

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Ministerialdirektor  
Michael Sell  
11016 Berlin

**Nur per E-Mail: [IVD4@bmf.bund.de](mailto:IVD4@bmf.bund.de)**

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts  
Ihr Schreiben vom 2. Juni 2015, IV D 4**

Sehr geehrter Herr Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die Gelegenheit zur Stellungnahme. Diese nehmen wir gerne war.

Die Bundesnotarkammer begrüßt die Zielsetzung des Entwurfs, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Verschonung betrieblichen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung umzusetzen. Eine Bewertung der betreffenden steuerrechtlichen Einzelfragen ist der Bundesnotarkammer nicht möglich.

In einem Punkt, nämlich hinsichtlich der intendierten Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 und 4 ErbStG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs (ErbStG-E), betrifft der Referentenentwurf allerdings auch die gesellschaftsrechtliche Vertragsgestaltung. Hierzu erlauben wir uns die folgenden Anregungen:

- Der Kriterienkatalog des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E sollte insgesamt offener gefasst werden. Notwendige Spielräume der individuellen gesellschaftsrechtlichen Vertragsgestaltung sollten erhalten bleiben, soweit dies mit dem Zweck der Vorschrift, einem besonderen Verschonungsbedarf familiengeführter Unternehmen Rechnung zu tragen, vereinbar bzw. hiernach sogar geboten ist (unten A. und *passim*).

- Insbesondere sollten die Worte „nahezu vollständig“ bzw. „erheblich“ in § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 ErbStG-E gestrichen werden. Im Gegenzug könnte in der Begründung klargestellt werden, dass zur Vermeidung der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs unerhebliche Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung von Gewinnen (§ 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E) bzw. der Abfindung für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft (§ 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E) bei Anwendung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 ErbStG-E außer Betracht bleiben (unten B. I. und III.).
- Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E dürfte der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs nicht entgegenstehen, dass gesellschaftsvertraglich bzw. statutarisch nur ein „Teilbereich“ der denkbaren Arten von Verfügungen – etwa nur Übertragungen – beschränkt ist. Dies sollte in der Begründung klargestellt werden. Ebenso sollte in der Begründung zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E klargestellt werden, dass die Möglichkeit der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs auch dann besteht, wenn die geforderte Verfügungsbeschränkung bereits kraft Gesetzes gegeben ist und der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung deshalb keine dahingehende Bestimmung enthält (unten B. II.).
- Schließlich sollte nach Auffassung der Bundesnotarkammer zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen der Zeitraum, innerhalb dessen gemäß § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E nach der Entstehung der Steuer die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, auf fünf bzw. (im Fall des § 13a Abs. 10 ErbStG) sieben Jahre verkürzt werden. Vergleichbares könnte für den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer in Erwägung gezogen werden (unten B. IV.).

Im Einzelnen:

#### **A. Der Typus des „familiengeführten Unternehmens“**

Nach § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG-E sind die Regelungen des § 13a Abs. 1 bis 8 ErbStG-E zur Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften auf sog. Großerwerbe von begünstigtem Vermögen nicht anwendbar. Für diese Fälle sieht die Regelung des § 13c ErbStG-E einen sog. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen vor. Ein Großerwerb liegt nach § 13a Abs. 9 ErbStG-E grundsätzlich dann vor, wenn das be-

günstige Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG-E einschließlich der Erwerbe im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG-E insgesamt 20 Millionen Euro oder mehr beträgt.

Unter den in § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E geregelten Voraussetzungen soll sich diese Prüfschwelle von 20 Millionen Euro auf 40 Millionen Euro erhöhen. Die Regelung trägt ausweislich der Begründung dem Umstand Rechnung, dass gesellschaftsvertragliche Beschränkungen wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen das Verschonungsbedürfnis der Erwerber betreffender Unternehmen erhöhen.

Im Fokus stehen dabei ausdrücklich familiengeführte Unternehmen (S. 23 der Begründung). Es ist schwierig, den Typus des „familiengeführten Unternehmens“, den die Regelung nach der Begründung im Blick hat, zu definieren. Als zentrale Kriterien für die Typisierung eines Unternehmens als „Familienunternehmen“ werden üblicherweise eine Bindung der Gesellschafter an das Unternehmen und eine Bindung des Kapitals im Unternehmen angeführt. Ein geschlossener Gesellschafterkreis sowie Veräußerungs-, Abfindungs-, Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen werden in besonderer Weise mit einer langfristig orientierten Unternehmensführung und einer engen Bindung an den Wirtschaftsstandort Deutschland in Verbindung gebracht. Darüber hinaus wird häufig auch das persönliche Engagement der Eigentümer als Kriterium für die Typisierung eines Unternehmens als „Familienunternehmen“ genannt (vgl. zum Ganzen den Jahresmittelstandsbericht 2015 der Arbeitsgemeinschaft Mittelstand, S. 10).

Der vorliegende Entwurf greift in § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E die genannten Kriterien mit Ausnahme des Erfordernisses persönlichen Engagements auf. In den Details wirft der Kriterienkatalog, anhand dessen zu ermitteln ist, ob ein Erwerb als besonders verschonungsbedürftig anzusehen ist, nach Einschätzung der Bundesnotarkammer aber noch Fragen auf. Insbesondere sollte der Kriterienkatalog etwas offener gefasst werden, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Typus des familiengeführten Unternehmens, an dessen Vorliegen das Bestehen eines besonderen Verschonungsbedarfs geknüpft wird, einer abschließenden Definition nur eingeschränkt zugänglich ist, sondern eher nach einer wertenden Zuordnung verlangt.

### **B. Besonderer Verschonungsbedarf nach § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E**

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E besteht ein besonderer Verschonungsbedarf nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die in den Nrn. 1 bis 3 genannten Bestimmungen enthält.

## **I. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E**

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E ist Voraussetzung für die Anerkennung eines besonderen Verschonungsbedarfs, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns „nahezu vollständig beschränken“.

Die Formulierung „nahezu vollständig beschränken“ stellt an die „Beschränkungswirkung“ der betreffenden gesellschaftsvertraglichen bzw. statutarischen Regelung sehr hohe Anforderungen. Sicherheitshalber wird es daher – jedenfalls bis zu einer obergerichtlichen Klärung der Frage, welche Beschränkung noch als „nahezu vollständig“ zu bewerten ist und welche nicht mehr – in vielen Fällen ratsam sein, vorsorglich eine vollständige Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns vorzusehen.

Eine (notgedrungen) dahingehende Rechtspraxis widerspräche aber dem der vorliegenden Formulierung ersichtlich zugrunde liegenden und begrüßenswerten Ziel, Spielräume der individuellen Vertragsgestaltung zu erhalten, die es ermöglichen, unternehmerische Erfordernisse im Einzelfall zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung solcher Erfordernisse im Wege der Vertragsgestaltung ist in der Praxis indes nur realisierbar, wenn die bestehenden Möglichkeiten der Vertragsgestaltung rechtssicher handhabbar sind. Der lange Zeitraum, in dem die betreffenden Bestimmungen nach § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E bestehen müssen, verleiht diesem Gesichtspunkt vorliegend besondere Bedeutung.

Neben dem – überaus sinnvollen – Erhalt vertragsgestalterischer Möglichkeiten dürfte die Formulierung „nahezu vollständig beschränken“ auch dazu dienen, missbräuchliche Gestaltungen, also insbesondere die Vereinbarung einer unerheblichen Beschränkung zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs, auszuschließen.

Beide Ziele lassen sich nach Auffassung der Bundesnotarkammer am besten dadurch in Übereinstimmung bringen, dass

(1) zum einen im Gesetzestext die Worte „nahezu vollständig“ gestrichen werden; die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E könnte demnach etwa wie folgt gefasst werden:

*„die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns beschränken, und“*

und

(2) zugleich in der Begründung klargestellt wird, dass unerhebliche Beschränkungen zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs außer Betracht bleiben.

Damit ist klargestellt,

(1) dass überhaupt eine gesellschaftsvertragliche oder statutarische Beschränkung vorgesehen sein muss,

(2) dass diese gesellschaftsvertragliche oder statutarische Beschränkung eine gewisse Erheblichkeitsschwelle überschreiten muss, um missbräuchliche Gestaltungen auszuschließen, und

(3) dass gleichzeitig aber auch ein wirtschaftlich und gesellschaftsrechtlich notwendiger Spielraum der individuellen Vertragsgestaltung erhalten bleibt.

Bei alledem ist schließlich auch die Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG-E zu berücksichtigen, die mit Blick auf den Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG-E und den Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG-E Entnahmen und Ausschüttungen ebenfalls beschränkt. Die Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG-E knüpft dabei zwar nicht an die gesellschaftsvertragliche oder statutarische Gestaltung an, sondern an die tatsächliche Tätigkeit einer Entnahme oder Ausschüttung; gleichwohl bzw. gerade dadurch dürfte sie missbräuchlichen Gestaltungen in diesem Bereich aber bereits hinreichend entgegenwirken.

## **II. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E**

Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E macht das Bestehen einer sog. Vinkulierungsabrede zur Voraussetzung eines besonderen Verschonungsbedarfs. Nach dem Wortlaut der Regelung ist erforderlich, dass „der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung“ eine Bestimmung enthält, wonach „die Verfügung“ über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft beschränkt ist. Diese Formulierung wirft zwei Fragen auf.

Der Begriff der Verfügung umfasst sowohl Übertragungen als auch Belastungen. Da die Vorschrift keine „umfassende“ Beschränkung von Verfügungen verlangt, dürfte der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs nicht entgegenstehen, dass gesellschaftsvertraglich bzw. statutarisch nur ein „Teilbereich“ der denkbaren Arten von Verfügungen – etwa nur Übertragungen – beschränkt ist. Eine bloße Belastung, etwa die Verpfändung eines Geschäftsanteils, kann nämlich auch und gerade in familienge-

fürten Unternehmen, beispielsweise im Rahmen der Unternehmensfinanzierung oder zur Vorbereitung oder Durchführung eines Generationenwechsels im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge, angezeigt sein, ohne dass damit eine Negation des Typus eines „familiengeführten Unternehmens“ verbunden wäre. Hinzu kommt, dass selbst bei einem vollständigen Ausschluss jeglicher Verfügung über einen Gesellschaftsanteil eine Verfügung ohnehin mit Zustimmung aller Mitgesellschafter stets möglich bleibt und wirksam ist.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut der Vorschrift verlangt, dass „der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung“ entsprechende Bestimmungen enthält. Bei Personengesellschaften ist eine umfassende „Verfügungsbeschränkung“ hingegen bereits gesetzlicher Normalfall. Die Übertragung eines Anteils bedarf im Personengesellschaftsrecht grundsätzlich der Zustimmung aller Mitgesellschafter. Gleichwohl ist kein Grund dafür ersichtlich, warum hier die Möglichkeit der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs allein deshalb von vornherein ausscheiden sollte, weil ein Gesellschaftsvertrag in Anbetracht dieser gesetzlichen Regel keine gesonderte Bestimmung enthält, wonach die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft beschränkt ist.

Beide Aspekte könnten in der Begründung klargestellt werden.

### **III. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E**

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E ist Voraussetzung eines besonderen Verschonungsbedarfs schließlich, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Diese Voraussetzung ist – jedenfalls in dieser Formulierung – gesellschaftsrechtlich nicht unbedenklich. Die vorgesehene Formulierung, wonach die Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft“ liegen muss, steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Abfindungsbeschränkungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sind Abfindungsbeschränkungen nicht schrankenlos zulässig. Steht die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Abfindung in einem „groben Missverhältnis“ zum Verkehrswert des betreffenden Geschäftsanteils, kann dies zur Nichtigkeit der Abfindungsregelung wegen Sittenwidrigkeit (anfängliches Missverhältnis; vgl. etwa BGHZ 116, 359) oder zu einer Erhöhung

der an den Gesellschafter zu zahlenden Abfindung im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung (nachträgliches Missverhältnis; vgl. etwa BGHZ 123, 281) führen. Die bloße Tatsache, dass der Geschäftsanteil unentgeltlich eingeräumt wurde, rechtfertigt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs keine großzügigere Behandlung (BGH NJW 1989, 2685).

Um der geschilderten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs Rechnung zu tragen und gleichzeitig missbräuchliche Gestaltungen auszuschließen, könnte – wie zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E vorgeschlagen (oben Abschnitt I.) –

(1) zum einen im Gesetzestext das Wort „erheblich“ gestrichen werden; die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E könnte demnach etwa wie folgt gefasst werden:

*„für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.“*

und

(2) zugleich in der Begründung klargestellt werden, dass unerhebliche Beschränkungen zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs außer Betracht bleiben.

#### **IV. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E**

Nach § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E müssen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Die Regelung dient ausweislich der Begründung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen (S. 23 der Begründung).

Insbesondere die Frist von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erscheint unangemessen lang.

- Die Dreißigjahresfrist steht in gewissem Widerspruch zur Fünf- bzw. Siebenjahresfrist des § 13a Abs. 6, Abs. 10 Nr. 5 ErbStG-E. Hiernach ist es dem Erben nach Ablauf von fünf bzw. sieben Jahren gestattet, die Gesellschaftsanteile ohne steuerliche Nachteile vollständig zu veräußern. Auf diese Weise kann der Unternehmenswert also bereits nach fünf bzw. sieben Jahren liquidiert (in Geld umgewandelt) werden. Dies könnte in Fällen einer als zu „eng“ empfundenen Entnahmeregelung einen zweckwidrigen Anreiz dafür bieten, das Unternehmen zu verkaufen.

- Die Dreißigjahresfrist berücksichtigt nicht, ob es im Einzelfall legitime (nicht missbräuchliche) Gründe für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages gibt, sondern bewirkt in den von § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E erfassten Bereichen und innerhalb des von § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E vorgegebenen Zeitraums ein pauschales faktisches Vertragsänderungsverbot.
- Die Dreißigjahresfrist führt dazu, dass bis zum Ablauf von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nicht endgültig feststeht, ob ein besonderer Verschonungsbedarf bestand oder nicht. Diese Ungewissheit dürfte in der Praxis kaum zu handhaben und den Betroffenen häufig nicht zumutbar sein.

Zur Vermeidung dieser Wertungswidersprüche sollte der Zeitraum, innerhalb dessen nach der Entstehung der Steuer die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, auf fünf bzw. (im Fall des § 13a Abs. 10 ErbStG-E) sieben Jahre verkürzt werden.

Die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E könnte demnach wie folgt gefasst werden:

*„Die Voraussetzungen des Satzes 3 müssen zehn Jahre vor und **fünf** Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen.“*

Die Vorschrift des § 13a Abs. 10 ErbStG-E könnte um eine Nr. 6 ergänzt werden, die wie folgt gefasst werden könnte:

**6. in Absatz 9 Satz 4 tritt an die Stelle der Frist von fünf Jahren eine Frist von sieben Jahren.**

Gegebenenfalls sollte darüber hinaus in Erwägung gezogen werden, den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer, während dessen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, aus den für eine Verkürzung des Zeitraums nach der Entstehung der Steuer geltenden Gründen ebenfalls zu verkürzen, etwa von zehn auf ebenfalls fünf Jahre.



Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit – gerne auch in einem persönlichen Gespräch – zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'p. huttenlocher', written in a cursive style.

(Dr. Peter Huttenlocher)  
Hauptgeschäftsführer