

DHI

Markus Buchner

Die Bedeutung der Erbschaftsteuer für Betriebsübergaben im Handwerk



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

2014

Ludwig-Fröhler-Institut

Forschungsinstitut im Deutschen Handwerksinstitut

Markus Buchner

**Die Bedeutung der Erbschaftsteuer
für Betriebsübergaben im Handwerk**

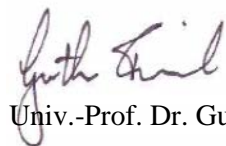
Vorwort

Die deutsche Unternehmenslandschaft ist durch eine rege Fluktuation gekennzeichnet, in der jährlich eine Vielzahl an Betriebsübergaben und -übernahmen erfolgreich vollzogen werden. Ein hoher Anteil des Übergabegeschehens findet dabei familienintern statt, regelmäßig durch Erbschaft oder Schenkung. Hierbei können die Betriebe und Familien (derzeit) auf umfangreiche Steuerbegünstigungen vertrauen, die den Fortbestand des Unternehmens und den Erhalt der Arbeitsplätze sichern. Diese Verschonungsregeln finden sich nun in verfassungsrechtlicher Überprüfung wieder, da sie nach Ansicht des BFH nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt sind und einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang aufweisen. Sollte das Bundesverfassungsgericht dem zustimmen, ist es nicht unwahrscheinlich, dass es zu einer Neugestaltung dieser Verschonungsregeln kommt. Diese Unsicherheit ist für die kleinen und mittleren Unternehmen im Allgemeinen und das Handwerk im Besonderen überaus kontraproduktiv.

Aus diesem Grund nimmt sich die vorliegende Ausarbeitung der Frage an, welche Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Handwerk zukommt. Zu diesem Zweck erfolgt zunächst ein Aufriss über die Bewertungs- und Verschonungsprinzipien im ErbStG. Daran anschließend erfolgt eine Darstellung der verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH. Zuletzt werden die Ergebnisse einer eigens durchgeführten Befragung dargestellt, aus der Erkenntnisse über den Umfang und die Bewertung des Betriebsvermögens, die Art und Voraussetzungen der Verschonungsregeln, die Erwerber des betrieblichen Vermögens und die Belastungswirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gewonnen werden konnten. Im Wesentlichen zeigt sich dabei, dass die Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen im ErbStG in der derzeit geltenden Ausgestaltung ihr Ziel erreichen: Der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt in den vorliegenden Fällen keine existenzgefährdende Wirkung zu.

Zum Gelingen des Projektes trug wesentlich Frau RAin Daniela Jope, Referatsleiterin der Abteilung Steuer- und Finanzpolitik des Zentralverbands des Deutschen Handwerks, bei. Für die wertvolle Unterstützung und stets gute Zusammenarbeit möchte ich mich herzlich bei ihr bedanken.

München, im August 2014



Univ.-Prof. Dr. Gunther Friedl

Leiter des Ludwig-Fröhler-Instituts

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Abbildungsverzeichnis.....	II
Tabellenverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
Management Summary.....	1
1 Einführung.....	2
2 Bewertungs- und Verschonungsprinzipien des betrieblichen Vermögens im ErbStG.....	4
2.1 Allgemeine Charakterisierung und steuersystematische Einordnung des ErbStG.....	4
2.2 Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab für das betriebliche Vermögen auf erster Ebene.....	5
2.3 Ausgestaltung der Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen auf zweiter Ebene.....	7
3 Verfassungsrechtliche Bedenken des BFH am geltenden ErbStG.....	10
3.1 Zugrundeliegendes Ausgangsverfahren.....	10
3.2 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bereits nach Inkrafttreten des ErbStG.....	12
3.3 Anforderungen einer gleichheitskonformen Ausgestaltung von Verschonungsregeln.....	14
4 Ergebnisse einer Umfrage zur Bedeutung der Erbschaftsteuerbelastung im Handwerk.....	16
4.1 Untersuchungsgang und Datenerhebung.....	17
4.2 Darstellung und Beurteilung der Ergebnisse.....	17
4.2.1 Beschreibung der betrieblichen Stammdaten.....	17
4.2.2 Übersicht über Art und zeitliche Verteilung der Erwerbsvorfälle.....	20
4.2.3 Umfang und Bewertung des Betriebsvermögens.....	20
4.2.4 Angaben zu Art und Voraussetzungen der Verschonungsregeln.....	23
4.2.5 Erwerber des betrieblichen Vermögens.....	28
4.2.6 Belastungswirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	29
4.3 Zwischenfazit.....	31
5 Zusammenfassung.....	32
Anhang.....	33
Literaturverzeichnis.....	39

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Rechtsform der Betriebe.....	18
Abbildung 2:	Regionale Verteilung der Betriebe	18
Abbildung 3:	Verteilung über die Handwerksgruppen.....	19
Abbildung 4:	Umsatz der Betriebe	20
Abbildung 5:	Beschäftigtenstruktur der Unternehmen	24

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Übersicht über die Begünstigungen für betriebliches Vermögen im ErbStG.....	10
Tabelle 2:	Art und zeitliche Verteilung der Erwerbsvorfälle.....	20
Tabelle 3:	Statistische Lagemaße des Betriebsvermögens	21
Tabelle 4:	Angewendete Wertermittlungsverfahren.....	21
Tabelle 5:	Übergabe von Betriebs- und sonstigem Vermögen	22
Tabelle 6:	Wert des sonstigen übergehenden Vermögens	23
Tabelle 7:	Wert des jungen Verwaltungsvermögens	23
Tabelle 8:	Statistische Lagemaße der Beschäftigtenanzahl	24
Tabelle 9:	Übersicht über die gewählten Verschonungsalternativen.....	25
Tabelle 10:	Höhe der Verwaltungsvermögensquoten.....	25
Tabelle 11:	Einzelfälle der Verschonungsalternativen	26
Tabelle 12:	Einschätzung über Vergünstigungsversagung	26
Tabelle 13:	Ausgangslohnsummen der Betriebe	27
Tabelle 14:	Erwerber des Betriebsvermögens	28
Tabelle 15:	In Anspruch genommene Freibeträge.....	29
Tabelle 16:	Liquiditätswirkung der Steuerschuld.....	30
Tabelle 17:	Ermittlungsaufwand der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	31

Abkürzungsverzeichnis

AWH	Arbeitsgemeinschaft der Wert ermittelnden Betriebsberater im Handwerk
DIHK.....	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
IfM.....	Institut für Mittelstandsforschung
KMU.....	Kleine und mittlere Unternehmen
vEW.....	Vereinfachtes Ertragswertverfahren
ZDH.....	Zentralverband des Deutschen Handwerks

Management Summary

Jedes Jahr treten mehrere hunderttausend Unternehmen in den Markt ein, eine nahezu vergleichbare Anzahl verlässt ihn wieder. Als Teil dieses Fluktuationsgeschehens werden in der Regel auch Unternehmensübernahmen bzw. -übergaben aufgefasst. In etwas mehr als der Hälfte aller Fälle (54 %) erfolgt eine Übergabe der Unternehmen innerhalb des Familienkreises, sodass eine Vielzahl der anstehenden Übergabefälle potenziell in den Anwendungsbereich des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes fallen (ErbStG). Im derzeit geltenden ErbStG sind für die Übergabe von Betriebsvermögen zwei umfangreiche Verschonungsmöglichkeiten vorgesehen. Im Rahmen der Regelverschonungen bleiben 85 % des begünstigten Vermögens außer Ansatz, wenn bestimmte Vorgaben hinsichtlich der Lohnsumme und einer Behaltensfrist eingehalten werden. Im Vergleich zur Regelverschonung kann eine vollständige Steuerfreiheit über die Optionsverschonung erlangt werden, jedoch sind daran strengere Kriterien gestellt. Eine wesentliche Erleichterung ergibt sich zudem für kleine Betriebe, die nicht mehr als 20 Beschäftigte zählen: Sie brauchen die Vorgaben zur Lohnsumme ohnehin nicht anwenden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Vorlagebeschluss vom 27.9.2012 dargelegt, dass er in der derzeitigen Ausgestaltung des ErbStG einen Verstoß gegen die Verfassung sehe. Insbesondere seien die vorgesehenen Steuervergünstigungen für betriebliches Vermögen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und weisen deshalb einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf. Nun hat das Bundesverfassungsgericht zu prüfen, ob das ErbStG in der derzeit gültigen Fassung tatsächlich verfassungswidrig ausgestaltet ist.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wurde deshalb eine empirische Untersuchung im Auftrag des Zentralverbands des Deutschen Handwerks durchgeführt. Ziel dieser Befragung war es, Einblicke in die Bedeutung der Erbschaftsteuer bei Betriebsübergaben und -übernahmen im Handwerk zu erlangen und relevante Informationen zu kritischen Bereichen des Erbschaft- und Schenkungsprozesses zu erhalten. Auf Basis der (kleinen) Stichprobe zeigte sich, dass die Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen im ErbStG in der derzeit geltenden Ausgestaltung ihr Ziel erreichen. Es konnte keine nennenswerte Erbschaftsteuerbelastung festgestellt werden. Lediglich zwei Betriebe der Stichprobe wurden zur Steuer herangezogen, dies aber mit einer sehr moderaten Belastung. Der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt in den vorliegenden Fällen keine existenzgefährdende Wirkung zu. Diese Aussage kann vor dem Hintergrund getroffen werden, dass in der Stichprobe nur Fälle ab dem Jahr 2009 betrachtet wurden und daher nur das derzeit geltende ErbStG zur Anwendung kam. Zudem handelt es sich bei allen Betrieben der Stichprobe um kleine und mittlere Unternehmen, sodass der vorgesehene Begünstigungskreis – zumindest im Sinne der Gesetzesbegründung – zielgenau erreicht wurde.

1 Einführung

In Deutschland ist die Unternehmenslandschaft in besonderer Weise durch kleine und mittlere Unternehmen (KMU) geprägt. So zählten im Jahr 2011 mehr als 99 % aller Unternehmen in der Bundesrepublik zu den KMU. Diese erwirtschafteten mit 33,5 % über ein Drittel des gesamten Umsatzes aller deutschen Unternehmen. Mit 15,78 Millionen Personen sind zudem annähernd zwei Drittel (60,2 %) aller sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten in KMU tätig.¹ Für die deutsche Volkswirtschaft sind deshalb die der kleinen und mittleren Größenordnung zuzurechnenden Unternehmen von hoher Bedeutung.

Jedoch kennzeichnet die deutsche Volkswirtschaft auch eine erhebliche Fluktuation. Die Anzahl an bestehenden Unternehmen ist in Deutschland kontinuierlich angewachsen.² Jedes Jahr treten mehrere hunderttausend Unternehmen in den Markt ein, eine nahezu vergleichbare Anzahl verlässt ihn wieder. Als Teil dieses Fluktuationsgeschehens werden in der Regel auch Unternehmensübernahmen bzw. -übergaben aufgefasst, auch wenn in diesen Fällen nur die Führung bzw. das Eigentum auf einen anderen übergeht, die Geschäftstätigkeit aufgrund der Übergabe jedoch im Regelfall nicht eingestellt wird.³

Bereits seit einiger Zeit ist das öffentliche Interesse auf jenes Übergabegeschehen gerichtet, da verschiedene Berichterstattung vermuten lässt, dass sich für Unternehmen teilweise kein Nachfolger findet.⁴ Diese Entwicklung ist aufgrund des demografischen Wandels und des potenziellen Rückgangs des Erwerbspotenzials grundsätzlich kritisch zu betrachten.⁵ So errechnet das *Institut für Mittelstandsforschung* [IfM] eine Anzahl von in Deutschland im Zeitraum von 2014 bis 2018 zur Übergabe anstehenden Unternehmen in Höhe von 135.000, von denen ca. 2 Millionen Beschäftigte betroffen sein werden.⁶ Auch das Handwerk als typischer Vertreter von KMU und Mittelstand⁷ bleibt von dieser Entwicklung nicht verschont. So stehen im betrachteten Zeitraum von 2014 bis 2018 auch im Handwerk ca. 64.600 Betriebe zur Übergabe an.⁸

Die hohe Bedeutung von KMU wird auch von der Bundesregierung anerkannt und spiegelt sich auch in der Gesetzgebung und der Schaffung von wirtschaftspolitischen Rahmenbedingungen wider. So sieht auch der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 28.01.2008 die klein- und mittelständisch geprägte Unternehmenslandschaft als Vorteil für die deutsche Wirtschaft im internationalen Wettbewerb an. Insbesondere seien regional vernetzte Familienbetriebe eine notwendige Voraussetzung für das wirtschaftliche Wachstum und somit für die Schaffung

¹ Vgl. Söllner (2014), S. 42-43. Für kleine und mittlere Unternehmen existiert bisweilen keine einheitliche und somit alleingültige Definition. So findet sich implizit in § 267 HGB eine Umschreibung der Größenklassen für Unternehmen. Ferner existiert eine KMU-Definition der EU-Kommission. Auch das *Institut für Mittelstandsforschung* [IfM] verwendet aufgrund der Besonderheiten des deutschen Mittelstandes eine eigenständige Definition. Abhängig von der zugrundeliegenden Definition unterscheiden sich die genannten KMU-Anteile an Unternehmensgesamtbestand, Gesamtbeschäftigtenzahl und Gesamtumsatz; eine wesentliche numerische Abweichung scheint jedoch nicht erkennbar. Für konkrete Werte definitionsabhängiger KMU-Anteile vgl. Günterberg (2012), S. 3-5.

² Vgl. Günterberg (2012), S. 11-18.

³ Vgl. Müller et al. (2011), S. 1 u. 359-361.

⁴ Vgl. Müller et al. (2011), S. 1.

⁵ So ist zwar dem IfM zufolge rechnerisch von einer die übernahmewürdigen Unternehmen übersteigende Anzahl an Nachfolgeinteressenten auszugehen, regionale und branchenspezifische Engpässe lassen sich jedoch nicht ausschließen: „So werden Unternehmen in ländlichen Regionen tendenziell größere Schwierigkeiten bei der Nachfolgersuche haben als Unternehmen in städtischen Räumen. Und insbesondere im Handwerk ist nicht auszuschließen, dass es Gewerke gibt, für die tatsächlich nicht mehr genügend potenzielle Übernehmer zur Verfügung stehen, weil die entsprechenden Berufe sehr stark an Attraktivität verloren haben.“, vgl. Kay/Suprinovič (2013), S. 18, Fn. 16; ähnlich auch Müller et al. (2011), S. 164-165. Kritischer wird die Nachfolgesituation vom Deutschen Industrie- und Handelskammertag [DIHK] beurteilt, nach der die Zahl der potenziellen Übernehmer im Jahr 2012 auf ein Rekordtief sank, vgl. DIHK (2013), S. 6.

⁶ Vgl. Kay/Suprinovič (2013), S. 8 u. 13.

⁷ Vgl. hierzu Schempp (2012), S. 4-8.

⁸ Vgl. Müller et al. (2011), S. 161-162.

wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze.⁹ Berücksichtigt man, dass im Allgemeinen als Nachfolgelösung in etwas mehr als der Hälfte aller Fälle (54 %) eine Übergabe der Unternehmen innerhalb des Familienkreises erfolgt,¹⁰ so ist erkennbar, dass eine Vielzahl der anstehenden Übergabefälle potenziell in den Anwendungsbereich des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes fällt.

Gerade bei kleinen und mittleren Betrieben stellt der Gesetzgeber jedoch fest, dass oftmals beträchtliches Kapital im Betrieb für Zwecke der Produktion gebunden ist, sodass eine gegebenenfalls anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer häufig nicht aus den laufenden Erträgen oder liquidem Vermögen des Unternehmens bezahlt werden könne. Um deshalb in Zeiten des Betriebsübergangs notwendige stabile Rahmenbedingungen zu schaffen und den Erhalt der betroffenen Arbeitsplätze nicht zu gefährden, ist u.a. für unternehmerisch gebundenes Vermögen¹¹ eine erbschaft- und schenkungsteuerliche Verschonung vorgesehen.¹² Diese Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen wurden so umfassend gestaltet, dass sie in der Literatur als eine faktische Abschaffung der Erbschaftsteuer im Hinblick auf dieses Vermögen interpretiert wurden.¹³ So sehen die §§ 13a und 13b ErbStG vor, dass bei Einhaltung gewisser Voraussetzungen das unternehmerisch gebundene Vermögen zu 85 % oder 100 % von der Steuer ausgenommen wird.

Nachdem bereits kurz nach Inkrafttreten des derzeit geltenden ErbStG zum 1.1.2009 verfassungsrechtliche Bedenken in der Literatur diskutiert wurden,¹⁴ hat jüngst der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Vorlagebeschluss vom 27.9.2012¹⁵ dargelegt, dass er in der derzeitigen Ausgestaltung des ErbStG einen Verstoß gegen die Verfassung sehe.¹⁶ Insbesondere seien die vorgesehenen Steuervergünstigungen für betriebliches Vermögen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und weisen deshalb einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf. Teils für sich allein, teils in ihrer Kumulation führen diese Verfassungsverstöße zu einer durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung, die das Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt.¹⁷ Nun hat das Bundesverfassungsgericht zu prüfen, ob das ErbStG in der derzeit gültigen Fassung tatsächlich verfassungswidrig ausgestaltet ist.¹⁸ Welches Urteil das Bundesverfassungsgericht sprechen wird, bleibt abzuwarten. Fiskalische Gründe sprechen jedoch dafür, dass dem Gesetzgeber eine Frist gesetzt wird, um ein neues, verfassungskonformes Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zu schaffen.¹⁹

Es erscheint daher für die Besteuerungspraxis nicht unwahrscheinlich, dass es zu einer Neuregelung der Begünstigungsvorschriften kommen wird, deren konkrete Ausgestaltung allerdings noch nicht absehbar ist. Da es – wie bereits eingangs aufgezeigt – auch in nächster Zeit verstärkt zu Betriebsübergaben kommen wird, ist diese Unsicherheit für die kleinen und mittleren Unternehmen im Allgemeinen und das Handwerk im Besonderen überaus kontraproduktiv. Aus diesem Grund soll in dieser Arbeit die Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Handwerk untersucht werden.

Zu diesem Zweck wird in der vorliegenden, fünf Abschnitte umfassenden Ausarbeitung wie folgt vorgegangen: Nach einer thematischen Einführung in Kapitel eins werden im zweiten Abschnitt die der-

⁹ Vgl. Bundestag-Drucksache (2008b), S. 33.

¹⁰ Vgl. Kay/Suprinovič (2013), S. 18-19.

¹¹ Mit „unternehmerisch gebundenes Vermögen“ oder „betriebliches Vermögen“ werden im Folgenden synonym das begünstigte Betriebsvermögen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sowie begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bezeichnet.

¹² Vgl. Bundestag-Drucksache (2008b), S. 33.

¹³ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat (2012), S. 7.

¹⁴ Vgl. beispielsweise Spiegelberger/Wartenburger (2009), S. 98-103; Piltz (2010), S. 1913-1925; Hubert (2010), S. 464-467; Sedemund/Strnad (2010), S. 2282-2284.

¹⁵ Vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 27.9.2012, II R 9/11, BFHE 238, 241.

¹⁶ Vgl. auch Piltz (2012), S. 228; Schlarmann/Krappel (2013), S. 267.

¹⁷ Vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 27.9.2012, II R 9/11, BFHE 238, 241.

¹⁸ Ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts wird für das 4. Quartal 2014 erwartet.

¹⁹ Vgl. Söffing (2012), S. 362.

zeit im ErbStG geltenden Bewertungs- und Verschonungsprinzipien des betrieblichen Vermögens vorgestellt. Das dritte Kapitel widmet sich den verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH am geltenden Erbschaftsteuerrecht. Im Rahmen der vorliegenden Ausarbeitung wurde eine empirische Untersuchung im Auftrag des Zentralverbands des Deutschen Handwerks durchgeführt, deren Ziel es war, Einblicke in die Bedeutung der Erbschaftsteuer bei Betriebsübergaben und -übernahmen im Handwerk zu erlangen. Die Ergebnisse dieser Umfrage werden im vierten Kapitel dargestellt. Im abschließenden fünften Abschnitt werden die Ergebnisse dieser Ausarbeitung zusammengefasst.

2 Bewertungs- und Verschonungsprinzipien des betrieblichen Vermögens im ErbStG

2.1 Allgemeine Charakterisierung und steuersystematische Einordnung des ErbStG

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst steuersystematisch eine substantielle Vermögensbewegung, die mit einem Wechsel der personellen Vermögenszuständigkeit einhergeht. Dabei stellen Erwerbs- und Zuwendungsvorgänge, die zu einem unentgeltlichen Vermögenszuwachs („**Bereicherung**“) beim Erwerber führen, den Regelungsgegenstand und Steuertatbestand im ErbStG dar (§ 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG).²⁰ Das deutsche ErbStG ist demnach als *Erbanfallsteuer* konzipiert, bei dem ebendiese Bereicherung des Erben der Besteuerung unterliegt.²¹

Die tatsächlich zu entrichtende Erbschaft- und Schenkungsteuer ist jedoch neben der Höhe der Bereicherung noch von weiteren Kriterien abhängig. So werden zunächst nach § 16 ErbStG die Steuerpflichtigen in verschiedenen Gruppen („Steuerklassen“) zusammengefasst. Das ErbStG kennt dabei drei Steuerklassen (I-III), die sich nach der Nähe des Erwerbers zum Erblasser/Schenker richten.²² Von der Einteilung in eine dieser drei Steuerklassen ist sodann auch der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG des Erwerbers abhängig.²³ Letztlich ist auch der anzuwendende Steuersatz nach § 19 ErbStG – neben dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs – von der Steuerklasse des Erwerbers abhängig. Bei den Tarifen des § 19 Abs. 1 ErbStG handelt es sich um Stufentarife, die jeweils einen einheitlichen Steuersatz angeben, der für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb anzuwenden ist.²⁴

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer lässt sich nur schwer in das System der Steuerarten einordnen. So weist das ErbStG hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlage das Merkmal einer *Substanzsteuer* auf. Für die Berechnung der Steuerschuld ist zudem das Stichtagsprinzip maßgeblich, d.h. die Bemessungsgrundlage ist unter Berücksichtigung derjenigen Verhältnisse zu ermitteln, die an dem Stichtag, an dem die unentgeltliche Vermögensübertragung stattfindet, zu Grunde zu legen sind. Dem ErbStG kommt ferner eine Ergänzungsfunktion zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gemessen an ihren wirtschaftlichen Auswirkungen zu, d.h. sie stellt eine besondere Form der *Ertragsbesteuerung* dar.²⁵ Letztlich entspricht das ErbStG auch dem Wesen einer *Verkehrsteuer*, da es an (unentgeltliche) Ver-

²⁰ Vgl. Gebel (2013), Einführung, Rz. 1. Diese Bereicherung kann durch eine Vermögensbewegung von Todes wegen oder durch lebzeitige Vermögensübertragungen erfolgen.

²¹ Vgl. Kappenberg (2012), S. 10. Eine Erbschaft- und Schenkungsteuer könnte ebenso als Nachlasssteuer ausgestaltet werden, bei dem der Wert des Nachlasses auf Ebene des Erblassers nach den bei ihm geltenden Verhältnissen der Besteuerung unterliegt. Eine Nachlasssteuer ließe sich deshalb als „letzte Steuer des Erblassers“ bezeichnen, vgl. Scheffler (2012), S. 313-314. Jedoch ist eine Erbanfallsteuer der Nachlasssteuer vorzuziehen. Zum einen lässt sie sich besser mit der Einkommensteuer kombinieren. Zum anderen kann es im Rahmen einer Nachlasssteuer zu einer Doppelbesteuerung der Ersparnisse kommen, vgl. BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671.

²² Vgl. Meincke (2012), § 15 ErbStG, Rz. 1-2. Dabei weist Steuerklasse I i.d.R. die engste Bindung zwischen Erblasser und Erwerber auf, Steuerklasse III hingegen die entfernteste Bindung (z.B. Zweckzuwendungen).

²³ Vgl. Jülicher (2013c), § 16 ErbStG, Rz. 1.

²⁴ Vgl. Meincke (2012), § 19 ErbStG, Rz. 5. Es ist jedoch ein Härteausgleich an den Wertgrenzen der Progressionsstufen des Steuertarifs nach § 19 Abs. 3 ErbStG vorgesehen, vgl. Jülicher (2013d), § 19 ErbStG, Rz. 24-30.

²⁵ Der unentgeltliche Zugang von Wirtschaftsgütern gilt derzeit nicht als ertragsteuerlicher Steuertatbestand. Die Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ließe sich jedoch grundsätzlich in ein Ertragsteuersystem integrieren, indem man diese unentgeltliche Bereicherung als gesonderte Einkunftsart definiert, vgl. Scheffler (2012), S. 313.

mögensübertragungen anknüpft und so auf bestimmte Verkehrsvorgänge (Vorgänge des Rechtsverkehrs oder technischen Verkehrs) abzielt.²⁶

Ferner ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer bei einem Vergleich mit den Realsteuern zu den *Personensteuern*, beim Vergleich mit den periodisch anfallenden Steuern zu den *nichtperiodischen Steuern* und beim Vergleich mit den indirekten Steuern zu den *direkten Steuern* zu zählen.²⁷

Im derzeit gültigen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz werden nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG zum einen alle Wirtschaftsgüter einer Bewertung zum gemeinen Wert unterworfen. Zum anderen aber sieht das ErbStG umfassende Bereichsausnahmen besonderer Wirtschaftsgüter vor, die nahezu vollständig von der Besteuerung ausgenommen sind.²⁸ Kennzeichnend dabei ist die sogenannte „Stufenlehre“: So ist der Gesetzgeber auf der ersten Stufe verpflichtet, eine realitätsgerechte Bewertung sämtlichen Vermögens vorzunehmen. Daran anschließend können auf zweiter Stufe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage steuerliche Lenkungsziele wie Verschonungsregeln für das unternehmerisch gebundene Vermögen verwirklicht werden. Beide Ebenen sind jedoch strikt zu trennen; außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele auf der ‚ersten‘ Bewertungsebene sind nicht zulässig.²⁹

2.2 Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab für das betriebliche Vermögen auf erster Ebene

Vermögen, welches in besonderer Weise dem Gemeinwohl dient, soll im derzeit geltenden Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz angemessen begünstigt werden. Insbesondere sollen diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet werden, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs eine weitgehende Sicherung der Arbeitsplätze sichergestellt wird.³⁰ Der § 13b ErbStG gibt Auskunft darüber, welche Vermögensarten im Sinne des Gesetzgebers grundsätzlich begünstigungswürdig sind; dies sind insbesondere das *Betriebsvermögen*³¹ und *Anteile an Kapitalgesellschaften*^{32, 33}.

Im ErbStG selbst finden sich keinerlei Hinweise, welche Einzelheiten zur konkreten Bewertung für unternehmerisch gebundenes Vermögen erläutern; vielmehr erfolgt eine Ausgliederung der Bewertung

²⁶ Vgl. Scheffler (2012), S. 313.

²⁷ Vgl. Meincke (2012), Einführung, Rz. 1.

²⁸ Vgl. von Oertzen (2013), S. 614.

²⁹ Vgl. Pahlke (2014), Einführung, Rz. 11. Das ErbStG vor der derzeit gültigen Fassung enthielt keine solche trennscharfe Abgrenzung, sondern sah eine nicht einheitlich ausgestaltete Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim Grundbesitz, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und beim Betriebsvermögen vor. Das Fehlen eines solchen Zwei-Stufen-Modells war letztlich auch der Grund, weshalb das damals geltende ErbStG für verfassungswidrig erklärt wurde, vgl. Kappenberg (2012), S. 14. Das Bundesverfassungsgericht hatte bereits in mehreren Entscheidungen der jüngeren Zeit eine klare Trennung von außerfiskalischen und fiskalischen Zielsetzungen verlangt, vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BVerfG, Urteil v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BVerfG, Beschluss v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; BVerfG, Urteil v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; Spiegelberger/Wartenburger (2009), S. 98.

³⁰ Vgl. Bundestags-Drucksache (2008b), S. 23.

³¹ Für eine Abgrenzung des Betriebsvermögens verweist der § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf die §§ 95-97 BewG. Hierunter ist das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dienende Vermögen als auch die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 u. Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG zu verstehen, vgl. Jülicher (2013b), § 13b ErbStG, Rz. 60; R E 13 b.5 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011; BFH, Urteil v. 27.5.2009, II R 53/07, BStBl. II 2009, 852.

³² Zwar stellt das Vermögen einer Kapitalgesellschaft nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 95 Abs. 1 BewG ebenso Betriebsvermögen dar. Es muss jedoch eigens als Begünstigungstatbestand erfasst werden, „[...] denn die Verselbständigung des Vermögens in der Kapitalgesellschaft führt zu einer Trennung des Vermögens von den Gesellschaftern, denen das Vermögen bei wirtschaftlicher Betrachtung gehört. Beim Tod des Gesellschafters wechselt der Rechtsträger des in der Kapitalgesellschaft gebundenen Vermögens nicht. Nur die Anteile an der Gesellschaft gelangen in den Erbgang und werden der ErbSt unterworfen. Nur auf den Erwerb der Anteile, nicht auf den unmittelbaren Erwerb des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft, kann sich daher auch die Begünstigung beziehen.“, vgl. Meincke (2012), § 13b ErbStG, Rz. 6.

³³ Darüber hinaus ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens begünstigt. Da dieses Vermögen jedoch für das Handwerk nicht relevant ist, wird es im Folgenden ausgespart.

aus dem ErbStG.³⁴ Die Wertfindung richtet sich im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nach § 12 ErbStG. Dort bestimmt § 12 Abs. 1 ErbStG, dass im Allgemeinen eine Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) zu erfolgen hat. Die allgemeinen Vorschriften des BewG gelten diesbezüglich jedoch nicht für Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG, § 1 Abs. 2 BewG) sowie für (inländisches) Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG, § 1 Abs. 2 BewG), da für diese ein Wert nach § 151 Abs. 1 S. 1 BewG im Rahmen eines gesonderten Feststellungsverfahrens festzustellen ist.

Für unternehmerisch gebundenes Vermögen hat dies zur Folge, dass gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 11 BewG, sowie § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 109, 11 Abs. 2 BewG der gemeine Wert als Bewertungsgrundsatz gelten muss.³⁵ Der **gemeine Wert** ist nach § 9 Abs. 2 BewG wie folgt definiert:

„Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“

Trotz der Verwendung des Begriffs „Preis“ in § 9 Abs. 2 BewG, was grundsätzlich eine Markttransaktion impliziert, ist dieser erzielbare Preis nicht immer mit einem tatsächlich erzielten Preis gleichzusetzen.³⁶ Insbesondere können auch die nach § 9 Abs. 2 S. 3 BewG nicht zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse gerade bei kleinen und mittleren Unternehmen zu einer Differenz zwischen gemeinem Wert und dem tatsächlich erzielbaren Preis führen. Letztlich ist der gemeine Wert deshalb als ein typisierter bzw. objektivierter Verkehrswert zu verstehen, dessen Realisierung losgelöst von der Person des Anteilseigners erfolgen kann.³⁷

Die Durchführung einer solchen marktnahen Vermögensbewertung stellt stets die „Achillesferse“ einer jeglichen Erbschaft- und Schenkungsteuer dar.³⁸ Konkret für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. des Bewertungsgesetzes legt § 11 BewG jedoch fest, dass zur Bestimmung des gemeinen Wertes ein dreistufiges Bewertungssystem Anwendung zu finden hat:³⁹

- (1) Auf der ersten Stufe sind nach § 11 Abs. 1 BewG für auf organisierten Kapitalmärkten gehandelte Wertpapiere unmittelbar die im regulierten Markt notierten Kurse anzusetzen. Ist folglich eine Kapitalgesellschaft nicht börsennotiert, scheidet diese Bewertungsmethode zur Feststellung des gemeinen Wertes aus.
- (2) Fehlt es an einer Börsennotierung, so ist auf der zweiten Stufe nach § 11 Abs. 2 BewG und § 109 Abs. 1 u. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG der gemeine Wert von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften, das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sowie Anteile am Betriebsvermögen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen.⁴⁰ Führt der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften in ihrer Gesamtheit zur Beherrschung der Gesellschaft, so kann überdies ein Paketzuschlag gem. § 11 Abs. 3 BewG zu berücksichtigen sein.⁴¹
- (3) Kann der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden, so ist auf der dritten Stufe nach § 11 Abs. 2 BewG ein Bewertungsmodell unter Berücksichtigung

³⁴ Vgl. Meincke (2012), § 12 ErbStG, Rz. 75.

³⁵ Vgl. Olbrich/Hares/Pauly (2010), S. 1250; Kappenberg (2012), S. 131. Nach dem Zuspruch des BVerG nimmt der § 9 BewG zumindest für den Bereich des ErbStG praktisch Verfassungsrang ein, vgl. Meincke (2012), § 12 ErbStG, Rz. 9.

³⁶ Vgl. Halaczinsky (2013), § 9 BewG, Rz. 6.

³⁷ Vgl. hierzu auch Kappenberg (2010), S. 131-132.

³⁸ Vgl. Houben/Maiterth (2011), S. 168.

³⁹ Vgl. hierzu Dirrigl (2009), S. B14.

⁴⁰ Vgl. R B 11.2 und R B 109.1 ErbStR 2011.

⁴¹ Vgl. Meincke (2012), § 12 ErbStG, Rz. 47; R B 11.6 ErbStR 2011.

der Ertragsaussichten anzuwenden. Der gemeine Wert kann deshalb auf Basis des **normalen Ertragswertverfahrens** ermittelt werden, unter dem nach *Piltz* „die Bewertungsmethode zu verstehen [ist], welche die Betriebswirtschaft und die Wirtschaftsprüfer in ihrer Berufsausübung entwickelt haben.“⁴² Zudem wird dem Steuerpflichtigen die Anwendung des **vereinfachten Ertragswertverfahrens** gewährt, durch das die Möglichkeit geboten werden soll, „ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter einen objektivierte Unternehmens- bzw. Anteilswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu ermitteln.“⁴³ Zuletzt kann der gemeine Wert ebenso anhand einer anderen anerkannten, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen, d.h. einer **branchenorientierten Bewertungsmethode** bestimmt werden.⁴⁴

Bei der Methodenwahl und -anwendung ist auf die Erwerbersicht abzustellen, d.h. bei Festlegung der zu verwendenden Unternehmensbewertungsmethode sind sämtliche Umstände zu berücksichtigen, die auch ein typisiert-hypothetischer Erwerber in seine Überlegungen bei der Kaufpreisfindung gewöhnlich einbeziehen würde. Zu diesen Umständen zählen u.a. Verfügungsbeschränkungen, der Umfang der übertragenen Anteile, Region, Branche oder die Unternehmensgröße.⁴⁵

Für das Handwerk ist insbesondere die Bewertungsmethodik auf dritter Stufe zur Ermittlung des gemeinen Wertes im Sinne des Bewertungsgesetzes von besonderer Bedeutung. Zum einen führt die branchendurchschnittliche Betriebsgröße in der Regel dazu, dass aufgrund der geforderten Mindestvolumina sowohl der Zugang zum Markt für Schuldverschreibungen als auch zu Eigenkapitalmärkten verwehrt wird.⁴⁶ Börsenkurse können somit regelmäßig zur Bestimmung des gemeinen Wertes nicht herangezogen werden. Zum anderen zeigen Erfahrungswerte, dass Handwerksbetriebe zumeist langfristig bei einem Inhaber verbleiben. Verkaufspreise, die nicht weniger als ein Jahr zurück liegen, werden daher für Unternehmen in der Handwerksbranche lediglich vereinzelt vorliegen.⁴⁷

Um den Besonderheiten von Handwerksbetrieben Rechnung zu tragen, hat der Zentralverband des Deutschen Handwerks zusammen mit einem Arbeitskreis von betriebswirtschaftlichen Beratern der Handwerkskammern einen eigenen Standard zur Unternehmensbewertung geschaffen. Dieser sogenannte **AWH-Standard**⁴⁸ basiert auf dem Ertragswertverfahren und berechnet den Unternehmenswert unter Anpassung auf die Verhältnisse von handwerklichen Unternehmen. Der AWH-Standard wird vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen als branchenspezifische Bewertungsmethode angeführt und ist für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer anerkannt.⁴⁹

2.3 Ausgestaltung der Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen auf zweiter Ebene

Die Ausgestaltung der Verschonungsregeln für Betriebsvermögen findet sich – entgegen der Vorschriften zur Bewertung desselben – wiederum im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. Nach erfolgter Ermittlung des gemeinen Wertes des unternehmerisch gebundenen Vermögens, ist den §§ 13a, 13b ErbStG zu entnehmen, auf welche Weise eine Vergünstigung dem Grunde und dem Umfang nach auf der zweiten Ebene vorgenommen werden kann.

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehört zum begünstigten Vermögen das **inländische Betriebsvermögen** beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 u. Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persön-

⁴² Piltz (2008), S. 746.

⁴³ Bundestag-Drucksache (2008a), S. 22.

⁴⁴ Vgl. Meincke (2012), § 12 ErbStG, Rz. 92.

⁴⁵ Vgl. Eisele (2013), § 11 BewG, Rz. 32.

⁴⁶ Vgl. hierzu Burger (2007), S. 4.

⁴⁷ Vgl. analog Fisch/Roth (2009), S. 179-180.

⁴⁸ AWH ist ein Akronym und repräsentiert die „Arbeitsgemeinschaft der Wert ermittelnden Betriebsberater im Handwerk“.

⁴⁹ Vgl. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen (2013), S. 25-28.

lich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind ferner **Anteile an Kapitalgesellschaften** begünstigt, wenn diese zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland bzw. einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR hat und der Erblasser/Schenker eine **Mindestbeteiligung** zu mehr als 25 % am Nennkapital dieser Gesellschaft erfüllt.

Es ist deshalb zunächst festzustellen, ob dem Grunde nach überhaupt begünstigtes Vermögen i.S.d. oben genannten § 13b Abs. 1 Nr. 2 u. 3 ErbStG vorliegt. Ist dies nicht der Fall, so kommt es zu keiner erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigung, vielmehr unterliegt das übergehende Vermögen der regulären Besteuerung nach den Vorschriften des ErbStG.

Liegt begünstigtes Vermögen i.S.d. oben genannten § 13b Abs. 1 Nr. 2 u. 3 ErbStG vor, so ist in einem weiteren Schritt die Verwaltungsvermögensquote zum Besteuerungszeitpunkt zu überprüfen. So können die Begünstigungen nämlich nur dann gewährt werden, wenn das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften maximal zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG).⁵⁰ Ziel dieser Ausgrenzung des Verwaltungsvermögens ist es, nichtproduktives Vermögen, das in erster Linie weitgehend der risikolosen Renditeerzielung dient, von der Begünstigung auszunehmen.⁵¹ Es handelt folglich um ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“⁵², da ein Überschreiten dieser 50%-Quote zu einer vollständigen Begünstigungsversagung dieser Unternehmenseinheit führt. Darüber hinaus ist „junges Verwaltungsvermögen“, d.h. schädliches Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1-5 ErbStG, welches weniger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehört, stets auch dann von einer Begünstigung ausgeschlossen, selbst wenn die Verwaltungsvermögensquote weniger als 50 % beträgt.⁵³

Beträgt der Anteil an Verwaltungsvermögen jedoch nicht mehr als 50 % und liegen grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Begünstigung vor, so hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, zwischen zwei Begünstigungsmöglichkeiten zu wählen.

Im Rahmen des Zusammenwirkens von § 13b Abs. 4 i.V.m. § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG bleiben bei der **Regelverschonung** insgesamt 85 % des unternehmerischen Vermögens außer Ansatz („Verschönungsabschlag“). Auf die verbleibenden 15 % ist darüber hinaus gem. § 13a Abs. 1 ErbStG von Amts wegen ein Abzugsbetrag in Höhe von maximal 150.000 EUR zu berücksichtigen. Dieser Abzugsbetrag vermittelt jedoch eine Steuerfreistellung in unterschiedlicher Höhe da er „abgeschmolzen“ wird, nämlich um 50 % des die Wertgrenze von 150.000 EUR übersteigenden Betrags.⁵⁴

Alternativ kann im Rahmen der **Optionsverschonung** nach § 13a Abs. 8 ErbStG ein Verschönungsabschlag i.H.v. 100 % gewährt werden, d.h. das begünstigte Vermögen wäre vollumfänglich von der Besteuerung freigestellt. Notwendige Voraussetzung hierfür ist jedoch eine striktere Begrenzung des Verwaltungsvermögens: So darf im Rahmen dieser Verschönungsoption nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 i.V.m. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG die Verwaltungsvermögensquote eine 10%-Grenze nicht übersteigen.⁵⁵ Die Optionsverschonung wird auf Antrag gewährt, welcher bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer gestellt werden kann.⁵⁶ Dieser Antrag stellt eine unwiderrufliche Inanspruchnahmeerklärung dar, sodass auch vor Bestandskraft der

⁵⁰ Vgl. R E 13 b.8 Abs. 1 ErbStR 2011.

⁵¹ Vgl. Meincke (2012), § 13b ErbStG, Rz. 10. Für eine konkretere Spezifikation des Verwaltungsvermögens vgl. u.a. R E 13 b.8-18 ErbStR 2011.

⁵² Vgl. auch Mannek (2009), S. 82-83.

⁵³ Vgl. von Oertzen (2013), S. 614.

⁵⁴ Vgl. Meincke (2012), § 13a ErbStG, Rz. 12-13.

⁵⁵ Vgl. auch R E 13 a.13 Abs. 3 ErbStR 2011.

⁵⁶ Vgl. R E 13 a.13 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011; von Oertzen (2013), S: 615.

Steuerfestsetzung keine Änderung des abgegebenen Antrags mehr erreichbar ist.⁵⁷ Wird nach Antragstellung festgestellt, dass die Verwaltungsvermögensquote über 10 Prozent liegt, so läuft der Antrag ins Leere, d.h. es wird gleichwohl die Regelverschonung gewährt.⁵⁸

Der dauerhafte Erhalt des Verschonungsabschlags ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. So existieren mit dem *Lohnsummenvergleich* und der *Behaltensfrist* zwei Kriterien, bei deren Erfüllung der Gesetzgeber die Begünstigung für betriebliches Vermögen als gerechtfertigt ansieht.⁵⁹

Beim **Lohnsummenvergleich** ist zunächst die Ausgangslohnsumme des Unternehmens zu ermitteln. Die „Ausgangslohnsumme“ stellt nach § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre dar.⁶⁰ Diese Ausgangslohnsumme wird mit einem bestimmten Prozentsatz multipliziert; das Ergebnis dieser Vervielfachung stellt die „Mindestlohnsumme“ dar. Nach Ablauf einer bestimmten „Lohnsummenfrist“ wird ein Vergleich der Mindestlohnsumme mit der tatsächlich angefallenen Lohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG innerhalb dieser vorgegebenen Frist angestellt. Dabei ist nach Art der gewählten Verschonung zu unterscheiden.⁶¹

- Bei der **Regelverschonung** darf gemäß § 13a Abs. 1 S. 2 u. 3 ErbStG die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen nach § 13a Abs. 4 ErbStG innerhalb von *fünf Jahren* nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.
- Bei der **Optionsverschonung** nach § 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 13a Abs. 1 S. 2 u. 3 ErbStG sind die vorgegebenen Anforderungen strenger: Demnach darf Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen nach § 13a Abs. 4 ErbStG innerhalb von *sieben Jahren* nach dem Erwerb insgesamt 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten.

Wird nach Ablauf der Lohnsummenfrist festgestellt, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen nach § 13a Abs. 4 ErbStG die Mindestlohnsumme unterschreitet, so hat dies eine nachträgliche Kürzung der Begünstigung zur Folge. Wird die Mindestlohnsumme nicht erreicht, so entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 13a Abs. 1 S. 5 ErbStG der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, wie auch die Mindestlohnsumme unterschritten wird; ein höherer Teil des Erwerbs unterliegt sodann der Besteuerung. Methodisch erfolgt eine Zurücknahme der (teilweise) gewährten Freistellung. So ist nicht die Freistellung selbst, sondern die Rücknahme der Freistellung von einem erfolgreichen Lohnsummenvergleich abhängig. Der Verschonungsabschlag wird von Beginn an gewährt, weshalb nicht das Erreichen der Mindestlohnsumme die Voraussetzung für diese Begünstigung ist, sondern vielmehr das Nichterreichen eine Voraussetzung für den Begünstigungswegfall darstellt.⁶²

Bei der Lohnsummenregelung besteht für kleinere Unternehmen jedoch eine erhebliche Erleichterung. So ist nach § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG diese Vergleichsbetrachtung nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.⁶³

Wird der Verschonungsabschlag gewährt und handelt es sich bei dem Erwerber um eine natürliche Person, so gilt auch ein Steuerklassenprivileg nach § 19a ErbStG.⁶⁴ Diese Tarifbegrenzung hat zum Ziel, den Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen dem Steuerniveau der Steuerklasse I zu unter-

⁵⁷ Vgl. Jülicher (2013a), § 13a ErbStG, Rz. 413.

⁵⁸ Vgl. Wälzholz (2009), S. 1608. Ein „automatischer“ Übergang zu Regelverschonung wird jedoch nicht bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in einem Akt, von denen nur einzelne die Verwaltungsvermögensquote von 10 % erfüllen, gewährt. In diesem Fall will die Finanzverwaltung für diese Einheiten, die über mehr als 10 % Verwaltungsvermögen verfügen, weder eine Options- noch eine Regelverschonung vornehmen, vgl. R E 13 a.13 Abs. 3 ErbStR 2011; Meincke (2012), § 13a ErbStG, Rz. 40.

⁵⁹ Vgl. Scheffler (2012), S. 341.

⁶⁰ Vgl. R E 13 a.4 (5) ErbStR 2011.

⁶¹ Vgl. Jülicher (2013a), § 13a ErbStG, Rz. 16-25; Meincke (2012), § 13a ErbStG, Rz. 19-21.

⁶² Vgl. Meincke (2012), § 13a ErbStG, Rz. 11; R E 13 a.4 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2011; Jülicher (2013a), § 13a ErbStG, Rz. 28.

⁶³ Vgl. hierzu auch R E 13 a.4 Abs. 2 ErbStR 2011.

⁶⁴ Vgl. auch R E 19 a.1 Abs. 1 ErbStR 2011; von Oertzen (2013), S. 614.

werfen. Methodisch wird diese „Heraufstufung“ in Form eines Entlastungsbetrags realisiert, der den Unterschiedsbetrag zwischen der auf das begünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach dem Steuersatz der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und dem Steuersatz der Steuerklasse I ergibt.⁶⁵ Nach § 19a Abs. 5 ErbStG ist dieses Steuerklassenprivileg mit einer Fristenregelungen verbunden, um der Gefahr entgegenzuwirken, dass der Erwerber die Vergünstigungen in Anspruch nimmt, den begünstigten Betrieb jedoch nicht fortführt.⁶⁶

Die in § 13a Abs. 5 ErbStG geregelte **Behaltensfrist** stellt einen Nachversteuerungsvorbehalt dar, welcher dann zur Geltung kommt, wenn die vom Gesetzgeber gewollte und mit entsprechenden Entlastungsmaßnahmen unterstützungswürdige Betriebsfortführung durch den Erwerber unterbleibt. Eine Nachversteuerung ist vorzunehmen wenn innerhalb von *fünf Jahren* (Regelverschöpfung) bzw. *sieben Jahren* (Optionsverschöpfung, § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 1-5 ErbStG⁶⁷ verstoßen wird. Die Gründe, weshalb gegen diese Behaltensregelungen verstoßen wurde, sind unbeachtlich.⁶⁸ Die Nachsteuer nimmt sodann die (zunächst nur vorläufig und unter Vorbehalt eingeräumte) Begünstigung durch den Verschöpfungsschlag und den Abzugsbetrag zurück und sanktioniert auf diese Weise den Umstand, dass der Erwerber das begünstigte Vermögen nicht fortgeführt hat. Für den Umfang der Nachversteuerung ist eine zeitanteilige Begrenzung vorgesehen. Erfüllt der Steuerpflichtige einen der in §13a Abs. 5 S. 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 genannten Nachsteuertatbestände während der Behaltensfrist, dann wird die Nachsteuer nur für den noch offenen Zeitraum erhoben.⁶⁹ Nach § 13a Abs. 5 S. 3 u. 4 ErbStG ist im Falle einer Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen oder wesentlicher Wirtschaftsgüter jedoch von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der begünstigungsfähigen Vermögensart verbleibt; insbesondere wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten wieder in entsprechendes Vermögen reinvestiert wird.⁷⁰

Abschließend werden in nachfolgender Tabelle 1 die Verschöpfungssregeln für unternehmerisch gebundenes Vermögen im Rahmen des ErbStG zusammenfassend dargestellt.

Tabelle 1: Übersicht über die Begünstigungen für betriebliches Vermögen im ErbStG⁷¹

	Regelverschöpfung	Optionsverschöpfung
Begünstigungsumfang	Verschöpfungsschlag 85 % Abzugsbetrag max 150.000€	Verschöpfungsschlag 100 %
Verwaltungsvermögensquote	≤ 50 %	≤ 10 %
Mindestlohnsumme	400 % der Ausgangslohnsumme über einen Zeitraum von 5 Jahren (Ø 80 % pro Jahr)	700 % der Ausgangslohnsumme über einen Zeitraum von 7 Jahren (Ø 100 % pro Jahr)
Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
Steuerklassenprivileg	ja, wenn Erwerber natürliche Person	ja, wenn Erwerber natürliche Person

3 Verfassungsrechtliche Bedenken des BFH am geltenden ErbStG

3.1 Zugrundeliegendes Ausgangsverfahren

Ausgangspunkt der aktuellen verfassungsrechtlichen Diskussion um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist ein Verfahren des Finanzgerichtes Düsseldorf.⁷² Im Streitfall handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen im Jahr 2009. Hierbei war ein Neffe zu 25 % der Miterbe seines On-

⁶⁵ Vgl. R E 19 a.2 Abs. 2 ErbStR 2011.

⁶⁶ Vgl. Meincke (2012), § 19a ErbStG, Rz. 1-10; R E 19 a.3 ErbStR 2011.

⁶⁷ Beispielhaft sind eine Veräußerung oder die Aufgabe des Unternehmens, die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder Überentnahmen zu nennen.

⁶⁸ Vgl. R E 13 a.5 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011.

⁶⁹ Vgl. Meincke (2012), § 13a ErbStG, Rz. 23-35.

⁷⁰ Vgl. R E 13 a.11 ErbStR 2011.

⁷¹ Vgl. Scheffler (2012), S. 342.

⁷² Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 12.1.2012, 4 K 2574/10, EFG 2011, 1079.

kels. Der auf den Neffen entfallende Anteil des Nachlasses belief sich auf 51.266 EUR und setzte sich aus Guthaben bei Kreditinstituten sowie einem Steuererstattungsanspruch zusammen. Unter Berücksichtigung des Freibetrags und des anzuwendenden Steuersatzes von 30 % setzte das Finanzamt eine Steuer von 9.360 EUR fest. Der Kläger begehrte daraufhin eine Herabsetzung der Steuer auf 4.680 EUR, da die auf Steuerentstehungszeitpunkte im Jahr 2009 beschränkte Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II (z.B. Neffen und Nichten) mit Personen der Steuerklasse III (fremde Dritte) die Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verletzte und deshalb der durch das Wachstumbeschleunigungsgesetz ab Januar 2010 vorgesehene Steuersatz von 15 % aus Gründen der Gleichbehandlung bereits in seinem Fall anzuwenden sei. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht Düsseldorf entschied, dass der Neffe sich nicht auf den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) berufen könne, da er nicht zum engsten Familienkreis gehöre. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) liege ebenfalls nicht vor, da es sich zum einen um eine gerechtfertigte Typisierung handle und zum anderen es auch nicht willkürlich sei, dass der Gesetzgeber die Änderungen am ErbStG durch das Wachstumbeschleunigungsgesetz nicht durchweg rückwirkend zum 1.1.2009 in Kraft gesetzt hat. Der Kläger hat gegen das Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf Revision beim BFH eingelegt.⁷³

War zwar bekannt, dass der Erbschaftsteuersenat den weitgehenden Begünstigungen kritisch gegenüberstand, so machte der BFH spätestens mit Beschluss vom 5.10.2011⁷⁴ – durch den er das Bundesministerium der Finanzen dem Verfahren bezog – deutlich, dass er das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz insgesamt für verfassungswidrig hält.⁷⁵ Zum 27.9.2012 hat der BFH das ihm vorliegende Revisionsverfahren ausgesetzt und die Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt.⁷⁶ Im Zeitraum von nicht einmal vier Jahren nach Inkrafttreten zum 1.1.2009 steht damit das derzeit geltende ErbStG (erneut) auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand.

Es fällt auf, dass im zugrundeliegenden Streitfall kein unternehmerisch gebundenes Vermögen vom Kläger erworben wird, der BFH jedoch in seinem Beschluss die Begünstigungsvorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG in den Mittelpunkt stellt. Der BFH aber befindet sich diesbezüglich in einem Dilemma, da es nur vereinzelt zu Streitigkeiten über die Verschonungsregeln zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung kommen kann, da es regelmäßig für die Steuerpflichtigen keine Beschwer im Rahmen der Begünstigungsvorschriften geben wird. Der BFH sah sich daher dazu gezwungen, den Angriff auf das ErbStG über den Weg der Tarifnorm des § 19 ErbStG als sogenannte *Klammervorschrift* vorzunehmen. Diese Tarifvorschrift ist eine Norm, welche das gesamte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz verklammert umfasst, d.h. wäre diese Klammervorschrift verfassungswidrig, so wäre das gesamte ErbStG ebenfalls verfassungswidrig.⁷⁷

Der BFH sieht dabei in der weitgehenden oder vollständigen Verschonung des unternehmerisch gebundenen Vermögens eine nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigte und damit eine nicht verfassungskonforme Überprivilegierung, zumindest in dem Fall, soweit die Gewährung der Verschonung nicht von der Erhaltung von Arbeitsplätzen abhängt. Die Begünstigungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG führen vielmehr zu einer den Kern des ErbStG treffenden gleichheitswidrigen Fehlbesteuerung und erfassen im Zusammenspiel mit der verklammernden Tarifnorm des § 19 ErbStG alle wesentlichen Teilbereiche des gesamten Gesetzes.⁷⁸

⁷³ Vgl. Wachter (2011), S. 2331; Pondelik (2012), S. 495; Günther (2012), S. 319; BFH, Vorlagebeschluss v. 27.9.2012, II R 9/11, BFHE 238, 241(242-244); FG Düsseldorf, Urteil v. 12.1.2012, 4 K 2574/10, EFG 2011, 1079.

⁷⁴ Vgl. BFH, Beschluss v. 5.10.2011, II R 9/11, BFHE 234, 368.

⁷⁵ Vgl. Rohde/Fischer (2012), S. 813-814; Söffing (2012), S. 362.

⁷⁶ Vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 27.9.2012, II R 9/11, BFHE 238, 241; Schlarmann/Krappel (2013), S. 267.

⁷⁷ Vgl. Söffing (2012), S. 362.

⁷⁸ Vgl. BFH, Beschluss v. 5.10.2011, II R 9/11, BFHE 238, 241 (241, 258-259), Leitsatz 1 u. Rz. 79-81.

3.2 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bereits nach Inkrafttreten des ErbStG

Bereits in der Zeit zwischen Inkrafttreten des derzeit geltenden Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in seiner grundlegenden Fassung zum 1.1.2009⁷⁹ bis hin zum Vorlagebeschluss des BFH wurden Bedenken an einer verfassungskonformen Ausgestaltung des Gesetzes geäußert.⁸⁰ Es ist zu erkennen, dass sich die geäußerten Kritikpunkte im Wesentlichen gegen die Verschonungsregeln, insbesondere deren Ausgestaltung und Umfang, richten.

So äußert *Lang*, dass die Verschonungsregeln für unternehmerisch gebundenes Vermögen gleichheitswidrig, hoch kompliziert und praxisuntauglich ausgestaltet sowie ökonomisch unhaltbar seien. So sei etwa die Abgrenzung von produktivem (begünstigtem) Vermögen von nicht produktivem (nicht begünstigtem) Vermögen nicht hinreichend zielgenau. Weiterhin sei der Lohnsummenvergleich als Lenkungsnorm zur Förderung von Arbeitsplätzen nicht nur ungeeignet, sondern weder erforderlich noch dem Unternehmer zumutbar. Überdies verfehle die Behaltensfrist die Realität heutiger Unternehmensführung und -entscheidung. Letztlich sei die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht mit der Erbrechtsgarantie vereinbar, da sie konfiskatorische Belastungen und Übermaßbelastungen durch Bewertungen und Verwaltungsaufwand erzeugt.⁸¹

Die Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen hält *Seer* für überdimensioniert, technisch hochkompliziert und mit Fallstricken behaftet. Zwar sei es durchaus ein legitimes gesetzgeberisches Ziel, die Liquidität mittelständischer Unternehmen vor den Auswirkungen einer Erbschaft- und Schenkungsteuer zu schonen. Hierfür aber eine 85%ige oder gar 100%ige Steuerbefreiung vorzusehen, verletzt jedoch das gleichheitsrechtliche Postulat der Außengerechtigkeit, da die Verschonungsabschläge unverhältnismäßig hoch sind und Erwerber anderer Vermögensarten diskriminieren. Könne der Erbe eines mittelständischen Unternehmens die anfallende Erbschaftsteuer nicht aus dem laufenden Gewinn begleichen, so wäre die Anwendung einer verbesserten Stundungsregel als mildere Maßnahme ausreichend. Für eine über die Stundung hinausgehende Begünstigung bestehe gar kein ökonomisch begründbares Bedürfnis, da sie in grobem Missverhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung stehe.⁸²

Spiegelberger/Wartenburger halten fest, dass die Verschonungsregeln für unternehmerisch gebundenes Vermögen sehr umfangreich sind. Mit dieser umfassenden Ausgestaltung scheine der Gesetzgeber produktives Betriebsvermögen gänzlich zu einem Ausnahmefall der Besteuerung erklären zu wollen. Auch die konkrete Umsetzung des gesetzgeberischen Ziels der Erhaltung von Arbeitsplätzen erscheine in einigen Punkten widersprüchlich. Zum einen fehle es an einem gearteten Verhältnis an der Zahl der gesicherten Arbeitsplätze und der korrespondierenden Höhe der Steuerbefreiung. Zum anderen bleibt ungeprüft, ob die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung auch tatsächlich bestehende Arbeitsverhältnisse gefährde. Ebenso sei die Lohnsummenregelung unter Einbeziehung von Beteiligungen an Tochtergesellschaften im EU/EWR-Ausland und die hierdurch mögliche unschädliche Verlegung von Arbeitsplätzen ohnehin nicht zum Schutz inländischer Arbeitsverhältnisse geeignet.⁸³

⁷⁹ Vgl. Bundesregierung (2008), S. 3018-3082. Für die vorgenommenen Änderungen am ErbStG seit dem 1.1.2009 vgl. Gebel (2013), Einführung, Rz. 141-148.

⁸⁰ Ohnehin war seit ihrem Erlass durch das Reichserbschaftsteuergesetz vom 3.6.1906 die einheitliche deutsche Erbschaftsteuer von verfassungsrechtlichen Problemen und Reformen gekennzeichnet, vgl. Kappenberg (2012), S. 9-17; Meincke (2012), Einführung, Rz. 5-10 u. 13-18. Die nachfolgende Zusammenfassung geäußelter Kritikpunkte entspricht jeweils dem Rechtsstand des Veröffentlichungsdatums der korrespondierenden Publikation. Die grundlegende Systematik der Verschonungsregeln hat sich jedoch seit Inkrafttreten des ErbStG zum 1.1.2009 nicht geändert.

⁸¹ Vgl. Lang (2008), S. 189-205. *Lang* äußerte sich erneut zur Gleichheitskonformität des ErbStG, als mit dem Wachstumbeschleunigungsgesetz die Voraussetzungen für die Verschonungsregeln gelockert wurden und so die Gefahr erhöhten, dass das BVerfG die Begünstigungen insgesamt für nichtig erklären könne, vgl. Lang (2010), S. 49-104.

⁸² Vgl. Seer (2009), S. 236. Vgl. hierzu auch Seer (2013), § 15, Rz. 117: „Nicht nur in rechtspolitischer Hinsicht ist ferner die technisch hochkomplizierte und in ihrer Starrheit zugleich an der Lebenswirklichkeit vorbeigehende Regelungstechnik zu bemängeln. Die Regelung ist ein verwaltungstechnisches Monstrum, das weder von den Begünstigten und deren Beratern, noch von den Finanzbehörden beherrscht wird.“

⁸³ Vgl. Spiegelberger/Wartenburger (2009), S. 98-103.

Den Lenkungszweck der Verschonungsregeln sieht *Birk* im ErbStG als verfehlt an. Zwar könne der Gesetzgeber zu Lenkungszwecken auch Steuerverschonungen, d.h. eine Durchbrechung der steuerlichen Belastungsgleichheit, zulassen, die dann allerdings einer strengen Prüfung am Verhältnismäßigkeitsprinzip zu unterliegen haben. Die Begünstigungen habe der Gesetzgeber jedoch in der ErbStG so umfangreich ausgestaltet, dass weite Teile des betrieblichen Vermögens unter bestimmten, vom Steuerpflichtigen gestaltbaren Voraussetzungen völlig steuerfrei übertragen werden können, sodass die Regelbesteuerung zum Ausnahmetatbestand werde. Die Grundidee der Schaffung von Belastungsgerechtigkeit durch das Setzen von Maßstäben werde „[...] völlig verfehlt, ja geradezu pervertiert.“⁸⁴

Ebenso hält *Crezelius* zumindest die Optionsverschonung und die damit verbundene vollständige Freistellung von unternehmerisch gebundenem Vermögen hinsichtlich der Verfassungskonformität für fragwürdig. Es sei bedenklich, dass die Freistellungstatbestände eine Vielzahl von im Grundsatz steuerbaren Sachverhalten vollkommen von der Besteuerung ausgenommen werde. Aus diesem Grund sei zweifelhaft, ob es noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche, wenn auf der ersten Ebene das betriebliche Vermögen zu gemeinen Werten bewertet werden soll, auf der zweiten Ebene die zweifelsfrei eingetretene Bereicherung jedoch überhaupt nicht berücksichtigt werde. Überdies werde das Gebot der Allgemeinheit der Besteuerung verletzt. Bei Steuern handelt es sich nach § 3 Abs. 1 AO um „Geldleistungen, die [...] zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden [...]“. Eine in diesem Sinne allgemeine und gleichmäßige Besteuerung – und dies stellte den gewichtigsten verfassungsrechtlichen Einwand dar – sei mit dem ErbStG nicht gegeben, da im Ergebnis nur eine kleine Anzahl von Sachverhalten, die einen materiellen Steuertatbestand erfüllen, das gesamte Steueraufkommen erbringt.⁸⁵

Wachter moniert, dass teilweise in Privatbesitz befindliches und im Grundsatz nicht begünstigtes Vermögen (z.B. privates Geldvermögen) durch Qualifizierung als Betriebsvermögen von den steuerlichen Verschonungsregeln profitieren könne: Würde das Geldvermögen an sich übertragen, so wäre es vollständig der Besteuerung zu unterwerfen. Der Erwerb von Anteilen eines Unternehmens hingegen, welches ausschließlich dieses (vormals im Privatbesitz befindliche) Geldvermögen als Betriebsvermögen hält, könnte unter Berücksichtigung der Verschonungsregeln unter völliger Steuerfreistellung erfolgen. Darüber hinaus werde die Verschonung in keiner Weise von der Leistungsfähigkeit des Erwerbers abhängig gemacht. Letztlich dürfte auch die Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen kaum den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte, normenklare und zielgenaue Ausgestaltung genügen.⁸⁶

Auch *Hubert* führt an, dass die Verschonungsregeln im ErbStG für betriebliches Vermögen so umfangreich ausgestaltet sind, dass sie eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung im Vergleich zu anderen Vermögensarten hervorrufen. Ein mit der Steuerbelastung einhergehender Liquiditätsabzug und drohender Arbeitsplatzverlust könne mit der Stundung nach § 28 ErbStG abgewendet werden, sodass es keiner über die Stundung hinausgehender Begünstigung unternehmerisch gebundenen Vermögens bedürfe. Die spezifische Gemeinwohlverpflichtung, wie z.B. die Bereitstellung von Arbeitsplätzen, gelte auch für eine Vielzahl privatwirtschaftlicher Aktivitäten, ohne dass eine besondere steuerliche Förderung notwendig wäre. Ebenso sei eine Verlagerung von Unternehmen und damit von Arbeitsplätzen nicht durch eine Verschonung von betrieblichem Vermögen auszuschließen.⁸⁷

Kritisch sehen *Sedemund/Strnad*, dass viele betroffene Steuerpflichtige keinen Einfluss auf die Einhaltung der Parameter der Begünstigungsregelungen haben und sprechen in diesem Zusammenhang von einer „unpersönlichen persönlichen Begünstigung“. So würden die Verschonungsregeln vollständig

⁸⁴ Vgl. *Birk* (2009), S. 881.

⁸⁵ Vgl. *Crezelius* (2009), S. 1-2.

⁸⁶ Vgl. *Wachter* (2009), S. 2626-2629.

⁸⁷ Vgl. *Hubert* (2010), S. 464-467.

ausblenden, ob der Steuerpflichtige überhaupt die Verwaltungsvermögensgrenze oder das Lohnsummenniveau beeinflussen kann, was typischerweise bei Gesellschaftern, die von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind, der Fall sein könne.⁸⁸ Aus Sicht des betroffenen einflusslosen Steuerpflichtigen ist die Versagung einer persönlich nicht beeinflussbaren persönlichen Begünstigung willkürlich, sachfremd und evident unlogisch. Es fehle diesbezüglich an einer verfassungsrechtlich anzuerkennenden Rechtfertigung.⁸⁹ Darüber hinaus wäre es verfassungsrechtlich klärungsbedürftig, ob eine Regelung zulässig ist, bei dem es dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, bei Verwirklichung des Steueratbestands eine sichere Berechnung der dadurch ausgelösten Steuerschuld vorzunehmen. Genau dies sei systemimmanent mindestens bis zum Ablauf der Betriebsprüfung der Fall.⁹⁰

Die Ausgestaltung des ErbStG hält ebenfalls *Piltz* für verfassungsrechtlich bedenklich. So werde das Gebot der Allgemeinheit der Besteuerung verletzt, wonach ungerechtfertigte Verschonungen von der Steuer verboten sind. Werden von allen Vermögenserwerben, die der Gesetzgeber grundsätzlich für steuerwürdig hält, nur noch eine Minderheit mit Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet – müssen also wenige bestimmte Erwerbe das gesamte Erbschaftsteueraufkommen erbringen – so sei diese Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht eingehalten. Zudem sei die Ausgestaltung der Verschonungsregeln für wichtige und häufige Sachverhalte gleichheitswidrig, da bereits in einfachen und oft vorzufindenden Sachverhalten u.a. gegen das Gebot der finanziellen Leistungsfähigkeit oder das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen werde.⁹¹

3.3 Anforderungen einer gleichheitskonformen Ausgestaltung von Verschonungsregeln

Mit einer Erbschaftsteuer greift der Staat grundsätzlich in das von Art. 14 GG geschützte Erbrecht ein, welches die Eigentumsgarantie ergänzt und mit dieser zusammen die Grundlage der privaten Vermögensordnung bildet.⁹² Das BVerfG hat jedoch bereits klargestellt, dass die Erbrechtsgarantie keineswegs das unbedingte Recht enthält, dass der Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen ist. Weil eine Anknüpfung an einen Vermögensübergang erfolgt, sind vielmehr die Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Einschränkung des Erbrechts weitergehend als die zur Einschränkung des Eigentums.⁹³ Dieser grundsätzlich zulässige erbschaftsteuerliche Zugriff müsse jedoch gleichheitsrechtlich folgerichtig ausgestaltet sein und finde seine Grenze dort, wo der Erwerber durch die Steuerpflicht übermäßig belastet und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt werden. Vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers dürfe die Steuerbelastung das Vererben nicht ökonomisch sinnlos erscheinen lassen.⁹⁴ Der Wert der Erbrechtsgarantie bleibt damit auf das Verbot einer Erdrosselungssteuer⁹⁵ begrenzt.⁹⁶

Hinsichtlich einer verfassungsrechtlichen Prüfung des ErbStG ist deshalb zunächst einmal festzuhalten, dass der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat, was sowohl die Auswahl des Steuergegenstandes als auch die Bestimmung des Steuersatzes betrifft.⁹⁷ Diese Freiheit des Ge-

⁸⁸ Im Falle einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung von weniger als 25 % wird diese Problematik auch vom Gesetzgeber eingestanden, vgl. Bundestag-Drucksache (2008b), S. 35. Bei Kommanditgesellschaften ist überdies der Kommanditist schon von Gesetzes wegen nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen.

⁸⁹ Überspitzt formulieren *Sedemund/Strnad*, dass die Steuerbegünstigung aus Sicht des einflusslosen Steuerpflichtigen ebenso von dem Erfolg der deutschen Mannschaft bei der Fußball-Weltmeisterschaft abhängen könne, vgl. *Sedemund/Strnad* (2010), S. 2283.

⁹⁰ Vgl. *Sedemund/Strnad* (2010), S. 2282-2284.

⁹¹ Vgl. *Piltz* (2010), S. 1913-1925.

⁹² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 14.12.1994, 1 BvR 720/90, BVerfGE 91, 346.

⁹³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 19.4.2005, 1 BvR 1644/00, BVerfGE 112, 332; BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (673-674); *Seer* (2009), S. 227.

⁹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 (673).

⁹⁵ Vgl. hierzu auch *Di Fabio* (2007), S. 752.

⁹⁶ Vgl. *Lang* (2008), S. 191.

⁹⁷ Dieser Entscheidungsspielraum hat innerhalb der Grenzen des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 GG zu erfolgen, welcher dem Gesetzgeber gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Der

setzgebers, d.h. die tatbestandliche Bestimmung derjenigen Sachverhalte, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und so als rechtlich gleich qualifiziert, wird insbesondere durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt:⁹⁸ Zum einen ist dies der im Steuerrecht allgemein geltende Grundsatz der Steuergerechtigkeit, wonach eine Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist.⁹⁹ Zum anderen ist dies das Gebot der Folgerichtigkeit, wonach der Gesetzgeber die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung unter dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgerichtig umzusetzen hat („Steuergerechtigkeit“). Bei der verfassungsrechtlichen Prüfung ist daher von wesentlicher Bedeutung, dass die Steuergerechtigkeit sowohl in „horizontaler“¹⁰⁰ wie auch in „vertikaler“¹⁰¹ Richtung gewährleistet ist.¹⁰² Da Steuergesetze regelmäßig Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen, dürfen aus Gründen der Praktikabilität auch Typisierungen getroffen werden, mittels derer in weitem Umfang nicht nur die Besonderheiten des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigt werden dürfen. Solche Typisierungen sind nicht zu beanstanden, wenn sie gerecht und verhältnismäßig ausgestaltet sind und sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.¹⁰³

Ausnahmen von diesen den gesetzgeberischen Entscheidungsspielraum begrenzenden Leitlinien bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes bzw. wenn sich ein „einleuchtender Grund für die Differenzierung“ findet.¹⁰⁴ Es steht dem Gesetzgeber jedoch frei, sowohl durch Ge- und Verbote, als auch durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Gesellschaft und Wirtschaft gestaltenden Einfluss zu nehmen. Wie in anderen Bereichen des Steuerrechts ist der Gesetzgeber auch im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nicht daran gehindert, bestimmte Personen, Gruppen oder Sachverhalte aus Gemeinwohlgründen steuerlich zu begünstigen und auf diese Weise durch steuerliche Verschonung unerwünschte Verhaltensweisen einzudämmen bzw. erwünschte Verhaltensweisen zu fördern.¹⁰⁵

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit solcher Lenkungssteuern ist grundsätzlich unbestritten. Zwar gehen sie in der Regel mit einer ungleichen Belastung, d.h. einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, einher. Eine solche Verletzung kann seine Rechtfertigung jedoch im Lenkungszweck finden. Eine steuerliche Ungleichbehandlung ist allerdings nur dann gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber erkennbar die Entscheidung getroffen hat, das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Zwecke zu stellen.¹⁰⁶ Dabei hat der Lenkungszweck tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet zu sein.¹⁰⁷ Überdies muss die konkrete Vorschrift sowohl geeignet als auch erforderlich sein, um das vom Gesetzgeber festgesetzte Lenkungsziel zu erreichen.¹⁰⁸ Der Lenkungszweck stellt damit

Gleichheitssatz gilt gleichermaßen für ungleiche Begünstigungen wie auch ungleiche Belastungen, vgl. hierzu Schlarman/Krappel (2013), S. 268.

⁹⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 18.7.2012, 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179.

⁹⁹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (201).

¹⁰⁰ Gleich hohe Besteuerung bei gleich hoher Leistungsfähigkeit, vgl. Pahlke (2009), § 3 AO, Rz. 75.

¹⁰¹ Angemessenheit der Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen, vgl. Pahlke (2009), § 3 AO, Rz. 75.

¹⁰² Vgl. Pondelik (2012), S. 496.

¹⁰³ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (202); Schlarman/Krappel (2013), S. 268; Franz (2013), S. 1498.

¹⁰⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; BVerfG, Beschluss v. 21.7.2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400; Pondelik (2012), S. 496; Rohde/Fischer (2012), S. 813. Verboten ist auch ein Begünstigungsausschluss, wenn einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt, einem anderen jedoch vorenthalten wird, vgl. Schlarman/Krappel (2013), S. 268.

¹⁰⁵ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 17.4.2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108; BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (202); Rohde/Fischer (2012), S. 813.

¹⁰⁶ Dem Wortlaut nach § 3 AO folgend, kann bei Steuern die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein, vgl. z.B. BVerfG, Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331. Steuern können daher auch nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke verfolgen, vgl. BVerfG, Urteil v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; Pahlke (2009), § 3 AO, Rz. 24.

¹⁰⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 91, 121; BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280.

¹⁰⁸ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164. Vgl. zur Zulässigkeit von Lenkungssteuern auch Birk (2009), S. 880-881.

das entscheidende Element bei der Beantwortung der Frage dar, ob eine Verschonungsregel mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG konform ist, denn seinetwegen sind bestimmte Gruppen „ungleich“ im Vergleich zu anderen und unterliegen deshalb nicht der gleichen Besteuerung.¹⁰⁹

In seinem Beschluss vom 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht¹¹⁰ die folgenden Anforderungen – wenn auch in eingeschränktem Maße¹¹¹ – an die Gleichheitsgerechtigkeit von steuerverschonenden Lenkungsnormen im ErbStG formuliert:¹¹²

- Der Gesetzgeber hat den Lenkungszweck deutlich erkennen zu lassen; insbesondere darf dieser weder in einer Bewertungs-, Tarif- oder Fiskalzwecknorm „versteckt“ sein.
- Es bedarf einer nach sachgerechten Gründen des Gemeinwohls ausgerichteten Abgrenzung des Kreises der begünstigten Steuerpflichtigen (Wahrung der Außengerechtigkeit).
- Die Lenkungsnorm muss sowohl zielgenau als auch klar sein.
- Die Lenkungsnorm muss den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugute kommen, d.h. die Norm muss nach innen gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.
- Es bedarf eines inneren Zusammenhangs zwischen dem Ausmaß der Steuervergünstigung und der Verwirklichung des Lenkungszwecks.

Bisher ist ungeklärt, wie ein konkreter Gemeinwohlzweck bei der gleichheitsgerechten Ausgestaltung von steuergesetzlichen Lenkungsnormen zielgenau umzusetzen ist.¹¹³ Im Allgemeinen ist bei der Ausgestaltung von Verschonungsregeln jedoch darauf zu achten, dass die Anforderungen an die Gemeinwohlklausel und ihre Rechtfertigung umso größer werden, je umfassender die Steuerverschonung ist. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe hält es das Bundesverfassungsgericht sogar grundsätzlich auch für zulässig, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.¹¹⁴ Die Lenkungsnormen unterliegen damit letztlich dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz,¹¹⁵ wobei eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung angezeigt ist.¹¹⁶

4 Ergebnisse einer Umfrage zur Bedeutung der Erbschaftsteuerbelastung im Handwerk

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wurde eine empirische Untersuchung im Auftrag des Zentralverbands des Deutschen Handwerks durchgeführt. Ziel dieser Befragung war es, Einblicke in die Bedeutung der Erbschaftsteuer bei Betriebsübergaben und -übernahmen im Handwerk zu erlangen und relevante Informationen zu folgenden kritischen Bereichen des Erbschaft- und Schenkungsprozesses zu erhalten:

- Umfang und Bewertung des Betriebsvermögens
- Art und Voraussetzungen der Verschonungsregelungen
- Erwerber des betrieblichen Vermögens
- Belastungswirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

¹⁰⁹ Vgl. Rohde/Fischer (2012), S. 813.

¹¹⁰ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

¹¹¹ So bezeichnet *Roman Seer* die Aussagen zu den Spielräumen der steuerlichen Förderung nichtsteuerlicher Lenkungszwecke als „konturenschwach und orakelhaft“, vgl. Seer (2007), S. 105.

¹¹² Vgl. BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (201-204); Seer (2009), S. 235; Lang (2008), S. 193; Franz (2013), S. 1498.

¹¹³ Entsprechend vage judiziert deshalb das Bundesverfassungsgericht, vgl. hierzu Lang (2010), S. 52 m.w.N. Ohnehin hat sich die Steuerrechtswissenschaft im Wesentlichen mit der prinzipientreuen und folgerichtigen Ausgestaltung von Fiskalzwecknormen befasst. Sie dient der Vision eines Steuerrechts ohne Sozialzwecknormen, da diese anderen Rechtsbereichen wie dem Wirtschafts- oder Sozialrecht, nicht jedoch dem Steuerrecht zugeordnet werden, vgl. Lang (2010), S. 51 m.w.N.

¹¹⁴ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (202); von Oertzen (2013), S. 619.

¹¹⁵ Vgl. Kappenberg (2012), S. 16.

¹¹⁶ Vgl. Franz (2013), S. 1498; Viskorf (2007), S. 627; Seer (2009), S. 236.

4.1 Untersuchungsgang und Datenerhebung

Um einen Überblick über die Bedeutung der Erbschaftsteuer im Handwerk zu bekommen, wurde gemeinsam mit dem Projektpartner, dem Zentralverband des Deutschen Handwerks (ZDH), ein dezidiertes Fragenkatalog ausgearbeitet. Aufbauend auf diesem Fragenkatalog wurde schließlich ein Fragebogen entworfen. Dieser Fragebogen bestand aus zwei Teilen. Im ersten Teil sollten die Adressaten zunächst eine allgemeine Abschätzung über die aktuelle Bedeutung und eine mögliche Verschärfung der Voraussetzungen der Verschonungsregeln abgeben. Der zweite Teil beinhaltete konkrete, in vier inhaltliche Abschnitte gegliederte Fragen zu einem Erbschaftsfall, den die Berater begleitet haben. Die Berater wurden gebeten, diesen zweiten Teil für jeweils etwa 3–5 Betriebe auszufüllen, um auf diese Weise eine entsprechend höhere Fallzahl zu erreichen. Die Distribution des Fragebogens wurde vom ZDH per E-Mail sowie über eine Online-Version vorgenommen. Hierbei wurden insbesondere die betriebswirtschaftlichen Berater der Handwerkskammern sowie weitere Partner im Netzwerk des ZDH über elektronische Verteiler adressiert. Die genaue Reichweite und folglich auch der Rücklauf lassen sich daher nicht quantifizieren.¹¹⁷

Der Zeitraum für die Erhebung belief sich auf etwa 10 Wochen (2. April bis 15. Juni 2014). Über den Online-Zugang wurden in dieser Zeit 18 Fragebögen komplettiert. Der Bruttorücklauf der per Post bzw. per Fax eingegangenen Fragebögen belief sich auf 27 Stück (brutto). Aufgrund von Duplikaten und sonstiger nicht verwertbarer Informationen mussten zunächst sechs Fragebögen ausgeschlossen werden. Ebenso wurden drei weitere, wenn auch grundsätzlich vollständige, Fragebögen nicht in den Datenbestand aufgenommen, da sich die zugrunde liegenden Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfälle vor dem Jahr 2009 ereigneten und daher einer anderen Rechtslage als dem derzeit geltenden ErbStG unterliegen. Letztlich ergibt sich somit für die Auswertung eine verwertbare Anzahl von **36 Fragebögen**.

Diese 36 Fragebögen weisen zum Teil jedoch fehlende Informationen aufgrund nicht beantworteter Fragebogenabschnitte auf. Der jeweils zur konkreten Beantwortung herangezogene Stichprobenumfang variiert daher über den Fragenkatalog hinweg und wird in den nachfolgenden Abschnitten entsprechend ausgewiesen.

Insgesamt ist der absolute Rücklauf von 36 verwertbaren Fragebögen gering. Die Generalisierbarkeit der nachfolgend aufgeführten Auswertungen ist daher gefährdet. Dennoch ist anzumerken, dass mit dieser Umfrage sensible Daten und Informationen, insbesondere auch steuerliche Primärdaten, abgefragt wurden und eine geringe Antwortquote daher zu erwarten war. Gründe hierfür könnten nicht nur Bedenken bei der Herausgabe solches Datenmaterials im Allgemeinen, sondern auch die wahrscheinliche Nicht-Verfügbarkeit einer Vielzahl dieser Informationen bei den betriebswirtschaftlichen Beratern sein: Gerade hinsichtlich der Nicht-Verfügbarkeit dieser Informationen ist zum einen das Steuergeheimnis zu bedenken; zum anderen können diese Daten den betriebswirtschaftlichen Beratern auch nur dann vorliegen, wenn die Betriebe bzw. Betriebsinhaber diese im Vorfeld oder während einer laufenden Beratung mitgeteilt haben oder explizit aufgrund dieser Umfrage kontaktiert wurden.

4.2 Darstellung und Beurteilung der Ergebnisse

4.2.1 Beschreibung der betrieblichen Stammdaten

Die nachfolgende Abbildung 1 zeigt die jeweilige Rechtsform der in der Stichprobe enthaltenen Betriebe. Hierbei zeigt sich ein für das Handwerk branchenübliches Bild, da mit 18 Betrieben exakt die Hälfte der Stichprobe ihre Tätigkeiten über ein Einzelunternehmen verrichten. Weitere 15 Betriebe

¹¹⁷ Vgl. Anhang für die An- und Rundschreiben sowie den Fragebogen.

(42 %) lassen sich der Rechtsform der Kapitalgesellschaft zuordnen. Zuletzt sind mit 3 Betrieben (8 %) auch Personengesellschaften in der Stichprobe vertreten.

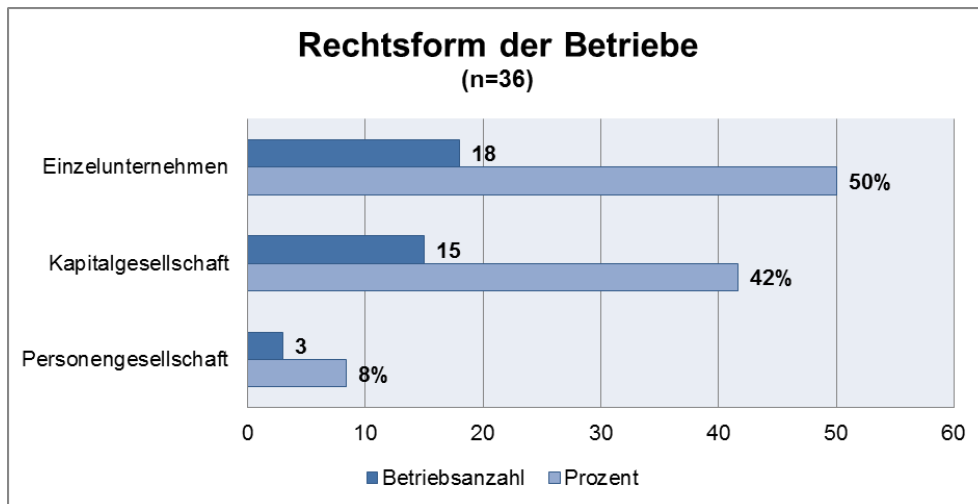


Abbildung 1: Rechtsform der Betriebe

Die nachfolgende Abbildung 2 zeigt die regionale Verteilung der im Fragebogen betrachteten Betriebe nach Bundesländern. Wie ersichtlich ist, ist mit einer Anzahl von 14 Betrieben das Bundesland Bayern am stärksten in der Stichprobe vertreten; dies entspricht einem relativen Anteil von 39%. Daran anschließend folgt Niedersachsen mit 6 Betrieben (17 %) sowie Baden-Württemberg und Hessen mit jeweils 5 Betrieben (14 %). Die Zehnprozenthürde wird von Sachsen (3 Betriebe, 8 %), Rheinland-Pfalz (2 Betriebe, 6 %) und Berlin (1 Betrieb, 3 %) nicht erreicht. Betriebe der verbleibenden neun Bundesländer sind nicht in der Stichprobe enthalten.

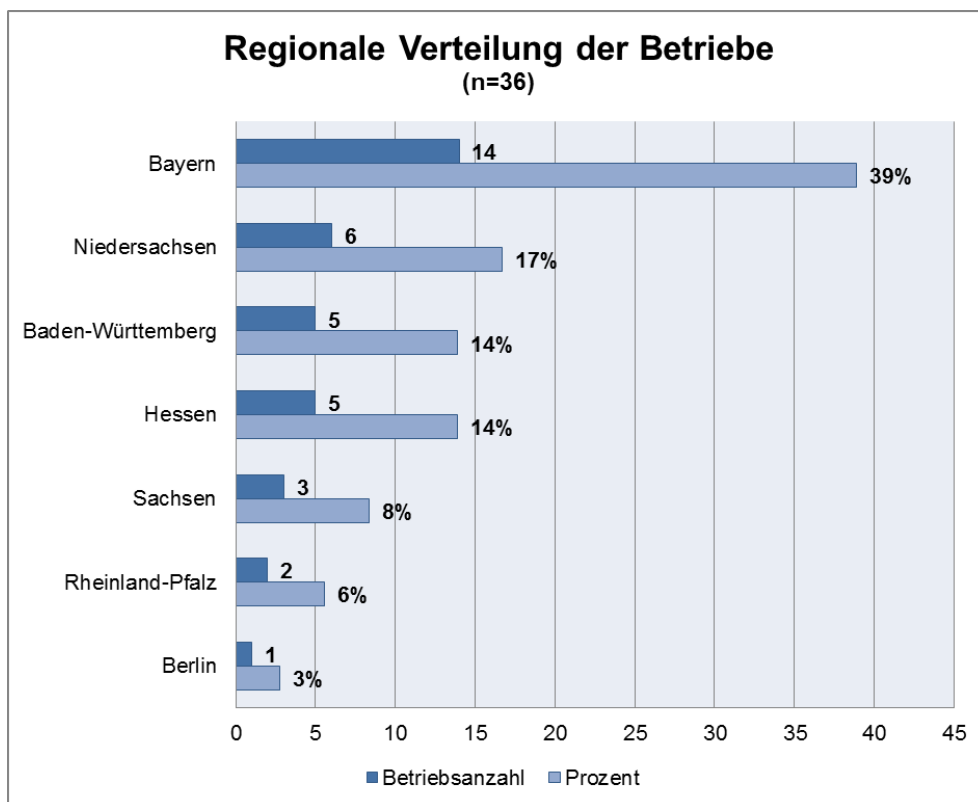


Abbildung 2: Regionale Verteilung der Betriebe

Aus der nachfolgenden Abbildung 3 wird die Verteilung der in der Stichprobe enthaltenen Betriebe auf die verschiedenen Handwerksgruppen aufgezeigt. Mit 11 Betrieben (31 %) ist das Ausbaugewerbe die am stärksten vertretene Handwerksgruppe. Daran anschließend folgt das KfZ-Gewerbe mit 8 Betrieben (22 %) sowie das Bauhauptgewerbe mit 5 Betrieben (14 %). Jeweils 4 Betriebe (11 %) sind den Handwerken für den gewerblichen Bedarf sowie den sonstigen Gewerben¹¹⁸ zuzuordnen. Zuletzt sind das Gesundheitsgewerbe und das Nahrungsmittelgewerbe mit jeweils 2 Betrieben (6 %) in der Stichprobe vertreten. Aus der Handwerksgruppe ‚Persönliche Dienstleistungen‘ konnten keine betrieblichen Informationen gewonnen werden.

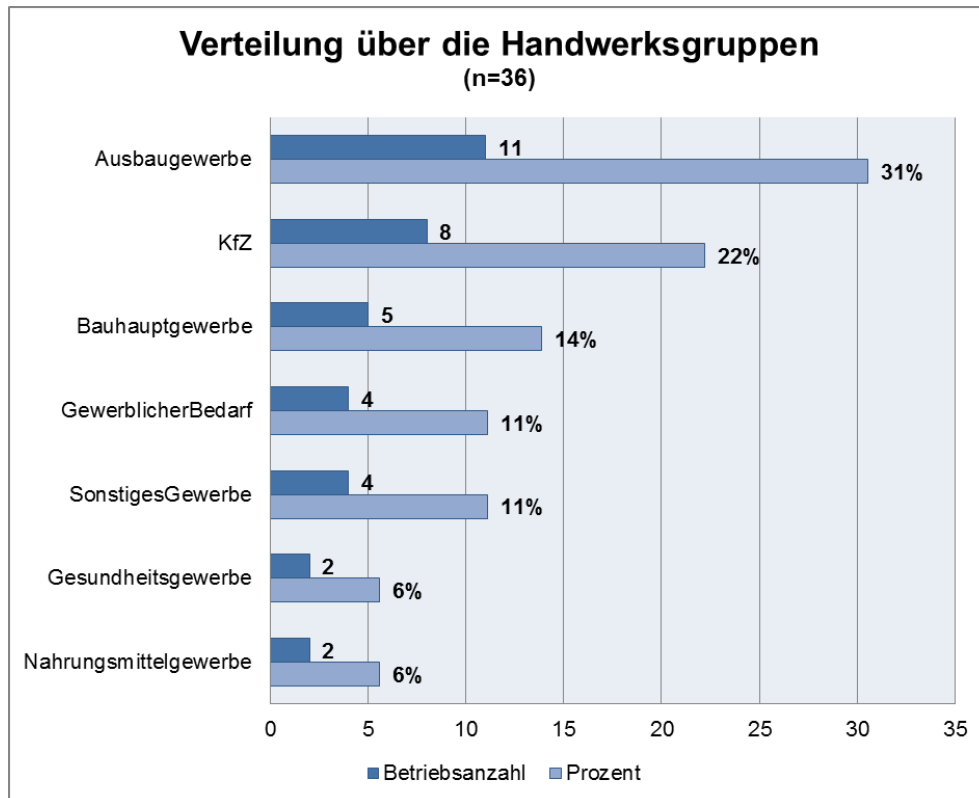


Abbildung 3: Verteilung über die Handwerksgruppen

Über die Größenklasse der Betriebe soll der erzielte Umsatz – dargestellt in Abbildung 4 – Aufschluss geben. Im Allgemeinen erzielt ein durchschnittlicher Handwerksbetrieb ca. 500.000 EUR Umsatz p.a. Die an diese Umsatzgröße grenzenden Kategorien¹¹⁹ betragen mit insgesamt 11 Betrieben knapp ein Drittel (30 %) der Stichprobe. Daneben fällt auf, dass auch hinsichtlich des Umsatzes – in der Regel untypisch für das Handwerk – größere Betriebe in der Stichprobe vertreten sind: Insgesamt 13 Betriebe (36 %) und damit mehr als ein Drittel erzielen mehr als 1,5 Millionen EUR Umsatz.

¹¹⁸ Die Betriebe, die unter die ‚sonstigen Gewerbe‘ fallen wurden näher spezifiziert: Jeweils ein Betrieb ist im Bereich Sanitär Heizung Klima (SHK), Textilverarbeitung, Metall und als Steinmetz tätig.

¹¹⁹ Sowohl „250.001 bis 500.000 EUR“ und „500.001 bis 750.000 EUR“.

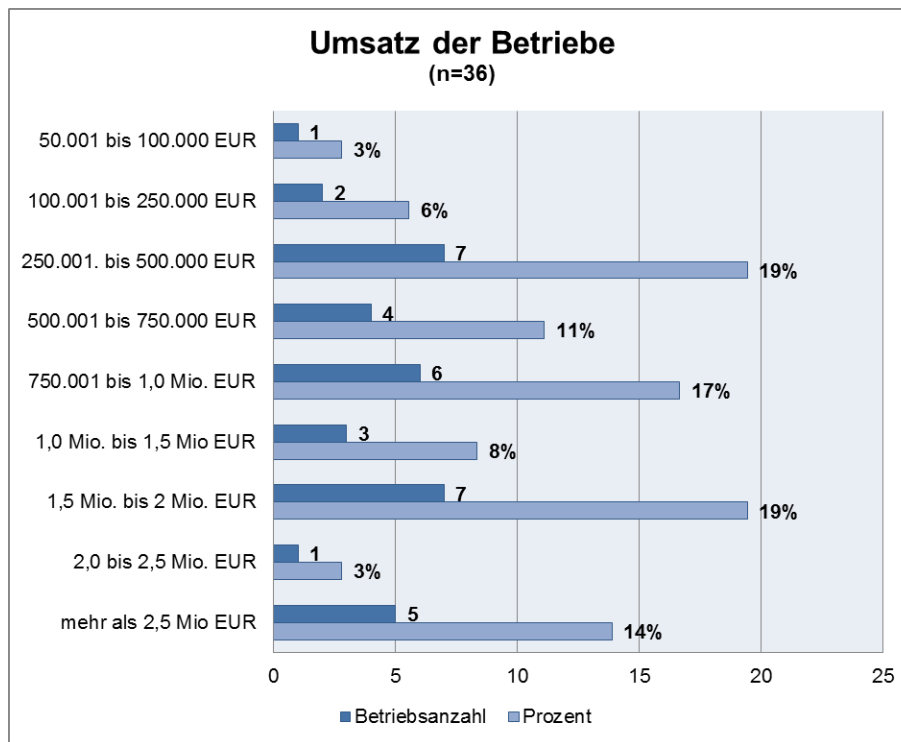


Abbildung 4: Umsatz der Betriebe

4.2.2 Übersicht über Art und zeitliche Verteilung der Erwerbsvorfälle

In der folgenden Tabelle 2 wird die Art sowie die zeitliche Verteilung der berichteten Erwerbsfälle ersichtlich. Insgesamt handelt es sich bei den 36 Beobachtungen in zehn Fällen um eine Erbschaft sowie in 26 Fällen um eine Schenkung.

Hinsichtlich der zeitlichen Verteilung ist ersichtlich, dass in der Stichprobe mit 20 Fällen und damit in über der Hälfte aller Fälle (56 %) ein Erwerbsvorgang im Jahr 2013 zugrunde liegt. Ebenso finden sich 3 Fälle (8 %), die sich im aktuellen Jahr ereigneten. Zurückgehend bis zum Jahr 2009 nimmt die zeitliche Verteilung der Erwerbe konstant ab. Dem Datenbestand liegen damit überwiegend aktuelle bzw. nicht weit zurückliegende Erbschafts- und Schenkungsfälle zugrunde.

Tabelle 2: Art und zeitliche Verteilung der Erwerbsvorfälle

	Jahre der Erbschaft- und Schenkungsfälle											
	2009		2010		2011		2012		2013		2014	
Vorfall	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
gesamt (n=36)	1	3%	3	8%	3	8%	6	17%	20	56%	3	8%
nur Erbschaft (n=10)	0	0%	1	10%	2	20%	1	10%	5	50%	1	10%
nur Schenkung (n=26)	1	4%	2	8%	1	4%	5	19%	15	58%	2	8%

4.2.3 Umfang und Bewertung des Betriebsvermögens

In diesem Abschnitt sollen Erkenntnisse über den Umfang des im Rahmen einer Erbschaft bzw. Schenkung übergehenden Betriebsvermögens sowie die Bewertungsprinzipien des unternehmerisch gebundenen Vermögens gewonnen werden. Die einzelnen Fragestellungen des vorab konkretisierten Fragenkatalogs werden dabei nach Absätzen gegliedert aufgegriffen.

Wie hoch ist der Wert des übergehenden Betriebsvermögens?

Die im Folgenden dargestellte Tabelle 3 gibt Auskunft über die statistischen Lagemaße und somit über den Wert des Betriebsvermögens (in EUR). Aufgrund fehlender Werte (MV) konnten insgesamt n=31 Datensätze herangezogen werden. Neben einer Berechnung unabhängig vom zugrundeliegenden Erwerbsfall wird eine Unterteilung getrennt nach Erbschafts- und Schenkungsfällen vorgenommen.

Tabelle 3: Statistische Lagemaße des Betriebsvermögens

Betriebsvermögen (EUR)	Statistische Lagemaße				
	Mittelwert	SD	Min	Median	Max
gesamt (n=31, MV=5)	517.902	591.688	20.000	370.000	2.800.000
nur Erbschaft (n=7, MV=3)	444.286	430.072	100.000	250.000	1.200.000
nur Schenkung (n=24, MV=2)	539.373	637.388	20.000	400.000	2.800.000

So beträgt der gemeine Wert des Betriebsvermögens über alle Erwerbsfälle hinweg **517.902 EUR**. Betrachtet man hingegen nur Erbschaften, so beläuft sich der Wert des Betriebsvermögens auf 444.286 EUR, bei Schenkungen auf 539.373 EUR. Betrachtet man die Standardabweichung (SD), die entweder nahezu identisch mit bzw. gar numerisch höher als der Mittelwert selbst ist, so wird eine hohe Streuung der Werte ersichtlich. Auch die Bandbreite aller gemeinen Werte des Betriebsvermögens erweist sich bei Betrachtung der Min- und Max-Werte sowie des Median als groß.

Welche Bewertungsmethoden werden zur Ermittlung des gemeinen Werts herangezogen?

Der AWH-Standard ist ein speziell für das Handwerk entwickelter Standard zur Unternehmensbewertung, da vorherrschende Methoden, wie z.B. der IDW S1 oder DCF-Verfahren, nicht hinreichend zielgenau die Besonderheiten erfassen, wie sie typischerweise in kleinen und mittleren Unternehmen auftreten. Durch das Methodenwahlrecht im BewG kann in Erbschaft- und Schenkungsfällen der AWH-Standard v.a. neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren (vEW) herangezogen werden.

Tabelle 4: Angewendete Wertermittlungsverfahren

Vorfälle	Angewendete Wertermittlungsverfahren							
	AWH-Standard		vEW		Substanzwert		sonstige	
	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
gesamt (n=34, MV=2)	19	56%	8	24%	5	15%	2	6%
nur Erbschaft (n=8, MV=2)	5	63%	1	13%	0	0%	2	25%
nur Schenkung (n=26)	14	54%	7	27%	5	19%	0	0%

In der vorstehenden Tabelle 4 ist die Anwendungshäufigkeit der einzelnen Wertermittlungsverfahren dargestellt. Es zeigt sich, dass das **AWH-Verfahren** sowohl in einer Gesamtbetrachtung als auch differenziert nach Erbschaft und Schenkung jeweils in **mehr als der Hälfte** der Erwerbsvorfälle zur Anwendung kommt. An zweiter Stelle der angewendeten Wertermittlungsverfahren folgt das vereinfachte Ertragswertverfahren – dies gilt auch erwerbsvorfallübergreifend.

In insgesamt **fünf Fällen** – allesamt bei einer Schenkung – musste der **Substanzwert** als **Mindestwert** für den gemeinen Wert herangezogen werden. Sonstige Verfahren kamen in insgesamt zwei Fällen bei einer Erbschaft zum Einsatz. Die Teilnehmer wurden gebeten, im Falle der Verwendung sonstiger Verfahren anzugeben, um welche Methoden es sich dabei handelt. Hierzu konnten jedoch keine weiteren Erkenntnisse gewonnen werden.

Unterscheidet sich der durch das AWH-Verfahren ermittelte Wert vom Marktwert?

Eine Untersuchung des Ludwig-Fröhler-Instituts aus dem Jahr 2012 hat sich der Frage nach dem Unterschied zwischen dem nach AWH-Verfahren ermittelten Ertragswert und dem tatsächlichen Verkaufspreis angenommen.¹²⁰ Zu diesem Zweck wird in diesem Abschnitt nicht auf die primär erhobene Datenbasis von n=36 zurückgegriffen, da sie sich zur Beantwortung dieser Frage nicht eignet.

Grundsätzlich ist zu erwähnen, dass zur Beantwortung dieser Frage auf den tatsächlichen Verkaufspreis als Indikator für den Marktwert abgestellt wird, der in dem Kontext dieser Ausarbeitung angemessen erscheint, da auch § 11 Abs. 2 BewG die „Bemessung eines Kaufpreises“ expliziert anführt. Die Untersuchung des Ludwig-Fröhler-Instituts aus dem Jahr 2012 stützt sich dabei auf eine Datenbasis von n=48 Beobachtungen, bei denen jeweils der nach dem AWH-Standard ermittelte Unternehmenswert als auch ein korrespondierender und tatsächlich erzielter Kaufpreis vorliegt. Dabei wurden folgende Mittelwerte ermittelt:

Für den Unternehmenswert nach dem AWH-Standard wurde dabei ein arithmetisches Mittel von 219.521 EUR errechnet. Der Mittelwert der festgestellten Marktwerte betrug 225.500 EUR. Damit unterscheidet sich der durch das AWH-Verfahren ermittelte Wert vom Marktwert im Mittel um ca. **5.979 EUR**.

Hierzu ist festzuhalten, dass der tatsächliche Verkaufspreis des Unternehmens von mehreren Faktoren abhängt, insbesondere aber nicht unwesentlich vom Verhandlungsgeschick der beiden Parteien. Eine Abweichung von knapp 6.000 EUR zwischen errechnetem Wert und tatsächlich erzieltm Preis ist daher als gering zu werten und impliziert eine hohe Güte und Akzeptanz des AWH-Standards innerhalb der Branche. Die Möglichkeit bzw. das Wahlrecht zur Anwendung branchenorientierter Bewertungsverfahren sollte daher unbedingt aufrechterhalten werden.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt auch eine Umfrage unter den betriebswirtschaftlichen Beratern der Handwerkskammern. So konstatieren 42 von 59 Beratern (71 %), denen die realisierten Marktpreise bekannt waren, dass die tatsächlichen Kaufpreise nicht mehr als +/- 15 % von den ermittelten Unternehmenswerten nach dem AWH-Standard differieren.

Wird neben Betriebsvermögen auch sonstiges Vermögen übergeben?

In der nachfolgenden Tabelle 5 wird ersichtlich, wie häufig in den Erwerbsfällen ausschließlich Betriebsvermögen übergeben wird und/oder ob im identischen Erwerbsvorgang gleichzeitig weiteres Vermögen übergeht. Hier zeigt sich, dass in der Mehrzahl der beobachteten Fälle ausschließlich Betriebsvermögen an den Erwerber übergeht. In Gesamtbetrachtung trifft dies auf 27 Beobachtungen bzw. in 82 % der Fälle zu; in lediglich sechs Erwerbsvorgängen (18 %) geht neben Betriebsvermögen auch noch weiteres Vermögen über. Dieses relative Verhältnis bestätigt sich im Wesentlichen auch bei isolierter Betrachtung lediglich der Erbschafts- bzw. Schenkungsfälle.

Tabelle 5: Übergabe von Betriebs- und sonstigem Vermögen

	Übergabe von Betriebsvermögen			
	nur Betriebsvermögen		weiteres Vermögen	
Vorfall	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
gesamt (n=33, MV=3)	27	82%	6	18%
nur Erbschaft (n=10)	7	70%	3	30%
nur Schenkung (n=23, MV=3)	20	87%	3	13%

¹²⁰ Vgl. hierzu Schempp (2012), S. 82-83.

Sofern im Erwerbsvorfall auch weiteres Vermögen übergeht, wurden die Teilnehmer gebeten, den Wert desselben zu beziffern; dies war in fünf Fällen möglich. In folgender Tabelle 6 sind die entsprechenden Werte dieses sonstigen übergehenden Vermögens ersichtlich. Insgesamt beträgt dabei der Mittelwert des sonstigen übergehenden Vermögens über die Erwerbsarten hinweg **177.400 EUR**. Bei spezifischer Betrachtung der Erbschaftsfälle (n=2, MV=1) ergibt sich ein Mittelwert von 153.500 EUR, bei den Schenkungsfällen (n=3) hingegen ein höherer Mittelwert von 193.333 EUR.

Tabelle 6: Wert des sonstigen übergehenden Vermögens

	Sonstiges übergehendes Vermögen (EUR)				
	Erbschaftsfälle		Schenkungsfälle		
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5
Einzelwert (n=5, MV=1)	57.000	250.000	100.000	200.000	280.000
Mittelwert je Erwerbsart	153.500		193.333		
Mittelwert gesamt	177.400				

War in den Betrieben junges Verwaltungsvermögen vorhanden?

Die Teilnehmer wurden um Angabe darüber gebeten, ob in den betrachteten Erwerbsvorfällen sogenanntes junges Verwaltungsvermögen in den Betrieben vorhanden war. Sofern dies der Fall war, sollte der Wert dieses jungen Verwaltungsvermögens beziffert werden.

In **insgesamt 31 Fällen** (MV=5) konnten die Teilnehmer hierüber Auskunft geben. In **29 Fällen** war dabei **kein junges Verwaltungsvermögen** in den Betrieben vorhanden. Lediglich in zwei Beobachtungen – hiervon jeweils eine Erbschaft und eine Schenkung – war junges Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen vorhanden (vgl. Tabelle 7)

Tabelle 7: Wert des jungen Verwaltungsvermögens

	Wert des jungen Verwaltungsvermögens (EUR)								
	Erbschaftsfall			Schenkungsfall			gesamt		
	absolut	GW	% am GW	absolut	GW	% am GW	absolut	GW	% am GW
Einzelwert (n=5, MV=1)	25.000	100.000	25%	50.000	750.000	7%	75.000	850.000	9%
Mittelwert gesamt	37.500 EUR								

Im Erbschaftsfall belief sich der Wert des jungen Verwaltungsvermögens auf 25.000 EUR und hatte damit einen Anteil von 25 % am korrespondierenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens.

Im Schenkungsfall betrug der Wert des jungen Verwaltungsvermögens 50.000 EUR und hatte damit einen prozentualen Anteil von 7 % am korrespondierenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens. Als arithmetisches Mittel errechnet sich dabei über die zwei Beobachtungen hinweg ein durchschnittlicher Wert an jungem Verwaltungsvermögen i.H.v. 37.500 EUR.

4.2.4 Angaben zu Art und Voraussetzungen der Verschonungsregeln

In diesem Abschnitt sollen Erkenntnisse über die Art sowie die Einhaltung der verschiedenen Bedingungen der Verschonungsregeln gewonnen werden. Die einzelnen Fragestellungen des vorab konkretisierten Fragenkatalogs werden dabei nach Absätzen gegliedert aufgegriffen.

Wie setzt sich die Beschäftigtenstruktur des Unternehmens zusammen?

Die nachfolgende Abbildung 5 zeigt eine Einordnung der Beschäftigtenstruktur der Betriebe in verschiedene Kategorien (absolut und relativ). Hier zeigt sich eine für das Handwerk typische Struktur: In

30 der 36 Betriebe – und damit in über 80 % der Fälle – sind nicht mehr als 15 Beschäftigte tätig. Daran anschließend nimmt die Beschäftigtenzahl kontinuierlich ab. Letztlich ist kein Betrieb in der Stichprobe vorhanden, der mehr als 250 Beschäftigte aufweist. Daraus lässt sich ableiten, dass die Lohnsummenregelung im Grundsatz für über 90 % der betrachteten Betriebe nicht angewendet werden muss.

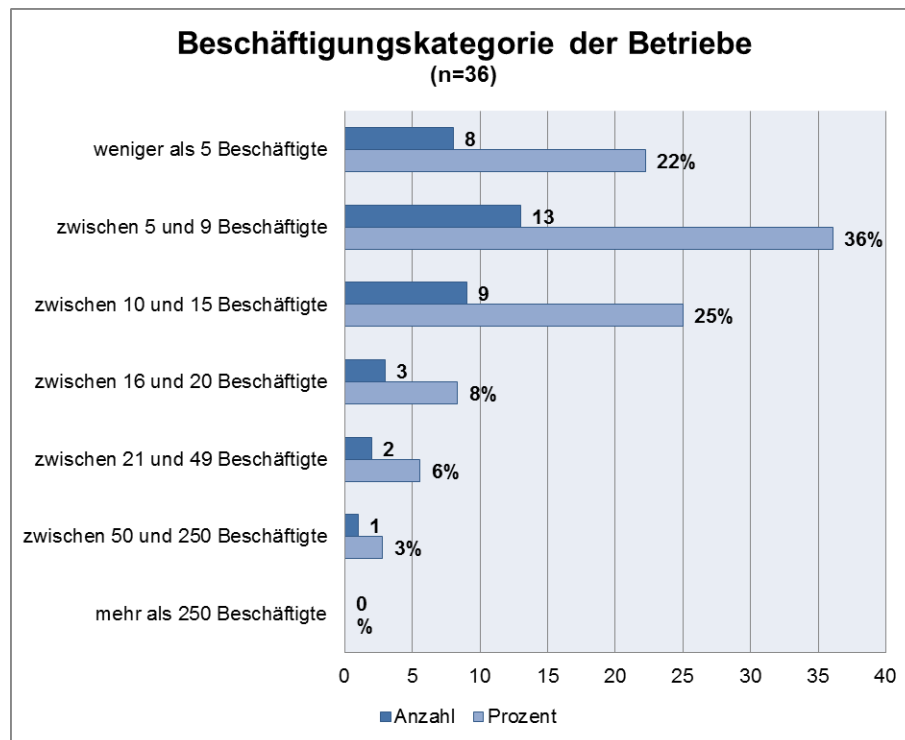


Abbildung 5: Beschäftigtenstruktur der Unternehmen

In 29 Fällen war es den Teilnehmern zudem möglich, die genaue Anzahl der Beschäftigten des betrachteten Betriebs zu nennen; die nachfolgende Tabelle 8 gibt hierüber Aufschluss. Im linken Teil der Tabelle sind die statistischen Lagemaße für die alle 29 Beobachtungen angegeben, aus denen sich ein Mittelwert von 16,4 Beschäftigten je Betrieb errechnet. Auffällig ist jedoch die hohe Streuung sowie die Abweichung des Mittelwerts vom Median. Aus diesem Grund wurde ein Ausreißer („O“) aus der Zahlenreihe entfernt.¹²¹ Der rechte Teil der Tabelle gibt Aufschluss über die statistischen Lagemaße exklusive dieses Ausreißers. Demnach ergibt sich ein Mittelwert von 9,8 Beschäftigten je Betrieb, der zudem nahe dem Median mit einem Wert von 8 Beschäftigten liegt. Auch die Streuung verringert sich durch den Ausschluss dieser Beobachtung erheblich, was durch die Reduzierung der Standardabweichung ersichtlich ist.

Tabelle 8: Statistische Lagemaße der Beschäftigtenanzahl

	Anzahl der Beschäftigten	
	n=29, MV=7	n=28, MV=7, O=1
Mittelwert	16,4	9,8
SD	36,3	8,5
Min	1	1
Median	8	8
Max	200	43

¹²¹ Der Ausreißer mit einem Wert von 200 beträgt annähernd fünfmal so viel wie die zweitgrößte Beobachtung der Reihe mit einem Wert von 43.

Welche Art der Verschonung wird von den Betrieben in Anspruch genommen?

In insgesamt 26 Fällen konnten Informationen darüber gewonnen werden, welche Art der Verschonung die betrachteten Betriebe gewählt haben bzw. ob keine Verschonung beantragt werden konnte, weil die Maximalgrenze von 50 % an schädlichem Verwaltungsvermögen überschritten wurde. Insgesamt zeigt sich, dass sowohl in Gesamtbetrachtung als auch über die einzelnen Erwerbsarten hinweg, die Regelverschonung in knapp 60 % der Fälle in Anspruch genommen wird. Die Optionsverschonung wird in insgesamt 9 Fällen (35 %) gewählt, wobei die Häufigkeit bei Schenkungsfällen sowohl absolut als auch relativ überwiegt. Gar keine Verschonung konnte in 2 Fällen – allesamt bei einer Erbschaft – in Anspruch genommen werden, was insofern dann plausibel ist, wenn z.B. aufgrund eines plötzlichen Todes des Erblassers keine erbschaftsteuerliche Optimierung mehr vorgenommen werden konnte (vgl. Tabelle 9).

Tabelle 9: Übersicht über die gewählten Verschonungsalternativen

	Gewählte Verschonung					
	Regelverschonung		Optionsverschonung		keine Verschonung	
Vorfall	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
gesamt (n=26, MV=10)	15	58%	9	35%	2	8%
Erbschaft (n=7, MV=3)	4	57%	1	14%	2	29%
Schenkung (n=19, MV=7)	11	58%	8	42%	0	0%

War in den Betrieben schädliches Verwaltungsvermögen vorhanden?

Um Aufschluss über das Vorhandensein von Verwaltungsvermögen zu erlangen, sollten die Teilnehmer die tatsächliche Verwaltungsvermögensquote angeben. Dies war in der Stichprobe in 14 Fällen möglich, davon in vier Erbschafts- und zehn Schenkungsfällen. Die nachfolgende Tabelle 10 zeigt die Häufigkeit sowie eine Einteilung der Verwaltungsvermögensquoten in drei begünstigungsrelevante Kategorien. Insgesamt zeigt sich, dass in 11 Fällen der Stichprobe die Verwaltungsvermögensquote (VV) unterhalb der 50%-Grenze liegt und das gesamte Betriebsvermögen damit grundsätzlich begünstigungsfähig ist; die Mehrzahl hiervon (8 Fälle) weist Verwaltungsvermögensquoten von unter 10 % auf und könnte daher die Optionsverschonung wählen. In drei Fällen beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen mehr als 50 %, sodass jegliche steuerliche Verschonung ausscheidet.

Tabelle 10: Höhe der Verwaltungsvermögensquoten

Vorfall	Verwaltungsvermögensquote		
	$VV \leq 10\%$	$10\% < VV \leq 50\%$	$VV > 50\%$
gesamt (n=14, MV=22)	8	3	3
Erbschaft (n=4, MV=6)	1	0	3
Schenkung (n=10, MV=16)	7	3	0

Die nachfolgende Tabelle 11 stellt die Angaben sämtlicher 14 Fallzahlen detailliert dar, wobei eine Gliederung getrennt nach Erwerbsart, tatsächlicher Verwaltungsvermögensquote und gewählter Vergünstigung erfolgt. Über alle Erwerbsarten hinweg ergibt sich ein mittlerer Wert an schädlichem **Verwaltungsvermögen** von **147.115 EUR**, welches durchschnittlich 21 % des gemeinen Wertes des insgesamt begünstigungsfähigen Betriebsvermögens beträgt.

Tabelle 11: Einzelfälle der Verschonungsalternativen

Vorfall	Verwaltungsvermögen		gewählte Verschonung
	absolut (EUR)	% am GW	
Erbschaft	70.000	70%	keine Verschonung
Erbschaft	720.000	60%	Optionsverschonung
Erbschaft	n/a	56%	keine Verschonung
Erbschaft	25.000	10%	n/a
Schenkung	200.000	40%	Regelverschonung
Schenkung	840.000	30%	Regelverschonung
Schenkung	20.000	20%	Optionsverschonung
Schenkung	12.500	5%	Regelverschonung
Schenkung	25.000	5%	Optionsverschonung
Schenkung	0	0%	Regelverschonung
Schenkung	0	0%	n/a
Schenkung	0	0%	Optionsverschonung
Schenkung	0	0%	Regelverschonung
Schenkung	0	0%	Regelverschonung
Mittelwert	147.115	21%	n/a

In der vorstehenden Tabelle 11 sind zudem inhaltliche Auffälligkeiten farblich hervorgehoben. In zwei rot markierten Fällen ist die vom Betrieb gewählte – bzw. offensichtlich gewünschte – Verschonungsoption nicht mit der tatsächlichen Verwaltungsvermögensquote vereinbar. Mit 20 % bzw. 60 % liegt der tatsächliche Anteil an Verwaltungsvermögen jeweils über der für die Optionsverschonung höchstens zulässige Quote von 10 %. Der Antrag auf vollständige Verschonung des betrieblichen Vermögens dürfte somit nicht erfolgreich gewesen sein.

In vier blau hervorgehobenen Fällen ist zu erkennen, dass die Verwaltungsvermögensquote unterhalb von 10 % liegt. Anstelle einer vollständigen Steuerfreistellung des Betriebsvermögens – welche sich bei Verwaltungsvermögensquoten unterhalb von 10 % grundsätzlich erwirken ließe – wird die Regelverschonung gewählt. Dies könnte darauf hindeuten, dass die Betriebe bereits im Vorfeld mit Problemen bei der Einhaltung der weiteren Verschonungsvoraussetzungen rechneten.

Im allgemeinen Teil des Fragebogens wurden die Teilnehmer überdies um eine allgemeine Einschätzung gebeten, wie oft ihrer Meinung nach aufgrund zu hohen Verwaltungsvermögens eine Verschonung versagt wird. Die Mittelwerte dieser Ergebnisse sind in nachfolgender Tabelle 12 dargestellt. Erwartungsgemäß fällt die geschätzte Versagung einer Begünstigung bei der Regelverschonung niedriger aus als bei der Optionsverschonung, da die Anforderungen an die Höhe des Verwaltungsvermögens niedriger ausfallen.

Tabelle 12: Einschätzung über Vergünstigungsversagung

	Erbschaft	Schenkung
Regelverschonung (n=16)	11,93%	15,20%
Optionsverschonung (n=15)	18,07%	16,36%

Stellen die Bedingungen der Arbeitsplatzklausel ein Problem für die Betriebe dar?

Die Teilnehmer wurden gebeten, Angaben darüber zu machen, ob die Arbeitsplatzklausel für die Betriebe im Rahmen der Verschonung ein Problem darstellt. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass – wie aus den Darstellungen zur Beschäftigtenzahl der Betriebe entnommen werden kann – in der Stichpro-

be insgesamt nur 3 Betriebe enthalten sind, für die nach derzeit geltendem ErbStG die Lohnsummenregelung zu beachten ist, da diese bei nicht mehr als 20 Beschäftigten nicht anzuwenden ist.

Über Probleme mit der Arbeitsplatzklausel konnten insgesamt 32 betriebliche Angaben eingeholt werden (MV=4). Das Ergebnis hierzu ist eindeutig: Unabhängig von der Erwerbsart (Erb-schaft/Schenkung) und der gewählten Verschonungsregelung (Regelverschonung/Optionsverschonung), stellt die **Einhaltung der Arbeitsplatzklausel bei allen 32 Betrieben kein Problem** dar – dies gilt einschließlich der drei Betriebe, die mehr als 20 Beschäftigte haben und daher grundsätzlich auf die Einhaltung der Arbeitsplatzklausel zu achten haben.

Waren zum Zeitpunkt der Erbschaft bzw. Schenkung in den Betrieben mehr als 20 Beschäftigte tätig, so wurden die Teilnehmer darum gebeten, auch die Höhe der Ausgangslohnsumme anzugeben. Die nachfolgende Tabelle 13 zeigt die hierzu ergangenen Angaben auf. Von den insgesamt drei Fällen, in denen die Lohnsummenregelung relevant ist, konnte in zwei Fällen eine konkrete Ausgangslohnsumme genannt werden. Überdies ist von einem weiteren Betrieb die Ausgangslohnsumme bekannt, jedoch nicht steuerrelevant, da in diesem Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte arbeiten.

Tabelle 13: Ausgangslohnsummen der Betriebe

Höhe der Ausgangslohnsumme		
Beschäftigte	Ausgangslohnsumme	Anmerkung
25	750.000	
43	n/a	
200	5.295.833	
7	300.000	Lohnsummenregelung nicht relevant, dennoch Angabe hierzu erfolgt

Obwohl sich die Arbeitsplatzklausel in der Stichprobe als unproblematisch herausstellt, stehen die Teilnehmer dennoch einer Verschärfung dieser Klausel, insbesondere hinsichtlich strikterer Lohnfristen, kritisch gegenüber. Nach deren allgemeiner Einschätzung würde dies zu einer Verringerung der unternehmerischen Flexibilität und einer (weiteren) Erhöhung des Risikos bzw. der Unsicherheit führen, sodass Übernahmen unattraktiver und unkalkulierbarer werden. Arbeitsplätze könnten dadurch gerade erst recht in Gefahr geraten, weil entweder vor der Übergabe der Personalstamm (und damit die Lohnsumme) reduziert werden würde. Auch im Rahmen nicht vorhersehbarer Umstände (z.B. Wirtschaftskrise) könne man keinen unter Umständen notwendigen Personalabbau betreiben, sodass die Gefahr „künstlich“ erhöhter Personalkosten besteht, um einer Nachversteuerung zu entgehen. Im Grundsatz positiv wäre jedoch ceteris paribus eine Verlängerung der Lohnfristen zu werten, wenn die Mindestlohnsumme nominell konstant gehalten wird. Betriebe hätten so die Möglichkeit, die notwendige Mindestlohnsumme über mehrere Jahre „gestreckt“ zu erreichen.

Konnten im Rahmen der Verschonung die Behaltensregelungen eingehalten werden?

Die Teilnehmer wurden gebeten, Angaben darüber zu machen, ob die Behaltensregelungen für die Betriebe im Rahmen der Verschonung ein Problem darstellen. Anders als bei der Arbeitsplatzklausel sind diese für den Erhalt der Steuervorteile für unternehmerisch gebundenes Vermögen für alle Betriebe unabhängig ihrer Größe anzuwenden.

Zur Beantwortung dieser Frage wurden zunächst alle Betriebe herangezogen, von denen explizit bekannt ist, ob sie die Regel- oder Optionsverschonung gewählt haben. Von diesen verbleibenden Betrieben war es in einem weiteren Fall nicht möglich, Angaben über die Problematik zu den Behaltensfristen zu erhalten.

Von den auf diese Weise ermittelten 23 Betrieben (n=23, MV=13) lässt sich ein eindeutiges Ergebnis ableiten: **Kein einziger Betrieb hatte** demnach – unabhängig davon, ob es sich um eine Erbschaft oder Schenkung handelt – ein **Problem** mit der Einhaltung der **Behaltensregelungen**. An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn die gesamte Stichprobe mit 33 Fällen betrachtet wird und keine Information über die gewählte Verschonungsoption vorliegt.¹²²

An dieser Stelle sei ergänzend angefügt, dass nur Fälle ab dem Jahr 2009 betrachtet werden. Die Behaltensfristen müssen deshalb noch nicht in allen Beobachtungen abgelaufen sein; vielmehr lässt sich daraus ableiten, dass sich **bis zum jetzigen Zeitpunkt** noch keine Probleme mit den Fristen auftraten.

Hierzu ist dem allgemeinen Teil des Fragebogens zu entnehmen, dass die Teilnehmer eine grundsätzliche Problematik in den derzeit geltenden Behaltensregelungen sehen. Insbesondere seien diese zu unflexibel, wenn notwendige betriebliche Strukturierungen anstehen. Gerade konjunkturelle Entwicklungen oder andere externe und nicht planbare Umstände (politische Rahmenbedingen, Krankheit des Inhabers etc.) ließen sich über solche Zeiträume nicht vorhersehen. Diese fehlende Flexibilität schlage sich in einer Einschränkung des unternehmerischen Spielraumes nieder. Auch der Zeitpunkt im Nachversteuerungsfall wird kritisiert: Gerade nicht vermeidbare Umstrukturierungen, die womöglich zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs notwendig sind, würden eine Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer hervorrufen.

Einer Verlängerung der Behaltensfristen stehen die befragten Teilnehmer daher grundsätzlich negativ gegenüber. Eine solche Verlängerung hätte deren allgemeinen Einschätzung nach zur Folge, dass Betriebe entweder ersatzlos schließen oder Übergaben innerhalb der Familie entweder zurückgehen oder die Erben gar ihr Erbe ausschlagen. Eine Verlängerung der Behaltensfristen würde eine Übernahme im Vergleich zur derzeitigen Situation noch unkalkulierbarer machen und das Risiko eines Steueranfalls erhöhen. Das damit einhergehende erhöhte finanzielle Risiko würde Erben bzw. Übernehmer abschrecken und so das Übernahmegeschehen schwächen.

4.2.5 Erwerber des betrieblichen Vermögens

In diesem Abschnitt sollen Erkenntnisse über die Empfänger des Betriebsvermögens und die Nutzung korrespondierender persönlicher Freibeträge gewonnen werden. Die einzelnen Fragestellungen des vorab konkretisierten Fragenkatalogs werden dabei nach Absätzen gegliedert aufgegriffen.

An welche Personen wird das Betriebsvermögen übergeben?

Die nachfolgende Tabelle 14 zeigt auf, welcher Steuerklasse der Erwerber des unternehmerisch gebundenen Vermögens zuzuordnen ist. Insgesamt konnten 34 Fälle zur Beantwortung dieser Frage herangezogen werden.

Tabelle 14: Erwerber des Betriebsvermögens

	Verwaltungsvermögensquote							
	Steuerklasse I		Steuerklasse II		Steuerklasse I + II		Steuerklasse III	
Vorfall	absolut	%	absolut	%	absolut	%	absolut	%
gesamt (n=34, MV=2)	31	91%	1	3%	2	6%	0	0%
Erbschaft (n=10)	8	80%	1	10%	1	10%	0	0%
Schenkungen (n=24, MV=2)	23	96%	0	0%	1	4%	0	0%

¹²² Zwar gab ein Betrieb der Stichprobe mit n=33 an, die Behaltensfristen seien problembehaftet. Dieser Betrieb konnte aufgrund seiner für beide Verschonungsalternativen zu hohen Verwaltungsvermögensquote von 70 % jedoch gar keine Begünstigung erhalten.

Dabei ist zu erkennen, dass insbesondere Personen der Steuerklasse I, d.h. nahestehende Verwandte wie z.B. Kinder, im überwiegenden Fall das entsprechende Vermögen erwerben; dies gilt sowohl in einer Gesamtbetrachtung mit 31 Fällen (91 %) als auch in einer separaten Betrachtung der Erbschaften (80 %) und Schenkungen (96 %). Personen der Steuerklasse II wurden isoliert betrachtet nur ein einziges Mal – nämlich bei einer Erbschaft – Vermögenserwerber. In zwei Fällen, jeweils einmal bei einer Erbschaft und einer Schenkung, ging das Vermögen zeitgleich auf Personen der Steuerklasse I und II über. Erwerber, die der Steuerklasse III zuzuordnen sind, sind in der Stichprobe nicht vertreten.

In welchem Umfang müssen neben der Verschonung persönliche Freibeträge genutzt werden?

In 29 Fällen konnten Angaben darüber gemacht werden, ob neben den Begünstigungen für Betriebsvermögen auch persönliche Freibeträge in Anspruch genommen werden mussten. Dabei war es in der Mehrzahl (20 Beobachtungen) nicht nötig, noch (teilweise) persönliche Freibeträge in Anspruch zu nehmen. In neun Fällen hingegen – allesamt *Schenkungen* – war die Inanspruchnahme von Freibeträgen zusätzlich zu den Verschonungsregeln notwendig, um die Steuerbelastung zu minimieren bzw. zu vermeiden. Im Mittel errechnet sich dabei ein in Anspruch genommener Freibetrag von **312.500 EUR**. Die Ergebnisse sind in nachfolgender Tabelle 15 zusammengefasst. Zur Bewertung und Einordnung der zugrundeliegenden Erwerbsvorfälle ist neben dem in Anspruch genommenen Freibetrag auch die Art der gewählten Verschonung, der korrespondierende gemeine Wert des Betriebsvermögens, sonstiges übergegangenes Vermögen sowie die Steuerklasse des Erwerbers angegeben.

Tabelle 15: In Anspruch genommene Freibeträge

Verschonungsalternative	Übersicht über in Anspruch genommene Freibeträge			
	GW	sonstiges Vermögen	Freibetrag	Erwerber
Optionsverschonung	1.500.000	n/a	400.000	Steuerklasse I
Optionsverschonung	400.000	n/a	400.000	Steuerklasse I
Optionsverschonung	110.000	n/a	n/a	Steuerklasse I
Regelverschonung	2.800.000	n/a	400.000	Steuerklasse I
Regelverschonung	1.500.000	n/a	150.000	Steuerklasse I
Regelverschonung	500.000	200.000	400.000	n/a
Regelverschonung	n/a	n/a	50.000	Steuerklasse I
Regelverschonung	620.437	n/a	420.000	Steuerklasse I + II
Regelverschonung	273.000	280.000	280.000	Steuerklasse I

Mittelwert: 312.500 EUR

Für die Interpretation ist zu berücksichtigen, dass die Datensätze in dieser Zusammenstellung inhaltliche Inkonsistenzen oder fehlende Informationen aufweisen können. Gerade bei näherer Betrachtung der Fälle, in denen die Optionsverschonung gewählt wurde – was im Grundsatz eine vollständige Steuerfreistellung des Betriebsvermögens impliziert – ist auffällig, dass überdies noch Freibeträge in Anspruch genommen worden sind. Dies kann seinen Grund möglicherweise darin finden, dass neben dem Betriebsvermögen auch sonstiges Vermögen zeitgleich erworben wurde, im Rahmen der Befragung allerdings nicht quantifiziert werden konnte.

4.2.6 Belastungswirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

In diesem Abschnitt sollen Erkenntnisse über die Belastungswirkung einer festgesetzten Erbschaft- und Schenkungsteuer gewonnen werden. Die einzelnen Fragestellungen des vorab konkretisierten Fragenkatalogs werden dabei nach Absätzen gegliedert aufgegriffen.

Lässt sich eine Erbschaft- und Schenkungsteuerschuld aus liquiden Mitteln begleichen?

Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst festzustellen, ob letztlich eine zahlungswirksame Erbschaft- und Schenkungsteuer festgestellt wurde. Hierzu kann auf n=31 (MV=5) Beobachtungen zurückgegriffen werden. Hierbei zeigt sich, dass in 29 Fällen keine Steuer festgesetzt wurde; lediglich in 2 Fällen wurde noch eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben (je eine Schenkung und eine Erbschaft). Im Schenkungsfall wurde dabei die Regelverschonung gewählt, im Erbschaftsfall konnte keine Verschonung des Betriebsvermögens erfolgen, da die Verwaltungsvermögensquote zu hoch war. Dennoch lässt sich die festgesetzte Steuerschuld in beiden Fällen als moderat bezeichnen: Im Mittelwert ergibt sich für die Steuerschuld ein Betrag von **2.215 EUR**.

In diesen zwei Fällen, in denen eine Steuer festgesetzt wurde, lässt sich die Liquiditätswirkung als unproblematisch beschreiben: Beide Male ließe sich die festgesetzte Erbschaft- und Schenkungsteuer aus liquiden Mitteln begleichen. Die nachfolgende Tabelle 16 fasst die vorstehend beschriebenen Ergebnisse zusammen und stellt die Höhe sowie die Begleichungsmöglichkeit der festgesetzten Steuerschuld aus liquiden Mitteln (LM) zudem dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens, dem sonstigen übergebenen Vermögen und den in Anspruch genommenen Freibeträgen gegenüber.

Tabelle 16: Liquiditätswirkung der Steuerschuld

		Begleichung der Steuer aus liquiden Mitteln				
Vorfall	Begünstigung	Gemeiner Wert	Sonstiges Vermögen	Freibeträge	Steuerschuld	Begleich aus LM?
Schenkung	Regelverschonung	2.800.000	0	400.000	1.400	ja
Erbschaft	keine Verschonung	n/a	57.000	400.000	3.030	ja
Mittelwert:					2.215 EUR	

Die im Schenkungsfall festgesetzte Steuerschuld von 1.400 EUR entfällt auf das nach Inanspruchnahme des Freibetrags verbleibende Betriebsvermögen. Eine solche Schlussfolgerung ist im Erbschaftsfall nicht ohne Weiteres möglich, denn es fehlt an einer Angabe des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens. Ein Teil der Steuerschuld i.H.v. 3.030 EUR entfällt daher nicht nur auf das Betriebsvermögen, sondern auch auf das weitere übergebene Vermögen.

Wäre eine Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung für die Betriebe existenzgefährdend?

Wie bereits aus Tabelle 16 ersichtlich ist, wurden nur zwei Betriebe zur Steuer herangezogen. In beiden Fällen wird die festgesetzte Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht als existenzgefährdend eingestuft.

Wie viele Betriebe machen von der Stundungsregel nach § 28 ErbStG Gebrauch?

Wie bereits aus Tabelle 16 ersichtlich ist, wurden nur zwei Betriebe zur Steuer herangezogen. In beiden Fällen wurde keine Stundung nach § 28 ErbStG beantragt.

Wie hoch ist der Ermittlungsaufwand für die Betriebe?

Der Ermittlungsaufwand, wie z.B. Aufwendungen für den Steuerberater etc., ist unabhängig davon, ob eine Steuerschuld festgesetzt wurde oder nicht. In insgesamt 10 Fällen (1 Erbschaft, 9 Schenkungen) konnten Angaben über die konkrete Höhe des **Ermittlungsaufwands**, wobei sich im Mittel ein Wert (n=10) von **8.820 EUR** errechnet, gemacht werden.

Dieser Mittelwert könnte jedoch noch oben verzerrt sein, da in einem Fall ein Ermittlungsaufwand von 60.000 EUR angegeben wurde. Dies erscheint relativ zum korrespondierenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens recht hoch, denn dieses Verhältnis beträgt beinahe 10 %. Vergleicht man dieses

Verhältnis mit den verbleibenden 9 Beobachtungen, so ist es daher durchaus plausibel, dass hier eine Fehlinformation vorliegt. Relativ zum korrespondierenden gemeinen Wert könnte ein Ermittlungsaufwand von 60.000 EUR jedoch möglicherweise in dem Fall entstanden sein, wenn neben der reinen Erklärungsleistung auch noch Gestaltungsleistungen in diesem Betrag enthalten sind.

Um allerdings einer Verzerrung vorzubeugen, wurde unter Ausschluss dieses Falls der **Mittelwert** (n=9, O=1) erneut berechnet, wofür sich ein Wert von **3.133 EUR** ergibt. Die nachfolgende Tabelle 17 fasst die Ergebnisse zusammen und stellt den Ermittlungsaufwand zur besseren Interpretation dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens, dem sonstigen übergebenen Vermögen, der gewählten Begünstigung sowie der Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber.

Tabelle 17: Ermittlungsaufwand der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Vorfall	Höhe des Ermittlungsaufwands (EUR)				
	Gemeiner Wert	Sonstiges Vermögen	Begünstigung	Ermittlungsaufwand	Steuerschuld
Erbschaft	1.200.000	0	Optionsverschönung	5.000	nein
Schenkung	100.000	100.000	Optionsverschönung	3.000	nein
Schenkung	2.800.000	0	Regelverschönung	5.000	ja
Schenkung	200.000	0	Optionsverschönung	1.500	nein
Schenkung	1.500.000	0	Optionsverschönung	3.500	nein
Schenkung	250.000	0	Regelverschönung	2.000	nein
Schenkung	20.000	0	Optionsverschönung	200	nein
Schenkung	400.000	0	Optionsverschönung	6.000	nein
Schenkung	500.000	0	Optionsverschönung	2.000	nein
Schenkung	620.437	0	Regelverschönung	60.000	nein

Mittelwert (n=10): **8.820 EUR**

Mittelwert (n=9, O=1): **3.133 EUR**

4.3 Zwischenfazit

Auf Basis der (kleinen) Stichprobe zeigt sich, dass die Verschönungsregeln für betriebliches Vermögen im ErbStG in der derzeit geltenden Ausgestaltung ihr Ziel erreichen. Es konnte keine nennenswerte Erbschaftsteuerbelastung festgestellt werden. Lediglich zwei Betriebe der Stichprobe wurden zur Steuer herangezogen, dies aber mit einer sehr moderaten Belastung. Der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt in den vorliegenden Fällen keine existenzgefährdende Wirkung zu. Diese Aussage kann vor dem Hintergrund getroffen werden, dass in der Stichprobe nur Fälle ab dem Jahr 2009 betrachtet wurden und daher nur das derzeit geltende ErbStG zur Anwendung kam. Zudem handelt es sich bei allen Betrieben der Stichprobe um kleine und mittlere Unternehmen, sodass der vorgesehene Begünstigungskreis – zumindest im Sinne der Gesetzesbegründung – zielgenau erreicht wurde.

Bei genauerer Betrachtung der Bedingungen der Verschönungsregeln zeigt sich, dass die Lohnsummenregelung, isoliert über die Beschäftigtenzahl betrachtet, für 90 % der Betriebe nicht anzuwenden ist. Auch eine bestehende Verwaltungsvermögensquote von 21 % zeigt im Grundsatz, dass die Mehrzahl der Betriebe im Mittel die Voraussetzung für eine Begünstigung des Betriebsvermögens erfüllt, selbst wenn in Einzelfällen durchaus Verwaltungsvermögensquoten über 50 % bestehen.

Die Arbeitsplatzklausel wie auch die Behaltensfristen erweisen sich in der Stichprobe für die Betriebe als unproblematisch. Dennoch wird eine Verschärfung dieser Regelungen der allgemeinen Einschätzung der Befragten nach überwiegend negativ beurteilt: Sie verringert die unternehmerische Flexibilität und den Spielraum und erhöht das Risiko und somit die Unkalkulierbarkeit der Betriebsübergabe – möglicherweise gar bis zu einem Grad, in dem Betriebe geschlossen werden, weil sich immer weniger Nachfolger finden, die ein solches Risiko auf sich nehmen.

Zuletzt lassen sich die Komplexität sowie der administrative Umfang der Verschonungsregeln auch in gewisser Weise am Ermittlungsaufwand ablesen. Dies könnte möglicherweise Anlass gebieten, eine Verschlankeung und Vereinfachung der Begünstigungsvorschriften herbeizuführen. Der Kritikpunkt der Komplexität ist dem ErbStG nicht fremd. Der Regelungstechnik wurde bereits in der Literatur vorgeworfen, ein „verwaltungstechnisches Monstrum“ zu sein, das weder von den Begünstigten selbst, noch von deren Beratern richtig beherrscht wird.

5 Zusammenfassung

Bereits zum wiederholten Mal innerhalb kurzer Zeit steht das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wegen gleichheitsrechtlicher Bedenken vor dem Bundesverfassungsgericht. Waren es zuletzt die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, stehen nun die Verschonungsregeln von betrieblichem Vermögen im Fokus der Verfassungsrichter. Im derzeit geltenden Recht kann betriebliches Vermögen im Grundsatz verschont werden, wenn der Anteil an Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % beträgt. Sodann sind im Wesentlichen zwei verschiedene Steuerbefreiungen vorgesehen. Im Rahmen der Regelverschonungen bleiben 85 % des begünstigten Vermögens außer Ansatz, wenn bestimmte Vorgaben hinsichtlich der Lohnsumme und einer Behaltensfrist eingehalten werden. Eine vollständige Steuerfreiheit kann über die Optionsverschonung erlangt werden, jedoch sind daran strengere Kriterien bezüglich der Verwaltungsvermögensquote, Lohnsumme und Behaltensfrist gestellt. Eine wesentliche Erleichterung ergibt sich zudem für kleine Betriebe, die nicht mehr als 20 Beschäftigte zählen: Sie brauchen die Vorgaben zur Lohnsumme ohnehin nicht anwenden.

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass mit einer solchen Verschonung die Liquidität der Betriebe geschützt, keine Investitionen verhindert und insbesondere der Erhalt von Arbeitsplätzen sichergestellt werden soll. Es steht jedoch zu Diskussion, ob diese Begünstigungsvorschriften ihren Zweck zielgenau und folgerichtig erfüllen. Angesichts der weitgehenden oder vollständigen Verschonung des betrieblichen Vermögens sieht der BFH dabei eine nicht verfassungskonforme Überprivilegierung.

Um Einblicke in die Bedeutung der Erbschaftsteuer bei Betriebsübergaben bzw. -übernahmen im Handwerk zu erlangen, wurde im Rahmen dieser Ausarbeitung eine Umfrage durchgeführt. Insbesondere sollten hierzu Erkenntnisse hinsichtlich des Umfangs und der Bewertung von Betriebsvermögen, der Art und Voraussetzungen der Verschonungsregelungen, des Erwerbers des betrieblichen Vermögens sowie der Belastungswirkung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gewonnen werden, um die Verschonungsregeln auf ihre Zielerreichung im Handwerk hin zu überprüfen.

Auf Basis der (kleinen) Stichprobe zeigt sich, dass die Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen im ErbStG in der derzeit geltenden Ausgestaltung ihr Ziel erreichen. Es konnte keine nennenswerte Erbschaftsteuerbelastung festgestellt werden. Lediglich zwei Betriebe der Stichprobe wurden zur Steuer herangezogen, dies aber mit einer sehr moderaten Belastung. Der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt in den vorliegenden Fällen keine existenzgefährdende Wirkung zu. Diese Aussage kann vor dem Hintergrund getroffen werden, dass in der Stichprobe nur Fälle ab dem Jahr 2009 betrachtet wurden und daher nur das derzeit geltende ErbStG zur Anwendung kam. Zudem handelt es sich bei allen Betrieben der Stichprobe um kleine und mittlere Unternehmen, sodass der vorgesehene Begünstigungskreis – zumindest im Sinne der Gesetzesbegründung – zielgenau erreicht wurde.



ZDH • Postfach 110472 • 10834 Berlin

Handwerkskammern
Zentralfachverbände
Regionale Handwerkskammertage
Regionale Vereinigungen der Landesverbände
Landeshandwerksvertretungen
Wirtschaftliche und sonstige Einrichtungen des Handwerks

Haus des Deutschen Handwerks
Mohrenstraße 20/21
10117 Berlin
www.zdh.de

Abteilung: Steuer- u. Finanzpolitik
Ansprechpartner: Daniela Jope
Tel.: +49 30 206 19-294
Fax: +49 30 206 19-59-294
E-Mail: jope@zdh.de

Berlin, 02.04.2014
RS IV 14027

Befragung "Bedeutung der Erbschaftsteuer im Handwerk"

Zusammenfassung

Der ZDH hat das Ludwig-Fröhler-Institut beauftragt, eine Befragung zur Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Handwerksbetriebe durchzuführen. Wir bitten um Unterstützung und Kenntnisnahme.

Sehr geehrte Damen und Herren,

der ZDH hat das Ludwig-Fröhler-Institut beauftragt, eine Befragung zur Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Handwerksbetriebe durchzuführen. Diese Umfrage soll zur Vorbereitung und Unterstützung unserer politischen Arbeit im Zusammenhang mit einer möglichen Reform des Erbschaftsteuergesetzes nach dem Urteil des BVerfG dienen. Daher möchten wir gemeinsam mit dem Ludwig-Fröhler-Institut dafür werben, möglichst rege an der Befragung teilzunehmen.

In der Anlage erhalten Sie folgende Unterlagen:

- Gemeinsames Anschreiben des Ludwig-Fröhler-Instituts und des ZDH
- Fragebogen zu betrieblichen Einzelangaben sowie
- Fragebogen zur allgemeinen Einschätzung.

Die Fragebögen können sowohl in den anliegenden Dateien beantwortet und dann per Post (Ludwig-Fröhler-Institut, Max-Joseph-Str. 4, 80333 München), Fax (089-51556077) oder Mail (buchner@lfi-muenchen.de) an Herrn Buchner vom Ludwig-Fröhler-Institut **bis spätestens zum 30.4.2014** übersandt werden. Alternativ können die Fragebögen auch online unter http://ww3.unipark.de/uc/lfi_erbstg_hw/ beantwortet werden.

Vereinsregisternummer:
VR 19916 Nz, Amtsgericht
Berlin Charlottenburg
Steuernummer:
27/622/50987

Bankverbindungen:
Landesbank Berlin Girozentrale
13 327 810 (BLZ 100 500 00)
IBAN DE24 1005 0000 0013 3278 10
BIC/SWIFT BELADEVXXX

Berliner Volksbank
830 183 2002 (BLZ 100 900 00)
IBAN DE94 1009 0000 8301 8320 02
BIC/SWIFT BEVODEBB

DAS HANDWERK
DIE WIRTSCHAFTSMACHT VON NEHEMAN

Wir bitten um Kenntnisnahme.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Matthias Lefarth
Leiter der Abt. Steuer- und Finanzpolitik

gez. RA'in Daniela Jope
Referatsleiterin

Anlagen

LFI, Max-Joseph-Straße 4, 80333 München

**Ludwig-Fröhler-Institut
Max-Joseph-Str. 4
D-80333 München**

Fon: (089) 51 55 60 - 85

Fax: (089) 51 55 60 - 77

E-Mail: buchner@lfi-muenchen.de

München, im April 2014

Befragung zum Thema „Erbchaft- und Schenkungsteuer im Handwerk“

Sehr geehrte(r) Betriebsberater(in),

der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 27. September 2012 erneut Zweifel an der gleichheitskonformen Ausgestaltung des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) geäußert und moniert eine das gesamte Gesetz erfassende Fehlbesteuerung. Dabei sollen insbesondere die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen zu einer nicht mehr hinnehmbaren Überprivilegierung führen. Das Bundesverfassungsgericht hat sich deshalb der Frage der Verfassungsmäßigkeit und somit zur Zukunft des ErbStG anzunehmen.

Es erscheint daher für die Besteuerungspraxis nicht unwahrscheinlich, dass es zu einer Neuregelung der Begünstigungsvorschriften kommen wird, deren konkrete Ausgestaltung allerdings noch nicht absehbar ist. Da es aufgrund der demographischen Entwicklung jedoch auch in nächster Zeit verstärkt zu Betriebsübergaben kommen wird, ist diese Unsicherheit für das Handwerk überaus kontraproduktiv.

Aus diesem Grund hat der **Zentralverband des Deutschen Handwerks (ZDH)** das Ludwig-Fröhler-Institut beauftragt, eine Befragung zur Bedeutung der Erbschaftbesteuerung im Handwerk durchzuführen. Die Ergebnisse dieser Umfrage sollen den ZDH bei der politischen Arbeit unterstützen und als Argumentationsgrundlage bei der Neugestaltung der Begünstigungsregelungen dienen.

Nehmen Sie sich daher bitte ca. 15 Minuten Zeit, um an dieser Umfrage teilzunehmen. Im ersten Teil des Fragebogens interessiert uns Ihre allgemeine Einschätzung zur betriebsübergreifenden Wirkung des ErbStG (1x). Die nachfolgenden Fragenblöcke 1-4 beziehen sich jeweils auf einen einzelnen von Ihnen beratenen Betrieb. Bitte füllen Sie diese Fragenblöcke jeweils für etwa 3-5 Betriebe aus.

Die Auswertung erfolgt anonym und selbstverständlich unter vertraulicher Behandlung Ihrer Angaben.

Herzlichen Dank für Ihre Mitarbeit und freundliche Grüße,

Zentralverband des Deutschen Handwerks, Abteilung Steuer- und Finanzpolitik
Ludwig-Fröhler-Institut, Forschungsinstitut im DHI e.V.

Anleitung zum Ausfüllen

1. Der Fragebogen ist so angelegt, dass er leicht und schnell zu bearbeiten ist, in der Regel durch Ausfüllen der Freitextfelder.
2. Auch unvollständig ausgefüllte Fragebögen sind für unsere Arbeit von großer Bedeutung. Falls Sie die eine oder andere Frage nicht beantworten können, so überspringen Sie diese einfach.
3. Bitte füllen Sie diesen „Fragebogen zur allgemeinen Einschätzung“ nur **ein einziges Mal** aus.

Fragebogen zur allgemeinen Einschätzung

Allgemeine Fragen zur betriebsübergreifenden Wirkung des ErbStG

1 Wie oft wird Ihrer Meinung nach aufgrund zu hohen Verwaltungsvermögens eine Verschonung versagt?

Regelverschonung:

bei Erbschaftsfällen: _____ %

bei Schenkungsfällen: _____ %

Optionsverschonung:

bei Erbschaftsfällen: _____ %

bei Schenkungsfällen: _____ %

2 Welche Probleme entstehen Ihrer Meinung nach für die Betriebe aufgrund der Behaltensfristen?

3 Wie würde sich Ihrer Meinung nach eine Verlängerung der Lohn- und Behaltensfristen auf die Betriebe auswirken?

Verlängerung der Lohnfristen (400% in 5 Jahren bzw. 700% in 7 Jahren):

Verlängerung der Behaltensfristen:

Anleitung zum Ausfüllen

1. Der Fragebogen ist so angelegt, dass er leicht und schnell auszufüllen ist, oftmals durch einfaches Ankreuzen. Fragen ohne Antwortvorgaben füllen Sie einfach mit Ihren Kommentaren aus.
2. Auch unvollständig ausgefüllte Fragebögen sind für unsere Arbeit von großer Bedeutung. Falls Sie die eine oder andere Frage nicht beantworten können, so überspringen Sie diese einfach.
3. Bitte füllen Sie die vier Themenblöcke des Fragebogens nacheinander aus. Die Fragen innerhalb dieser vier Themenblöcke beziehen sich jeweils auf einen einzelnen Betrieb. Bitte füllen Sie diesen „Fragebogen zu betrieblichen Einzelangaben“ **mehrmals** (für ca. **3-5 verschiedene Betriebe**) aus.

Fragebogen zu betrieblichen Einzelangaben

1 Allgemeine Angaben zum Unternehmen

1.1 In welchem Jahr fand die Erbschaft bzw. Schenkung des betrachteten Betriebs statt?

Jahr der Erbschaft/Schenkung: _____

1.2 Welcher Region ist das von Ihnen beratene Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs zuzuordnen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Baden-Württemberg | <input type="checkbox"/> Niedersachsen |
| <input type="checkbox"/> Bayern | <input type="checkbox"/> Nordrhein-Westfalen |
| <input type="checkbox"/> Berlin | <input type="checkbox"/> Rheinland-Pfalz |
| <input type="checkbox"/> Brandenburg | <input type="checkbox"/> Saarland |
| <input type="checkbox"/> Bremen | <input type="checkbox"/> Sachsen |
| <input type="checkbox"/> Hamburg | <input type="checkbox"/> Sachsen-Anhalt |
| <input type="checkbox"/> Hessen | <input type="checkbox"/> Schleswig-Holstein |
| <input type="checkbox"/> Mecklenburg-Vorpommern | <input type="checkbox"/> Thüringen |

1.3 Welcher Handwerksgruppe ist das von Ihnen beratene Unternehmen zuzuordnen?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Bauhauptgewerbe | <input type="checkbox"/> Nahrungsmittelgewerbe |
| <input type="checkbox"/> Ausbaugewerbe | <input type="checkbox"/> Gesundheitsgewerbe |
| <input type="checkbox"/> Handwerke für den gewerblichen Bedarf | <input type="checkbox"/> Persönliche Dienstleistungen |
| <input type="checkbox"/> Kraftfahrzeuggewerbe | <input type="checkbox"/> Sonstige (bitte angeben) _____ |

1.4 Welcher Rechtsform war das Unternehmen im Zeitpunkt des Übergangs zuzuordnen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Einzelunternehmen | <input type="checkbox"/> Kapitalgesellschaft |
| <input type="checkbox"/> Personengesellschaft | |

1.5 Wie viel Umsatz erzielte das Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> bis 50.000 EUR | <input type="checkbox"/> 750.001 bis 1,0 Million EUR |
| <input type="checkbox"/> 50.001 bis 100.000 EUR | <input type="checkbox"/> 1,0 bis 1,5 Millionen EUR |
| <input type="checkbox"/> 100.001 bis 250.000 EUR | <input type="checkbox"/> 1,5 bis 2 Millionen EUR |
| <input type="checkbox"/> 250.001 bis 500.000 EUR | <input type="checkbox"/> 2,0 bis 2,5 Millionen EUR |
| <input type="checkbox"/> 500.001 bis 750.000 EUR | <input type="checkbox"/> mehr als 2,5 Millionen EUR |

1.6 Angaben zu den Beschäftigten des Unternehmens

1.6a Wie viele Beschäftigte i.S.d. ErbStG hatte das Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs?

Beschäftigte: _____

1.6b Sofern Sie die genaue Beschäftigtenzahl nicht kennen: In welche nachfolgende Kategorie lässt sich die Anzahl der Beschäftigten des Unternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs einordnen?

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> weniger als 5 Beschäftigte | <input type="checkbox"/> zwischen 21 und 49 Beschäftigte |
| <input type="checkbox"/> zwischen 5 und 9 Beschäftigte | <input type="checkbox"/> zwischen 50 und 250 Beschäftigte |
| <input type="checkbox"/> zwischen 10 und 15 Beschäftigte | <input type="checkbox"/> mehr als 250 Beschäftigte |
| <input type="checkbox"/> zwischen 16 und 20 Beschäftigte | |

2 Angaben zum übergehenden Vermögen und den Verschonungsregeln

2.1 Handelt es sich beim betrachteten Fall um eine Erbschaft oder eine Schenkung?

- Erbschaft Schenkung

2.2 Wie hoch war der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens?

Gemeiner Wert: _____ EUR

2.3 Welche Methode wurde zur Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens angewendet?

- AWH-Standard Substanzwert
 Vereinfachtes Ertragswertverfahren Sonstiges Verfahren (bitte angeben): _____

2.4 Welche Begünstigungsregelung für das Betriebsvermögen wurde beantragt?

- Regelverschonung (85% steuerfrei) Optionsverschonung (100% steuerfrei)
 keine Verschonung möglich, da schädliches Verwaltungsvermögen zu hoch

2.5 Wie hoch war die steuerlich relevante Ausgangslohnsumme für die Gewährung der Verschonung?

- Ausgangslohnsumme: _____ EUR unerheblich, da ≤ 20 Beschäftigte

2.6 Wie hoch war der tatsächliche Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens?

Anteil der Verwaltungsvermögens: _____ % des insgesamt begünstigungsfähigen Betriebsvermögens

2.7 Stellt im Rahmen der Verschonung die Arbeitsplatzklausel (Mindestlohnsumme über gewissen Zeitraum) ein Problem für den Betrieb dar?

- nein ja, weil _____

2.8 Stellt im Rahmen der Verschonung die Behaltensfrist ein Problem für den Betrieb dar?

- nein ja, weil _____

2.9 War zum Zeitpunkt des Übergangs ‚junges Verwaltungsvermögen‘ im Betrieb vorhanden?

- nein ja, in Höhe von _____ EUR

2.10 Wurde neben Betriebsvermögen gleichzeitig auch noch sonstiges Vermögen übergeben?

- nein ja, in Höhe von _____ EUR

3 Angaben zum Erben bzw. Beschenkten

3.1 An wen wurde das Unternehmen übergeben? (Angaben in Prozent)

- Personen der Steuerklasse I: (z.B. Kinder)
 Personen der Steuerklasse II: (z.B. Geschwister)
 Personen der Steuerklasse III: (z.B. Zweckzuwendungen)

3.2 Mussten neben der Verschonung noch persönliche Freibeträge in Anspruch genommen werden um eine Steuerlast zu vermeiden?

- nein ja, im Umfang von _____ EUR

4 Angaben zur Steuerwirkung

4.1 Wurde nach Berücksichtigung aller Abzüge noch eine zu entrichtende Steuerschuld festgesetzt?

- nein (weiter mit Frage 4.5) ja, in Höhe von _____ EUR (weiter mit Frage 4.2)

4.2 Konnte der Betrieb die Steuerschuld aus vorhandenen Mitteln bzw. laufenden Erträgen begleichen?

- nein ja

4.3 Stellte sich die tatsächliche Steuerbelastung für den Betrieb als existenzgefährdend dar?

- nein ja

4.4 Wurde vom Betrieb eine Stundung nach § 28 ErbStG beantragt?

- nein ja; die beantragte Stundung wurde vom Finanzamt:
 gewährt nicht gewährt

4.5 Wie hoch war der Ermittlungsaufwand (Steuerberatergebühren, etc.) für den Betrieb?

Ermittlungsaufwand: _____ EUR

Literaturverzeichnis

- Bayerisches Staatsministerium der Finanzen (2013): Überblick – Branchenspezifische Bewertungsmethoden, URL: Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, URL: <http://www.derbetrieb.de/content/pdf/t,231,580817>, 12.05.2014, 13.50 Uhr.
- Birk, Dieter (2009): Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, in: DStR, Heft 18 (47) 2009, S. 877-882.
- Bundesregierung (2008): Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), in: BGBl. I 2008, S. 3018-3082.
- Bundestag-Drucksache (2008a): Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 16/7918, 16/8547, 16/8814 Nr. 3 – Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/111/1611107.pdf>, 10.05.2014, 18.35 Uhr.
- Bundestag-Drucksache (2008b): Gesetzesentwurf der Bundesregierung. Drucksache 16/7918. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), URL: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, 02.05.2014, 14.15 Uhr.
- Burger, Tobias (2007): Determinanten und Wirkungen des Finanzierungsverhaltens von Handwerksunternehmen, München 2007.
- Crezelius, Georg (2009): Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, in: ZEV, Heft 1 (16) 2009, S. 1-6.
- Di Fabio, Udo (2007): Steuern und Gerechtigkeit. Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, in: JZ, Heft 15/16 (62) 2007, S. 749-755.
- [DIHK] Deutscher Industrie- und Handelskammertag (2013): Immer weniger Nachfolger für immer mehr Unternehmen. DIHK-Report zur Unternehmensnachfolge 2013, Berlin 2013.
- Dirrigl, Hans (2009): Unternehmensbewertung für Zwecke der Steuerbemessung im Spannungsfeld von Individualisierung und Kapitalmarkttheorie – Ein aktuelles Problem vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuerreform, Diskussionsbeitrag, arqus / Ruhr-Universität Bochum 2009.
- Eisele, Dirk (2013): § 11 BewG, in: Bewertungsgesetz – Kommentar, hrsg. v. Rudolf Rössler und Max Troll, München 2014, Stand: 19. EL, Rz. 1-63.
- Fisch, Agnes / Roth, Wolfgang (2009): Die Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts zum 1.1. 2009. Ein kritischer Überblick, in: NJW 2009, Heft 4 (62) 2009, S. 177-182.

- Franz, Tobias (2013): Gleichheitsgerechtigkeit der Begünstigung von Unternehmensvermögen in der Erbschaftsteuer, in: BB, Heft 25 (68) 2013, S. 1497-1505.
- Gebel, Dieter (2013): Einführung, in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, hrsg. u. bearb. v. Max Troll, Dieter Gebel und Marc Jülicher, München 2013, Stand: 46. EL, Rz. 1-148.
- Günterberg, Brigitte (2012): Unternehmensgrößenstatistik – Unternehmen, Umsatz und sozialversicherungspflichtig Beschäftigte 2004 bis 2009 in Deutschland. Ergebnisse des Unternehmensregisters (URS 95), Daten und Fakten Nr. 2, Bonn 2012.
- Günther, Karl-Heinz (2012): Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer ab 2009, in: ErbStB, Heft 11 2012, S. 319-320.
- Halaczinsky, Raymond (2013): § 9 BewG, in: Bewertungsgesetz – Kommentar, hrsg. v. Rudolf Rössler und Max Troll, München 2014, Stand: 19. EL, Rz. 1-28.
- Houben, Henriette / Maiterth, Ralf (2011): Erbschaftsteuer und Erbschaftsteuerreform in Deutschland – Eine Bestandsaufnahme, in: Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, Heft 4 (80) 2011, S. 161-188.
- Hubert, Tina (2010): Zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer bei Unternehmensnachfolge – eine never ending story?, in: StuB, Heft 12 (11) 2010, S. 464-467.
- Jülicher, Marc (2013a): § 13a ErbStG, in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, hrsg. u. bearb. v. Max Troll, Dieter Gebel und Marc Jülicher, München 2013, Stand: 46. EL, Rz. 1-449.
- Jülicher, Marc (2013b): § 13b ErbStG, in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, hrsg. u. bearb. v. Max Troll, Dieter Gebel und Marc Jülicher, München 2013, Stand: 46. EL, Rz. 1-371.
- Jülicher, Marc (2013c): § 16 ErbStG, in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, hrsg. u. bearb. v. Max Troll, Dieter Gebel und Marc Jülicher, München 2013, Stand: 46. EL, Rz. 1-22.
- Kapfenberg, Christoph (2012): Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht – Eine empirische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalkostenableitung, Wiesbaden 2012.
- Kay, Rosemarie / Suprinovič, Olga (2013): Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2014 bis 2018, Bonn 2013.
- Lang, Joachim (2008): Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: StuW, Heft 3 (85) 2008, S. 189-205.

- Lang, Joachim (2010): Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, in: FR, Heft 2 (92) 2010, S. 49-58.
- Mannek, Wilfried (2009): Besondere Aspekte der Verschonungsregelungen, in: Steuerberater-Jahrbuch 2008/2009, hrsg. v. Fachinstitut der Steuerberater, Köln 2013, S. 79-111.
- Meincke, Jens P. (2012): Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 16. Aufl., München 2012.
- Müller, Klaus / Kay, Rosemarie / Felde, Birgit / Moog, Petra / Lehmann, Stephanie / Suprinovič, Olga / Meyer, Susanne / Mirabella, Désirée / Boerger, Sven / Welge, Britta / Coritnaia, Irina (2011): Der Generationswechsel im Mittelstand im demografischen Wandel, Duderstadt 2011.
- Olbrich, Michael / Hares, Christoph / Pauly, Alexander (2010): Erbschaftsteuerreform und Unternehmensbewertung, in: DStR, Heft 24 (48) 2010, S. 1250-1256.
- Pahlke, Armin (2009): § 3 AO, in: Abgabenordnung, §§ 1 bis 368, Kommentar, hrsg. v. Armin Pahlke und Ulrich Koenig, 2. Aufl., München 2009, Rz. 1-99.
- Pahlke, Armin (2014): Einführung, in: Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) Kommentar, hrsg. v. Michael Fischer, Roland Jüptner, Armin Pahlke und Thomas Wachter, 5. Aufl., Freiburg 2014.
- Piltz Detlev J. (2008): Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DStR, Heft 16 (46) 2008, S. 745-753.
- Piltz, Detlev J. (2010): Wird das Erbschaftsteuergesetz 2009 verfassungsmäßig Bestand haben?, in: DStR, Heft 38 (48) 2010, S. 1913-1925.
- Piltz, Detlev J. (2012): Fünf Fragen an das Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer nach dem BFH-Beschluss II R 9/11 vom 27.9.2012, in: DStR, Heft 6 (51) 2012, S. 228-233.
- Pondelik, Marc (2012): Erbschaftsteuergesetz wieder verfassungswidrig?, in: SteuK, Heft 24 (4) 2012, S. 495-500.
- Rohde, Andreas / Fischer, Kirsten (2012): Erbschaftsteuer – die Unsicherheit bleibt, in: StuB, Heft 21 (13) 2012, S. 811-818.
- Scheffler, Wolfram (2012): Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 12. Aufl., Heidelberg et al. 2012.
- Schempp, Andreas C. (2012): Bedeutung des Jahresabschlusses von Handwerksbetrieben für die Kreditvergabe, München 2012.
- Schlarmann, Hans / Krappel, Thomas (2013): Praxisfolgen einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: NJW, Heft 5 (66) 2013, S. 267-271.
- Sedemund, Jan / Strnad, Oliver (2010): Neue Erbschaftsteuer: Verfassungswidrigkeit von Lohnsummenregel und Verwaltungsvermögensgrenze, in: BB, Heft 38 (65) 2010, S. 2282-2284.

- Seer, Roman (2007): Der Beschluss des BVerfG zur Erbschaftsteuer vom 7. 11. 2006 - Analyse und Ausblick, in: ZEV, Heft 3 (14) 2007, S. 101-107.
- Seer, Roman (2009): Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes v. 24.12.2008, in: GmbHR, Heft 5 (100) 2009, S. 225-237.
- Seer, Roman (2013): § 15 Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Steuerrecht, begr. v. Klaus Tipke und Joachim Lang, 21. Aufl., Köln 2013, Rz. 1-155.
- Söffing, Matthias (2012): Und wieder ist das ErbStG verfassungswidrig. Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, in: ErbStB, Heft 2 2012, S. 362-370.
- Söllner, René (2014): Die wirtschaftliche Bedeutung kleiner und mittlerer Unternehmen in Deutschland, in: Wirtschaft und Statistik, Heft Januar 2014, S. 40-51.
- Spiegelberger, Sebastian / Wartenburger, Lucas (2009): Die Erbschaftsteuerreform aus verfassungsrechtlicher Sicht – Eine kritische Analyse der Neuregelungen, in: ErbStB, Heft 3 2009, S. 98-103.
- Viskorf, Hermann-Ulrich (2007): Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschaftsteuer und der geplanten gesetzgeberischen Neuregelung, in: FR, Heft 13 (80) 2007, S. 624-630.
- von Oertzen, Christian (2013): Besonderes Unternehmenserbschaftsteuerrecht am Scheideweg?, in: Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, hrsg. v. Fachinstitut der Steuerberater, Köln 2013, S. 613-637.
- Wachter, Thomas (2009): Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, in: DB, Heft 49 (62) 2009, S. 2626-2629.
- Wachter, Thomas (2011): Mögliche Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, in: DStR, Heft 49 (49) 2011, S. 2331-2334.
- Wälzholz, Eckhard (2009): Die Vererbung und Übertragung von Betriebsvermögen nach den gleichlautenden Ländererlassen zum ErbStRG, in: DStR, Heft 32 (47) 2009, S. 1605-1611.
- [Wissenschaftlicher Beirat] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2012): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, Berlin 2012.

