

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Literaturverzeichnis	21
Abkürzungsverzeichnis	33
A. Einleitung	37
I. Gegenstand der Arbeit	37
II. Pooling-Klausel als Untersuchungsgegenstand	38
1. Stellung im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz	38
2. Aktuelle Ausgestaltung der Pooling-Klausel	39
3. Folgen für die steuerliche Gestaltung	39
III. Gang der Untersuchung	40
B. Systematik des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	43
I. Grundlagen des steuerpflichtigen Erwerbs	43
1. Bereicherung des Erwerbers	43
2. Bewertung der Bereicherung	44
3. Steuerbefreiungen	44
II. Begünstigung von unternehmerischem Vermögen nach § 13a ErbStG	45
1. Allgemeines	45
2. Rechtsentwicklung	46
a, Ursprüngliche Ansätze für die Verschonung betrieblichen Vermögens	46
b, Erste direkte erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigungen	47

c, Erstmalige Änderungen aufgrund Rechtsprechung des BVerfG	50
d, Grundlegende Reform durch Erbschaftsteuerreformgesetz 2009	52
e, Letzte Anpassungen zur heute geltenden Form	54
f, Zusammenfassung der Rechtsentwicklung	56
3. Funktion des Verschonungsabschlags nach § 13a ErbStG	57
a, Options- und Regelschonung	58
aa, Lohnsummenregelung	58
bb, Behaltensfristen	59
b, Zusammenfassung der Funktion des Verschonungsabschlags nach § 13a ErbStG	59
4. Begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b ErbStG	60
a, Grundsätzliche Vermögenskategorien	60
aa, Betriebsvermögen	60
bb, Auch Betriebsvermögen von unternehmerischen Personengesellschaften	61
(1) Originär gewerbliche und freiberufliche Personengesellschaften	61
(2) Gewerblich infizierte und geprägte Personengesellschaften	62
cc, Verwaltungsvermögen	63
(1) Typisches Verwaltungsvermögen	63
(2) Übermäßiges Verwaltungsvermögen	64
(3) Verbundsvermögensaufstellung	64
b, Zusammenfassung des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b ErbStG	66
III. Zwischenergebnis	66

C. Anteile an Kapitalgesellschaften im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	69
I. Rechtsentwicklung	69
1. Einbeziehung von Kapitalgesellschaftsanteilen seit dem Jahr 1996	69

2. Manifestierung durch Erbschaftsteuerreformgesetz 2009	70
3. Zusammenfassung der Rechtsentwicklung	71
II. Die begünstigungsfähigen Anteile	71
1. Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland, der EU oder dem EWR	71
2. Anteilsbegriff	72
a, Originäre Anteile	72
b, Andere gängige Beteiligungsformen	73
c, Fazit	75
III. Unmittelbare Beteiligung am Nennkapital von mehr als 25 %	76
1. Rechtsentwicklung	76
2. Beteiligung am Nennkapital	77
3. Unmittelbarkeit der Beteiligung	77
a, Begriff der Unmittelbarkeit	77
b, Besondere Konstellationen	78
c, Fazit	80
4. Die Höhe der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Mindestbeteiligungsgrenze	80
a, Gesellschaftsrechtliche Sperrminorität	80
b, Andere ersichtliche Begründungen	82
aa, Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen	82
bb, Gesellschaftsrechtliche Minderheitsrechte	82
c, Andere Mindestbeteiligungsgrenzen des (Steuer-)Rechts	84
aa, § 17 Abs. 1 S. 1 EStG	84
bb, § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG	86
cc, § 9 Nr. 2a GewStG	88
dd, § 121 Nr. 4 BewG	90
ee, § 8b Abs. 4 KStG	91
ff, § 74 Abs. 2 S. 1 AO	93
gg, § 39 Abs. 5 InsO	93
hh, Fazit	95
d, Ergebnis	96

IV. Zwischenergebnis	97
----------------------------	----

D. Legitimation der Poolvereinbarungsmöglichkeit 99

I. Ermittlung des gesetzgeberischen Willens	99
1. Methodik zur Ermittlung des gesetzgeberischen Willens	99
2. Ermittlung des Normzwecks der Pooling-Klausel	101
a, Auslegung nach dem Wortlaut	101
b, Auslegung nach dem systematischen Zusammenhang	102
aa, Übergeordneter systematischer Zusammenhang	102
bb, Binnensystematik	103
(1) Ausnahmetatbestand zur Mindestbeteili-	
gungsgrenze	103
(2) Berücksichtigung von bestehenden Gesell-	
schafterbeziehungen	103
(3) Poolvereinbarungsnorm ist systematisch pri-	
mär Berücksichtigungsklausel	104
c, Historische Auslegung	105
aa, Analyse der Gesetzesmaterialien	105
(1) Gesetz zur Erleichterung der Unternehmens-	
nachfolge 2006	105
(2) Erbschaftsteuerreformgesetz 2009	106
bb, Begünstigung von Familien-Kapitalgesellschaften	
historisch ausschlaggebend	107
(1) Deutlicher Bezug auf Familien-	
Kapitalgesellschaften	107
(2) Auch die Literatur sieht Zweck in Begünsti-	
gung von Familien-Kapitalgesellschaften	107
3. Erkenntnisse aus der Auslegung der Poolvereinbarungs-	
möglichkeit zur Ermittlung des Willens des Gesetzgebers	108
4. Historischer Zweck hat weiterhin Bestand	109
a, Andere ersichtliche Normzwecke	110
b, Weitere ersichtliche Normzwecke erscheinen als	
Nebenaspekte	111
5. Ergebnis der Auslegung	111

a, Zweck der Pooling-Klausel ist Begünstigung von Familien-Kapitalgesellschaften	111
b, Wandel der Zusammenrechnungsnorm zur Poolvereinbarungsmöglichkeit	112
II. Berechtigung des gesetzgeberischen Willens	112
1. Familien-Kapitalgesellschaften im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Sinn	113
a, Andeutung der Gesetzesbegründung	113
aa, Analyse des Wortlauts	113
bb, Zusammenfassung	114
b, Parallelwertung der Figur der Familienstiftung	115
c, Weitere Definitionsansätze	116
d, Gemeinsamkeiten und Unterschiede der dargestellten Ansätze	117
e, Ergebnis: Definition einer erbschaft- und schenkungsteuerlichen Familien-Kapitalgesellschaft	118
2. Typische Regelungen in Familien-Kapitalgesellschaften	118
a, Verfügungsbeschränkungen	119
aa, Dingliche und schuldrechtliche Verfügungsbeschränkungen	119
bb, Erhebliche Wirkung für Nachfolgeregelung	120
b, Stimmrechtsbindungen	121
aa, Rechtliche Grundlagen	121
bb, Wirkung für Nachfolge	121
c, Sonstige mögliche Regelungen	122
aa, Nachfolgeklauseln	122
bb, Abfindungsreduzierungen	123
d, Fazit	123
3. Unternehmensgrundsätze und Beschäftigungswirkung von Familien-Kapitalgesellschaften	124
III. Zwischenergebnis	126

E. Derzeitige Ausgestaltung der Poolvereinbarungsmöglichkeit	127
I. Voraussetzungen einer Poolvereinbarung	127
1. Formell	127
2. Materiell	129
a, Verfügungsbeschränkung	129
aa, Einheitliche Verfügung (1. Alternative der Verfügungsbeschränkung)	129
(1) Begriff der Verfügung	129
(a) Grundsätzlich zivilrechtliche Prägung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	130
(b) Teleologische und systematische Reduktion	130
(c) Verfügungsbegriff bedeutet Übertragung des Eigentums	131
(2) Berücksichtigung von § 2302 BGB	132
(a) Ist eine erweiternde Auslegung bezüglich Verfügungen von Todes wegen erforderlich?	132
(b) Zusammenfassung	134
(3) Einheitlichkeit	135
(a) Berücksichtigung des Wortlauts	135
(b) Einheitliche Grundsätze	135
(c) Stellungnahme	136
bb, Übertragung auf derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner (2. Alternative der Verfügungsbeschränkung)	137
(1) Wortlautauslegung	138
(2) Teleologische Extension	138
(3) Zusammenfassung	139
b, Stimmrechtsbindung	140
aa, Voraussetzungen	140
(1) Inhalt	140
(2) Einheitlichkeit der Stimmrechtsausübung	141
(a) Einheitlichkeit im Wortlautsinn	141

(b) Abweichende Auslegung der Einheitlichkeitsbegriffe stringent?	141
(3) Gesetzeswortlaut suggeriert Vorhandensein von nicht gebundenen Gesellschaftern	142
bb, Ausgestaltung	143
(1) Schuldrechtliche Gestaltungen	143
(2) Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen	145
(3) Ergebnis	145
3. Zusammenfassung	146
II. Rechtsfolgen des Abschlusses einer Poolvereinbarung	146
1. Gesellschaftsrechtliche Folgen	147
a, Poolgemeinschaft als Innen-GbR	147
b, Direkte Anteilszurechnung an Gesellschafter	148
c, Einfluss durch MoPeG	148
aa, Neuregelungen durch das MoPeG	148
bb, Fazit	149
2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Folgen	150
a, Zusammenrechnung der Anteile	150
aa, Grundsatz	150
bb, Infektion von nicht poolgebundenen Anteilen	150
(1) Ansichten	150
(2) Ergebnis	152
b, Verwaltungsvermögen	153
c, Behaltensfristen	153
3. Sonstige steuerliche Folgen	154
a, Auswirkung auf körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge	154
aa, Verlustvorträge von Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG	154
bb, Entstehungsgeschichte	154
cc, Regelungszweck	155
dd, Tatbestandsverwirklichung durch den Abschluss einer Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG	157

(1) Übertragung von Stimmrechten	157
(a) Allgemeines	157
(b) Übertragung von Stimmrechten durch die Poolvereinbarung	158
(2) Vergleichbarer Sachverhalt	159
(a) Allgemeines	159
(b) Poolvereinbarungen als vergleichbarer Sachverhalt	159
(c) Ergebnis	161
ee, Anhaltspunkte im Beschluss des Bundesverfas- sungsgerichts	164
(1) Begründung des Gerichts	164
(2) Folgerungen für Poolvereinbarung	165
b, Auswirkung auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge	165
c, Auswirkungen auf die Zinsschranke	166
d, Fazit	167
4. Außersteuerliche Folgen	168
a, Auswirkungen auf die Gesellschaftsstruktur	168
b, Sonstige außersteuerliche Folgen	169
c, Zusammenfassung	172
III. Mögliche Alternativregelungen de lege ferenda	173
1. Gänzliche Abschaffung der Mindestbeteiligungsgrenze	174
2. Suspendierung der Mindestbeteiligungsgrenze für Übertragungen auf Familienangehörige	175
3. Börsen- bzw. Streubesitzklausel	176
4. Definierte Anteile an Familien-Kapitalgesellschaften	178
5. Vorbehaltlose Zusammenrechnung von Anteilen im Familienbesitz	179
6. Vorlauffrist für Poolvereinbarung	180
7. Ausgestaltung als Wertabschlag	180
a, Voraussetzungen und Rechtsfolgen	181
b, Begründung des Vorab-Abschlags	182
c, Vergleich mit Poolvereinbarungsmöglichkeit	182

d, Fazit	183
e, Keine Ausdehnung zur Verschonung von Familien- Kapitalgesellschaften	184
8. Fazit	184
a, Grundsätzlich Einschränkung bei Kapitalgesellschaftsanteilen geboten	184
b, Erwerber- und gegenstandsbezogene Modifikation	185
c, Beschränkung des Anwendungsbereichs und Herabsetzung der Voraussetzungen	185
d, Ergebnis	186
IV. Zwischenergebnis	187

F. Verfassungsmäßigkeit

I. Grundlagen	189
1. Gebote der Bestimmtheit und der Normenklarheit	189
2. Materielle verfassungsmäßige Grundsätze im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	191
a, Eigentumsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 GG	191
aa, Tangierung des Schutzbereichs durch Abgabenlast	191
bb, Allgemeine Grenzen der Besteuerung durch Art. 14 GG	193
b, Erbrechtsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 GG	194
aa, Erwerbe von Todes wegen	194
bb, Verminderter Schutz von Art. 14 Abs. 1 GG von Schenkungen unter Lebenden	195
c, Schutz der Ehe und Familie nach Art. 6 Abs. 1 GG	195
aa, Schutzbereich	195
bb, Folgen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	196
d, Allgemeiner Gleichheitssatz nach Art. 3 GG	197
aa, Leistungsfähigkeitsprinzip	198
bb, Folgerichtigkeitsgebot	198
e, Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG	199
f, Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Grundsätze	201

aa, Gebote der Normenklarheit und Bestimmtheit	201
bb, Freiheitsgrundrechte	201
cc, Allgemeiner Gleichheitssatz	202
dd, Sozialstaatsprinzip	202
3. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	203
a, Einheitswertbeschlüsse vom 22.06.1995	203
aa, Beschluss zur Vermögensteuer	203
(1) Grenze der Steuerbelastung	204
(2) Schutz des Familienvermögens	204
bb, Beschluss zur Erbschaft- und Schenkungsteuer	204
(1) Begrenzung des Erbschaftsteuerzugriffs	204
(2) Schutz des Familienvermögens	205
(3) Schutz von betrieblichem Vermögen	205
b, Beschluss vom 07.11.2006	206
aa, Grundsätzliche Belastungsentscheidung	206
bb, Trennung von Bewertungs- und Belastungsebene	206
cc, Mindestbeteiligungsgrenze bei Anteilen an Kapitalgesellschaften	207
c, Urteil vom 17.12.2014	208
aa, Starke Auswirkungen der Verschonung nach §§ 13a und 13b ErbStG	208
bb, Verschonungskonzept grundsätzlich verfassungskonform	208
cc, Mindestbeteiligungsgrenze bezüglich Kapitalgesellschaftsanteilen nicht verfassungswidrig	211
d, Zusammenfassung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	213
II. Verfassungsmäßigkeit der Mindestbeteiligungsgrenze	214
1. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Benachteiligung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	215
2. Materieller Prüfungsumfang	215
3. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 GG	216
a, Prüfungsmaßstab	216

b, Legitimer Zweck	216
c, Geeignetheit	217
aa, Grundsatz	217
bb, Ansichten	217
cc, Ergebnis	218
d, Erforderlichkeit	218
e, Angemessenheit	219
aa, Typisierungsbefugnis	219
(1) Allgemeines	220
(2) Typisierte unternehmerische Beteiligung an Kapitalgesellschaften	220
(a) Managementbeteiligungen als Prototyp unternehmerischer Minderheitsbetei- gungen?	220
(b) Höhe der Grenze	221
(aa) Möglicher Rahmen und Ansätze	221
(bb) Beurteilung dieser Ansätze	222
(cc) Besonderer Einfluss des überge- ordneten Verschonungszwecks der §§ 13a und 13b ErbStG	223
(c) Ergebnis der Untersuchung der typisier- ten unternehmerischen Beteiligung	223
bb, Vereinfachungsbefugnis	224
cc, Gestaltungsmöglichkeiten	225
dd, Leistungsfähigkeitsprinzip	225
ee, Differenzierung aufgrund der Rechtsform	227
(1) Differenzierung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bei besonderer Betrach- tung der GmbH & Co. KG	227
(2) Zivilrechtlicher Vergleich	227
(3) Steuerrechtlicher Vergleich	228
(aa) Vor KöModG	228
(bb) Auswirkungen des KöModG	228
(4) Ergebnis	229

f, Ergebnis der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Mindestbeteiligungsgrenze	229
III. Verfassungsmäßigkeit der Poolvereinbarungsmöglichkeit	230
1. Bestimmtheit und Normenklarheit	230
a, Anhaltspunkte	231
b, Ergebnis	231
2. Materielle Vereinbarkeit mit Art. 3 GG	231
a, Gleichbehandlung im Rahmen der Pooling-Norm	232
b, Prüfungsmaßstab	232
c, Legitimer Zweck	233
d, Geeignetheit	234
e, Erforderlichkeit	234
aa, Weniger belastende Alternativen ersichtlich	234
bb, Ergebnis	235
f, Angemessenheit	235
aa, Erhebliche Belastungen für Familien- Kapitalgesellschaften	235
bb, Systemwidrige Ergebnisse begründen Verstoß gegen Folgerichtigkeitsgebot	236
cc, Keine zielgenaue Verschonungsregelung	237
dd, Leistungsfähigkeitsprinzip	238
IV. Ergebnis	239
1. Verfassungswidrigkeit der Poolvereinbarungsmöglichkeit	239
2. Auswirkungen auf die Mindestbeteiligungsgrenze	240
G. Übertragbarkeit	241
I. Grundlagen einer möglichen Übertragung	241
1. Beteiligungsgrenzen als Ausfluss von Typisierung und Vereinfachung	241
2. Auswirkungen zugunsten und zulasten der Steuerpflichtigen ..	242
II. Erbschaft- und schenkungsteuerliches Beispiel für gesetzesübergreifende Adaption?	243

1. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Besonderheiten stehen Adaption entgegen	243
2. Auch systematische Hindernisse gegeben	244
III. Ergebnis	244
H. Fazit und Ausblick	247
I. Thesen	249