

Schriften zum Steuerrecht

Band 205

**Vorgaben des Beihilfeverbots für
nationale Steuerregelungen gerichtet
auf Familienunternehmen**

Von

Alexander Maximilian Heß



Duncker & Humblot · Berlin

ALEXANDER MAXIMILIAN HESS

Vorgaben des Beihilfeverbots für nationale Steuerregelungen
gerichtet auf Familienunternehmen

Schriften zum Steuerrecht

Band 205

Vorgaben des Beihilfeverbots für nationale Steuerregelungen gerichtet auf Familienunternehmen

Von

Alexander Maximilian Heß



Duncker & Humblot · Berlin

Die Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft Hamburg
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpär
Druck: Prime Rate Kft., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19650-0 (Print)
ISBN 978-3-428-59650-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Meiner Familie

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einführung	15
A. Einleitung	15
B. Gang der Untersuchung	21

Kapitel 2

Das unionsrechtliche Beihilfeverbot	23
A. Einleitung	23
B. Rechtsquellen	23
C. Struktur	24
D. Verfahren und Rechtsfolge	25
E. Telos	28
I. Allgemein	28
II. Facetten des Telos	29
III. Diskriminierungselement des Telos	30
IV. Kritische Würdigung	34
1. Allgemeiner Diskriminierungsbegriff	34
2. Europäischer Diskriminierungsbegriff	38
3. Würdigung	41
F. Voraussetzungen im Einzelnen	44
I. Unternehmen oder Produktionszweig	45
II. Staatlich oder aus staatlichen Mitteln	46
III. Begünstigung	47
1. Allgemein	48
2. Systematisierung des Begünstigungsbegriffs	52
IV. Selektivität	56
1. Allgemein	56
2. Systematisierung des Selektivitätsbegriffs	64
V. Wettbewerbsverfälschung	66
VI. Handelsbeeinträchtigung	67

Kapitel 3

Probleme der selektiven Begünstigung vor dem Hintergrund des Steuerrechts	68
A. Einleitung	68
B. Spannungsverhältnis zwischen Beihilfeverbot und nationalem Steuerrecht	69
I. Politische Entwicklung	69
II. Binnenverwobenes Regelungsgeflecht	71
III. Omnipräsenz	71
IV. Steuersouveränität	72
C. Probleme der Prüfung der selektiven Begünstigung	73
I. Beihilfeverbot auf nationales Steuerrecht anwendbar	74
II. Selektivität und Begünstigung gemeinsam prüfen	75
1. Uneinheitliches Bild in Kommissionspraxis, Rechtsprechung und Literatur	77
2. Kritische Würdigung	84
III. Keine gesonderte Dogmatik für die Überprüfung steuerlicher Maßnahmen	92
IV. Modifikation der dreistufigen Prüfung der selektiven Begünstigung	95
1. Bestimmung des Referenzsystems	96
a) Neue Leitlinien aus Literatur und Rechtsprechung	98
b) Kritische Würdigung	109
2. Erforderlichkeit einer Abweichung vom Referenzsystem	114
a) Rechtsprechung, Generalanwaltschaft und Literatur zur formalen sowie materiellen Abweichung	115
b) Kritische Würdigung	121
3. Erforderlichkeit einer besonderen Abgrenzbarkeit von Unternehmen	125
a) Rechtsprechung, Literatur und Generalanwaltschaft zu „besonderer Abgrenzbarkeit“	125
b) Kritische Würdigung	128
4. Ziele und Prinzipien des Referenzsystems als Vergleichbarkeitsmaßstab	131
a) Klärende Entwicklung der Rechtsprechung begleitet von Uneinigkeit in der Literatur	131
b) Kritische Würdigung	135
aa) Problem der illegitimen systemimmanenten Ziele und Prinzipien – Zielkontrolle	141
(1) Literaturansätze für Zielkontrolle und Anknüpfungspunkte der Rechtsprechung	141
(2) Kritische Würdigung	147
bb) Inkohärente Regelung basierend auf legitimen Zielen und Prinzipien	151
(1) Rechtsprechung, Generalanwaltschaft und Literatur zu systemexternen Zielen	151
(2) Kritische Würdigung	154
cc) Gesamtergebnis	162

5. Materielle Selektivität einer Gleichbehandlung von Ungleichelem	164
a) Rechtsprechung und Literatur zur Ungleichbehandlung von Gleichem sowie zur Gleichbehandlung von Ungleichelem	164
b) Kritische Würdigung	165
6. Redundanz der Rechtfertigung	167
a) Literatur und Rechtsprechung zur Redundanz	168
b) Kritische Würdigung	173
7. Zusammenfassung des modifizierten Prüfungsmaßstabs	175
V. Zusammenfassung der Probleme der Prüfung der selektiven Begünstigung	179

Kapitel 4

Grundlagen des Begriffs Familienunternehmen	181
A. Einleitung	181
B. Definition Familienunternehmen	181
I. Allgemeines	181
II. Definitionsansätze	184
1. Quantitative Ansätze	184
2. Auf qualitativen Kriterien basierte Ansätze	185
a) Eigentum	185
b) Führung des Unternehmens	185
c) Generationsübergreifende Fortführung	186
d) Verhalten und Kultur	186
e) Eigentum und Führung	186
f) Eigentum, Führung, Kultur und generationenübergreifende Fortführung ...	188
3. Skala Modell	188
4. Typus Ansatz	189
III. Kritische Würdigung und Definition für diese Arbeit	191
C. Typische rechtliche Erkennungsmerkmale	195

Kapitel 5

Leitlinien abgeleitet aus dem Beihilfeverbot für familienunternehmensbezogene Steuerregelungen	197
A. Einleitung	197
B. Zentrale Kriterien des Beihilfeverbots für steuerliche Regelungen mit Bezug auf Familienunternehmen	198

C. Denkbare Anknüpfungspunkte für Steuerregelungen mit Bezug auf Familienunternehmen	201
D. Vorgaben des Beihilfeverbots für Steuerregelungen mit familienunternehmensbezogenen Differenzierungen	202
I. Zur Unzulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen in Steuerregelungen aufgrund differenzierender Behandlung an sich	203
II. Allgemeine Leitlinie abgeleitet aus dem Maßstab der selektiven Begünstigung zugeschnitten auf Familienunternehmen	206
III. Zur grundsätzlichen Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen anhand von für Familienunternehmen typischem Verhalten	209
1. Ansichten aus Rechtsprechung, Schlussanträgen und Literatur	209
2. Kritische Würdigung	211
IV. Zur <i>per se</i> Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen wegen besonderer Struktur von Familienunternehmen	212
1. Rechtsprechung und Generalanwaltschaft zur Vergleichbarkeit von besonders strukturierten Gesellschaften	213
2. Literatur zur Vergleichbarkeit von besonders strukturierten Gesellschaften	218
3. Kritische Würdigung	219
V. Zur Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen zum Zweck der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit	224
1. Literatur und Rechtsprechung zur beihilferechtlichen Legitimität des Ziels der Förderung der Wettbewerbsfähigkeit	226
2. Kritische Würdigung	229
VI. Zur Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen zum Schutz von Arbeitsplätzen	230
1. Generalanwaltschaft und Rechtsprechung zur Legitimität eines allgemeinen, von speziellen Unternehmen unabhängigen, Schutzes von Arbeitsplätzen	231
2. Literatur zur Legitimität des Ziels, Arbeitsplätze zu schützen	237
3. Kritische Würdigung	239
VII. Zur Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips	242
1. Rechtsprechung und Generalanwaltschaft zur wirtschaftlichen Bedeutung einer familiären Prägung von Unternehmen	244
2. Variantenreiche Literaturansätze zum Zusammenhang zwischen Familienunternehmen und Leistungsfähigkeitsprinzip	247
3. Kritische Würdigung	253
VIII. Zur Zulässigkeit familienunternehmensbezogener Differenzierungen vor dem Hintergrund der Missbrauchsvermeidung	256
1. Rechtsprechung und Literatur zur Missbrauchsgefahr von Familiengesellschaften	260
2. Kritische Würdigung	263
IX. Zusammenfassung der Aussagen	264

Kapitel 6

Vereinbarkeit des § 13a Abs. 9 ErbStG mit dem Beihilfeverbot	269
A. Einleitung	269
B. Grundlagen des § 13a Abs. 9 ErbStG	270
I. Systematische Einordnung	270
II. Rechtsfolge und Voraussetzungen	275
III. Telos	277
C. Anwendung des Beihilfeverbots auf § 13a Abs. 9 ErbStG	282
I. Voraussetzungen des Art. 107 AEUV	282
1. Unternehmen oder Produktionszweige	282
2. Staatlich oder aus staatlichen Mitteln gewährt	282
3. Selektive Begünstigung	283
a) Wenigstens mittelbare selektive Begünstigung	285
b) Ggf. staatliche Maßnahme besser als die auf dem freien Markt von anderen Marktteilnehmern verfügbare Alternative	286
c) Referenzsystem	287
aa) Identifizierung der beihilfeverdächtigen Maßnahme	288
bb) Gegenstand der beihilfeverdächtigen Maßnahme	288
cc) Mit dem Gegenstand der beihilfeverdächtigen Maßnahme materiell verbundene Regelungen	288
dd) Regelungen, die kohärent mit den bisher ermittelten Regelungen materiell in Verbindung stehen und ein System bilden	289
ee) Ergebnis	290
d) Materielle Abweichung vom Referenzsystem	291
aa) Zielkontrolle	291
bb) Differenzierung zwischen vergleichbaren Unternehmen	295
(1) Differenzierung zwischen vergleichbaren Unternehmen in Anbetracht der Paint Graphos Rechtsprechung	296
(2) Differenzierung zwischen vergleichbaren Unternehmen in Anbetracht des Leistungsfähigkeitsprinzips	298
(3) Differenzierung zwischen vergleichbaren Unternehmen in Anbetracht der Missbrauchsvermeidungskomponente	301
(4) Zwischenergebnis	302
cc) Wie-wenn-Betrachtung	302
e) Keine bloße Andersbehandlung	304
f) Zwischenergebnis	304
4. Wettbewerbsverfälschung	305
5. Handelsbeeinträchtigung	305
6. Keine Ausnahme nach Art. 107 Abs. 2, 3 AEUV	306
7. Ergebnis	307

II. Rechtsfolge	307
D. Schlussfolgerung für § 13a Abs. 9 ErbStG	308

Kapitel 7

Schluss	311
A. Abschließende Bemerkungen	311
B. Ergebnisse	314
Literaturverzeichnis	329
Stichwortverzeichnis	354

Kapitel 1

Einführung

A. Einleitung

Im¹ Gesetzesentwurf zur „Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ misst die Bundesregierung Familienunternehmen einen besonderen Stellenwert für die deutsche Wirtschaft bei. Insbesondere ordnet sie von Familien und Inhabern geführte Betriebe als einen zentralen Baustein des „Motor[s] der deutschen Wirtschaft“² ein.³

In familiengeführten Unternehmen bestehe in aller Regel eine besondere Kapitalbindung. Die Bundesregierung verweist vor allem auf eine im Vergleich zu anderen Unternehmen erhöhte Eigenkapitalquote. Dies resultiere darin, dass familiengeführte Unternehmen außerordentlich krisenfest seien. Außerdem agiere ein solches Unternehmen auf Basis eines langfristigen Fortführungshorizontes.⁴

Diese Einschätzung beschränkt sich nicht auf den deutschen Raum. Auch das Europäische Parlament schreibt Familienunternehmen eine große Bedeutung für das europäische Wirtschaftswachstum zu. Die mehrere Generationen umspannende Existenz solcher Unternehmen sowie deren im Vergleich zu anderen Unternehmen höhere Eigenkapitalquote seien Faktoren, die die europäische Wirtschaft stabilisieren würden. Das Europäische Parlament hebt insbesondere den Beitrag von Familienunternehmen dafür hervor, Humankapitalinvestitionen zu tätigen und Arbeitsplätze zu schaffen.⁵

Trotz dieser Einschätzungen auf nationaler und europäischer Ebene sind Vorschriften mit unmittelbarem Bezug zu Familienunternehmen rar gesät. Als eines der wenigen Beispiele in der deutschen Gesetzgebung ist § 1 Abs. 1 Nr. 1 Drittelbeteiligungsgesetz zu nennen, der an den Begriff „Familiengesellschaft“ anknüpft.

¹ Zur besseren Lesbarkeit gebraucht diese Arbeit das generische Maskulinum, welches jedwedes Geschlecht umfassen soll.

² BT-Drs. 18/5923, 16.

³ BT-Drs. 18/5923, 16.

⁴ BT-Drs. 18/5923, 24.

⁵ Europäisches Parlament, Entschließung v. 8. September 2015, Entschließung zu Familienunternehmen in Europa, Abl. EU 2017/C 316/05, 57 ff.

Allerdings hat der deutsche Gesetzgeber in jüngster Zeit eine neue auf Familienunternehmen gerichtete Norm geschaffen. Anlass gab das Reformvorhaben, das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz an die verfassungsrechtlichen Anforderungen anzupassen. Die Rede ist von § 13a Abs. 9 ErbStG. Diese Vorschrift sieht einen Abschlag für das begünstigte Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG vor, der vor dem Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG anzuwenden ist, wenn die Voraussetzungen der Regelung einschlägig sind.⁶ Entsprechend den Gesetzesmaterialien soll diese Vorschrift einem gegenüber sonstigen Unternehmen erhöhten Verschonungsbedürfnis Rechnung tragen. Die Geschäftsführung eines familiengeführten Unternehmens basiere auf einer „langfristige[n] Sicherung und Fortführung des Unternehmens“⁷, welche regelmäßig gegen eine unbeschränkte Veräußerbarkeit der Anteile am Unternehmen spreche. Dies manifestiere sich in gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen von Abfindungen, Entnahmen und Verfügungen. In solchen Einschränkungen liege die Begründung eines erhöhten Verschonungsbedürfnisses.⁸

Diese Einschränkungen nimmt § 13a Abs. 9 ErbStG auf und lautet wörtlich:

„Für begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 wird vor Anwendung des Absatzes 1 ein Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt und
2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4) beschränken und
3. 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 die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Gelten die in Satz 1 genannten Bestimmungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren. Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen. Die Voraussetzungen des Satzes 1 müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzun-

⁶ Siehe dazu ausführlich unten Kapitel 6 B.II.

⁷ BT-Drs. 18/5923, 24.

⁸ BT-Drs. 18/5923, 24.

gen des Satzes 1 nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; die §§ 13c und 28a bleiben unberührt. In den Fällen des Satzes 1

1. ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen,
2. endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 1 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt.“

Mit dieser Norm nimmt der deutsche Gesetzgeber Rücksicht auf die Interessen und Bedürfnisse von Familienunternehmen. Dies tritt besonders in der Voraussetzung hervor, die § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG zu entnehmen ist. Der in § 13a Abs. 9 ErbStG vorgesehene Abschlag ist nur dann zu gewähren, wenn Satzung oder Gesellschaftsvertrag Verfügungsbeschränkungen beinhalten, die eine Übertragung der Anteile oder Beteiligungen an der Gesellschaft nur noch auf Familienstiftungen, Mitgesellschafter oder Angehörige erlauben.

Bereits im Jahr 2014 erkannte das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der damals geltenden Fassung von 2009, dass es sich um einen legitimen Zweck handle, Familienunternehmen als Unternehmen mit einem „besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen“⁹ zu schützen.¹⁰

Das Bundesverfassungsgericht stellte fest, dass

„[d]ie Förderung und der Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die er in kleinen und mittelständischen, durch personale Führungsverantwortung geprägten Unternehmen – insbesondere in Familienunternehmen – sieht, und der Erhalt von Arbeitsplätzen durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen [...] legitime Ziele von erheblichem Gewicht dar[stellen würden].“¹¹

Allerdings muss die Gesetzgebung nicht allein den Anforderungen des nationalen Verfassungsrechts entsprechen. Gleichzeitig sind die Vorgaben des Europarechts einzuhalten. Zu diesen Vorgaben zählt das in den Art. 107 ff. AEUV verankerte unionsrechtliche Beihilfeverbot.

Im steuerrechtlichen Kontext gewann das Beihilfeverbot in den letzten zwei Jahrzehnten zunehmend an Bedeutung. Seit dem „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“¹², den der Rat im Jahr 1997 beschloss, und der „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf

⁹ BVerfG, Urteil v. 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 186 Rn. 133.

¹⁰ BVerfG, Urteil v. 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 186 Rn. 133 ff.

¹¹ BVerfG, Urteil v. 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 188 f. Rn. 138.

¹² Rat, Entschließung v. 1. Dezember 1997, Abl. EU 1998/C 2/01, 2.

Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung¹³ aus dem Jahr 1998 befassten sich Kommission¹⁴ und EuGH vermehrt mit steuerlichen Maßnahmen.¹⁵ Das Beihilfeverbot hat sein steuerrechtliches Schattendasein allmählich abgelegt und ist spätestens mit der Entscheidung des EuG in der Rechtssache *Apple*¹⁶ in das allgemeine politische Bewusstsein gerückt.¹⁷

Verstieße § 13a Abs. 9 ErbStG gegen das Beihilfeverbot, würde dies erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen. Handelte es sich um eine rechtswidrige Beihilfe, könnte die Kommission den Mitgliedstaat verpflichten, die Beihilfe zuzüglich Zinsen vom Empfänger zurückzufordern.¹⁸ Das Rückforderungsrecht der Kommission besteht für einen Zeitraum von zehn Jahren, nachdem der Mitgliedstaat dem Empfänger die Beihilfe gewährt hat.¹⁹ Die wirtschaftliche Gefahr der Rückzahlungsverpflichtung verschärft sich zusätzlich dadurch, dass im Beihilferecht der Vertrauensschutz erheblich eingeschränkt ist.²⁰ Mithin ist es von großer Bedeutung, frühzeitig etwaige Risiken erkennen zu können, die in versteckten rechtswidrigen Beihilfen angelegt sind.

Ob der erbschaftsteuerliche „Vorwegabschlag“²¹ für Familienunternehmen auf einer beihilferechtlich kritikwürdigen Differenzierung basiert, haben lediglich vereinzelte Autoren in der Literatur gewürdigt. Diesen Beiträgen ist zu entnehmen, dass § 13a Abs. 9 ErbStG nicht mit dem Beihilfeverbot vereinbar sein soll.²² Es ergeben sich mithin erste Anzeichen dafür, dass der Vorwegabschlag für Familienunternehmen gegen die Art. 107 ff. AEUV verstößt. Gleichzeitig besteht in Anbetracht der wenigen Beiträge das Bedürfnis fort, den Beihilfeverdacht weiter zu untersuchen.

¹³ Europäische Kommission, Mitteilung v. 10. Dezember 1998, Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, Abl. EU 1998/C 384/03, 3.

¹⁴ Der Terminus „Kommission“ bezeichnet in der vorliegenden Untersuchung die Europäische Kommission.

¹⁵ *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, 31 f.; siehe auch *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 86.

¹⁶ EuG, Urteil v. 15. Juli 2020, Rechtssachen T-778/16 und T-892/16, *Apple*, ECLI:EU:T:2020:338.

¹⁷ Siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 134 f. Bezug nehmend auf die Verfahren in den Rechtssachen T-778/16 und T-892/16.

¹⁸ *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, Art. 108 AEUV Rn. 28.

¹⁹ *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, Art. 108 AEUV Rn. 28; *Schnitger*, IStR 2017, 421, 427.

²⁰ *Schnitger*, IStR 2017, 421, 427; siehe dazu ausführlich unten Kapitel 6 A. und Kapitel 6 C.II.

²¹ Siehe zu Autoren, die diesen Begriff bereits verwenden z. B. *Mühlenstädt*, ErbStB 2022, 74, 74; *Blumers*, BB 2018, 865, 865.

²² *Kummer*, Unternehmensnachfolge aus erbschaftsteuerlicher Perspektive, 84 ff.; *Blank*, Die erbschaftsteuerliche Unternehmensbegünstigung nach §§ 13a ff. ErbStG, 252 ff.

Die national und europäisch anerkannte wirtschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen sowie die infrage stehende Vereinbarkeit des auf Familienunternehmen gerichteten § 13a Abs. 9 ErbStG mit den Art. 107 ff. AEUV legen die Frage nahe, ob auf Familienunternehmen gerichtete steuerliche Gesetzesvorhaben mit dem europäischen Beihilfeverbot vereinbar sein können. Insbesondere die zunehmende Bedeutung des Beihilfeverbots für das nationale Steuerrecht verstärkt das Bedürfnis, eine rechtssichere Antwort zu finden. Dieses Konfliktpotenzial bietet den Anlass, in der vorliegenden Arbeit zu untersuchen, welche Vorgaben²³ sich aus dem Beihilfeverbot für auf Familienunternehmen gerichtete Regelungen im Steuerrecht der Mitgliedstaaten ableiten lassen.

Es wird zu analysieren sein, ob das Beihilfeverbot es zulässt, steuerrechtliche Vorschriften zu erlassen, die auf Familienunternehmen gerichtet sind. Sollte das Beihilfeverbot Raum für solche Regelungen lassen, gilt es, die genauen Grenzen auszuloten, die das Beihilfeverbot der nationalen Rechtsetzungsfreiheit in Anbetracht der nationalen Steuersouveränität²⁴ steckt. Berücksichtigt der Gesetzgeber diese Grenzen, kann ein Mitgliedstaat das Risiko reduzieren, eine etwaige Beihilfe zurückfordern zu müssen. Abschließend ist zu untersuchen, ob § 13a Abs. 9 ErbStG dem Beihilfeverbot gerecht wird.

Um diese Fragen beantworten zu können, bedarf es zweier Grundbausteine. Zum einen ist die Definition des Untersuchungsobjekts „Familienunternehmen“ zu ermitteln. Zum anderen ist ein vertieftes Verständnis vom Beihilfeverbot als Maßstab der Untersuchung zu entwickeln.

Zwar versucht die Literatur bereits seit Jahrzehnten, das Phänomen Familienunternehmen zu definieren. Gleichwohl sucht man eine konsensfähige Auffassung bisher vergeblich. Stattdessen produziert die Anzahl und Vielfalt der Ansätze einen mannigfaltigen Variantenreichtum der Definitionsmöglichkeiten. Es wird erforderlich sein, sich einen Überblick über die wesentlichen Definitionsströmungen zu verschaffen, um den Begriff „Familienunternehmen“ für die vorliegende Arbeit konkretisieren zu können.

In Bezug auf den Maßstab des Beihilfeverbots ist ein besonderer Fokus auf die Voraussetzung der selektiven Begünstigung zu richten. Im Rahmen dieses Kriteriums ist die in einer vermeintlich beihilfeverdächtigen Maßnahme²⁵ enthaltene Differenzierung im Hinblick auf ihre Beihilfequalität zu untersuchen. Da steuerliche Maßnahmen regelmäßig die übrigen Kriterien einer Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen,²⁶ kommt bei Maßnahmen dieser Art dem Kriterium der

²³ Allgemeine Leitlinien dafür, eine selektive Maßnahme festzustellen, hat bereits *Schnitzger*, IStR 2017, 421, 424 f. ermittelt.

²⁴ Zur Steuersouveränität siehe unten Kapitel 3 B.IV.

²⁵ Die vorliegende Arbeit verwendet ein weites Verständnis des Begriffs „Maßnahme“. Dieser soll sowohl Einzelmaßnahmen als auch abstrakte Regelungen umfassen.

²⁶ *Generalanwältin Kokott*, Schlussanträge v. 16. April 2015, Rechtssache C-66/14, *Finanzamt Linz*, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 114.