

# Verfassungskonforme Verschonung des Erwerbs von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen durch Erbfolge oder Schenkung

Von Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Das BVerfG hat am 8.7.2014 über die Vorlage des BFH verhandelt, in der zum zweiten Mal eine nicht verfassungskonforme Gestaltung des Erbschaftsteuerrechts geltend gemacht wird. Der Verlauf der Verhandlung<sup>1</sup> lässt erkennen, dass die Unternehmensnachfolge grundsätzlich begünstigt werden darf. Nur muss die Begünstigung zielgenauer, verhältnismäßiger und weniger gestaltungsanfällig erfolgen.

## 1. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Die Erbschaftsteuer erfasst den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aufgrund eines Erwerbs von Todes wegen. Ergänzend erfasst die Schenkungsteuer den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aufgrund einer Schenkung unter Lebenden. Beide Male geht es um die Besteuerung des Erwerbs von Vermögenssubstanz.

Damit eine gleichmäßige Besteuerung erfolgt, muss im Grundsatz jeder Erwerb besteuert werden. Dem Gesetzgeber ist es jedoch unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe mittels Verschonungsregeln den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände – gegebenenfalls auch sehr weitgehend – zu begünstigen. Solche Normen müssen den allgemein für Regelungen zur außerfiskalischen Lenkung geltenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Es muss der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein; dazu ist es erforderlich, die Begünstigungswirkungen so zu gestalten, dass sie ausreichend zielgenau sind und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten. Bei der Ausgestaltung steht dem Gesetzgeber bei der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie der Wahl sachgerechter Mittel, insbesondere auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten sachgerecht abzugrenzen ist, ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu.<sup>2</sup>

Zuvor hatte das BVerfG<sup>3</sup> entschieden, der Gesetzgeber müsse berücksichtigen, dass die Existenz bestimmter Betriebe – namentlich mittelständischer Unternehmen – durch die Erbschaftsteuer gefährdet werden kann. Diese Betriebe seien in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet, da sie als Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen in vielfacher Weise einer gesteigerten rechtlichen Bindung unterlägen. Die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erwerbers entspreche daher seinem Vermögenszuwachs nicht voll, weil die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter beschränkter sei als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.

Die Grenzen einer Verschonung ergeben sich aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und dem Rechtsstaatsprinzip

des Art. 20 Abs. 3 GG. Danach muss das staatliche Handeln geeignet sein, das angestrebte Ziel zu erreichen, es muss zum Erreichen des Ziels erforderlich und in seiner Gesamtheit verhältnismäßig sein. Das gilt nicht nur für Eingriffe in Rechte, sondern auch für die Gewährung von Steuerverschonungen.

## 2. Gesetzgeberische Ausgestaltung

Jede Verschonung läuft darauf hinaus, dass ein Erwerb im privaten Bereich, der aus privater Ursache stattfindet, nicht besteuert wird. Ein solcher Erwerb dient generell dem privaten und nicht dem allgemeinen Wohl. Deshalb kann eine Verschonung nur gerechtfertigt sein, wenn ein Interesse der Allgemeinheit besteht, gerade diesen privaten Erwerb aufgrund seiner Besonderheiten ganz oder teilweise unbesteuert zu lassen. Es muss also qualitative Kriterien geben, die eine Verschonung rechtfertigen.

Solche Besonderheiten gibt es nicht bei allen Unternehmen, sondern nur bei den mittelständischen Familienunternehmens<sup>4</sup>, bei denen die Eigentums- und Leitungsrechte in der Person des Unternehmers oder seiner Familie vereint sind. Für sie als Typus ist kennzeichnend, dass mindestens 50 % der stimmberechtigten Anteile von ein oder zwei Personen oder ihren Familien gehalten werden, die das Unternehmenskonzept bestimmen und als Geschäftsführer umsetzen.

Familienunternehmen<sup>5</sup> sind in allen Wirtschaftsbereichen der vorherrschende Unternehmenstyp, sie machen rund 95,3 % der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen aus, stellen mit rund 61,2 % aller sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten in erheblichem Ausmaß Ausbildungs- und Arbeitsplätze bereit und zeichnen sich durch Innovation, Produktqualität, Wirtschaftlichkeit, Kundennähe und Engagement der Mitarbeiter

1) Dazu Riedel, ZErb 2014, Heft 8, I.

2) BVerfG v. 20.4.2004 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 293 Rn 54 ff. Speziell zur Erbschaftsteuer BVerfG v. 7.11.2007 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192, 202 f, 215.

3) V. 22.6.1995 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671, 674.

4) Nach den Definitionen des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM) Bonn, die hier zugrunde gelegt werden, handelt sich um Synonyme; vgl. ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition.

5) Dazu Haunschild/Wolter, Volkswirtschaftliche Bedeutung von Familien- und Frauenunternehmen, IfM-Materialien Nr. 199, 2010.

aus – eben durch eine für sie typische Unternehmenskultur.<sup>6</sup> Die positiven volkswirtschaftlichen Effekte, die diese Unternehmen bewirken, beruhen darauf, dass das unternehmerische Engagement mit seinen Bedingungen und Erfordernissen das private Eigentum am Unternehmen überlagert und begrenzt. Es liegt im Interesse der Allgemeinheit, dass diese Effekte Bestand haben, was voraussetzt, dass die zwangsläufig eintretende Erbfolge nicht Entnahmen zur Zahlung von Erbschaftsteuer nach sich zieht, die die Eigenkapitalbasis und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dieser Unternehmen schmälern.

Anders als in den §§ 13 a, 13 b ErbStG des geltenden Rechts ist die Verschonung losgelöst vom Ertragsteuerrecht zu gestalten. Denn es ist nicht sachgerecht, die Vermögenssubstanz, um deren Verschonung es geht, nach Kriterien zu bestimmen, die für die Besteuerung von Einkünften gelten.<sup>7</sup> Deshalb muss das verschonungsfähige Unternehmensvermögen im Erbschaftsteuerrecht selbst definiert werden.

Für Zwecke der Verschonung ist unter einem Unternehmen eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit zu verstehen, mit der ein Gewinn erzielt werden soll. Die Tätigkeit besteht in einer Marktteilnahme durch Herstellung oder Handel mit Waren oder anderen Sachen, Rechten und Leistungen und lässt sich anhand dieser qualitativen Merkmale positiv von einer Kapitalanlage abgrenzen, für die es keine Verschonung geben kann. Die herkömmliche negative Abgrenzung, es dürfe sich bei der Tätigkeit nicht um Vermögensverwaltung handeln, kann zur weiteren Klarstellung ergänzend verwendet werden.

Verschonungsfähig ist der Wert des Unternehmens oder der Unternehmensbeteiligung nur insoweit, als er auf dem notwendigen Unternehmensvermögen beruht. Notwendiges Unternehmensvermögen und nicht notwendiges Unternehmensvermögen werden nach funktionalen Kriterien objektiv abgegrenzt, wie sich das bei Unternehmensbewertung bewährt.<sup>8</sup> Dadurch verbleibt allenfalls in Grenzbereichen der Zuordnung zu einer der Vermögensgruppen ein Raum für steuerlich motivierte Gestaltungen.

Der Wert des notwendigen Unternehmensvermögens wird unabhängig von den Eigentumsverhältnissen verschont, also auch dann, wenn ein Vermögensgegenstand nicht dem Unternehmen, sondern einem daran Beteiligten gehört, der ihn dem Unternehmen zur Nutzung überlässt. Dann kommt es darauf an, ob der Vermögensgegenstand notwendiges Unternehmensvermögen wäre, wenn er dem Unternehmen gehörte. Dadurch werden gängige Gestaltungen wie Betriebsaufspaltungen und Sonderbetriebsvermögen unabhängig von den ertragsteuerlichen Kriterien in die Verschonung einbezogen.

Bei dem Erwerb von Unternehmensbeteiligungen darf nicht nach der Rechtsform des Unternehmensträgers unterschieden werden, also zwischen den Beteiligungen an Personengesellschaften und den Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Denn anders als im Ertragsteuerrecht<sup>9</sup> sind erbschaftsteuerlich alle Beteiligungsformen gleichwertig. Vielmehr ist zu unterscheiden zwischen Beteiligungen an Familienunternehmen und an Publikumsunternehmen.

Bei den Familienunternehmen darf der Erwerb jeder Beteiligung verschont werden, sodass es nicht auf eine Mindesthöhe ankommt. Das gilt auch für die Beteiligungen Familienfremder, die es bei den eher selten börsennotierten Familienunternehmen gibt.<sup>10</sup> Insofern wirkt der Typus des Familienunternehmens aus Gründen der Gleichbehandlung zugunsten aller Beteiligten und nicht nur zugunsten der Familie.

Zu den Publikumsunternehmen gehören die Unternehmen, die auf Beteiligungen einer unbestimmten Vielzahl von Personen angelegt sind, die typischerweise eine Kapitalanlage suchen. Bei ihnen fehlt das die Verschonung rechtfertigende qualitative Kriterium der Einheit von Eigentum und Leitung, sodass allenfalls ein quantitatives Kriterium von Bedeutung sein kann, nämlich eine unternehmerische Beteiligung von mehr als 25 %.<sup>11</sup> Sie muss nicht in einer Hand liegen, sondern kann gebildet werden, indem sich geringer Beteiligte zur gemeinsamen Ausübung der Rechte aus ihren Beteiligungen in einem Poolvertrag zusammenschließen.

Vorbesitzzeiten erscheinen nicht erforderlich, wohl aber eine Behaltensfrist. Sie sollte zehn Jahre betragen, da die Verschonung aus Gründen des Gemeinwohls erfolgt (vgl. die Zehnjahresfristen in § 13 Nr. 13 und 16 ErbStG und den §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO).

Auch die Nachversteuerungstatbestände, mit denen verhindert werden soll, dass innerhalb der Behaltensfrist die verschonte Substanz unbesteuert „privatisiert“ wird, müssen rechtsformunabhängig formuliert werden. Abweichend vom geltenden Recht<sup>12</sup> sollte nur eine freiwillige Veräußerung des Unternehmens oder der Unternehmensbeteiligung schädlich sein, also nicht eine zwangsweise Veräußerung oder Zerschlagung im Rahmen einer Insolvenz. Wie bisher, kann die Nachversteuerung pro rata temporis erfolgen.

Außerdem ist eine Verschonung nur gerechtfertigt, soweit sie erforderlich ist, um das Verschonungsziel zu erreichen. Damit es nicht zu einer Überbegünstigung kommt, muss sie daher auf einen Höchstwert begrenzt und ein übersteigender Wert, für den eine Steuerzahlung angemessen erscheint, regulär besteuert werden. Wo die Verschonungsgrenze verläuft, lässt sich nicht abstrakt sagen, sie muss nach Anhörung der Betroffenen und von Sachverständigen im Gesetzgebungsverfahren festgelegt werden. Die Steuerzahlung auf einen Mehrwert kann ratierlich und unverzinslich gestattet werden.

6) Zu diesen Erfolgsfaktoren von Marktführern, die vielfach mittelständische Unternehmen sind: Simon, *Hidden Champions – Aufbruch nach Globalia: Die Erfolgsstrategien unbekannter Weltmarktführer*, 54 ff. *passim*.

7) Vgl. dazu die Entscheidung des BVerfG zu § 32 e EStG aF v. 21.6.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rn 96 = NJW 2006, 2757.

8) Dazu IDW S 1 Rn 59; FN-IDWW 2008, 271, 279; Riedel in *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, 2. Aufl., § 11 BewG Rn 117.

9) Vgl. dazu BVerfG v. 21.6.2006 (Fn 7), dort Rn 118 ff. wonach die Rechtsform bei den Ertragsteuern berücksichtigt werden kann.

10) Vgl. Simon, (Fn 6), 348 ff.

11) Vgl. dazu RFH v. 9.5.1933 VI A 434/30, RStBl 1933, 999; v. 1.2.1934 VI A 1856/32, RStBl 1934, 540.

12) Dazu BFH v. 16.2.2005 II R 39/03, BStBl II 2005, 571; v. 11.11.2009 II R 63/08, BStBl II 2010, 305; v. 4.2.2010 II R 25/08, BStBl II 2010, 663.

## Auf einen Blick

Die verfassungsrechtlichen Vorgaben erlauben es, den Erwerb von Familienunternehmen und von Beteiligungen an Familienunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform von der Erbschaftsteuer zu verschonen, ohne dass dafür eine Beteiligung in einer Mindesthöhe verlangt wird. Diese Unternehmen sind als Typus durch die Einheit von Eigentum und Leitung charakterisiert, der sie ihre besondere volkswirtschaftliche Bedeutung verdanken. Dieses qualitative Element unterscheidet sie von den Publikumsunternehmen, bei denen

allenfalls unternehmerische Beteiligungen von mehr als 25 % verschont werden dürfen. Außerdem darf nur der Wert des nach funktionalen Kriterien zu bestimmenden unternehmensnotwendigen Vermögens, begrenzt auf einen Höchstwert, verschont werden. Diese Verschonung lässt sich zielgenau bestimmen und folgerichtig umsetzen, sodass allenfalls in Grenzbereichen, die vernachlässigt werden können, ein Raum für steuerorientierte Gestaltungen bleibt.

## Einzelfragen der testamentarischen Erbeinsetzung

Aktuelle Rechtsprechung des 31. Zivilsenats des OLG München

*Von Richter am Oberlandesgericht Walter Gierl und Vorsitzendem Richter am Oberlandesgericht Dr. Nikolaus Stackmann, Buxheim und München<sup>1</sup>*

Für den in allgemeinen Zivilsachen tätigen Juristen steht die objektive Bedeutung empfangsbedürftiger Willenserklärungen im Mittelpunkt seiner Überlegungen, also die Frage danach, wie der Erklärungsempfänger eine Willensäußerung nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte verstehen musste.<sup>2</sup> Dagegen ist es das Ziel der Testamentsauslegung, den wirklichen Willen des Erblassers zu erforschen, es muss also geklärt werden, was der Erblasser mit seinen Worten sagen wollte.<sup>3</sup> Diese sattsam bekannte Unterscheidung leuchtet in der Theorie unmittelbar ein, muss aber in der Praxis immer wieder neu erarbeitet werden. Deshalb haben wir Ihnen Fälle mitgebracht, in denen sich der Senat in den letzten 2 Jahren mit Fragen der Testamentsauslegung zu befassen hatte.

### I. Wenigstens etwas – Umdeutung eines unwirksamen Ehegattentestaments in ein Einzeltestament?

Das Heureka des Juristen wandelt sich gelegentlich in Enttäuschung, da die Prüfungsarbeit mit der Feststellung häufig nicht beendet ist, dass eine Erklärung formunwirksam ist. Das heißt etwa beim gemeinschaftlichen Testament, dass sich an die Feststellung, dass ein gemeinschaftliches, eigenhändiges Testament nicht den Formerfordernissen des § 2267 BGB genügt, weil es nicht von beiden Ehegatten unterzeichnet ist, die Frage anschließt, ob es mgw. als eigenhändiges Testament eines der beiden Ehegatten wirksam ist. Voraussetzung ist, dass das Fragment des gemeinschaftlichen Testaments von einem der Ehegatten ge- und unterschrieben ist. Die schwierigere Frage ist die sich anschließende, nämlich die danach, ob der „schreibende“ Ehegatte das, was er als gemeinschaftliche Verfügung entworfen hat, auch als Einzeltestament wollte. Einen solchen Fall hatte der Senat im April 2014 zu entscheiden.<sup>4</sup> Dort hatten die kinderlosen Eheleute in mehreren vom Ehemann unterschriebenen Entwürfen eines gemeinschaftlichen Testaments sich wechselseitig zu Alleinerben eingesetzt und als Schusserben eine Nichte des Ehemanns und den Neffen der Ehefrau eingesetzt.

Auf den ersten Blick möchte man meinen, dass hier die Geltung des „gemeinschaftlichen Testaments“ als Einzeltestament des Ehemanns infrage kommt. Auf den zweiten Blick stellt man fest, dass in diesem Fall die Ehefrau bei Überleben des Ehemanns dessen Alleinerbin geworden wäre, während Schluss-erben beide Stämme zu je 1/2, vertreten jeweils durch Neffe

bzw. Nichte der Erblasser, geworden wären. Hätte dagegen der Ehemann die Ehefrau überlebt, wäre er bei der dann greifenden gesetzlichen Erbfolge nicht deren Alleinerbe geworden. Denn gem. § 1931 Abs.1 BGB ist der Ehegatte neben den gesetzlichen Erben der zweiten Ordnung nur als Erbe zu 1/2 berufen, sodass im Beispielsfall die Nichte der Ehefrau auch bei Anwendbarkeit von § 1371 Abs.1 BGB zu 1/4 Erbin geworden wäre.

Damit war die Frage zu beantworten, ob es dem Willen des vorverstorbenen Ehemanns entsprochen hatte, ggfs. bei Vorversterben der Ehefrau Miterbe zu werden, während diese bei seinem eigenen Vorversterben seine Alleinerbin geworden wäre. Nach der Lebenserfahrung haben kinderlose Ehegatten in der Regel kein Interesse daran, dass nach dem Tod des Erstversterbenden der Überlebende nur Miterbe neben Geschwistern des verstorbenen Ehegatten oder deren Abkömmlingen wird. Das gilt umso mehr, wenn sie – wie im entschiedenen Fall – gemeinsam Eigentümer einer in der Ehe erworbenen Immobilie sind. Die Darlegungen der Ehefrau, wonach eine Beteiligung Dritter am Nachlass im ersten Sterbefall zwangsläufig zur Aufgabe der Wohnung in München hätte führen müssen, legten es erst recht nahe, dass auch der Erblasser eine Absicherung durch eine wechselseitige Alleinerbeneinsetzung

1) Überarbeitetes Manuskript des Vortrags anlässlich des 10. Münchner Erbrechts- und Deutschen Nachlassgerichtstags am 25.7.2014 in München. Die Vortragform wurde beibehalten. Die Verfasser sind Mitglieder des 31. Zivilsenats des OLG München.

2) Palandt-Ellenberger, 73. Aufl 2014, Rn 9 zu § 133 BGB mwN.

3) Palandt-Weidlich, aaO, Rn 1 zu § 2084 BGB mwN.

4) Beschluss vom 23. April 2014, 31 Wx 22/14, VGW-RR 2014, 838.