



Markus Buchner

Auswirkungen für das Handwerk aufgrund der Erbschaftsteuerreform 2015 unter besonderer Berücksichti- gung der Erwerbsfreigrenze und der Beschäftigtenzahl



Gefördert durch:



Bundesministerium
für Wirtschaft
und Energie

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



DHKT
DEUTSCHER
HANDWERKSKAMMERTAG

sowie die
Wirtschaftsministerien
der Bundesländer

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Urheberrechtsangabe zum Titelbild: © Rynio Productions - Fotolia.com

2015

Ludwig-Fröhler-Institut

Forschungsinstitut im Deutschen Handwerksinstitut

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Tabellenverzeichnis	II
Abbildungsverzeichnis	III
1 Zweck der vorliegenden Ausarbeitung.....	1
2 Das Begünstigungskonzept für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuerreform 2015.....	2
3 Auswirkungen des geplanten Begünstigungskonzeptes für das Handwerk.....	5
3.1 Eingrenzung des Bereichs der kleinen und mittleren Unternehmen	5
3.2 Lohnsummenentlastungen basierend auf der Anzahl der Beschäftigten.....	7
3.2.1 Grundproblematik der Lohnsummenregelung und Schätzprobleme	7
3.2.2 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis von Bewertungsgutachten.....	7
3.2.2.1 Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung.....	7
3.2.2.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten.....	8
3.2.2.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten.....	9
3.2.2.4 Einschätzung der Ergebnisse.....	10
3.2.3 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der amtlichen Handwerkszählung.....	11
3.2.3.1 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Handwerkszählung 2012 für Bayern.....	12
3.2.3.1.1 Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung	12
3.2.3.1.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten	13
3.2.3.1.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten	14
3.2.3.1.4 Zwischenergebnis	14
3.2.3.2 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Handwerkszählung 2012 für Deutschland.....	15
3.2.3.2.1 Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung	15
3.2.3.2.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten	16
3.2.3.2.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten	17
3.2.3.2.4 Zwischenergebnis	18
3.2.4 Mitarbeiterschätzung der HWK für München und Oberbayern	18
3.2.5 Gesamteinschätzung zur Mitarbeitergrenzziehung.....	19
3.2.6 Weiterführende Anmerkung zur Definition der Beschäftigtenzahl	20
3.3 Regelung zum Verwaltungsvermögen	20
4 Zusammenfassung.....	22
Weiterführendes Literaturverzeichnis	IV

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform auf die RV und OV	3
Tabelle 2: Kategorisierung der geplanten Lohnsummen- und Haltefristvorgaben	4
Tabelle 3: Schlüsselung der Stichprobe auf die geplanten Beschäftigtenkategorien.....	8
Tabelle 4: Schlüsselung der Stichprobe auf angepasste Beschäftigtenkategorien (5 Beschäftigte)	9
Tabelle 5: Schlüsselung der Stichprobe auf angepasste Beschäftigtenkategorien (7 Beschäftigte)	9
Tabelle 6: Beschäftigtenkategorien nach der Handwerkszählung 2012 für Bayern	12
Tabelle 7: Beschäftigtenkategorien nach der Handwerkszählung 2012 für die BRD.....	15

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Schlüsselung der Handwerkszählung (Bayern) auf die geplanten Beschäftigtenkategorien.....	12
Abbildung 2: Begünstigung bei 5 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (Bayern)	13
Abbildung 3: Begünstigung bei 7 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (Bayern)	14
Abbildung 4: Schlüsselung der Handwerkszählung (BRD) auf die geplanten Beschäftigtenkategorien	16
Abbildung 5: Begünstigung bei 5 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (BRD).....	16
Abbildung 6: Begünstigung bei 7 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (BRD).....	17

1 Zweck der vorliegenden Ausarbeitung

Nachdem das „bisherige“ Erbschaftsteuerrecht bereits kurz nach Inkrafttreten zum Jahr 2009 gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt war, hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12) die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG negiert. Inhaltlicher Kernpunkt des Urteils waren die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen.¹

In diesem Urteil wird die Existenz einer steuerlichen Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs von betrieblichem Vermögen vom BVerfG im Grundsatz nicht gerügt.² Aus den Gesetzesmaterialien sowie der Systematik der Verschonungsregeln heraus ergibt sich, dass durch eine solche Privilegierung betrieblichen Vermögens die Unternehmen vor Liquiditätsproblemen bewahrt werden sollen, die durch eine Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer im Betriebsübergang entstehen können. Es soll das produktive Vermögen dieser Unternehmen geschützt werden, um den Fortbestand des Betriebs und die damit verbundenen Arbeitsplätze nicht zu gefährden. An der Legitimität dieser Zielsetzung lassen sich keine verfassungsrechtlichen Zweifel erkennen. Darüber hinaus ist eine Verschonungsregelung auch im Grundsatz erforderlich, weil auf keinem anderen Weg die Schonung der Liquidität und damit der Erhalt der Arbeitsplätze wirksam und unter geringerer Benachteiligung der Erwerber nicht-begünstigten Vermögens erreicht werden könnte.³

Nachdem das BVerfG demnach die Verschonung betrieblichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich für zulässig erklärt hat, sind die bisherigen Regelungen jedoch angesichts ihres Ausmaßes und den eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Insbesondere rügt das BVerfG im 4. Leitsatz seines Urteils die bisherige Ausgestaltung des Verschonungsmechanismus anhand der nachfolgenden Kritikpunkte:⁴

- Die Begünstigung des unentgeltlichen Erwerbs von Betriebsvermögen ist unverhältnismäßig, soweit sie ohne eine Bedürfnisprüfung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) hinausgreift.
- Die Anknüpfung der Begünstigung an die Lohnsumme ist im Grundsatz verfassungsgemäß. Es liegt jedoch durch die Freistellung von der Mindestlohnsumme eine unverhältnismäßige Privilegierung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten vor.
- Ferner sind die Vorgaben hinsichtlich des Verwaltungsvermögens nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, weil sie den unentgeltlichen Erwerb von Betriebsvermögen selbst dann verschonen, wenn es bis zu 50 % aus ‚nicht-produktivem‘ Verwaltungsvermögen besteht.

Diese vom BVerfG monierte Ausgestaltung des bisherigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts soll durch die Erbschaftsteuerreform 2015 nachgebessert werden; ein entsprechender Gesetzesentwurf wurde von der Bundesregierung am 8. Juli 2015 beschlossen. Im Nachfolgenden soll deshalb die Umsetzung der Kritikpunkte des BVerfG in der Erbschaftsteuerreform 2015 im Hinblick auf die Belange des Handwerks gewürdigt werden.⁵ Korrespondierend werden dabei insbesondere die Eingrenzung des Begriffs der kleinen und mittleren Unternehmen, die Mindestlohnsummenprivilegierung anhand der Mitarbeiterzahl sowie die vorgesehenen Änderungen im Bereich des Verwaltungsvermögens behandelt.

¹ Vgl. für eine Beschreibung der bisherigen Verschonungsregeln im ErbStG auch Buchner, Markus (2014): Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für Betriebsübergaben im Handwerk, München 2014, S. 4-10.

² Bereits in einer früheren Entscheidung hat das BVerfG die Sonderstellung von betrieblichem Vermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer festgehalten, vgl. BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (674).

³ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz. 133, 139, 140.

⁴ Vgl. BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Leitsatz 4 b)-d).

⁵ Dies begründet sich neben der „Sonderstellung“ der kleinen und mittleren Unternehmen durch das Urteil des BVerfG auch durch die herausgehobene Bedeutung, die dem Mittelstand im politischen Betrieb hinsichtlich seiner volkswirtschaftlichen Bedeutung zugesprochen wird. Das Handwerk ist ein typischer Vertreter der KMU und des Mittelstandes, insbesondere in seiner bedeutenden Funktion in der beruflichen Ausbildung.

2 Das Begünstigungskonzept für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuerreform 2015

Mit der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 bleiben hinsichtlich einer Steuervergünstigung für Betriebsvermögen auch weiterhin die Möglichkeit einer 85%igen Regelverschonung (RV) oder einer 100%igen Optionsverschonung (OV) erhalten, die von der Einhaltung gewisser Lohnsummen (RV = 400% der Ausgangslohnsumme, OV = 700% der Ausgangslohnsumme) und Haltefristen (RV = 5 Jahre, OV = 7 Jahre) abhängig gemacht werden;⁶ die zugrundeliegenden Prozent- und Jahresvorgaben entsprechen dem bisherigen Recht.

Während aber nach den bisherigen Regelungen bis zu 50% Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen enthalten sein darf und dann in vollem Umfang mitbegünstigt wird, soll nach der Erbschaftsteuerreform 2015 die Verschonung nur noch auf das begünstigte Vermögen selbst angewandt werden. Nicht-begünstigtes Vermögen wird – abgesehen eines Geringfügigkeitsbetrags von 10% – in vollem Umfang besteuert.

Entsprechend den Kritikpunkten des BVerfG wird die Gewährung der Steuerbegünstigung hinsichtlich der Unternehmensgröße weiter ausdifferenziert. War eine Verschonung nach bisherigem Recht unabhängig von der Unternehmensgröße in jeweils identischem Umfang möglich, wird mit der Erbschaftsteuerreform 2015 nun eine Größenbeschränkung eingeführt. Diese nehmen nicht auf bestehende KMU-Größenklassen⁷ Bezug, sondern stellen auf die Höhe des begünstigten Vermögens ab.

- Die Verschonung wird nur gewährt, wenn die Höhe des begünstigten Vermögens **26 Millionen Euro** nicht übersteigt.⁸ In diesem Fall bestehen weiterhin die Möglichkeiten einer Regelverschonung in Höhe von 85% oder Optionsverschonung in Höhe von 100% nach bisherigem Umfang.
- Wird die Freigrenze von 26 Millionen EUR auch nur geringfügig überschritten, so scheidet eine Verschonung des Betriebsvermögens vom Grundsatz her aus. Auf Antragstellung kann der Erwerber des Vermögens jedoch
 - **entweder** durch eine *individuelle Verschonungsbedarfsprüfung* den Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer beantragen. Ein solcher Erlass ist dann möglich, wenn der Erwerber nachweisen kann, dass er persönlich nicht dazu in der Lage ist, die Steuerschuld aus 50% seines verfügbaren Vermögens zu begleichen.
 - **oder** eine *schrittweise Verringerung des Verschonungsabschlags* beantragen (Abschmelzmodell). In diesem Fall verringert sich der Abschlag um 1%-Punkt für jede volle 1,5 Millionen EUR, die über der Freigrenze von 26 Millionen EUR liegen. Letztlich führt dies zu einer geringeren Steuerbegünstigung bei höherem Betriebsvermögen. Ab 116 Millionen EUR gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20% bei der Regelverschonung bzw. 35% bei der Optionsverschonung.

Faktisch ergeben sich durch diese Neuregelung daher drei Größenklassen, die sich hinsichtlich ihrer Auswirkung auf die steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen unterscheiden. Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage lassen sich aber nur Tendenzaussagen in Bezug auf das Abschmelzmodell vornehmen, das jedoch gerade bei steigendem Betriebsvermögen zum Teil erhebliche Verschlechterungen für größere Unternehmen bzw. größere Erwerbe erkennen lässt. Da die Optionsverschonung bisher eine vollständige Steuerfreistellung ermöglicht, sind die Konsequenzen durch die geplante Erbschaftsteuerreform 2015 gerade bei dieser Begünstigungsoption am gravierendsten. Die Auswirkungen werden nachfolgend anhand beispielhafter Vermögenshöhen in der **Tabelle 1** exemplarisch dargestellt.

⁶ Vgl. zu den Grundzügen des Verschonungssystems nach der Erbschaftsteuerreform 2015 (auf Basis des Referentenentwurfs) in diesem Abschnitt von Oertzen/Reich (2015), Betriebs-Berater, Heft 26 2015, S. 1559.

⁷ Hier sind beispielsweise die Umschreibung nach § 267 HGB oder die KMU-Definition der EU-Kommission zu nennen.

⁸ Auf den höheren qualifizierten Prüfschwellenwert wird hier und im Folgenden nicht mehr eingegangen, da an diesen besondere und unrealistische Voraussetzungen gestellt werden.

Größenklasse	Begünstigtes Vermögen	Regelverschonung			
		bisheriges ErbStG	Abschmelzmodell (neu)	Steuerpflichtig im Abschmelzmodell	Veränderung zum bisherigen Recht
bis 26 Millionen EUR Regel- oder Optionsverschonung nach bisherigem Recht	10.000.000	85%	85%	1.500.000	0
	20.000.000	85%	85%	3.000.000	0
	26.000.000	85%	85%	3.900.000	0
von 26 bis 116 Millionen EUR Antrag auf Abschmelzmodell oder individuelle Verschonungsprüfung	30.000.000	85%	83%	5.100.000	600.000
	40.000.000	85%	76%	9.600.000	3.600.000
	50.000.000	85%	69%	15.500.000	8.000.000
	60.000.000	85%	63%	22.200.000	13.200.000
	70.000.000	85%	56%	30.800.000	20.300.000
	80.000.000	85%	49%	40.800.000	28.800.000
	90.000.000	85%	43%	51.300.000	37.800.000
	100.000.000	85%	36%	64.000.000	49.000.000
	116.000.000	85%	25%	87.000.000	69.600.000
über 116 Millionen EUR Antrag auf einheitlichen Abschlag oder individuelle Verschonungsprüfung	120.000.000	85%	20%	96.000.000	78.000.000
	130.000.000	85%	20%	104.000.000	84.500.000
	140.000.000	85%	20%	112.000.000	91.000.000
Größenklasse	Begünstigtes Vermögen	Optionsverschonung			
		bisheriges ErbStG	Abschmelzmodell (neu)	Steuerpflichtig im Abschmelzmodell	Veränderung zum bisherigen Recht
bis 26 Millionen EUR Regel- oder Optionsverschonung nach bisherigem Recht	10.000.000	100%	100%	0	0
	20.000.000	100%	100%	0	0
	26.000.000	100%	100%	0	0
von 26 bis 116 Millionen EUR Antrag auf Abschmelzmodell oder individuelle Verschonungsprüfung	30.000.000	100%	98%	600.000	600.000
	40.000.000	100%	91%	3.600.000	3.600.000
	50.000.000	100%	84%	8.000.000	8.000.000
	60.000.000	100%	78%	13.200.000	13.200.000
	70.000.000	100%	71%	20.300.000	20.300.000
	80.000.000	100%	64%	28.800.000	28.800.000
	90.000.000	100%	58%	37.800.000	37.800.000
	100.000.000	100%	51%	49.000.000	49.000.000
	116.000.000	100%	40%	69.600.000	69.600.000
über 116 Millionen EUR Antrag auf einheitlichen Abschlag oder individuelle Verschonungsprüfung	120.000.000	100%	35%	78.000.000	78.000.000
	130.000.000	100%	35%	84.500.000	84.500.000
	140.000.000	100%	35%	91.000.000	91.000.000

Tabelle 1: Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform auf die RV und OV

Neben dieser faktischen Schaffung von drei Größenklassen mittels des begünstigten Vermögens wird anhand der Mitarbeiterzahl eine Erleichterung hinsichtlich des Erfordernisses der Mindestlohnsumme konkretisiert. Nach der bisherigen Rechtslage brauchen solchen Unternehmen, die nicht mehr als 20 Beschäftigte haben, die Vorgaben zur Lohnsummenregelung nicht beachten. Dies soll mit der Erbschaftsteuerreform 2015 nun drastisch reduziert werden. Auch hier wurde vom Gesetzgeber eine differenzierte Kategorisierung vorgenommen, die in der nachfolgenden **Tabelle 2** dargestellt ist.

Beschäftigte	Lohnsumme		Haltefrist	
	RV	OV	RV	OV
bis 3	-	-	5 Jahre	7 Jahre
4-10	250%	500%	5 Jahre	7 Jahre
11-15	300%	565%	5 Jahre	7 Jahre
über 15	400%	700%	5 Jahre	7 Jahre

Tabelle 2: Kategorisierung der geplanten Lohnsummen- und Haltefristvorgaben

Nach der geplanten Kategorisierung durch die Erbschaftsteuerreform 2015 sollen künftig nur solche Betriebe von der Lohnsummenregelung befreit werden, wenn sie nicht mehr als drei Beschäftigte haben. Bei mehr als drei Beschäftigten sind künftig zwei flexible Beschäftigtenkategorien geplant, die eine Abschwächung der vollumfänglichen Regelanwendung vorsehen: Zwischen 4 und 10 im Unternehmen tätigen Mitarbeitern sind künftig bei der Regelverschonung 250% bzw. bei der Optionsverschonung 500% der Ausgangslohnsumme maßgeblich. Bei 11 bis 15 Beschäftigten wird im Rahmen der Regelverschonung eine Erhöhung auf 300% bzw. der Optionsverschonung auf 565% der Ausgangslohnsumme vorgenommen. Erst bei mehr als 15 Beschäftigten ist von den Unternehmen die – wie bisher schon – ursprüngliche Lohnsumme von 400% bei der Regelverschonung bzw. 700% bei der Optionsverschonung maßgeblich. Daneben tritt ungeachtet der Beschäftigtenzahl stets die Haltefrist von 5 Jahren bei der Regelverschonung und 7 Jahren bei der Optionsverschonung.

3 Auswirkungen des geplanten Begünstigungskonzeptes für das Handwerk

3.1 Eingrenzung des Bereichs der kleinen und mittleren Unternehmen

Beträgt der Wert des begünstigten Vermögens nicht mehr als 26 Millionen EUR, so gelten die Regelverschonung (85%) sowie die Optionsverschonung (100%) wie im bisherigen ErbStG mit ihrem bisherigen Umfang fort. Es ist daher von Interesse, wie viele Handwerksbetriebe diesen Schwellenwert nicht überschreiten.

Hierfür wird zunächst der Unternehmenswert nach dem **AWH-Standard** herangezogen. Hierfür wird auf eine Anzahl von n=403 **Bewertungsgutachten** zurückgegriffen.⁹ Da diese Gutachten explizit zur Ermittlung eines branchenorientierten Unternehmenswertes angefertigt wurden, sind sie im Grundsatz nicht für die Beantwortung von Fragen zum Verschonungsmechanismus von Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgelegt.¹⁰ Es müssen daher notwendigerweise die folgenden Annahmen getroffen werden: Für die Berechnung wird eine vollständige Betriebsübergabe fingiert, nach der sämtliche Aktiva und Passiva auf den Erben übergehen, d.h. die nach dem AWH-Standard vorgesehenen Zu- und Abrechnungen werden berücksichtigt. Dies bedingt an dieser Stelle, dass sämtliche bilanzierten Vermögensgegenstände und Schulden nicht als Verwaltungsvermögen im Sinne des ErbStG angesehen werden sollen. Der herangezogene AWH-Unternehmenswert soll also vollumfänglich als begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. Erbschaftsteuerreform 2015 verstanden werden.

Auf Basis dieser Annahmen zeigt sich, dass die Schwelle von 26 Millionen EUR für das Handwerk keinen Nachteil darstellt. Der höchste nach diesen Gutachten errechnete AWH-Unternehmenswert reicht nicht über 12 Millionen EUR hinaus; im Mittelwert stellt sich ein AWH-Unternehmenswert von unter 500.000 EUR ein.

Unter Rückgriff auf das BewG kann für Zwecke der Bewertung des Betriebsvermögens im ErbStG auch das **vereinfachte Ertragswertverfahren** angewandt werden, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Hier ist für das Jahr 2015 unter Berücksichtigung des vom BMF bekannt gemachten Basiszinses ein Kapitalisierungsfaktor von 18,21 anzuwenden. Das vereinfachte Ertragswertverfahren verwendet den nachhaltig erzielbaren Jahresertrag, der aus dem Durchschnitt der Betriebsergebnisse der letzten drei Jahre abzuleiten ist. Um daher den Schwellenwert von 26 Millionen EUR nicht zu überschreiten, muss gelten:

$$\text{Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag} \cdot \text{Kapitalisierungsfaktor (18,21)} \leq 26 \text{ Millionen EUR}$$

Daraus folgt, dass maximal ein nachhaltig erzielbarer Jahresertrag in Höhe von ca. **1.427.400 EUR**¹¹ erzielt werden darf, um für das Jahr 2015 die Schwelle von 26 Millionen EUR nicht zu überschreiten.

Zur Bewertung der Eingrenzung des Bereichs der kleinen und mittleren Unternehmen soll daher auch an dieser Stelle eine rudimentäre Näherungslösung für das vereinfachte Ertragswertverfahren vorgenommen werden. Hierzu wird der Durchschnitt der letzten drei im Gutachten berichteten Nachsteuergewinne als nachhaltig erzielbarer Jahresertrag angenommen und sodann mit dem Kapitalisierungsfaktor des Jahres 2015 in Höhe von 18,21 multipliziert. Die Interpretation des hieraus folgenden Ergebnisses muss unter den nachfolgenden Annahmen erfolgen: Zum einen handelt es sich zunächst um jährliche Nachsteuerergebnisse, die nicht um die Korrekturen nach § 202 BewG modifiziert wurden. Zum anderen können sich die berichteten jährlichen Nach-

⁹ Diese Anzahl kann in den nachfolgenden Auswertungen dieser Studie nach unten abweichen, sofern fehlende oder nicht verwertbare Informationen vorliegen.

¹⁰ Diese Bewertungsgutachten können zwar der Ermittlung eines gemeinen Wertes von Betriebsvermögen dienen, der auch für das ErbStG relevant ist. Der Verschonungsmechanismus im bisherigen ErbStG wie auch nach der Erbschaftsteuerreform 2015 setzt allerdings an einer nachgelagerten Stufe der Steuerberechnung an.

¹¹ Es wurde mit dem genauen Kehrwert ohne Rundung gerechnet; es ergeben sich daher geringfügige Abweichungen zu dem auf zwei Nachkommastellen gerundeten Kapitalisierungsfaktor.

steuergewinne und der daraus gebildete Durchschnitt auf einen Zeitraum beziehen, der bereits einige Jahre zurückliegt. Vereinfachend werden jedoch alle auf diese Weise errechneten Ergebnisse mit dem Kapitalisierungsfaktor des Jahres 2015 multipliziert, sodass hier eine zeitliche Inkonsistenz bestehen kann.¹² Auch an dieser Stelle soll eine vollständige Betriebsübergabe fingiert werden, nach der sämtliche Aktiva und Passiva auf den Erben übergehen. Dies bedingt, dass sämtliche bilanzierten Vermögensgegenstände und Schulden nicht als Verwaltungsvermögen im Sinne des ErbStG angesehen werden sollen. Der so errechnete Wert soll also vollumfänglich als begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. Erbschaftsteuerreform 2015 verstanden werden.

Unter Ausschluss einer nicht verwertbaren Beobachtung übersteigen nur **2 von 402 Handwerksbetrieben** den maximal zu erreichenden nachhaltig erzielbaren Jahresbetrag von 1.427.400 EUR und folglich die Prüfschwelle von 26 Millionen EUR an begünstigtem Betriebsvermögen. Dies entspricht knapp 0,5% aller Betriebe der Stichprobe. Die steuerlichen Abschläge dieser zwei Unternehmen verringern sich dadurch bei der Regelverschonung von 85% auf 79% bzw. 71% und bei der Optionsverschonung von 100% auf 94% bzw. 86%.

Einschränkend ist zur Ergebnisinterpretation hinzuzufügen, dass diese Bewertungsgutachten anlassbezogen erstellt worden sind, sodass Rückschlüsse basierend auf dieser Datenstichprobe nicht notwendigerweise repräsentativ für die Grundgesamtheit aller Handwerksbetriebe in Deutschland sein müssen. Insbesondere finden sich durchschnittlich größere Unternehmen mit höherer Mitarbeiteranzahl in der Stichprobe. Für die Ergebnisse in diesem Abschnitt, die der Eingrenzung des Bereichs der kleinen und mittleren Unternehmen dienen, muss das an dieser Stelle nicht zwingend nachteilig sein: Unterstellt man größeren Unternehmen auch eine höhere Ertragskraft, sind auch die ermittelten Unternehmenswerte tendenziell höher. Da trotzdem keine wesentlichen Überschreitungen der Freigrenze auftreten, sollte der Schwellenwert von 26 Millionen EUR für das Handwerk keine flächendeckende Bedrohung darstellen.

Ergebnis:

1. Auf Basis der AWH-Unternehmenswerte und den getroffenen Annahmen sind für das Handwerk keine Nachteile durch die Erbschaftsteuerreform 2015 zu erwarten. Alle Unternehmen der Stichprobe bleiben unter dem Schwellenwert von 26 Millionen EUR und können die Regelverschonung (85%) bzw. Optionsverschonung (100%) wie gewohnt anwenden.
2. Auf Basis einer stark vereinfachten Näherungslösung des vereinfachten Ertragswertverfahrens und den getroffenen Annahmen überschreiten 2 der 402 Handwerksbetriebe der Stichprobe den Schwellenwert von 26 Millionen EUR. Dies entspricht prozentual ca. 0,5% der Betriebe. Bezogen auf den vom ZDH festgestellten Bestand von 1.007.016 Betrieben zum 31.12.2014 betrifft dies folglich 4.973 Unternehmen im Handwerk.

Im Kern scheint die Prüfschwelle von 26 Millionen EUR für das deutsche Handwerk auf Basis der Datenstichprobe daher nicht existenziell bedrohlich zu sein, wenngleich sich die Umstände im Vergleich zum bisherigen Recht für einige - ertragsstarke - Handwerksbetriebe verschlechtern können. Auf einzelbetrieblicher Ebene hingegen kann für die betroffenen Betriebe keine Aussage über die liquiditätswirksame Steuerzahlungsfähigkeit getroffen werden.

¹² Durch zuletzt stets fallende Zinsen ist der Kapitalisierungsfaktor aber jährlich gestiegen und führt daher von Jahr zu Jahr tendenziell zu höher werdenden Bewertungen, sodass sich vor dem Jahr 2015 niedrigere Werte errechnen würden.

3.2 Lohnsummenentlastungen basierend auf der Anzahl der Beschäftigten

3.2.1 Grundproblematik der Lohnsummenregelung und Schätzprobleme

Waren als Grenze für die Befreiung von der Lohnsummenregel mit Inkrafttreten des ErbStG zum 1.1.2009 zunächst 10 Beschäftigte vorgesehen, erfolgte mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz eine Erhöhung auf 20 Beschäftigte.¹³ Diese Grenzziehung bei 20 Beschäftigten wurde vom BVerfG moniert, „weil weit mehr als 90 % aller Betriebe nicht mehr als 20 Beschäftigte aufw[ei]sen.“¹⁴ Die Befreiung von der Lohnsummenregelung stellt nach bisherigem Recht somit faktisch den Regelfall und nicht die Ausnahme dar.

Zwar sollen mit der Erbschaftsteuerreform 2015 nun zwei flexible Beschäftigtenkategorien geschaffen werden, die eine Abschwächung von der vollumfänglichen Anwendung der Lohnsummenregelung vorsehen. Dass die Befreiung von der Lohnsummenregelung aber nur mehr bei weniger als vier Beschäftigten erfolgen kann, wurde von Wirtschaftsvertretern und -verbänden häufig als zu niedrig angesehen.¹⁵ Auch die Handwerksorganisation sieht in dieser Hinsicht noch Verbesserungsbedarf und strebt zumindest eine Erhöhung auf nicht mehr als 5 Beschäftigte, bestenfalls eine Erhöhung auf nicht mehr als 7 Beschäftigte an.

Problematisch an der Lohnsummenregelung ist im Wesentlichen nicht der Vorgang der Ermittlung der relevanten Lohnkosten. Gerade kleinere Betriebe werden die Lohnbuchhaltung häufig über einen externen Steuerberater abwickeln, der die geforderten Informationen unkompliziert ermitteln können wird. Es dürfte an dieser Stelle nur von einer geringen Steigerung der steuerlichen Deklarationskosten auszugehen sein. Kritisch ist jedoch die Volatilität der periodischen Lohnsummen zu sehen: Hier ist gerade bei KMU mit wenigen Beschäftigten von starken Schwankungen auszugehen, wenn auch nur ein einziger Mitarbeiter das Unternehmen verlässt. Die Einhaltung der geforderten Mindestlohnsumme – und damit die Gefahr einer nachträglichen Steuerzahlung – kann in diesem Fall stark gefährdet sein. Dies gilt situationsverschärfend erst recht bei freiwilligen Mitarbeiterabgängen, die der Betrieb nicht beeinflussen kann. Angesichts des ohnehin stattfindenden demographischen Wandels sowie des Fachkräftemangels ist diesem Aspekt zusätzlich angemessen Rechnung zu tragen.

Um jedoch die Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform hinsichtlich der Mitarbeitergrenzziehung ermitteln zu können, ist es notwendig, Kenntnis über die Mitarbeiterzahlen im Handwerk auf einzelbetrieblicher Ebene zu erlangen. Dies ist im Regelfall nicht möglich, da hierfür faktisch eine dynamische Datenbank zur Verfügung stehen müsste, die vollständig und ohne zeitliche Verzögerung die Mitarbeiterfluktuation abdeckt. Es sind daher eigene Schätzungen durchzuführen, die in den nachfolgenden Abschnitten anhand von Bewertungsgutachten sowie der amtlichen Handwerkszählung des Statistischen Bundesamts vorgenommen werden.

3.2.2 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis von Bewertungsgutachten

3.2.2.1 Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung

Für eine Schätzung, wie sich die Grenzziehung an Beschäftigten hinsichtlich der Anwendung der Lohnsummenregelung für das Handwerk auswirken wird, soll zunächst eine Mitarbeiterschlüsselung auf Basis von Bewertungsgutachten vorgenommen werden. Hierfür wird auf eine Anzahl von n=403 **Bewertungsgutachten**

¹³ Vgl. BGBl. I 2009, Nr. 81, S. 3953.

¹⁴ BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz. 52.

¹⁵ So hält das Institut der deutschen Wirtschaft in Köln eine Grenzziehung für die vollumfängliche Befreiung bei fünf Beschäftigten für angemessen und hat errechnet, dass mehr als 36 Prozent der deutschen Unternehmen mehr als fünf Mitarbeiter beschäftigen, vgl. IW policy paper 16/2015, S. 7. Somit würden noch immer 64 Prozent aller Unternehmen in den Anwendungsbereich der Lohnsummenregelung fallen. Der Deutscher Speditions- und Logistikverband setzt sich für eine Grenzziehung der vollumfänglichen Befreiung nicht unter 10 Beschäftigten ein, vgl. DSLV Positionspapier zur Erbschaftsteuerreform v. 29.5.2015, S. 4.

zurückgegriffen.¹⁶ Hierzu soll festgehalten werden, dass diese Gutachten explizit zur Ermittlung eines branchenorientierten Unternehmenswertes angefertigt wurden, und daher nicht im Grundsatz für die Beantwortung von Fragen zum Verschonungsmechanismus von Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgelegt sind.¹⁷

Basierend auf 377 Beobachtungen der Stichprobe, in denen die Mitarbeiteranzahl festgestellt werden konnte, wird nachfolgend eine Schlüsselung auf die geplanten Beschäftigtenkategorien nach der Erbschaftsteuerreform 2015 vorgenommen. Bei der Interpretation dieser Beschäftigtenzahlen ist jedoch zu berücksichtigen, dass Auszubildende miterfasst wurden; diese sollen in der geplanten Lohnsummenregelung nach der Erbschaftsteuerreform 2015 außen vor gelassen werden. Ferner können die Beschäftigtenzahlen nur „nach Köpfen“ und nicht anteilig (Teilzeitkräfte) dargestellt werden, was nach jetzigem Stand allerdings deckungsgleich mit den Anforderungen der Erbschaftsteuerreform 2015 ist.

Allgemein ist festzuhalten, dass sich durch die geplante Grenzziehung bei drei Mitarbeitern die Umstände vor allem für solche Betriebe verschlechtern, die bisher zwischen 4 bis 20 Personen beschäftigen. In der Stichprobe sind dies 283 von 377 Unternehmen. **Drei Viertel (75,01%) aller Betriebe** im Handwerk müssten sich demzufolge auf **Nachteile** bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Vergleich zum bisherigen Recht einstellen. Wird dieser Prozentsatz auf sämtliche Handwerksbetriebe in Deutschland zum Stand des 31.12.2014¹⁸ angewandt, so sind davon 755.929 Handwerksunternehmen betroffen.

Der **Tabelle 3** lässt sich entnehmen, dass von den 377 Betrieben der Stichprobe nominal nur 33 Unternehmen vollständig auf die Anwendung der Lohnsummenregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 verzichten könnten; dies entspricht 8,75% der gesamten Handwerksbetriebe. Nahezu die Hälfte (47,48%) der Betriebe ist in die erste flexible Kategorie mit 4-10 Beschäftigten einzuordnen. Ein knapp weiteres Fünftel der Betriebe (19,36%) sind der zweiten flexiblen Kategorie mit 11-15 Beschäftigten zuzurechnen. Von einer vollumfänglichen Anwendung der neuen Lohnsummenregelung wäre letztlich ca. ein Viertel (24,40%) aller Handwerksunternehmen betroffen.

Beschäftigtenzahl	Nominal	Prozentual	Kumuliert
bis 3 Beschäftigte	33	8,75%	8,75%
4-10 Beschäftigte	179	47,48%	56,23%
11-15 Beschäftigte	73	19,36%	75,60%
über 15 Beschäftigte	92	24,40%	100,00%

377 Betriebe

Tabelle 3: Schlüsselung der Stichprobe auf die geplanten Beschäftigtenkategorien

3.2.2.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Betriebe bis zu einschließlich 5 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Tabelle 4** entnommen werden. Es lässt sich erkennen, dass sich

¹⁶ Diese Anzahl kann in den nachfolgenden Auswertungen dieser Studie nach unten abweichen, sofern fehlende oder nicht verwertbare Informationen vorliegen.

¹⁷ Diese Bewertungsgutachten können zwar der Ermittlung eines gemeinen Wertes von Betriebsvermögen dienen, der auch für das ErbStG relevant ist. Der Verschonungsmechanismus im bisherigen ErbStG wie auch nach der Erbschaftsteuerreform 2015 setzt allerdings an einer nachgelagerten Stufe der Steuerberechnung an.

¹⁸ Es erfolgt ein Rückgriff auf den vom ZDH festgestellten Bestand von 1.007.016 Betrieben zum 31.12.2014.

durch die Erweiterung bis einschließlich 5 Beschäftigte enorme Erleichterungen für die Handwerksbetriebe erzielen lassen. Könnten nach der geplanten Grenzziehung nicht einmal 9% der Betriebe auf die Lohnsummenregelung verzichten, erweitert sich dieser Kreis der Begünstigten auf nahezu ein Viertel (23,87%) der Unternehmen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 57 Betrieben in der Stichprobe bzw. knapp über 15%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der Kategorie mit 6-10 Beschäftigten; die beiden nachfolgenden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang.

Beschäftigtenzahl	Nominal	Prozentual	Kumuliert
bis 5 Beschäftigte	90	23,87%	23,87%
6-10 Beschäftigte	122	32,36%	56,23%
11-15 Beschäftigte	73	19,36%	75,60%
über 15 Beschäftigte	92	24,40%	100,00%

377 Betriebe

Tabelle 4: Schlüsselung der Stichprobe auf angepasste Beschäftigtenkategorien (5 Beschäftigte)

Überträgt man die errechneten Prozentsätze auf den Gesamtbestand an Handwerksbetrieben zum 31.12.2014,¹⁹ so entfällt die Lohnsummenregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 für 88.147 Handwerksbetriebe mit nicht mehr als 3 Beschäftigten. Wird diese Privilegierung auf Unternehmen mit nicht mehr als 5 Beschäftigten erweitert, könnten fortan 240.402 Handwerksbetriebe von dem Fortfall der Lohnsummenregelung profitieren; dies entspricht einem Zuwachs von 152.255 Handwerksbetrieben. Gleichzeitig würden immer noch mehr als 75% der Handwerksbetriebe zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen.

3.2.2.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Betriebe bis zu einschließlich 7 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Tabelle 4** entnommen werden.

Beschäftigtenzahl	Nominal	Prozentual	Kumuliert
bis 7 Beschäftigte	147	38,99%	38,99%
8-10 Beschäftigte	65	17,24%	56,23%
11-15 Beschäftigte	73	19,36%	75,60%
über 15 Beschäftigte	92	24,40%	100,00%

377 Betriebe

Tabelle 5: Schlüsselung der Stichprobe auf angepasste Beschäftigtenkategorien (7 Beschäftigte)

Es lässt sich erkennen, dass sich durch die Erweiterung bis einschließlich 7 Beschäftigte nochmals enorme Erleichterungen für weitere Handwerksbetriebe erzielen lassen, sowohl im Vergleich zur Grenzziehung bei drei als auch bei fünf Mitarbeitern. Könnten nach der geplanten Grenzziehung bei drei Mitarbeitern nicht ein-

¹⁹ Es erfolgt ein Rückgriff auf den vom ZDH festgestellten Bestand von 1.007.016 Betrieben zum 31.12.2014.

mal 9% der Betriebe auf die Lohnsummenregelung verzichten, erweitert sich dieser Kreis der Begünstigten durch eine Grenzziehung bei 7 Beschäftigten auf ca. 38,99% der Unternehmen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 114 Betrieben in der Stichprobe bzw. knapp über 30%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der Kategorie mit 8-10 Beschäftigten; die beiden nachfolgenden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang.²⁰

Überträgt man die errechneten Prozentsätze auf den Gesamtbestand an Handwerksbetrieben zum 31.12.2014,²¹ so entfällt die Lohnsummenregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 für 88.147 Handwerksbetriebe mit nicht mehr als 3 Beschäftigten. Wird diese Privilegierung auf Unternehmen mit nicht mehr als 7 Beschäftigten erweitert, könnten fortan 392.636 Handwerksbetriebe von dem Fortfall der Lohnsummenregelung profitieren; dies entspricht einem Zuwachs von 304.489 Handwerksbetrieben. Gleichzeitig würden immer noch mehr als 60% der Handwerksbetriebe zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen.

3.2.2.4 *Einschätzung der Ergebnisse*

Die vorgenommene **Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten** ist **problembehaftet**.

Die herangezogenen Bewertungsgutachten sind anlassbezogen erstellt worden, sodass Rückschlüsse basierend auf dieser Datenstichprobe nicht notwendigerweise repräsentativ für die Grundgesamtheit aller Handwerksbetriebe in Deutschland sein müssen! Es ist möglich, dass es zu einer Art "Selektionseffekt" vonseiten der Betriebsinhaber gekommen sein könnte, was die Entscheidung zur Anfertigung einer AWH-Unternehmensbewertung betrifft.

Aufgrund der bisher relativ großzügigen Verschonungsregeln im ErbStG könnten Inhaber kleinerer Betriebe mit weniger als 20 Beschäftigten gar keine AWH-Bewertung im *Erbschaftsfall* in Auftrag gegeben haben, weil sie ohnehin die Lohnsummenregelung nicht beachten mussten. Bei mehr als 20 Mitarbeitern steigt hingegen die Gefahr einer Erbschaftsteuernachzahlung, weshalb natürlich auch der Anreiz einer AWH-Unternehmensbewertung steigt - und sei es nur als "zweite Meinung" neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren.

Im *Transaktionsfall* zwischen fremden Dritten besteht hingegen ein Interesse des Betriebsinhabers am "echten" Unternehmenswert unabhängig von der Betriebsgröße, sofern es sich um ein übernahmefähiges Unternehmen handelt.

Diese Vermutung wird auch durch die Mitarbeiterstruktur in der Stichprobe unterstützt: Die sonstigen Bewertungsanlässe übersteigen die Erbschaftsfälle mit einer Quote von mehr als 5:1. Während die durchschnittliche Mitarbeiterzahl bei sonstigen Anlässen (gerundet) ca. 16 Beschäftigte beträgt, ist in den Erbschaftsfällen eine Mitarbeiterzahl von (gerundet) ca. 22 Beschäftigten zu zählen - letztere liegt über der bisherigen Grenzziehung zur Lohnsummenbefreiung im ErbStG. Die durchschnittliche Mitarbeiterzahl auf Basis der Bewertungsgutachten ist in der Datenstichprobe **höher** als nach offiziell gemeldeten Zahlen, d.h. kleinere Betriebe mit geringerer Mitarbeiteranzahl wären unterrepräsentiert.

Dieser Argumentation folgend, würde die vorliegende Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten die Auswirkungen **unterschätzen**. Konkret bedeutet dies, dass bei einer Grenzziehung durch die Anhebung von drei auf fünf bzw. sieben Beschäftigte **weit mehr Betriebe profitieren könnten**, als in diesem Abschnitt dargestellt.

²⁰ Im Vergleich zur Grenzziehung bei 5 Beschäftigten ist eine Steigerung um knapp über 15%-Punkte zu verzeichnen, was nominal 57 Betrieben entspricht.

²¹ Es erfolgt ein Rückgriff auf den vom ZDH festgestellten Bestand von 1.007.016 Betrieben zum 31.12.2014.

Ergebnis der Schlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten:

1. Waren bisher im ErbStG alle Unternehmen mit nicht mehr als 20 Beschäftigten von der Anwendung der Lohnsummenregelung befreit, ist mit der Erbschaftsteuerreform 2015 nun eine Grenzziehung bei nicht mehr als 3 Beschäftigten vorgesehen. Damit müssten sich künftig insbesondere solche Betriebe auf steuerliche Nachteile einstellen, die bisher zwischen 4-20 Mitarbeiter beschäftigen. In der Stichprobe sind dies ca. drei Viertel der Betriebe.
2. Durch eine Grenzziehung bei 5 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk eine Vielzahl an Betrieben entlastet werden. Statt nur ca. 9% würde sich der Kreis der begünstigten Betriebe auf ca. 23,87% erweitern.
3. Durch eine Grenzziehung bei 7 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk nochmals eine Vielzahl an weiteren Betrieben entlastet werden. Statt nur ca. 9% würde sich der Kreis der begünstigten Betriebe auf ca. 38,99% erweitern.

Die in diesem Abschnitt vorgenommene Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten ist jedoch problembehaftet. Aufgrund einer potenziellen Unterschätzung der Auswirkungen, könnten durch eine Anhebung der Grenzziehung von drei auf fünf bzw. sieben Beschäftigte weit mehr Betriebe profitieren, als in diesem Abschnitt dargestellt.

3.2.3 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der amtlichen Handwerkszählung

Weil die Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten in Abschnitt 3.2.2 mit Problemen behaftet ist, soll in diesem Kapitel eine weitere Kategorisierung vorgenommen werden, um ein repräsentativeres Ergebnis zu erhalten. Hierzu wird auf Daten der Handwerkszählung für die Region Bayern sowie die gesamte Bundesrepublik Deutschland zurückgegriffen, die in regelmäßigen Abständen vom Statistischen Bundesamt durchgeführt wird. Die Handwerkszählung wird mit zeitlicher Verzögerung veröffentlicht, sodass die Informationen nicht jahresaktuell sind. Die letzte Handwerkszählung liefert Daten für das Jahr 2012, mit denen auch in diesem Abschnitt gerechnet wird.

In den nachfolgenden Abschnitten 3.2.3.1 und 3.2.3.2 ist von Unternehmen und nicht von Betrieben im Handwerk die Rede.²² Grund hierfür ist, dass das Handwerk im Sinne der Handwerkszählung Unternehmen (einschl. der inzwischen inaktiven Unternehmen) mit steuerbarem Umsatz aus Lieferungen und Leistungen und/oder mit sozialversicherungspflichtig Beschäftigten im Berichtsjahr 2012 umfasst. Für die Unternehmen der Anlage B2 der Handwerksordnung (handwerksähnliche Gewerbe) weist das Statistische Bundesamt keine Daten aus!

Problematisch erweist sich an den Daten aus der Handwerkszählung 2012 die Aggregation der Beschäftigtenkategorien, die sowohl vom bisherigen ErbStG als auch von der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 abweicht. Um Aussagen über die Auswirkungen der Mitarbeitergrenzziehung für die Anwendung der Lohnsummenregelung zu treffen, ist deshalb eine Neukategorisierung der Daten zwingend notwendig. Da keine Informationen über einzelbetriebliche Daten aus der Handwerkszählung 2012 gewonnen werden können, wird für die folgenden Auswertungen in dieser Ausarbeitung eine lineare Inter- bzw. Extrapolation der Beschäftigtenkategorien vorgenommen. Konkret bedeutet dies, dass innerhalb einer Kategorie jeweils eine Gleichverteilung der Beschäftigtenanzahl unter den Betrieben angenommen wird.

²² Außerhalb des Abschnitts 3.2.3 werden die Begriffe „Unternehmen“ und „Betrieb“ im Wesentlichen synonym verwendet.

3.2.3.1 Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Handwerkszählung 2012 für Bayern

3.2.3.1.1 Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung

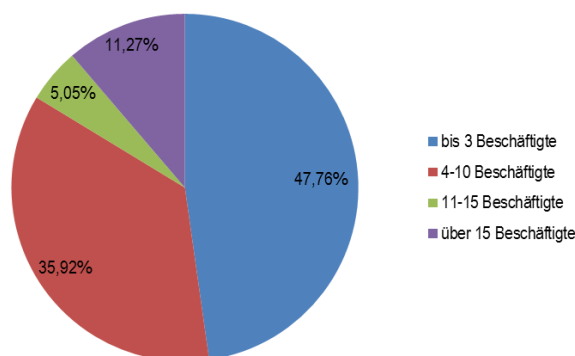
Aus der Handwerkszählung 2012 können folgende Informationen zur Anzahl der Beschäftigten im bayerischen Handwerk gewonnen werden, die in der nachfolgenden **Tabelle 6** dargestellt sind. Insgesamt werden in Bayern 105.915 Handwerksunternehmen gezählt. Im Allgemeinen zeigt sich für das Handwerk in Bayern erwartungsgemäß eine Häufung von Unternehmen mit wenigen Mitarbeitern.

Beschäftigtenzahl	nominal	prozentual	kumuliert
1-4 Beschäftigte	67.449	63,68%	63,68%
5-9 Beschäftigte	20.113	18,99%	82,67%
10-19 Beschäftigte	10.694	10,10%	92,77%
20-49 Beschäftigte	5.468	5,16%	97,93%
über 50 Beschäftigte	2.191	2,07%	100,00%

105.915 HW-Unternehmen

Tabelle 6: Beschäftigtenkategorien nach der Handwerkszählung 2012 für Bayern

Allgemein ist festzuhalten, dass sich durch die geplante Grenzziehung bei drei Mitarbeitern die Umstände vor allem für solche Unternehmen verschlechtern, die bisher zwischen 4 bis 20 Personen beschäftigten. Auf Basis der linearen Inter- bzw. Extrapolation betrifft dies 47.852 von 105.915 Unternehmen. Entsprechend müssten sich ca. **45,18% aller Unternehmen im Handwerk in Bayern** auf **Nachteile** bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Vergleich zum bisherigen Recht einstellen.



Beschäftigtenzahl	nominal	prozentual	kumuliert
bis 3 Beschäftigte	50.587	47,76%	47,76%
4-10 Beschäftigte	38.045	35,92%	83,68%
11-15 Beschäftigte	5.347	5,05%	88,73%
über 15 Beschäftigte	11.937	11,27%	100,00%

105.915 HW-Unternehmen

Abbildung 1: Schlüsselung der Handwerkszählung (Bayern) auf die geplanten Beschäftigtenkategorien

Der **Abbildung 1** lässt sich entnehmen, dass durch lineare Inter- und Extrapolation nominal 50.587 Unternehmen im bayerischen Handwerk vollständig auf die Anwendung der Lohnsummenregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 verzichten könnten; dies entspricht 47,76% der gesamten Handwerksunternehmen in Bayern. Weitere 35,92% der Unternehmen sind in die erste flexible Kategorie mit 4-10 Beschäftigten einzuordnen. Etwas mehr als 5% der Unternehmen sind der zweiten flexiblen Kategorie mit 11-15 Beschäftigten zuzurechnen. Von einer vollumfänglichen Anwendung der neuen Lohnsummenregelung wären letztlich ca. 11,27% aller Handwerksunternehmen in Bayern betroffen.

3.2.3.1.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Unternehmen bis zu einschließlich 5 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Abbildung 2** entnommen werden.

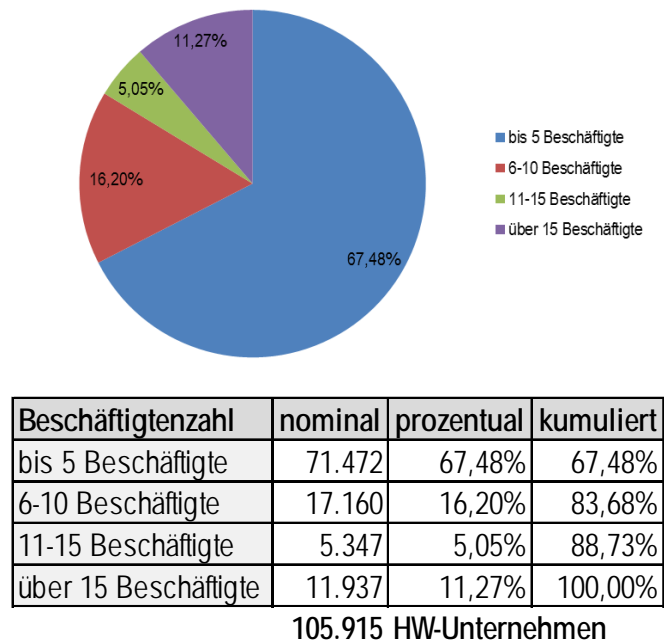


Abbildung 2: Begünstigung bei 5 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (Bayern)

Es lässt sich erkennen, dass durch die Erweiterung bis einschließlich 5 Beschäftigte wesentliche Erleichterungen für die Handwerksunternehmen erzielt werden könnten: Der Kreis der Begünstigten würde sich auf über zwei Drittel (67,48%) der Unternehmen im bayerischen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 20.885 Unternehmen bzw. nahezu 20%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der nachfolgenden Kategorie mit 6-10 Beschäftigten; die beiden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang. Im Wesentlichen würde eine Erhöhung der Grenzziehung bei fünf Mitarbeitern dazu führen, dass immer noch knapp ein Drittel der Handwerksunternehmen in Bayern zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen wird.

3.2.3.1.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Unternehmen bis zu einschließlich 7 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Abbildung 2** entnommen werden.

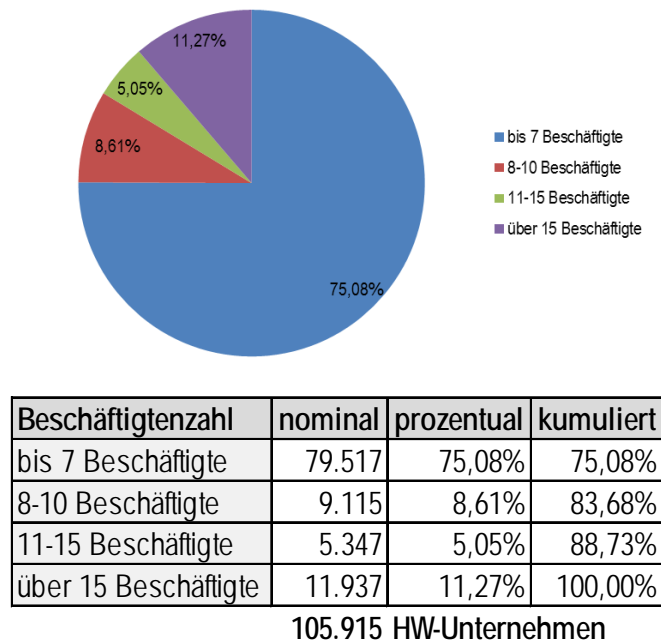


Abbildung 3: Begünstigung bei 7 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (Bayern)

Es lässt sich erkennen, dass durch die Erweiterung bis einschließlich 7 Beschäftigte nochmals wesentliche Erleichterungen für weitere Handwerksunternehmen erzielt werden könnten: Der Kreis der Begünstigten würde sich auf drei Viertel (75,08%) der Unternehmen im bayerischen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 28.930 Unternehmen bzw. über 27%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der nachfolgenden Kategorie mit 8-10 Beschäftigten; die beiden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang. Im Wesentlichen würde eine Erhöhung der Grenzziehung bei sieben Mitarbeitern dazu führen, dass immer noch knapp ein Viertel der Handwerksunternehmen in Bayern zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen wird.²³

3.2.3.1.4 Zwischenergebnis

Als Ergebnis der Schlüsselung auf Basis der Handwerkszählung in Bayern zeigt sich, dass sich künftig insbesondere solche Unternehmen auf steuerliche Nachteile einstellen müssen, die bisher zwischen 4-20 Mitarbeiter beschäftigten. Nach Inter- und Extrapolation der Informationen des Statistischen Bundesamtes betrifft das 45,18% aller Unternehmen im Handwerk in Bayern.

Durch eine Grenzziehung bei 5 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk in Bayern eine Vielzahl an weiteren Unternehmen entlastet werden. Dieser

²³ Im Vergleich zur Grenzziehung bei 5 Beschäftigten ist eine Steigerung um 7,6%-Punkte zu verzeichnen, was nominal 8.045 Unternehmen im bayerischen Handwerk entspricht.

Kreis der Begünstigten würde sich von weniger als der Hälfte auf über zwei Drittel (67,48%) der Unternehmen im bayerischen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 20.885 Unternehmen bzw. nahezu 20%-Punkten.

Durch eine Grenzziehung bei 7 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk in Bayern nochmals eine Vielzahl an weiteren Unternehmen entlastet werden. Dieser Kreis der Begünstigten würde sich von weniger als der Hälfte auf drei Viertel (75,08%) der Unternehmen im bayerischen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 28.930 Unternehmen bzw. über 27%-Punkten.

3.2.3.2 *Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Handwerkszählung 2012 für Deutschland*

3.2.3.2.1 *Allgemeine Einschätzung der geplanten Grenzziehung*

Aus der Handwerkszählung 2012 können folgende Informationen zur Anzahl der Beschäftigten im deutschen Handwerk gewonnen werden, die in der nachfolgenden **Tabelle 7** dargestellt sind. Insgesamt werden in Deutschland 583.668 Handwerksunternehmen gezählt. Im Allgemeinen zeigt sich für das Handwerk in Deutschland erwartungsgemäß eine Häufung von Unternehmen mit wenigen Mitarbeitern.

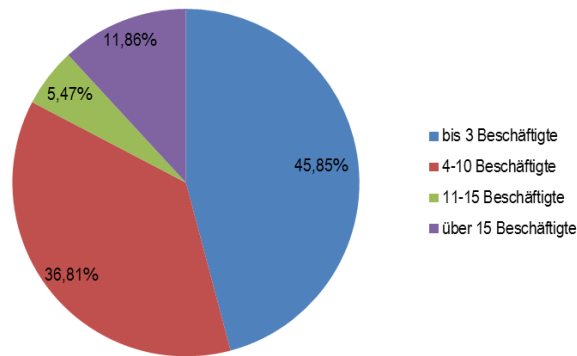
Beschäftigtenzahl	nominal	prozentual	kumuliert
1-4 Beschäftigte	356.833	61,14%	61,14%
5-9 Beschäftigte	119.254	20,43%	81,57%
10-19 Beschäftigte	63.889	10,95%	92,51%
20-49 Beschäftigte	31.407	5,38%	97,90%
über 50 Beschäftigte	12.285	2,10%	100,00%

583.668 HW-Unternehmen

Tabelle 7: Beschäftigtenkategorien nach der Handwerkszählung 2012 für die BRD

Allgemein ist festzuhalten, dass sich durch die geplante Grenzziehung bei drei Mitarbeitern die Umstände vor allem für solche Unternehmen verschlechtern, die bisher zwischen 4 bis 20 Personen beschäftigten. Auf Basis der linearen Inter- bzw. Extrapolation betrifft dies 273.398 von 583.668 Unternehmen. Entsprechend müssten sich ca. **46,84% aller Unternehmen im Handwerk in Deutschland** auf **Nachteile** bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Vergleich zum bisherigen Recht einstellen.

Der **Abbildung 4** lässt sich entnehmen, dass durch lineare Inter- und Extrapolation nominal 267.625 Unternehmen vollständig auf die Anwendung der Lohnsummenregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 verzichten könnten; dies entspricht 45,85% der gesamten Handwerksunternehmen. Weitere 36,81% der Unternehmen sind in die erste flexible Kategorie mit 4-10 Beschäftigten einzuordnen. Knapp 5,5% der Unternehmen sind der zweiten flexiblen Kategorie mit 11-15 Beschäftigten zuzurechnen. Von einer vollumfänglichen Anwendung der neuen Lohnsummenregelung wären letztlich ca. 11,86% aller Handwerksunternehmen betroffen.



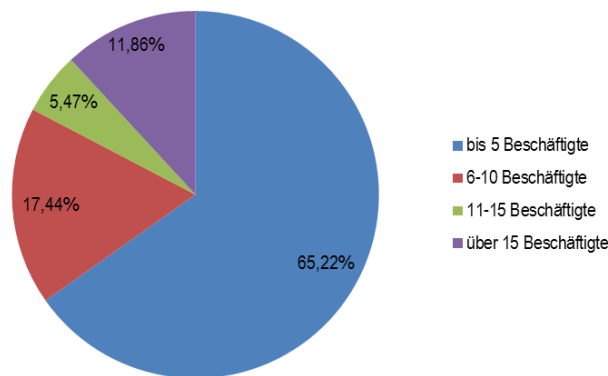
Beschäftigtenzahl	nominal	prozentual	kumuliert
bis 3 Beschäftigte	267.625	45,85%	45,85%
4-10 Beschäftigte	214.851	36,81%	82,66%
11-15 Beschäftigte	31.945	5,47%	88,14%
über 15 Beschäftigte	69.248	11,86%	100,00%

583.668 HW-Unternehmen

Abbildung 4: Schlüsselung der Handwerkszählung (BRD) auf die geplanten Beschäftigtenkategorien

3.2.3.2.2 Grenzziehung bei 5 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Unternehmen bis zu einschließlich 5 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Abbildung 5** entnommen werden.



Beschäftigtenzahl	nominal	prozentual	kumuliert
bis 5 Beschäftigte	380.684	65,22%	65,22%
6-10 Beschäftigte	101.792	17,44%	82,66%
11-15 Beschäftigte	31.945	5,47%	88,14%
über 15 Beschäftigte	69.248	11,86%	100,00%

583.668 HW-Unternehmen

Abbildung 5: Begünstigung bei 5 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (BRD)

Es lässt sich erkennen, dass durch die Erweiterung bis einschließlich 5 Beschäftigte wesentliche Erleichterungen für die Handwerksunternehmen erzielt werden könnten: Dieser Kreis der Begünstigten würde sich auf knapp zwei Drittel (65,22%) der Unternehmen im deutschen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 113.059 Unternehmen bzw. knapp 20%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der nachfolgenden Kategorie mit 6-10 Beschäftigten; die beiden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang. Im Wesentlichen würde eine Erhöhung der Grenzziehung bei fünf Mitarbeitern dazu führen, dass immer noch ca. ein Drittel der Handwerksunternehmen in Deutschland zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen wird.

3.2.3.2.3 Grenzziehung bei 7 Beschäftigten

Analog zu den Bestrebungen der Handwerksorganisation wird diese Mitarbeiterschlüsselung erneut durchgeführt, wobei jedoch die 1. Kategorie nun Unternehmen bis zu einschließlich 7 Beschäftigten erfassen soll. Die sich hierdurch ergebenden Änderungen können der **Abbildung 5** entnommen werden.

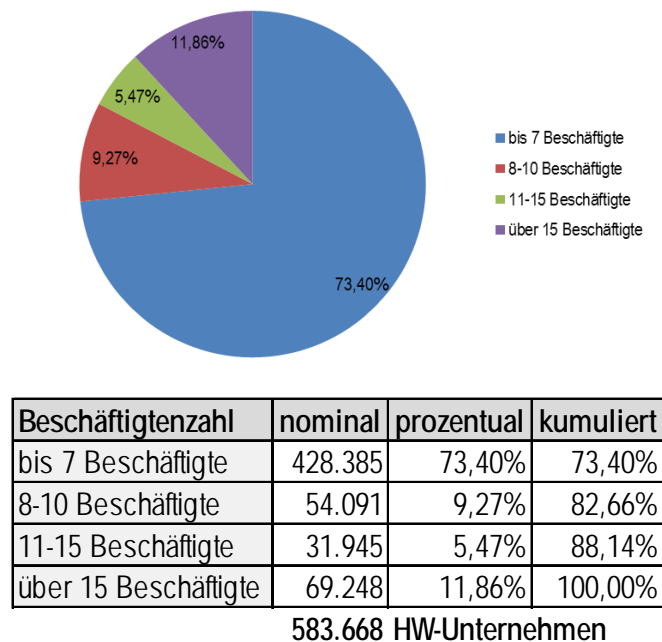


Abbildung 6: Begünstigung bei 7 Beschäftigten auf Basis der Handwerkszählung (BRD)

Es lässt sich erkennen, dass durch die Erweiterung bis einschließlich 7 Beschäftigte nochmals wesentliche Erleichterungen für weitere Handwerksunternehmen erzielt werden könnten: Dieser Kreis der Begünstigten würde sich auf knapp drei Viertel (73,40%) der Unternehmen im deutschen Handwerk erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 160.760 Unternehmen bzw. über 27%-Punkten. Korrespondierend verringert sich der Umfang der nachfolgenden Kategorie mit 8-10 Beschäftigten; die beiden Kategorien mit 11-15 bzw. über 15 Beschäftigten verbleiben folgerichtig in identischem Umfang. Im Wesentlichen würde eine Erhöhung der Grenzziehung bei sieben Mitarbeitern dazu führen, dass immer noch ca. ein Viertel der Handwerksunternehmen in Deutschland zur Befolgung der Lohnsummenregelung herangezogen wird.²⁴

²⁴ Im Vergleich zur Grenzziehung bei 5 Beschäftigten ist eine Steigerung um 8,18%-Punkte zu verzeichnen, was nominal 47.701 Unternehmen im deutschen Handwerk entspricht.

3.2.3.2.4 Zwischenergebnis

Als Ergebnis der Schlüsselung auf Basis der Handwerkszählung in Deutschland zeigt sich, dass sich künftig insbesondere solche Unternehmen auf steuerliche Nachteile einstellen müssen, die bisher zwischen 4-20 Mitarbeiter beschäftigen. Nach Inter- und Extrapolation der Informationen des Statistischen Bundesamtes betrifft das 46,84% aller Unternehmen im Handwerk in Deutschland.

Durch eine Grenzziehung bei 5 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk in Deutschland eine Vielzahl an weiteren Unternehmen entlastet werden. Dieser Kreis der Begünstigten würde sich von weniger als der Hälfte auf knapp zwei Drittel (65,22%) der Unternehmen erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 113.059 Unternehmen bzw. knapp 20%-Punkten.

Durch eine Grenzziehung bei 7 statt 3 Beschäftigten hinsichtlich einer Befreiung von der Lohnsummenregelung könnten gerade im Handwerk in Deutschland nochmals eine Vielzahl an weiteren Unternehmen entlastet werden. Dieser Kreis der Begünstigten würde sich von weniger als der Hälfte auf knapp drei Viertel (73,40%) der Unternehmen erhöhen; dies entspricht einer Steigerung von nominal 160.760 Unternehmen bzw. über 27%-Punkten.

3.2.4 Mitarbeiterschätzung der HWK für München und Oberbayern

Auch die Schätzungen in den Abschnitten 3.2.3.1 und 3.2.3.2 sind insofern problembehaftet, weil das Statistische Bundesamt explizit keine Kleinstunternehmen, d.h. Unternehmen ohne steuerbare Umsätze und/oder sozialversicherungspflichtige Beschäftigte berücksichtigt. Ferner weist das Statistische Bundesamt keine Daten für die Unternehmen der Anlage B2 der Handwerksordnung (handwerksähnliche Gewerbe) aus. Es werden daher bestimmte Kleinstunternehmen und Betriebe nicht in die Handwerkszählung aufgenommen und finden folglich auch keinen Niederschlag in den vorstehend genannten Mitarbeiterschlüsselungen.

Gerade im Handwerk sind aber auch in diesen Bereichen eine große Anzahl solcher Kleinstunternehmen und Betriebe zu verorten, die dann nicht in der Statistik auftauchen. Nach aktueller Definition weist die Handwerkszählung eine durchschnittliche Anzahl von jeweils 9 Mitarbeitern für die Handwerksunternehmen in Bayern sowie Deutschland aus. Unterstellt man diesen Kleinstunternehmen sowie dem handwerksähnlichen Gewerbe eine im Durchschnitt geringe Anzahl an Mitarbeitern, so hat dies letztlich zur Folge, dass die vorstehenden Schlüsselungen in den Abschnitten 3.2.3.1 und 3.2.3.2 zu einer tendenziellen Überschätzung der Beschäftigtenkategorien bzw. der Beschäftigtenzahl je Unternehmen führt. Die durchschnittliche Mitarbeiterzahl kann somit auf Basis der Handwerkszählung **höher** sein als unter Berücksichtigung von Kleinstunternehmen und dem handwerksähnlichen Gewerbe, d.h. kleinere Unternehmen mit geringerer Mitarbeiteranzahl sind möglicherweise unterrepräsentiert.²⁵

Diese Folgerung deckt sich nach Auskunft der Abteilung für Wirtschaftspolitik und Statistik auch mit der Sichtweise der Handwerkskammer für München und Oberbayern, die von einer nach oben verzerrten Schätzung der amtlichen Statistik ausgeht. Die Abteilung für Wirtschaft und Statistik der Handwerkskammer für München und Oberbayern hat deshalb eine eigene Schätzung durchgeführt, und geht inklusive der – explizit nicht in der Handwerkszählung enthaltenen – Kleinst- und Einzelunternehmen von einem **Durchschnitt zwi-**

²⁵ Im Vergleich mit der Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der Bewertungsgutachten sollte der Effekt in der amtlichen Statistik jedoch nicht in einem solchen Maß die Repräsentativität der Ergebnisse beeinflussen. In der Handwerkszählung errechnet sich für die Region Bayern sowie die Bundesrepublik Deutschland auf Basis von (mehreren) hunderttausend Beobachtungen eine durchschnittliche Mitarbeiterzahl von 9 Beschäftigten. Die Ergebnisse auf Basis der Bewertungsgutachten sind möglicherweise von einem Selektionsbias betroffen und übersteigen die durchschnittliche Mitarbeiterzahl nach den amtlich gemeldeten Zahlen noch einmal wesentlich. Es erscheint daher nicht geboten, die Resultate der Handwerkszählung aus der Ergebnisfindung auszuschließen.

schen vier und fünf tätigen Personen pro Betrieb aus. Eine konkrete Beurteilung für Zwecke der Lohnsummenregelung lässt sich mit dieser Angabe zwar nicht treffen, weil auch dieser Durchschnitt durch Ausreißer verzerrt sein könnte. Für eine daraus abgeleitete Mitarbeitergrenzziehung bei 5 Beschäftigten spricht jedoch, dass ein „durchschnittlicher Handwerker“ im Erbschaftsfall nicht zu einer Anwendung der Lohnsummenregelung herangezogen wird.

3.2.5 Gesamteinschätzung zur Mitarbeitergrenzziehung

Um die Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform 2015 hinsichtlich der Mitarbeitergrenzziehung ermitteln zu können, sind eigene Schätzungen vorzunehmen, weil die hierfür notwendigen Daten in der Regel nicht zur Verfügung stehen. In den vorangegangenen Abschnitten wurden diesbezüglich drei Ansätze einer Mitarbeiter-schlüsselung vorgenommen:

- Auf Basis von *Bewertungsgutachten* zeigte sich, dass durch die geplante Grenzziehung bei 3 Beschäftigten ca. 9% der Betriebe auf die Lohnsummenregelung verzichten könnten. Der Kreis der begünstigten Unternehmen würde sich durch eine Grenzziehung bei 5 Beschäftigten auf nahezu ein Viertel (23,87%) erweitern. Durch eine Grenzziehung bei 7 Beschäftigten würden 38,99% von der Befreiung von der Lohnsummenregelung profitieren. Diese Mitarbeiterschlüsselung auf Basis der **Bewertungsgutachten** ist jedoch problembehaftet und sollte aufgrund von Verzerrungen **nicht zur Beurteilung** der Auswirkungen der Mitarbeitergrenzziehung **herangezogen werden**.
- Auf Basis der *Handwerkszählung 2012 des Statistischen Bundesamts für die Region Bayern* zeigte sich, dass durch die geplante Grenzziehung bei 3 Beschäftigten ca. 47,76% der Betriebe auf die Lohnsummenregelung verzichten könnten. Der Kreis der begünstigten Unternehmen würde sich durch eine Grenzziehung bei 5 Beschäftigten auf über zwei Drittel (67,48%) erweitern. Dies entspricht einer Zunahme von ca. 20%-Punkten. Durch eine Grenzziehung bei 7 Beschäftigten würden drei Viertel der Unternehmen (75,08%) von der Befreiung von der Lohnsummenregelung profitieren, was einer Steigerung von über 27%-Punkten entspricht. Aufgrund der Nichtberücksichtigung von Kleinunternehmen und dem handwerksähnlichen Gewerbe könnten weitere Unternehmen und Betriebe des bayerischen Handwerks mit tendenziell geringerer Mitarbeiterzahl zudem unterrepräsentiert sein.
- Auf Basis der *Handwerkszählung 2012 des Statistischen Bundesamts für die Bundesrepublik Deutschland* zeigte sich, dass durch die geplante Grenzziehung bei 3 Beschäftigten ca. 45,85% der Betriebe auf die Lohnsummenregelung verzichten könnten. Der Kreis der begünstigten Unternehmen würde sich durch eine Grenzziehung bei 5 Beschäftigten auf knapp zwei Drittel (65,22%) erweitern. Dies entspricht einer Zunahme von ca. 20%-Punkten. Durch eine Grenzziehung bei 7 Beschäftigten würden knapp drei Viertel (73,40%) der Unternehmen von der Befreiung von der Lohnsummenregelung profitieren, was einer Steigerung von über 27%-Punkten entspricht. Aufgrund der Nichtberücksichtigung von Kleinunternehmen und dem handwerksähnlichen Gewerbe könnten weitere Unternehmen und Betriebe des deutschen Handwerks mit tendenziell geringerer Mitarbeiterzahl zudem unterrepräsentiert sein.

Es ist ersichtlich, dass sich die Resultate der Handwerkszählung 2012 für die Region Bayern sowie für die Bundesrepublik Deutschland nur unwesentlich voneinander unterscheiden. Während nach der geplanten Grenzziehung bei 3 Beschäftigten nur jeweils weniger als die Hälfte der Handwerksunternehmen eine Befreiung von der Lohnsummenregelung erlangen, würde sich der Kreis der begünstigten Unternehmen durch eine Grenzziehung bei 5 Beschäftigten auf jeweils ca. zwei Drittel aller Handwerksunternehmen ausweiten. Wird die Grenze bei 7 Beschäftigten gezogen, würden jeweils ca. drei Viertel der Handwerksunternehmen von einer Befreiung von der Lohnsummenregelung profitieren. Weil die amtliche Statistik explizit bestimmte Unternehmen mit tendenziell weniger Mitarbeitern nicht erfasst, könnte die tatsächliche Zahl der begünstigten Unternehmen im Handwerk sogar noch unterschätzt sein.

Auch die Handwerkskammer für München und Oberbayern erkennt eine nach oben verzerrte Schätzung der Handwerkszählung und geht inklusive der – explizit nicht in der Handwerkszählung enthaltenen – Kleinst- und Einzelunternehmen von einem **Durchschnitt zwischen vier und fünf tätigen Personen pro Betrieb** aus. Wird dieser Wert als maßgeblich herangezogen, so hätte dies zur Folge, dass durch eine Mitarbeitergrenzziehung bei fünf Beschäftigten der „durchschnittliche Handwerker“ im Erbschaftsfall nicht durch die Anwendung der Lohnsummenregelung belastet wird.

Im Ergebnis könnten folglich wesentliche Erleichterungen für die Unternehmen und Betriebe im Handwerk erzielt werden, wenn in der Erbschaftsteuerreform 2015 die Mitarbeitergrenzziehung bei fünf bzw. sieben anstelle von drei Beschäftigten vorgenommen wird.

3.2.6 Weiterführende Anmerkung zur Definition der Beschäftigtenzahl

Angemerkt sei an dieser Stelle, dass vonseiten der Handwerksorganisation ein weiterer wesentlicher Kritikpunkt hinsichtlich der Definition der Anzahl an Beschäftigten für die Anwendung der Lohnsummenregelung verbleibt. Zwar werden Beschäftigte in Mutterschutz und Elternzeit sowie Langzeiterkrankte und Auszubildende aus der maßgeblichen Beschäftigtenzahl herausgerechnet, die verbleibenden Mitarbeiter werden jedoch „nach Köpfen“ gezählt. Handwerksbetriebe mit vielen Teilzeitkräften werden durch die bisherige Definition daher benachteiligt.

Der Präsident des Zentralverbands des Deutschen Handwerks (ZDH), *Hans-Peter Wollseifer*, bekräftigte deshalb kürzlich, dass Teilzeitkräfte entsprechend nur anteilig bei der Ermittlung der maßgeblichen Beschäftigtenzahl berücksichtigt werden sollten. In diesem Punkt konnte jedoch noch keine Einigung erzielt werden.²⁶

3.3 Regelung zum Verwaltungsvermögen

Nach der Erbschaftsteuerreform 2015 soll – abgesehen von einer 10% Grenze an nicht-begünstigtem Verwaltungsvermögen – nur noch das begünstigte Vermögen einer Steuerprivilegierung unterliegen. Neben einer Neudefinition soll künftig auch eine Abgrenzung des begünstigten vom nicht-begünstigten Vermögen anhand seines Hauptzwecks erfolgen, im Zeitpunkt der Steuerentstehung überwiegend (Indiz: >50%) einer originär gewerblichen Tätigkeit zu dienen. Betrachtet man ausschließlich die Grenzwerte an nicht-begünstigtem Verwaltungsvermögen, so ist im Vergleich zum bisherigen Recht ebenfalls eine unschädliche 10%-Grenze für Verwaltungsvermögen für beide Verschonungsmöglichkeiten vorgesehen. Positive wie negative Auswirkungen können sich für die Betriebe jedoch im Hinblick auf die Regelverschonung ergeben. Zur Beurteilung werden hierfür die Ergebnisse einer Studie des Ludwig-Fröhler-Instituts aus dem Jahr 2014 herangezogen.

Nach bisherigem Recht kann im Rahmen der Regelverschonung bis zu 50% Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen enthalten sein um dennoch vollumfänglich verschont zu werden. Da nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 dieses nicht-begünstigte Vermögen oberhalb der Bagatellgrenze vollumfänglich der regulären Besteuerung unterliegt, ergeben sich Nachteile für solche Betriebe, die bisher zwischen 10 und 50% Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen haben. In der Ludwig-Fröhler-Untersuchung aus dem Jahr 2014 trifft dies auf insgesamt 3 von 14 Betrieben zu;²⁷ hinsichtlich einer Generalisierbarkeit dieses Ergebnisses muss jedoch die geringe Anzahl an Beobachtungen berücksichtigt werden.

Die bisherige 50%-Verwaltungsvermögensgrenze war jedoch als „Alles-oder-nichts“-Prinzip ausgestaltet, d.h. war bei einem Unternehmen nur geringfügig über 50% Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen enthalten, wurde eine Verschonung vollumfänglich versagt. Hier können sich nach der Erbschaftsteuerreform 2015 nun Vorteile für solche Betriebe ergeben, die bisher über der 50%-Verwaltungsvermögensgrenze gelegen haben.

²⁶ Vgl. hierzu Handwerks Magazin (2015): Erbschaftsteuerrecht - Regierungsentwurf greift zu kurz, vom 8.8.2015.

²⁷ Vgl. Buchner (2014), (Fn. 1), S. 25.

Kam für diese Unternehmen bisher gar keine Verschonung in Betracht, könnte das vorhandene produktive Betriebsvermögen mit der Erbschaftsteuerreform 2015 fortan verschont werden. In der Ludwig-Fröhler-Untersuchung aus dem Jahr 2014 trifft dies auf insgesamt 3 von 14 Betrieben zu;²⁸ hinsichtlich einer Generalisierbarkeit dieses Ergebnisses muss jedoch die geringe Anzahl an Beobachtungen berücksichtigt werden.

Ergebnis:

Die Neuregelung nach der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 kann im Rahmen der Regelverschonung sowohl Vorteile als auch Nachteile für die Betriebe aufweisen:

Betrieben mit mehr als 50% Verwaltungsvermögen wird nach bisherigem Recht eine Verschonung vollumfänglich versagt, wohingegen sie mit den geplanten Neuerungen eine anteilige Begünstigung des Betriebsvermögens erreichen könnten. Für Betriebe, die Verwaltungsvermögensquoten von 10-50% aufweisen, ergeben sich durch den anteiligen Ausschluss jedoch tendenziell steuerliche Nachteile, da dieses Verwaltungsvermögen bisher in die Regelverschonung vollständig miteinbezogen wird.

Aufgrund der wenigen Beobachtungen von n=14 Betrieben sollen diese Aussagen jedoch ausschließlich als normative Tendenzaussagen zu verstehen sein.

²⁸ Vgl. Buchner (2014), (Fn. 1), S. 25.

4 Zusammenfassung

Mit der geplanten Erbschaftsteuerreform 2015 werden die vom BVerfG geäußerten Kritikpunkte am bisherigen, für verfassungswidrig erklärten ErbStG aufgegriffen. Dabei ist insbesondere eine Absenkung von 20 auf 3 Beschäftigte hinsichtlich einer Befreiung von der Anwendung der Lohnsummenregelung vorgesehen. Ebenso wird der Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen eingegrenzt, der anhand eines Schwellenwertes von 26 Millionen EUR festgesetzt wird. Kommt es zu einer Überschreitung dieser Freigrenze, ist auf Antrag eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung oder eine Verringerung des maßgeblichen Verschonungsabschlags vorgesehen. Ferner soll – abgesehen von einer 10%igen Bagatellgrenze – künftig nur noch das begünstigte Betriebsvermögen steuerlich privilegiert werden, d.h. schädliches Verwaltungsvermögen unterliegt nach der Erbschaftsteuerreform 2015 vollumfänglich der regulären Besteuerung.

In der vorliegenden Ausarbeitung werden diese geplanten Anpassungen durch die Erbschaftsteuerreform 2015 aufgegriffen und im Hinblick auf die Belange des Handwerks näher betrachtet. Es zeigt sich, dass auf Basis der branchenorientierten AWH-Unternehmenswerte keine Überschreitungen des Schwellenwertes von 26 Millionen EUR auftreten. Auch im Rahmen einer stark vereinfachten Näherungslösung des vereinfachten Ertragswertverfahrens überschreiten nur 2 von 402 Handwerksbetrieben (=0,5%) der Stichprobe diesen Schwellenwert. Bezogen auf den vom ZDH festgestellten Bestand von 1.007.016 Betrieben zum 31.12.2014 betrifft dies folglich 4.973 Unternehmen im Handwerk. Im Kern scheint die Prüfschwelle von 26 Millionen EUR für das deutsche Handwerk auf Basis der Datenstichprobe daher nicht existenziell bedrohlich zu sein, wenngleich sich die Umstände im Vergleich zum bisherigen Recht für einige - ertragsstarke - Handwerksbetriebe verschlechtern können. Auf einzelbetrieblicher Ebene hingegen kann für die betroffenen Betriebe keine Aussage über die liquiditätswirksame Steuerzahlungsfähigkeit getroffen werden.

Weil Mitarbeiterzahlen auf einzelbetrieblicher Ebene nicht verfügbar sind, müssen Schätzungen vorgenommen werden, wenn die Auswirkungen der Mitarbeitergrenzziehung hinsichtlich der Lohnsummenregelung untersucht werden sollen. In der vorliegenden Ausarbeitung wurde eine solche Schätzung mittels drei verschiedener Datengrundlagen durchgeführt. Zunächst wurde auf Basis von Bewertungsgutachten die Mitarbeiterzahl auf die geplanten und angepassten Beschäftigtenkategorien geschlüsselt, die jedoch aufgrund von Verzerrungen nicht zur Ergebnisfindung herangezogen werden. Eine solche Schlüsselung wurde unter Rückgriff auf die Handwerkszählung 2012 des Statistischen Bundesamtes einmal für die Region Bayern sowie für die Bundesrepublik Deutschland wiederholt. Auf Basis der Handwerkszählung zeigt sich, dass nach der geplanten Grenzziehung bei 3 Beschäftigten nur jeweils weniger als die Hälfte der Handwerksunternehmen eine Befreiung von der Lohnsummenregelung erlangen, wohingegen sich der Kreis der begünstigten Unternehmen durch eine Grenzziehung bei 5 Beschäftigten auf jeweils ca. zwei Drittel aller Handwerksunternehmen ausweiten würde. Wird die Grenze bei 7 Beschäftigten gezogen, würden jeweils ca. drei Viertel der Handwerksunternehmen von einer Befreiung von der Lohnsummenregelung profitieren. Weil die amtliche Statistik explizit bestimmte Unternehmen mit tendenziell weniger Mitarbeitern nicht erfasst, könnte die tatsächliche Zahl der begünstigten Unternehmen im Handwerk sogar noch unterschätzt sein. Im Ergebnis könnten folglich wesentliche Erleichterungen für die Unternehmen und Betriebe im Handwerk erzielt werden, wenn in der Erbschaftsteuerreform 2015 die Mitarbeitergrenzziehung bei fünf bzw. sieben anstelle von drei Beschäftigten vorgenommen wird.

Es bleibt noch abzuwarten, ob Probleme für die Betriebe entstehen, welche nach der Erbschaftsteuerreform 2015 fortan die Lohnsummenregelung anwenden müssten, aber bisher davon befreit sind. Eine Studie des Ludwig-Fröhler-Instituts aus dem Jahr 2014 hat – jedoch unter einer geringen Anzahl an Beobachtungen – zwar gezeigt, dass die Einhaltung der Lohnsummenklausel nach bisherigem Recht unproblematisch ist. Einer Verschärfung der Lohnsummenregelung – im Übrigen auch der Haltefristen – auf Basis des bisherigen Rechts stand man jedoch generell kritisch gegenüber: Die damit induzierte Einschränkung der unternehmerischen

Flexibilität und des unternehmerischen Spielraums würden die ohnehin schon bestehenden Unwägbarkeiten einer Betriebsübergabe erhöhen. Im Sinne der Erhaltung der Arbeitsplätze dürfen diese Unsicherheiten nicht zu groß werden, um die Betriebsübergabe an den Nachfolger nicht gänzlich zu gefährden.²⁹

Abschließend sei nochmals auf die Annahmen und Einschränkungen der zugrundeliegenden Daten und Rechenschritte in dieser Ausarbeitung hingewiesen, die in den relevanten Abschnitten erläutert werden. Eine Generalisierbarkeit bzw. eine Interpretation der Ergebnisse aus der vorliegenden Studie muss zwingend unter Berücksichtigung dieser Annahmen und Restriktionen getroffen werden.

²⁹ Vgl. Buchner (2014), (Fn. 1), S. 26-28, 31.

Weiterführendes Literaturverzeichnis

Im Textteil wurde grundsätzlich eine Vollzitation durchgeführt, die eine Auffindbarkeit der genannten Publikationen ermöglicht. Nachfolgend findet sich ein weiterführendes Literaturverzeichnis mit weiteren Informationen zur Erbschaftsteuerreform 2015, insbesondere zum Mechanismus der neuen Verschonungsregeln sowie Stellungnahmen von Fachverbänden und Wirtschaft. Die untenstehend genannte Literatur wurde ebenfalls in den beschreibenden und argumentativen Teilen dieser Studie herangezogen.

BADEN-WÜRTTEMBERGISCHER HANDWERKSTAG (2015): Erbschaftsteuer: Betriebe mit vielen Teilzeitkräften ziehen den Kürzeren, URL: http://www.handwerk-bw.de/fileadmin/media/pm-2015/41_PM_Erbschaftsteuer.pdf, 21.8.2015.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2015): Erbschaft- und Schenkungsteuer - Übersicht der Neuregelungen gemäß Gesetzentwurf vom 8. Juli 2015, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2015/07/2015-07-08-PM25-uebersicht.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 21.8.2015.

BUNDESREGIERUNG (2015): Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2015-07-08-G-z-Anpassung-d-ErbStR-u-SchenkSt-a-d-Rspr-d-BVerfG.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 21.8.2015.

ERNST & YOUNG (2015A): Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – Referentenentwurf vom 02.06.2015, URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015_EY_ErbStG_%C3%9Cbersicht/\\$FILE/EY_ErbStG_Uebersicht_18-06-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015_EY_ErbStG_%C3%9Cbersicht/$FILE/EY_ErbStG_Uebersicht_18-06-2015.pdf), 21.8.2015.

ERNST & YOUNG (2015B): Erbschaftsteuer nach dem Urteil des BVerfG – Ergebnisse einer Online-Befragung und Empfehlungen für Neuregelungen, URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015_EY-ErbSt_BVerfG_Studie/\\$FILE/EY-ErbSt_BVerfG_Studie_2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015_EY-ErbSt_BVerfG_Studie/$FILE/EY-ErbSt_BVerfG_Studie_2015.pdf), 21.8.2015.

INSTITUT DER DEUTSCHEN WIRTSCHAFT IN KÖLN (2015): Die Bedürfnisprüfung als Bestandteil des Gesetzesentwurfs zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes - IW policy paper 22/2015, URL: <http://www.iwkoeln.de/storage/asset/237144/storage/master/file/7384257/download/Erbschaftssteuer%20policy%20paper.pdf>, 21.8.2015.

STEGER, CHRISTIAN / KÖNIGER, STEFAN (2015): Erbschaftsteuer 3.0 – Wird mit dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1.6.2015 nun alles gut? – Eine kritische Analyse, in: BetriebsBerater, Heft 27/28 2015, S. 1623-1627.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS (2015): Reform der Erbschaftsteuer, URL: http://www.zdh.de/fileadmin/user_upload/themen/Handwerkspolitik/zdh-kompakt/zdh_kompakt_2015/Erbschaftsteuer.pdf, 21.8.2015.

ZIPFEL, LARS (2015): Erbschaftsteuerreform 2015 – Änderungen im Regierungsentwurf, URL: http://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/erbschaftsteuerreform-2015-aenderungen-im-regierungsentwurf_168_311904.html, 21.8.2015.