

AUSWIRKUNGEN VON STEUER- RECHTSÄNDERUNGEN AM BEISPIEL DER ERBSCHAFT- UND SCHENKUNG- STEUERSTATISTIK

Patrizia Mödinger, Margrit Kaiser

📌 **Schlüsselwörter:** Erbschaft- und Schenkungsteuer – Steuerbegünstigungen –
Paneldaten – geerbtes und geschenktes Vermögen – Steuerrechtsänderungen

ZUSAMMENFASSUNG

Die Auswertung der Paneldaten zur Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017 nach Steuerentstehungsjahren überprüft, ob Rechtsänderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts – oder auch nur bereits zu erwartende Rechtsänderungen – Einfluss auf den Zeitpunkt von Vermögensübertragungen und die Art des übertragenen Vermögens haben. Das Erbschaftsteuerreformgesetz hat günstige Regelungen für die Übertragung von Betriebsvermögen eingeführt. In Folge überstieg das geschenkte das geerbte Vermögen. Ab 2009 entwickelte sich auch die Zusammensetzung des geschenkten Vermögens zugunsten der steuerbegünstigten Vermögensarten. Aufgrund der hohen sachlichen Steuerbefreiungen sank der Anteil der festgesetzten Schenkungsteuer am geschenkten Vermögen sehr deutlich.

📌 **Keywords:** inheritance and gift tax – tax relief – panel data – property inherited or received as a gift – tax law amendments

ABSTRACT

Panel data relating to the inheritance tax and gift tax statistics from 2009 to 2017 have been analysed by year of tax origin. This analysis examines whether amendments to inheritance and gift tax law – or even law amendments to be expected – have an impact on the time of property transfers and on the kind of property transferred. The Inheritance Tax Reform Act introduced favourable provisions for transfers of business assets. Subsequently, the amounts of assets received as a gift exceeded those of assets inherited. From 2009 onwards, even the composition of the property received as a gift shifted towards those types of assets that enjoyed tax relief. Due to high tax exemptions on various assets, the amount of assessed gift tax as a proportion of the total property received as a gift decreased significantly.

Patrizia Mödinger

studierte Verwaltungswissenschaften in Konstanz und arbeitet seit 2004 im Statistischen Bundesamt. Sie leitet seit Mai 2014 das Referat „Unternehmenssteuern“. Aktuelle Arbeitsschwerpunkte sind die Integration der E-Bilanzdaten und die Verknüpfung der verschiedenen Unternehmenssteuerstatistiken.

Margrit Kaiser

ist Diplom-Verwaltungswirtin (FH) und Betriebswirtin (VWA). Sie arbeitet seit 2009 im Referat „Unternehmenssteuern“ des Statistischen Bundesamtes. Neben der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik ist sie für die Gewerbesteuerstatistik und die Berechnungen der Schlüsselzahlen für den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zuständig.

1

Einleitung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuert die Vermögensübergänge von Todes wegen (Erbschaft), die Vermögensübergänge unter Lebenden (Schenkung), Zweckzuwendungen sowie Stiftungsvermögen. In den vergangenen Jahren wurden einzelne Regelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer juristisch auf ihre Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz überprüft. Mit dem letzten Urteil vom 17. Dezember 2014 erklärte der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die Steuerbefreiung nach den §§ 13a und 13b in Verbindung mit § 19 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) für verfassungswidrig, da die bis dahin bestehende Privilegierung von Unternehmensvermögen nach Darlegung des Gerichts unverhältnismäßig wäre.

Ausgewertet wurden die Paneldaten zur Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017¹ nach Steuerentstehungsjahren. Es sollte überprüft werden, ob Rechtsänderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz) oder auch nur bereits zu erwartende Rechtsänderungen (aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014) Einfluss auf den Zeitpunkt von Vermögensübertragungen beziehungsweise auch auf die Art des übertragenen Vermögens hatten. Es ist rational, dass Steuerpflichtige für sie günstige gesetzliche Regelungen auch im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer nutzen. Bezogen auf die Vermögensübertragungen bestehen bei Schenkungen Gestaltungsspielräume durch vorteilhafte gesetzliche Regelungen. Ein Beispiel ist die vom Ersten Senat des Bundesverfassungsgerichts als verfassungswidrig beurteilte Regelung der §§ 13a und 13b in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung.

Der folgende Beitrag untersucht diesen Aspekt anhand folgender Annahmen:

Annahme 1: Bei Schenkungen können die Steuerpflichtigen durch die Wahl des Übertragungszeitpunktes im Hinblick auf anstehende gesetzliche Änderungen die Steuerlast

minimieren. Daher sollten Änderungen des Steuerrechts Auswirkungen auf die Höhe der Vermögensübertragungen haben, beziehungsweise mögliche Änderungen des Steuerrechts zu Ungunsten der Steuerpflichtigen zu Vorzieheffekten führen.

Annahme 2: Bei Schenkungen können die Steuerpflichtigen durch die Zusammensetzung des übertragenen Vermögens die Steuerbelastung minimieren. Das gilt vor allem für Schenkungen von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften, die durch die Regelungen der §§ 13a und 13b in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG einer besonderen Verschonung unterliegen.

Annahme 3: Als Ergebnis der Nutzung günstiger gesetzlicher Regelungen verringern sich bei Schenkungen der steuerpflichtige Erwerb und die festgesetzte Schenkungsteuer im Verhältnis zum übertragenen Vermögen.

Alle drei Annahmen treffen bei Erbschaften (Erwerben von Todes wegen) nicht zu.

Die Untersuchung basiert auf den Paneldaten der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik für die Festsetzungsjahre 2009 bis 2017 und berücksichtigt hierbei alle Erst- und Änderungsfestsetzungen. Die Daten ermöglichen eine Auswertung nach dem Jahr der Steuerentstehung und spiegeln damit die in diesen Jahren geltenden juristischen Regelungen für Erbschaften und Schenkungen wider.

2

Paneldaten der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuert unter anderem die Vermögensübergänge von Todes wegen (Erbschaft) sowie Vermögensübergänge unter Lebenden (Schenkung). Seit 2007 übermitteln die Steuerverwaltungen der Länder im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik jährlich alle Erstfestsetzungen, seit

¹ Betrachtet wurden die Ergebnisse von unbeschränkt Steuerpflichtigen, ohne Stiftungen.

2008 auch alle Änderungsfestsetzungen an die amtliche Statistik. Mit den Paneldaten zur Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017 liegen alle Erst- und Änderungsfestsetzungen der Steuerverwaltung für diesen Zeitraum vor und bieten damit ein umfassendes Bild der Vermögensübertragungen durch Erbschaften und Schenkungen. Der Zugang der Wissenschaft zu den Daten der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik für wissenschaftliche Zwecke erfolgt über die Forschungsdatenzentren des Bundes und der Länder.

Erhebungsinhalte der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik sind die Erwerbe von Todes wegen und die Schenkungen, der steuerpflichtige Erwerb und die festgesetzte Steuer, die Steuerklassen und Steuersätze, der Nachlass, die Nachlassgegenstände und Nachlassverbindlichkeiten sowie der Reinnachlass. Die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik enthält aber auch die Information, wann die Steuerverwaltung die Erbschaft- oder Schenkungsteuer festgesetzt hat (Festsetzungsjahr) beziehungsweise wann die Steuer entstanden ist (Steuerentstehungsjahr/-zeitpunkt). Als Steuerentstehungszeitpunkt gilt in der Regel bei Erbschaften das Sterbedatum des Erblassers und bei Schenkungen der Tag der Zuwendung.

Jede Vermögensübertragung, die der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegt, muss vom Erben beziehungsweise der beschenkten Person innerhalb von drei Monaten dem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt angezeigt werden. Bei Schenkungen ist auch der Schenker zur Anzeige verpflichtet. Eine Anzeige erübrigt sich, wenn das Erbe auf einem notariell oder gerichtlich eröffneten Testament beruht, aus dem sich das Verhältnis zwischen dem Erben oder der Erbin sowie dem Erblasser oder der Erblasserin ergibt. Das gilt auch, wenn eine Schenkung unter Lebenden gerichtlich oder notariell beurkundet wird. Im Vorfeld einer Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung prüft das Finanzamt, ob das den Erben und Bedachten zugefallene Vermögen so hoch ist, dass nach Abzug der Freibeträge eine Steuer festzusetzen ist. Ein Großteil der Vermögensübertragungen bleibt allerdings steuerfrei, da innerhalb der Kernfamilie hohe Freibeträge für Vermögensübertragungen, weitere sachliche Steuerbefreiungen sowie für bestimmte Vermögensarten besondere Verschonungsregelungen gelten. In den Paneldaten zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sind nur solche Vermö-

gensübergänge erfasst, die zu einer Steuerfestsetzung der Finanzverwaltung (auch mit null Euro) geführt haben.

Nach der Steuerfestsetzung hat der Steuerpflichtige verschiedene Möglichkeiten gegen den Steuerbescheid vorzugehen. Er kann Einspruch gegen den Bescheid erheben oder aber auch einen Antrag auf Änderung oder Berichtigung stellen. Sollten der Rechtsbehelf oder der Antrag auf Änderung/Berichtigung des Steuerpflichtigen erfolgreich gewesen sein, setzt die Finanzverwaltung einen Änderungsbescheid fest. Vereinzelt werden Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide auch mehrfach geändert. [↘ Tabelle 1](#)

Tabelle 1

Erst- und Änderungsfestsetzungen nach Festsetzungsjahren

	Erstfestsetzung	Änderungsfestsetzung ¹
Steuerentstehungsjahr		
vor 2009	379 147	139 727
2009	146 933	50 870
2010	154 597	42 120
2011	155 449	39 936
2012	165 118	40 491
2013	171 365	34 772
2014	165 507	27 811
2015	156 718	18 412
2016	104 092	4 946
2017	25 207	–

¹ Mehrfachzählung möglich.

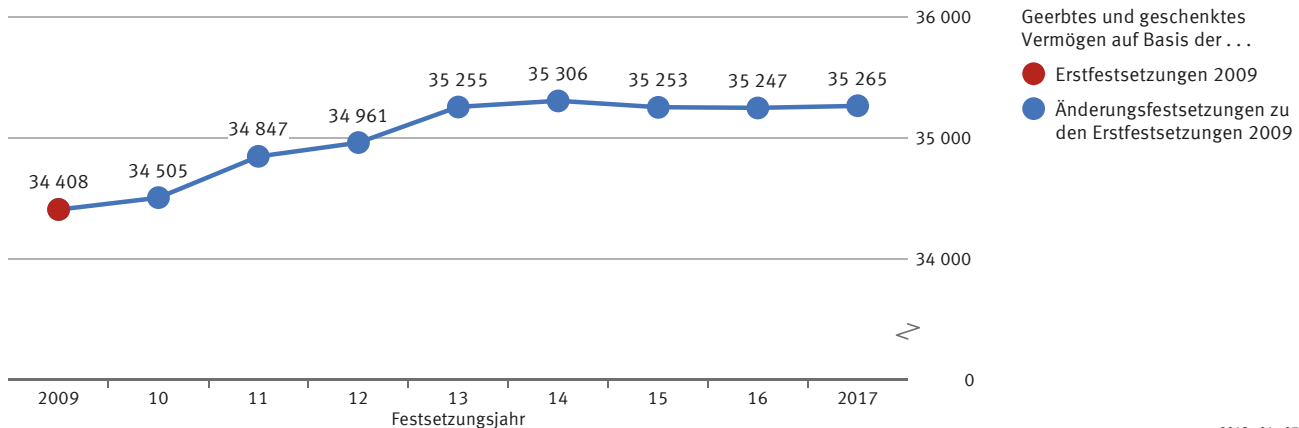
Unbeschränkt Steuerpflichtige, ohne Stiftungen.

In den Ergebnissen der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik enthalten sind die steuerpflichtigen Erwerbe von Todes wegen und die Schenkungen, für die im Berichtsjahr Erbschaft- oder Schenkungsteuer erstmalig festgesetzt wurde (Statistisches Bundesamt, 2018). Dabei reicht der Zeitpunkt der Steuerentstehung bis ins Jahr 1996 zurück. Vermögensübergänge vor dem Jahr 1996 sind wegen erheblicher methodischer Rechtsänderungen nicht in der Statistik enthalten. Erhebungseinheit ist in der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik der Steuerpflichtige (Erwerber), für den aufgrund eines Erwerbs von Todes wegen (Erbschaft) oder einer Schenkung Erbschaft- oder Schenkungsteuer festgesetzt wurde.

Durch die Berücksichtigung der Änderungsfestsetzungen in der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik ergibt sich ein umfassenderes Bild der Vermögensübertragungen durch Erbschaften und Schen-

Grafik 1

Geerbtes und geschenktes Vermögen (vor Abzug der Steuerbefreiung):
Erstfestsetzungen 2009 und Änderungsfestsetzungen 2010 bis 2017
Mill. EUR



2018 - 01 - 0739

kungen. So wurde zum Beispiel im Jahr 2009 übertragenes Vermögen in Höhe von 34,4 Milliarden Euro erstmalig festgesetzt. Durch die in den Jahren 2010 bis 2017 festgesetzten Änderungsbescheide stieg das geerbte und geschenkte Vermögen auf 35,3 Milliarden Euro (+ 2,5 %). [↗ Grafik 1](#)

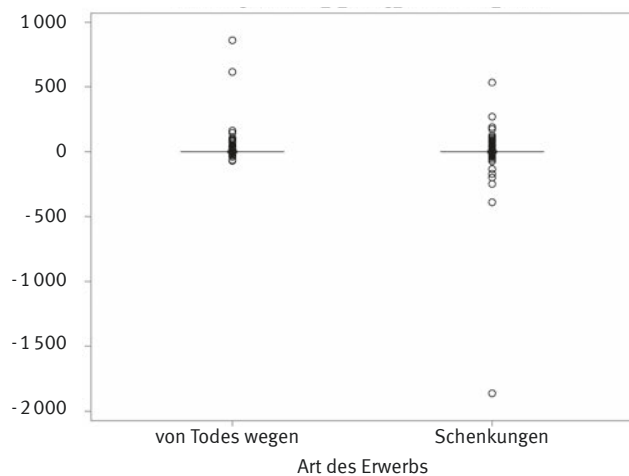
Die Einbeziehung der Änderungsfestsetzungen insgesamt zeigt nur geringe Veränderungen im Vergleich zu

den Ergebnissen der Erstfestsetzungen. Im Einzelfall wurden jedoch zwischen Erst- und Änderungsfestsetzung sehr große Differenzen in der Höhe des geerbten oder geschenkten Vermögens, des steuerpflichtigen Erwerbs oder der festgesetzten Steuer festgestellt. Die extremen Ausreißer beim geerbten oder geschenkten Vermögen sowie dem steuerpflichtigen Erwerb betreffen sowohl die Erbschaften als auch die Schenkungen.

[↗ Grafik 2, Grafik 3](#)

Grafik 2

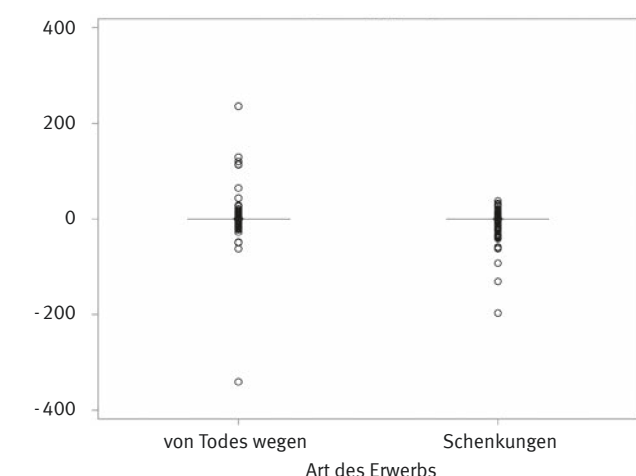
Geerbtes und geschenktes Vermögen: Verteilung der Differenz zwischen Erst- und Änderungsfestsetzung
Mill. EUR



2018 - 01 - 0740

Grafik 3

Steuerpflichtiger Erwerb: Verteilung der Differenz zwischen Erst- und Änderungsfestsetzung
Mill. EUR



2018 - 01 - 0741

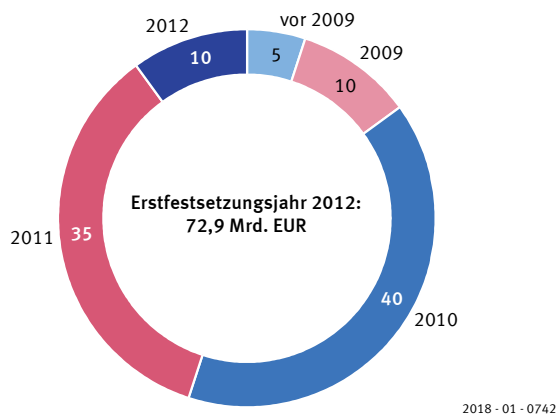
3

Entwicklungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Für die Bearbeitung der Erbschaft- und Schenkungsfälle muss der Steuerverwaltung eine Vielzahl von Unterlagen vorliegen, daher erfolgt die Festsetzung eines Großteils der Fälle etwa zwei bis drei Jahre nach Steuerentstehung. Bei komplexen Fallkonstellationen, wie der Bewertung von Betriebsvermögen, kann die Festsetzung aufgrund umfangreicher Recherchen unter Umständen noch länger dauern. Sie muss jedoch innerhalb von vier Jahren, nachdem die Steuerverwaltung von der Vermögensübertragung Kenntnis erlangt hat, erfolgt sein. Beispielsweise wurden im Festsetzungsjahr 2012 rund 72,9 Milliarden Euro geerbtes und geschenktes Vermögen vor Abzug der Steuerbefreiungen erstmalig festgesetzt. Davon entstanden 40 % im Jahr 2010, 35 % im Jahr 2011, jeweils 10 % in den Jahren 2009 und 2012 und 5 % in den Jahren vor 2009. [↗ Grafik 4](#)

Grafik 4

Geerbtes und geschenktes Vermögen (vor Abzug der Steuerbefreiungen) nach Steuerentstehungsjahren in %



Ein Festsetzungsjahr in der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik spiegelt nur den bearbeiteten Umfang der Finanzverwaltung wider und umfasst nicht alle Vermögensübergänge eines Berichtsjahres. Daher kann nur die Betrachtung der Ergebnisse nach Steuerentstehungsjahren Informationen über einen möglichen Einfluss der Rechtsänderung oder einer möglichen Rechtsänderung

auf die Vermögensübertragungen liefern. Je weiter das betrachtete Steuerentstehungsjahr in der Vergangenheit liegt, desto mehr Fälle eines Steuerentstehungsjahres sind von der Finanzverwaltung bearbeitet worden und desto vollständiger kann ein Steuerentstehungsjahr abgebildet werden. Auch liegen mehr Änderungsfestsetzungen vor, da beispielsweise rechtlich strittige Fälle inzwischen geklärt wurden. Für Steuerentstehungsjahre am aktuellen Rand liegen weniger Informationen vor.

Kann zwischen Änderungen oder geplanten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und den Übertragungszeitpunkten des geerbten und geschenkten Vermögens ein Zusammenhang festgestellt werden? Um dies zu überprüfen wurden bei der Auswertung der Paneldaten zur Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017 die Steuerentstehungsjahre anhand der rechtlichen Situation und Ereignisse in vier Phasen untergliedert:

Die erste Phase umfasst die Steuerentstehungsjahre vor 2009. Für diese Steuerentstehungsjahre galt noch das alte Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht vor dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes.

Die zweite Phase beginnt im Steuerentstehungsjahr 2009 und endet im September des Steuerentstehungsjahres 2012 mit der Vorlage des Bundesfinanzhofes beim Bundesverfassungsgericht. Zum 1. Januar 2009 traten mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz die Änderungen im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht und im Bewertungsgesetz in Kraft. Die Neuregelungen des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts waren aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006) erforderlich geworden. Das Gericht hatte entschieden, dass das bis dahin geltende Erbschaftsteuerrecht insofern verfassungswidrig wäre, als den Vermögensarten – bei einheitlichen Steuersätzen – unterschiedliche Bewertungsansätze zugrunde gelegt würden. Mit der Neuregelung orientierte sich die Bewertung der verschiedenen Vermögensarten einheitlich am gemeinen Wert (Verkehrswert). Des Weiteren sollten durch die Reform die Kernfamilie entlastet sowie die Generationenfolge in den Betrieben erleichtert werden. Das neue Recht wurde bei den Steuerfestsetzungen ab dem Steuerentstehungsjahr 2009 angewendet. Für Erwerbe von Todes wegen, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2009 entstanden war, bestand für die Erwerber die Wahl-

möglichkeit, ob bei der Steuerfestsetzung durch die Finanzverwaltung das neue oder das alte Recht angewendet werden sollte. Während dieser Phase gingen die Steuerpflichtigen davon aus, dass die ab 1. Januar 2009 geltenden günstigen Regelungen zur Übertragung von Betriebsvermögen zumindest einen bestimmten Zeitraum Bestand haben würden.

Die dritte Phase beginnt im Oktober des Steuerentstehungsjahres 2012 und endet mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts im Dezember 2014. Im September 2012 legte der Bundesfinanzhof dem Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 27. September 2012 die Frage vor, ob die §§ 13a und 13b in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig wären. Die Regelungen würden in der Praxis zu einer weitgehenden oder vollständigen steuerlichen Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen daran führen. Sie ermöglichten Steuerpflichtigen, durch rechtliche Gestaltungen nicht betriebsnotwendiges Vermögen, das den Begünstigungszweck nicht erfülle, in unbegrenzter Höhe ohne oder mit nur geringer Steuerbelastung zu erwerben. Ab diesem Zeitpunkt musste davon ausgegangen werden, dass sich die bisherigen günstigen Verschonungsregelungen möglicherweise künftig restriktiver ändern werden. Mit Urteil vom 17. Dezember 2014 erklärte der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die §§ 13a und 13b in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG für verfassungswidrig. Die bisherige Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs von

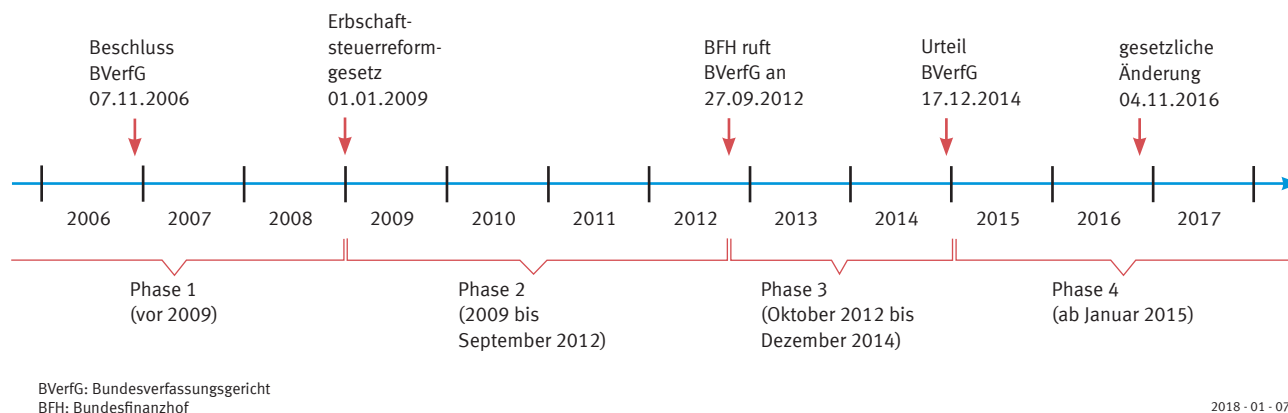
Unternehmensvermögen ist nach Darlegung des Gerichts unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig, da die Verschonung nicht nur kleine und mittlere Unternehmen betreffe und keine Bedürfnisprüfung stattfinde.

Die Phase 4 umfasst den Zeitraum nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts ab Januar 2015. Mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4. November 2016 (BGBl. I Seite 2462), das mit Wirkung vom 1. Juli 2016 in Kraft trat, wurden die verfassungsrechtlichen Vorgaben aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 umgesetzt. Obwohl ab dem Steuerentstehungsjahr 2016 das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gilt, wurden bis Ende des Festsetzungsjahres 2017 von den Finanzverwaltungen noch keine Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide nach neuem Rechtsstand festgesetzt. Die vorliegenden Auswertungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik beziehen sich hinsichtlich der Besteuerung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften auf den Rechtsstand vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts². Voraussichtlich erst mit dem Festsetzungsjahr 2018 werden Erbschafts- und Schenkungsfälle nach neuem Recht im Datenbestand der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik enthalten sein. ➔ **Grafik 5**

2 Änderungen aufgrund des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes sind jedoch berücksichtigt.

Grafik 5

Rechtsänderungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer in den Jahren 2006 bis 2017



4

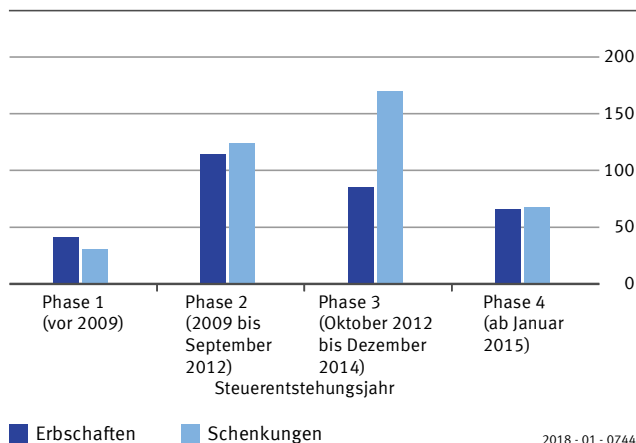
Vermögensübertragungen bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Bei Schenkungen wird angenommen, dass die Steuerpflichtigen durch die Wahl des Übertragungszeitpunktes gesetzliche Änderungen zur Minimierung der Steuerlast nutzen können. Da in den vier definierten Zeiträumen (Phasen) jeweils unterschiedliche rechtliche Rahmenbedingungen herrschten, sollte sich dies auf die Übertragung von geschenktem und geerbtem Vermögen auswirken. Vor allem ab 2009 sollte mehr Vermögen durch Schenkungen als durch Erbschaften übertragen worden sein.

Vor 2009 (Phase 1) wurde mehr Vermögen durch Erbschaften (40,7 Milliarden Euro) als durch Schenkungen (30,6 Milliarden Euro) übertragen. Zwischen Januar 2009 bis September 2012 (Phase 2) – mit der seit 2009 günstigen Regelung für die Übertragung von Betriebsvermögen – überstieg das geschenkte (123,7 Milliarden Euro) das geerbte (114,3 Milliarden Euro) Vermögen in geringem Maße. In der dritten Phase von Oktober 2012 bis Dezember 2014, in der sich mögliche restriktive Übertragungsregelungen abzeichneten, wurde fast doppelt so viel Vermögen geschenkt (169,2 Milliarden Euro) als geerbt (84,9 Milliarden Euro). In der vierten Phase nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur

Grafik 6

Geerbt und geschenktes Vermögen (vor Abzug von Steuerbefreiungen)
Mrd. EUR



Erbschaft- und Schenkungsteuer im Dezember 2014 sank der Wert des geschenkten Vermögens deutlich auf 67,0 Milliarden Euro ab. Geerbt wurde in diesem Zeitraum ein Vermögen von 66,1 Milliarden Euro. Da dieser Steuerentstehungszeitraum von den Finanzverwaltungen noch nicht vollständig festgesetzt worden ist, kann diese Phase noch nicht abschließend beurteilt werden.

➤ Grafik 6

Der Anstieg in den Phasen 2 und 3 belegt, dass die Steuerpflichtigen auf die Veränderung der rechtlichen Situation reagiert haben. In den Steuerentstehungsjahren 2009 bis September 2012 (Phase 2) gingen die Steuerpflichtigen davon aus, dass die günstige Regelung sicherlich nicht dauerhaft, aber für einen gewissen Zeitraum Bestand haben würde. In dieser Phase stiegen die Vermögensübertragungen aufgrund von Schenkungen von 30,6 Milliarden auf 123,7 Milliarden Euro. Nach der Anrufung des Bundesverfassungsgerichts durch den Bundesfinanzhof im September 2012 (Phase 3) war den Steuerpflichtigen bewusst, dass die Vergünstigungen zur Übertragung von Betriebsvermögen – abhängig vom anstehenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts – nur noch zeitlich begrenzt gelten würden. Es bestand lediglich Ungewissheit, ab wann die neue gesetzliche Regelung Anwendung finden und ob eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Urteils des Bundesverfassungsgerichts erfolgen würde. Trotz dieser Unsicherheit wurde in Phase 3 ein großes Volumen an Vermögen geschenkt. Allein im Oktober 2012 wurden durch Schenkungen 39,6 Milliarden Euro Vermögen übertragen. Da für die Übertragung von Betriebsvermögen ein gewisser zeitlicher Vorlauf notwendig ist, sind Überschneidungen der Phasen 2 und 3 möglich.

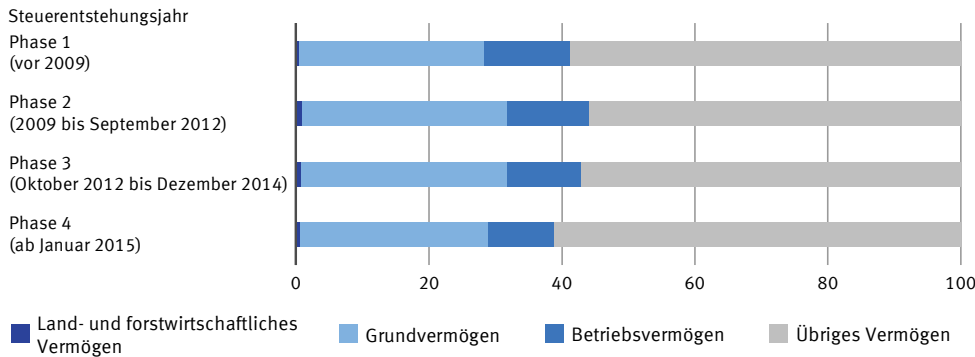
5

Geänderte Zusammensetzung des geschenkten Vermögens nach 2009

Das geerbte und geschenkte Vermögen gliedert sich in land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und übriges Vermögen. Neben übertragenem Betriebsvermögen wird die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG auch auf Anteile an Kapitalgesellschaften sowie auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen gewährt. Unter der Annahme, dass bei Schenkungen

Grafik 7

Geerbtes Vermögen (brutto) nach Arten
in %



2018 - 01 - 0745

die Steuerpflichtigen durch die Zusammensetzung des übertragenen Vermögens die Steuerlast minimieren können, wird im Folgenden die Zusammensetzung des geerbten und geschenkten Vermögens über die vier Phasen betrachtet.

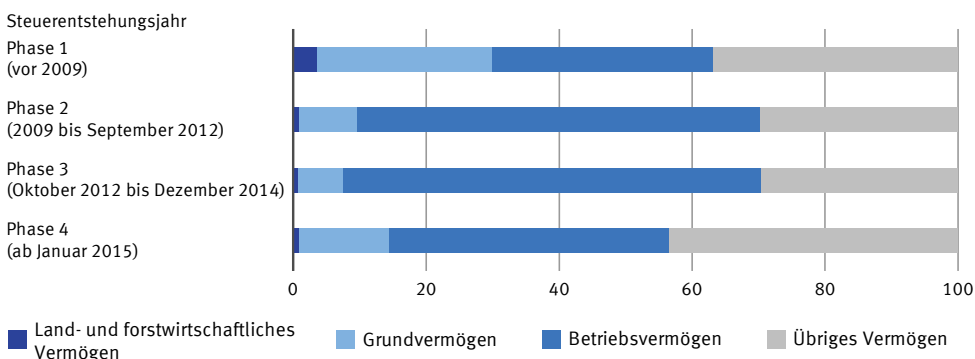
Das übertragene Vermögen von Todes wegen setzt sich in allen vier Phasen annähernd gleich zusammen. Überwiegend wurde übriges Vermögen geerbt, gefolgt von Grundvermögen, Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen. [↗ Grafik 7](#)

Die Zusammensetzung des geschenkten Vermögens unterscheidet sich deutlich von der Zusammensetzung des geerbten Vermögens. Bei den Schenkungen vor 2009

wurde zu fast gleichen Anteilen Betriebsvermögen (33 %) und übriges Vermögen (37 %) übertragen. Mit Inkrafttreten der Steuerbegünstigungen am 1. Januar 2009 bis zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts im Dezember 2014 (Phasen 2 und 3) wurde überwiegend das durch § 13a ErbStG begünstigte Betriebsvermögen (Phase 2: 61 %, Phase 3: 63 %) geschenkt. Ab Januar 2015 sinkt in Phase 4 der Anteil des begünstigten Betriebsvermögens fast auf das Niveau des übrigen Vermögens. In den Phasen 2 bis 4 spielt die Übertragung des nicht begünstigten Grundvermögens eine untergeordnete Rolle. [↗ Grafik 8](#)

Grafik 8

Geschenktes Vermögen (brutto) nach Arten
in %



2018 - 01 - 0746

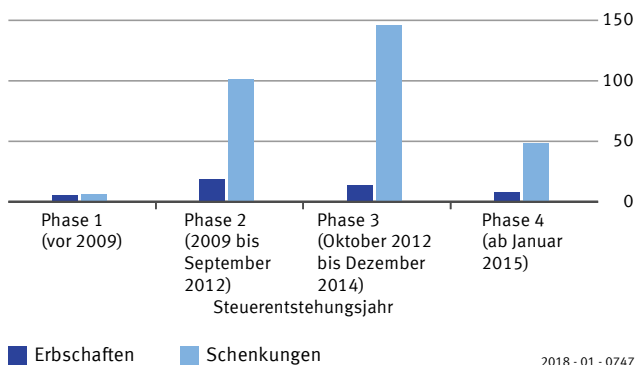
6

Erhebliche sachliche Steuerbefreiungen bei Schenkungen

Im Rahmen der Steuerfestsetzung werden bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs persönliche und sachliche Steuerbefreiungen als wertmäßig größte Abzugspositionen berücksichtigt. Zu den sachlichen Steuerbefreiungen zählen unter anderem die Verschonungsregelungen nach § 13a ErbStG, die bei Übertragung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften gewährt werden. Überwiegend werden diese im Rahmen von Schenkungen geltend gemacht. Im Steuerentstehungszeitraum 2009 bis September 2012 wurden beispielsweise 101,5 Milliarden Euro an Steuerbefreiungen nach § 13a ErbStG festgesetzt, von Oktober 2012 bis Dezember 2014 waren es 146,1 Milliarden Euro. [Grafik 9](#)

Grafik 9

Steuerbegünstigung nach §13a Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Mrd. EUR



7

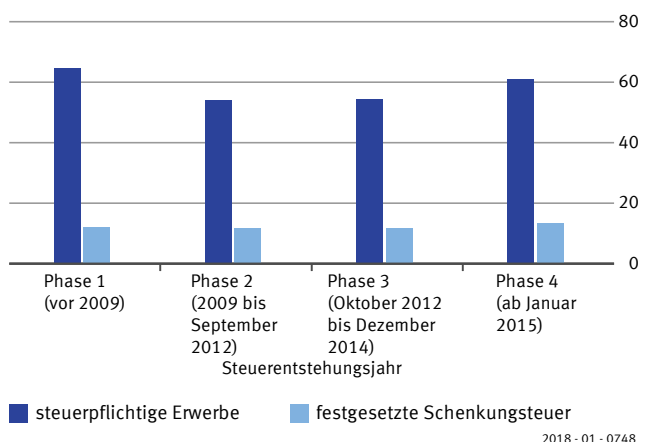
Nutzung von günstigen gesetzlichen Regelungen

Möglicherweise verringern sich durch die Nutzung von günstigen gesetzlichen Regelungen bei Schenkungen der steuerpflichtige Erwerb und die festgesetzte Schenkungsteuer im Verhältnis zum übertragenen Vermögen. Um diese Annahme zu überprüfen, wurden die Anteile des steuerpflichtigen Erwerbs und der festgesetzten Steuer am geerbten oder geschenkten Vermögen ermittelt.

Bei Erbschaften vor 2009 lag der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geerbten Vermögen bei 64,7 %, der Anteil der festgesetzten Steuer am geerbten Vermögen betrug 12,1 %. In den Phasen 2 bis 4 sind daran nur geringe Änderungen festzustellen. Der relativ hohe Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geerbten Vermögen ist darauf zurückzuführen, dass bei Erbschaften vorwiegend nicht begünstigtes Vermögen übertragen wurde. Dadurch war auch der Anteil der festgesetzten Steuer am geerbten Vermögen höher als bei den Schenkungen. [Grafik 10](#)

Grafik 10

Anteil am geerbten Vermögen
in %

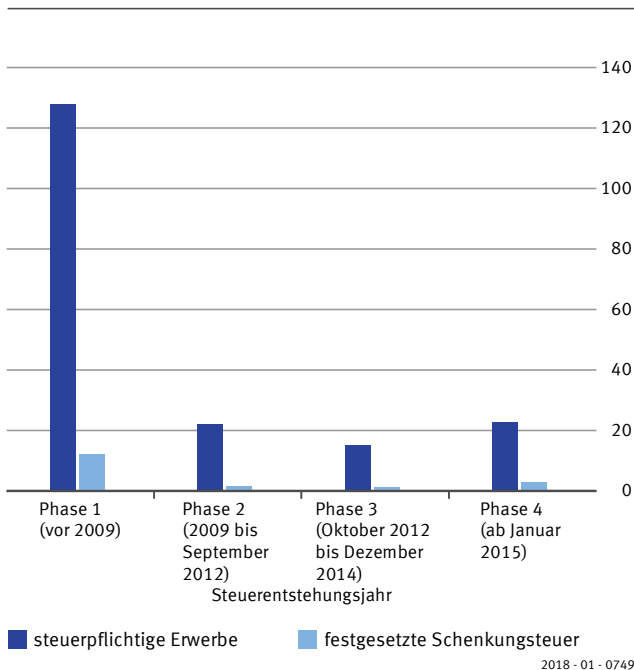


Bei Schenkungen vor 2009 lag der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geschenkten Vermögen bei 127,7 %. Dies beruht auf Mehrfachschenkungen (Vorerwerben) innerhalb von zehn Jahren, die bei der Steuer-

festsetzung angerechnet werden. Der Anteil der festgesetzten Steuer am geschenkten Vermögen belief sich vor 2009 auf 12,1 %. Nach 2009 sanken der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs in Phase 2 aufgrund der sachlichen Steuerbefreiungen auf 22% und der Anteil der festgesetzten Schenkungsteuer auf 1,6%. In Phase 3 (Oktober 2012 bis Dezember 2014) verringerten sich nochmals beide Anteile auf 14,9 beziehungsweise 1,3%. Ab Januar 2015 stiegen beide Anteile wieder, der des steuerpflichtigen Erwerbs am geschenkten Vermögen auf 22,5% und der der festgesetzten Schenkungsteuer auf 2,7%. [↗ Grafik 11](#)

Grafik 11

Anteil am geschenkten Vermögen
in %



8

Zusammenfassende Bewertung

Mit den Paneldaten der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017 liegen alle Erst- und Änderungsfestsetzungen der Steuerverwaltung für diesen Zeitraum vor; sie bieten damit ein umfassendes Bild der Vermögensübertragungen durch Erbschaften und Schenkungen. Der quantitative Einfluss der Änderungsfestsetzungen ist für die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik relativ gesehen gering, in Einzelfällen ist die Differenz zwischen Erst- und Änderungsfestsetzung jedoch erheblich. Je länger das betrachtete Steuerentstehungsjahr vom letzten Festsetzungsjahr zurückliegt, desto vollständiger können die Vermögensübertragungen für dieses Steuerentstehungsjahr abgebildet werden.


Anhand der Auswertungen der Paneldaten der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2017 nach Steuerentstehungsjahren wurde überprüft, ob zwischen Änderungen oder geplanten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und den Übertragungszeitpunkten des geerbten und geschenkten Vermögens ein Zusammenhang festgestellt werden kann. Hierfür wurden die Steuerentstehungsjahre anhand der rechtlichen Situation und Ereignisse in vier Phasen aufgeteilt.

Vor 2009 (Phase 1) wurde mehr Vermögen durch Erbschaften (40,7 Milliarden Euro) als durch Schenkungen (30,6 Milliarden Euro) übertragen. Nach 2009 und der Einführung der günstigen Regelungen für die Übertragung von Betriebsvermögen durch das Erbschaftsteuerreformgesetz (Phase 2) überstieg das geschenkte das geerbte Vermögen. Vor allem zwischen der Anrufung und der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (Phase 3, Oktober 2012 bis Dezember 2014) wurden 169,2 Milliarden Euro Vermögen geschenkt, davon allein 39,6 Milliarden Euro im Oktober 2012. Für den Steuerentstehungszeitraum ab 2015 (Phase 4) haben die Finanzverwaltungen die Erbschaften und Schenkungen noch nicht vollständig festgesetzt, sodass dieser Zeitraum noch nicht abschließend beurteilt werden kann.

Auch die Zusammensetzung des geschenkten Vermögens hat sich zugunsten der steuerbefreiten Vermögensarten ab 2009 bis Ende 2014 entwickelt. Die Zusammensetzung des geerbten Vermögens nach Arten ist über die Jahre konstant. Überwiegend wurde übriges Vermögen

geerbt, gefolgt von Grundvermögen, Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen. Die Zusammensetzung des geschenkten Vermögens unterscheidet sich deutlich von der Zusammensetzung des geerbten Vermögens. Bei den Schenkungen vor 2009 wurde in gleichen Anteilen Betriebsvermögen und übriges Vermögen übertragen. Mit Inkrafttreten der Steuerbegünstigungen am 1. Januar 2009 bis zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts im Dezember 2014 (Phasen 2 und 3) wurde überwiegend das begünstigte Betriebsvermögen geschenkt.

Es wurde überprüft, ob sich durch die Nutzung von günstigen gesetzlichen Regelungen bei Schenkungen der steuerpflichtige Erwerb und die festgesetzte Schenkungsteuer im Verhältnis zum übertragenen Vermögen verringern. Dazu wurden die Anteile des steuerpflichtigen Erwerbs und der festgesetzten Steuer am geerbten oder geschenkten Vermögen ermittelt. Bei Erbschaften vor 2009 lag der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geerbten Vermögen bei 64,7 %, der Anteil der festgesetzten Steuer am geerbten Vermögen betrug 12,1 %. Nach 2009 änderten sich die Anteile des steuerpflichtigen Erwerbs und der festgesetzten Steuer am geerbten Vermögen nur geringfügig. Der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geschenkten Vermögen lag nach Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes (Phase 2) aufgrund der sachlichen Steuerbefreiungen bei 22 % und der Anteil der festgesetzten Schenkungsteuer bei 1,6 %. In Phase 3 (Oktober 2012 bis Dezember 2014) verringerten sich beide Anteile, auf 14,9 beziehungsweise 1,3 %. Ab Januar 2015 stiegen der Anteil des steuerpflichtigen Erwerbs am geschenkten Vermögen wieder auf 22,5 % und der Anteil der festgesetzten Schenkungsteuer auf 2,7 %.

Die Ergebnisse unterstützen die Annahmen, dass zwischen Änderungen oder geplanten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und den Übertragungszeitpunkten des geschenkten Vermögens ein Zusammenhang besteht. Steuerpflichtige nutzten durch den Übertragungszeitpunkt für sie günstige steuerliche Regelungen. 

LITERATURVERZEICHNIS

Bundesfinanzhof. *Bundesfinanzhof prüft Verfassungsmäßigkeit der ab 1. Januar 2009 geltenden Erbschaftsteuer – Bundesministerium der Finanzen zum Beitritt aufgefordert* (Beschluss vom 05. Oktober 2011 II R 9/11). Pressemitteilung Nr. 92 vom 16. November 2012.

Bundesministerium der Finanzen. [*Die neue Erbschaftsteuer*](#). In: Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen. Ausgabe 01/2009.

Bundesministerium der Finanzen. [*Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bei der Übertragung betrieblichen Vermögens*](#). In: Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen. Ausgabe 01/2017.

Bundesverfassungsgericht. [*Erbschaftsteuerrecht in seiner derzeitigen Ausgestaltung verfassungswidrig*](#). Pressemitteilung Nr. 11/2007 vom 31. Januar 2007.

Bundesverfassungsgericht. [*Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer ist in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar*](#). Pressemitteilung Nr. 116/2014 vom 17. Dezember 2014.

Eisele, Dirk. *Erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Unternehmensvermögens in Teilen verfassungswidrig*. In: NWB (Neue Wirtschafts Briefe). Ausgabe 4/2015, Seite 170 ff.

Statistisches Bundesamt. *Erbschaft- und Schenkungsteuer 2017*. 2018. Verfügbar unter: www.destatis.de

Herausgeber

Statistisches Bundesamt (Destatis), Wiesbaden

Schriftleitung

Dr. Sabine Bechtold

Redaktionsleitung: Juliane Gude

Redaktion: Ellen Römer

Ihr Kontakt zu uns

www.destatis.de/kontakt

Erscheinungsfolge

zweimonatlich, erschienen im Dezember 2018

Das Archiv aller Ausgaben ab Januar 2001 finden Sie unter www.destatis.de/publikationen

Print

Einzelpreis: EUR 18,- (zzgl. Versand)

Jahresbezugspreis: EUR 108,- (zzgl. Versand)

Bestellnummer: 1010200-18006-1

ISSN 0043-6143

ISBN 978-3-8246-1073-0

Download (PDF)

Artikelnummer: 1010200-18006-4, ISSN 1619-2907

Vertriebspartner

IBRo Versandservice GmbH

Bereich Statistisches Bundesamt

Kastanienweg 1

D-18184 Roggentin

Telefon: +49 (0) 382 04 / 6 65 43

Telefax: +49 (0) 382 04 / 6 69 19

destatis@ibro.de

Papier: Metapaper Smooth, FSC-zertifiziert, klimaneutral, zu 61% aus regenerativen Energien

© Statistisches Bundesamt (Destatis), 2018

Vervielfältigung und Verbreitung, auch auszugsweise, mit Quellenangabe gestattet.