Diskussionsbeiträge

15/2023

Philipp Glatz, StB, M.A. (Taxation)

Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen:

Verfassungsrechtliche und steuerplanerische Untersuchung des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG

Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater
Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen
Fakultät Wirtschaft
Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen
Friedrich-Ebert-Straße 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 141
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-Mail: wangler@dhbw-vs.de
Internet: www.dhbw-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Sabrina Kummer
Steuerberaterin

ISSN 2197-8662

© 2023, Philipp Glatz, Steuerberater, M.A. (Taxation)
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Geleitwort

Die Diskussionsbeiträge des Studiengangs Steuern und Prüfungswesen an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg in Villingen-Schwenningen sollen Dozierenden und Studierenden ermöglichen, einen Beitrag zur Entwicklung der Rechnungslegung, des Steuerrechts und der daran angrenzenden Gebiete zu leisten. Deshalb werden in dieser Reihe insbesondere regelmäßig herausragende wissenschaftliche Arbeiten veröffentlicht.

Das vorliegende Werk mit dem Titel „Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen: Verfassungsrechtliche und steuerplanerische Untersuchung des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG“ wurde von Herrn Philipp Glatz als Masterarbeit im Rahmen des Studiengangs „Master of Arts - Taxation“ verfasst, welchen die Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen anbietet.

Die Norm des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG soll nach Auffassung des Gesetzgebers als „Anti-Missbrauchsnorm“ dienen, welche Vermögen, das zur weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient, von der erbschaftsteuerlichen Verschonung ausschließen soll. Inwiefern diese Zielsetzung des sog. Einstiegstests in der Fassung des Erbschaftsteueranpassungsgesetzes aus dem Jahr 2016 mit dem Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, ist eine der beiden Forschungsfragen der vorliegenden Untersuchung. Herr Glatz gibt auf Basis einer äußerst umfangreichen Quellenauswertung einen hervorragenden Überblick über die Positionen in der Rechtsprechung, im Fachschrifttum und in der Finanzverwaltung und liefert im Anschluss daran anhand von Kriterien, die er aus dem Urteil des BverfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) ableitet, überzeugende Argumente für eine Einstufung des Einstiegstests als verfassungsrechtlich fragwürdig.

Im Rahmen seiner zweiten Forschungsfrage analysiert Herr Glatz erbschaftsteuerliche Belastungswirkungen durch den Einstiegstest. Dieser steuerplanerische Untersuchungsteil überzeugt ebenfalls, denn er enthält eine fundierte wissenschaftliche Analyse möglicher Gestaltungsinstrumente zur Minimierung der Erbschaftsteuerbelastung.

Es ist der vorliegenden Arbeit und Herrn Glatz zu wünschen, dass durch Verbreitung der gefundenen Erkenntnisse eine stärkere Sensibilität für die vorliegende Problematik entsteht und mittelfristig nicht nur eine an den neuen Erkenntnisstand angepasste teleologische Gesetzesauslegung praktiziert wird, sondern das Gesetzgebungsorgan zur Beseitigung von Rechtsunsicherheiten für alle betroffenen Akteure (Steuerpflichtige und Finanzverwaltung) eine Anpassung (bzw. Abschaffung) des Einstiegstests in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vornimmt – und zwar idealerweise noch bevor eine Reform durch eine entsprechende Beurteilung des Bundesverfassungsgerichts unumgänglich wird.

Prof. Dr. Sabrina Kummer
Steuerberaterin
Leiterin des Studiengangs RSW - Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis ..... **III**

Abbildungsverzeichnis ..... **VIII**

Anhangsverzeichnis ..... **X**

1 Einleitung **1**

1.1 Untersuchungsanlass 1

1.2 Gang der Untersuchung 2

1.3 Eingrenzung der Untersuchung 2

2 Grundlegung **3**

2.1 Unternehmensnachfolgeplanung 3

2.2 Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG 5

2.3 Position der Rechtsprechung 8

2.4 Position der Literatur 11

2.5 Position der Finanzverwaltung 14

2.6 Zwischenfazit 16

3 Verfassungsrechtliche Untersuchung **16**

3.1 Untersuchungsmethodik 16

3.2 Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG 17

3.3 Prüfungsmaßstab des BVerfG 18

3.4 Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit 21

3.5 Zwischenfazit 26

4 Steuerplanerische Untersuchung 27

4.1 Gestaltungssuche 27

4.2 Gestaltungsgrenze 29

4.3 Gestaltungsmöglichkeiten bei juristischen Personen 31

4.3.1 Steuerlicher Ist-Zustand 31

4.3.2 Wechsel der Bewertungsmethode 34

4.3.3 Minderung der Finanzmittel durch Gewinnausschüttung 39

4.3.4 Kündigung von Mietverträgen 41

4.4 Gestaltungsmöglichkeiten bei Einzelunternehmen 43

4.4.1 Steuerlicher Ist-Zustand 43

4.4.2 Wahl des Stichtags zur Erhöhung des Unternehmenswerts 44

4.4.3 Investition in Produktivvermögen 46

4.4.4 Tilgung von kurzfristigen Verbindlichkeiten 47

4.5 Zwischenfazit 49

5 Fazit 50

Anhang 52

Literaturverzeichnis 60

Rechtsquellenverzeichnis 79

Rechtsprechungsverzeichnis 80

Verzeichnis der sonstigen Quellen 81

Gender-Disclaimer:

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in dieser Arbeit auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Formulierungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a.F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AZ	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg

bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DCF	Discounted-Cash-Flow
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FA	Finanzamt
FAUB	Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FuS	Zeitschrift für Familienunternehmen und Stiftungen
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
g.A.	gleiche Ansicht
gem.	gemäß

GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.H.v.	in Höhe von
i.R.d.	im Rahmen der
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
kösdi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
LuL	Lieferung und Leistung
Mio.	Millionen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NWB-BB	Neue Wirtschaftsbriefe - Betriebswirtschaftliche Beratung (Zeitschrift)

NWB-EV	Neue Wirtschaftsbriefe - Erben und Vermögen (Zeit schrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
PU	Praxis Unternehmensnachfolge (Zeitschrift)
RFamU	Recht der Familienunternehmen (Zeitschrift)
Rz.	Randziffer
S.	Seite(n)
sog.	sogenannte
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StPO	Studien- und Prüfungsordnung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	vom
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WP-Praxis	Neue Wirtschaftsbriefe - Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZErb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtpraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft

ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zzgl.	zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Systematik des Einstiegstests, eigene Darstellung 7

Abbildung 2: Feststellung der Ungleichbehandlung, eigene Darstellung 23

Abbildung 3: Atypische Verwaltungsvermögensermittlung bei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, eigene Darstellung.....25

Abbildung 4: Sachverhalt juristische Person (Ist-Zustand), eigene Darstellung.....31

Abbildung 5: IDW S1 bei juristischer Person (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1920.....33

Abbildung 6: Ist-Zustand juristische Person, eigene Darstellung.....33

Abbildung 7: Vereinfachtes Ertragswertverfahren bei juristischer Person (Soll-Zustand), eigene Darstellung 36

Abbildung 8: Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 37

Abbildung 9: Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 40

Abbildung 10: Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 42

Abbildung 11: Sachverhalt Einzelunternehmen (Ist-Zustand), eigene Darstellung.....43

Abbildung 12: Ist-Zustand Einzelunternehmen, eigene Darstellung.....44

Abbildung 13: Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 45

Abbildung 14: Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 47

Abbildung 15: Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand), eigene Darstellung 49

Abbildung A.1: Veranlagungssimulation juristische Person (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 52

Abbildung A.2: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 53

Abbildung A.3: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 54

Abbildung A.4: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 55

Abbildung A.5: Veranlagungssimulation Einzelunternehmen (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 56

Abbildung A.6: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 57

Abbildung A.7: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 58

Abbildung A.8: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921 59

Anhangsverzeichnis

Anhang 1: Erbschaftsteuerbelastung juristische Person (Ist-Zustand) 52

Anhang 2: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand) 53

Anhang 3: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand) 54

Anhang 4: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand) 55

Anhang 5: Erbschaftsteuerbelastung Einzelunternehmen (Ist-Zustand).....56

Anhang 6: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand) 57

Anhang 7: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand) 58

Anhang 8: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand) 59

1 Einleitung

1.1 Untersuchungsanlass

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz[1] wurde in den vergangenen 27 Jahren bereits drei Mal[2] für verfassungswidrig erklärt, zuletzt mit Urteil vom 17.12.2014[3]. Um den Forderungen des BVerfG gerecht zu werden, verschärfte der Gesetzgeber das ErbStG durch das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 04.11.2016.[4] Gegen den hierbei eingeführten Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestehen allerdings erneut verfassungsrechtliche Zweifel.[5] In der Praxis häufen sich Fälle - insbesondere auch in der Steuerplanung - in denen der sog. Einstiegstest (auch 90 %-Test genannt) die Begünstigungen für Unternehmensvermögen der §§ 13a, 13c, 19a, 28 und 28a ErbStG vollständig versagt.[6] Auch die Rechtsprechung äußert bereits Bedenken.[7] Eine erste finanzgerichtliche Entscheidung zu § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Hauptsacheverfahren hat das FG Münster am 17.01.2022 über eine Pressemeldung veröffentlicht.[8]

In der Literatur wurde der Einstiegstest in einer Vielzahl von Veröffentlichungen nur als Teilproblem aufgegriffen.[9] Nur wenige Beiträge[10] setzten sich ausschließlich mit § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auseinander, sodass bislang kein Gesamtüberblick zum Begünstigungsausschluss in Form einer umfassenden Untersu-

---

1 Im Folgenden wird nur noch der Begriff „Erbschaftsteuer“ verwendet, der jedoch sowohl die Erbschaftsteuer als auch die Schenkungsteuer umfasst.

2 BVerfG, Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, NJW 1995, 2615; BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573; BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

3 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

4 Erbschaftsteueranpassungsgesetz (ErbStAnpG) v. 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

5 Bspw. *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Althof*, NWB 2019, 2034, 2034-2039; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553.

6 *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998; ähnlich *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818.

7 So zuerst das FG Münster, Beschluss v. 03.06.2019, 3 V 3697/18 Erb, ZEV 2019, 551, 551-553 in einem AdV-Verfahren.

8 FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110. Zuerst veröffentlicht am 17.01.2022 über die Homepage des FG Münster, Pressemeldung, https://www.fg-muenster.nrw.de/behoerde/presse/entscheidungen/17_01_2022/index.php, abgerufen am 10.03.2022.

9 So z.B. *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 617; *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2441-2442; *Reich*, BB 2016, 2647, 2650; *Söffing*, ErbStB 2016, 235, 243; *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556; *Althof*, NWB 2019, 2034, 2034-2039; *Demuth/Bodden*, kösdi 2017, 20481, 20482; *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Höne*, NWB-EV 2022, 42, 45-47; *Krause*, PU 2021, 143, 143-145.

10 *Landsittel*, ZErb 2020, 121; *Bernhard*, NWB 2019, 3474; *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81.

chung vorliegt. Ziel der vorliegenden Arbeit ist deshalb die systematische Aufarbeitung des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Es ergeben sich zwei grundlegende Untersuchungsanlässe: Die Überprüfung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG sowie die Identifikation von Gestaltungsmitteln zur Optimierung der sog. Bruttoverwaltungsvermögensquote im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung. Die vorliegende Arbeit ist dabei der Forschungsrichtung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre[11] zuzuordnen.

1.2 Gang der Untersuchung

In Kapitel 2 wird zunächst der neu eingeführte Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG grundlegend dargestellt und dessen Systematik anhand eines Fallbeispiels aufgezeigt.[12] Darauf aufbauend werden die Positionen von Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung diskutiert und gegenübergestellt. In Kapitel 3 erfolgt eine steuerrechtskritische Würdigung unter Rückgriff auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG, welche der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zuzuordnen ist.[13] Entsprechend der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre werden in Kapital 4 erbschaftsteuerliche Belastungswirkungen durch den sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG analysiert und anhand einer modellgestützten Steuerplanung Gestaltungsmittel zur Reduzierung der Erbschaftsteuerbelastung identifiziert. Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Untersuchungsergebnisse in Kapitel 5.

1.3 Eingrenzung der Untersuchung

Die Untersuchung von Gestaltungsmitteln zur Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist auf die lebzeitige Unternehmensnachfolge begrenzt. Diese Vorgehensweise ermöglicht wegen der

---

[11] Im deutschsprachigen Raum wird die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in vier Forschungsgebiete unterteilt: Steuerwirkungslehre, Steuergestaltungslehre, rechtskritische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowie empirische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Siehe hierzu *Schneeloch*, Steuerlehre, 2012, 1. Weiterführende Hinweise zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bei *Breithecker*, StuW 2002, 326; *Wagner*, StuW 2004, 237; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61; *Marx*, StuerStud 2009, 521; *Küting/Kußmaul/Bieg u.a.*, DB 2013, 2097; *Schneider/Bareis/Siegel*, DStR 2013, 1145; *Siegel/Bareis/Förster u.a.*, FR 2013, 1128; *Wagner*, StuW 2014, 200; *Kußmaul/Bieg/Weber u.a.*, DB 2017, 1337; *Kußmaul/Licht*, Ubg 2017, 471; *Förster*, StuW 2019, 317; *Meyering/Müller-Thomczik*, StuW 2020, 263.

[12] Diese grundlegende Darstellung wird als Vorbedingung für die folgenden Analysen im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gesehen, vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 63.

[13] *Sander/Schmiel*, BFuP 2016, 335, 336; *Schneeloch*, BFuP 2011, 244, 247-248; *Treisch*, StuW 2006, 255, 256-260.

damit einhergehenden exzellenten Planungssicherheit eine umfassende Steuergestaltung.[14] Die vorliegende Arbeit liefert keine vollständige Darstellung aller Gestaltungsmöglichkeiten. Mit der gegebenen Auswahl sollen lediglich Anknüpfungspunkte für die erbschaftsteuerinduzierte Unternehmensnachfolgeplanung gegeben werden. Andere Steuerarten werden in dieser Untersuchung nicht berücksichtigt.

Das Institut für Mittelstandsforschung Bonn zeigt auf, dass sich die Unternehmen in Deutschland zu 99,3 % aus kleinen und mittleren Unternehmen zusammensetzen.[15] Das Größenmerkmal des erbschaftsteuerlichen Großerwerbs oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. Euro nach § 13a Abs. 1 ErbStG kann zwar nicht mit denen des KMU-Begriffs gleichgesetzt werden, die Schätzung lässt aber als Indiz davon ausgehen, dass die Mehrzahl der Unternehmen in Deutschland einen Wert unterhalb der Schwelle des Großerwerbs aufweisen. Aus diesem Grund werden in der vorliegenden Arbeit ausschließlich Erwerbe unterhalb der Schwelle für Großerwerbe von 26 Mio. Euro nach § 13a Abs. 1 ErbStG untersucht.

2 Grundlegung

2.1 Unternehmensnachfolgeplanung

Die Unternehmensnachfolge ist ein kommunikativer und fortlaufender Prozess, welcher in Familie, Unternehmen und Gesellschafterkreis geführt werden muss.[16] Grundsätzlich existieren zwei Möglichkeiten: Die Unternehmensnachfolge von Todes wegen (Verfügung von Todes wegen) sowie die Unternehmensnachfolge unter Lebenden (vorweggenommene Erbfolge). Die in der vorliegenden Arbeit zu behandelnde lebzeitige Unternehmensnachfolge findet statt, wenn das durch die Eigentümer geführte Unternehmen ganz oder teilweise zu deren

---

[14] *Grötsch*, in: Groll/Steiner, Erbrechtsberatung, 2019, Rz. 3.39; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2329; *Reich*, DStR 2017, 1858, 1859. Im überraschenden Erbfall kann bei Überschreitung der 90 %-Quote hilfsweise noch die sog. Investitionsklausel in Anspruch genommen werden, vgl. hierzu z.B. *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2019, 317, 317; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553. Darüber hinaus bleibt wohl nur das Rechtsbehelfsverfahren unter Bezugnahme auf die anhängige Revision beim BFH, AZ II R 49/21, vgl. *Dörfler/Spitz*, ErbStB 2020, 159, 160.

[15] *Institut für Mittelstandsforschung Bonn*, Daten und Fakten, https://www.ifm-bonn.org/fileadmin/data/redaktion/publikationen/daten_und_fakten/dokumente/Daten-und-Fakten_26_2021.pdf, abgerufen am 04.07.2022.

[16] *Wiese*, in: Wiese, Unternehmensnachfolge, 2021, Rz. 1.35; *Förster*, FR 2019, 500, 500.

Lebzeiten an nahestehende Personen, mit dem Ziel der Fortführung des Unternehmens, übertragen wird. Solche Unternehmen werden im Rahmen dieser Arbeit als Familienunternehmen bezeichnet.[17]

Die Nachfolgeplanung stellt sich dabei als sehr komplex heraus, bietet jedoch den Vorteil, die Nachfolge noch zu Lebzeiten aktiv zu gestalten.[18] Neben der Steuerplanung bestehen aber auch außersteuerliche Aspekte, die bei einer erfolgreichen Unternehmensnachfolge nicht vernachlässigt werden dürften. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang insbesondere der Erhalt des Lebenswerks des bisherigen Unternehmers, was als ausschlaggebender emotionaler Gesichtspunkt für die erfolgreiche Übergabe anzusehen ist. Darüber hinaus müssen die Gleichstellung der Kinder sowie die Altersabsicherung der übergebenden Generation berücksichtigt werden, um tiefgreifende Familienzerwürfnisse zu vermeiden.[19] Nichtsdestotrotz hat die Erbschaftsteuerplanung, welche zusammenfassend auf die Minimierung der Steuerbelastung abzielt, durch die Erbschaftsteuerreform 2016[20] an Bedeutung gewonnen.[21] Die durchaus komplexe Unternehmensnachfolgeplanung wird aus diesem Grund in der vorliegenden Arbeit allein unter erbschaftsteuerlichen Aspekten betrachtet. In diesem Zusammenhang muss aber nochmals ausdrücklich davor gewarnt werden, erbschaftsteuerinduzierte Gestaltungen den außersteuerlichen Wünschen des Übergebers/Übernehmers voranzustellen, da eine solche Herangehensweise oft zu familiären Problemen führt.[22]

---

[17] So bereits *Corsten*, Nachfolgeplanung, 2011, 152. Weiterführend zum Begriff der Familienunternehmen *Kleve*, PU 2021, 70, 70-73; *Dücker*, DStR 2021, 1378, 1378-1379; *Kirchdörfer*, FuS 2011, 32, 32, nach welchem die Frage nach der „richtigen“ Umschreibung des Familienunternehmens wohl nie endgültig und abschließend beantwortet werden könne. Zum Einfluss der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen und damit auf die Arbeitsplätze in Deutschland *Zipfel*, in: FS-Kessler, 2021, 57, 60-68.

[18] *Eichholz/Rosenbauer*, BC 2018, 319, 320; *Grötsch*, in: Groll/Steiner, Erbrechtsberatung, 2019, Rz. 3.39.

[19] *Onderka*, NZG 2009, 521, 521-522; ähnlich *Förster*, FR 2019, 500, 500; *Lenski*, NWB 2019, 1542, 1544-1545.

[20] Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Erbschaftsteueranpassungsgesetz – ErbStAnpG) v. 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

[21] Zur Erbschaftsteuerplanung und deren im Allgemeinen zunehmenden Bedeutung *Flick*, DStR 1993, 929, 929-932; *Rödder*, DB 1993, 2137, 2137; *Plewka/Watrin*, ZEV 2002, 253, 253; *Corsten/Dreßler*, DStR 2009, 2115, 2115. *Reich*, DStR 2016, 2447, 2453, führt in Bezug auf die Erbschaftsteuerreform 2016 aus, dass damit eine neue Zeitrechnung in der Steuerplanung beginnt, die auf das hochkomplexe Verschonungssystem auszurichten ist.

[22] *Meyer*, NWB-BB 2006, 211, 211-212; *Wiese/Lukas*, in: Wiese, Unternehmensnachfolge, 2021, Rz. 6.5; ähnlich auch *Onderka*, NZG 2009, 521, 521-522.

2.2 Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG

Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für unternehmerisches Vermögen sehen auf der ersten Stufe die Prüfung des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Abs. 1 ErbStG vor. Begünstigungsfähig sind im Inland oder in der EU/EWR belegene land- und forstwirtschaftliche Vermögen (Nr. 1), Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile (Nr. 2) sowie Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in der EU/EWR, soweit der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % beteiligt war (Nr. 3). Auf der zweiten Stufe ist das begünstigungsfähige Vermögen in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen aufzuteilen. Grundsätzlich nicht begünstigt ist dabei das sog. Verwaltungsvermögen, welches abschließend[23] in § 13b Abs. 4 ErbStG definiert ist.[24] Dazu zählen - vereinfacht dargestellt - Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (Nr. 1), Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % und weniger (Nr. 2), Kunst, Edelmetalle sowie typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (Nr. 3), Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (Nr. 4) und Zahlungsmittel und andere Forderungen (Finanzmittel) ab einer bestimmten Größenordnung (Nr. 5). Das Verwaltungsvermögen wird dabei auch als „nicht produktives“[25] bzw. „nicht betriebsnotwendiges Vermögen“[26] bezeichnet. Der Gesetzgeber möchte Vermögen von der Verschonung ausnehmen, welches in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und i.d.R. weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt.[27] Nur auf das begünstigte Vermögen kann abschließend eine sachliche Steuerbefreiung in Form eines Verschonungsabschlags von 85 % nach § 13a Abs. 1 ErbStG (Regelverschonung) oder alternativ von 100 % nach § 13a Abs. 10 ErbStG (Optionsverschonung) in Anspruch genommen werden.[28]

---

23 So wohl zuerst *Piltz*, ZEV 2008, 229, 231; *Hölzerkopf/Bauer*, BB 2009, 20, 22.

24 Ausführlich zum Verwaltungsvermögen *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 47-79; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 256-347 (Januar 2022); *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 180-269; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 99-201; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 78-158 (Mai 2021); *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 61-89 (Juni 2018); *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 348-597; *Esskandari*, in: Stenger/Loose, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 101-194 (April 2018).

25 BT-Drucksache 15/5555, 8.

26 *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 481.

27 BT-Drucksache 16/7918, 35; BT-Drucksache 15/5555, 14.

28 Für weitergehende Ausführungen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens und den darauf aufbauenden Verschonungsmöglichkeiten sei an dieser Stelle auf die Literatur verwiesen, vgl. *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2434-2447, welcher den neuen Verwaltungsvermögenstest zu Recht als „Monstrum“ bezeichnet und einen Leitfaden mit 22 Schritten für den Weg

Vor der Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen ist allerdings der durch die Erbschaftsteuerreform 2016[29] neu eingeführte Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu prüfen. Der Gesetzgeber sieht in der Regelung eine „Anti-Missbrauchsvorschrift",[30] welche begünstigungsfähiges Vermögen von den Verschonungen nach § 13a ErbStG (Regel- und Optionsverschonung sowie Vorwegabschlag bei Familiengesellschaften[31]), § 13c ErbStG (Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen), § 19a ErbStG (Tarifbegrenzung), § 28 Abs. 1 ErbStG (Stundung) und § 28a ErbStG (Steuererlass) ausnimmt, das nahezu ausschließlich aus Verwaltungsvermögen besteht.[32] Nach der Gesetzesbegründung[33] sei begünstigungsfähiges Vermögen, welches zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen bestehe, nicht schutzbedürftig. Mit dieser Ausnahme will der Gesetzgeber solche Gestaltungsmöglichkeiten ausräumen, die nach dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014[34] verfassungswidrig sein könnten.[35] Zu nennen ist hier bspw. das Gestaltungsmodell zur sog. „Cash-GmbH", durch welche die steuerfreie Übertragung von ausschließlich aus Bankguthaben oder vergleichbaren Forderungen bestehenden Betriebsvermögen ermöglicht wurde.[36]

---

vom begünstigungsfähigen zum begünstigen Vermögen entwickelt; *Bäuml/Kummer*, NWB 2016, 3880, 3880-3893, mit Fallbeispielen; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432-3447, mit Fallbeispielen; *Höne*, NWB-EV 2018, 43, 43-53; *Betz/Zillmer*, NWB-EV 2017, 9, 9-13; *Bernert*, Bundesverfassungsgericht, 2018, 220-238*; Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 11-35. Siehe auch R E 13b.9 ErbStR.

29 Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Erbschaftsteueranpassungsgesetz – ErbStAnpG) v. 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

30 BT-Drucksache 18/8911, 40; so auch *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3475; *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1444.

31 A.A. wohl *Riedel*, ZErb 2016, 371, 372, welcher den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erst nach Abzug des Vorwegabschlags für Familiengesellschaften nach § 13a Abs. 9 ErbStG prüft.

32 R E 13b.10 Satz 2 ErbStR; so auch *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 296; *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748; *Esskandari*, in: Stenger/Loose, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 80 (April 2018); *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3474.

33 BT-Drucksache 18/8911, 40.

34 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, 5. Leitsatz: „Ein Steuergesetz ist verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind."

35 Wären Gesellschaften mit einem ganz überwiegenden Teil an Verwaltungsvermögen begünstigt, könnten nach Ansicht des Gesetzgebers mittels einer geringfügigen land- und forstwirtschaftlichen, originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit große Werte an Verwaltungsvermögen mit einer Teilverschonung - bspw. wie bei den Finanzmitteln i.H.v. 15 % - übertragen werden.

36 *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1444; *Hubert*, StuB 2017, 131, 133; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 278; kritisch *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 89-90.

Abweichend von der allgemeinen Verwaltungsvermögensermittlung ist für den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG das sog. Bruttoverwaltungsvermögen anzusetzen. Das Verwaltungsvermögen ist nach Abzug von durch Treuhandverhältnisse abgesichertem Deckungsvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen, aber vor Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 6 ErbStG, dem Freibetrag für Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sowie dem Freibetrag für unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG anzusetzen. Für die Prüfung, ob übermäßiges Verwaltungsvermögen vorliegt, ist nach R E 13b.9 Abs. 2 Satz 1 ErbStR folgendes Verhältnis maßgebend:

	festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG
+	festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junger Finanzmittel) § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG
=	Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest

$$\frac{\text{Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest}}{\text{Festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögen}}$$

=	Verwaltungsvermögensquote ≥ 90 %, dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen

Die Systematik des Einstiegstests soll mit nachfolgender Minimalbilanz verdeutlicht werden:[37]

Bilanz (unterstellter Wert des Betriebs: 100.000 €)			
Warenbestand	100.000 €	Eigenkapital	100.000 €
Forderungen LuL	95.000 €	Verbindlichkeiten LuL	95.000 €
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG			
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	Forderungen		95.000 €
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest			95.000 €
Wert des Betriebs			100.000 €
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest			**95,00 %**

Abbildung 1: Systematik des Einstiegstests, eigene Darstellung[38]

[37] Beispiel in Anlehnung an *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 237 (Januar 2022).

[38] Die Ergebnisse aller Berechnungen der vorliegenden Arbeit werden in vollen Euro-Beträgen dargestellt. Es können Rundungsdifferenzen auftreten. Dies betrifft auch die in der Arbeit angegebenen Prozent-Angaben.

Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist im Beispielsfall nicht bestanden, die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt bei 95,00 %. Der zu übergebende Betrieb stellt vollumfänglich nicht begünstigtes Vermögen dar, die Verschonungsmöglichkeiten sind ausgeschlossen. Im Zähler der Formel steht der Bruttowert des Verwaltungsvermögens vor Schuldenverrechnung, hier Forderungen aus LuL von 95.000 Euro ohne Abzug der Verbindlichkeiten aus LuL in derselben Höhe. Dieser Bruttowert ist ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens zu setzen, welcher durch die Verschuldung beeinflusst und insofern als „Nettowert" zu verstehen ist.[39] Diese nicht einheitliche Ermittlungsweise von Zähler und Nenner führt zwangsweise zu einer Erhöhung der maßgebenden Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG und im vorliegenden Beispiel zum Begünstigungsausschluss, obwohl in dem vereinfachten Beispiel kein Missbrauch erkennbar ist.

2.3 Position der Rechtsprechung

Zum Begünstigungsausschluss des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erging noch keine höchstrichterliche Entscheidung. Soweit ersichtlich liegt mit dem Urteil des FG Münster vom 24.11.2021[40] die erste finanzgerichtliche Entscheidung im Hauptsacheverfahren zur Auslegung des sog. Einstiegstests vor. Das Verfahren vor dem FG Münster lässt sich wie folgt zusammenfassen:

Die Klägerin erwarb durch Schenkung ihres zwischenzeitlich verstorbenen Vaters alle Anteile einer GmbH. Die Gesellschaft ist als Vertriebsunternehmen von Originalarzneimitteln, pharmazeutischen Generika und Medizinprodukten tätig, betreibt aber auch Forschung in diesem Bereich. Zwischen den Beteiligten war unstreitig, dass die Gesellschaft einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nachging. Das beklagte FA stellte die Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel mit 2.517.649 Euro, der jungen Finanzmittel mit 60.000 Euro, des (jungen) Verwaltungsvermögens mit 0 Euro sowie den Wert

---

[39] *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748-749; *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818; *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 488-489.

[40] FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, 110-114. Das Urteil im Hauptsacheverfahren wurde von der Praxis mit Spannung erwartet und von der Literatur überwiegend positiv aufgenommen, vgl. *Halaczinsky*, UVR 2022, 172, 172; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Mehren*, RFamU 2022, 89, 93-94; *Knittel*, ErbStB 2022, 66, 67; *Mai*, DB 2022, 363, 364; *Mai*, EFG 2022, 343, 346; *Uhl-Ludäscher*, NWB-EV 2022, 69, 69-70; *Theuffel-Werhahn*, PU 2022, 49, 49-55; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 385-387; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 519-521; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 239 (Januar 2022); a.A. *Höne*, NWB-EV 2022, 42, 46.

des Anteils an der Kapitalgesellschaft mit 555.975 Euro fest. Der sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG war mit einer Bruttoverwaltungsvermögensquote von 463 %[41] nicht bestanden, weshalb das FA eine Begünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG (sog. Regelverschonung) nicht gewährte. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde zurückgewiesen, da der Wortlaut der Norm eindeutig sei.

Im anschließenden Verfahren[42] zur Aussetzung der Vollziehung nach § 69 FGO gab das FG Münster - gestützt auf viele Literaturstimmen[43] - dem Antrag der Klägerin statt. Es lägen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Schenkungsteuerbescheides vor. Die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG führe zu einem wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Ergebnis. Es sei auch zweifelhaft, ob dieses Ergebnis durch den Gesetzeszweck, der darin besteht, Missbrauch zu verhindern, gedeckt sei. Das FG stellte zudem klar, dass auch verfassungsrechtliche Zweifel ernstliche Zweifel i.S.d. § 69 Abs. 2 und 3 FGO sein können. Dahingestellt blieb allerdings, ob auch tatsächlich verfassungsrechtliche Zweifel bestehen.

---

[41] In den Sachverhaltsangaben wird eine Bruttoverwaltungsvermögensquote von 473 % angeführt. Hierbei handelt es sich allerdings nur um eine Angabe bzw. Berechnung der Klägerin, welche das FG nicht bestätigte, siehe FG Münster, Beschluss v. 03.06.2019, 3 V 3697/18 Erb, ZEV 2019, 551, 552; FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, 111. Die Berechnung der Klägerin mit einer Quote von 473 % wurde von Teilen der Literatur übernommen, vgl. *Herbst*, DStRK 2019, 286, 286; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2019, 317, 317; *Seer*, StuW 2021, 111, 123; ähnlich *Reich*, ZEV 2019, 551, 553. Bei der Berechnung der Klägerin wurde das unstreitige Bruttoverwaltungsvermögen von 2.577.649 Euro im Zähler ins Verhältnis zum „Wert des Erwerbs“ von 544.598 Euro im Nenner gesetzt, welcher sich anhand des festgestellten Wertes der Anteile an der GmbH von 555.975 Euro abzgl. Kosten und Gebühren von insgesamt 11.377 Euro ermittelte. Dies ist nach hier vertretener Auffassung systematisch falsch, da in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nur der „gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens“ als Nenner aufgeführt ist, ohne den Abzug von Kosten. Hierfür spricht auch die Verwaltungsauffassung in R E 13b.10 Satz 3 ErbStR, welche als Nenner den „festgestellten Wert des (Anteils) Betriebsvermögens“ aufführt. Die nach hier vertretener Auffassung richtige Quote von 463,63 % ermittelt sich nach dem Verhältnis von 2.577.649 Euro Bruttoverwaltungsvermögen zu festgestelltem Wert der Anteile von 555.975 Euro, g.A. *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3477, mit Berechnung; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53, ohne Berechnung.

[42] FG Münster, Beschluss v. 03.06.2019, 3 V 3697/18 Erb, ZEV 2019, 551, 551-553. Die Literatur begrüßte die Anerkenntnisentscheidung und die Bestätigung der von der herrschenden Meinung geäußerten Kritik an der Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, vgl. *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 239 (Januar 2022); *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Herbst*, DStRK 2019, 286, 286; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 90; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2019, 317, 317-318; *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 171; *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3477-3478; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 44; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 290.

[43] Ausführlich dazu Kapital 2.4 der vorliegenden Arbeit.

Die Klage hatte auch im Hauptsacheverfahren Erfolg. Die unterbliebene Berücksichtigung von Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag i.S.d. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG sei rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten. Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei die begehrte Begünstigung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG aufgrund einer Bruttoverwaltungsvermögensquote von mehr als 90 % zwar vollständig ausgeschlossen. Die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG müsse aber ihrem Normzweck entsprechend im Wege der teleologischen Reduktion einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass der sog. Einstiegstest in den Fällen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht zur Anwendung komme, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG diene.[44] Die vom Steuergesetzgeber[45] gesehene Missbrauchsgefahr, dass Anteile an Gesellschaften, deren Vermögen ganz überwiegend aus Verwaltungsvermögen besteht, unter missbräuchlicher Nutzung einer Steuervergünstigung übertragen werden könnten, bestehe in diesen Fällen nicht. Eine uneingeschränkte Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG setze darüber hinaus auch Anreize für Unternehmen, entgegen ihrem gewachsenen und üblichen Geschäftsmodell Ausweichgestaltungen oder betriebswirtschaftlich nicht sinnvolle bzw. nachteilige Vorgehensweisen zu wählen, um den Einstiegstest zu bestehen.

Nach wortlautgetreuer Anwendung - ohne Unterscheidung, welchem Hauptzweck die Tätigkeit der betreffenden Kapitalgesellschaft diene - sei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Es fehle an einem vernünftigen und einleuchtenden Grund, für Kapitalgesellschaften im Wege des sog. Einstiegstests jegliche Vergünstigungen zu versagen, obwohl der Hauptzweck ihrer Tätigkeit land- und forstwirtschaftlich, originär gewerblich oder freiberuflich sei. Dieses verfassungswidrige Ergebnis lasse sich durch eine verfassungskonforme Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion vermeiden.

---

[44] Kritsch dazu allerdings *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 386; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Mehren*, RFamU 2022, 89, 93, welche zwar das Ergebnis der Entscheidung begrüßen, deren Begründung aber als nicht überzeugend einstufen. Die Auslegung anhand eines „Hauptzweckkriterium“ sei nicht mit dem Gesetzeswortlaut, der Entstehungsgeschichte und dem Normzweck vereinbar. A.A. wohl *Mai*, DB 2022, 363, 364; *Mai*, EFG 2022, 343, 346, welche von einem „praktisch handhabbaren Weg“ sowie einer „rechtlich stringente(n) und praxistauglichen Lösung“ spricht. Ähnlich auch *Theuffel-Werhahn*, PU 2022, 49, 55.

[45] BT-Drucksache 18/8911, 40. Siehe auch Kapitel 2.2 der vorliegenden Arbeit.

Die vorliegende Entscheidung des FG Münster betraf allerdings ausschließlich Anteile an einer Kapitalgesellschaft nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.[46] Eine Aussage zu begünstigungsfähigem Vermögen in Form von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie inländischem Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG) ließ der Senat offen. Im Rahmen der Revision bleibt nun abzuwarten, ob die vorgenommene teleologische Reduktion vom BFH bestätigt und ggfs. auch auf das gesamte begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG erweitert wird.[47]

2.4 Position der Literatur

Die Literatur steht dem Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG kritisch gegenüber.[48] So wird angeführt, dass die Vorschrift ihren ursprünglichen Sinn und Zweck verfehle.[49] Der Gesetzgeber wollte mit § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten ausräumen, welche nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014[50] verfassungswidrig sein könnten, insbesondere

---

46 So auch *Mai*, DB 2022, 363, 364; *Mai*, EFG 2022, 343, 346; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; a.A. wohl *Uhl-Ludäscher*, NWB-EV 2022, 69, 69-70, welche die Auffassung vertritt, dass die Entscheidung für jegliche Übertragung von begünstigungsfähigem Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG gelte.

47 Mittlerweile unter dem AZ II R 49/21 anhängig.

48 *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 617-619; *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Bruschke*, ErbStB 2019, 241, 242; *Landsittel*, ZErb 2016, 383, 384-386; *Landsittel*, ZErb 2020, 121, 121-124; *Dannecker*, DStR 2020, 853, 855; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 473; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432; *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 43-44; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 235-239 (Januar 2022); *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 171; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 82; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 418-419; *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2441-2442; *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748-749; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Reich*, BB 2016, 2647, 2650; *Reich*, DStR 2017, 1858, 1859; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Stalleiken*, Ubg 2016, 569, 573; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 87-92a; *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 497-500; *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 74-74.3 (Mai 2021); *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 53-54 (Juni 2018); *Söffing*, ErbStB 2016, 235, 243; *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3475-3477; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 519-521; *Althof*, NWB 2019, 2034, 2035-2039; *Demuth/Bodden*, kösdi 2017, 20481, 20482; *Wachter*, DB 2017, 804, 807-808; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 286-290; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 385-387; *Esskandari*, in: Stenger/Loose, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 80-88 (April 2018); *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; *Krause*, PU 2021, 143, 144; *Herbst*, ErbStB 2017, 340, 341; *Herbst*, DStRK 2019, 286, 286; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2019, 317, 317-318; *Uhl-Ludäscher*, NWB-EV 2022, 69, 69-70; *Halaczinsky*, UVR 2022, 172, 172; *Mehren*, RFamU 2022, 89, 93-94; *Knittel*, ErbStB 2022, 66, 67; *Mai*, DB 2022, 363, 364; *Mai*, EFG 2022, 343, 346; *Wälzholz*, NWB-EV 2017, 275, 277; *Möhrle/Dorn*, NWB-EV 2021, 114, 117-118; *Kaminski*, Stbg 2017, 442, 448-449; *Maiterth*, DB 2017, 1037, 1040.

49 *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 497; *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Wälzholz*, NWB-EV 2017, 275, 277; *Knittel*, ErbStB 2022, 66, 67; *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2442, spricht von einer Verharmlosung der 90 %-Grenze.

50 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, 5. Leitsatz.

sog. Cash-Gesellschaften.[51] *Seer*[52] stellt klar, dass diese missbrauchsbekämpfende Eingrenzung im Grundsatz nicht verfassungsrechtlich bedenklich sei. *Stalleiken*[53] gibt dagegen zu bedenken, dass die zugrundeliegenden Missbrauchsfälle, die der Gesetzgeber bei der Regelung im Blick hatte, unklar seien. Cash-Gesellschaften könnten primär nicht gemeint sein, da die Versagung des Schuldenabzugs dort keine wesentliche Rolle einnehme.[54] Darüber hinaus fände bei Cash-Gesellschaften nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 4 ErbStG ohnehin kein Abzug des 15 %igen Freibetrags bei den Finanzmitteln statt, da bei diesen Gestaltungen üblicherweise keine gewerbliche Tätigkeit vorliege. *Geck*[55] führt weiter aus, dass die Norm nicht einsichtig sei, da das Verwaltungsvermögen nach den allgemeinen Grundsätzen nicht begünstigt ist. Nach Auffassung von *Erkis*[56] hätte man eine solche Missbrauchsnorm ohnehin nicht benötigt, wenn das grundsätzlich nicht begünstigte Vermögen hinreichend definiert wäre.

Die bereits unter Kapitel 2.2 dargestellte Zähler-Nenner-Problematik - welche zu einer überschießenden Wirkung bzw. nicht mehr nachvollziehbaren Ergebnissen führt - stellt den überwiegenden Kritikpunkt in der Literatur dar.[57] Die

---

51 BT-Drucksache 18/8911, 40. Siehe auch Kapitel 2.2 der vorliegenden Arbeit.

52 *Seer*, StuW 2021, 111, 123.

53 *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 90; ähnlich *Althof*, NWB 2019, 2034, 2036-2037; a.A. *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1444. *Seer*, StuW 2021, 111, 123, führt aus, dass es dem Gesetzgeber nicht ausreichte, nur das Verwaltungsvermögen von Cash-Gesellschaften auszuklammern.

54 Cash-Gesellschaften weisen i.d.R. nämlich keine Schulden auf.

55 *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; ähnlich auch *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 617.

56 *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1444; ähnlich *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3475.

57 *Althof*, NWB 2019, 2034, 2035-2039; *Bruschke*, ErbStB 2019, 241, 242; *Stalleiken*, Ubg 2016, 569, 573; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 87-89; *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 74 (Mai 2021); *Herbst*, ErbStB 2017, 340, 341; *Herbst*, DStRK 2019, 286, 286; *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2441-2442; *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748-749; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Reich*, BB 2016, 2647, 2650; *Reich*, DStR 2017, 1858, 1859; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 286; *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 617-619; *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Landsittel*, ZErb 2016, 383, 384-385; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 473; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432; *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 43-44; *Dannecker*, DStR 2020, 853, 855; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 237 (Januar 2022); *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 171; *Wälzholz*, NWB-EV 2017, 275, 277; *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 497-498; *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 53-54 (Juni 2018); *Söffing*, ErbStB 2016, 235, 243; *Bernhard*, NWB 2019, 3474, 3475-3477; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 519-521; *Demuth/Bodden*, kösdi 2017, 20481, 20482; *Wachter*, DB 2017, 804, 807-808; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; *Esskandari*, in: Stenger/Loose, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 86-88 (April 2018); *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; *Krause*, PU 2021, 143, 144; *Uhl-Ludäscher*, ErbStB 2019, 317, 317-318; *Mehren*, RFamU 2022, 89, 93-94; *Knittel*, ErbStB 2022, 66, 67;

nicht einheitliche Ermittlungsweise von Zähler und Nenner führt zwangsweise zu einer Erhöhung der maßgebenden Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG und in vielen Fällen zum Begünstigungsausschluss.[58] *Korezkij*[59], *Kirnberger*[60], *Hannes*[61] und *Wachter*[62] sprechen deshalb von einem „Äpfel-mit-Birnen"-Vergleich. *Bradender/Winter*[63] beschreiben die Bruttoverwaltungsvermögensquote als inkonsistent, da sie gegen die allgemeine Verwaltungsvermögensermittlung nach § 13b Abs. 4 ErbStG verstößt. Dieser Brutto-Ansatz des Verwaltungsvermögens führe nach herrschender Meinung zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung.[64]

Auch ein Verstoß gegen die Normenklarheit, an welche die verfassungsrechtliche Anforderung an eine klare und transparente Steuergesetzgebung knüpft,[65] wird kritisiert. *Stallekein*[66] spricht in diesem Zusammenhang von einer „sperrigen Formulierung", *Maiterth*[67] von „schwer verständlich" und *Wachter*[68] ist der Auffassung, dass § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sprachlich „missglückt" sei. *Seer/Michalowski*[69] gehen sogar davon aus, dass die komplette Regelung des § 13b ErbStG wegen ihrer Komplexität, Unbestimmtheit und Unklarheit verfassungswidrig sei.

Möhrle/Dorn, NWB-EV 2021, 114, 117-118; *Kaminski*, Stbg 2017, 442, 448-449; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 82; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 418-419.

58 *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998, berichten davon, dass der Begünstigungsausschluss in der Praxis bereits in vielen Fällen greift.

59 *Korezkij*, DStR 2017, 745, 749.

60 *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 54 (Juni 2018).

61 *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556.

62 *Wachter*, DB 2019, 2266, 2267.

63 *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85.

64 *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 286, 290; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Wachter*, DB 2017, 804, 808; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 44; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 622; *Trentmann/Höne*, in: Lippross/Seibel, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 37 (Oktober 2020); *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 54 (Juni 2018); *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Möhrle/Dorn*, NWB-EV 2021, 114, 117-118; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432.

65 Dazu *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387.

66 *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 87.

67 *Maiterth*, DB 2017, 1037, 1040.

68 *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; *Wachter*, DB 2017, 804, 807; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2267; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 286-290

69 *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 622-623; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rz. 15.106; *Seer*, StuW 2021, 111, 129; a.A. wohl BFH, Urteil v. 06.05.2021, II R 1/19, DStR 2021, 2632, Rz. 33-34, allerdings mit dem Vorbehalt „für einzelne Normen der Verschonung des Betriebsvermögens".

Weiter wird kritisiert, dass der Gesetzgeber mit § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG wieder ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ geschaffen habe, obwohl das alte „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. vom BVerfG[70] als verfassungswidrig angesehen wurde.[71] Nur wenn die Bruttoverwaltungsvermögensquote weniger als 90 % beträgt, sind die erbschaftsteuerlichen Verschonungsmöglichkeiten für Unternehmensvermögen anwendbar. Bei Überschreitung dieser Grenze bleibt dem Steuerpflichtigen „Nichts“ von den Begünstigungen.

In der Literatur werden aber auch Vorschläge zur Verbesserung des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG diskutiert.[72] Es wird vorgeschlagen, die Schuldenverrechnung bei den Finanzmitteln zuzulassen.[73] Weiter wird empfohlen, den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG teleologisch zu reduzieren, sodass der 90 %-Test nur auf vermögensverwaltende bzw. originär gewerblich Tätige Unternehmen Anwendung findet.[74] Zur vollständigen Lösung der „Zähler-Nenner-Problematik“ wird zudem angeregt, die Formel des Einstiegtests wie folgt zu ändern:[75] Entweder soll das Verwaltungsvermögen „brutto“ durch den Wert aller Aktiva, oder das Verwaltungsvermögen „netto“ durch den Unternehmenswert dividiert werden. Darüber hinaus wird von Teilen der Literatur auch die ersatzlose Streichung von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erwogen.[76]

2.5 Position der Finanzverwaltung

Soweit ersichtlich liegt keine offizielle Stellungnahme[77] der Finanzverwaltung zu den verfassungsrechtlichen Bedenken an § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vor. In

---

[70] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Leitsatz Nr. 4d.

[71] *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 473; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2267; *Dannecker*, DStR 2020, 853, 855; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; ähnlich auch *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 43-44; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 115.

[72] Dies wird ebenfalls als Aufgabe der normativen, rechtskritischen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gesehen, vgl. nur *Schneeloch*, BFuP 2011, 244, 247.

[73] *Stalleiken*, Ubg 2016, 569, 573; *Geck*, ZEV 2016, 546, 548; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 520; *Landsittel*, ZErb 2016, 383, 385.

[74] *Reich*, BB 2016, 2647, 2650; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 520; *Landsittel*, ZErb 2020, 121, 124; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; im Ergebnis auch das FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, 110-114.

[75] *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748; wohl zustimmend, um eine „Annäherung an die Verhältnisformel von Bruttowert zu Bruttowert bzw. Nettowert zu Nettowert“ zu erreichen *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 499.

[76] *Althof*, NWB 2019, 2034, 2038-2039; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 520.

[77] In Form von BMF-Schreiben, Schreiben eines Landesfinanzministeriums oder OFD-Verfügung. Dies bestätigt auch das beklagte Finanzamt im Verfahren beim FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, 111.

R E 13b.10 Satz 4 ErbStR führt die Finanzverwaltung aus, dass bei der Prüfung des Einstiegstests die Schuldenverrechnung mit den Finanzmitteln, der Sockelbetrag beim Finanzmitteltest, die quotale Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen und das unschädliche Verwaltungsvermögen unberücksichtigt bleiben. Dies lässt den Rückschluss zu, dass sich die Finanzverwaltung streng am Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG orientiert. Gestützt wird diese Annahme auch durch das Urteil des FG Münster vom 24.11.2021[78]. Das beklagte FA führte im Einspruchsverfahren aus, dass der Wortlaut von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG eindeutig und die Verfassungswidrigkeit der Norm nicht festgestellt worden sei. Das FA wies auch darauf hin, dass es ihr ohne entsprechende Verwaltungsanweisung nicht zustehe, das Gesetz bei bestimmten Fallgestaltungen anders als nach seinem Wortlaut auszulegen.[79] Gegen das Urteil des FG Münster hat die unterlegene Finanzverwaltung mittlerweile auch Revision beim BFH eingelegt.[80]

Darüber hinaus haben sich auch einige Vertreter der Finanzverwaltung in der Fachliteratur zum Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 geäußert.[81] *Höne*[82] ist von der Entscheidung des FG Münster vom 24.11.2021[83] überrascht. Die Anwendung des 90 %-Tests sei eindeutig gesetzlich geregelt und lasse keine Interpretation zu.[84] Im Übrigen sei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG uneingeschränkt weiter anwendbar. *Mannek/Johannes*[85] äußern sich dagegen kritisch zum Einstiegstest und deren komplexen Regelung. Im Ergebnis entspreche die 90 %-Quote einem „Alles-oder-nichts-Prinzip“, welches angesichts der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014[86] verfassungsrechtlich bedenklich erscheine. *Krause*[87] weißt in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass § 13b Abs. 2 Satz 2

---

78 FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110.

79 Für *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818, ist dies angesichts des klaren Wortlauts nachvollziehbar.

80 Anhängig unter AZ II R 49/21.

81 Diese Aussagen stellen grundsätzlich nur die persönliche Meinung der Autoren dar. Sie lassen aber auch Rückschlüsse auf das Stimmungsbild innerhalb der Finanzverwaltung zu.

82 *Höne*, NWB-EV 2022, 42, 46, welche bei der Oberfinanzdirektion des Landes Nordrhein-Westfalen, Standort Münster, tätig ist.

83 FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110.

84 A.A. wohl noch bei *Trentmann/Höne*, in: Lippross/Seibel, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 37 (Oktober 2020), mit Bedenken hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Norm. Beide bei der Oberfinanzdirektion des Landes Nordrhein-Westfalen, Standort Münster, tätig.

85 *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432, welche beim Ministerium der Finanzen bzw. der Oberfinanzdirektion des Landes Nordrhein-Westfalen tätig sind.

86 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

87 *Krause*, PU 2021, 143, 144, welcher bei der Oberfinanzdirektion des Landes Nordrhein-Westfalen tätig ist.

ErbStG zielüberschießend erhebliche Folgen für Betriebe und Gesellschaften haben könne. Trotz dieser kritischen Stimmen ist die Finanzverwaltung an die Berechnungsschritte in R E 13b.10 ErbStR gebunden. Aufgrund der hier dargelegten Indizien kann festgehalten werden, dass die Finanzverwaltung bis zur höchstrichterlichen Entscheidung wohl an einer wortlautgetreuen Anwendung des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG festhalten wird.[88]

2.6 Zwischenfazit

Wie gezeigt kommt dem Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG eine enorme Bedeutung in der erbschaftsteuerinduzierten Unternehmensnachfolgeplanung zu. Rechtsprechung und Literatur stehen dem sog. Einstiegstest dabei kritisch gegenüber. Während sich bisher nur das FG Münster mit der Auslegung von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG beschäftigte, erzeugte die Norm eine große Auseinandersetzung und Aufsehen in der Literatur. Die Finanzverwaltung hat sich trotz vieler kritischer Stimmen in der Literatur in Anbetracht des eindeutigen Gesetzeswortlauts jedoch nicht in der Lage gesehen, eine Erleichterung für die Praxis zu schaffen. Die von Rechtsprechung und Literatur aufgezeigten verfassungsrechtlichen Zweifel werden im nachfolgenden Kapitel einer näheren Betrachtung unterzogen.

3 Verfassungsrechtliche Untersuchung

3.1 Untersuchungsmethodik

Die nachfolgende steuerrechtskritische Untersuchung von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erfolgt unter Rückgriff auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. In der Literatur ist umstritten, ob die Steuerrechtsauslegung zum Aufgabenkatalog der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehört.[89] In der vorliegenden Arbeit wird die Auffassung vertreten, dass die Aufarbeitung und Analyse von in Rechtsprechung und Literatur geäußerten verfassungsrechtlichen

---

[88] Ähnlich auch *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818; *Dannecker*, DStR 2020, 853, 855; 44; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 239 (Januar 2022); *Halaczinsky*, UVR 2022, 172, 172.

[89] Für die Steuerrechtsauslegung als Teil der Steuerrechtskritik *Schneider/Bareis/Siegel*, DStR 2013, 1145, 1145-1146; *Kußmaul/Licht*, Ubg 2017, 471, 471-472; *Kußmaul/Bieg/Weber u.a.*, DB 2017, 1337, 1338; *Siegel/Bareis/Förster u.a.*, FR 2013, 1128, 1128-1131; *Sander/Schmiel*, BFuP 2016, 335, 336; *Förster*, StuW 2019, 317, 325; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699, 700, zitiert nach *Kußmaul/Bieg/Weber u.a.*, DB 2017, 1337, 1338; wohl auch *Jacobs*, StuW 2004, 251, 252, wonach es nicht auf die Methode oder deren Herkunft ankomme, sondern ausschließlich darauf, ob die Methode in sich konsistent ist und zu befriedigenden Ergebnissen und Problemlösungen führt. A.A. *Wagner*, ZfbF 2015, 522, 542-543; *Wagner*, StuW 2014, 200, 212; *Wagner*, StuW 2004, 237, 246-247; kritisch wohl auch *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 63.

Zweifel an § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG - zumindest als Vorbedingung für die steuerplanerische Untersuchung in Kapitel 4 - als Teil der Steuerrechtskritik zu den Aufgaben der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zählt.[90] Die vom BVerfG am 17.12.2014[91] zum Verwaltungsvermögenstest getroffene Entscheidung erscheint in diesem Zusammenhang als geeigneter Maßstab für die verfassungsrechtliche Untersuchung. In einem ersten Schritt erfolgt eine kurze, überblicksweise Darstellung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG. Darauf aufbauend werden die Prüfungsmaßstäbe des BVerfG vom 17.12.2014[92] herausgearbeitet und sodann auf den im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2016 neu geschaffenen § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG übertragen.

3.2 Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit wird aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleitet.[93] Art. 3 Abs. 1 GG ist dabei maßgebend für die Prägung und Form des deutschen Steuerrechts verantwortlich.[94] In den vergangenen Jahren war in einer Vielzahl von Urteilen des BVerfG zu steuerlichen Normen ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ein wesentlicher Grund für die Verfassungswidrigkeit der zu beurteilenden Regelung.[95] Die Norm des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet eine Gleichstellung vor dem Gesetz.[96] In Bezug auf die Steuergesetze sind demnach wesentlich gleiche Sachverhalte gleichartig und wesentlich ungleiche Sachverhalte ungleichartig zu besteuern.[97] Die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze ist von der Finanzverwaltung[98] und den Finanzgerichten durchzuführen (sog. Rechtsanwendungsgleichheit).[99] Der persönliche Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 1 GG umfasst dabei natürliche Personen sowie nach

---

90 Ähnlich *Kußmaul/Bieg/Weber u.a.*, DB 2017, 1337, 1338; *Kußmaul/Licht*, Ubg 2017, 471, 471-472; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 63; *Schneider/Bareis/Siegel*, DStR 2013, 1145, 1145.

91 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 231-252.

92 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 231-252.

93 Bspw. BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573, 574, Rz. 95; BVerfG, Beschluss v. 07.07.2010, 2 BvL 14/02, NJW 2010, 3629, 3634, Rz. 79; BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, 1099, Rz. 99.

94 *Blank*, Unternehmensbegünstigung, 2018, 15.

95 So die jüngere Rechtsprechung BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31; BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094.

96 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rz. 3.110.

97 Siehe u.a. BVerfG, Beschluss v. 08.06.2004, 2 BvL 5/00, NJW-RR 2004, 1657, 1658; BVerfG v. 21.06.2006, 2 BvL 2/99, DStRE 2006, 988, 992, Rz. 70; BVerfG, Beschluss v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, 2461, Rz. 56; weiter *Weber-Grellet*, FR 2011, 1028, 1030.

98 § 85 Satz 1 AO konkretisiert dabei: Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.

99 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rz. 3.110.

Art. 19 Abs. 3 GG auch inländische juristische Personen, sofern sich deren Sitz[100] im Inland befindet.[101]

Nach Prüfung des persönlichen Anwendungsbereichs ist die Feststellung einer Ungleichbehandlung zu untersuchen.[102] Für eine solche Beurteilung ist ein steuerrechtsspezifischer Vergleichsmaßstab erforderlich.[103] Die Prüfung von Ungleichbehandlungen ist deshalb anhand der finanziellen bzw. wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.[104] Steuerpflichtige sind demnach stärker zu besteuern, sofern sie über ein höheres Vermögen bzw. Einkommen verfügen.[105] Dem folgend sind gleich Leistungsfähige gleich und ungleich Leistungsfähige ungleich zu besteuern.[106] Darüber hinaus muss der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung konsequent und folgerichtig umsetzen (sog. Folgerichtigkeitsprinzip).[107] Das Folgerichtigkeitsprinzip nimmt im Verhältnis zum Prinzip der Leistungsfähigkeit allerdings eine untergeordnete Rechtsposition ein.[108] Abschließend ist zu überprüfen, ob es für die festgestellte Ungleichbehandlung einen Rechtfertigungsgrund gibt.[109]

3.3 Prüfungsmaßstab des BVerfG

Das BVerfG hat das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in den vergangenen 27 Jahren bereits drei Mal[110] für verfassungswidrig erklärt. Während sich das BVerfG in seinem Beschluss vom 07.11.2006[111] im Wesentlichen mit der Ausgestaltung der Bewertung befasste, lag der Fokus im jüngsten Urteil vom

---

[100] BVerfG, Beschluss v. 18.01.2002, 1 BvR 2284/95, NJW 2002, 1485, Rz. 14.

[101] *Wolff*, in: Hömig/Wolff, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 3; *Gröpl*, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 19-22; *Sodan*, in: Sodan, GG, 2018, Art. 3 GG, Rz. 8.

[102] *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22, 23; *Gröpl*, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 4-5.

[103] *Bernert*, Bundesverfassungsgericht, 2018, 62; *Kirchhof*, BB 2017, 662, 663-664; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2021, Rz. 3.121.

[104] Wohl seit BVerfG, Beschluss v. 17.01.1957, 1 BvL 4/54, NJW 1957, 417, 418-419; aktuell BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, 1101-1102.

[105] *Blank*, Unternehmensbegünstigung, 2018, 16.

[106] Gleiche Wortwahl bei *Bernert*, Bundesverfassungsgericht, 2018, 63.

[107] *Weber-Grellet*, FR 2011, 1028, 1030; *Wolff*, in: Hömig/Wolff, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 10n.

[108] So wohl *Weber-Grellet*, DStR 2009, 349, 351-352; *Blank*, Unternehmensbegünstigung, 2018, 37.

[109] *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22, 23; *Gröpl*, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 4-5; näher zum Prüfungsschritt der Rechtfertigung *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 215, 215-219.

[110] BVerfG, Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, NJW 1995, 2615; BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573; BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

[111] BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573.

17.12.2014[112] auf den verfassungsrechtlichen Anforderungen der erbschaftsteuerlichen Verschonungssubvention. Wie bereits in Kapitel 3.1 dargestellt erscheinen die vom BVerfG am 17.12.2014[113] aufgestellten Grundsätze zum Verwaltungsvermögenstest als geeigneter Prüfungsmaßstab für die verfassungsrechtliche Untersuchung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, welche im Folgenden herausgearbeitet werden. Für weitergehende Ausführungen zu den sonstigen Beanstandungen des BVerfG vom 17.12.2014[114] sei an dieser Stelle auf die Literatur verwiesen.[115]

Die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags für unternehmerisches Vermögen setzte vor der Erbschaftsteuerreform 2016 neben der Einhaltung von Mindestlohnsumme und Behaltensfrist voraus, dass das erworbene Vermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. zu nicht mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (Alles-oder-Nichts-Prinzip). Diese Regelung über das Verwaltungsvermögen führe nach Ansicht des BVerfG zu mehreren Ungleichbehandlungen.[116] Zum einen führe die Regelung zu einer Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern, deren begünstigtes Vermögen bis zu 50 % aus grundsätzlich nicht begünstigungswürdigem Verwaltungsvermögen bestehe und dennoch den vollen Verschonungsabschlag erhalten, und Erwerbern begünstigten Vermögens, welches über 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehe und demnach keine Verschonung erhalten.[117] Zum anderen werde die hinter der Vorschonung stehende Grundunterscheidung zwischen begünstigtem betrieblichen und nicht begünstigtem nichtbetrieblichen Vermögen verschärft, da durch die 50 %-Grenze in erheblichem Umfang eigentlich nicht begünstigungsfähiges Vermögen wie betriebliches gefördert werde.[118]

Die Kontrolle einer solchen gesetzgeberischen Differenzierung anhand Art. 3 Abs. 1 GG folge im Grundsatz einem großzügigen Maßstab, sodass dem Gesetzgeber ein großer Ausgestaltungsspielraum zukomme.[119] Allerdings bewirke die

---

[112] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.
[113] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 231-252.
[114] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.
[115] Siehe *Englisch*, DB 2015, 637, 637-638; *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183, 183-186; *Pauli*, SteuK 2015, 1, 1-5; *Hamdan/Hamdan*, ZErb 2015, 78, 78-83; *Stalleiken*, DB 2015, 18, 18-22; *Zipfel/Lahme*, DStZ 2015, 64, 64-74; *Piltz*, DStR 2015, 97, 97-101; *Wachter*, FR 2015, 193, 193-214; *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 1-7; *Wichmann*, Stbg 2015, 196, 196-199.
[116] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 236.
[117] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 236.
[118] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 236.
[119] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 237.

50 %-Regel des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. eine Ungleichbehandlung in zum Teil sehr erheblichem Ausmaß, sodass ein großzügiger Kontrollmaßstab auszuschließen sei.[120] Die vorstehenden Ungleichbehandlungen aus der Verwaltungsvermögensregelung dienen allerdings legitimen Zielen.[121] Der Gesetzgeber möchte überwiegend vermögensverwaltende Betriebe von der Verschonung ausnehmen, weil solches Vermögen i.d.R. weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirke.[122] Das mit dem Verwaltungsvermögen verfolgte Ziel, grundsätzlich nur produktives Vermögen im beschriebenen Sinne zu fördern, stehe im Einklang mit den Hauptzielen der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung.[123] Es solle der Bestand von in personaler Verantwortung geführten Betrieben in Deutschland erhalten und Arbeitsplätze trotz eines erbfallbedingten Wechsels des Betriebsinhabers gesichert werden.[124]

Die Regelung über das Verwaltungsvermögen sei deshalb zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele geeignet und erforderlich.[125] Gegen den Verwaltungsvermögenskatalog - in welchem nicht produktive bzw. nicht förderwürdige Vermögensbestandteile umschrieben werden - bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.[126] Die Ungleichbehandlung, welche durch den Ausschluss des Verwaltungsvermögens von der Verschonung gegenüber der Privilegierung begünstigten Vermögens entstehe, diene einer gerechten Differenzierung und sei im Grundsatz angemessen.[127] Dem Gesetzgeber stehe dabei ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu.[128]

Es fehle der Verwaltungsvermögensregelung jedoch an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne.[129] Durch das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. erhalten Erwerber von begünstigtem Vermögen, deren Verwaltungsvermögensquote maximal 50 % betrage, den vollen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % („Alles“). Erwerber von Vermögen, welches zu über 50 %

---

[120] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 237.
[121] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 238.
[122] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 238, unter Bezugnahme auf BT-Drucksache 16/7918, 35. Ähnlich bereits in BT-Drucksache 15/5555, 14.
[123] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 239.
[124] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 239.
[125] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 240.
[126] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 240.
[127] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 242.
[128] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 240.
[129] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 241.

aus Verwaltungsvermögen bestehe, erhalten dagegen keinerlei Verschonung („Nichts“) und seien dadurch unangemessen schlechter gestellt.[130] Da kein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derartige Privilegierung zu erkennen sei, liege eine unverhältnismäßige Ungleichbehandlung vor.[131] Darüber hinaus sei auch nicht erkennbar, inwieweit die überschießende Wirkung der 50 %-Grenze in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. dem gesetzgeberischen Ziel diene, die erbschaftsteuerliche Verschonung auf förderungswürdiges Vermögen (Produktivvermögen) zu begrenzen.[132] Das BVerfG führt weiter aus: „Die Verschonung von 50 % an sich nicht begünstigungsfähigem Verwaltungsvermögen, weil dessen Anteil am Gesamtbetriebsvermögen nicht mehr als die Hälfte beträgt, ist ebenso wenig plausibel wie die Nichtverschonung bis zur Hälfte an sich begünstigungsfähigen betrieblichen Vermögens, weil das Gesamtbetriebsvermögen zu über 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht.“[133] Für die Erreichung der gesetzgeberischen Ziels, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen, sei nach Ansicht des BVerfG auch kein kompletter Begünstigungsausschluss erforderlich.[134] Eine Begrenzung des Förderausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil am nicht förderungswürdigen Verwaltungsvermögen reiche aus.[135] Abschließend weißt das BVerfG darauf hin, dass das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ auch nicht mit Typisierungs- oder Pauschalierungserwägungen zu rechtfertigen sei.[136] Soweit der 50 %-Regelung ein gewisser Verwaltungsvereinfachungseffekt zugebilligt werden kann, gehe die damit verbundene Typisierung über das Maß an Ungleichbehandlung hinaus, welche eine Typisierung im Grundsatz rechtfertigen könne.[137]

3.4 Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit

Die im vorstehenden Kapitel herausgearbeiteten Prüfungsmaßstäbe zum Verwaltungsvermögenstest vom 17.12.2014[138] werden nun auf den neu geschaffenen Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. übertragen. Der persönliche Anwendungsbereich des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3

---

[130] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 243.
[131] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 243.
[132] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 244.
[133] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 244.
[134] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 244.
[135] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 244.
[136] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 248.
[137] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 250.
[138] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 231-252.

Abs. 1 GG ist gegeben, da sowohl natürliche als auch inländische juristische Personen umfasst sind.[139] Die in der vorliegenden Arbeit zu untersuchenden Familienunternehmen sind damit eingeschlossen. Wie bereits dargestellt hat der Gesetzgeber mit dem sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. wieder ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ geschaffen,[140] obwohl das BVerfG das alte „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. mit seiner 50 %-Grenze als nicht plausibel eingestuft hat.[141] Entsprechend den Vorgaben des BVerfG vom 17.12.2014[142] wurde die typisierende Verwaltungsvermögensgrenze von 50 % in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. i.R.d. Erbschaftsteuerreform 2016 ersatzlos gestrichen, sodass Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht mehr begünstigt wird.[143] Es erfolgt nun eine komplexe Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen.[144] Nur auf das begünstigte Vermögen kann abschließend ein Verschonungsabschlag in Anspruch genommen werden. Vor Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen muss allerdings der neu eingeführte Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. mit seiner 90 %-Grenze geprüft werden, welcher nach hier vertretener Auffassung wieder zu einer Ungleichbehandlung führt.[145]

Durch das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. erhalten Erwerber von begünstigungsfähigen Vermögen, deren Bruttoverwaltungsvermögensquote weniger als 90 % beträgt,[146] einen Verschonungsabschlag von 85 % nach § 13a Abs. 1 ErbStG n.F. (Regelverschonung) oder alternativ von 100 % nach § 13a Abs. 10 ErbStG n.F. (Optionsverschonung) auf das begünstigte Vermögen („Alles“). Erwerber von Vermögen, welches zu mindestens 90 % aus Bruttoverwaltungsvermögen (ohne Abzug von Schulden, Freibetrag für Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n.F. und Freibetrag für unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG n.F.) besteht, er-

---

139 *Gröpl*, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 19-22; *Sodan*, in: Sodan, GG, 2018, Art. 3 GG, Rz. 8; *Wolff*, in: Hömig/Wolff, GG, 2022, Art. 3 GG, Rz. 3. Ausführlich zu diesem Prüfungsschritt *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22, 23-24.

140 Bspw. *Dannecker*, DStR 2020, 853, 855; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; *Reich*, ZEV 2019, 551, 553; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 473; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432.

141 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 244.

142 BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

143 BT-Drucksache 18/8911, 39.

144 Grundlegend Kapitel 2.2 der vorliegenden Arbeit unter Berücksichtigung der dort aufgeführten Literatur.

145 Zum Begriff der Ungleichbehandlung siehe *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 113, 113.

146 Grundlegend zur Systematik des Einstiegstests Kapitel 2.2 der vorliegenden Arbeit.

halten dagegen keine Verschonung („Nichts“). Zur Verdeutlichung der Ungleichbehandlung durch die typisierende Regelung werden nachfolgend zwei wesentlich gleiche Sachverhalte gegenübergestellt:[147]

Erblasser A hinterlässt seinem Sohn SA ein Handelsunternehmen (Wert 10 Mio. Euro). Im Betriebsvermögen befinden sich Forderungen aus LuL i.H.v. 9 Mio. Euro und Verbindlichkeiten aus LuL i.H.v. 8 Mio. Euro. Im Vergleichssachverhalt hinterlässt Erblasser B seinem Sohn SB ebenfalls ein Handelsunternehmen mit identischem Wert von 10 Mio. Euro. Im Betriebsvermögen befinden sich Forderungen aus LuL i.H.v. 8 Mio. Euro und Verbindlichkeiten aus LuL i.H.v. 7 Mio. Euro. Der nachstehenden Abbildung kann die Gegenüberstellung des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. entnommen werden:

Feststellung der Ungleichbehandlung		**Erblasser A**	**Erblasser B**
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG			
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen LuL	9.000.000 €	8.000.000 €
	Verbindlichkeiten LuL	8.000.000 €	7.000.000 €
	Saldiertes Verwaltungsvermögen	**1.000.000 €**	**1.000.000 €**
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest (ohne Saldierung)		9.000.000 €	8.000.000 €
Wert des Handelsunternehmens		**10.000.000 €**	**10.000.000 €**
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**90,00 %**	**80,00 %**

Abbildung 2: Feststellung der Ungleichbehandlung, eigene Darstellung

Wie gezeigt werden durch § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. zwei wesentlich gleiche Unternehmen (Unternehmenswert 10 Mio. Euro und saldiertes Verwaltungsvermögen von 1 Mio. Euro) ungleich behandelt. Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen sind im Erbfall A vollständig ausgeschlossen („Nichts“), da die Bruttoverwaltungsvermögensquote 90,00 % beträgt. Eine Missbrauchsgefahr ist nicht ersichtlich. Dagegen können die Verschonungsmöglichkeiten im Erbfall B auf das begünstigte Vermögen in Anspruch genommen werden („Alles“), da die maßgebende Quote mit 80,00 % erfüllt ist. Das Ergebnis erscheint unsystematisch bzw. willkürlich. Produktives, grundsätzlich begünstigtes Betriebsvermögen erhält im Erbfall A entgegen dem Lenkungszweck keine Begünstigung.[148]

---

[147] *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 22, 25-26. Beispiel in Anlehnung an *Seer*, StuW 2021, 111, 123.

[148] *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 618-619; *Korezkij*, DStR 2016, 2434, 2441-2442.

Die im obigen Beispiel verdeutlichte Ungleichbehandlung durch § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. dient grundsätzlich dem legitimen Zweck der Missbrauchsvermeidung,[149] sodass bei der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG einem im Grundsatz großzügigen Kontrollmaßstab zu folgen ist.[150] Der Gesetzgeber möchte missbräuchliche Gestaltungen ausräumen, die nach dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014[151] verfassungswidrig sein könnten (insbesondere sog. Cash-Gesellschaften).[152] Ob der neu geschaffene Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. zur Erreichung der Missbrauchsbekämpfung geeignet und erforderlich ist, erscheint vor dem Hintergrund der in Abbildung 2 aufgezeigten, potentiell gravierenden Ungleichbehandlung fraglich.[153] Der großzügige Kontrollmaßstab ist deshalb auszuschließen.[154] Das BVerfG führt hierzu aus: „Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.“[155]

Ausgangspunkt der Ungleichbehandlung ist - wie bereits in Kapitel 2.2 mit dem vereinfachten Beispiel dargelegt - die atypische Verwaltungsvermögensermittlung i.R.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. (Zähler-Nenner-Problematik).[156] Der Bruttowert des Verwaltungsvermögens wird ohne Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 und Abs. 6 ErbStG n.F., dem Freibetrag für Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n.F. sowie dem Freibetrag für unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG n.F. ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens gesetzt,[157] welcher einen Ertragswert darstellt. Dieser

---

[149] BT-Drucksache 18/8911, 40.

[150] So auch BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 237. Die Schwere der Ungleichbehandlung ist dem verfolgten und auch tatsächlich erreichten Ziel gegenüberzustellen, vgl. BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 156; *Klatt/Meister*, JuS 2014, 193, 196; *Bernert*, Bundesverfassungsgericht, 2018, 145.

[151] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, 5. Leitsatz.

[152] Siehe auch Kapitel 2.2 der vorliegenden Arbeit.

[153] Kritisch zum Sinn und Zweck auch *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 90; *Althof*, NWB 2019, 2034, 2036-2037; *Geck*, ZEV 2016, 546, 548.

[154] Ähnliche Vorgehensweise bei BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 237. Weiterführend zum Prüfungsschritt der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 215, 215-219.

[155] BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 172. Ähnlich auch *Seer*, GmbHR 2007, 281, 285; *Seer*, GmbHR 2009, 225, 236; *Seer*, StuW 2021, 111, 116.

[156] Ausführlich zur Zähler-Nenner-Problematik Kapitel 2.4. der vorliegenden Arbeit.

[157] *Korezkij*, DStR 2017, 745, 748-749; *Geck*, DNotZ 2019, 805, 818; *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 488-489.

wird durch die Verschuldung beeinflusst und ist insofern als „Nettowert“ zu verstehen. Dem Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. fehlt es deshalb an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne.[158]

Zur Verdeutlichung der Wirkungsweise des systemwidrigen Bruttoansatzes soll das vorstehende Beispiel des Erblassers A fortgeführt werden.[159] Entgegen § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. wird hierbei der Schuldenabzug nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n.F. exemplarisch in einer Vergleichsvariante zugelassen:

Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG	**Erblasser A** **Ohne Schuldenabzug**	**Erblasser A** **Mit Schuldenabzug**
Forderungen LuL	9.000.000 €	9.000.000 €
Schuldenabzug bei Finanzmittel (Verbindlichkeiten LuL)	*0 €*	*- 8.000.000 €*
Verwaltungsvermögen für den 90 %-Test	**9.000.000 €**	**1.000.000 €**
Wert des Betriebs	10.000.000 €	10.000.000 €
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest	**90,00 %**	**10,00 %**

Abbildung 3: Atypische Verwaltungsvermögensermittlung bei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, eigene Darstellung

Die Zulassung der Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG n.F. führt zu einer Reduzierung der Verwaltungsvermögensquote des Einstiegstests von 90,00 % auf 10,00 %. Im Erbfall A könnten nun die erbschaftsteuerlichen Verschonungen für Unternehmensvermögen auf das begünstigte Vermögen in Anspruch genommen werden. Durch die nicht einheitliche Ermittlungsweise von Zähler und Nenner schießt der Gesetzgeber über das Ziel der Missbrauchsvermeidung hinaus. Die Regelung erfasst auch Fälle, die bei „richtiger“ Berechnung - wie in Abbildung 3 gezeigt - über kein übermäßiges Verwaltungsvermögen verfügen. Dabei liegt diesen Fällen i.d.R. keine missbräuchliche Gestaltung zu Grunde, sodass die Ungleichbehandlung nicht mit dem Missbrauchsbekämpfungszweck zu rechtfertigen ist.[160] Das gesetzgeberische Ziel der Missbrauchsverhinderung wird nicht erreicht. Gemessen daran erweist sich die mit der 90 %-Typisierung verbundene Ungleichbehandlung als unverhältnismäßig. Auch ein Verwaltungsvereinfachungseffekt - sofern dieser bei einer komplexen Regelung wie § 13b ErbStG n.F. überhaupt gegeben ist - vermag die überschießende Wir-

[158] Ähnlich in Bezug auf § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 241.

[159] Beispiel in Anlehnung an *Seer*, StuW 2021, 111, 123.

[160] So auch das FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, Rz. 33, wonach eine Missbrauchsgefahr bei im Hauptzweck land- und forstwirtschaftlich, originär gewerblich oder freiberuflich tätigen Unternehmen nicht gegeben ist.

kung des sog. Einstiegstests nicht zu rechtfertigen. Zusammenfassend ist die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG n.F. nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie einen Bruttowert mit einem Nettowert vergleicht und dadurch bestimmte Unternehmenserwerber unangemessen schlechter stellt, ohne dass hierfür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt.[161]

3.5 Zwischenfazit

Der derzeitige Rechtsstand ist aufgrund der aufgezeigten Ungleichbehandlung unbefriedigend. Bereits verwirklichte Sachverhalte sollten unter Berufung auf das Revisionsverfahren[162] offengehalten und im Einzelfall auch AdV beantragt werden.[163] Es bleibt nun abzuwarten, wie der BFH über die Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG entscheidet. Der BFH hat jedoch jüngst klargestellt, dass die Änderungen des Gesetzgebers durch das Erbschaftsteueranpassungsgesetz[164] nicht grundsätzlich gegen Art. 3 GG verstoßen.[165] Dies allerdings mit dem Vorbehalt für einzelne Normen der Verschonung des Betriebsvermögens,[166] ohne diese aber näher zu benennen. Im weiteren Rechtsweg wird sich zeigen, ob sich das BVerfG nochmals mit dem ErbStG beschäftigen muss.[167] Darüber hinaus besteht auch Hoffnung,[168] dass der Gesetzgeber das ErbStG - und insbesondere auch den Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG - einer Änderung unterzieht.[169]

---

[161] Ebenfalls mit verfassungsrechtlichen Bedenken, jedoch teilweise mit anderer Begründung, z.B. *Seer/Michalowski*, GmbHR 2017, 609, 622; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Seer*, StuW 2021, 111, 123; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 286, 290; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 114-115; *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 2021, § 13b ErbStG, Rz. 44; *Mannek/Johannes*, NWB 2017, 3432, 3432; *Wachter*, DB 2019, 2266, 2266-2267; *Wachter*, GmbHR 2022, 381, 387; *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 54 (Juni 2018); *Reich*, ZEV 2019, 551, 553.

[162] Unter AZ II R 49/21 anhängig.

[163] *Herbst*, DStRK 2019, 286, 286; *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1007; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 521; *Korezkij/Reich*, ZEV 2022, 110, 115.

[164] Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Erbschaftsteueranpassungsgesetz – ErbStAnpG) v. 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

[165] BFH, Urteil v. 06.05.2021, II R 1/19, DStR 2021, 2632, Rz. 33-34. Urteilsbesprechung bei *Kugelmüller-Pugh*, DStR 2021, 2632, 2635; *Schütz*, DStRK 2022, 13, 13.

[166] BFH, Urteil v. 06.05.2021, II R 1/19, DStR 2021, 2632, Rz. 34.

[167] *Wachter*, DB 2019, 2266, 2267; *Wachter*, DB 2022, 350, 351; kritisch *Landsittel*, ZErb 2020, 121, 122-124, der den Weg der Auslegung durch die Finanzgerichte ohne Anrufung des BVerfG bevorzugt.

[168] *Kaeser/Wünnemann*, DStR 2022, 1, 1, nach welchen eine Änderung bzw. Reform der Erbschaftsteuer als Alternative zur Vermögensteuer nach wie vor denkbar und realistisch sei.

[169] *Wachter*, DB 2022, 284, 285; *Wachter*, DB 2022, 350, 351.

4 Steuerplanerische Untersuchung

4.1 Gestaltungssuche

Aufgrund der wohl weiterhin ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung[170] sowie der ausstehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung bleibt für die Unternehmensnachfolgeplanung nur der Griff zur Gestaltungssuche, um die überschießende Wirkung des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG abzumildern.[171] Der Prozess der steuerlichen Gestaltungssuche wird für Zwecke der vorliegenden Arbeit in drei Phasen unterteilt:[172]

1. Ermittlung des steuerlichen Ist-Zustandes
2. Definition des steuerlichen Soll-Zustandes und Gestaltungsauftrags
3. Generierung von Gestaltungen

Die Gestaltungssuche beginnt mit der Ermittlung des steuerlichen Ist-Zustandes. Die Analyse berücksichtigt hierbei zwei Beispielsfälle, untergliedert nach Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen. Nach Darstellung der Beispielsfälle werden die Steuerwirkungen der Ist-Sachverhalte per Veranlagungssimulation[173] ermittelt.[174] Hierbei wird im Rahmen der Steuerwirkungslehre aufgezeigt, dass die zur Verfügung stehenden erbschaftsteuerlichen Verschonungsinstrumente des § 13a ErbStG aufgrund einer zu hohen Bruttoverwaltungsvermögensquote i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht zum Tragen kommen.[175] Diese Steuer-

---

[170] Siehe hierzu Kapitel 2.5 der vorliegenden Arbeit.

[171] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998; *Scheel/Glatz*, DStRK 2022, 53, 53.

[172] In Anlehnung an *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 22-36; *Jacobsen*, FR 2009, 162, 162-173, welcher fünf Schritte beim Prozess der steuerlichen Gestaltungssuche annimmt: 1. Rezeption der Gestaltungsgrenzen und Gestaltungsmittel; 2. Ermittlung des steuerlichen Ist-Zustandes; 3. Ermittlung des steuerlichen Soll-Zustandes; 4. Entwicklung der Teilgestaltungen; 5. Koordination der Teilgestaltungen.

[173] Zur Methodik der Veranlagungssimulation vgl. *Schneeloch*, Steuerlehre, 2009, 5-6; *Schneeloch/Meyering/Patek*, Steuerlehre, 2020, 7-8. Zu Anwendungsbeispielen siehe *Kessler/Teufel*, DStR 2000, 1836, 1836-1842; *Spengel/Broer*, DB 2008, 86, 87-90; *Langenmayr*, DStR 2009, 1387, 1392; *Plewka/Watrin*, ZEV 2002, 253, 258.

[174] *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 24; ähnlich *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung, 1997, 156; *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, 147.

[175] Diese Steuerwirkung muss vom Unternehmer akzeptiert werden, falls keine alternative Gestaltungsmaßnahme ergriffen wird, vgl. *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 24. *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85, führen in diesem Zusammenhang zu Recht an, dass vermutlich alle Gestaltungsmaßnahmen mit Änderungen in der Unternehmensstruktur ein Unwohlsein bei den Gesellschaftern auslösen werden. Diese „dürften aber angesichts der möglichen Versagung jeglicher Unternehmensverschonung i.d.R. das geringste Übel darstellen“. *Krause*, PU 2021, 143, 145, führt weiter aus, dass die vorzunehmenden Gestaltungen im Rahmen des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG in der Praxis nicht immer wirtschaftlich sinnvoll, dafür aber steuerlich notwendig seien. Auch das FG Münster, Urteil v. 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb, ZEV 2022, 110, 111, Rz. 33, weißt zutreffend darauf hin, dass

wirkungen des Ist-Zustandes sind im Rahmen der Gestaltungslehre den angestrebten Steuerwirkungen des Soll-Zustandes (Gestaltungsbeispiele) gegenüberzustellen.[176]

Die rationale Entscheidung für eine alternative Gestaltung bei einer einzelwirtschaftlichen, modellgestützten Steuerplanung muss zielorientiert getroffen werden, was die Formulierung eines quantifizierbaren Ziels erfordert.[177] Das Ziel kann dabei monetärer und nicht-monetärer Natur sein.[178] Unabhängig von der in Kapitel 2.1 dargestellten komplexen Motivlage im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung wird zur Ermittlung der relativen Vorteilhaftigkeit in der nachfolgenden Untersuchung allein auf ein monetäres Ziel abgestellt. Als monetäres Ziel wird die generationenübergreifende Vermögensmaximierung innerhalb des Familienverbundes gewählt.[179] Dieses Ziel wird durch die Minimierung der Erbschaftsteuerbelastung erreicht.

Der angestrebte Soll-Zustand umfasst die Möglichkeit der Inanspruchnahme der sog. Regelverschonung des § 13a Abs. 1 ErbStG. Zudem wird geprüft, ob die sog. Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG als Alternative zur Verfügung steht.[180] Als Gestaltungsauftrag lässt sich die Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote zur Erfüllung der 90 %-Grenze des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG definieren. Im Rahmen der Generierung von Gestaltungsmöglichkeiten werden abschließend Gestaltungsmittel per Veranlagungssimulation dem Ist-

---

§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG Anreize für Unternehmen schaffe, entgegen ihrem gewachsenen und üblichen Geschäftsmodell Ausweichgestaltungen oder betriebswirtschaftlich nicht sinnvolle bzw. nachteilige Vorgehensweisen zu wählen, um den Einstiegstest zu bestehen.

176 *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung, 1997, 16; *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 26.

177 *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 63-64; *Karsten*, Steuerplanung, 1988, 33.

178 *Schanz*, DStR 2015, 1986, 1986; *Schneeloch*, Steuerlehre, 2009, 7.

179 So bereits *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 96. Die generationenübergreifende Vermögensmaximierung innerhalb des Familienverbundes wird insbesondere deshalb gewählt, da die vorliegende Arbeit der Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen gewidmet ist. Siehe auch *Karsten*, Steuerplanung, 1988, 31-37; *Schanz*, DStR 2015, 1986, 1986-1987.

180 Siehe zur Vorteilhaftigkeit des Optionsmodells bei einer auf Grundlage des alten Rechts durchgeführten Untersuchung *Simons/Voeller/Corsten*, ZfbF 2012, 2, 2-36.

Zustand gegenübergestellt, um die gewünschte Steuerwirkung des Soll-Zustandes zu erreichen.[181] Dabei werden - literaturbasiert - sowohl bestehende Gestaltungsmittel auf Basis des Erbschaftsteuerreformgesetzes[182] als auch neu entstandene Gestaltungsmittel durch das Erbschaftsteueranpassungsgesetz[183] auf Optimierungseffekte zum sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG untersucht.

4.2 Gestaltungsgrenze

Eine Einschränkung der steuerlichen Gestaltungssuche ist in der Legalitätsprämisse zu sehen, sodass vorliegend nur legale Handlungsempfehlungen gegeben werden können.[184] Die auf der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und den speziellen Freiheitsgrundrechten (Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG) basierende steuerliche Gestaltungsfreiheit findet mit § 42 AO, welcher missbräuchliche Gestaltungen sanktioniert, ihre Grenze.[185] Sofern ein Gestaltungsmissbrauch festgestellt wird, entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO wie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung. Die Schwierigkeit besteht hierbei zwischen der Abgrenzung von angemessener und unangemessener Gestaltung. Indizien für eine unangemessene Gestaltung liegen nach Auffassung der Finanzverwaltung in AEAO zu § 42 Nr. 2.2 vor, wenn die Gestaltung unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint.[186] Das reine Bestreben Steuern zu sparen sowie eine vermeintlich ungewöhnliche Gestaltung begründen allein jedoch noch keine Unangemessenheit.[187]

Der Steuerpflichtige kann zudem nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO die begründete Annahme des Missbrauchs durch außersteuerliche Gründe entkräften. Da keine allgemeinen Maßstäbe zur Prüfung der Angemessenheit vorliegen,[188] müssen bei

---

[181] *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 32; ähnlich *Rödder*, Gestaltungssuche, 1991, 170.

[182] Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG) v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

[183] Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Erbschaftsteueranpassungsgesetz – ErbStAnpG) v. 04.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

[184] *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 64.

[185] *Marx*, in: FS-Kußmaul, 2022, 519, 523-524; *Müller*, AO-StB 2016, 50, 53.

[186] Kritisch hierzu *Carlé*, DStZ 2008, 653, 654, welcher die Indizien als „nichtssagend und unkonkret“ erachtet.

[187] BFH, Urteil v. 20.10.1965, II 119/62 U, NJW 1966, 271, 1. Leitsatz.

[188] *Ratschow*, in: Klein, AO, 2020, § 42 AO, Rz. 60.

Streitigkeiten letztlich die Gerichte im Wege der Auslegung darüber entscheiden, ob die Gestaltung missbräuchlich verwendet wurde. Strafbar ist ein solcher Gestaltungsmissbrauch jedoch nicht, es sei denn, der Steuerpflichtige macht pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern.[189]

§ 42 AO ist ausnahmslos auch auf die Erbschaftsteuer anzuwenden.[190] Soweit ersichtlich liegt hinsichtlich der Optimierung des Verwaltungsvermögens noch kein von der Rechtsprechung bestätigter Gestaltungsmissbrauch vor.[191] Der BFH hat sich bspw. im Jahr 2012 im Rahmen seiner Vorlage an das BVerfG mit einem Gestaltungsmissbrauch in Bezug auf die sog. „Cash-GmbH“ beschäftigt.[192] § 42 AO war hierbei nicht anwendbar, weil dem Gesetzgeber die Möglichkeit der entsprechenden Gestaltungen bewusst war und er diese uneingeschränkt hingenommen hat, indem er den Verwaltungsvermögenskatalog nicht zielgenau formulierte.[193] Sofern bei den dargestellten Gestaltungsmitteln dennoch Bedenken hinsichtlich eines Missbrauchs i.S.d. § 42 AO oder anderweitige Risiken bestehen, finden diese als mögliche Gestaltungsgrenzen Erwähnung im Rahmen der Untersuchung, werden aber nicht tiefergreifend erörtert.[194]

---

[189] BFH, Beschluss v. 01.02.1983, VIII R 30/80, NJW 1984, 1255, 1256.

[190] *Koenig*, in: Koenig, AO, 2021, § 42 AO, Rz. 102; *Stöber*, in: Gosch/Hoyer, AO/FGO, § 42 AO, Rz. 18 (März 2021); *Demleitner*, AO-StB 2010, 174, 174-175; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rz. 85 (Januar 2010); *Horn*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 42 AO, Rz. 13 (Juni 2021).

[191] Eine Übersicht zu bestätigten Gestaltungsmissbräuchen im Rahmen der Erbschaftsteuer bei *Koenig*, in: Koenig, AO, 2021, § 42 AO, Rz. 102-103; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO, Rz. 85-86a (Januar 2010).

[192] BFH, Beschluss v. 27.09.2012, II R 9/11, DStR 2012, 2063. Aus diesem Vorlagebeschluss des BFH erging BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

[193] BFH, Beschluss v. 27.09.2012, II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 96-97, 116-120. Siehe auch *Blank*, DStR 2020, 2179, 2180-2181; ebenfalls gegen eine Anwendbarkeit von § 42 AO *Geck*, NZG 2012, 93, 94.

[194] In diesem Zusammenhang kann auch dahinstehen, ob § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG eine spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO darstellt, vgl. zum Sinn und Zweck des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG BT-Drucksache 18/8911, 40. *Blank*, DStR 2020, 2179, 2181, sieht bereits im Verwaltungsvermögenskatalog nach § 13b Abs. 4 ErbStG eine konkrete Missbrauchsnorm. Eine tatbestandlich erfüllte einzelsteuergesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift sperrt die Anwendung der Generalklausel des § 42 AO, vgl. BFH, Urt. v. 23.04.2021, IX R 8/20, DStR 2021, 2003, 1. Leitsatz. Nach Anwendung der Gestaltungsmittel zur Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote unter 90 % ist der Begünstigungsausschluss nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG tatbestandlich nicht mehr einschlägig, sodass die Anwendung von § 42 AO - unabhängig von der Auslegungsfrage, ob eine einzelsteuergesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift vorliegt – nach hier vertretener Auffassung nicht ausgeschlossen ist, vgl. BFH, Urt. v. 17.11.2020, I R 2/18, DStR 2021, 1419, 1. Leitsatz. Überblick zur vorgenannten Thematik bei *Drüen*, Ubg 2022, 61, 61-66.

4.3 Gestaltungsmöglichkeiten bei juristischen Personen

4.3.1 Steuerlicher Ist-Zustand

Ausgangspunkt der Gestaltungssuche bei juristischen Personen ist nachfolgender Beispielsfall[195], welcher als steuerlicher Status quo (Ist-Zustand) anzusehen ist.[196] Vater V ist Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Er möchte seine 100 %-Beteiligung an der in Freiburg im Breisgau ansässigen A-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge im Jahr 2022 auf seinen einzigen Sohn S übertragen. Bei der Steuerplanung werden folgende erbschaftsteuerrelevanten Werte ermittelt:

An Dritte vermietetes Grundstück i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG		2.800.000 €
Brutto-Finanzmittel i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG		12.500.000 €
Forderungen aus LuL	6.850.000 €	
Bankguthaben	5.650.000 €	
Verbindlichkeiten aus LuL		6.500.000 €
Sonstige Verbindlichkeiten		2.100.000 €
Rückstellungen		1.750.000 €

Abbildung 4: Sachverhalt juristische Person (Ist-Zustand), eigene Darstellung

Die Ermittlung des gemeinen Werts der A-GmbH erfolgt anhand eines IDW S1-Verfahrens, welchem vereinfachte Annahmen zugrundeliegen.[197] Der gemeine Wert wird dabei aus der zukünftigen Ertragskraft[198] des Unternehmens abgeleitet.[199] In Deutschland nehmen Bewertungen in einem Ertragswertverfahren im Vergleich zu Discounted-Cash-Flow-Verfahren (DCF) eine vorherrsche Stellung ein, weshalb für die vorliegende Arbeit auf ein Ertragswertverfahren zurückgegriffen wird.[200] Die künftigen finanziellen Überschüsse der A-GmbH sind zuerst in einer Detailplanung, deren Zeitraum drei bis fünf Jahre umfasst, und anschließend im zweiten Schritt in einer langfristigen Fortschreibungsplanung zur Ermittlung der sog. ewigen Rente zu prognostizieren.[201]

---

[195] Sachverhalt in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 998-999.

[196] *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 23-26.

[197] Zu einem ausführlichen Verfahren siehe *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 167-173.

[198] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 4-7 (Juli 2016).

[199] Im Gegensatz zum vergangenheitsorientierten vereinfachten Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG, vgl. *Crezelius*, ZEV 2009, 1, 6; *Gurn*, NWB-EV 2017, 370, 371.

[200] Siehe nur *Hachmeister/Ruthardt/Lampenius*, WPg 2011, 519, 522.

[201] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 77-78 (Juli 2016); *Balz/Bordemann/Rullkötter*, Stbg 2012, 492, 493; *Gurn*, NWB-EV 2017, 370, 372. Der Fortschreibungsplanung kommt dabei eine besondere Bedeutung zu, da die ewige Rente eine starke Auswirkung auf den Unternehmenswert hat, vgl. IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 79 (Juli 2016).

Darauf aufbauend werden die künftigen Überschüsse mit einem Kapitalisierungszinssatz diskontiert, um eine Vergleichbarkeit mit einer Alternativanlage zu schaffen.[202] Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich aus einem Basiszinssatz als Vergleichswert für eine risikolose Kapitalmarktanlage und einem individuellen Risikozuschlag[203], bestehend aus Betafaktor[204] und Marktrisikoprämie, zusammen.[205] Für die Bewertung wird ein gerundeter Basiszinssatz von 0,1 % unterstellt.[206] Vereinfachend wird der Betafaktor mit 1 und die Martkrisikoprämie vor persönlichen Steuern mit 8 %[207] angenommen. Im geplanten, zukünftigen Jahresertrag sind die zu leistenden Unternehmenssteuern bereits abgezogen. Das jährliche Wachstum der ab 2025 einsetzenden ewigen Rente wird mit 1 % fingiert.[208] Weiter wird angenommen, dass die an Dritte vermietete Immobilie, welche Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG darstellt, als nicht betriebsnotwendiges Vermögen dem Ertragswert hinzuzurechnen ist, da sie ohne Beeinträchtigung der operativen Geschäftstätigkeit veräußerbar wäre.[209] Die aus der fremdvermieteten Immobilie resultierenden Aufwendungen und Erträge gelten zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung im geplanten Jahresertrag bereits als herausgerechnet. Der gemeine Wert der A-GmbH unter Anwendung des

---

[202] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 113 (Juli 2016).

[203] *Dörschell/Franken/Schulte*, Kapitalisierungszinssatz, 2012, 91.

[204] Weiterführende Hinweise zum Betafaktor bei *Großfeld*, NZG 2009, 1204, 1204-1208; *Konold/Schweizer*, DStR 2017, 558, 559-560.

[205] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 114-122 (Juli 2016).

[206] Siehe dazu *Wenzel/Hoffmann*, Basiszinssätze, 2022. Der Zinssatz gilt für die Bewertungsperiode Januar 2022. Weiterführend zur Ableitung des Basiszinssatzes *Franken/Niermann/Steinbach*, WP Praxis 2016, 233, 233-239. Zur Rundung des Basiszinssatz *Zwirner/Lindmayr*, DB 2016, 2561, 2561.

[207] Damit wird der Empfehlung des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB*)* vom 19.09.2012 entsprochen, die Marktrisikoprämie aufgrund erhöhter Unsicherheiten am Kapitalmarkt am oberen Rand der geltenden Bandbreite zu schätzen, vgl. *FAUB*, IDW-Fachnachrichten 2012, 568, 569; g.A. *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 680; a.A. wohl *Konold/Schweizer*, DStR 2017, 558, 559. Das Ausschüttungsverhalten der A-GmbH sowie die daraus resultierenden Steuern auf Anteilseignerebene werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt, weshalb für die Marktrisikoprämie auf Zinssätze nach Unternehmenssteuern, aber vor persönlichen Steuern zurückgegriffen wird, vgl. dazu auch IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 122 (Juli 2016); ähnliche Vorgehensweise ohne persönliche Steuern bei *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1920; Vorgehensweise mit persönlichen Steuern bei *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 680-681 und *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 169-173. Die Bandbreite der Zinssätze vor persönlichen Steuern liegt aktuell zwischen 6,0 % und 8,0 %, vgl. *FAUB*, Kapitalkostenempfehlung, https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/neue-kapitalkostenempfehlungen-des-faub/120158, abgerufen am 07.07.2022. Siehe auch *Henckel/Schubert*, StuB 2022, 361, 365.

[208] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 98 (Juli 2016); ähnliche Vorgehensweise bei *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 680; *Gurn*, NWB-EV 2017, 370, 377.

[209] IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Rz. 59-61 (Juli 2016).

Standards IDW S1 beläuft sich gem. nachstehender Abbildung auf 16.484.100 Euro.

	2022 Detailplanung	2023 Detailplanung	2024 Detailplanung	2025 ff. Fortschreibungsplanung
Zukünftiger Jahresertrag	1.100.000 €	1.070.000 €	1.040.000 €	980.000 €
Basiszinssatz	0,1 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
Marktrisikoprämie x Betafaktor	8 % 1	8 % 1	8 % 1	8 % 1
Wachstumsabschlag	-	-	-	1 %
Kapitalisierungszinssatz	8,1 %	8,1 %	8,1 %	7,1 %
Kapitalisierungsfaktor	$0{,}925 = \frac{1}{1{,}081}$	$0{,}856 = \frac{1}{1{,}081^2}$	$0{,}792 = \frac{1}{1{,}081^3}$	$11{,}150 = \frac{100}{7{,}1} \times \frac{1}{1{,}081^3}$
Einzelne Ertragswerte nach IDW S1	1.017.500 €	915.920 €	823.680 €	10.927.000 €
Ertragswert nach IDW S1				13.684.100 €
Nicht betriebsnotwendiges Vermögen				2.800.000 €
Gemeiner Wert				16.484.100 €

Abbildung 5: IDW S1 bei juristischer Person (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1920[210]

Der zu übertragende Anteil an der A-GmbH stellt nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigungsfähiges Vermögen dar, da Sitz/Geschäftsleitung im Inland liegen und der Schenker V zu mehr als 25 % am Nennkapital beteiligt ist. Zur Prüfung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen ist im Rahmen einer Veranlagungssimulation zuerst der sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu prüfen. Im Anschluss daran erfolgt die Ermittlung des begünstigten und steuerpflichtigen Vermögens sowie die Berechnung der Erbschaftsteuer. Der nachfolgenden Abbildung ist der erbschaftsteuerliche Ist-Zustand der A-GmbH zu entnehmen:[211]

		IDW S1 (16.484.100 €)
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG		
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück	2.800.000 €
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	Forderungen	6.850.000 €
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	Bankguthaben	5.650.000 €
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		15.300.000 €
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**92,82 %**
Erbschaftsteuer		**4.342.707 €**

Abbildung 6: Ist-Zustand juristische Person, eigene Darstellung[212]

Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist nicht bestanden, die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt bei 92,82 %. Der komplette Anteil an der A-GmbH gehört zum nicht begünstigten Vermögen, welches ohne

[210] Die Kapitalisierungszinssätze sind auf drei Nachkommastellen gerundet.

[211] Die ausführlichen Steuerberechnungen der in dieser Arbeit durchgeführten Veranlagungssimulationen sind im Anhang einsehbar.

[212] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 1 der vorliegenden Arbeit.

Verschonungsmöglichkeit versteuert wird. Unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von 400.000 Euro ergibt sich eine Erbschaftsteuerbelastung von 4.342.707 Euro.[213] Aufbauend auf dem vorstehenden Ist-Zustand werden in den folgenden Kapiteln Gestaltungsmittel vorgestellt, um den in Kapitel 4.1 definierten steuerlichen Soll-Zustand zu erreichen. Als Gestaltungsauftrag lässt sich die Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote zur Erfüllung der 90 %-Grenze nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG festhalten.

4.3.2 Wechsel der Bewertungsmethode

Bei der Unternehmensnachfolgeplanung stellt sich u.a. die Frage, mit welcher Bewertungsmethode die geringste Steuerlast entsteht.[214] Hierbei steht dem Steuerpflichtigen nach der Konzeption des § 11 Abs. 2 BewG ein Wahlrecht unter Berücksichtigung der Methodenhierarchie zu.[215] § 11 Abs. 2 BewG ist in diesem Zusammenhang aufgrund der Verweise in § 157 Abs. 5 sowie § 109 Abs. 1 und 2 BewG über Kapitalgesellschaften hinaus auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften einschlägig.[216] In der Praxis kommt der Unternehmensbewertung im außersteuerlichen IDW S1-Verfahren eine große Bedeutung zu, da bei der Wertermittlung komplexe Sachverhalte und Strukturen berücksichtigt werden können.[217] Im Vergleich zum rein steuerlichen vereinfachten Ertragswertverfahren kann darüber hinaus der Vorteil eines niedrigeren Unternehmenswerts entstehen, wenn der im IDW S1-Verfahren ermittelte Kapitalisierungsfaktor oder die zugrundeliegenden künftigen finanziellen Überschüsse niedriger sind als im standardisierten Verfahren der §§ 199 ff. BewG.[218] Allerdings führt

---

[213] Siehe Anhang 1 der vorliegenden Arbeit.

[214] Siehe nur *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1000.

[215] Methodenhierarchie des § 11 Abs. 2 BewG: 1. Börsenkurs; 2. Kaufpreis unter fremden Dritten; 3. Liquidationswert, wenn höher als 5. und 6. und die Liquidation des Unternehmens beabsichtigt ist; 4. Substanzwert, wenn höher als 5. und 6.; 5. andere anerkannte Methode, wenn alleine marktüblich, bspw. Multiplikatorverfahren; 6. Ertragswertverfahren, individuell oder vereinfacht. Vgl. hierzu *Eisele*, in: Rössler/Troll, BewG, § 11 BewG, Rz. 34 (Mai 2020); *Piltz*, DStR 2009, 1829, 1830; *Stamm/Blum*, StuB 2009, 763, 765; *Creutzmann*, DB 2008, 2784, 2785.

[216] *Eisele*, in: Rössler/Troll, BewG, § 11 BewG, Rz. 31 (Mai 2020).

[217] *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 12 ErbStG, Rz. 260 (Januar 2022); *Eisele*, in: Rössler/Troll, BewG, § 11 BewG, Rz. 35 (Mai 2020). Bei der Finanzverwaltung werden außersteuerliche Gutachten vermehrt durch verwaltungsinterne Fachprüfer für Unternehmensbewertung überprüft, was häufig zu Beanstandungen führt, vgl. *Mannek*, in: Stenger/Loose, BewG, § 11 BewG, Rz. 260-261 (Juli 2017).

[218] *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 683; *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 160-161.

der niedrigste Unternehmenswert paradoxerweise nicht unbedingt zur niedrigsten Erbschaftsteuerbelastung.[219] Bspw. kann ein höherer Unternehmenswert die Bruttoverwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG reduzieren, sodass der Einstiegstest bestanden wird.[220] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Erhöhung des Unternehmenswerts ceteris paribus[221] verdeutlicht werden.[222]

Gestaltungsbeispiel 1:

Alternativ wird für die Bewertung der A-GmbH auf das vom Steuergesetzgeber bereitgestellte vereinfachte Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG zurückgegriffen. Es soll die Möglichkeit bieten, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter einen objektiven Unternehmens- bzw. Anteilswert auf Grundlage der Ertragsaussichten abzuleiten.[223] Das Verfahren basiert auf der Kapitalisierung eines in der Zukunft durchschnittlich erzielbaren Jahresertrages, für welchen die um Hinzurechnungen und Kürzungen des § 202 BewG bereinigten Betriebsergebnisse der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre maßgebend sind. Zur Ermittlung des Ertragswerts ist der zukünftig, nachhaltig erzielbare Jahresertrag mit dem Kapitalisierungsfaktor nach § 203 Abs. 1 BewG von 13,75 zu multiplizieren.[224]

---

[219] Ausführlich zu diesem steuerlichen Paradoxon beim Verwaltungsvermögenstest *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1917-1922.

[220] *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1922; *Eisele*, NWB 2017, 1948, 1956; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2330; *Lorenz*, DB 2021, 481, 484; *Betz/Zillmer*, NWB-EV 2017, 9, 12; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 471; *Corsten/Corsten*, in: FS-Kußmaul, 2022, 479, 498; ähnlich auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 12 ErbStG, Rz. 262 (Januar 2022); *Dammertz/Vosseler/Hofmayer*, ZEV 2021, 367, 370; *Hannes*, ZEV 2016, 554, 555; ähnlich zur Erhöhung des Finanzmittelfreibetrags sowie des Kulanzpuffers *Dietz*, NWB 2019, 945, 951; ähnlich im Rahmen des Verschonungskonzeptes vor dem 01.07.2016 *Hannes/Steger*, ErbStB 2009, 113, 113-114; *Hölzerkopf/Bauer*, BB 2009, 20, 23; *Mannek*, ErbStB 2009, 312, 313; *Zipfel*, Vermögensnachfolge, 2014, 56-58; *Schiffers*, DStZ 2009, 610, 611; ähnlich im Zusammenhang mit der rückwirkenden Einführung des fixen Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG auf den 01.01.2016 *Reich*, BB 2016, 1879, 1883-1884; *Zipfel/Lahme*, DStZ 2016, 566, 567-568. Zur Problematik von möglicherweise geringeren Unternehmenswerten durch die „Corona-Krise“ und deren Auswirkung auf den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vgl. *Dörfler/Spitz*, ErbStB 2020, 132, 134-135; *Weiss/Barthel/Pritzl*, NWB 2020, 1417, 1424.

[221] Lateinische Formulierung, zu Deutsch: „Unter sonst gleichen Bedingungen“.

[222] Gestaltungsbeispiel in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1000.

[223] BT-Drucksache 16/11107, 22.

[224] Weiterführende Hinweise zum vereinfachten Ertragswertverfahren bei *Mannek*, ErbStB 2009, 312, 312-320; *Stalleiken/Theissen*, DStR 2010, 21, 21-27; *Hübner*, DStR 2009, 2577, 2582-2583; *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 421, 422-424; *Creutzmann*, DB 2008, 2784, 2786-2791; *Neufang*, BB 2009, 2004, 2005-2014.

Die für die Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren maßgebenden, korrigierten Betriebsergebnisse der Jahre 2019 bis 2021 liegen annahmegemäß mit 1.150.000, 1.200.000 und 1.250.000 Euro deutlich über den zukünftigen Ertragserwartungen, welche beim IDW-S1-Verfahren Berücksichtigung fanden. Darüber hinaus ist der im IDW-S1-Verfahren ermittelte Kapitalisierungsfaktor in der Fortschreibungsplanung mit 11,15 geringer als der standardisierte Faktor des § 203 Abs. 1 BewG in Höhe von 13,75. Der nachfolgenden Abbildung kann die Berechnung des vereinfachten Ertragswertverfahrens der §§ 199 ff. BewG entnommen werden:

	§§ 199 ff. BewG
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2019:	1.150.000 €
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2020:	1.200.000 €
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2021:	1.250.000 €
Saldo Betriebsergebnisse	3.600.000 €
Durchschnittsertrag	1.200.000 €
Kapitalisierungsfaktor	13,75
Ertragswert	16.500.000 €
Nicht betriebsnotwendiges Vermögen	2.800.000 €
Gemeiner Wert	19.300.000 €

Abbildung 7: Vereinfachtes Ertragswertverfahren bei juristischer Person (Soll-Zustand), eigene Darstellung

Nach Anwendung des Kapitalisierungsfaktors ergibt sich im alternativ durchgeführten vereinfachten Ertragswertverfahren ein Ertragswert von 16.500.000 Euro. Zusätzlich muss das Verwaltungsvermögen in Form des an Dritte vermieteten Grundstücks ebenfalls als nicht betriebsnotwendiges Vermögen nach § 200 Abs. 2 BewG neben dem Ertragswert mit seinem eigenständig zu ermittelten gemeinen Wert angesetzt werden.[225] Es sind dementsprechend 2.800.000 Euro hinzuzurechnen.[226] Das vereinfachte Ertragswertverfahren führt zu einem gemeinen Wert in Höhe von 19.300.000 Euro gegenüber 16.484.100 Euro auf Basis der ursprünglichen Bewertung nach dem

[225] Es können Schnittmengen zwischen dem erbschaftsteuerlichen Begriff des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 4 ErbStG und dem bewertungsrechtlichen Begriff des nicht betriebsnotwendigen Vermögens gem. § 200 Abs. 2 BewG auftreten, vgl. *Mannek*, in: Stenger/Loose, BewG, § 200 BewG, Rz. 40 (Juli 2017); *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, 173, 176; *Eisele*, in: Rössler/Troll, BewG, § 200 BewG, Rz. 3 (Mai 2020); *Kreutziger*, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 2021, § 200 BewG, Rz. 2; ebenso die Finanzverwaltung in R B 200 Abs. 2 Satz 4 ErbStR. Zur mangelnden Abstimmung zwischen dem BewG und dem ErbStG vgl. *Meyering*, DStR 2018, 538, 538-541.

[226] Die Mieterträge und -aufwendungen aus dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen sind bei der Ermittlung des Jahresertrages beim vereinfachten Ertragswertverfahren ebenfalls bereits nach § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f BewG herausgerechnet.

Standard IDW S1. Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

Wechsel der Bewertungsmethode		**IDW S1 (Ist-Zustand)**	**§§ 199 ff. BewG (Soll-Zustand)**	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	2.800.000 €	2.800.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	6.850.000 €	6.850.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	5.650,000 €	5.650.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		15.300.000 €	15.300.000 €	
Wert der A-GmbH		16.484.100 €	19.300.000 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**92,82 %**	**79,27 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				14,51 %
Erbschaftsteuer		**4.342.707 €**	**659.775 €**	**142.500 €**
Vorteilhaftigkeit			**3.682.932 €**	**4.200.207 €**

Abbildung 8: Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[227]

Durch den Wechsel der Bewertungsmethode ist der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestanden, die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt bei 79,27 %. Es besteht nun die Möglichkeit, die erbschaftsteuerlichen Verschonungsinstrumente auf das begünstigte Vermögen in Anspruch zu nehmen. Der Verschonungsabschlag von 85 % im Rahmen der sog. Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 15.427.500 Euro.[228] Die Erbschaftsteuerbelastung fällt daraufhin im Soll-Zustand um 3.682.932 Euro niedriger im Vergleich zum Ist-Zustand aus.

Alternativ kann auch die sog. Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG mit einem Abschlag von 100 % auf das begünstigte Vermögen von 18.150.000 Euro in Anspruch genommen werden, da die maßgebende Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG mit 14,51 % erfüllt ist.[229] Der zusätzliche Steuervorteil im Vergleich zur Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 517.275 Euro. Dies allerdings unter der Verlängerung der Lohnsummen- und Behaltensfrist von fünf auf sieben Jahre sowie einer Erhöhung der entsprechenden Mindestlohnsumme gem. § 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 bis 6 ErbStG.[230] Die Entscheidung zur Optionsverschonung unter Berücksichtigung

[227] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 2 der vorliegenden Arbeit.
[228] Siehe Anhang 2 der vorliegenden Arbeit.
[229] Siehe Anhang 2 der vorliegenden Arbeit.
[230] Grundsätzlich führen Verstöße gegen die Lohnsummen- und Behaltensregelungen sowohl bei Regel- als auch bei Optionsverschonung zu einem anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags, sodass eine Nachversteuerung ausgelöst wird. Ausführlich dazu R E 13a.9 Abs. 1 bis 2 sowie RE 13a.12 Abs. 1 bis 3 ErbStR.

der verschärften Regelungen muss daher - in Eigenverantwortung - dem Unternehmer überlassen werden.[231] Der Antrag auf Optionsverschonung kann nach R E 13a.21 Abs. 2 Satz 2 ErbStR aber auch im Nachhinein bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt werden.[232] Dieser Aufschub versetzt den Unternehmer i.d.R. in die Lage, die Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensfrist für die zusätzlichen zwei Jahre besser einzuschätzen zu können.[233]

Wie gezeigt kann die Wahl eines höheren Unternehmenswerts den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG positiv beeinflussen. Es empfiehlt sich daher, die gewählte Bewertungsmethode durch ein weiteres Bewertungsverfahren - bei kleinen Unternehmen[234] zumindest durch eine grobangelegte Vorteilsanalyse - kritisch zu überprüfen.[235] Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist nach § 199 Abs. 1 BewG allerdings nur anzuwenden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Diese Einschränkung ist vorliegend als Gestaltungsgrenze anzusehen. Hat die Finanzverwaltung an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens Zweifel, sind diese nach R B 199.1 Abs. 4 Satz 3 ErbStR substantiiert darzulegen. Die Finanzverwaltung ist insoweit beweispflichtig.[236] Einzig bei begründeten Zweifeln nach R B 199.1 Abs. 4 Satz 5 i.V.m. Abs. 6 ErbStR muss der Steuerpflichtige ebenfalls substantiiert darlegen, warum das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu einem unzutreffenden Ergebnis führt.[237] Begründete Zweifel an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens sind nach R B 199.1 Abs. 6 Satz 2 ErbStR insbesondere bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen und in Fällen gegeben, in

---

[231] Ähnlich *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 64.

[232] A.A. der Finanzverwaltung noch in A 17 Abs. 2 Satz 2 AEErbSt (Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer) v. 25.06.2009, BStBl. I 2009, 713, wonach der Antrag nur bis zur formellen Bestandskraft gestellt werden konnte.

[233] *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13a ErbStG, Rz. 250.

[234] Zu den Problemen bei der Bewertung von kleinen und mittleren Unternehmen vgl. *Bark/Kratz/Wangler*, in: FS-Duales Studium, 2015, 17, 19-38; *Jacobs/Jacobs*, DB 2013, 2401, 2401-2407; *Hachmeister/Ruthardt*, DStR 2014, 1299, 1299-1306.

[235] *Frieling*, Familienstiftung, 2015, 159; *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 685; ähnlich auch *Gurn*, NWB-EV 2017, 370, 377. Vergleiche zwischen dem vereinfachten Ertragswertverfahren und IDW S1 bei *Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier*, DStR 2017, 678, 681-685. Dabei ist insbesondere auf den dort durchgeführten Vorteilhaftigkeitsvergleich hinzuweisen. Es werden grobe „Faustregeln“ aufgezeigt, wann welches Verfahren ceteris paribus zum niedrigeren Unternehmenswert führt. Für eine grobangelegte Vorteilsanalyse zur Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sind die dort aufgezeigten Vorteilhaftigkeitsprämissen umgekehrt anzuwenden, um einen höheren Unternehmenswert zu erreichen.

[236] *Jülicher*, Steueranwaltsmagazin 2008, 176, 177; *Lorenz*, DStR 2017, 1681, 1682; *Piltz*, DStR 2008, 745, 749; *Neufang*, BB 2009, 2004, 2004; a.A. wohl *Wiegand*, ZEV 2008, 129, 131.

[237] *Lorenz*, DStR 2017, 1681, 1682.

denen der künftige Jahresertrag nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann.

4.3.3 Minderung der Finanzmittel durch Gewinnausschüttung

Zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens sind nach R E 13b.12 Abs. 2 Satz 1 ErbStR die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend.[238] Die Suche nach Gestaltungsmitteln zur Reduzierung von Verwaltungsvermögen bildet daher einen wesentlichen Bestandteil bei der Steuerplanung im Rahmen des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG.[239] Schwierigkeiten bestehen in der Praxis darin, den Bestand an Verwaltungsvermögen auf den geplanten Übergabezeitpunkt zu schätzen.[240] Dies stellt allerdings eine zwingende Voraussetzung zur Identifikation von übermäßigem Bruttoverwaltungsvermögen dar, um noch rechtzeitig Umstrukturierungsmaßnahmen vorzunehmen zu können.[241]

Bei Kapitalgesellschaften kann zur Minderung der Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG auch auf eine Gewinnausschüttung zurückgegriffen werden.[242] Dies jedoch mit dem Nachteil eines Liquiditätsverlustes durch den Abfluss von Kapitalertragsteuer gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und der Voraussetzung, dass ausschüttungsfähige Gewinne in benötigter Höhe vorhanden sind.[243] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Minderung der Finanzmittel durch Gewinnausschüttung ceteris paribus verdeutlicht werden.[244]

---

[238] So auch *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 164; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 231 (Januar 2022).

[239] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001.

[240] Ähnlich *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2379, 2381, welche auf eine frühzeitige Planung hinweisen.

[241] *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419; *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001.

[242] *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 238 (Januar 2022); *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001; *Lorenz*, DB 2021, 481, 484; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419.

[243] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001.

[244] Gestaltungsbeispiel in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001-1002.

Gestaltungsbeispiel 2:

Im Ist-Zustand liegt ein Gewinnvortrag i.H.v. 5.000.000 Euro vor. Kurz vor der Übertragung wird eine Gewinnausschüttung i.H.v. 2.000.000 Euro an V vorgenommen.[245] Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

Minderung der Finanzmittel durch Gewinnausschüttung		**IDW S1 (Ist-Zustand)**	**IDW S1 (Soll-Zustand)**	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	2.800.000 €	2.800.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	6.850.000 €	6.850.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	5.650,000 €	3.650.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		15.300.000 €	13.300.000 €	
Wert der A-GmbH		16.484.100 €	16.484.100 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**92,82 %**	**80,68 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				16,99 %
Erbschaftsteuer		**4.342.707 €**	**624.986 €**	**195.985 €**
Vorteilhaftigkeit			**3.717.721 €**	**4.146.722 €**

Abbildung 9: Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[246]

Die Bruttoverwaltungsvermögensquote sinkt im Soll-Zustand auf 80,68 %, wodurch der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestanden ist. Der 85 %ige Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 12.794.634 Euro.[247] Im Ergebnis fällt die Erbschaftsteuerbelastung bei der Regelverschonung im Vergleich zum Ist-Zustand mit 624.986 Euro um 3.717.721 Euro niedriger aus. Durch die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG entsteht ein weiterer Vorteil von 429.001 € im Vergleich zur Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG. Allerdings entsteht beim vorstehenden Gestaltungsbeispiel Kapitalertragsteuer i.H.v. 527.500 Euro,[248] welche bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch eine Entnahme nicht entstanden wäre.[249]

Da Veränderungen am Verwaltungsvermögen nach dem Stichtag bedeutungslos sind,[250] können die ausgeschütteten Beträge - falls es sich um kurzfristig erforderliche Liquidität handelt - per Darlehen vom bisherigen Gesellschafter wieder zur Verfügung gestellt werden. Einer Missbrauchsvermutung i.S.v. § 42 AO

---

245 Ausreichend wäre im vorstehenden Gestaltungsbeispiel auch eine Ausschüttung von 500.000 Euro, wodurch die Bruttoverwaltungsvermögensquote auf 89,78 % sinken würde.

246 Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 3 der vorliegenden Arbeit.

247 Siehe Anhang 3 der vorliegenden Arbeit.

248 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag von 5,5 % gem. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 4 Satz 1 SolZG.

249 Siehe dazu Kapitel 4.4.4 der vorliegenden Arbeit.

250 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 231 (Januar 2022); *Viskorf*, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 164.

kann dabei entgegengehalten werden, dass durch die Ausschüttung auch das außersteuerliche Ziel der Vermögensverteilung erreicht wird. Die dem bisherigen Gesellschafter zustehenden Gewinnvorträge werden lediglich vor der Übergabe verteilt, da sie anderenfalls auf den Nachfolger übergehen würden.

4.3.4 Kündigung von Mietverträgen

Ein weiterer Bestandteil der Steuerplanung im Rahmen der Verwaltungsvermögenszusammensetzung bildet die Suche nach Gestaltungsmöglichkeiten zur Umwandlung von grundsätzlich nicht begünstigtem Vermögen in originär begünstigtes Vermögen (Produktivvermögen) bzw. in zum Teil begünstigtes Verwaltungsvermögen. Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte und Bauten gelten nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG als Verwaltungsvermögen, soweit sie Dritten zur Nutzung überlassen werden. Auch die unentgeltliche Überlassung an Dritte ist nach R E 13b.13 Satz 2 ErbStR davon betroffen. Nicht erfasst sind dagegen leerstehende Gebäude bzw. nicht genutzte Grundstücke, da es an einer Nutzungsüberlassung an Dritte fehlt.[251] Ein Ansatz zur Umwandlung von Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG in begünstigtes Vermögen ergibt sich deshalb aus der Kündigung der Mietverträge.[252] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Kündigung von Mietverträgen ceteris paribus verdeutlicht werden.[253]

Gestaltungsbeispiel 3:

Im Ist-Zustand liegt Verwaltungsvermögen in Form eines an Dritte vermieteten Grundstücks mit einem gemeinen Wert von 2.800.000 Euro vor. Durch vorzeitige Kündigung des Mietvertrags wird erreicht, dass zum geplanten Übergabezeitpunkt kein Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vorliegt.

---

[251] *Theilacker*, BWNotZ 2010, 226, 262; *Wachter*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 354; *Königer*, NWB-EV 2014, 119, 121; *Söffing/Kucza*, ErbStB 2020, 14, 19; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 108; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 259 (Januar 2022); *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 92 (Mai 2021); FG Köln, Urteil v. 10.06.2021, 7 K 2718/20, DStRE 2022, 107, 110, Rz. 50, allerdings beim BFH unter AZ II R 27/21 anhängig; ähnlich auch die Finanzverwaltung in R E 13b.12 Abs. 2 Satz 1 und 3 ErbStR, da nur auf die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt abgestellt wird.

[252] *Maiterth*, DB 2017, 1037, 1041; *Lorenz*, DB 2021, 481, 484; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2332; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 238 (Januar 2022).

[253] Gestaltungsbeispiel in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1002.

Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

Kündigung von Mietverträgen		**IDW S1 (Ist-Zustand)**	**IDW S1 (Soll-Zustand)**	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	2.800.000 €	0 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	6.850.000 €	6.850.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	5.650,000 €	5.650.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		15.300.000 €	12.500.000 €	
Wert der A-GmbH		16.484.100 €	16.484.100 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**92,82 %**	**75,83 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				0 %
Erbschaftsteuer		**4.342.707 €**	**393.794 €**	**0 €**
Vorteilhaftigkeit			**3.948.913 €**	**4.342.707 €**

Abbildung 10: Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[254]

Durch die frühzeitige Kündigung des Mietvertrags konnte das Verwaltungsvermögen zum Stichtag reduziert werden. Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist im vorstehenden Gestaltungsbeispiel mit einer Bruttoverwaltungsvermögensquote von 75,83 % bestanden. Der Verschonungsabschlag von 85 % nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 14.011.485 Euro.[255] Das Gestaltungsmittel führt bei Inanspruchnahme der Regelverschonung zu einer deutlich niedrigeren Erbschaftsteuerbelastung, welche im Vergleich zum Ist-Zustand mit 393.794 Euro um 3.948.913 Euro niedriger ausfällt. Durch einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kann eine Erbschaftsteuerbelastung sogar komplett vermieden werden.

Mit der erbschaftsteuerinduzierten Kündigung von Mietverträgen sind allerdings auch erhebliche finanzielle Risiken durch den selbst herbeigeführten Mietausfall verbunden.[256] Weiter müssen die Kündigungsfristen als mögliche Gestaltungsgrenzen berücksichtigt werden.[257] Darüber hinaus sollten auch die Grenzen des Gestaltungsmissbrauchs beachtet werden, wenn die Immobilie nur zum Übertragungsstichtag nicht an Dritte vermietet wird.[258] Außersteuerliche Gründe für die Kündigung der Mietverträge nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO als Argument gegen

[254] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 4.
[255] Siehe Anhang 4 der vorliegenden Arbeit.
[256] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1002; ähnlich auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 238 (Januar 2022).
[257] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1002.
[258] *Blank*, DStR 2020, 2179, 2181, im Zusammenhang mit Gestaltungsmöglichkeiten zur „Real-Estate-GmbH“.

einen Gestaltungsmissbrauch können umfangreiche Renovierungsarbeiten oder ein vom Vermieter gewollter Mieterwechsel sein.[259]

4.4 Gestaltungsmöglichkeiten bei Einzelunternehmen

4.4.1 Steuerlicher Ist-Zustand

Ausgangspunkt der Gestaltungssuche bei Einzelunternehmen ist nachfolgender Beispielsfall[260], welcher als steuerlicher Status quo (Ist-Zustand) anzusehen ist.[261] Vater V betreibt als Apotheker drei Niederlassungen in Freiburg im Breisgau. Das Einzelunternehmen soll im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge im Jahr 2022 auf seinen Sohn S übergehen. Bei der Steuerplanung werden folgende erbschaftsteuerrelevanten Werte ermittelt:

Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2019: -20.000 €		
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2020: 440.000 €		
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2021: 460.000 €		
An Dritte vermietetes Grundstück i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG		400.000 €
Brutto-Finanzmittel i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG		3.750.000 €
Forderungen aus LuL	2.250.000 €	
Sonstige Forderungen	400.000 €	
Bankguthaben	1.100.000 €	
Verbindlichkeiten aus LuL		2.300.000 €
Sonstige Verbindlichkeiten		300.000 €
Rückstellungen		200.000 €

Abbildung 11: Sachverhalt Einzelunternehmen (Ist-Zustand), eigene Darstellung

Für die Bewertung wird wie bereits in Kapitel 4.3.2 auf das vom Steuergesetzgeber bereitgestellte vereinfachte Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG zurückgegriffen. Der gemeine Wert des an Dritte vermieteten Grundstücks i.H.v. 400.000 Euro muss wieder nach § 200 Abs. 2 BewG als nicht betriebsnotwendiges Vermögen neben dem Ertragswert angesetzt werden.[262] Das zu übergebende Einzelunternehmen stellt nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigungsfähiges Vermögen dar. Der nachfolgenden Abbildung ist der erbschaftsteuerliche Ist-Zustand des Einzelunternehmens zu entnehmen:

---

[259] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1003; a.A. *Juja/Thomée*, ErbStB 2022, 111, 114, welche bei einer zwischenzeitlichen Nichtnutzung durch einen Mieterwechsel nicht von Produktivvermögen ausgehen, also weiterhin eine Zugehörigkeit zum Verwaltungsvermögen unterstellen.

[260] Sachverhalt in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1003.

[261] *Jacobsen*, Gestaltungssuche, 2009, 23-26.

[262] Siehe dazu nochmals Kapitel 4.3.2 der vorliegenden Arbeit. Es wird unterstellt, dass eine Korrektur nach § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f BewG bereits stattgefunden hat.

		§§ 199 ff. BewG (4.433.328 €)
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG		
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2019:		- 20.000 €
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2020:		440.000 €
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2021:		460.000 €
Saldo Betriebsergebnisse		880.000 €
Durchschnittsertrag		293.333 €
Kapitalisierungsfaktor		13,75
Ertragswert		4.033.328 €
Nicht betriebsnotwendiges Vermögen		400.000 €
Gemeiner Wert		4.433.328 €
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG		
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück	400.000 €
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	Forderungen	2.650.000 €
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	Bankguthaben	1.100.000 €
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		4.150.000 €
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**93,61 %**
Erbschaftsteuer		**766.327 €**

Abbildung 12: Ist-Zustand Einzelunternehmen, eigene Darstellung[263]

Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist nicht bestanden, die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt bei 93,61 %. Das Einzelunternehmen ist nicht begünstigtes Vermögen, es ist ohne Verschonungsmöglichkeit nach § 13a ErbStG zu versteuern. Unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von 400.000 Euro ergibt sich eine Erbschaftsteuerbelastung von 766.327 Euro.[264] Entsprechend dem vorliegenden Verständnis der steuerlichen Gestaltungssuche[265] werden nachfolgend Gestaltungsmittel zur Optimierung der Bruttoverwaltungsvermögensquote zur Erfüllung der 90 %-Grenze nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG untersucht. Dabei werden Gestaltungen vorgestellt, die insbesondere bei Einzelunternehmen - aber auch bei Personengesellschaften - Anwendung finden.

4.4.2 Wahl des Stichtags zur Erhöhung des Unternehmenswerts

Die Wahl eines späteren Übergabezeitpunkts kann den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG positiv beeinflussen, sofern im vergangenheitsorientierten

[263] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 5 der vorliegenden Arbeit.
[264] Siehe Anhang 5 der vorliegenden Arbeit.
[265] Siehe dazu Kapitel 4.1 der vorliegenden Arbeit.

vereinfachten Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG negative Betriebsergebnisse enthalten sind.[266] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Erhöhung des Unternehmenswerts ceteris paribus verdeutlicht werden.[267]

Gestaltungsbeispiel 4:

Die korrigierten Betriebsergebnisse der Jahre 2019, 2020 und 2021 sind für den geplanten Übergabezeitpunkt im Ist-Zustand im Jahr 2022 maßgebend. Im Wirtschaftsjahr 2019 wurde ein korrigiertes, negatives Betriebsergebnis von -20.000 Euro ermittelt. Durch Verschiebung der Unternehmensnachfolge in das Jahr 2023 wird das negative Betriebsergebnis des Jahres 2019 aus der Bemessungsgrundlage für das vereinfachte Ertragswertverfahren herausgenommen. Für die Bewertung im Jahr 2023 sind nun die korrigierten, positiven Betriebsergebnisse der Jahre 2020, 2021 und 2022 maßgebend. Für das Wirtschaftsjahr 2022 ergibt sich annahmegemäß ein korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG von 400.000 Euro. Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

Wahl des Stichtags zur Erhöhung des Unternehmenswerts		**§§ 199 ff. BewG (Ist-Zustand)**	**§§ 199 ff. BewG (Soll-Zustand)**	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2019:		- 20.000 €	- 20.000 €	
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2020:		440.000 €	440.000 €	
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2021:		460.000 €	460.000 €	
Korrigiertes Betriebsergebnis nach § 202 BewG für 2022:			400.000 €	
Saldo Betriebsergebnisse		880.000 €	1.300.000 €	
Durchschnittsertrag		293.333 €	433.333 €	
Kapitalisierungsfaktor		13,75	13,75	
Ertragswert		4.033.328 €	5.958.328 €	
Nicht betriebsnotwendiges Vermögen		400.000 €	400.000 €	
Gemeiner Wert		4.433.328 €	6.358.328 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	400.000 €	400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	2.650.000 €	2.650.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	1.100.000 €	1.100.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		4.150.000 €	4.150.000 €	
Wert des Einzelunternehmens		4.433.328 €	6.358.328 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**93,61 %**	**65,27 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				6,29 %
Erbschaftsteuer		**766.327 €**	**83.055 €**	**0 €**
Vorteilhaftigkeit			**683.272 €**	**766.327 €**

Abbildung 13: Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[268]

[266] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1004. Umgekehrt zur Wahl des Schenkungszeitpunkts nach Verlustjahren zur Reduzierung des Unternehmenswertes *Corsten*, Nachfolgeplanung, 2011, 20; *Reich*, DStR 2016, 2447, 2449.

[267] Gestaltungsbeispiel in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1003.

[268] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 6 der vorliegenden Arbeit.

Das negative, korrigierte Betriebsergebnis des vorvorletzten Wirtschaftsjahres (2019) vor dem Bewertungsstichtag ist durch die Verschiebung des Übergabezeitpunkts nicht mehr Bestandteil des Durchschnittsertrags, sodass der gemeine Wert des Einzelunternehmens im vereinfachten Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG steigt. Die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt nun bei 65,27 %, sodass der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestanden ist. Es besteht nun die Möglichkeit, den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG von 5.404.579 Euro auf das begünstigte Vermögen in Anspruch zu nehmen.[269] Die Erbschaftsteuerbelastung fällt nach Anwendung des Gestaltungsmittels bei Inanspruchnahme der Regelverschonung im Soll-Zustand um 683.272 Euro niedriger im Vergleich zum Ist-Zustand aus. Durch die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kann die Steuerlast alternativ auf 0 Euro gesenkt werden. Wie bereits in Kapitel 4.3.2 gezeigt, führt der niedrigste Unternehmenswert auch hier paradoxerweise nicht zur niedrigsten Erbschaftsteuerbelastung.

4.4.3 Investition in Produktivvermögen

Zur Schaffung von begünstigtem Vermögen wird in der Literatur häufig der Verkauf von schädlichem Verwaltungsvermögen vorgeschlagen.[270] Beim Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG läuft ein Verkauf von Verwaltungsvermögen allerdings leer, da hierdurch wieder schädliche Finanzmittel zufließen. Anstatt eines Verkaufs von Verwaltungsvermögen sollte daher die Investition in Nicht-Verwaltungsvermögen bzw. Produktivvermögen erwogen werden. Nicht begünstigte Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG werden somit in originär begünstigtes Vermögen umgewandelt. Zu nennen ist bspw. der Zukauf einer Produktionsmaschine oder von Vorratsvermögen.[271] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Investition in Produktivvermögen ceteris paribus verdeutlicht werden.

---

[269] Siehe Anhang 6 der vorliegenden Arbeit.

[270] *Birnbaum*, Erbschaftsteuerreformgesetz, 2010, 175; *Kischisch/Maiterth*, DB 2015, 2033, 2039; *Maiterth*, DB 2017, 1037, 1041; *Olbing/Stenert*, FR 2017, 701, 709; *Saecker/Gelhaar*, NWB 2017, 2447, 2451-2452; *Hubert*, StuB 2017, 131, 136; *Reich*, DStR 2017, 1858, 1861; *Geißer*, NWB-Beilage 01/2012, 23, 26; *Hannes/Steger*, ErbStB 2009, 113, 117; *Lorenz*, DB 2021, 481, 484; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2332; *Kowanda*, ErbStB 2017, 48, 51-52, weißt bei extremen Gestaltungen jedoch auf die Möglichkeit eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO hin; a.A. gegen einen Gestaltungsmissbrauch *Olbing/Stenert*, FR 2017, 701, 709.

[271] *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2333; *Geck*, ZEV 2017, 481, 486; ähnlich *Hannes/Steger*, ErbStB 2009, 113, 117.

Gestaltungsbeispiel 5:

Im Ist-Zustand ist ein Bankguthaben von 1.100.000 Euro gegeben. Eine geplante Investition in ein automatisiertes Lager- und Kommissionierungs-System von 50.000 Euro wird vorgezogen. Darüber hinaus wird der Lagerbestand vor dem Übertragungsstichtag um 150.000 Euro aufgestockt. Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

Investition in Produktivvermögen		**§§ 199 ff. BewG (Ist-Zustand)**	**§§ 199 ff. BewG (Soll-Zustand)**	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	400.000 €	400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	2.650.000 €	2.650.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	1.100.000 €	900.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		4.150.000 €	3.950.000 €	
Wert des Einzelunternehmens		4.433.328 €	4.433.328 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**93,61 %**	**89,10 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				10,94 %
Erbschaftsteuer		**766.327 €**	**51.240 €**	**0 €**
Vorteilhaftigkeit			**715.087 €**	**766.327 €**

Abbildung 14: Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[272]

Wie gezeigt stellt die Investition in Produktivvermögen eine kurzfristig umsetzbare Gestaltung zur Optimierung des Einstiegstests dar. Die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt nun bei 89,10 %, der Test nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist knapp erfüllt. Der 85 %ige Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 3.691.687 Euro.[273] Im Ergebnis fällt die Erbschaftsteuerbelastung bei der Regelverschonung im Vergleich zum Ist-Zustand mit 51.240 Euro um 715.087 Euro niedriger aus. Durch die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kann die Erbschaftsteuerbelastung komplett vermieden werden, sodass im Vergleich zur Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG ein weiterer Vorteil von 51.240 Euro entsteht.

4.4.4 Tilgung von kurzfristigen Verbindlichkeiten

Im Kontext der Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG stehen wie in Kapitel 4.3.3 und 4.4.3 gezeigt eine Fülle an Gestaltungsmittel zur Verfügung, um den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu optimieren. Weiter steht mit der Tilgung von Verbindlichkeiten aus LuL ein sehr breit einsetzbares Ge-

[272] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 7 der vorliegenden Arbeit.
[273] Siehe Anhang 7 der vorliegenden Arbeit.

staltungsmittel zur Reduzierung der Finanzmittel vor dem Übergabestichtag bereit.[274] Die gleiche Steuerwirkung kann bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften alternativ auch mit einer Entnahme von Bankguthaben erreicht werden.[275] Mit dem nachfolgenden, auf dem steuerlichen Ist-Zustand aufbauenden Beispiel soll die Gestaltungswirkung durch die Tilgung von kurzfristigen Verbindlichkeiten ceteris paribus verdeutlicht werden.[276]

Gestaltungsbeispiel 6:

Im Ist-Zustand liegen Verbindlichkeiten aus LuL über 2.300.000 Euro und Bankguthaben über 1.100.000 Euro vor.[277] Kurz vor der Übertragung werden noch nicht fällige Verbindlichkeiten aus LuL über 300.000 Euro vorab getilgt. Der nachfolgenden Abbildung kann die Gegenüberstellung von Ist-Zustand und Gestaltungsbeispiel (Soll-Zustand) entnommen werden:

---

[274] *Saecker/Gelhaar*, NWB 2017, 2447, 2451-2452; *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 120-121; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2329, 2333; *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2379, 2379; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2020, § 13b ErbStG, Rz. 91; *Esskandari*, in: Stenger/Loose, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 87 (April 2018); *Möhrle/Dorn*, NWB-EV 2021, 114, 117; *Krause*, PU 2021, 143, 145; ähnlich *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419. Zu denken ist in diesem Zusammenhang auch an ein vorgezogenes Factoring oder die Ausnutzung von Skonti, vgl. *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 74.3 (Mai 2021).

[275] *Bruschke*, ErbStB 2019, 241, 242; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419; *Uhl-Ludäscher*, NWB-EV 2019, 373, 378; *Piltz*, ZEV 2008, 229, 232; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher u.a., ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 232 (Januar 2022); *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 85; *Lorenz*, DB 2021, 481, 484; ähnlich *Schwind/Schmidt*, NWB 2009, 609, 617; *Onderka*, NZG 2009, 521, 525; *Geißer*, NWB-Beilage 01/2012, 23, 26; *Hannes/Steger*, ErbStB 2009, 113, 117; ähnlich *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 74.3 (Mai 2021); *Kirnberger*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13b ErbStG, Rz. 54 (Juni 2018); *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2379, 2381. Bei Kapitalgesellschaften steht anstatt einer Entnahme nur eine Gewinnausschüttung zur Verfügung, vgl. dazu Kapitel 4.3.3 der vorliegenden Arbeit.

[276] Gestaltungsbeispiel in Anlehnung an *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1001.

[277] Wird das Verwaltungsvermögen im Rahmen einer Verbundsvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG ermittelt, sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften (wechselseitig) nach § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen. Sofern der Steuerpflichtige den Nichtansatz einer Forderung und damit einen niedrigeren Wertansatz der Finanzmittel begehrt, hat er dies dem Betriebsfinanzamt nach R E 13b.29 Abs. 5 Satz 3 ErbStR durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Die nachzuweisenden Unterlagen sollten entsprechend aufbereitet sein, da durch den Nichtansatz der Forderungen im Verbund bereits die Erfüllung des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erreicht werden kann, vgl. hierzu *Höne*, NWB-EV 2019, 16, 19-20; *Möhrle/Dorn*, NWB-EV 2021, 114, 117.

Tilgung von kurzfristigen Verbindlichkeiten		§§ 199 ff. BewG (Ist-Zustand)	§§ 199 ff. BewG (Soll-Zustand)	
Einstiegstest § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	Grundstück	400.000 €	400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Forderungen	2.650.000 €	2.650.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	Bankguthaben	1.100.000 €	800.000 €	
Verwaltungsvermögen für den Einstiegstest		4.150.000 €	3.850.000 €	
Wert des Einzelunternehmens		4.433.328 €	4.433.328 €	
Verwaltungsvermögensquote für den Einstiegstest		**93,61 %**	**86,84 %**	
Steuerberechnung			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				15,45 %
Erbschaftsteuer		**766.327 €**	**79.290 €**	**0 €**
Vorteilhaftigkeit			**687.037 €**	**766.327 €**

Abbildung 15: Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand), eigene Darstellung[278]

Die vorzeitige Tilgung von Verbindlichkeiten aus LuL mit vorhandenem Bankguthaben kann die Brutto-Finanzmittel maßgeblich mindern. Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist bestanden, die Bruttoverwaltungsvermögensquote liegt bei 86,84 %. Der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG beträgt 3.504.687 Euro.[279] Das Gestaltungsmittel führt bei Inanspruchnahme der Regelverschonung zu einer deutlich niedrigeren Erbschaftsteuerbelastung, welche im Vergleich zum Ist-Zustand mit 79.290 Euro um 687.037 Euro niedriger ausfällt. Durch einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kann eine Erbschaftsteuerbelastung - wie bereits in den Kapiteln 4.3.4, 4.4.2 und 4.4.3 - komplett vermieden werden.

4.5 Zwischenfazit

Die vorliegende Untersuchung stellt im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung ein umfangreiches Repertoire an Gestaltungsmitteln zur Verfügung, um den sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu optimieren.[280] In Abhängigkeit vom Einzelfall empfiehlt sich auch die Kombination der einzelnen Gestaltungsmittel, um die Bruttoverwaltungsvermögensquote effektiv zu senken und die Begünstigungen für Unternehmensvermögen in Anspruch nehmen zu können.

---

[278] Siehe zur ausführlichen Veranlagungssimulation Anhang 8 der vorliegenden Arbeit.

[279] Siehe Anhang 8 der vorliegenden Arbeit.

[280] Die vorliegende Arbeit liefert keine vollständige Darstellung aller Gestaltungsmöglichkeiten, weshalb an dieser Stelle für weitere Gestaltungsmittel auf die Literatur verwiesen wird: „Entnahme von fremdfinanziertem Verwaltungsvermögen“ sowie „Entnahme eines Einlagenüberhangs“, vgl. *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2379, 2381; „Verkauf von Verwaltungsvermögen“ und „Überführung bzw. Übertragung von Verwaltungsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG“, vgl. *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1005-1007; „Bündelung unter einer Holding“, vgl. *Reich*, DStR 2017, 1858, 1859; „Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in Eigenkapitel“, vgl. *Demuth/Bodden*, kösdi 2017, 20481, 20482; „Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen“, vgl. *Reich*, DStR 2016, 2447, 2450.

Der Steuerplaner sollte bereits zwei Jahre vor dem Übergabestichtag mit der Ermittlung des steuerlichen Ist-Zustandes beginnen, um frühzeitig unerwünschte Steuerwirkungen durch den Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu identifizieren.[281] Wie bereits dargestellt sind für die Ermittlung des Verwaltungsvermögens die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend,[282] weshalb die Prüfung der 90 %-Grenze im Rahmen der Steuerplanung nur vergangenheitsbezogen erfolgen kann.[283] Um sich vor negativen Veränderungen bei der Verwaltungsvermögenszusammensetzung zwischen Planungs- und Übergabestichtag zu schützen, empfiehlt sich darüber hinaus die Aufnahme von steuerinduzierten Widerrufs- bzw. Rückforderungsklauseln i.S.d. § 29 ErbStG im Übergabevertrag.[284] Dies ist insbesondere angezeigt, sofern der Einstiegstest bei der Steuerplanung nur knapp bestanden wurde. Die entstandene Steuer erlischt nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Schenkgegenstand aufgrund des vereinbarten Widerrufs- bzw. Rückforderungsrecht herausgegeben werden muss. Im Anschluss daran kann ggfs. erneut über eine Übertragung entschieden werden. Abschließend muss an dieser Stelle nochmals besonders darauf hingewiesen werden, dass die Vorteilhaftigkeit der dargestellten Gestaltungsmittel nur innerhalb der erbschaftsteuerlich motivierten Modellprämissen gelten. Die Entscheidung zur Übertragung der Gestaltungen in eine Welt ohne Prämissen unter Berücksichtigung weiterer Steuerarten muss daher - in Eigenverantwortung - dem Unternehmer überlassen werden.[285]

5 Fazit

Das Ziel der vorliegenden Arbeit bestand in der systematischen Aufarbeitung des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Im Mittelpunkt stand eine verfassungsrechtliche Untersuchung im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und eine erbschaftsteuerinduzierte Unternehmensnachfolgeplanung. In Kapitel 2 konnte nach kurzer Darstellung der rechtlichen Grundlagen aufgezeigt werden,

---

[281] Ähnlich *Meyering/Müller-Thomczik/Hiltl*, DStR 2019, 2379, 2381; *Brabender/Held*, NWB-EV 2019, 416, 419; *Brabender/Winter*, ZEV 2017, 81, 84; *Kummer*, Unternehmensnachfolge, 2019, 122.

[282] Siehe Kapitel 4.3.3 der vorliegenden Arbeit.

[283] *Bernhard*, DStR 2022, 517, 521.

[284] *Glatz/Melzer*, NWB 2020, 998, 1007; *Bernhard*, DStR 2022, 517, 521; ähnlich *Geck*, ZEV 2007, 256, 259; *Wachter*, ErbStB 2006, 259, 260-261; *Taplan/Baumgartner/Baumgartner*, DStR 2014, 2153, 2159; *Reich*, DStR 2016, 2447, 2452-2453; *Jülicher*, DStR 1998, 1977, 1984; *Pauli*, ZEV 2013, 289, 292; *Schothöfer*, DB 2003, 1409, 1409-1412; *Selvanayagam*, NWB 2021, 2534, 2539-2540.

[285] *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 64.

dass Rechtsprechung und Literatur dem sog. Einstiegstest kritisch gegenüberstehen. Die Finanzverwaltung hält trotz vieler kritischer Stimmen aber weiterhin an einer wortlautgetreuen Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG fest.

In der verfassungsrechtlichen Untersuchung in Kapitel 3 wurde herausgearbeitet, dass der neu geschaffene Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht zur Erreichung der vom Gesetzgeber beabsichtigten Missbrauchsbekämpfung geeignet ist. Die 90 %-Typisierung führt durch die nicht einheitliche Ermittlungsweise von Zähler und Nenner zu einer überschießenden Wirkung. Die damit einhergehende unverhältnismäßige Ungleichbehandlung ist nicht mit dem Ziel der Missbrauchsvermeidung zu rechtfertigen. Es werden willkürlich auch Fälle erfasst, bei denen kein Missbrauch gegeben ist. Die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist somit nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Darauf aufbauend wurden in der steuerplanerischen Untersuchung in Kapitel 4 verschiedene Gestaltungsmittel auf Optimierungseffekte zum sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG untersucht. Bei den dargestellten Gestaltungsmitteln konnte der erbschaftsteuerreduzierende Effekt nachgewiesen und das monetäre Ziel der generationenübergreifenden Vermögensmaximierung innerhalb des Familienverbundes erreicht werden. Bei einigen Gestaltungen konnte die Erbschaftsteuerbelastung durch die alternativ zu beantragende sog. Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG sogar komplett vermieden werden. Eine allein erbschaftsteuerinduzierte Entscheidung ohne Berücksichtigung weiterer Steuerarten sollte jedoch unterbleiben. Darüber hinaus erscheint die Aufnahme von Widerrufs- bzw. Rückforderungsklauseln i.S.d. § 29 ErbStG im Übergabevertrag empfehlenswert, um sich vor negativen Veränderungen bei der Verwaltungsvermögenszusammensetzung zwischen Planungs- und tatsächlichem Übergabestichtag zu schützen. Verwirklichte Sachverhalte sollten unter Berufung auf das Revisionsverfahren[286] beim BFH offengehalten und im Einzelfall auch AdV beantragt werden. Die weitere Entwicklung bzw. Diskussion zum Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG durch Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung bleibt mit Spannung abzuwarten. Denn: „Nach der Reform ist vor der Reform“.[287]

---

[286] Unter AZ II R 49/21 anhängig.

[287] Siehe zu diesem Sprichwort im Zusammenhang mit dem ErbStG *Meiisel/Bokeloh*, ErbStB 2012, 246, 246; *Holtz*, Steueranwaltsmagazin 2017, 64, 64; *Holtz*, NJW 2016, 3750, 3754.

Anhang

Anhang 1: Erbschaftsteuerbelastung juristische Person (Ist-Zustand)

	IDW S1 (16.484.100 €)
Begünstigtes Vermögen	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen	16.484.100 €
Bereicherung insgesamt	16.484.100 €
Persönlicher Freibetrag	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	16.084.100 €
Erbschaftsteuerbelastung	
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	27 %
	4.342.707 €

Abbildung A.1: Veranlagungssimulation juristische Person (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[288]

[288] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung.

Anhang 2: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand)

			§§ 199 ff. BewG (19.300.000 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		2.800.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		12.500.000 €	
	Forderungen LuL	6.850.000 €		
	Bankguthaben	5.650.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 10.350.000 €	
	15 %-Grenze		- 2.895.000 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		0 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**2.800.000 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		19.300.000 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 2.800.000 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		16.500.000 €	
	10 % Schmutzgrenze		1.650.000 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		2.800.000 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 1.650.000 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		1.150.000 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		16.500.000 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		1.650.000 €	
	Begünstigtes Vermögen		**18.150.000 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				14,51 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			2.722.500 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**2.722.500 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			1.150.000 €	1.150.000 €
Bereicherung insgesamt			3.872.500 €	1.150.000 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			3.472.500 €	750.000 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			19 %	19 %
			659.775 €	**142.500 €**

Abbildung A.2: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 1 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[289]

[289] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 2.800.000 Euro zu gemeinem Wert der A-GmbH von 19.300.000 Euro.

Anhang 3: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand)

			IDW S1 (16.484.100 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		2.800.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		10.500.000 €	
	Forderungen LuL	6.850.000 €		
	Bankguthaben	3.650.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 10.350.000 €	
	15 %-Grenze		- 2.472.615 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		0 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**2.800.000 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		16.484.100 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 2.800.000 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		13.684.100 €	
	10 % Schmutzgrenze		1.368.410 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		2.800.000 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 1.368.410 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		1.431.590 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		13.684.100 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		1.368.410 €	
	Begünstigtes Vermögen		**15.052.510 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				16,99 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			2.257.876 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**2.257.876 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			1.431.590 €	1.431.590 €
Bereicherung insgesamt			3.689.466 €	1.431.590 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			3.289.400 €	1.031.500 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			19 %	19 %
			624.986 €	**195.985 €**

Abbildung A.3: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 2 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[290]

[290] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 2.800.000 Euro zu gemeinem Wert der A-GmbH von 16.484.100 Euro.

Anhang 4: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand)

			IDW S1 (16.484.100 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		0 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		12.500.000 €	
	Forderungen LuL	6.850.000 €		
	Bankguthaben	5.650.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 10.350.000 €	
	15 %-Grenze		- 2.472.615 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		0 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**0 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		16.484.100 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 0 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		16.484.100 €	
	10 % Schmutzgrenze		1.648.410 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		0 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 1.648.410 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		0 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		16.484.100 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		0 €	
	Begünstigtes Vermögen		**0 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				0 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			2.472.615 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**2.472.615 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			0 €	0 €
Bereicherung insgesamt			2.472.615 €	0 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			2.072.600 €	0 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			19 %	0 %
			393.794 €	**0 €**

Abbildung A.4: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 3 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[291]

[291] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 0 Euro zu gemeinem Wert der A-GmbH von 16.484.100 Euro.

Anhang 5: Erbschaftsteuerbelastung Einzelunternehmen (Ist-Zustand)

	§§ 199 ff. BewG (4.433.328 €)
Begünstigtes Vermögen	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen	4.433.328 €
Bereicherung insgesamt	4.433.328 €
Persönlicher Freibetrag	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	4.033.300 €
Erbschaftsteuerbelastung	
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)	19 %
	766.327 €

Abbildung A.5: Veranlagungssimulation Einzelunternehmen (Ist-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[292]

[292] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung.

Anhang 6: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand)

			§§ 199 ff. BewG (6.358.328 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		3.750.000 €	
	Forderungen LuL	2.650.000 €		
	Bankguthaben	1.100.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 2.800.000 €	
	15 %-Grenze		- 953.749 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		0 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**400.000 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		6.358.328 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 400.000 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		5.958.328 €	
	10 % Schmutzgrenze		595.832 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		400.000 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 595.832 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		0 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		5.958.328 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		400.000 €	
	Begünstigtes Vermögen		**6.358.328 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				6,29 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			953.749 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**953.749 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			0 €	0 €
Bereicherung insgesamt			953.749 €	0 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			553.700 €	0 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			15 %	0 %
			83.055 €	**0 €**

Abbildung A.6: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 4 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[293]

[293] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 400.000 Euro zu gemeinem Wert des Einzelunternehmens von 6.358.328 Euro.

Anhang 7: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand)

			§§ 199 ff. BewG (4.433.328 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		3.550.000 €	
	Forderungen LuL	2.650.000 €		
	Bankguthaben	900.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 2.800.000 €	
	15 %-Grenze		- 665.000 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		85.000 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**485.000 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		4.433.328 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 485.000 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		3.948.328 €	
	10 % Schmutzgrenze		394.833 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		485.000 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 394.833 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		90.167 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		3.948.328 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		394.833 €	
	Begünstigtes Vermögen		**4.343.161 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				10,94 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			651.474 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**651.474 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			90.167 €	90.167 €
Bereicherung insgesamt			741.641 €	90.167 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	- 400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			341.600 €	0 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			15 %	0 %
			51.240 €	**0 €**

Abbildung A.7: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 5 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[294]

[294] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 485.000 Euro zu gemeinem Wert des Einzelunternehmens von 4.433.328 Euro.

Anhang 8: Erbschaftsteuerbelastung Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand)

			§§ 199 ff. BewG (4.433.328 €)	
Ermittlung Verwaltungsvermögen				
§ 13b Abs. 4 Nr. 1	Grundstück		400.000 €	
§ 13b Abs. 4 Nr. 5	**Finanzmittel**		3.450.000 €	
	Forderungen LuL	2.650.000 €		
	Bankguthaben	800.000 €		
	Schuldenabzug (max. auf 0 €)		- 2.500.000 €	
	15 %-Grenze		- 665.000 €	
	Verbleibender Wert der Finanzmittel		285.000 €	
	Erweiterter Schuldenabzug		0 €	
Nettowert Verwaltungsvermögen			**685.000 €**	
Ermittlung unschädliches Vermögen				
	Betriebsvermögenswert		4.433.328 €	
	Nettowert Verwaltungsvermögen		- 685.000 €	
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		3.748.328 €	
	10 % Schmutzgrenze		374.833 €	
Ermittlung nicht begünstigtes Vermögen				
	Nettowert Verwaltungsvermögen		685.000 €	
	Abzug unschädliches Verwaltungsvermögen		- 374.833 €	
	Nicht begünstigtes Vermögen		310.167 €	
Ermittlung begünstigtes Vermögen				
	Vorläufiges begünstigtes Vermögen		3.748.328 €	
	Unschädliches Verwaltungsvermögen		374.833 €	
	Begünstigtes Vermögen		**4.123.161 €**	
Verschonungsmodell			**Regelverschonung**	**Optionsverschonung**
20%-Grenze § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG eingehalten?				15,45 %
Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG)			85 %	100 %
Verbleibendes Vermögen nach Abschlag			618.474 €	0 €
Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)			0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen nach Verschonung			**618.474 €**	**0 €**
Nicht begünstigtes Vermögen			310.167 €	310.167 €
Bereicherung insgesamt			928.641 €	310.167 €
Persönlicher Freibetrag			- 400.000 €	-400.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet			528.600 €	0 €
Erbschaftsteuerbelastung				
Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG)			15 %	0 %
			79.290 €	**0 €**

Abbildung A.8: Veranlagungssimulation Gestaltungsbeispiel 6 (Soll-Zustand), in Anlehnung an *Kummer/Wangler*, DB 2017, 1917, 1921[295]

[295] Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG kommt nicht zur Anwendung. Die 20 %-Grenze nach § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG ergibt sich aus dem Verhältnis von Nettowert des Verwaltungsvermögens von 685.000 Euro zu gemeinem Wert des Einzelunternehmens von 4.433.328 Euro.

Literaturverzeichnis

Althof, Michael: Verwaltungsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform - Die ständige Angst vor dem Gestaltungsmissbrauch, NWB 2019, 2034-2042

Bäuml, Swen/Kummer, Sabrina: Unternehmensübertragungen nach der Erbschaftsteuerreform 2016 - Darstellung der neuen Rechtslage auf Basis ausgewählter Fallbeispiele, NWB 2016, 3880-3893

Balz, Ulrich/Bordemann, Heinz-Gerd/Rullkötter, Nils: Kapitalisierungszins und Unternehmenswerte - ein Vergleich des vereinfachten Ertragswertverfahrens mit dem Ertragswertverfahren nach IDW, Stbg 2012, 492-500

Bark, Christina/Kratz, Norbert/Wangler, Clemens: Unternehmensbewertung unter Berücksichtigung der Besonderheiten von KMU, in: Werner, Band 1 - Beiträge aus der Fakultät Wirtschaft, Festschrift 40 Jahre Duales Studium, Berlin 2015, 17-39

Bernert, Andreas (Bundesverfassungsgericht): Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer - Abkehr von einer verfassungsrechtlichen Sonderdogmatik im Erbschaftsteuerrecht, Baden-Baden 2018

Bernhard, Johann-Peter: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des 90 %-Tests gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG - FG Münster, Beschluss v. 3.6.2019 - 3 V 3697/18 Erb, NWB 2019, 3474-3478

Bernhard, Johann-Peter: FG Münster schränkt den Anwendungsbereich des Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG durch teleologische Reduktion ein, DStR 2022, 517-521

Betz, Markus/Zillmer, Inga: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht - Neuregelung relevant für alle Unternehmen, NWB-EV 2017, 9-13

Birnbaum, Ralf (Erbschaftsteuerreformgesetz): Die Begünstigung unternehmerischen Vermögens durch das Erbschaftsteuerreformgesetz, Baden-Baden 2010

Blank, Matthias (Unternehmensbegünstigung): Die erbschaftsteuerliche Unternehmensbegünstigung nach §§ 13a ff. ErbStG - Im Spannungsfeld der Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG und der Art. 107 ff. AEUV, Hamburg 2018

Blank, Matthias: Von der „Cash-GmbH“ zur „Real-Estate-GmbH“ - Gestaltungen in einem (weiterhin) verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht, DStR 2020, 2179-2182

Brabender, Martina/Held, Ann-Kristin: Übertragung von Unternehmensvermögen auf Kinder - Handlungsempfehlungen für die Übertragung auf volljährige Kinder, NWB-EV 2019, 416-425

Brabender, Martina/Winter, Andreas: Vorsicht vor der 90 %-Grenze nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG oder ist Verwaltungsvermögen gleich Verwaltungsvermögen?, ZEV 2017, 81-85

Breithecker, Volker: Das Besteuerungsverfahren als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 2002, 326-335

Bruckmeier, Gerhard/Zwirner, Christian/Mugler, Jörg: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht: Handlungsempfehlungen und Modellrechnungen - §§ 199 ff. BewG und IDW S 1 im Vergleich, DStR 2011, 422-428

Bruckmeier, Gerhard/Zwirner, Christian/Vodermeier, Michael: Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht: Handlungsempfehlungen und Modellrechnungen - §§ 199 ff. BewG und IDW S 1 nach der Erbschaftsteuerreform 2016 im Vergleich, DStR 2017, 678-685

Bruschke, Gerhard: Programmierter Streitpunkt: Verwaltungsvermögen, ErbStB 2019, 241-244

Carlé, Thomas: Die Anwendung des neugefassten § 42 AO aus Verwaltungssicht, DStZ 2008, 653-656

Corsten, Martina (Nachfolgeplanung): Nachfolgeplanung in Familienunternehmen - Eine Analyse auf Basis des Erbschaftsteuerreformgesetzes und des Europarechts, Berlin 2011

Corsten, Martina/Corsten, Hans: Das Verwaltungsvermögen in der Erbschaftsteuer - Eine kritische Analyse, in: Richter/Meyering/Sopp, Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen - Steuerarten - Unternehmensstruktur, Festschrift für Heinz Kußmaul, Berlin 2022, 479-501

Corsten, Martina/Dreßler, Daniel: Die Bedeutung der Finanzierung für die Unternehmensnachfolge, DStR 2009, 2115-2121

Creutzmann, Andreas: Unternehmensbewertung im Steuerrecht - Neuregelungen des Bewertungsgesetzes ab 1.1.2009, DB 2008, 2784-2791

Crezelius, Georg: Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, ZEV 2009, 1-6

Crezelius, Georg: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG - erste steuersystematische Überlegungen, ZEV 2015, 1-7

Dammertz, Francoise/Vosseler, Christina/Hofmayer, Torben: Corona-Pandemie: Gestaltungspotentiale aufgrund gesunkener Unternehmenswerte, ZEV 2021, 367-372

Dannecker, Achim: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften: Erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte, DStR 2020, 853-865

Demleitner, Andreas: Das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften, AO-StB 2010, 174-177

Demuth, Ralf/Bodden, Guido: Der koord. Ländererlass zum neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht - Auswirkungen und erste Gestaltungsüberlegungen, kösdi 2017, 20481-20497

Dietz, Martin: Großvermögen in der Nachfolgegestaltung - Die Verschonungsbedarfsprüfung - Stolperfallen und Gestaltungshinweise, NWB 2019, 945-952

Dörfler, Harald/Spitz, Stefan: Corona-Krise und Erbschaftsteuer: Unerwünschte Nebenwirkungen der Krisenbewältigung - ein erster Überblick, ErbStB 2020, 132-135

Dörfler, Harald/Spitz, Stefan: Corona-Krise und Erbschaftsteuer: Chancen und Risiken künftiger Erbfälle und Schenkungen von Unternehmensanteilen, ErbStB 2020, 159-163

Dörschell, Andreas/Franken, Lars/Schulte, Jörn (Kapitalisierungszinssatz): Der Kapitalisierungszinssatz in der Unternehmensbewertung: Praxisgerechte Ableitung unter Verwendung von Kapitalmarktdaten, 2. Auflage, Düsseldorf 2012

Drüen, Klaus-Dieter: Gestaltungsmittbrauch (§ 42 AO) und Korrektur rechtspolitischer Fehler - Teil 1, Ubg 2022, 61-72

Drüen, Klaus-Dieter in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung: Kommentar, 169. Erg. Lfg., Köln 2022

Dücker, Thomas: Leistungsfähigkeit von Familienunternehmen in wirtschaftlichen Krisenzeiten, DStR 2021, 1378-1382

Eichholz, Rüdiger/Rosenbauer, Iris: Nachfolgeplanung als Maßnahme unternehmerischen Risikomanagements, BC 2018, 319-323

Eisele, Dirk: Unternehmensbewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren nach der Erbschaftsteuerreform 2016 - Abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitswege, NWB 2017, 1948-1956

Eisele, Dirk in: Rössler/Troll, Bewertungsgesetz: Kommentar, 34. Erg. Lfg., München 2022

Englisch, Joachim: Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, DB 2015, 637-641

Erkis, Gülsen: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG - Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR 2016, 1441-1448

Esskandari, Manzur, in: Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuergesetz, Grundsteuergesetz: Kommentar, 159. Erg. Lfg., Köln 2022

FAUB: Hinweise zur Berücksichtigung der Finanzmarktkrise bei der Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes, Fachnachrichten IDW 2012, 568-569

Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Sigloch, Jochen: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung - Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStR 1980, 699-705

Flick, Hans: Erbschaftsteuerplanung des Unternehmers in der Steuerberatungspraxis, DStR 1993, 929-932

Förster, Guido: 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, StuW 2019, 317-327

Förster, Guido: Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaftsanteilen, FR 2019, 500-507

Franken, Lars/Niermann, Axel/Steinbach, Florian: Der Basiszinssatz in der Unternehmensbewertung - Praxishinweise zur Ermittlung nach den Vorgaben des IDW S1, WP Praxis 2016, 233-239

Frieling, Melanie (Familienstiftung): Die Familienstiftung als Gestaltungsinstrument im Rahmen der Unternehmensnachfolge - Eine steuerplanerische Untersuchung, Berlin 2015

Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerplanung in steuerlich unsicheren Zeiten, ZEV 2007, 256-259

Geck, Reinhard: Die Erbschaftsteuer und das Verfassungsrecht - eine unendliche Geschichte!, NZG 2012, 93-95

Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV 2016, 546-553

Geck, Reinhard: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, DNotZ 2019, 805-823

Geck, Reinhard, in: Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, 91. Erg. Lfg., Köln 2022

Geißer, Martin: Gestaltungsalternativen bei der Schenkung und Vererbung von Betriebsvermögen - „Transportmittel" für Steuerfreiheit, NWB-Beilage 01/2012, 23-27

Glatz, Philipp/Melzer, Boris: Steuerplanung in der Unternehmensnachfolge bei KMU - Gestaltungsmöglichkeiten für den 90 %-Test als Voraussetzung für die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen, NWB 2020, 998-1007

Gröpl, Christoph, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, Grundgesetz: Kommentar, 5. Auflage, München 2022

Grötsch, Paul in: Groll/Steiner, Erbrechtsberatung, Köln 2019

Großfeld, Bernhard: Betafaktor: Herleitung und Eignung, NZG 2009, 1204-1210

Gurn, Dirk: Erbschaftsteuerliche Bewertung bei Unternehmen - Wann lohnt sich IDW S1?, NWB-EV 2017, 370-377

Hachmeister, Dirk/Ruthardt, Frederik: Herausforderungen bei der Bewertung von KMU: Bewertungsperspektive - (Auch) eine Stellungnahme zu den Hinweisen der BStBK zur Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts für KMU, DStR 2014, 1299-1306

Hachmeister, Dirk/Ruthardt, Frederik/Lampenius, Niklas: Unternehmensbewertung im Spiegel der neueren gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung - Bewertungsverfahren, Ertragsprognose, Basiszinssatz und Wachstumsabschlag, WPg 2011, 519-530.

Halaczinsky, Raymond: Kommt der sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auch dann zur Anwendung, wenn der Hauptzweck deren Tätigkeit originär gewerblich ist?, UVR 2022, 172

Hamdan, Binke/Hamdan, Marwan: Erneute Verfassungswidrikeit der ErbSt - Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers und Zukunft des ErbStG, ZErb 2015, 78-83

Hannes, Frank: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554-561

Hannes, Frank/Holtz, Michael, in: Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, 18. Auflage, München

Hannes, Frank/Onderka, Wolfgang: Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der „AntBVBewV", ZEV 2008, 173-177

Hannes, Frank/Onderka, Wolfgang: Bewertung und Verschonung des Betriebsvermögens: Erste Erkenntnisse aus den Erlassen der Finanzverwaltung, ZEV 2009, 421-428

Hannes, Frank/Steger, Christian: Gestaltungsmaßnahmen nach der Erbschaftsteuerreform - Ein erster Überblick über Risiken und Chancen der Neuregelung, ErbStB 2009, 113-122

Henckel, Niels/Schubert, Daniel: Zweifelsfragen zu den Auswirkungen des Kriegs gegen die Ukraine auf die Rechnungslegung zu Stichtagen nach Kriegsbeginn - IDW aktualisiert Fachlichen Hinweis, StuB 2022, 361-369

Herbst, Catarina: Die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach den koordinierten Ländererlassen - Praxisbeispiele zum 90 %-Test und begünstigten Vermögen bei Kapital- und Personengesellschaften, ErbStB 2017, 340-347

Herbst, Catarina: Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG, DStRK 2019, 286

Hey, Johanna in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Köln 2021

Hölzerkopf, Florian/Bauer, Daniel: Überblick über die Erbschaftsteuerreform und erste Gestaltungshinweise, BB 2009, 20-26

Höne, Annette: Die Erbschaftsteuerreform in der Praxis - Musterfälle zur Ermittlung des begünstigten Vermögens sowie zur steuerlichen Auswirkung schädlicher Verfügungen, NWB-EV 2018, 43-53

Höne, Annette: Das begünstigte Vermögen - aktuelle Zweifelsfragen und Antworten - Lösungshinweise, Systematik und Schaubild, NWB-EV 2019, 16-20

Höne, Annette: Übertragung und schädliche Verwendung von Unternehmensvermögen - Besondere Einzelfälle, Zweifelsfragen und Lösungs- sowie Rechtsprechungshinweise, NWB-EV 2022, 42-48

Holtz, Michael: Erbschaftsteuerreform 2016 - Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW 2016, 3750-3755

Holtz, Michael: Nach der Reform ist vor der Reform - Die nächsten Änderungen des ErbStG, Steueranwaltsmagazin 2017, 64-68

Horn, Hans-Joachim, in: Schwarz/Pahlke, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung: Kommentar, 204. Erg. Lfg., Freiburg 2022

Hubert, Tina: Erste Gestaltungsüberlegungen nach der großen Erbschaftsteuerreform - Beispiele für den steueroptimierten Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab dem 1.7.2016, StuB 2017, 131-139

Hübner, Heinrich: Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2009, 2577-2583

Hundsdoerfer, Jochen/Kiesewetter, Dirk/Sureth, Caren: Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre - eine Bestandsaufnahme, ZfB 2008, 61-139

Jacobs, Dietrich/Jacobs, Anja: Ausgewählte praktische Probleme bei der erbschaft-/schenkungsteuerlichen Bewertung kleiner und mittlerer Unternehmen, DB 2013, 2401-2407

Jacobs, Otto: Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 2004, 251-258

Jacobsen, Hendrik (Gestaltungssuche): Steuerliche Gestaltungssuche im Rahmen der Unternehmensumstrukturierung, Lohmar 2009

Jacobsen, Hendrik: Die Suche nach steuerlicher Gestaltung, FR 2009, 162-173

Jülicher, Marc: Vertragliche Rückforderungsrechte und Weiterleitungsklauseln in Schenkungsverträgen - Steuerliche Auswirkungen ihrer Vereinbarung und ihrer Durchführung, DStR 1998, 1977-1985

Jülicher, Marc: Der Entwurf der Anteilsbewertungsverordnung, Steueranwaltsmagazin 2008, 176-182

Jülicher, Marc, in: Troll/Gebel/Jülicher/a.u., Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, 63. Erg. Lfg., München 2022

Juja, Akram/Thomée, Jonas: Eine Abgrenzung zwischen sonstigem Verwaltungsvermögen, Finanzmitteln und Produktivvermögen - Teil I, ErbStB 2022, 111-117

Kaeser, Christian/Wünnemann, Monika: Steuerpolitische Schwerpunkte des Koalitionsvertrags 2021-2025: Bewertung und Ausblick auf die Umsetzung konkreter Maßnahmen, DStR 2022, 1-8

Kahle, Holger/Hiller, Matthias/Eichholz, Meik: Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStR 2015, 183-188

Kaminski, Bert: Der koordinierte Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen vom 22.6.2017, Stbg 2017, 442-453

Karsten, Jürgen (Steuerplanung): Steuerplanung des Mitunternehmens, München 1988

Kempny, Simon/Lämmle, Martina: Der „allgemeine Gleichheitssatz“ des Art. 3 I GG im juristischen Gutachten - Teil 1: Persönlicher Anwendungsbereich, JuS 2020, 22-26

Kempny, Simon/Lämmle, Martina: Der „allgemeine Gleichheitssatz“ des Art. 3 I GG im juristischen Gutachten - Teil 2: Ungleichbehandlung, Rechtfertigung, JuS 2020, 113-117

Kempny, Simon/Lämmle, Martina: Der „allgemeine Gleichheitssatz“ des Art. 3 I GG im juristischen Gutachten - Teil 3: Rechtfertigung, JuS 2020, 215-221

Kessler, Wolfgang/Teufel, Tobias: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Rechtsformwahl, DStR 2000, 1836-1842

Kirchdörfer, Rainer: Familienunternehmen, FuS 2011, 32

Kirchhof, Ferdinand: Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz - Zustand und Zukunff, BB 2017, 662-667

Kirnberger, Christian, in: Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: Kommentar, 118. Erg. Lfg., Bonn 2022

Kischisch, Katharina/Maiterth, Ralf: Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzentwurf zum ErbStG vom 06.07.2015, DB 2015, 2033-2040

Klatt, Matthias/Meister, Moritz: Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit - Ein Strukturelement des globalen Konstiutionalismus, JuS 2014, 193-199

Kleve, Heiko: Von Generation zu Generation: psychosoziale Aspekte der Weitergabe von Familieneigentum, PU 2021, 70-74

Knittel, Michael: Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei Kapitalanteilen, ErbStB 2022, 66-67

Koenig, Ulrich, in: Koenig, Abgabenordnung: Kommentar, 4. Auflage, München 2021

Königer, Stefan: Das Ende der Cash-GmbH: Welche Gestaltungsmöglichkeiten verbleiben? - Verschärfungen beim Verwaltungsvermögensbegriff und alternative Gestaltungsüberlegungen zur Übertragung von erbschaftsteuerlich nicht begünstigtem Vermögen, NWB-EV 2014, 119-123

Konold, Robert/Schweizer, Sandra: Bewertung von Personengesellschaften (IDW S 1) nach dem TAX-CAPM - praktische Anwendungsprobleme im Zukunftswert (Teil II), DStR 2017, 558-564

Korezkij, Leonid: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus der Sicht eines -Rechtsanwenders - Der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten -Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, DStR 2016, 2434-2447.

Korezkij, Leonid: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2017, 745-752

Korezkij, Leonid/Reich, Manfred: Keine uneingeschränkte Geltung des 90 %-Tests, ZEV 2022, 110-115

Kowanda, Markus: Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: (Re)Investitionsklausel für Finanzmittel zur Lohnzahlung bei saisonalen Schwankungen, ErbStB 2017, 48-56

Krause, Ingo: Der 90 %-Test und die fragliche Zugehörigkeit von geleisteten Anzahlungen zu den Finanzmitteln, PU 2021, 143-148

Kreutziger, Stefan, in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, Bewertungsgesetz: Kommentar, 5. Auflage, München 2021

Kugelmüller-Pugh, Anette: Keine Erbschaftsteuerpause nach dem 30.6.2016, DStR 2021, 2632-2635

Kummer, Sabrina (Unternehmensnachfolge): Unternehmensnachfolge aus erbschaftsteuerlicher Perspektive - Eine beihilferechtliche und steuerplanerische Untersuchung, Freiburg 2019

Kummer, Sabrina/Wangler, Clemens: Wahl der Unternehmensbewertungsmethode nach der Erbschaftsteuerreform 2016 - Ein steuerliches Paradoxon beim neuen Verwaltungsvermögenstest, DB 2017, 1917-1922

Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-*Peter u.a.*: Normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre - Methodenpluralismus am Beispiel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Rechnungslegung, DB 2017, 1337-1343

Kußmaul, Heinz/Licht, Daniel: Methodenpluralismus in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Ubg 2017, 471-475

Küting, Karlheinz/Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut u.a.: Saarbrücker Plädoyer für eine normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre, DB 2013, 2097-2099

Landsittel, Ralph: Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErb 2016, 383-396

Landsittel, Ralph: Der Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG - Gegenstand einer Prüfung durch das BVerfG?, ZErb 2020, 121-124

Langenmayr, Dominika: Quantitative Steuerbelastungsanalyse der Übertragung von Unternehmensvermögen nach der Erbschaftsteuerreform, DStR 2009, 1387-1394

Lenski, Jens: Absicherungen bei der Unternehmensübertragung innerhalb der Familie - Überlegungen zu nicht immer einfachen Nachfolge-Regelungen, NWB 2019, 1542-1548

Lorenz, Karsten: Beweislastfragen im Rahmen der erbschaftsteuerrechtlichen Unternehmensbewertung, DStR 2017, 1681-1687

Lorenz, Karsten: Aspekte der Unternehmensnachfolge(planung) in Krisenzeiten - Gestaltungsansätze zu zivil- und steuerrechtlichen Problemstellungen, DB 2021, 481-486

Mai, Bernadette: (Nicht-)Anwendbarkeit des sog. Einstiegstests für erbschaft-/schenkungsteuerliche Begünstigungen, DB 2022, 363-364

Mai, Bernadette: Teleologische Reduktion des sog. Einstiegstests bei der Übertragung von Anteilen an Kapitelgesellschaften, EFG 2022, 343-346

Maiterth, Ralf: ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB 2017, 1037-1048

Mannek, Wilfried: Vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Bewertung des betrieblichen Vermögens, ErbStB 2009, 312-320

Mannek, Wilfried, in: Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuergesetz, Grundsteuergesetz: Kommentar, 159. Erg. Lfg., Köln 2022

Mannek, Wilfried/Johannes, Frank: Erbschaftsteuerliche Behandlung unternehmerischen Vermögens - Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens bei der Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, NWB 2017, 3432-3447

Marx, Franz: Entwicklung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre - Zum 90. Geburtstag der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin, SteuerStud 2009, 521-525

Marx, Franz: Der erste Januar und die betriebliche Steuerplanung, in: Richter/Meyering/Sopp, Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen - Steuerarten - Unternehmensstruktur, Festschrift für Heinz Kußmaul, Berlin 2022, 519-534

Mehren, Judith: Kein 90%-Test bei der Übertragung von Anteilen an gewerblich tätigen Gesellschaften, RFamU 2022, 89-94

Meiisel, Patrick/Bokeloh, Bettina: Verfassungswidrigkeit des ErbStG: Nach der Reform ist vor der Reform?, ErbStB 2012, 246-251

Meyer, Stefan: Die Planung der Unternehmensnachfolge - Ein Praxisleitfaden mit Checklisten für Ihre Nachfolgeberatung, NWB-BB 2006, 211-216

Meyering, Stephan: Bestimmung des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens nach dem ErbStAnpG - Mangelnde Abstimmung zwischen dem BewG und dem ErbStG sowie Umgang mit einem verbleibenden Schuldenüberhang, DStR 2018, 538-541

Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra: 100 Jahre Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre - Eine Analyse zentraler Kritikpunkte an analytisch-normativer Forschung, StuW 2020, 263-275

Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra/Hiltl, Johannes: Gestaltungsmöglichkeiten im erbschaftsteuerlichen Verschonungssystem - Eine systematische, literaturbasierte Zusammenstellung (Teil I), DStR 2019, 2329-2333

Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra/Hiltl, Johannes: Gestaltungsmöglichkeiten im erbschaftsteuerlichen Verschonungssystem - Eine systematische, literaturbasierte Zusammenstellung (Teil II), DStR 2019, 2379-2381

Möhrle, Ulrich/Dorn, Katrin: Notwendige Optimierung des betrieblichen Vermögens für die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG - Das Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b ErbStG, NWB-EV 2021, 114-121

Müller, Arnold: § 42 AO - eine schwierige Verfahrensvorschrift - Abgrenzung legale Gestaltung, Gestaltungsmissbrauch, Steuerstraftat, AO-StB 2016, 50-55

Neufang, Bernd: Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2009, 2004-2014

Olbing, Klaus/Stenert, Jens: Der neue Verwaltungsvermögenstest im Detail, FR 2017, 701-718

Onderka, Wolfgang: Die Gestaltung der Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform, NZG 2009, 521-526

Oppel, Florian: Ende gut, alles gut? - Überblick über die Neuregelung der sachlichen Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen im ErbStG, SteuK 2016, 469-477

Pauli, Rudolf: Unternehmensnachfolge unter Vorbehalt von Rückforderungsrechten, ZEV 2013, 289-297

Pauli, Rudolf: Verfassungswidrigkeit der erbschaft-/schenkungsteuerlichen Betriebsverschonung - Anmerkung zum BVerfG vom 17.12.2014 und die Folgen für die Praxis, SteuK 2015, 1-5

Piltz, Detlev: Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 2008, 229-232

Piltz, Detlev: Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, DStR 2008, 745-753,

Piltz, Detlev: Erbschaftsteuer-Bewertungserlass: Allgemeines und Teil A (Anteile an Kapitalgesellschaften), DStR 2009, 1829-1834

Piltz, Detlev: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG - Steine oder Brot?, DStR 2015, 97-104

Plewka, Harald/Watrin, Christoph: Steuerliche Strukturierung internationaler Vermögensnachfolgen, ZEV 2002, 253-259

Ratschow, Eckart in: Klein, Abgabenordnung: Kommentar, 15. Auflage, München 2020

Reich, Manfred: Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447-2453

Reich, Manfred: Unternehmenserbschaftsteuerreform - Das BVerfG erhöht den Druck auf den Gesetzgeber, BB 2016, 1879-1884

Reich, Manfred: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht, BB 2016, 2647-2651

Reich, Manfred: Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR 2017, 1858-1863

Reich, Manfred: Aussetzung der Vollziehung eines Schenkungsteuerbescheids wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG, ZEV 2019, 551-553

Riedel, Christopher: „Verschonungskonzepte“ für Unternehmensvermögen nach dem ErbStG 2016, ZErb 2016, 371-383

Rödder, Thomas (Gestaltungssuche): Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden 1991

Rödder, Thomas: Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf die Rechtsformwahl mittelständischer Familienunternehmen - Analyse unter besonderer Berücksichtigung der substanzsteuerlichen Änderungen zum 1.1.1993, DB 1993, 2137-2147

Saecker, Christian/Gelhaar, Matthias: Erbschaftsteuerliche Behandlung unternehmerischen Vermögens - Berechnungsschema in §§ 13a und 13bErbStG und Gestaltungsvarianten, NWB 2017, 2447-2462

Sander, Hendrik/Schmiel, Ute: Steuerliche Behandlung von Liquidationsverlusten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EstG: Eine Steuerrechtsauslegung unter Berücksichtigung von Steuerwirkungshypothesen, BFuP 2016, 335-358

Schanz, Deborah: Steuerplanung - Der Steuerberater als betriebswirtschaftlicher Ratgeber (Teil I), DStR 2015, 1986-1991

Scheel, Michael/Glatz, Philipp: Teleologische Reduktion des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, DStRK 2022, 53

Schiffers, Joachim: Verwaltungsvermögenstest bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DStZ 2019, 610-614

Schneeloch, Dieter (Steuerlehre): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - Band 2: Betriebliche Steuerpolitik, 3. Auflage, München 2009

Schneeloch, Dieter: Zum Stand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre - Eine kritische Bestandsaufnahme, BFuP 2011, 244-259

Schneeloch, Dieter (Steuerlehre): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - Band 1: Besteuerung, 6. Auflage, München 2012

Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek Guido (Steuerlehre): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - Band 4: Grundlagen der Steuerplanung und autonome Steuerplanung, 4. Auflage, München 2020

Schneider, Dieter/Bareis, Peter/Siegel, Theodor: Für normative Steuerlehre - wieder eine Beseitigung des gesellschaftlich verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStR 2013, 1145-1151

Schothöfer, Jörg: Schenken oder Abwarten? - Zum praktischen gestalterischen Umgang mit der unsicheren Rechtslage im Erbschaftsteuerrecht, DB 2003, 1409-1412

Schütz, Sebastian: Keine Erbschaftsteuerpause wegen Verfassungswidrigkeit, DStRK 2022, 13

Schwind, Heike/Schmidt, Volker: Verwaltungsvermögen - Neuer Stolperstein im Erbschaftsteuergesetz - Neues Bewertungs- und Begünstigungskonzept, NWB 2009, 609-618

Seer, Roman: BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 und Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge - zur Zukunft der Erbschaftsteuer, GmbHR 2007, 281-290

Seer, Roman: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit - Zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008, GmbHR 2009, 225-237

Seer, Roman: Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens(anteils-)erwerbs - nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW 2021, 111-130

Seer, Roman in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Köln 2021

Seer, Roman/Michalowski, Klaus: Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR 2017, 609-623

Selvanayagam, Steven: Die Gestaltung von Rückforderungsklauseln in Schenkungsverträgen - Die Rückforderung von Vermögen nach Rücktritt entspricht am ehesten den Bedürfnissen in der Praxis, NWB 2021, 2534-2540

Siegel, Theodor/Bareis, Peter/Förster, Guido u.a.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Scheideweg?, FR 2013, 1128-1132

Simons, Dirk/Voeller, Dennis/Corsten, Martina: Erbschaftsteuerliche Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen - ein theoretischer Ansatz zur Steuerplanung, ZfbF 2012, 2-36

Sodan, Helge, in: Sodan, Grundgesetz: Kommentar, 4. Auflage, München 2018

Söffing, Matthias: Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016, ErbStB 2016, 235-250

Söffing, Matthias/Kucza, Julian: Zur Interpretation des Tatbestands „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke“ i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, ErbStB 2020, 14-19

Spengel, Christoph/Broer, Eva: Belastungswirkungen der Erbschaftsteuerreform bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DB 2008, 86-91

Stalleiken, Jörg: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB 2015, 18-22

Stalleiken, Jörg: Erbschaftsteuerreform 2016, Ubg 2016, 569-575

Stalleiken, Jörg, in: von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuergesetz: Kommentar, 2. Auflage, Köln 2020

Stalleiken, Jörg/Theissen, Christian: Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Das vereinfachte Ertragswertverfahren, DStR 2010, 21-27

Stamm, Andreas/Blum, Andreas: Die Bewertung von Betriebsvermögen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht - Der neue Erlass der Finanzverwaltung zur Bewertung: Methoden und grundlegende Wertkonzepte, StuB 2009, 763-769

Stöber, Michael, in: Gosch/Hoyer, Abgabenordung-Finanzgerichtsordung: Kommentar, 165. Erg. Lfg., Bonn 2022

Taplan, Matthias/Baumgartner, Gerald/Baumgartner, Egid: Zur steuerlichen Behandlung von Kettenschenkungen - Vorweggenommene Erbfolge vor der Entscheidung des BVerfG zu den Verschonungsregelungen des ErbStG: Eine Renaissance der Kettenschenkung, DStR 2014, 2153-2159

Theilacker, Gerhard: Die Erbauseinandersetzung und sonstige Erbabwicklung vor und nach der Erbschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der neuen und erweiterten Steuerbegünstigungen - zugleich auch ein Überblick über die einschlägigen Änderungen des Bewertungsrechtes und mit Hinweisen auf die im Erbschaftsteuerecht gleichfalls anzuwendenden Grundsätze des Ertragsteuerrechts - (Teil I), BWNotZ 2010, 226-265

Theuffel-Werhahn, Berthold: FG Münster - Kein 90 %-Test bei originär gewerblicher Tätigkeit, PU 2022, 49-55

Treisch, Corinna: Zum Entstehen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 2006, 255-265

Trentmann, Olivia/Höne, Annette in: Lippross/Seibel, Erbschaftsteuergesetz: Basis-Kommentar, 129. Erg. Lfg., Köln 2022

Uhl-Ludäscher, Luise: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des sog. 90 %-Tests, ErbStB 2019, 317-318

Uhl-Ludäscher, Luise: ErbStR 2019 - Überblick über die wichtigsten Regelungen aus Praktikersicht - Ausführlicher Überblick über die für die Praxis relevantesten Regelungen, NWB-EV 2019, 373-380

Uhl-Ludäscher, Luise: Kein 90 %-Test als Einstiegsvoraussetzung bei § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG für operativ tätige Unternehmen (FG), NWB-EV 2022, 69-70

Viskorf, Stephan, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz: Kommentar, 6. Auflage, Herne 2020

Wachter, Thomas: Schenkung von Betriebsvermögen - Wirkung vertraglicher Rückforderungsrechte (Teil 2), ErbStB 2006, 259-262

Wachter, Thomas: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR 2015, 193-214

Wachter, Thomas: Ausgewählte Fallbeispiele zur Erbschaftsteuerreform 2016, DB 2017, 804-813

Wachter, Thomas: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der 90%-Grenze, DB 2019, 2266-2267

Wachter, Thomas, in: Fischer/Pahlke/Wachter, Erbschaftsteuergesetz: Kommentar, 7. Auflage, Freiburg 2020

Wachter, Thomas: Zukunft des deutschen Erbschaftsteuerrechts: Der Koalitionsvertrag 2021-2025, DB 2022, 284-294

Wachter, Thomas: Weitere Reformvorgaben für das deutsche Erbschaftsteuerrecht, DB 2022, 350-355

Wachter, Thomas: Nichtanwendbarkeit der 90 %-Grenze des sog. Einstiegstests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, GmbHR 2022, 381-387

Wälzholz, Eckhard: Gestaltungsüberlegungen auf Grundlage des erbschaftsteuerlichen Anwendungserlasses - Erbschaftsteuerreform - Koordinierter Ländererlass vom 22.6.2017, NWB-EV 2017, 275-281

Wagner, Franz: Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, StuW 2004, 237-250

Wagner, Franz: „Message follows Method" – Wie beeinflussen Forschungsmethoden Perspektiven und Programm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?, StuW 2014, 200-215

Wagner, Franz: Die Wissenschaft von der Unternehmensbesteuerung - eine ökonomische Disziplin, ZfbF 2015, 522-548

Watrin, Christoph (Erbschaftsteuerplanung): Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, Düsseldorf 1997

Weber-Grellet, Heinrich: Unzulässige Diskriminierung von Nahpendlern - Die Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale vom 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, DStR 2009, 349-353

Weber-Grellet, Heinrich: Das Koordinatensystem des BVerfG bei der Prüfung von Steuergesetzen, FR 2011, 1028-1034

Weiss, Benjamin/Barthel, Jonas/Pritzl, Till: Corona-Krise: Auswirkungen auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Lohnsummenkontrolle - Welche Gestaltungsmaßnahmen bestehen zur Verhinderung eines Lohnsummenverstoßes?, NWB 2020, 1417-1425

Wichmann, Gerd: Eine kurze grundsätzliche Würdigung des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer, Stbg 2015, 196-199

Wiegand, Steffen: Die Neuregelung des erbschaftsteuerlichen Bewertungsrechts auf der Grundlage der künftigen Bewertungsverordnungen, ZEV 2008, 129-133

Wiese, Götz, in: Wiese, Unternehmensnachfolge - Steuerliche und rechtliche Gestaltung, Köln 2021

Wiese, Götz/Lukas, Philipp, in: Wiese, Unternehmensnachfolge - Steuerliche und rechtliche Gestaltung, Köln 2021

Wolff, Heinrich, in: Hömig/Wolff, Grundgesetz: Kommentar, 13. Auflage, Baden-Baden 2022

Zipfel, Lars (Vermögensnachfolge): Vermögensnachfolge - Erbschafsteuerliche Gestaltungen und Optimierung, Wiesbaden 2014

Zipfel, Lars: Sind die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen in Deutschland wesentlich für die Wirtschaftsstärke Deutschlands?, in: Herzig/Förster/Schnitger/Levedag, Besteuerung im Wandel, Festschrift für Wolfgang Kessler, München 2021, 57-73

Zipfel, Lars/Lahme, Stefan: BVerfG zum Dritten: Zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStZ 2015, 64-74

Zipfel, Lars/Lahme, Stefan: Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ 2016, 566-574

Zwirner, Christian/Lindmayr, Simon: Unternehmensbewertung: Der FAUB empfiehlt eine neue Vorgehensweise bei der Rundung des Basiszinssatzes, DB 2016, 2561

Rechtsquellenverzeichnis

Nationale Gesetze

Deutschland

AO	Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 01.10.2002, BGBl. I 2002, 3869; zuletzt geändert durch Gesetz v. 05.10.2021, BGBl. I 2021, 4607.
BewG	Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 01.02.1991, BGBl. I 1991, 231; zuletzt geändert durch Gesetz v. 06.07.2021, BGBl. I 2021, 2931.
ErbStG 2009	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 27.02.1997, BGBl. I 1997, 378; zuletzt geändert durch Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 27.02.1997, BGBl. I 1997, 378; zuletzt geändert durch Gesetz v. 16.07.2021, BGBl. I 2021, 2931.
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 08.10.2009, BGBl. I 2009; zuletzt geändert durch Gesetz v. 03.05.2022, BGBl. I 2022, 760.
FGO	Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 28.03.2001, BGBl. I 2001, 442; zuletzt geändert durch Gesetz v. 05.10.2021, BGBl. I 2021, 4607.
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der Fassung der Bekanntmachung v. 23.05.1949, BGBl. 1949, 1; zuletzt geändert durch Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4131; zuletzt geändert durch Gesetz v. 29.09.2020, BGBl. I 2020, 2048.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesverfassungsgericht		
17.01.1957	1 BvL 4/54	NJW 1957, 417
22.06.1995	2 BvL 37/91	NJW 1995, 2615
18.01.2002	1 BvR 2284/95	NJW 2002, 1485
08.06.2004	2 BvL 5/00	NJW-RR 2004, 1657
21.06.2006	2 BvL 2/99	DStRE 2006, 988
07.11.2006	1 BvL 10/02	NJW 2007, 573
09.12.2008	2 BvL 1/07	DStR 2008, 2460
07.07.2010	2 BvL 14/02	NJW 2010, 3629
17.12.2014	1 BvL 21/12	DStR 2015, 31
29.03.2017	2 BvL 6/11	DStR 2017, 1094
Bundesfinanzhof		
20.10.1965	II 119/62 U	NJW 1966, 271
01.02.1983	VIII R 30/80	NJW 1984, 1255
27.09.2013	II R 9/11	DStR 2012, 2063
17.11.2020	I R 2/18	DStR 2021, 1419
23.04.2021	IX R 8/20	DStR 2021, 2003
06.05.2021	II R 1/19	DStR 2021, 2632
Finanzgerichte		
FG Köln		
10.06.2021	7 K 2718/20	DStRE 2022, 107
FG Münster		
03.06.2019	3 V 3697/18 Erb	ZEV 2019, 551
24.11.2021	3 K 2174/19 Erb	ZEV 2022, 110

Verzeichnis der sonstigen Quellen

Bundestags-Drucksachen

BT-Drucksache 15/5555

BT-Drucksache 16/7918

BT-Drucksache 18/8911

IDW Standards

IDW S1 i.d.F. 2008, in: IDW Verlautbarungen, Band V, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, verabschiedet vom Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) am 02.04.2008, 81. Erg. Lfg., Düsseldorf 2022

Internetquellen

Institut für Mittelstandsforschung Bonn (Daten und Fakten), https://www.ifm-bonn.org/fileadmin/data/redaktion/publikationen/daten_und_fakten/dokumente/Daten-und-Fakten_26_2021.pdf, abgerufen am 04.07.2022

FAUB (Kapitalkostenempfehlung), https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/neue-kapitalkostenempfehlungen-des-faub/120158, abgerufen am 07.07.2022

FG Münster (Pressemeldung), https://www.fg-muenster.nrw.de/behoerde/presse/entscheidungen/17_01_2022/index.php, abgerufen am 09.03.2022

Wenzel, Klaus/Hoffmann, Andreas (Basiszinssätze): Basiszinssätze für Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i. d. F. 2008 bzw. IDW RS HFA 10 – Übersicht - Auf Basis einer dreimonatigen Durchschnittsbetrachtung von geschätzten Zerobond-Zinssätzen, NWB-Arbeitshilfe Juni 2022, NWB DokID HAAAC-70104