jedoch nur, soweit diese nach dem 01.07.2016 erfolgt sind[2062].

Hatte sich der Erwerber bei seinem ersten Erwerb für die Inanspruchnahme des Abschmelzmodells entschieden, ist es ihm wegen der Unwiderruflichkeit dieses Antrags (§ 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG, § 28a Abs. 8 ErbStG) nicht mehr möglich, rückwirkend für diesen erst- bzw. vormaligen Erwerb zur Verschonungsbedarfsprüfung zu optieren. Die Literatur bezeichnet diese Fallkonstellation als „Abschmelzfalle“ und fordert eine teleologische Reduktion des Unwiderruflichkeitserfordernisses auf Fälle eines isolierten Erwerbs.[2063] Aufgrund der Tatsache, dass die Zusammenrechnung nur für Erwerbe von derselben Person angewendet wird und es daher kaum zu „Zufallserwerben“ kommen kann, ist der Forderung der Literatur gegen den unmissverständlichen Gesetzeswortlaut m.E. jedoch nicht zu entsprechen.[2064]

[2061] Siehe hierzu bereits meine Argumentation in Kapitel D.V.1.b); gl.A.: **Söffing, Matthias/Kranz, Steffen**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 13c, Rz. 107-108; a.A. wie bereits bei der Berechnung der Prüfschwelle: **Wachter, Thomas**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 16.

[2062] Zu Recht: R E 13c.4 Abs. 1 S. 5 ErbStR 2019 – ansonsten würde es sich um eine unzulässige Rückwirkung in ein ehemaliges Besteuerungsregime handeln.

[2063] Vgl. **Viskorf, Stephan**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 6; **Esskandari, Manzur**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2018): § 13c, Rz. 21; **Stalleiken, Jörg**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 13c, Rz. 16-17; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 13c, Rz. 23; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885, S. 1883; **Reich, Manfred**: Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR (2017), S. 1858–1863, S. 1863.

[2064] Eventuell gl.A.: **Preißer, Michael**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): 13c, Rz. 9.

VI. Steuerstundung auf begünstigtes Vermögen (§ 28 Abs. 1 ErbStG)

Neben den vier verschiedenen Möglichkeiten zur Verschonung des unentgeltlich erworbenen Unternehmensvermögens, die allesamt faktisch eine mindestens anteilige Reduzierung der Steuerlast auf dieses Vermögen bewirken, gibt es auch im aktuellen Regime weiterhin die zusätzliche[2065] Möglichkeit, die Steuer, die nach der Anwendung besagter Begünstigungsregelungen verbleibt, zu stunden. Mit der Stundungsmöglichkeit bezweckt der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien, dass „die Belastung durch die im Erbfall ungeplant entstandene Erbschaftsteuer abgemildert" werde.[2066]

Gem. § 28a Abs. 1 S. 1 ErbStG ist daher die Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu sieben Jahre zu stunden, die auf das von Todes wegen erworbene begünstige Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG entfällt. Anders als noch nach der alten Fassung der Stundungsregelung wird nun folgerichtig nicht mehr zwischen der Art des unentgeltlich erworbenen Unternehmensvermögens unterschieden.[2067] Ebenfalls zugunsten der Steuerpflichtigen wurde die Regelung dahingehend angepasst, dass eine Stundung zwar formal beantragt werden muss, die Gewährung jedoch nicht mehr im Ermessen der Finanzbehörde steht („ist […] zu stunden"), der Steuerpflichtige also einen Rechtsanspruch auf Stundung hat.[2068] Einen Nachweis darüber, dass der Erwerber die entstandene Erbschaftsteuer aus Liquiditäts- oder anderweitigen Probleme nicht unmittelbar aufbringen kann, ist nicht zu erbringen.[2069] Die Stundung wird unabhängig von der Höhe der verbleibenden Steuerschuld gewährt.[2070] Eine Sicherheitsleistung kann das Finanzamt, weil ihm kein Ermessen zu steht, nicht einfordern.[2071] Verschärfend gegenüber der Vorgängerversion ist

---

[2065] Mit dem sicherlich nicht vollends unzutreffenden Hinweis darauf, dass die Stundungsmöglichkeit verfassungsrechtlich nicht geboten war und somit eher als "Extrabonus der Politik" zu werten ist: **Halaczinsky, Raymond**: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1.

[2066] **BT-Drucks. 18/8911,** 22.06.2016, S: 45.

[2067] Alle Arten von begünstigungsfähigem Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG sind daher zugänglich für die Stundungsregelung, somit auch ein unentgeltlich erworbenes Nießbrauchsrecht an einem begünstigen Unternehmen; gl.A.: **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28, Rz. 8b; ohne Begründung a.A.: **Kobor, Hagen**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28, Rz. 21; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 4.

[2068] Vgl. **Brüggemann, Gerd/Stirnberg, Martin**: ErbSt-Handbuch, 10. Aufl. (2018), Achim, S. 1136-1137; **Rödiger, Philip**, Schmid - Nachfolgebesteuerung, 1. Aufl. (2019): § 28, Rz. 1; **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 2.

[2069] Vgl. **Milatz, Jürgen**, B/R - Erbrecht, 3. Aufl. (2019): § 28, Rz. 2; **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 21; **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28, Rz. 5.

[2070] Vgl. **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 25.

[2071] Ansonsten würde die Regelung, die ja gerade die Liquidität des erworbenen Unternehmens schonen soll, vollständig ins Leere gehen; gl.A.: **Reich, Manfred**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28, Rz. 38; aus nicht nachvollziehbaren Gründen a.A.: **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 10; a.A.: **Kobor, Hagen**, F/P/W - ErbStG-Kommentar, 7. Aufl. (2020): § 28, Rz. 24, der "u.U." Ausnahmen

ein Antrag auf Stundung jedoch nach dem klaren Wortlaut nun mehr ausschließlich für Erbschaften möglich.[2072] Für schenkweise erworbenes Unternehmensvermögen steht hingegen lediglich die allgemeine Stundungsmöglichkeit nach § 222 AO zur Verfügung, die im Ermessen der Finanzbehörde steht.[2073]

Da der Wortlaut von § 28 Abs. 1 ErbStG außer der Anordnung, dass die Stundung bis zu sieben Jahre erfolgt (S. 1) und der erste Jahresbetrag ein Jahr nach Steuerfestsetzung fällig wird und bis dahin zinslos zu stunden ist (S. 2), keine weiteren Aussagen zu den Stundungsmodalitäten enthält, sollen diese folgend erörtert werden.

Da die Norm einen Stundungszeitraum von „bis zu sieben Jahre“ vorsieht, diese aber ohne Ermessensspielraum von der Finanzverwaltung zwingend zu gewähren „ist“, muss davon ausgegangen werden, dass der Erwerber frei und ohne weitere Begründung darüber entscheiden kann, für wie viele Jahre er die Stundung tatsächlich beantragt.[2074]

Einigkeit herrscht in der Literatur darüber, dass sich aus der Kombination von S. 1 und S. 2 ergibt, dass die Stundung nicht endfällig erfolgen kann[2075], sondern unabhängig von der Dauer der gewährten Stundung eine ratierliche Zahlung der Steuerschuld vorgesehen ist.[2076] Fraglich bleibt dann allenfalls, ob der Steuerpflichtige über die Höhe der jährlichen Tilgungsrate frei entscheiden kann oder diese in irgendeiner Art und Weise vorgeschrieben ist. Die Finanzverwaltung legt in den Richtlinien fest, dass die Steuer in gleichen Jahresbeträgen zu entrichten sei.[2077] Obwohl eine solch klare Anordnung dem Normtext freilich keineswegs zu entnehmen

---

für den Einbehalt einer Sicherheitsleistung bei "größeren Beträgen" bei der Finanzverwaltung belassen will; ebenfalls a.A.: **Kien-Hümbert, Petra**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 11; **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28, Rz. 19.

[2072] Vgl. **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28, Rz. 11, der zu Recht herausarbeitet, dass hier wegen des unmissverständlich ausgedrückten Willens des Gesetzgebers auch keine teleologische Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Schenkungsfälle in Betracht kommt; **Höne, Annette**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ende gut - alles gut!?, NWB-EV (2016), S. 336–339, S. 338.

[2073] Vgl. **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 15.

[2074] Vgl. **Reich, Manfred**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28, Rz. 23; **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28, Rz. 15; eventuell a.A.: **Hamacher, Stephan/Liebernickel, Martin**, BeckOK ErbStG, 17. Aufl. (2022): § 28, Rz. 6; **Kirchstein, Friedemann**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): § 28, Rz. 27; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28.

[2075] So evtl. noch: **Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc**: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141, S. 1137; **Hannes, Frank**: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561, S. 560.

[2076] Vgl. **Heyen, Pascal/Riegel, Martin**: Erbschaftsteuerreform 2016 - das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB (2017), S. 23–31, S. 30; **Thonemann-Micker, Susanne**: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322, S. 2320; **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 8.

[2077] R E 28 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019.

ist, spricht folgendes Argument tatsächlich für diese Leseart. Wenn nach Satz 2 die „erste Rate" zinsfrei zu erfolgen hat, kann schon einmal nicht von einer endfälligen Stundung ausgegangen werden. Wenn dann aber der Steuerpflichtige frei über die Höhe der Rückzahlungsraten entscheiden könnte, wäre es ihm ein leichtes, eine endfällige Tilgung faktisch herbeizuführen, indem er jedes Jahr bspw. nur einen Minimalbetrag abzahlt. Insofern kann tatsächlich angenommen werden, dass die Steuerlast grundsätzlich linear abzutragen ist.[2078]

Auch wenn die Finanzverwaltung dies nach den Richtlinien wohl nicht vorsieht, muss es dem Erwerber jederzeit möglich sein, eine höhere als die vereinbarte Tilgungsrate zu entrichten bzw. die verbleibende Steuerschuld auch vor Ende der Tilgungsfrist (ohne Vorfälligkeitsentschädigung) vollständig zu begleichen.[2079] Diesen Fakt berücksichtigend wird es wohl immer sinnvoll sein, zunächst den maximal möglichen Stundungszeitraum von sieben Jahren zu beantragen und im Falle von üppig vorhandener Liquidität ganz einfach vorzeitig zu tilgen.

Anders als die erste Rate sind die weiteren Tilgungsbeträge nach den gewöhnlichen Stundungsregelungen zinspflichtig (§ 28 Abs. 1 S. 3 ErbStG). Da die vom BVerfG[2080] angeordnete Anpassung der Nachzahlungs- & Erstattungszinsen an ein realistisches Zinsniveau lediglich für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen gem. § 233a AO gilt (§ 238 Abs. 1a AO[2081]), betragen die Zinsen auf die erbschaftsteuerliche Stundungsregelung auch weiterhin 0,5% pro Monat bzw. 6% pro Jahr (§ 238 Abs. 1 S. 1 AO). Da § 28 Abs. 1 S. 3 ErbStG zwecks Vornahme der Verzinsung explizit auf § 234 AO verweist, gelten die allgemeinen verfahrensrechtlichen Anwendungsgrundsätze. Dementsprechend ist die Zinsschuld anders als die Steuerschuld endfällig zu entrichten.[2082]

[2078] Vgl. **Reich, Manfred**: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651, S. 2649; **Roth, Hans-Peter**: Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, GWR (2017), S. 93–96, S. 96; **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28, Rz. 8h; **Jochum, Georg**, G/M-H - ErbSt-eKommentar (2022): § 28, Rz. 16.

[2079] Vgl. **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28, Rz. 8d; **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 29; dies eventuell ablehnend: **Eisele, Dirk**, K/E - ErbStG-Kommentar, 94. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 3; **Kaminski, Bert**: Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690, S. 688; **Bethlehem, Stefan/Rückert, Sabrina**: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Neuregelung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen des Betriebsvermögens, StB (2017), S. 295–300, S. 298.

[2080] BVerfG-Beschluss v. 08.07.2021, **1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17**, BVerfGE 158, S. 282–388.

[2081] Die Regelung, die in diesen Fällen nur noch eine Verzinsung von 0,15% pro Monat vorsieht, wurde rückwirkend zum 01.01.2019 eingefügt durch: Zweites Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 12.07.2022, **AOAnpG 2022,** BGBl. I 2022, S. 1142–1143.

[2082] Gl.A.: **Jülicher, Marc**, T/G/J/G - ErbStG-Kommentar, 63. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 8a; a.A.: **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 29, die von einer jährlichen Zinszahlung ausgeht; ebenfalls bejahend: **Kien-Hümbert, Petra**, M/W - ErbStG-Kommentar, 97. Erg.-Lfg. (2022): § 28, Rz. 13.

Die Gewährung der Steuerstundung steht, wie auch alle übrigen Begünstigungsregelungen, unter dem Vorbehalt, dass sich der Erwerber an die Wohlverhaltensklauseln der Lohnsummenkontrolle und Behaltensregelungen hält (§ 28 Abs. 1 S. 5 bis 8 ErbStG). Interessant ist, dass der Gesetzgeber trotz expliziten Verweises auf § 13a Abs. 6 ErbStG zusätzlich normiert, dass die Stundung endet, sobald der Erwerber das Unternehmen überträgt oder aufgibt. Hieraus wird geschlossen, dass eine Stundung auch dann endet, wenn der Erwerber bspw. die Reinvestitionsklausel gem. § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG erfolgreich zieht und daher der Nachversteuerungsfall gar nicht eintritt. Warum der Gesetzgeber die Stundung asymmetrisch an strengere Voraussetzungen als die sonstigen Begünstigungsregelungen knüpft, leuchtet nicht ein. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts muss wohl dennoch davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um ein redaktionelles Versehen handelt. Die Finanzverwaltung kommt dem Steuerpflichtigen hier begrüßenswerter Weise entgegen, in dem sie gewährt, dass ein Antrag auf Fortführung der Stundung gestellt werden kann, „soweit begünstigtes Vermögen verbleibt, für dass die Stundungsvoraussetzungen erfüllt“ seien.[2083] Bei lebzeitiger Weiterübertragung des Unternehmens endet die Stundung jedoch sofort.[2084] Hier wird der Erwerber also quasi dafür bestraft, dass er nicht selbst das Unternehmen durch die Lohnsummen- und Behaltensfrist geführt hat, die bei Schenkung definitiv nicht (bzw. zumindest nicht direkt) nachsteuerschädlich verletzt wird. Dies wird wohl auf der Annahme des Gesetzgebers beruhen, dass der ursprüngliche Erwerber nach Weitergabe des Unternehmens dann vermeintlich ohne Einkommensquelle Gefahr läuft, die Steuer gar nicht mehr entrichten zu können. Eine Abmilderung dieser strengen, aber wohl doch nachvollziehbaren Regelung, sehen die Richtlinien nicht vor.[2085] Bei Weiterübertragungen des Unternehmens von Todes wegen endet nach der begrüßenswerten Auffassung der Finanzverwaltung die Stundung jedoch erst, wenn der Rechtsnachfolger gegen die Nachversteuerungsvorbehalte verstoßen sollte.[2086]

[2083] R E 28 Abs. 3 S. 3 ErbStR 2019.
[2084] Vgl. **Reich, Manfred**, vOe/L - ErbStG-Kommentar, 2. Aufl. (2020): § 28, Rz. 25.
[2085] a.A.: **Wälzholz, Eckhard**, V/S/W - ErbStG-Kommentar, 6. Aufl. (2020): § 28, Rz. 8n, der den Begriff "überträgt" teleologisch auf "veräußert" reduzieren will; **Kirchstein, Friedemann**, St/L - ErbStG-Kommentar, 162. Erg.-Lfg. (2019): § 28, Rz. 30a, nach dessen Auffassung es ebenfalls "nicht recht einzusehen" sei, warum die Ausnahme nicht auch für Schenkungen gelte; eventuell ebenfalls mit Kritik: **Eisele, Dirk**: Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016 - Teil 2, NWB (2017), S. 2751–2765, S. 2756.
[2086] R E 28 Abs. 3 S. 4 ErbStR 2019; dies bestätigend: **Raßfeld-Wilske, Petra**, P/R/S - ErbStG-Kommentar, 3. Aufl. (2018): § 28, Rz. 33.

Gesamtfazit

1. Systemtragender Grundsatz eines sozial-gerechten, insbesondere den allgemeinen Gleichheitssatz verwirklichenden, Gesamtsteuersystems ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dem Ethos der Steuergerechtigkeit wird der Steuerstaat jedoch allein dann gerecht, wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur im Binnensystem jedes Einzelsteuergesetzes zur Anwendung kommt, sondern auch im Verhältnis der Einzelsteuerarten untereinander.[2087]
2. Belastet der Steuerstaat im Sinne einer kapitalorientierten Besteuerung den entgeltlichen Erwerb von disponiblem Einkommen über eine Einkommensteuer, muss er zur Erreichung echter Steuergerechtigkeit auch den unentgeltlichen Erwerb von disponiblem Einkommen belasten. Ohne die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer wäre das deutsche Vielsteuersystem unvollständig. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine Vermögenszugangssteuer, sie ist eine Bereicherungssteuer und somit ebenfalls eine Leistungsfähigkeitssteuer. Zum Zwecke eines steuergerechten Vollzugs einer Leistungsfähigkeitssteuer ist die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unabdingbar. Dies sollte insbesondere auch für die Rechtsprechung des II. BFH-Senats gelten.[2088]
3. Betrachtet man die Entwicklung der Erbschaft- und Schenkungsteuer seit Einführung eines bundeseinheitlichen ErbStG 1906, muss insbesondere wegen der teils unbegrenzten Ausdehnung der Begünstigungsvorschriften für Unternehmensvermögen festgestellt werden, dass der Charakter der Erbschaftsteuer als Leistungsfähigkeitssteuer nicht unwesentlich in Mitleidenschaft gezogen worden ist. Die im Sinne des Steuergerechtigkeitsgrundsatzes ernüchternde Entwicklung beruht auf dem Zusammenspiel von äußerst intensiver interessenpolitisch getriebener Lobbyarbeit, der Zurückhaltung des Gesetzgebers gegenüber großen Steuerreformen und des dem Gesetzgeber durch das BVerfG zugestandenen großen Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums. Denn nach der Rechtsprechung des BVerfG bedarf es zur Einfügung von Sozialzwecknormen nicht einmal empirischer Beweise über deren volkswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit bzw. einzelgerechtigkeitsbezogene Notwendigkeit.[2089]
4. Im Rahmen des Hauptteils wurde unter Anwendung einer prinzipienorientierten Auslegungsmethodik erarbeitet, dass die aktuellen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungsvorschriften trotz unzähliger und teils großer Rechtsunsicherheiten grundsätz-

[2087] Siehe Kapitel A.
[2088] Siehe Kapitel B.
[2089] Siehe Kapitel C.

lich anwendbar sind. Der Verfasser schließt sich insoweit der von *Georg Crezelius* vertretenen Gesamtwürdigung des ErbStAnpG 2016 an, nach der ein Steuergesetz „in einem demokratischen Gewaltenteilungsstaat […] das Produkt eines parlamentarischen Kompromisses ist“ und dieser „nie zu einem systemreinen Gesetz führen kann, sondern […] im Grundsatz akzeptiert“ werden sollte“.[2090]

5. Trotz der unter 4. angeführten Gesamtwürdigung soll hier festgehalten werden, dass die folgenden im Rahmen des ErbStAnpG 2016 gänzlich neu eingefügten Regelungen teils große Schwächen aufweisen und damit de lege ferenda Überarbeitungsbedarf besteht:
   a. Der sog. 90%-Test gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da er konträr zum Normzweck zu einer nicht rechtfertigungsfähigen Ungleichbehandlung von eigentlich begünstigungswürdigen Sachverhaltskonstellationen führt. Entgegen der Auffassung des FG-Münster und des BFH kann die Verfassungswidrigkeit m.E. nicht im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung geheilt werden. Die Regelung ist entweder gänzlich zu streichen oder nach dem Vorbild des in dieser Arbeit unterbreiteten Formulierungsvorschlags abzuändern.[2091]
   b. Die Möglichkeit zur sog. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) wird in der Rechtspraxis zu der volkswirtschaftlich mindestens bedenklichen Folgerung führen, dass Großunternehmen möglichst an vermögenslose Personen übertragen werden, also entweder an Kinder oder Familienstiftungen. Mit der Verschonungsbedarfsprüfung verbleibt auch weiterhin die Möglichkeit zur unentgeltlichen Übertragung von Unternehmensvermögen in unbegrenzter Höhe zum erbschaftsteuerlichen Nulltarif.[2092]
   c. Aus der mathematischen Analyse der Wirkung der abschmelzenden Steuerbefreiung (§ 13c ErbStG) ergibt sich, dass die Anwendung nur bis zu einem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens von 45 bzw. 51 Mio. Euro vorteilhaft ist gegenüber einer regulären Besteuerung des darüberhinausgehenden Teils als vollständig nicht begünstigtes Vermögen. Da die Anwendung von § 13c ErbStG normativ bis zu einem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens von 90 Mio. Euro möglich ist, muss von einem normkonzeptionellen Fehler des Gesetzgebers ausgegangen werden.[2093]

[2090] **Crezelius, Georg**: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV (2016), S. 541–546, S. 546.
[2091] Siehe Kapitel D.II.5.b).
[2092] Siehe Kapitel D.V.1.
[2093] Siehe Kapitel D.V.2.

d. Die Teilregelungen §§ 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. d (Ausnahme für Wohnungsunternehmen) und Buchst. e (Ausnahme für Brauerei- & Mineralölunternehmen), Abs. 4 Nr. 3 Alt. 2 ErbStG (Ausnahme für Vermieter von Luxusgegenständen) sind wohl als spektakuläre Lobbyerfolge zu werten. Sie setzen die Rechtsqualität des Regelungsgefüges herab und führen ggf. zu einer unionsrechtlich-bedenklichen Beihilfeproblematik.[2094]

e. Die Tatbestandsvoraussetzung des vorgefassten Investitionsplans für die Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStG) basiert auf einer überbordenden Angst des Gesetzgebers vor missbräuchlichen Gestaltungen, die an dieser Stelle jedoch unbegründet erscheint. Infolgedessen sollte bei Erfüllung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen m.E. auf das Vorhandensein eines Investitionsplans verzichtet werden können. Dies gilt umso mehr für die Lohnfortzahlungsklausel (§ 13b Abs. 5 S. 3 und S. 4 ErbStG).[2095]

6. „Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung der freiheitlichen Verfassung. Deswegen sollte ein Steuergesetz nicht sechsmal im Kalenderjahr geändert werden, sondern in einer überzeugenden Grundkonzeption Jahrzehnte gelten“.[2096] Verbleibt es bei der aktuellen Struktur des Begünstigungsnormgefüges bzw. wird dieses nur rudimentär, bspw. durch Beseitigung des durch § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG verursachten partiellen verfassungswidrigen Zustands, angepasst, können zukünftig Anwendungsgrundsätze erarbeitet bzw. weiterentwickelt werden, die auf den Erfahrungen der Finanzverwaltung und der Rechtsanwender basieren und den Anforderungen der Rechtsprechung genügen. Haben sich allgemeine Anwendungsgrundsätze etabliert, dient dies zumindest der Rechtsanwendungsgleichheit und somit der Rechtssicherheit. Wenn der Steuerpflichtige schon nicht auf ein simples, insgesamt und im Verhältnis zu anderen Steuerarten gleichheitsgerechteres ErbStG ohne ausgehölte Bemessungsgrundlage hoffen kann, sollte er sich wenigstens auf eine rechtssichere Anwendung verlassen können.

7. Die Einzelergebnisse dieser Arbeit sollen positiv zum Prozess der Findung eben jener Anwendungsgrundsätze beitragen.

[2094] Siehe zu den Ausnahmevorschriften für Wohnungsunternehmen und Brauerei- & Mineralölunternehmen Kapitel D.II.3.b)aa)bbb)dddd) und eeee) sowie zur Rückausnahmevorschrift für betrieblich genutzte Luxusvermögensgegenstände Kapitel D.II.3.b)cc)bbb)

[2095] Siehe Kapitel D.II.3.d)bb)bbb)

[2096] **Kirchhof, Paul**: Ethos der Steuergerechtigkeit, JZ (2015), 105-113, S. 112.

Literaturverzeichnis

Zeitschriftenaufsätze

Altendorf, Klaus: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB (2021), S. 19–22.

Bachem, Eberhard: Der Pflichtteilsanspruch als "verfügbares Vermögen" iSd § 28a ErbStG, ZEV (2020), S. 133–135.

Baer, Susanne: Das Soziale und die Grundrechte, NZS (2014), S. 1–5.

Bareis, Peter: Einkommensteuertarif und Sozialstaatsprinzip - Ein Konzeptvergleich, DB (2012), S. 994–1001.

Bareis, Peter: Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, FR (2013), S. 13–20.

Bareis, Peter: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195.

Bäuml, Swen: Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts: Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, StuB (2015), S. 83–88.

Bäuml, Swen: Die ErbSt-Reform im Vermittlungsausschuss: Konsequenzen und Risiken für die Nachfolgepraxis bei Familienunternehmen, DB (2016), S. 1600–1604.

Bäuml, Swen: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis, NWB (2016), S. 3516–3526.

Bäuml, Swen: Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis, DB (2018), S. 521–527.

Bäuml, Swen/Bauer, Marie-Luise: Das erbschaftsteuerliche Wohnungsunternehmen im Fokus von Rechtsprechung und Finanzverwaltung, BB (2018), S. 1757–1763.

Bäuml, Swen/Hiedewohl, Anette: Das neue Erbschaftsteuerrecht rückt näher - eine Analyse aus Sicht der Praxis, BB (2016), S. 535–541.

Bernhard, Johann-Peter: Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des 90%-Tests gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, NWB (2019), S. 3474–3478.

Bernhard, Johann-Peter: Geleistete Anzahlungen sind kein begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen, DStR (2021), S. 1089–1093.

Bernhard, Johann-Peter: Regel- und Optionsverschonung beim einheitlichen Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten, ZEV (2021), S. 209–214.

Bernhard, Johann-Peter: FG Münster schränkt Anwendungsbereich des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG durch teleologische Reduktion ein, DStR (2022), S. 517–521.

Bethlehem, Stefan/Rückert, Sabrina: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Neuregelung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen des Betriebsvermögens, StB (2017), S. 295–300.

Betz, Markus/Zillmer, Inga: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelungen relevant für alle Unternehmen, NWB (2017), S. 9–13.

Binnewies, Burkhard/Mehlhaf, Eugen: Schenkungsteuerliche Verschonung des Erwerbs von GmbH-Anteilen und Bezugsrechten im Zuge einer Kapitalerhöhung, DStR (2022), S. 1848–1853.

Birk, Dieter: Die Begünstigungstatbestände des ErbStG auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, ZEV (2002), S. 165–169.

Birk, Dieter: Entscheidungsbesprechung BFH II R 61/99, FR (2002), S. 1060–1073.

Birk, Dieter: Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW (2005), S. 346–352.

Birk, Dieter: Verfassungsfragen im Steuerrecht - eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, DStR (2009), S. 877–882.

Birk, Dieter: Vom Zustand der Steuergesetzgebung, DB (2009), Seite I.

Birk, Dieter: Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, StuW (2011), S. 354–364.

Birk, Dieter/Richter, Andreas: Übergang von Betriebsvermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge, FR (2001), S. 764–770.

Birnbaum, Mathias/Escher, Jens: Der Regierungsentwurf zum neuen Erbschaftsteuergesetz, StB (2015), S. 258–263.

Blank, Matthias: Von der "Cash-GmbH" zur "Real-Estate-GmbH" - Gestaltungen in einem (weiterhin) verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 2179–2182.

Blumers, Wolfgang: Vorwegabschlag und Abfindungsbeschränkung, BB (2018), S. 865–868.

Bockhoff, Bastian: Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV (2017), S. 186–190.

Born, Werner/Kühn, Michael: Kommentar zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG, FR (2015), S. 160–195.

Brabender, Martina/Gräfe, Maren/Freund, Fabian: Die ErbStR 2019 im Spannungsverhältnis zu den ErbStH 2019: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 79–85.

Brabender, Martina/Held, Ann-Kristin: Übertragung von Unternehmensvermögen auf Kinder, NWB-EV (2019), S. 416–425.

Bron, Jan/Grosse, Hendrik: Steuerliche Auswirkungen ausgewählter Umstrukturierungsmaßnahmen auf eine bevorstehende Unternehmensnachfolge, ZEV (2020), S. 456–464.

Bron, Jan/Söffing, Andreas: Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto innerhalb der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behaltensfrist, DStR (2016), S. 1913–1917.

Brüggemann, Gerd: Das neue Erbschaftsteuergesetz, ErbBstg (2016), Sonderheft 1-36.

Brüggemann, Gerd: 50 Fragen zum neuen Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer, ErbBstg (2017), S. 224–238.

Brüggemann, Gerd: Altersversorgungsverpflichtungen kein Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 302–311.

Brüggemann, Gerd: Geerbter KG-Anteil wird gegen Versorgungsleistungen oder unter Nießbrauchsvorbehalt weitergegeben, ErbBstg (2017), S. 169–174.

Brüggemann, Gerd: Gesetz zur Anpassung des ErbStG: Verwaltungsvermögenstest in Holdingstrukturen, ErbBstg (2017), S. 13–21.

Brüggemann, Gerd: Rückausnahmen: Ruhender Gewerbebetrieb und Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 46–50.

Brüggemann, Gerd: Verwaltungsvermögens- und Finanzmitteltest bei einem Anteil an einer Personengesellschaft, ErbBstg (2017), S. 257–264.

Brüggemann, Gerd: Verwaltungsvermögenstest bei der Personengesellschaft, ErbBstg (2017), S. 98–104.

Brüggemann, Gerd: Verwaltungsvermögenstest: Schuldverrechnung und (junges) Verwaltungsvermögen, ErbBstg (2017), S. 66–71.

Brüggemann, Gerd: Wenn bei der Zusammenrechnung von Erwerben der Schwellenwert von 26 Mio. EUR überschritten wird, ErbBstg (2017), S. 274–282.

Brüggemann, Gerd: § 13a ErbStG: Übertragung von Gesellschaftsanteilen ohne oder mit Sonderbetriebsvermögen, ErbBstg (2018), S. 33–39.

Brüggemann, Gerd: Junges Verwaltungsvermögen: Nutzungsänderung oder Umschichtung, ErbBstg (2018), S. 87–96.

Brüggemann, Gerd: § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: 90%-Regel verfassungswidrig?, ErbBstg (2019), S. 275–278.

Brüggemann, Gerd: §§ 13a, 13b ErbStG: Vermietung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, ErbBstg (2019), S. 101–104.

Brüggemann, Gerd: ErbStR 2019: Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der jährlichen Lohnsummen, ErbBstg (2019), S. 183–188.

Brüggemann, Gerd: ErbStR 2019: Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, ErbBstg (2019), S. 124–130.

Brüggemann, Gerd: Nicht verwechseln: Reinvestitionsklausel und Investitionsklausel, ErbBstg (2019), S. 11–19.

Brüggemann, Gerd: § 6 Abs. 3 EStG im Spannungsfeld zwischen Einkommen- und Erbschaft- und Schenkungsteuer, ErbBstg (2020), S. 66–73.

Brüggemann, Gerd: Aktuelle Neuerungen in den Richtlinien zur Erbschaftsteuer für Unternehmen, ErbBstg (2020), S. 12–21.

Brüggemann, Gerd: Mitunternehmeranteile: Schenkung von KG-Anteilen ohne Sonder-BV in der Schnittmenge von § 6 Abs. 3 EStG und 13b ErbStG, ErbBstg (2021), S. 68–72.

Bruschke, Gerhard: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, ErbStB (2018), S. 268–273.

Bruschke, Gerhard: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB (2019), S. 241–245.

Bull, Hans Peter: Vom Eigentums- zum Vermögensschtz - ein Irrweg, NJW (1996), S. 281–284.

Butz-Seidel, Annemarie: Keine Erbschaftsteuerverschonung für die Betreiber von Parkhäusern - oder vielleicht doch?, ErbBstg (2020), S. 179–181.

Christoffel, Hans Günter: Verwaltungsvermögen bei schenkweiser Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften, ErbBstg (2019), S. 145–155.

Christoffel, Hans Günter: Junge Finanzmittel bei der Generationennachfolge vermeiden, aber wie?, ErbBstg (2020), 182-188.

Christoffel, Hans Günter: Junge Finanzmittel und Schuldverrechnung im Verbund - weiterhin eine gefährliche "Stolperfalle", ErbBstg (2020), S. 92–94.

Christoffel, Hans Günter: Der praktische Fall: Junge Finanzmittel bei Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen, ErbBstg (2021), S. 197–202.

Christoffel, Hans Günter: Der praktische Fall: Vorrangige Verrechnung von jungen Finanzmitteln mit Schulden im Verbund?, ErbBstg (2022), S. 121–124.

Christopeit, Iring: Ist das ErbStG durch teleologische Reduktion zu retten?, ErbR (2022), S. 294–297.

Crezelius, Georg: Steuergesetzgebung im Steuerstaat, Stbg (2005), S. 101–105.

Crezelius, Georg: Der Entwurf des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, DStR (2007), S. 2277–2284.

Crezelius, Georg: Verfassungswidrigkeit des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes?, ZEV (2012), S. 1–5.

Crezelius, Georg: Festvortrag: Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation, DStR-Beih (2013), S. 99–109.

Crezelius, Georg: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, ZEV (2015), S. 1–7.

Crezelius, Georg: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV (2016), S. 541–546.

Crezelius, Georg: ErbStG nach dem 30.6.2016 - Steuerpause?, ZEV (2016), S. 367–368.

Curdt, Thomas/Kepper, Philipp: Berücksichtigung des Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 2 ErbStG bei mehreren Erwerben von derselben Person innerhalb des Zehnjahreszeitraums, ZEV (2021), S. 466–468.

Daragan, Hanspeter: Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer, BB (2002), S. 649–655.

Demuth, Björn/Haag, Maximilian: Der Nießbrauch als Mittel des Vermögenserhalts und der Vermögensoptimierung, NWB-EV (2018), S. 228–235.

Dennecker, Achim: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR (2020), S. 853–865.

Desens, Marc: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW (2016), S. 240–255.

Diers, Philipp: Konzerninterne Einlagen in der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG, insb. im Personengesellschaftskonzern, DB (2019), S. 572–577.

Dietz, Martin: Großvermögen in der Nachfolgegestaltung, NWB (2019), S. 945–952.

Doege, Niels/Beckmann, Thomas: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, StuB (2019), S. 738–741.

Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens: Zum Antrag auf Vollverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, DB (2021), S. 1708-1710.

Dorn, Katrin/Scharfenberg, Jens: Offene Frage im Zusammenhang mit dem Finanzmittelfreibetrags iSd § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG, ZEV (2022), S. 448–452.

Dorn, Katrin/Stein, Thomas: Neues vom BFH: Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, ErbBstg (2022), S. 236–242.

Droege, Michael: Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, StuW (2011), S. 105–112.

Drüen, Klaus-Dieter: Zur Reform der Erbschaftsuer - Ein Zwischenruf, DB (2015), S. 1073–1074.

Drüen, Klaus-Dieter: Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.06.2016?, DStR (2016), S. 643–649.

Eichenhofer, Eberhard: Sozialer Rechtsstaat - Staat sozialer Rechte, DVBl. (2016), S. 78–90.

Eiling, Astrid: Der Poolvertrag bei Familiengesellschaften - Erbschaftsteuerliche Vorsorge und "Family Governance", NWB-EV (2019), S. 330–337.

Eisele, Dirk: Die Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch das AmtshilfeRLUmsG - Cash-Gesellschaften im Fokus, NWB (2013), S. 2292–2301.

Eisele, Dirk: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Unternehmensvermögens in Teilen verfassungswidrig, NWB (2015), S. 170–182.

Eisele, Dirk: Reform der Erbschaftsteuer - Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat einigt sich auf Neuregelung, NWB (2016), S. 3002–3008.

Eisele, Dirk: Reform der Erbschaftsteuer: Gesetzgebrungsverfahren geht in die Verlängerung - Bundesrat ruft Vermittlungsausschuss an, NWB (2016), S. 2173–2181.

Eisele, Dirk: Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016 - Teil 1, NWB (2017), S. 2670–2688.

Eisele, Dirk: Unternehmenserbschaftsteuerrecht: Die Anwendungserlasse zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform 2016 - Teil 2, NWB (2017), S. 2751–2765.

Eisele, Dirk: Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung - Teil I, NWB (2020), S. 544–556.

Elser, Thomas: Analyse des neuen Erbschaftsteuerrechts, DStR (1997), S. 557–562.

Englisch, Joachim: Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, DB (2015), S. 637–641.

Erkis, Gülsen: Der Entwurf zur Anpassung des ErbStG an das BVerfG-Urteil v. 17.12.2014 - "minimalinvasiv" oder "maximaladministrativ"?, DStR (2015), S. 1409–1416.

Erkis, Gülsen: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG - Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR (2016), S. 1441–1448.

Erkis, Gülsen/Mannek, Wilfried/van Lishaut, Ingo: Die "Cash-GmbH" und die Zukunft der Erbschaftsteuer, FR (2013), S. 245–253.

Felten, Christoph: ErbStR 2011: Begünstigtes Vermögen und Verwaltungsvermögen, ZEV (2012), S. 84–88.

Fischnaler, Ricardo: Die besondere Bedeutung des nichtbegünstigten Vermögens für Unternehmensnachfolgen im Kontext der aktuellen BFH-Rechtsprechung, GmbHR (2020), S. 1270–1275.

Fragstein und Niemsdorff, Nicholas v.: Immobilien im Privat- und Betriebsvermögen in der steuerlichen Nachfolgeberatung, NWB (2019), S. 793–802.

Friz, Fabian: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, DStR (2015), S. 2409–2414.

Frühwacht, Lisa: Konzerninterne Einlagen in die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG und ihre Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen, BB (2021), S. 668–672.

Fuhrmann, Claas: Neue Erkenntnisse zum Poolvertrag i.S.d. § 13b I Nr. 3 S. 2 EStG, NZG (2019), S. 1016–1018.

Geck, Reinhard: Die Erbschaftsteuer und das Verfassungsrecht - eine unendliche Geschichte!, NZG (2013), S. 93–95.

Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV (2016), S. 546–553.

Geck, Reinhard: Der koordinierte Ländererlass zur Erbschaftsteuerreform vom 22.6.2017: eine Hilfestellung für die Beraterpraxis?, ZEV (2017), S. 481–489.

Geck, Reinhard: Berücksichtigung von Schulden im Rahmen der Verschonung unternehmerischen Vermögens, ZEV (2018), S. 178–182.

Geck, Reinhard: Betrieblich genutzter Grundbesitz und Erbschaftsteuer, MittBayNot (2022), S. 417–423.

Glaser, Andreas: Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, StuW (2012), S. 168–280.

Glatz, Philipp/Melzer, Boris: Steuerplanung in der Unternehmensnachfolge bei KMU, NWB (2020), S. 998–1007.

Götz, Hellmut: Übertragung von Sonderbetriebsvermögen und Personengesellschaftsanteil, DStR (2021), S. 460–464.

Gröpl, Christoph: Staatseinnahmen und Staatsausgaben im demokratischen Verfassungsstaat, AöR (2008), S. 1–42.

Grosse, Hendrik/Vieth, Axel: Die Aufteilung des gemeinen Werts und die Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften, ErbStB (2022), S. 43–50.

Haag, Maximilian/Hamacher, Stephan: Keine Vervielfachung "junger Finanzmittel" iSv § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG n.F. bei konzerninternen Einlagen, ZEV (2018), S. 372–375.

Haarmann, Wilhelm: Das Urteil des BVerfG zur Erbschaftsteuer - eine erste Einschätzung, BB (2015), S. 32–33.

Haas, Ingeborg: Vermögensumschichtungen können zu "jungem Verwaltungsvermögen" führen, NWB-EV (2018), S. 212–214.

Halaczinsky, Raymond: Änderungen des ErbStG und des BewG durch das ErbStAnpG 2016, jurisPR-SteuerR (18/2017), Anm. 1.

Halaczinsky, Raymond: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft, jurisPR-SteuerR (30/2019), Anm. 3.

Hamminger, Alexander: Abfindungsbeschränkende Regelungen in Gesellschaftsverträgen, NWB (2016), S. 3169–3178.

Hannes, Frank: Der Regierungsentwurf zur Reform der Unternehmenserbschaftsteuer, ZEV (2015), S. 371–377.

Hannes, Frank: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, ZEV (2015), S. 7–12.

Hannes, Frank: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV (2016), S. 554–561.

Hannes, Frank/Lorenz, Karsten: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, ZEV (2021), S. 461–466.

Hannes, Frank/Lorenz, Karsten: Kein Wegfall des Verschonungsabschlags bei Insolvenzeröffnung, ZEV (2021), S. 49–53.

Hannes, Frank/Steger, Christian: Ein erster Überblick über Risiken und Chancen der Neuregelung, ErbStB (2009), S. 113–122.

Heinz, Carsten: Reform der Erbschaftsteuer durch Integration in die Einkommensteuer?, ZEV (2004), S. 221–226.

Herbst, Catarina: Das neue Erbschaftsteuerrecht: erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB (2016), 347-355.

Herbst, Catarina: Die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach den koordinierten Ländererlassen - Praxisbeispiele zum 90%-Test und begünstigten Vermögen bei Kapital- und Personengesellschaften, ErbStB (2017), S. 340–347.

Herbst, Catarina: Die koordinierten Ländererlasse der Finanzverwaltung zum neuen Erbschaftsteuerrecht, ErbStB (2017), S. 278–287.

Heurung, Rainer/Kollmann, Sinja/Schmidt, Sebastian: Kritische Aspekte zur geplanten Erbschaftsteuerreform bei begünstigten Betriebsvermögensübergängen, StB (2016), S. 253–261.

Heurung, Rainer/Löckener, Ralph/Ferdinand, Franzsiska: Neue BFH-Rechtsprechung zum "jungen Verwaltungsvermögen" bei Vermögensumschichtungen und Verschmelzungen, ZErb (2021), S. 125–130.

Hey, Johanna: BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ (2007), S. 564–574.

Hey, Johanna: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR (2009), 2561-2568.

Hey, Johanna: Neustart durch temporäre Abschaffung der Erbschaftsteuer, DB (26/2015), M5.

Heyen, Pascal/Riegel, Martin: Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts: eine Bestandsaufnahme, StB (2016), S. 19–24.

Heyen, Pascal/Riegel, Martin: Erbschaftsteuerreform 2016 - das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB (2017), S. 23–31.

Hoffmann, Sandran/Rohde, Andreas: Nießbrauch an GmbH-Anteilen - Gesellschafts- und steuerrechtliche Gesichtspunkte in der Unternehmensnachfolgegestaltung, GmbH-Stpr (2016), S. 199.

Holtz, Michael: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW (2016), S. 3570–3755.

Höne, Annette: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein Überblick - wichtige Eckpunkt und Praxishinweise, NWB-EV (2016), S. 370–376.

Höne, Annette: Erbschaftsteuerreform 2016: Ende gut - alles gut!?, NWB-EV (2016), S. 336–339.

Höne, Annette: Erbschaftsteuerreform: Ermittlung des begünstigten Vermögens - der Weg durch das Labyrinth, NWB-EV (2016), S. 305–307.

Höne, Annette: Die Lohnsummenregelung nach der ErbSt-Reform, NWB-EV (2017), S. 337–341.

Höne, Annette: Erbschaftsteuerreform: Finanzverwaltung veröffentlicht koordinierten Ländererlass, NWB-EV (2017), S. 265–274.

Höne, Annette: Vorwegabschlag und "neue" Optionsverschonung nach der Erbschaftsteuerreform, NWB-EV (2017), S. 82–89.

Höne, Annette: Das begünstigte Vermögen - aktuelle Zweifelsfragen und Antworten, NWB-EV (2019), S. 16–20.

Höne, Annette: Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen, NWB-EV (2019), S. 366–372.

Höne, Annette: Steueroptimierte Übertragung von Betriebsvermögen, NWB-EV (2019), S. 258–265.

Höne, Annette: Begünstigungen für Betriebsvermögen, NWB-EV (2020), S. 74–79.

Höne, Annette: Betriebsvermögen: Aktuelles, Praxisfragen und Antworten, NWB-EV (2020), S. 258–267.

Höne, Annette: Das Verwaltungsvermögen in der Verbundvermögensaufstellung, NWB-EV (2020), S. 110–114.

Höne, Annette: Der Schwellenwert: Berechnung, Bedeutung und Folgen, NWB-EV (2020), S. 305–309.

Höne, Annette: ErbSt 2019: Steuerbegünstigung optimal nutzen, NWB-EV (2020), S. 42–51.

Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte: Erbschaftsteuerreform - Unternehmensnachfolge nach den neuen Regeln, DStZ (2016), S. 901–909.

Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte: Erbschaftsteuerreform - wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, DStZ (2016), S. 558–565.

Hornig, Marcus/May, Stefan: Gestaltungsempfehlungen bei Aufbau und Übertragung von Kunst, NWB-EV (2018), S. 155–162.

Hubert, Tina: Die erbschaftsteuerliche Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2017), S. 906–911.

Hubert, Tina: Anwendung des reformierten Unternehmenserbschaftsteuerrechts im Überblick - die Zweite!, StuB (2020), S. 67–72.

Hubert, Tina: BFH bestätigt Nichtbegünstigung von jungem Verwaltungsvermögen im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Kontext, StuB (2020), S. 788–793.

Hubert, Tina: "Neues" zur erbschaftsteuerlichen Bedeutung der Verbundvermögensaufstellung, StuB (2020), S. 267–272.

Jachmann-Michel, Monika: Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat - Anknüpfung an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff., StuW (2017), S. 209–216.

Jahndorf, Christian: Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW (2016), S. 256–263.

Jehle, Dorothea/Löcherbach, Sebastian/Viskorf, Stephan: Die Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein erster Überblick, DStR (2016), S. 2425–2434.

John, David/Milatz, Jürgen: Anteile an Kapitalgesellschaften als begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Treuhandstrukturen, ErbStB (2016), S. 371–374.

Juja, Akram: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil II, ErbStB (2022), S. 171–176.

Juja, Akram/Thomée, Jonas: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil I, ErbStB (2022), S. 111–117.

Kahle, Holger: Schon wieder: Das ErbStG auf dem Weg ins Abseits, DB (44/2015), S13-S14.

Kaminski, Bert: Quo vadis Unternehmensnachfolge?, Stbg (2015), Heft 03, M1.

Kaminski, Bert: Neuregelungen für Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stbg (2016), S. 441–460.

Kaminski, Bert: Anwendung der geänderten Vorschrifrten des Erbschaftsuter- und Schenkungsteuergesetzes, AktStR (2017), S. 667–690.

Kanders, Thomas/Thonemann-Micker, Susanne: Neues Erbschaftsteuerrecht - Ein Überblick und erste Anmerkungen zum Referentenentwurf aus Praktikersicht, DStZ (2015), S. 509–521.

Kirchdörfer, Rainer/Layer, Bertram: Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, DB (2015), S. 451–459.

Kirchhof, Ferdinand: Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz - Zustand und Zukunft, BB (2017), S. 662–667.

Kirchhof, Ferdinand: Die Teilung der Gewalten im Finanzrecht, JZ (2018), S. 1068–1072.

Kirchhof, Gregor: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete "Bedürfnisprüfung", DStR (2015), S. 1473–1480.

Kirchhof, Paul: Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, StuW (2006), S. 3–21.

Kirchhof, Paul: Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts - Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW (2011), 365–371.

Kirchhof, Paul: Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, FR (2012), S. 701–707.

Kirchhof, Paul: Ethos der Steuergerechtigkeit, JZ (2015), 105-113.

Kirchhof, Paul: Die Gleichheit vor dem Steuergesetz - Maßstab und Missverständnisse, StuW (2017), S. 3–16.

Kirschstein, Friedemann: Berechnungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Betriebsvermögens gem. §§ 13a, b ErbStG nach der ErbSt-Reform, ErbStB (2017), S. 148–159.

Kischisch, Katharina/Maiterth, Ralf: Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzesentwurf zum ErbStG vom 06.07.2015, DB (2015), S. 2033–2040.

Klümpen-Neusel, Claudia: Die Investition betrieblicher Liquiditätsreserven in ausgewählte Anlageinstrumente und ihre erbschaftsteuerlichen Auswirkungen unter Berücksichtigung der ErbStR 2019, DStR (2020), S. 2639–2645.

Knittel, Michael: Steuerlicher Bewertungsabschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG nach der ErbSt-Reform 2016, ErbStB (2018), S. 339–347.

Knittel, Michael: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 139–141.

Knittel, Michael: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung, ErbStB (2019), S. 108–117.

Knittel, Michael: ErbStR-E 2019: Offene Fragen und Empfehlungen zur Anwendung der Lohnsummenregelung bei Betriebsaufspaltung und Umwandlung, ErbStB (2019), S. 293–303.

Königer, Stefan: Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV (2017), S. 365–371.

Königer, Stefan/Steger, Christian: Erbschaftsteuer 3.0 - Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? - Eine kritische Analyse, BB (2015), S. 1623–1627.

Königer, Stefan/Steger, Christian: Erbschaftsuer "3.0" - erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber: Handlungsoptionen und Lösungsmölichkeiten bei einer Neuregelung, BB (2015), S. 157–165.

Königer, Stefan/Steger, Christian: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG - Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB (2016), S. 3099–3105.

Korezkij, Leonid: Finanzmittel als Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG: Brennpunkte der Ländererlasse vom 10.10.2013, DStR (2013), S. 2550–2554.

Korezkij, Leonid: Erbschaftsteuerreform: Änderungen durch den Regierungsentwurf vom 8.7.2015, DStR (2015), S. 1649–1653.

Korezkij, Leonid: Erbschaftsteuerreform: Erste Überlegungen zum Referentenentwurf, DStR (2015), S. 1337–1343.

Korezkij, Leonid: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines Rechtsanwenders - der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR (2016), S. 2434–2447.

Korezkij, Leonid: Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR (2017), S. 1729–1737.

Korezkij, Leonid: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2017), S. 745–752.

Korezkij, Leonid: Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. Euro!, DStR (2017), S. 189–193.

Korezkij, Leonid: Aktuelle Rechtsprechung zur Nachversteuerungsregelung nach § 13a Abs. 6 ErbStG, DStR (2018), S. 2415–2419.

Korezkij, Leonid: Update Vermögensverwaltungstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 715–719.

Korezkij, Leonid: Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: Ausgewählte Praxisprobleme, DB (2019), S. 2482–2487.

Korezkij, Leonid: ErbStR-E: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR (2019), S. 137–145.

Korezkij, Leonid: Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften, DStR (2019), S. 2071–2072.

Korezkij, Leonid: Neue Erkenntnisse zur Betriebsvermögensnachfolge aus den ErbSt-Hinweisen 2019, DB (2020), S. 305–310.

Korezkij, Leonid: Vier Jahre Verbundvermögensaufstellung: Zwischenbilanz und offene Fragen, DB (2020), S. 2372–2380.

Korezkij, Leonid: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, DB (2021), S. 1427–1433.

Korezkij, Leonid: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer, DStR (2021), S. 2561–2567.

Korezkij, Leonid: Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR (2021), S. 145–150.

Korezkij, Leonid: Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote im Konzern, ZEV (2021), S. 469–472.

Korezkij, Leonid/Reich, Manfred: Keine uneingeschränkte Geltung des 90%-Tests - Anmerkung zum FG-Urteil, ZEV (2022), S. 114–115.

Kotzenberg, Jochen/Jülicher, Marc: Erbschaftsteuerreform: Die gesetzlichen Neuregelungen für die Unternehmensnachfolge, GmbHR (2016), S. 1135–1141.

Kotzenberg, Jochen/Riedel, Lisa: Zur Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen durch Umschichtungen und Umstrukturierungen nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung, DB (2020), S. 2707–2713.

Kowanda, Markus: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: (Re)Investitionsklausel für Finanzmittel zur Lohnzahlung bei saisonalen Schwankungen, ErbStB (2017), S. 48–56.

Kowanda, Markus: Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR (2017), S. 469–476.

Kowanda, Markus: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG unter Berücksichtigung der koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2017, ErbStB (2018), S. 14–23.

Kowanda, Markus: Übertragung eines an den Erwerber verpachteten Betriebs gegen Versorgungsleistungen gemäß Rentenerlassen (Teil II), DStR (2022), S. 1791–1798.

Kraft, Gerhard: Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsvermögensbegünstigung von Wohnungsunternehmen, ZEV (2021), S. 550–557.

Kramer, Anderas: Erbschaftsteuerliche Behandlung vermieteter Grundstücke bei Betriebsaufspaltung und Konzernsachverhalten, DStR (2011), S. 1113–1118.

Kramer, Anderas: Beschränkung des Anwendungsbereichs des "jungen Verwaltungsvermögens" auf Einlagefälle, DStR (2012), S. 1948–1952.

Kramer, Anderas/Kuhn, Cornelia: Der Auslegungsstreit zum "jungen Verwaltungsvermögen" - endlich geklärt?, BB (2021), S. 151–158.

Kratzsch, Alexander: Verschonung von Betriebsvermögen - Anmkerung zum BFH-Urteil II 34/19, GmbHR (2021), S. 889–892.

Krause, Godehard: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer: Analyse und Folgen für Gesetzgeber und Praxis, Stbg (2015), S. 54–64.

Krogoll, Karl/Söffing, Matthias: Referentenentwurf zum ErbStRefG 2015: Anmerkungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG, ErbStB (2015), S. 194–207.

Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne: Der Hauptzweck gem. § 13b Abs. 3 ErbStG i.d.F. des RegE vom 8.7.2015, ErbStB (2015), S. 273–281.

Krogoll, Karl/Thonemann-Micker, Susanne: Erbschaftsteuerreform 2016: Ausgewählte Fragestellungen für die Beratungspraxis, NWB-EV (2016), S. 378–386.

Kruse, Heinrich Willhelm: Abschied von den Einheitswerten, BB (1996), S. 717–721.

Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Besonderheiten beim jungen Vermögen, StB (2022), S. 41–46.

Kußmaul, Heinz/Bechter, Philipp: Die Verbundvermögensaufstellung i.R.d. Ermittlung des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b ErbStG - Hintergrund, Grundprinzip und Verrechnung, StB (2022), S. 1–6.

Kußmaul, Heinz/Müller, Florian: Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Konnexionen und Korrelationen, Ubg (2017), S. 269–276.

Lahme, Stefan/Zipfel, Lars: BVerfG zum Dritten: Zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStZ (2015), S. 63–74.

Lahme, Stefan/Zipfel, Lars: Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ (2016), S. 565–574.

Landsittel, Ralph: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb (2016), S. 383–395.

Landsittel, Ralph: Einschränkende Auslegung des Einstiegstests (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG), ZErb (2022), S. 373–378.

Lang, Joachim: Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW (2007), S. 3–15.

Lang, Joachim: Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW (2008), S. 189–205.

Lang, Joachim: Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, FR (2010), S. 49–58.

Lang, Joachim: Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW (2011), S. 144–158.

Lang, Joachim: Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts, StuW (2013), S. 53–60.

Lechelt, Rainer: Zur Zulässigkeit von Abgaben nach dem Grundgesetz, NWB (2006), S. 3827–3836.

Linnemann, Nils/Watrin, Christoph: Steuerplanung der Unternehmensnachfolge nach neuem Recht, DStR (2017), S. 569–574.

Lohr, Martin: Poolvereinbarungen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG, GmbH-StB (2020), S. 88–89.

Loose, Matthias: Erbschaftsteuerchtliche Begünstigungvon Betriebsvermögen: Junges Verwaltungsvermögen, jurisPR-SteuerR (45/2020), Anm. 5.

Loose, Matthias: Verschonung von Betriebsvermögen, jurisPR-SteuerR (30/2021), Anm. 6.

Loose, Matthias: Wegfall des Verschonungsabschlags bei der ErbSt im Fall der Insolvenz einer KG, DB (2021), 366-268.

Loose, Matthias: Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen, jurisPR-SteuerR (4/2021), Anm. 4.

Loose, Matthias: Steuerbegünstigte Schenkung eines Kommanditanteils, jurisPR-SteuerR (9/2021), Anm. 5.

Lorenz, Karsten: Möglichkeiten zur erbschaftsteuerlich begünstigten Übertragung von Wohnungsunternehmen und Wohnungen im Bau, ZEV (2020), S. 281–284.

Lorenz, Karsten/Claussen, Philipp: Behaltenspflicht und Reinvestitionsklausel bei mehrstöckigen Personengesellschaften, ZEV (2021), S. 614–618.

Lörke, Thomas: Das Kartenhaus der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensvergünstigung am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien, DStZ (2022), S. 23–34.

Louven, Klaus: Soziale Gerechtigkeit und das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG, SGb (2008), S. 578–583.

Lüdicke, Jochen: Verfassungskonformes ErbSt-Recht - Ergänzungs- und Änderungsnotwendigkeiten zum Reformentwurf, DB (2015), S. 1491–1495.

Maiterth, Ralf: Empirische Erkenntnisse zur Unternehmensgefährdung durch die ErbSt - Anmerkungen im Zusammenhang mit dem anstehenden Beschluss des BVerfG zur ErbSt, DB (2014), S. 2297–2305.

Maiterth, Ralf: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB (2017), S. 1037–1048.

Mannek, Wilfried: Die wesentlichen Änderungen durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 im Überblick, ZEV (2012), S. 6–17.

Meilicke, Wienand/Scholz, Uwe: Praktische Umsetzung der Entnahmebeschränkung des § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG, DStR (2019), S. 1377–1385.

Meincke, Jens Peter: Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR (1996), S. 1305–1310.

Meincke, Jens Peter: Der II. Senat des BFH im Spiegel seines Vorlagebeschlusses vom 22.5.2002, II R 61/99, ZEV (2002), S. 493–496.

Meincke, Jens Peter: Ist das ErbStG in seinem Kern verfassungswidrig? - Zur Vorlage des BFH an das BVerfG, ZEV (2013), S. 1–8.

Meister, Michael: Die Eckwerte des Bundesministeriums der Finanzen zur Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes nach dem Urteil des BVerfG v. 17.12.2014, FR (2015), S. 504–508.

Mellinghoff, Rudolf: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg (2005), S. 1–13.

Mertens, Alfred: Die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts - der Referentenentwurf des BMF vom 1.6.2015 und seine möglichen Auswirkungen für die Praxis, GmbH-Stpr (2015), S. 199.

Mertes, Jürgen/Frank, Christian: Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Besitzunternehmen in Betriebsaufspaltungsfällen, DStR (2020), S. 2111–2115.

Messner, Michael: Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen, AktStR (2018), S. 293–305.

Messner, Michael: Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung, AktStR (2019), S. 483–493.

Messner, Michael: Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte, AktStR (2021), S. 801–820.

Meyering, Stephan: Bestimmung des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens nach dem ErbStAnpG, DStR (2018), S. 538–541.

Micker, Lars: Darlehensforderungen als wesentliche Betriebsgrundlagen, Ubg (2018), S. 490–499.

Milatz, Jürgen/Hornburg, Christian/Schulz, Martin: Begünstigungsfähigkeit gem. §§ 13a, 13b ErbStG von verdeckten Einlagen in Personengesellschaften, ZEV (2020), S. 275–280.

Milatz, Jürgen/Sax, Miriam: Steht jede Entnahme einer Reinvestition entgegen? - Die Problematik der Reinvestitionsklausel im Falle der vorherigen Entnahme des Veräußerungserlöses, ZEV (2018), S. 695–699.

Milatz, Jürgen/Schepp, Caroline: Hinzurechnung von Vorerwerben im neuen ErbSt-Recht, DB (2022), S. 1736–1740.

Milatz, Jürgen/Schulz, Martin: Verdeckte Einlagen und erbschaftsteuerliche Transparenz von Personengesellschaften, Stbg (2020), S. 15–20.

Milatz, Jürgen/Wiemann, Sascha: Privilegiert § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2d) ErbStG nur Eigenbesitz? - Erfüllt die Beteiligung an Personengesellschaften, die Grundbesitz verwalten, die Voraussetzungen eines Wohnungsunternehmens?, BB (2020), S. 1114–1120.

Moxter, Adolf: Gesetzeskonforme Definition des Rechnungsabgrenzungspostens - Eine Analyse vor dem Hintergrund des true und fair view, DStR (1999), S. 2135–2142.

Mühlenstädt, Marvin: Läuft der Vorwegabschlag für Familienunternehmen i.S.d. § 13a Abs. 9 ErbStG ins Leere?, ErbStB (2022), S. 74–77.

Mühlenstädt, Marvin/Reberg, Sergej: Die Verbundvermögensaufstellung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, DB (2021), S. 1981–1985.

Müller, Florian: Update Unternehmenserbschaftsteuer, Ubg (2018), S. 102–110.

Müller, Stefan: Der Arbeitnehmerbegriff im Steuerrecht, SteuK (2013), S. 140–143.

Nachreiner, Andreas: Verfassungswidrigkeit des ErbStG wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG, ZEV (2005), 1-7.

Oertzen, Christian v./Grosse, Hendrik: Kryptowährungsguthaben im Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht, DStR (2020), S. 1651–1658.

Oertzen, Christian v./Hübner, Christoph: Behandlung vermögensverwaltender Tochtergesellschaften bei Wohnungsunternehmen iSd ErbStG, DStR (2020), S. 2586–2588.

Oertzen, Christian v./Pritzl, Till: Die Urteile des BFH v. 22.1.2020 zum jungen Verwaltungsvermögen: wichtige Erkenntnisse für die Beratungspraxis, DStR (2020), S. 2848–2853.

Oertzen, Christian v./Reich, Manfred: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Referentenentwurf des BMF vom 1.6.2015, BB (2015), S. 1559–1562.

Oertzen, Christian v./Reich, Manfred: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Überblick über den aktuellen Stand des Gesetzgebungsverfahrens, BB (2015), S. 2591–2594.

Oertzen, Christian v./Reich, Manfred: Erbschaftsteueroptimierung bei Plan- bzw. Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, Ubg (2017), S. 1–7.

Offerhaus, Tom/Dietz, Martin: Tax Compliance bei Unternehmens- und Anteilsübertagungen, NWB (2020), S. 2264–2271.

Olbig, Klaus/Stenert, Jens: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR (2017), S. 701–718.

Ortheil, Joachim: Gesetzesentwurf zur Anpassung des ErbStG: Zu erwartende Schwierigkeiten in der steuerlichen Praxis bei der stichtagsbezogenen Ermittlung des Betriebsvermögens, BB (2015), S. 2263–2265.

Ossola-Haring, Claudia: Erbschaftsteuer - Quo vadis?, GmbH-Stpr (2014), S. 301.

Ostermayer, Franz/Riedel, Hannspeter: Das "Wohnungsunternehmen" als neues erbschaftsteuerliches Gestaltungsmittel?, BB (2009), S. 1395–1398.

Ott, Hans: Das richtige Timing bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen, Stbg (2021), 157-167.

Ott, Hans: Personengesellschaften: Zeitgleiche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und SBV - das richtige "Timing" ist gefragt, GStB (2021), S. 349–358.

Piltz, Detlev: Fünf Fragen an das Bundecverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer nach dem BFH-Beschluss II R 9/11 vom 27.9.2012, DStR (2013), S. 228–233.

Piltz, Detlev: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR (2015), S. 97–104.

Piltz, Detlev: Auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016: Die Schuldenfalle bei begünstigtem Vermögen im ErbStG, ZEV (2017), S. 255–258.

Ramb, Jörg: (Neue) Verschonungsregelungen bei Unternehmensnachfolge - Teil II: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften, NWB (2017), 3592-3604.

Ransohoff, Philipp: Junges Verwaltungsvermögen kraft Umwandlung?, NWB-EV (2020), S. 344–348.

Regierer, Christoph/Vosseler, Christina/Zipfel, Lars: Ist das Erbschaftsteuergesetz noch zu retten?, DStR (2014), S. 83–90.

Reich, Manfred: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Unternehmenserbschaftsteuer und seine Konsequenzen für die Beraterpraxis, BB (2015), S. 148–157.

Reich, Manfred: Reform der Unternehmenserbschaftsteuer - Verfassungsmäßigkeit der Basisverschonung, DStR (2015), S. 2750–2752.

Reich, Manfred: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB (2016), S. 2647–2651.

Reich, Manfred: Der koordinierte Ländererlass vom 22.6.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB (2017), S. 1879–1885.

Reich, Manfred: Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR (2017), S. 1858–1863.

Reich, Manfred: Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG - Anmerkung zum Urteil, ZEV (2019), S. 553.

Reich, Manfred: ErbStR-E 2019: Verfassungswidrigkeit des Unternehmenserbschaftsteuerrechts bzw. verfassungskonforme Auslegung durch die Finanzverwaltung?, DStR (2019), S. 145–149.

Reich, Manfred: Erbschaftsteuerhinweise 2019 - eine kritische Stellungnahme, DStR (2020), S. 373–377.

Reiter, Christian/Nolte, Dirk: Bitcoin und Krypto-Assets - ein Überblick zur steuerlichen Behandlung beim Privatanleger und im Unternehmen, BB (2018), S. 1179–1185.

Rennar, Thomas: Angespartes Deckungsvermögen einer betrieblichen Pensionszusage bei Verpfändungsmodellen mit Insolvenzsicherung, NWB-EV (2019), S. 138–141.

Rennar, Thomas: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Implikationen zur sog. "300-Objekt-Grenze", StuB (2021), S. 395–399.

Riedel, Christopher: "Verschonungskonzepte" für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb (2016), S. 371–382.

Ritter, Wolfgang: Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB (1994), S. 2285–2291.

Röder, Erik: Verkehrsnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV (2008), S. 169–172.

Rödl, Christian: Erbschaftsteuer: "Der Blinddarm des Steuerrechts", BB (27/2015), Die erste Seite.

Rödl, Christian: Erbschaftsteuerreform: Maximalinvasiver Eingriff mit gravierenden Folgen, DB (2015), S15-S16.

Rohde, Andreas: Regierungsentwurf zur Neufassung des Erbschaftsutergesetzes: Überblick über die geplanten Neuregelungen, StuB (2015), S. 632–636.

Rohde, Andreas/Cremer, Maren: Unternehmensnachfolge in der GmbH, GmbH-Stpr (2020), S. 140–144.

Rohde, Andreas/Vraetz, Marko: Erbschaftsteuerreform: Was lange währt, wird nicht immer gut, StuB (2016), S. 903–908.

Roser, Frank: Verschonung nach § 28a ErbStG - Unklarheiten und Anwendungsfragen für die konsequente Auslegung der gesetzlichen Konzeption, DStR (2021), S. 386–392.

Roth, Hans-Peter: Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, GWR (2017), S. 93–96.

Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias: Ungeklärte Fragen zum Wohnungsunternehmen im Erbschaftsteuerrecht, NWB (2018), S. 3477–3485.

Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias: Erbschaftsteuerlich begünstigtes Vermögen der Wohnungsunternehmen, NWB (2019), S. 3444–3449.

Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias: Das erbschaftsteuerlich begünstigte Wohnungsunternehmen - Sparmodell oder Rohrkrepierer?, NWB (2020), S. 3427–3439.

Scharfenberg, Jens/Dorn, Katrin: Wann liegt denn nun ein Wohnungsunternehmen im erbschaftsteuerlichen Sinne vor?, DStR (2021), S. 2881–2884.

Schaumburg, Harald/Schaumburg, Heide: Steuergerechtigkeit in der Zeit, StuW (2013), S. 61–71.

Scheffler, Wolfram/Blank, Matthias: Einfluss der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Immobilieninvestitionen, DStR (2018), S. 2538–2546.

Scheffler, Wolfram/Spengel, Christoph: Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, BB (2004), S. 967–974.

Schlegel, Gerwin: Erste Entscheidung zum Reinvestitionszeitraum sowie zur Mindestquote, NWB (2018), S. 170–172.

Schley, Nico: Die Immobilien-GmbH (Teil III), NWB-EV (2020), S. 227–232.

Schneider, Dieter: Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW (1979), S. 38–42.

Schneider, Dieter: Killerviren steuerlicher Gerechtigkeit in Reformvorschlägen zur Unternehmensbesteuerung, DStR (1998), S. 1287–1293.

Schneidereit, Julian et al.: Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbunden/Holdingstrukturen (Teil I), DStR (2020), S. 617–624.

Schneidereit, Julian et al.: Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbunden/Holdingstrukturen (Teil I), DStR (2020), S. 687–692.

Schulte, Wilfried: Ist die Erbschaftsteuer reformierbar?, FR (2007), S. 309–326.

Schulte, Wilfried: Die Reform der Erbschaftsteuer, FR (2008), S. 341–349.

Schulz, Martin: Erbschaftsteuerneutrale Übertragung von Immobilien, Cash und Verwaltungsvermögen, DB (2020), 2261-2266.

Schulze zur Wiesche, Dieter: Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt, DStZ (2016), S. 44–52.

Schulze zur Wiesche, Dieter: Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, Stbp (2017), S. 177–184.

Schulze zur Wiesche, Dieter: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung des Sonderbetriebsvermögens, DStZ (2021), S. 407–412.

Schulze zur Wiesche, Dieter: Verdeckte Schenkungen von Betriebsvermögen und Verschonung, BB (2021), S. 158–162.

Schwind, Heike: Auswirkungen von Umstrukturierungen auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen - Konsequenzen der jüngsten BFH-Rechtsprechung auf die Gestaltungspraxis, ZEV (2020), S. 673–677.

Schwind, Heike/Weber, Klaus: Vorababschlag für Familienunternehmen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG: Vorschläge für eine gesellschaftsvertragliche Umsetzung, ZEV (2016), S. 688–693.

Seer, Roman: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW (1997), S. 283–298.

Seer, Roman: Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im ErbStR, GmbHR (1999), 64-72.

Seer, Roman: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nun erneut auf dem Prüfstand des BVerfG!, GmbHR (2002), S. 873–880.

Seer, Roman: Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung - Analyse der patreiübergreifenden Gesetzenwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 10.5. u. 30.5.2005, StuW (2005), S. 353–366.

Seer, Roman: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR (2009), S. 225–237.

Seer, Roman: Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG, GmbHR (2015), S. 113–121.

Seer, Roman: Tritt das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zum 1.7.2016 wegen Untätigkeit des Gesetzgebers außer Vollzug?, GmbHR (2016), S. 673–677.

Seer, Roman: Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens-(anteils-)erwerbs - nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW (2021), S. 111–130.

Seer, Roman: Steuervereinfachung - Postulat des Rechts, BB (2021), S. 1433–1439.

Seer, Roman/Michalowski, Klaus: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR (2017), S. 609–623.

Siegmund, Olaf/Wegener, Laura/Limberg, Andreas: Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR-E 2019), NWB-EV (2019), S. 92–95.

Siegmund, Olaf/Wegener, Laura/Limberg, Andreas: Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 - erste Anmerkungen, NWB (2019), S. 313–315.

Siemers, Lothar/Thonemann-Micker, Susanne/Weichel, Rebecca: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Zentrale Problemfelder der neuen Verschonungsregelungen, DB (2018), S. 2841–2845.

Sobisch, René: Immobilienverwaltungsvermögen: Brennpubnkte und Zweifelsfragen bei Grundstücksüberlassungen im Unternehmensvermögen, ErbStB (2019), S. 262–266.

Söffing, Matthias: Erbschaftsteuerreform - Neuregelungen des ErbStG, ErbStB (2009), S. 48–59.

Söffing, Matthias: Und wieder ist das ErbStG verfassungswidrig, ErbStB (2012), S. 362–370.

Söffing, Matthias: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 - Anmerkungen zum Entwurf des ErbStG, ErbStB (2016), S. 235–250.

Söffing, Matthias/Kucza, Julian: Zur Interpretation des Tatbestands "Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke" i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB (2020), S. 14–19.

Söffing, Matthias/Thonemann-Micker, Susanne: Das BVerfG zur Erbschaftsteuer: Same Procedure as Every Time, ErbStB (2015), S. 40–53.

Spengel, Christoph/Broer, Eva: Belastungswirkungen der Erbschaftsteuerreform bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DB (2008), S. 86–91.

Spindler, Wolfgang: Werte im Steuerrecht, Stbg (2010), S. 49–56.

Stalleiken, Jörg: Aktuelle Entwicklungen in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011, Ubg (2012), S. 935–941.

Stalleiken, Jörg: Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer - Auswirkungen auf die Unternehmensnachfolge, Ubg (2015), S. 49–53.

Stalleiken, Jörg: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB (2015), S. 18–22.

Stalleiken, Jörg: Erbschaftsteuerreform 2016 - Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, Ubg (2016), S. 569–575.

Stalleiken, Jörg: Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB (2019), S. 87–93.

Stalleiken, Jörg/Korezkij, Leonid: Neue Erkenntnisse zum Verwaltungsvermögenstest aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR (2018), S. 1597–1604.

Stalleiken, Jörg/Kotzenberg, Jochen: Der Referentenentwurf zur Änderung des ErbStG – Inhalt und kritische Analyse, GmbHR (2015), S. 673–679.

Stein, Holger/Dorn, Katrin: Fallstricke und Lösungen der Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung, DStR (2022), S. 1238–1243.

Stein, Thomas: Insolvenzen von Tochterunternehmen in der Lohnsummenprüfung, ZEV (2016), S. 180–185.

Stein, Thomas: Privatvermögen im Betriebsvermögen - Auswirkungen auf §§ 13a, 13b ErbStG, ErbBstg (2016), S. 109–113.

Stein, Thomas/Lupber, Maximilian: Bitcoins in der Erbschaftsteuer - Gibt es am Ende eine Bitcoin-GmbH?, DStR (2019), S. 311–317.

Steiner, Anton: Die Zukunft der Erbschaftsteuer - erste Einschätzung der Entscheidung des BVerfG aus Beratersicht, ErbStB (2007), S. 78–83.

Steiner, Udo: Werden und Wandel des Sozialrechts im Sozialstaat, NZS (2019), S. 1–5.

Steinwedel, Ulrich: Das Sozialstaatsprinzip und die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts, SGb (2011), S. 241–246.

Stoklassa, Sven-Oliver: Ungeklärte Zweifelsfragen bei der Behandlung von Wohnungsunternehmen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG n.F., ErbStB (2017), S. 80–84.

Stoklassa, Sven-Oliver/Hassa, Christian: Betriebsaufspaltungen in der steueroptimierten Vermögensnachfolgeplanung, ErbStB (2022), S. 237–243.

Strunk, Günther/Bähr, Fabian: Die Begünstigung des Betriebsvermögens in der Erbschaftsteuer, Stbg (2013), S. 241–250.

Thiel, Jochen: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB (1997), S. 64–69.

Thiemann, Christian: Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts - Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen, StuW (2019), 295-302.

Thonemann-Micker, Susanne: BFH hält ErbSt für verfassungswidrig! Auseinandersetzung mit dem Vorlagebeschluss vom 27.9.2012 und Konsequenzen für die Gestaltungsberatung, DB (2012), S. 2538–2543.

Thonemann-Micker, Susanne: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses - Überblick und erste Analyse aus Sicht der Praxis, DB (2016), S. 2312–2322.

Thonemann-Micker, Susanne/Kanders, Thomas: Zum Thema junges Verwaltungsvermögen, DB (2018), S. 603–604.

Tipke, Klaus: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW (2007), S. 201–220.

Uhl-Ludäscher, Luise: Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen nach dem neuen ErbStG, ErbStB (2017), S. 42–48.

Uhl-Ludäscher, Luise: ErbStR 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht, NWB-EV (2019), S. 373–380.

Uhl-Ludäscher, Luise: Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften als Verwaltungsvermögen, NWB-EV (2020), S. 29–30.

Unterberg, Timo: Ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Umwandlungen und Erbschaftsteuer - Teil I, ErbStB (2020), S. 294–299.

Unterberg, Timo: Ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Umwandlungen und Erbschaftsteuer - Teil II, ErbStB (2020), S. 323–326.

Viskorf, Hermann-Ulrich: Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neuregelung, FR (2007), S. 624–630.

Viskorf, Hermann-Ulrich: Vollverschonung des Betriebsvermögens macht die Korrekturen beim Erbschaftsteuergesetz schwierig, DB (17/2015), M5.

Viskorf, Hermann-Ulrich: Erbschaftsteuer im Fokus des Verfassungsrecht und der Gestaltungspraxis, ZEV (2018), S. 563–571.

Viskorf, Stephan/Löcherbach, Sebastian: Unvermeidbare Erbfälle als Fallstrick der Verschonungsbedarfsprüfung, ZEV (2022), S. 571–576.

Viskorf, Stephan/Weichselgartner, Lena: Junges Verwaltungsvermögen: Auslegungsspielräume vor dem Hintergrund der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung, ZEV (2019), S. 459–462.

Volland, Elke: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer: Die Privilegierung bei Betriebsvermögen ist teilweise verfassungswidrig, NWB-EV (2015), S. 56–60.

Volland, Elke/Link, Felix: Die Insolvenz als erbschaftsteuerliches Risiko für Unternehmensnachfolger, DB (2022), S. 1098–1102.

Volland, Elke/Trossen, Nils/Grootens, Mathias: Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen - Anmerkung zum BFH-Urteil II 38/17, Ubg (2021), S. 51–56.

Voßkuhle, Andreas: Der Sozialstaat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, SGb (2011), S. 181–186.

Wachter, Thomas: Die Zukunft des geplanten Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, BB (2007), S. 577–587.

Wachter, Thomas: Paukenschlag aus Karlsruhe - Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, DNotZ (2007), S. 173–184.

Wachter, Thomas: Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Erneute Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB (2010), S. 74–78.

Wachter, Thomas: Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR (2012), S. 2301–2309.

Wachter, Thomas: Überlegungen zur Reform des geltenden Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts, DStR-Beih (2014), S. 90–103.

Wachter, Thomas: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR (2015), S. 193–214.

Wachter, Thomas: Referentenentwurf zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, GmbHR (2015), R193-R194.

Wachter, Thomas: Erbschaftsteuerreform 2016 - oder: Briefmarkensammlungen von GmbHs, GmbHR (2016), R321-R322.

Wachter, Thomas: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, FR (2016), S. 690–711.

Wachter, Thomas: Neuer Vorab-Abschlag beim Erwerb von Anteilen an qulifizierten Familienunternehmen, NZG (2016), S. 1168–1176.

Wachter, Thomas: Neue Erlasse der Finanzverwaltung zum ErbStG, GmbHR (2017), S. 841–848.

Wachter, Thomas: Junges Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F., DB (2018), S. 1632–1633.

Wachter, Thomas: Neues zum Wohnungsunternehmen im ErbStG, DB (2018), S. 784–793.

Wachter, Thomas: Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer KapGes., DB (2019), S. 1416–1417.

Wachter, Thomas: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der 90%-Grenze, DB (2019), S. 2266–2267.

Wachter, Thomas: Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung, DB (2021), S. 2173–2184.

Wachter, Thomas: Nichtanwendbarkeit der 90%-Grenze des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, GmbHR (2022), S. 381–387.

Wagner, Franz: Steuerreformen: Warum der "Große Wurf" weder möglich noch nötig ist, FR (2012), S. 653–667.

Wagner, Franz: Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, DStR (2014), S. 1133–1143.

Wälzholz, Eckhard: Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV (2016), S. 444–448.

Wälzholz, Eckhard: Der Abschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, GmbH-StB (2017), S. 54–61.

Wälzholz, Eckhard: Gestaltungsüberlegungen auf Grundlage des erbschaftsuerlichen Anwendungserlasses, NWB-EV (2017), S. 275–281.

Weber, Klaus: Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen nach dem ErbStRefG 2016 - eine Regelung mit Tücken, DStZ (2017), S. 13–19.

Weber, Klaus/Schwind, Heike: Umstrukturierungen: Ein Hinderniss bei der Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform?, ZEV (2018), S. 509–514.

Weber, Klaus/Schwind, Heike: Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge, ZEV (2019), 56-61.

Weber-Grellet, Heinrich: Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert - Schritte auf dem Weg zum Steuerstaat, StuW (2012), S. 375–380.

Weber-Grellet, Heinrich: Kritische Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB (2015), S. 1367–1370.

Weber-Grellet, Heinrich: Die Ethik des Steuerrechts, DStR (2018), S. 1398–1402.

Weckerle, Thomas: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, StuW (2012), S. 281–296.

Weisheit, Martina: Poolen, aber richtig - steuerbegünstigte Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen, ErbBstg (2018), S. 299–301.

Werner, Rüdiger: Treuhänderisch gehaltene Geschäftsanteile, NWB-EV (2018), S. 387–391.

Werner, Rüdiger: Nachsteuerpflicht nach § 13a Abs. 6 Nr. 4 S. 2 ErbStG infolge Insolvenz des vererbten Unternehmens, ZErb (2022), S. 383–388.

Werthebach, Felix: Die Reichweite des Einbezugs von Beteiligungen im SBV in die Verbundvermögensaufstellung gem. § 13b Abs. 9 ErbStG, DB (2018), S. 1690–1697.

Wichmann, Gerd: Eine kurze grundsätzliche Würdigung des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer, Stbg (2015), S. 196–199.

Wienbracke, Mike: Überblick über das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz i.d.F. des ErbStRG v. 24.12.2008, FR (2009), S. 197–207.

Winter, Andreas: ErbStR-E 2019: Zweifelhafte Ansichten der Finanzverwaltung in puncto Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen, ZEV (2019), S. 128–131.

Wolferdorff, Janine v.: ErbSt-Reform 2016: CTA-Konstrukte der betrieblichen Altersversorgung im Gesellschafterkonflikt, DB (2017), S. 935–937.

Rechtsprechung

BFH-Urteil v. 19.01.1956, **IV 604/54 U**, BFHE 62, S. 227.

BFH-Urteil v. 30.06.1960, **II 254/57 U**, BFHE 71, S. 266.

BFH-Urteil v. 15.05.1964, **II 177/61 U**, BFHE 79, S. 481.

BFH-Urteil v. 15.12.1967, **III R 225/64**, BFHE 91, S. 423.

BFH-Beschluss v. 08.11.1971, **GrS 2/71**, BFHE 103, S. 440.

BFH-Urteil v. 30.10.1974, **I R 40/72**, BFHE 114, S. 85.

BFH-Urteil v. 22.12.1976, **II R 58/67**, BFHE 121, S. 487.

BFH-Urteil v. 02.02.1977, **II R 150/71**, BFHE 121, S. 500.

BFH-Urteil v. 05.07.1978, **II R 64/73**, BFHE 126, S. 55.

BFH-Urteil v. 02.02.1979, **III R 173/86**, BFHE 159, S. 505.

BFH-Urteil v. 28.11.1980, **III R 86/78**, BFHE 132, S. 482.

BFH-Urteil v. 25.02.1981, **II R 114/78**, BFHE 132, S. 486.

BFH-Urteil v. 22.09.1982, **II R 61/80**, BFHE 137, S. 188.

BFH-Urteil v. 10.11.1982, **II R 111/80**, BFHE 137, S. 116.

BFH-Urteil v. 19.01.1983, **I R 57/79**, BFHE 137, S. 487.

BFH-Urteil v. 09.08.1983, **VIII R 35/80**, BFHE 139, S. 253.

BFH-Urteil v. 06.03.1985, **II R 19/84**, BFHE 143, S. 291.

BFH-Urteil v. 17.04.1985, **II R 147/82**, BFH/NV 1986, S. 96.

BFH-Urteil v. 26.11.1986, **II R 190/81**, BFHE 148, S. 324.

BFH-Urteil v. 24.08.1989, **IV R 135/86**, BFHE 158, S. 245.

BFH-Urteil v. 03.10.1989, **VIII R 328/84**, BFH/NV 1990, S. 361.

BFH-Urteil v. 06.03.1991, **II R 69/87**, BFHE 163, S. 394.

BFH-Urteil v. 05.06.1991, **II R 80/88**, BFHE 164, S. 461.

BFH-Urteil v. 27.11.1991, **II R 12/89**, BFHE 166, S. 387.

LII

BFH-Beschluss v. 05.08.1992, **II B 170/91**, BFH/NV 1993, S. 371.

BFH-Urteil v. 03.06.1993, **VIII R 81/91**, BFHE 172, S. 407.

BFH-Urteil v. 08.12.1993, **II R 61/89**, BFH/NV 1994, S. 373.

BFH-Urteil v. 16.09.1994, **III R 45/92**, BFHE 176, S. 98.

BFH-Urteil v. 28.06.1995, **II R 89/92**, BFHE 178, S. 214.

BFH-Urteil v. 11.09.1996, **II R 15/93**, BFHE 181, S. 96.

BFH-Urteil v. 24.04.1997, **VIII R 16/94**, BFHE 183, S. 402.

BFH-Urteil v. 15.10.1997, **II R 68/95**, BFHE 183, S. 248.

BFH-Urteil v. 13.05.1998, **II R 98/97**, BFH/NV 1998, S. 397.

BFH-Urteil v. 24.03.1999, **II R 34/97**, BFH/NV 1999, S. 1339.

BFH-Beschluss v. 22.09.1999, **II B 130/97**, BFH/NV 2000, S. 320.

BFH-Urteil v. 24.08.2000, **IV R 51/98**, BFHE 192, S. 534.

BFH-Urteil v. 18.10.2000, **II R 46/98**, BFH/NV 2001, S. 420.

BFH-Urteil v. 25.01.2001, **II R 39/98**, BFH/NV 2001, S. 908.

BFH-Urteil v. 20.03.2002, **II R 53/99**, BFHE 199, S. 19.

BFH-Vorlagebeschluss v. 22.05.2002, **II R 61/99**, BFHE 198, S. 342.

BFH-Urteil v. 17.03.2004, **II R 3/01**, BFHE 204, S. 311.

BFH-Beschluss v. 07.07.2004, **II B 32/04**, BFHE 206, S. 370.

BFH-Urteil v. 16.02.2005, **II R 6/02**, BFHE 208, S. 444.

BFH-Urteil v. 16.02.2005, **II R 39/03**, BFHE 209, S. 143.

BFH-Urteil v. 01.03.2005, **VIII R 46/03**, BFH/NV 2005, S. 2171.

BFH-Beschluss v. 18.08.2005, **II B 90/04**, BFH/NV 2006, S. 62.

BFH-Urteil v. 15.03.2006, **II R 74/04**, BFH/NV 2006, S. 1663.

BFH-Vorlagebschluss v. 06.09.2006, **XI R 26/04**, BFHE 214, S. 430.

BFH-Urteil v. 29.11.2006, **II R 42/05**, BFHE 215, S. 529.

BFH-Urteil v. 14.02.2007, **II R 69/05**, BFHE 215, S. 533.

BFH-Urteil v. 21.03.2007, **II R 19/06**, BFH/NV 2007, S. 1321.

BFH-Urteil v. 27.06.2007, **II R 39/05**, BFHE 217, S. 248.

BFH-Urteil v. 14.11.2007, **II R 3/06**, BFH/NV 2008, S. 574–575.

BFH-Urteil v. 13.08.2008, **II R 7/07**, BFHE 222, S. 71.

BFH-Urteil v. 10.12.2008, **II R 34/07**, BFHE 224, S. 144.

BFH-Beschluss v. 19.02.2009, **II B 132/08**, BFH/NV 2009, S. 966.

BFH-Urteil v. 11.11.2009, **II R 63/08**, BFHE 227, S. 369.

BFH-Urteil v. 09.12.2009, **II R 22/08**, BFHE 228, S. 165.

BFH-Urteil v. 09.12.2009, **II R 28/08**, BFHE 228, S. 169.

BFH-Urteil v. 04.02.2010, **II R 25/08**, BFHE 228, S. 130.

BFH-Urteil v. 17.02.2010, **II R 23/09**, BFHE 229, S. 363.

BFH-Urteil v. 23.02.2010, **II R 42/08**, BFHE 228, S. 184.

BFH-Urteil v. 17.03.2010, **II R 3/09**, BFHE 229, S. 369.

BFH-Urteil v. 22.09.2010, **II R 46/09**, BFH/NV 2011, S. 261.

BFH-Urteil v. 27.10.2010, **II R 37/09**, BFHE 231, S. 223.

BFH-Urteil v. 18.01.2011, **X R 63/08**, BFHE 232, S. 441.

BFH-Urteil v. 02.03.2011, **II R 5/09**, BFH/NV 2011, S. 1147.

BFH-Urteil v. 04.05.2011, **II R 34/09**, BFHE 233, S. 184.

BFH-Urteil v. 01.09.2011, **II R 67/09**, BFHE 239, S. 137.

BFH-Beschluss v. 12.09.2011, **VIII B 70/09**, BFH/NV 2012, S. 229.

BFH-Beitritssaufforderungsbeschluss v. 05.10.2011, **II R 9/11**, BFHE 234, S. 368.

BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 15/11**, BFHE 238, S. 233.

BFH-Urteil v. 04.07.2012, **II R 38/10**, BFHE 238, S. 216.

BFH-Urteil v. 02.08.2012, **IV R 41/11**, BFHE 238, S. 135.

BFH-Vorlagebeschluss v. 27.09.2012, **II R 9/11**, BFHE 238, S. 241.

BFH-Urteil v. 16.05.2013, **II R 5/12**, BFHE 241, S. 49.

BFH-Urteil v. 11.06.2013, **II R 4/12**, BFHE 241, S. 392.

BFH-Urteil v. 18.07.2013, **II R 35/11**, BFHE 242, S. 153.

BFH-Urteil v. 18.09.2013, **II R 63/11**, BFH/NV 2014, S. 349.

BFH-Urteil v. 26.02.2014, **II R 36/12**, BFHE 244, S. 449.

BFH-Urteil v. 20.05.2014, **II R 7/13**, BFHE 246, S. 375.

BFH-Urteil v. 03.06.2014, **II R 45/12**, BFHE 245, S. 374.

BFH-Urteil v. 01.10.2014, **II R 40/12**, BFH/NV 2015, S. 500.

BFH-Urteil v. 22.10.2014, **II R 4/14**, BFHE 247, S. 170.

BFH-Urteil v. 09.12.2014, **IV R 29/14**, BFHE 247, S. 449.

BFH-Urteil v. 23.06.2015, **II R 39/13**, BFHE 250, S. 207.

BFH-Urteil v. 22.07.2015, **II R 12/14**, BFHE 250, S. 1518.

BFH-Urteil v. 28.10.2015, **II R 46/13**, BFHE 252, S. 448.

BFH-Urteil v. 04.05.2016, **II R 18/15**, BFH/NV 2016, S. 1565.

BFH-Urteil v. 25.01.2017, **II R 26/16**, BFHE 257, S. 341.

BFH-Urteil v. 20.03.2017, **X R 11/16**, BFHE 258, S. 272.

BFH-Urteil v. 26.07.2017, **II R 33/15**, BFHE 259, S. 119.

BFH-Beschluss v. 30.08.2017, **II B 16/17**, BFH/NV 2017, S. 1611.

BFH-Urteil v. 27.09.2017, **II R 15/15**, BFHE 260, S. 75.

BFH-Urteil v. 24.10.2017, **II R 44/15**, BFHE 260, S. 363.

BFH-Urteil v. 29.11.2017, **X R 8/16**, BFHE 260, S. 224.

BFH-Urteil v. 29.11.2017, **I R 7/16**, BFHE 260, S. 334.

BFH-Urteil v. 19.07.2018, **IV R 10/17**, BFH/NV 2018, S. 1268.

BFH-Urteil v. 14.11.2018, **II R 34/15**, BFHE 263, S. 273.

BFH-Urteil v. 20.02.2019, **II R 25/16**, BFHE 264, S. 279.

BFH-Urteil v. 08.05.2019, **II R 18/16**, BFHE 264, S. 287.

BFH-Urteil v. 06.11.2019, **II R 34/16**, BFHE 267, S. 440.

BFH-Urteil v. 19.12.2019, **IV R 53/19**, BFHE 267, S. 299.

BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 18/18**, BFHE 267, S. 475.

BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 13/18**, BFHE 267, S. 483.

BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 41/18**, BFHE 267, S. 490.

BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 8/18**, BFHE 267, S. 468.

BFH-Urteil v. 22.01.2020, **II R 21/18**, BFH/NV 2020, S. 1071.

BFH-Urteil v. 05.02.2020, **II R 9/17**, BFHE 267, S. 511.

BFH-Beschluss v. 20.04.2020, **VI S 9/19 (PKH)**, BFH/NV 2020, S. 1051.

BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 38/17**, BFHE 269, S. 436.

BFH-Urteil v. 17.06.2020, **II R 33/17**, BFHE 269, S. 429.

BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 19/18**, BFHE 269, S. 450.

BFH-Urteil v. 01.07.2020, **II R 20/18**, BFH/NV 2021, S. 23.

BFH-Urteil v. 10.09.2020, **IV R 14/18**, BFHE 270, S. 363.

BFH-Urteil v. 01.12.2020, **II R 22/18**, BFHE 272, S. 120.

BFH-Urtel v. 23.02.2021, **II R 34/19**, BFHE 272, S. 134.

BFH-Urteil v. 23.02.2021, **II R 26/18**, BFH/NV 2021, S. 1285.

BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 10/18**, BFHE 272, S. 501.

BFH-Urteil v. 16.03.2021, **II R 3/19**, BFH/NV 2021, S. 1280.

BFH-Urteil v. 12.04.2021, **VIII R 46/18**, BFHE 273, S. 22.

BFH-Urteil v. 14.04.2021, **X R 5/19**, BFHE 273, S. 61.

BFH-Urteil v. 01.07.2021, **VIII R 28/18**, BFHE 273, S. 301.

BFH-Urteil v. 01.09.2021, **II R 8/19**, BFH/NV 2022, S. 236.

BFH-Urteil v. 21.12.2021, **IV R 13/19**, BFH/NV 2022, S. 414.

BFH-Urteil v. 26.07.2022, **II R 25/20**, BFH/NV 2022, S. 1371.

BHF-Beschluss v. 14.11.2005, **II B 51/05**, BFH/NV 2006, S. 305.

BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, **2 BvG 1/51**, BVerfGE 1, S. 14–66.

BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, **2 BvG 1/51**, BVerfGE 1, S. 14–66.

BVerfG-Beschluss v. 19.12.1951, **1 BvR 220/51**, BVerfGE 1, S. 97–108.

BVerfG-Urteil v. 01.07.1953, **1 BvL 23/51**, BVerfGE 2, S. 380–406.

BVerfG-Urteil v. 01.07.1953, **1 BvL 23/51**, BVerfGE 2, S. 380–406.

BVerfG-Urteil v. 17.12.1953, **1 BvR 147/52**, BVerfGE 3, S. 58–162.

BVerfG-Beschluss v. 30.11.1955, **1 BvL 120/53**, BVerfGE 4, S. 352–358.

BVerfG-Beschluss v. 17.01.1957, **1 BvL 4/54**, BVerfGE 6, S. 55–84.

BVerfG-Beschluss v. 10.10.1961, **2 BvL 1/59**, BVerfGE 13, S. 153–165.

BVerfG-Urteil v. 24.01.1962, **1 BvR 845/58**, BVerfGE 113, S. 331–355.

BVerfG-Urteil v. 14.12.1965, **1 BvR 571/60**, BVerfGE 19, S. 253–268.

BVerfG-Beschluss v. 14.03.1967, **1 BvR 334/61**, BVerfGE 21, S. 209–219.

BVerfG-Urteil v. 18.07.1967, **2 BvF 3/62**, BVerfGE 22, S. 180–220.

BVerfG-Beschluss v. 25.07.1968, **1 BvR 58/67**, BVerfGE 24, S. 112–119.

BVerfG-Beschluss v. 10.02.1976, **1 BvL 8/73**, BVerfGE 41, S. 269–291.

BVerfG-Beschluss v. 23.11.1976, **1 BvR 150/75**, BVerfGE 43, S. 108–125.

BVerfG-Beschluss v. 19.04.1978, **2 BvL 2/75**, BVerfGE 48, S. 210–227.

BVerfG-Urteil v. 03.11.1982, **1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80**, BVerfGE 61, S. 319–357.

BVerfG-Beschluss v. 22.02.1984, **1 BvL 10/80**, BVerfGE 66, S. 214–226.

BVerfG-Beschluss v. 15.05.1984, **1 BvR 464/81, 1 BvR 427/82, 1 BvR 440/82, 1 BvR 605/81**, BVerfGE 67, S. 70–90.

BVerfG-Beschluss v. 17.10.1984, **1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82**, BVerfGE 68, S. 143–155.

BVerfG-Beschluss v. 31.05.1988, **1 BvR 520/83**, BVerfGE 78, S. 214–232.

BVerfG-Urteil v. 08.06.1988, **2 BvL 9/85**, BVerfGE 78, S. 249–289.

BVerfG-Beschluss v. 23.01.1990, **1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87**, BVerfGE 81, S. 228–242.

BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990, **1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86**, BVerfGE 82, S. 60–105.

BVerfG-Beschluss v. 31.05.1990, **2 BvL 12/88**, BVerfGE 82, S. 159–198.

BVerfG-Urteil v. 27.06.1991, **2 BvR 1493/89**, BVerfGE 84, S. 239–285.

BVerfG-Kammerbeschluss v. 27.12.1991, **2 BvR 72/90**, BStBl II 1992, S. 212.

BVerfG-Beschluss v. 25.09.1992, **2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91**, BVerfGE 87, S. 153–181.

BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvL 37/91**, BVerfGE 93, S. 121–165.

BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, **2 BvR 552/91**, BVerfGE 93, S. 165–179.

BVerfG-Beschluss v. 07.11.1995, **2 BvR 413/88**, BVerfGE 93, S. 319–352.

BVerfG-Beschluss v. 27.04.1999, **1 BvR 2203/93**, BVerfGE 100, S. 271–288.

BVerfG-Urteil v. 06.03.2002, **2 BvL 17/99**, BVerfGE 105, S. 73–135.

BVerfG-Beschluss v. 04.12.2002, **2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00**, BVerfGE 107, S. 27–58.

BVerfG-Beschluss v. 09.04.2003, **1 Bvl 1/01, 1 BvR 1749/01**, BVerfGE 108, S. 52–82.

BVerfG-Beschluss v. 18.01.2006, **2 BvR 2194/99**, BVerfGE 115, S. 97–118.

BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, **1 BvL 10/02**, BVerfGE 117, S. 1–70.

BVerfG-Beschluss v. 17.04.2008, **2 BvL 4/05**, BVerfGE 121, S. 108–134.

BVerfG-Urteil v. 09.12.2008, **2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08**, BVerfGE 122, S. 210–248.

BVerfG-Beschluss v. 01.04.2014, **2 BvL 2/09**, BVerfGE 136, S. 127–152.

BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, **1 BvL 21/12**, BVerfGE 138, S. 136–255.

BVerfG-Nichtannahmebeschluss v. 07.04.2015, **1 BvR 1432/10**, ZEV 2015, S. 1121.

BVerfG-Beschluss v. 29.03.2017, **2 BvL 6/11**, BVerfGE 145, S. 106–170.

BVerfG-Nichtannahmebeschluss v. 18.07.2019, **1 BvL 1/18, 1 BvL 4/18, 1 BvR 1595/18**, NJW (2019), S. 3054.

BVerfG-Beschluss v. 08.07.2021, **1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17**, BVerfGE 158, S. 282–388.

BVerfG-Beschluss v. 08.12.2021, **2 BvL 1/13**, BVerfGE 160, S. 41.

BVerfG-Beschluss v. 28.04.2022, **1 BvL 12/20**, NJW (2022), S. 2465.

FG Baden-Württemberg-Urteil v. 15.05.2018, **11 K 3401/16**, EFG 2018, S. 1566.

FG Düsseldorf-Urteil v. 05.04.2006, **4 K 3585/02 Erb**, EFG 2006, S. 991.

FG Düsseldorf-Urteil v. 12.01.2011, **4 K 2574/10**, EFG 2011, S. 1079.

FG Düsseldorf-Urteil v. 24.06.2015, **4 K 2086/14 Erb**, EFG 2015, S. 1621.

FG Düsseldorf-Urteil v. 25.10.2016, **4 K 1380/14 Erb**, EFG 2017, S. 1523.

FG Düsseldorf-Urteil v. 24.01.2018, **4 K 1043/17 Erb**, EFG 2018, S. 688.

FG Hessen-Urteil v. 25.04.2018, **9 K 1857/15**, EFG 2018, S. 2047.

FG Köln-Urteil v. 10.06.2015, **9 K 2384/09**, EFG 2015, S. 1618.

FG Köln-Urteil v. 10.08.2018, **7 K 594/16**, EFG 2019, S. 1214.

FG München-Urteil v. 30.05.2012, **4 K 2398/09**, EFG 2012, S. 1868.

FG München-Zwischenurteil v. 08.07.2015, **4 K 360/12**, EFG 2015, S. 1952.

FG München-Gerichtsbescheid v. 07.05.2018, **10 K 470/17**, BeckRS 2018, S. 12939.

FG München-Gerichtsbescheid v. 07.05.2018, **10 K 468/17**, EFG 2018,

FG München-Urteil v. 15.05.2019, **4 K 500/17**, EFG 2019, S. 1418.

FG München-Urteil v. 24.03.2021, **4 K 2822/18**, EFG 2021, S. 1035.

FG Münster-Gerichtsbescheid v. 12.06.2013, **3 K 204/11 Erb**, EFG 2013, S. 1781.

FG Münster-Urteil v. 09.12.2013, **3 K 3969/11 Erb**, EFG 2014, S. 660.

FG Münster-Urteil v. 09.06.2016, **3 K 3171/14 Erb**, EFG 2016, S. 1530.

FG Münster-Urteil v. 20.11.2017, **3 K 1879/15 Erb**, EFG 2018, S. 153.

FG Münster-Urteil v. 30.11.2017, **3 K 2867/15 Erb**, EFG 2018, S. 576.

FG Münster-Urteil v. 11.10.2018, **3 K 533/17 F**, EFG 2019, S. 195.

FG Münster-Beschluss v. 03.06.2019, **3 V 3697/18 Erb**, ZEV 2019, S. 551–553.

FG Münster-Urteil v. 12.03.2020, **3 K 1697/19 Erb**, www.juris.de

FG Münster-Beschluss v. 29.04.2020, **3 V 605/20 F**, EFG 2020, S. 1005.

FG Münster-Urteil v. 25.06.2020, **3 K 13/20 F**, EFG 2020, S. 1316.

FG Münster-Urteil v. 10.09.2020, **3 K 2317/19 Erb**, EFG 2020, S. 1713.

FG Münster-Urteil v. 22.10.2020, **3 K 2699/17 F**, EFG 2020, S. 1826.

FG Münster-Urteil v. 10.06.2021, **7 K 2718/20**, EFG 2021, S. 1831.

FG Münster-Urteil v. 24.11.2021, **3 K 2174/19 Erb**, EFG 2022, S. 343.

FG Nürnberg-Urteil v. 26.04.2018, **4 K 572/16**, EFG 2018, S. 1989.

FG Nürnberg-Urteil v. 26.04.2018, **4 K 571/16**, EFG 2018, S. 1276.

FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 25.10.2017, **2 K 2201/15**, EFG 2018, S. 136.

FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 14.03.2018, **2 K 1056/15**, EFG 2018, S. 1378.

Monografien und Sammelwerke

Bernert, Andreas: Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer, Diss. Baden-Baden (2018)

Birk, Dieter: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln (1982)

Birnbaum, Mathias: Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Diss. Berlin (2007)

Bowitz, Maximilian: Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht, Diss. Walldorf (2016)

Crezelius, Georg: Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, Diss. Herne (1979)

Crezelius, Georg: Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 403–418.

Crezelius, Georg: Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 73–126.

Crezelius, Georg: Unternehmenserbrecht - Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, München, 2. Aufl. (2009)

Drüen, Klaus-Dieter: Grund- und Einzelfragen freigebiger Zuwendungen im Schenkungsteuerrecht, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 473–488.

Englisch, Joachim: § 5, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 24. Aufl. (2021)

Euler, Roland: Das System der Grundsätze ordnunsmäßiger Bilanzierung, Habil. Stuttgart (1996)

Friz, Fabian: Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, Diss. Berlin (2014)

Geck, Reinhard: Steuerbefreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG) - eine Vorschrift ohne Konturen?, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 117–128.

Grolig, Christine: Folgerichtigkeit und Erbschaftsteuer, Diss. Berlin (2013)

Hennrichs, Joachim: Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter - Steuerrecht vs. Handelsrecht, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), 163-174.

Herzog, Roman: § 72: Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006)

Hey, Johanna: § 3, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018)

Hey, Johanna: § 7, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018)

Hey, Johanna: § 8, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018)

Holly, Isabelle: Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform, Diss. Hamburg (2011)

Homburg, Stefan: Allgemeine Steuerlehre, München, 7. Aufl. (2015)

Isensee, Josef: § 71: Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006)

Isensee, Josef: § 73: Staatsaufgaben, in: Handbuch des Staatsrechts 4, 3. Aufl. (2006)

Jehke, Christian: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Diss. Münster (2005)

Kappenberg, Christoph: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, Diss. Wiesbaden (2012)

Kube, Hanno: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: DStJG - Steuern im Sozialstaat (2005), S. 11–38.

Kube, Hanno: Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: DStJG - Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 343–372.

Lederer, Caroline: Die erbschaftsteuerliche Verschonung von familiengeführten (Groß-)Unternehmen durch den Vorab-Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG, Diss. Münster (2021)

Lennert, Philipp: Die Unternehmensnachfolgebesteuerung am Scheideweg, Diss. Berlin (2005)

Meincke, Jens Peter: Zur Abstimmung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 391–402.

Meincke, Jens Peter: Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 39–72.

Mellinghoff, Rudolf: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 127–176.

Müller, Florian: Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer, Diss. Berlin (2017)

Piltz, Detlev: Die latente Ertragsteuerbelastung beim erbschaftsteuerlichen Substanzwert, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 609–616.

Ratschow, Eckart: Prinzipien der Einkünfteermittlung - Subjektsteuerprinzip, in: DStJG - Einkünfteermittlung (2011), S. 35–59.

Raupach, Arndt: Begriffsverwirrung bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung, in: Festschrift für Joachim Lang (2010)

Riedle, Michael: Die Wirkungen von Steuern auf unternehmerisches Handeln - Anreize des erbschaftsteuerlichen und internationalen Steuersystems, Diss. Tübingen (2018)

Rose, Gerd: Über die Entstehung von "Dummensteuern" und ihre Vermeidung, in: Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 153–164.

Schmidt, Eckehard: Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: DStJG - Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37–58.

Schreiber, Ulrich: Besteuerung der Unternehmen, Mannheim, 4. Aufl. (2017)

Schubert, Marc: Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss. Frankfurt am Main (2011)

Schulte, Wilfried/Birnbaum, Mathias: Erbschaftsteuerrecht, Krefeld/Düsseldorf, 2. Aufl. (2017)

Seer, Roman: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: DStJG - Steuern auf Erbschaft und Vermögen (1999), S. 191–226.

Seer, Roman: Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedigungen einer Massenverwaltung, in: DStJG - Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 7–36.

Seer, Roman: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 347–366.

Seer, Roman: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 23. Aufl. (2018)

Seer, Roman: § 15, in: Tipke/Lang - Steuerrecht, 24. Aufl. (2021)

Sothen, Ulf v.: 2. Teil, 7. Kapitel, § 27: Erbfall, in: Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. (2020)

Tipke, Klaus: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln (1981)

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung - Band I, Köln, 1. Aufl. (1993)

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung - Band I, Köln, 2. Aufl. (2000)

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung - Band II, Köln, 2. Aufl. (2003)

Viskorf, Stephan/Löcherbach, Sebastian: Schenkungsteuerbarkeit von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen zwischen Dalehens- und Wohnraumüberlassung, in: Festschrift für Georg Crezelius (2018), S. 629–644.

Wachter, Thomas: Entstehung der Schenkungsteuer, in: Festschrift für Jens Peter Meincke (2015), S. 373–396.

Weber-Grellet, Heinrich: Steuern im modernen Verfassungsstaat, Habil. Köln (2001)

<u>Gesetzeskommentare</u>

Ballwieser, Wolfgang, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, hrsg. von Ingo Drecher/Holger Fleischer/Karsten Schmidt, 5. Auflage 2020: § 246

Bode, Walter, in: Brandis/Heuermann - Kommentar zum Ertragsteuerrecht, hrsg. von Bernd Heuermann/Peter Brandis, 164. Erg.-Lfg.: § 15

Claussen, Philipp/Thonemann-Micker, Susanne, in: Erkis/Thonemann-Micker - BeckOK ErbStG, hrsg. von Gülsen Erkis/Susanne Thonemann-Micker, 17. Aufl. 2021: § 13a

Curdt, Thomas, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 11

Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke/Kruse - Kommentar zur AO und FGO, hrsg. von Klaus Tipke/Heinrich Willhelm Kruse, 159. Erg.-Lfg., 2020: § 3 AO

Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke/Kruse - Kommentar zur AO und FGO, hrsg. von Klaus Tipke/Heinrich Willhelm Kruse, 173. Erg.-Lfg., 2020: § 4 AO

Eisele, Dirk, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 28

Eisele, Dirk, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 28a

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 1

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 11

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 13a

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 13b

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 13c

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 28a

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 9

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: Einführung

Fischer, Michael, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 9

Fumi, Horst-Dieter, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 10

Fumi, Horst-Dieter, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 11

Fumi, Horst-Dieter, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 9

Gebel, Dieter, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 7

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 10

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 13a

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 13b

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 13c

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 9

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: Einleitung

Gottschalk, Paul Richard, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 11

Gottschalk, Paul Richard, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 9

Gottschalk, Paul Richard, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: Einführung

Gottschalk, Paul Richard/Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 12

Götz, Hellmut, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 15

Götz, Hellmut, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 16

Götz, Hellmut, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 19

Hamacher, Stephan/Liebernickel, Martin, in: Erkis/Thonemann-Micker - BeckOK ErbStG, hrsg. von Gülsen Erkis/Susanne Thonemann-Micker, 17. Aufl. 2021: § 28

Hamacher, Stephan/Liebernickel, Martin, in: Erkis/Thonemann-Micker - BeckOK ErbStG, hrsg. von Gülsen Erkis/Susanne Thonemann-Micker, 17. Aufl. 2021: § 28a

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 1

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 10

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 11

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 12

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 13

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 13a

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 13b

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 15

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 16

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 2

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: § 9

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Frank Hannes/Michael Holtz, 18. Aufl. 2021: Einleitung

Hartmann, Winfried, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 13

Hey, Johanna, in: Herrmann/Heuer/Raupach - EStG KStG Kommentar, hrsg. von Johanna Hey/Martin Klein/Michael Wendt, 159. Erg.-Lfg., 2019: A. IV.

Högl, Hans-Werner, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 10

Jochum, Georg, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 10

Jochum, Georg, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 11

Jochum, Georg, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 12

Jochum, Georg, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 13

Jochum, Georg, in: Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG eKommentar, hrsg. von Hellmut Götz/Christine Meßbacher-Hönsch2021: § 28

Jochum, Georg, in: Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG eKommentar, hrsg. von Hellmut Götz/Christine Meßbacher-Hönsch2021: § 28a

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 1

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 13

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 13a

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 13b

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 13c

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 15

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 2

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 21

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 28

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dieter Gebel/Marc Jülicher/Paul Richard Gottschalk, 63. Erg.-Lfg., 2019: § 28a

Kepper, Philipp/Eisele, Dirk, in: Kapp/Ebeling - ErbStG Kommentar, hrsg. von Reinhard Geck/Dirk Eisele, 94. Erg.-Lfg., 2020: § 12

Kien-Hümbert, Petra, in: Moench/Weinmann - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dietmar Moench/Norbert Weinmann, 97. Erg.-Lfg., 2021: § 28

Kirchhof, Paul, in: Einkommensteuergesetz Kommentar, hrsg. von Paul Kirchhof, 18. Aufl. 2019: Einleitung, S. 1–21.

Kirchstein, Friedemann, in: Stenger/Loose - BewG, ErbStG und GrStG-Kommentar, hrsg. von Matthias Loose, 162. Erg.-Lfg., 2020: § 28

Kirnberger, Christian, in: Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG eKommentar, hrsg. von Hellmut Götz/Christine Meßbacher-Hönsch2021: § 13b

Kobor, Hagen, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 28

Konrad, Karlheinz, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 10

Konrad, Karlheinz/Pahlke, Armin, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: Einführung

Korezkij, Leonid, in: Erkis/Thonemann-Micker - BeckOK ErbStG, hrsg. von Gülsen Erkis/Susanne Thonemann-Micker, 17. Aufl. 2021: § 13b

Löcherbach, Sebastian, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 13a

Loose, Matthias, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 1

Loose, Matthias, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 3

Mannek, Wilfried, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 12

Meßbacher-Hönsch, Christine, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 1

Milatz, Jürgen, in: Burandt/Rojahn - Erbrecht, hrsg. von Wolfgang Burandt/Dieter Rojahn, 3. Aufl. 2019: § 13a

Milatz, Jürgen, in: Burandt/Rojahn - Erbrecht, hrsg. von Wolfgang Burandt/Dieter Rojahn, 3. Aufl. 2019: § 13b

Milatz, Jürgen, in: Burandt/Rojahn - Erbrecht, hrsg. von Wolfgang Burandt/Dieter Rojahn, 3. Aufl. 2019: § 28

Milatz, Jürgen/Christopeit, Iring, in: Burandt/Rojahn - Erbrecht, hrsg. von Wolfgang Burandt/Dieter Rojahn, 3. Aufl. 2019: § 10

Pahlke, Armin, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 11

Preißer, Michael, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 13a

Preißer, Michael, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 13b

Preißer, Michael, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: 13c

Preißer, Michael, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: Einführung

Ramb, Jörg, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 11

Ramb, Jörg, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 12

Ramb, Jörg, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 15

Ramb, Jörg, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 19

Raßfeld-Wilske, Petra, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 28

Raßfeld-Wilske, Petra, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 28a

Raßfeld-Wilske, Petra, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 9

Reich, Manfred, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 28

Rödiger, Philip, in: Nachfolgebesteuerung, hrsg. von Bernhard Schmid, 1. Aufl. 2019: § 13b

Rödiger, Philip, in: Nachfolgebesteuerung, hrsg. von Bernhard Schmid, 1. Aufl. 2019: § 28

Rödiger, Philip, in: Nachfolgebesteuerung, hrsg. von Bernhard Schmid, 1. Aufl. 2019: § 28a

Schienke-Ohletz, Tanja, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 13

Schmid, Bernhard, in: Nachfolgebesteuerung, hrsg. von Bernhard Schmid, 1. Aufl. 2019: § 13a

Schuck, Stephan, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 7

Seltenreich, Stephan, in: Preißer/Rödl/Seltenreich - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Preißer/Christian Rödl/Stephan Seltenreich, 3. Aufl. 2018: § 1

Söffing, Matthias, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: § 13a

Söffing, Matthias, in: Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG eKommentar, hrsg. von Hellmut Götz/Christine Meßbacher-Hönsch2021: § 13a

Söffing, Matthias/Kranz, Steffen, in: Götz/Meßbacher-Hönsch - ErbStG eKommentar, hrsg. von Hellmut Götz/Christine Meßbacher-Hönsch2021: § 13c

Stalleiken, Jörg, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 13a

Stalleiken, Jörg, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 13b

Stalleiken, Jörg, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 13c

Stalleiken, Jörg, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 28a

Stein, Thomas, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 15

Stein, Thomas, in: von Oertzen/Loose - ErbStG Kommentar, hrsg. von Christian v. Oertzen/Matthias Loose, 2. Aufl. 2020: § 17

Viskorf, Hermann-Ulrich, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: Einleitung

Viskorf, Stephan, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 13b

Viskorf, Stephan, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 13c

Wachter, Thomas, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 13a

Wachter, Thomas, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 13b

Wachter, Thomas, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 13c

Wachter, Thomas, in: Fischer/Pahlke/Wachter - ErbStG Kommentar, hrsg. von Michael Fischer/Armin Pahlke/Thomas Wachter, 7. Aufl. 2020: § 28a

Wälzholz, Eckhard, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 28

Wälzholz, Eckhard, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz - ErbStG Kommentar, hrsg. von Hermann-Ulrich Viskorf/Stephan Schuck/Eckhard Wälzholz, 6. Aufl. 2020: § 28a

Weinmann, Norbert, in: Moench/Weinmann - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dietmar Moench/Norbert Weinmann, 97. Erg.-Lfg., 2021: § 13a

Weinmann, Norbert, in: Moench/Weinmann - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dietmar Moench/Norbert Weinmann, 97. Erg.-Lfg., 2021: § 13b

Weinmann, Norbert, in: Moench/Weinmann - ErbStG Kommentar, hrsg. von Dietmar Moench/Norbert Weinmann, 97. Erg.-Lfg., 2021: § 28a

Wilms, Heinrich, in: Wilms/Jochum - ErbStG Kommentar, hrsg. von Heinrich Wilms et al., 121. Erg.-Lfg., 2020: Einführung

Gesetze

Bekanntmachung der neuen Fassung des Erbschaftsteuergesetzes v. 22.08.1925, **RErbStG 1925,** RGBl. I, S. 320–330.

Bewertungsänderungsgesetz 1971 v. 27.07.1971, **BewÄndG 1971,** BGBl. I, S. 1157–1160.

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.05.2009, **BilMoG,** BGBl. I, S. 1102–1137.

Deutsches Erbschaftsteuergesetz v. 03.06.1906, **RErbStG 1906,** RGBl., S. 334–348.

Erbschaftsteuergesetz v. 10.09.1919, **RErbStG 1919,** RGBl. I, S. 1543–1566.

Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. Juli 1922 v. 14.08.1922, **RErbStG 1922,** RGBl. I, S. 695–708.

Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 30.06.1951, **ErbStG 1951,** BGBl. I, S. 759–763.

Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 26.03.1959, **ErbStG 1959,** BGBl. I, S. 157–159.

Gesetz zur Änderung des Erbschaftsteuergesetzes v. 16.10.1934, **RErbStG 1934,** RGBl. I, S. 1056–1057.

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 04.11.2016, **ErbStAnpG 2016,** BGBl. I, S. 2464–2472.

Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, **WachstumsBeschlG 2009,** BGBl. I, S. 3950–3956.

Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze v. 25.02.1992, **StÄndG 1992,** BGBl. I, S. 297–358.

Gesetz zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts v. 20.04.1974, **ErbStRefG 1974,** BGBl. I, S. 933–947.

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, **ErbStRG 2008,** BGBl. I, S. 3018–3082.

Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, **AmtshilfeRLUmsG 2013,** BGBl. I, S. 1809–1846.

Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt v. 13.09.1993, **StandOG 1993,** BGBl. I, S. 1569–1593.

Gesetz, betreffend die Erbschaftsteuer (Preußen) v. 30.05.1873, **PrErbStG 1873,** Gesetzes-Sammlung für die königlichen preußischen, S. 329–349.

Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, **HBeglG 2004,** BGBl. I, S. 3076–3092.

Jahressteuergesetz 1996 v. 11.10.1995, **JStG 1996,** BGBl. I, S. 1250–1413.

Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, **JStG 1997,** BGBl. I, S. 2049–2081.

Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 01.11.2011, **StVeinfG 2011,** BGBl. I, S. 2131–2144.

Zweites Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 12.07.2022, **AOAnpG 2022,** BGBl. I, S. 1142–1143.

Drucksachen des Bundestages/Bundesrates

BR-Drucks. 302/12 (Beschluss), 06.07.2012.

BR-Drucks. 318/10 (Beschluss), 09.07.2010.

BR-Drucks. 344/1/16, 30.06.2016.

BR-Drucks. 344/16 (Beschluss), 08.07.2016.

BR-Drucks. 353/15 (Beschluss), 25.09.2015.

BR-Drucks. 387/1/19, 30.09.2019.

BR-Drucks. 4/08, 04.01.2008.

BR-Drucks. 408/20, 28.07.2020.

BR-Plenarprot. Nr. 936, 25.09.2015.

BR-Plenarprot. Nr. 947, 08.07.2016.

BR-Plenarprot. Nr. 949, 14.10.2016.

BT-Drucks. 12/1108, 03.09.1991.

BT-Drucks. 12/4487, 05.03.1993.

BT-Drucks. 12/5016, 25.05.1993.

BT-Drucks. 12/5341, 01.07.1993.

BT-Drucks. 13/1558, 31.05.1995.

BT-Drucks. 13/1686, 13.06.1995.

BT-Drucks. 13/4839, 11.06.1996.

BT-Drucks. 13/5951, 05.11.1996.

BT-Drucks. 13/5952, 05.11.1996.

BT-Drucks. 13/6520, 12.12.1996.

BT-Drucks. 13/901, 27.03.1995.

BT-Drucks. 15/5555, 30.05.2005.

BT-Drucks. 16/10067, 30.07.2008.

BT-Drucks. 16/11107, 26.11.2008.

BT-Drucks. 16/4841, 27.03.2007.

BT-Drucks. 16/7918, 28.01.2008.

BT-Drucks. 17/11220, 06.07.2012.

BT-Drucks. 17/12532, 27.02.2013.

BT-Drucks. 17/15, 09.11.2009.

BT-Drucks. 17/2823, 27.08.2010.

BT-Drucks. 18/5923, 07.09.2015.

BT-Drucks. 18/6279, 08.10.2015.

BT-Drucks. 18/8911, 22.06.2016.

BT-Drucks. 18/8912, 22.06.2016.

BT-Drucks. 18/9690, 22.09.2016.

BT-Drucks. 7/1333, 03.12.1973.

BT-Drucks. 7/1470, 09.01.1974.

BT-Drucks. VI/3418, 04.05.1972.

BT-Plenarprot. 18/125, 25.09.2015.

BT-Plenarprot. 18/130, 15.10.2015.

BT-Plenarprot. 18/180, 24.06.2016.

BT-Plenarprot. 18/193, 29.09.2016.

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

LfSt Bayern Erlass vom 14.6.2005, 34 – S. 3811 – 035 -25199/05, in: ZEV (2005), S. 341.

BMF-Schreiben betr. Zinsschranke v. 4.07.2008 – IV C 7 –S 2742.1/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718.

OFD Frankfurt am Main v. 22.07.2009, S. 2244 A-21-St 215, www.juris.de.

LfSt Bayern Verfügung vom 11.08.2010, S 3812a.2.1 – 2 St 340, www.juris.de.

LfSt Bayern Erlass vom 16.9.2010, 34 – S. 3811 – 035 -38476/10, in: ZEV (2010), S. 658.

OFD Koblenz Verfügung vom 09.05.2012, S 3812b A – St 35 4, www.juris.de.

LfSt Bayern Verfügung vom 14.1.2013, S. 3811.1.1-4/St 34, in: DStR (2013), S. 708.

LfSt Bayern vom 07.07.2016, S 3812b.2.1 – 13/6 St 34, www.juris.de.

Gleich lautende Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 23.04.2018 – S 3821, BStBl. I 2018, S. 692.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts 2019 (**ErbStR 2019**) vom 16.12.2019, BStBl. 2019 I, Sondernummer 1/2019, S. 2.

LfSt Bayern vom 19.01.21, S 3812b.2.1 – 27/7 St 34, www.juris.de.

Verzeichnis der Internetquellen

Datenreihe des Statistischen Bundesamts (Fachserie 14, Reihe 4: „Finanzen und Steuern – **Steuerhaushalt 2021**“), erschienen am 05. Mai 2022, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Steuerhaushalt/steuerhaushalt-jahr-2140400217004.pdf?__blob=publicationFile, abgerufen am 03.02.2023.

Bach, Stefan/Thiemann, Andreas, in: **DIW Wochenbericht Nr. 3 (2016)**, S. 63-71: Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen, abrufbar unter: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.524690.de/16-3-1.pdf, abgerufen am 03.02.2023.

„Preußisches Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer“ v. 30.05.1820, abrufbar unter: https://digital.staatsbibliothek-berlin.de/werkansicht?PPN=PPN645262498&PHY-SID=PHYS_0010&DMDID=&view=overview-toc, abgerufen am 03.02.2023.

Tiefensee, Anita/Grabka, Markus, in: **DIW Wochenbericht Nr. 17 (2017)**, S. 565-570: Das Erbvolumen in Deutschland dürfte um gut ein Viertel größer sein als bisher angenommen, abrufbar unter: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/ diw_01.c.560982.de/17-27-3.pdf, abgerufen am 03.02.2023.

Mitteilung der Kommission zur Übertragung von Unternehmen – Aktionen zugunsten der KMU v. 23.07.1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, **Abl. 1994, Nr. C 204/1**, abrufbar unter: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1994_204_R_0001_01&from=DE, abgerufen am 03.02.2023.

Wortprotokoll Nr. 18/54 der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses vom 12.10.2015 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG, abrufbar unter: https://www.bundestag.de/resource/blob/392850/3aa1bb417056b57d689b32940777b3b6/Protokoll-data.pdf, abgerufen am 03.02.2023.

IDW, Eckpunkte zur Neuregelung der Erbschaftsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) v. 16.02.2015, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-11-09-Gesetz-zur-Anpassung-des-ErbStG-an-BVerfG/Stellungnahme-21-IDW.pdf?__blob=publicationFile&v=1, abgerufen am 03.02.2023.