

Auszug aus dem Jahresgutachten 2008/09

**Reform der Erbschaftsteuer: Bedienung von Partikularinteressen**

( Ziffern 351 bis 376 )

Artikel 115 Grundgesetz erreicht wird. Scheitert auch dieses Projekt, hat die Große Koalition eine bedeutende Chance ungenutzt verstreichen lassen.

## II. Reform der Erbschaftsteuer: Bedienung von Partikularinteressen

**351.** Die Reform der Erbschaftsteuer gehört zu den Dauerbrennern der Steuerreformdiskussionen. Seit dem sogenannten Job-Gipfel vom März 2005 stehen dabei die Möglichkeiten und Bedingungen für eine steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen ab einer bestimmten Beteiligungsgrenze im Mittelpunkt sämtlicher Pläne zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Mit seinem Beschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht die Zulässigkeit von Verschonungsregelungen für einzelne Vermögensgegenstände zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele ausdrücklich anerkannt, sofern bestimmte Anforderungen erfüllt sind.

Die bislang vorliegenden Pläne zur Reform der Erbschaftsteuer sind allerdings **im Ansatz verfehlt**. Verschonungsabschläge von 85 vH oder mehr für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 vH beteiligt ist, sind in jeder Hinsicht ungerechtfertigt. Die Ungleichbehandlung zu vermieteten Immobilien mit einem Verschonungsabschlag von 10 vH ist evident. Auch der angestrebte Erhalt von Arbeitsplätzen wird nicht erreicht. So muss der Verschonungsabschlag auch gewährt werden, wenn ein Unternehmen nach Erbanfall in das EU-Ausland verlagert wird und dort die Fortführungskriterien eingehalten werden. In Deutschland würden Arbeitsplätze abgebaut, im EU-Ausland Arbeitsplätze geschaffen.

Mit der geplanten Erbschaftsteuerreform bedient der Gesetzgeber lediglich **Partikularinteressen**. Eine Abschaffung der Erbschaftsteuer wäre besser als die Umsetzung dieses verfehlten Vorhabens. Vorzuziehen wäre allerdings eine Erbschaftsteuerreform, die alle Vermögensklassen nicht nur bei der Bewertung, sondern auch bei Anwendung des Tarifs gleich behandelt und die eine generelle Stundungsregel für liquiditätsbeschränkte Vermögensarten (vor allem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Immobilien) sowie eine erhebliche Reduzierung der Steuersätze in der Steuerklasse I vorsieht. Von länderspezifischen Regelungen der Erbschaftsteuer ist ebenso abzuraten wie von einer Integration in die Einkommensteuer.

### 1. Eine kurze Chronologie der Reformpläne

**352.** Die kurz vor dem Abschluss stehende Debatte über die Reform der Erbschaftsbesteuerung in Deutschland geht zurück auf den sogenannten Job-Gipfel am 17. März 2005. Bei einem Treffen zwischen dem damaligen Bundeskanzler Schröder und der damaligen Oppositionsführerin Merkel wurden neben einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes auch entlastende Maßnahmen bei der Besteuerung von unternehmerischen Vermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer (im Folgenden kurz: Erbschaftsteuer) beschlossen. Seitdem stehen die Möglichkeiten, die Auswirkungen und die Sinnhaftigkeit einer erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens und weiterer Vermögensarten im Zentrum der Diskussion über die Reform der Erbschaftsteuer.

**353.** Im Mai 2005 hatte die rot-grüne Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vorgelegt, der sich an einem Konzeptpapier der bayerischen Staatsregierung orientierte. Kernpunkt des Gesetzentwurfs war ein „**Abschmelzmodell**“ mit der Zielsetzung einer Erhaltung und Sicherung von Arbeitsplätzen: Die auf produktiv eingesetztes Betriebsvermögen entfallende Erbschaftsteuer sollte über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet werden und die Steuerschuld bei Betriebsfortführung in zehn Jahresraten erlöschen. Bei Betriebsaufgabe, Veräußerung oder Zuführung von „produktivem“ in „nicht produktives“ Betriebsvermögen innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums nach Erbanfall hätte die Stundung der Erbschaftsteuer abgebrochen werden sollen, ohne allerdings die bis zum Zeitpunkt der „schädlichen Verwendung“ erloschene Steuerschuld nachträglich zu erheben. Die Neuregelungen sollten für ein Betriebsvermögen bis zu 100 Mio Euro gelten; darüber liegende Betriebsvermögen hätten weiterhin die geltenden Bewertungs- und Tarifbegünstigungen in Anspruch nehmen können.

Der Sachverständigenrat hat sich bereits in seinem Jahresgutachten 2005/06 (Ziffern 431 ff.) sehr kritisch mit diesem Vorschlag auseinandergesetzt. Das Fazit lautete, dass die vorgesehene Neuregelung der Erbschaftsbesteuerung eindeutig in die falsche Richtung gehe. Die geplante Reform sollte zurückgestellt und die ausstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur Erbschaftsteuer abgewartet werden.

**354.** Das „Abschmelzmodell“ wurde auch in den Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD vom 11. November 2005 übernommen. Unter Berücksichtigung des zu erwartenden Urteils des Bundesverfassungsgerichtes sollte die Reform der Erbschaftsteuer spätestens zum 1. Januar 2007 in Kraft treten. Dazu hatte die Große Koalition im Oktober 2006 erneut einen Gesetzentwurf zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge vorgelegt. An der Stundung und Erlöschung der Erbschaftsteuerschuld für produktives Vermögen innerhalb einer Zehn-Jahresfrist wurde festgehalten. Die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Gesetzentwurf vom Mai 2005 betrafen den Wegfall einer Begrenzung des „Abschmelzmodells“ auf Betriebsvermögen bis zu 100 Mio Euro, die Einführung einer Freigrenze in Höhe von 100 000 Euro für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und betroffene Anteile an Kapitalgesellschaften, vor allem aber eine Koppelung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen an die Fortführung des Betriebs in vergleichbarem Umfang. In Anlehnung an das **Umwandlungssteuergesetz** sollten Umsatz, Auftragsvolumen, Betriebsvermögen und die Zahl der Arbeitnehmer als Orientierungsgrößen für die Fortführung eines Unternehmens gelten. In der Gesetzesbegründung wurde darauf hingewiesen, dass die bevorstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes Auswirkungen auf den Gesetzentwurf haben könne und entsprechend zu berücksichtigen sei.

**355.** Mit Beschluss vom 7. November 2006 erklärte das Bundesverfassungsgericht die derzeitige Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als nicht mit dem Grundgesetz vereinbar. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, bis spätestens zum 31. Dezember 2008 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Umstritten ist, ob die Erbschaftsteuer auch weiter erhoben werden kann, wenn der Gesetzgeber der vom Gericht vorgegebenen Verpflichtung nicht nachkommt. In einem Rechtsgutachten des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages wird dies bejaht, weil das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes ausdrücklich „bis zu einer Neurege-

lung“ weiter anwendbar bleibe. Dagegen kommt ein Gutachten der Bundessteuerberater zu gegen- teiligen Schlussfolgerungen.

Das Gericht sieht die Anwendung von einheitlichen Steuersätzen gemäß § 19 Absatz 1 ErbStG auf den Wert des Erwerbs als mit dem Grundgesetz unvereinbar an, weil an Steuerwerte angeknüpft wird, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes aus Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz nicht genügt. Im Hinblick auf das Betriebsvermögen bemängelt das Gericht speziell die Übernahme der Steuerbilanzwerte; bei bebauten Grundstücken wird das vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Einheitsvervielfältiger von 12,5 moniert; auch bei der Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften wird eine Verfassungswidrigkeit durch eine weitreichende Übernahme der Steuerbilanzwerte im Rahmen des sogenannten Stuttgarter Verfahrens festgestellt; schließlich werden auch die geltenden Bewertungsansätze für land- und forstwirtschaftliches Vermögen als mit den Anforderungen des Gleichheitssatzes des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz unvereinbar angesehen. Das Bundesverfassungsgericht folgt damit weitgehend der Auffassung des Bundesfinanzhofs im Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2002.

Das Gericht gibt eine zweistufige Ausgestaltung der Erbschaftsteuer vor: Auf der ersten Stufe muss die Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zukünftig für alle Vermögensgegenstände einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein. Für die Wertermittlungsmethoden werden keine Vorgaben gemacht; zu gewährleisten sei lediglich, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. In einem zweiten, sich an die Bewertung anschließenden Schritt, kann der Gesetzgeber zur Bestimmung der Steuerbelastung dann allerdings Lenkungsziele berücksichtigen, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregeln, die bestimmte Vermögensarten – „gegebenenfalls auch sehr weitgehend“ – begünstigen. Diese steuerverschonenden Lenkungsnormen müssen den folgenden Anforderungen genügen: Sie müssen von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen sein; der Kreis der Begünstigten muss sachgerecht abgegrenzt sein; die Lenkungsziele sind gleichheitsgerecht auszugestalten. Die Begünstigungswirkungen müssen deshalb ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten.

**356.** Als Reaktion auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes hat die Bundesregierung im Januar 2008 den Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) vorgelegt (BT-Drucksache 16/7918), der auf einem Eckpunktepapier einer Arbeitsgruppe unter Leitung von Bundesfinanzminister Steinbrück und dem hessischen Ministerpräsidenten Koch aufbaut.

Neben Neuregelungen zu den Bewertungsverfahren für das Betriebsvermögen, Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften, Grundvermögen sowie das land- und forstwirtschaftliche Vermögen enthält der Gesetzentwurf eine deutliche Anhebung der persönlichen Freibeträge für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner (auf 500 000 Euro), Kinder (400 000 Euro) und

Enkel (200 000 Euro) sowie eine Anhebung und Vereinheitlichung der Steuersätze in den Steuerklassen II und III auf 30 vH und 50 vH.

Für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke ist eine Verschonungsregelung derart vorgesehen, dass ein Abschlag auf den Verkehrswert in Höhe von 10 vH vorgenommen wird. Wesentlich weitgehender und komplizierter sind die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 vH beteiligt ist:

- Für diese Vermögensgegenstände wird ein Verschonungsabschlag von 85 vH der Bemessungsgrundlage gewährt; die der Besteuerung unterworfenen 15 vH des gemeinen Werts verringern sich um einen gleitenden Abzugsbetrag von 150 000 Euro, der ab einem Betriebsvermögensübergang von 3 Mio Euro vollständig abgeschmolzen ist.
- Der Verschonungsabschlag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn
  - über einen Zeitraum von 10 Jahren die jährliche Lohnsumme 70 vH der (mit einem Tariflohnindex fortgeschriebenen) durchschnittlichen Lohnsumme aus den letzten fünf Jahren vor Erbanfall nicht unterschreitet. Für jedes Jahr, in dem diese Bedingung nicht erfüllt ist, entfällt ein Zehntel des Abschlags;
  - zusätzlich das Betriebsvermögen über 15 Jahre gehalten wird und keine Entnahmen getätigt werden, welche die Summe der Einlagen und zurechenbaren Gewinnanteile um mehr als 150 000 Euro übersteigen. Eine pro-rata-temporis-Regelung ist nicht vorgesehen; die steuerliche Begünstigung entfällt bei späterer schädlicher Verwendung vollständig („Fallbeileffekt“).
- Für Unternehmen, deren Verwaltungsvermögen (etwa fremdvermietete Grundstücke, Wertpapiere im Streubesitz oder Kunstgegenstände) mehr als 50 vH des Betriebsvermögens ausmacht, wird der Verschonungsabschlag nicht gewährt.

**357.** Der Bundesrat hat sich am 15. Februar 2008 mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz befasst und in Form von Änderungsvorschlägen und Prüfbitten erhebliche Bedenken gegen eine Reihe von Regelungen formuliert. Diese betreffen unter anderem: die als zu lang erachtete fünfzehnjährige Haltefrist von Betriebsvermögen sowie das Fehlen einer pro-rata-temporis Regelung analog zur Lohnsummenkomponente; die Bestimmungen zur Beibehaltung einer bestimmten Lohnsumme für die Berechtigung des Verschonungsabschlags; die Gestaltungsanfälligkeit einer starren Grenze für das Verwaltungsvermögen im Hinblick auf den Verschonungsabschlag; eine Doppelbelastung der stillen Reserven zunächst durch Erbschaftsteuer und später bei Realisierung durch Einkommensteuer. Einzelne Bundesländer haben angekündigt, dem Erbschaftsteuerreformgesetz in der vorliegenden Fassung im Bundesrat nicht zuzustimmen.

Auch in der Anhörung des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung wurde zum Teil vehemente Kritik am Gesetzentwurf der Bundesregierung geübt.

**358.** Gegenwärtig stocken die Verhandlungen zwischen den Koalitionsparteien zur Reform der Erbschaftsteuer. Konsens scheint zu sein, dass die 15-Jahresfrist für das Halten des Betriebsvermögens auf zehn Jahre gekürzt und auch dabei eine pro-rata-temporis-Lösung beschlossen wird. Das Land Bayern hat demgegenüber eine Optionslösung vorgeschlagen, indem ein Wahlrecht eingeräumt wird zwischen einem Verschonungsabschlag von 85 vH bei einer Betriebsfortführung über sieben Jahre oder einer vollständigen Freistellung des Betriebsvermögens von der Erbschaftsteuer bei einer Behaltensfrist von zehn Jahren, wobei im letztgenannten Fall in den ersten fünf

Jahren der „Fallbeileffekt“ und in den nächsten fünf Jahren eine pro-rata-temporis Lösung angewendet werden soll. Die Begünstigungen für Betriebsvermögen würden damit weiter ausgebaut und die Ungleichbehandlung der Vermögensarten verstärkt. Besonders umstritten ist der ebenfalls vom Land Bayern neu in die Verhandlungen eingebrachte Vorschlag eines **„Familienheim-Ergänzungsfreibetrags“**. Danach soll im Erbfall ein **zusätzlicher** persönlicher Freibetrag für Ehegatten, Kinder, Enkel und Geschwister gewährt werden, wenn im Gesamterwerb ein Grundstück enthalten ist, das vom Erblasser selbst genutzt wurde und vom Erben über mindestens zehn Jahre nach Erbanfall selbst genutzt wird und der Grundstückswert des vererbten Familienheims nach Abzug der damit zusammenhängenden Schulden und Verpflichtungen den Betrag von insgesamt 1,5 Mio Euro nicht übersteigt. Der Familienheim-Ergänzungsfreibetrag soll mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen, wenn das Familienheim innerhalb von zehn Jahren vom Erben verkauft oder vermietet wird. Begünstigt würden durch eine solche Regelung Erbübergänge mit Grundstücken in Hochpreislagen („Starnberger-See-Regelung“). Ob eine solche Sonderregelung der vom Bundesverfassungsgericht für steuerverschonende Lenkungsnormen geforderten „sachgerechten“ und „gleichheitsgerechten“ Ausgestaltung entspricht, erscheint eher zweifelhaft. In jedem Fall würde die steuerliche Behandlung einzelner Vermögensgegenstände durch die Erbschaftsteuer immer mehr einem Flickenteppich gleichen; das Steuerrecht würde immer komplizierter. Wenn ein vorgegebenes Aufkommen aus der Erbschaftsteuer erzielt werden soll, müssen die Steuervergünstigungen für Erben großer Betriebsvermögen und hochwertiger Grundstücke durch Steuererhöhungen an anderer Stelle ausgeglichen werden. Das alles hat mehr mit Klientel-Politik als mit einer sach- und gleichheitsgerechten Steuerpolitik zu tun.

## 2. Erbschaftsteuerreform und Verschonungsabschläge: Rechtfertigungen, Missverständnisse, Fakten

**359.** Seit dem Job-Gipfel vom März 2005 stehen die Möglichkeiten und Bedingungen für eine steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie Kapitalgesellschaftsanteilen ab einer bestimmten Beteiligungsgrenze im Mittelpunkt sämtlicher Pläne zur Reform der Erbschaftsteuer. Mit seinem Beschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht die Zulässigkeit von Verschonungsregelungen für einzelne Vermögensgegenstände zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele ausdrücklich anerkannt, sofern bestimmte Anforderungen erfüllt sind. Im Folgenden soll zunächst geprüft werden, ob es überzeugende ökonomische Gründe für eine besondere erbschaftsteuerliche Begünstigung einzelner Vermögensarten gibt.

**360.** Aus verfassungsrechtlichen Gründen muss sich die Bemessungsgrundlage sämtlicher Vermögensgegenstände im Rahmen der Erbschaftsteuer zukünftig am gemeinen Wert, also an deren Verkehrswerten, orientieren. Zu den Einzelheiten liegen Entwürfe für die Bewertung von Anteils- und Betriebsvermögen und für die Bewertung von Grundvermögen vor, in denen das Ertragswertverfahren als Bewertungsinstrument herangezogen wird. Auch wenn das Ziel einer einheitlicheren Bewertung der verschiedenen Vermögensgegenstände erreicht wird, weisen die Entwürfe eine Reihe von Problemen auf. In zahlreichen Fällen misslingt die angestrebte Bewertung mit dem gemeinen Wert; auch das Ziel einer rechtsformneutralen Bewertung von Anteils- und Betriebsvermögen wird verfehlt (Spengel und Elschner, 2008; Broekelschen und Maiterth, 2008). In jedem Fall führen diese Bewertungsvorschriften zu einem teilweise drastischen Anstieg der Bemessungs-

grundlagen bei Grundvermögen, Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften. Bei unveränderten Steuersätzen und Freibeträgen wäre damit ein starker Anstieg des Aufkommens aus der Erbschaftsteuer verbunden. Die Bundesregierung will das Erbschaftsteueraufkommen allerdings unverändert lassen. Dann müssen zwangsläufig kompensierende Maßnahmen bei den Freibeträgen, den Steuersätzen oder durch sonstige Verschonungsabschläge vorgesehen sein. Dies kann gleichmäßig für alle Vermögensarten oder durch spezielle Begünstigungen für einzelne Vermögensgegenstände erfolgen.

**361.** Von den Vermögenszuwächsen ausgehende **distributive Gründe** für eine spezielle Verschonungsregelung vor allem für Betriebsvermögen und andere Vermögensgegenstände lassen sich nicht finden. Eine Auswertung der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 zeigt, dass Betriebsvermögen in kleineren Nachlässen und Schenkungen bis zu einem Gesamtwert der Nachlassgegenstände von 1 Mio Euro nahezu keine Rolle spielen. Dagegen fallen fast 70 vH der Nachlasswerte von Betriebsvermögen bei Erbschaften an, deren Gesamtwert über 5 Mio Euro beträgt (Lehmann und Treptow, 2006). Keine andere Vermögensklasse ist derart stark auf hohe Nachlässe konzentriert. Eine verteilungspolitisch motivierte Begünstigung von Betriebsvermögen dürfte sich daraus schwerlich ableiten lassen.

**362.** Unter dem Gesichtspunkt der **Steuerbelastungsgleichheit** der einzelnen Vermögensklassen kann bei gleichzeitiger Berücksichtigung von Ertrags- und Bestandsbesteuerung allerdings durchaus ein spezieller Verschonungsabschlag begründet werden.

Dies ist einmal der Fall, weil es bei Bewertung der Vermögensgegenstände zu Verkehrswerten im Rahmen der Erbschaftsteuer wegen der einkommensteuerlichen Verstrickung der stillen Reserven zu einer insgesamt höheren Belastung etwa bei Betriebsvermögen kommen kann als bei vererbtem Geldvermögen. Angenommen der Steuerbilanzwert eines Unternehmens betrage die Hälfte des Verkehrswerts. Zur erbschaftsteuerlichen Belastung von zu Verkehrswerten bewertetem Betriebsvermögen in Höhe von maximal 30 vH beim geltenden Steuertarif kann dann bei unmittelbarer Aufdeckung der stillen Reserven noch eine einkommensteuerliche Belastung von in der Spitze 22,5 vH ( $= 0,45 \times 50$ ) hinzutreten. Diese bei Vorliegen von stillen Reserven auftretende steuerliche Höherbelastung könnte bei den betroffenen Vermögensklassen, also vor allem bei Betriebsvermögen, Kapitalgesellschaftsanteilen sowie land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, einen Verschonungsabschlag bei der Erbschaftsteuer rechtfertigen. Zur Vermeidung der Doppelbelastung stiller Reserven durch Erbschaftsteuer und Einkommensteuer müsste dieser Verschonungsabschlag dem Barwert der Einkommensteuern auf die stillen Reserven entsprechen. Nach einer DIHK-Umfrage bei 72 größeren Familienunternehmen liegen die Verkehrswerte bei den befragten Unternehmen durchschnittlich um den Faktor 3 bis 3,5 über den Steuerbilanzwerten. Selbst bei Anwendung des Spitzensatzes der Einkommensteuer könnte damit allerdings lediglich ein maximaler Verschonungsabschlag von etwa 30 vH ( $= 0,45 \times 66,7$ ) gerechtfertigt werden. Alternativ könnte die Doppelbelastung der stillen Reserven aber auch im Rahmen der Einkommensteuer mittels einer Buchwertaufstockung der übertragenen Wirtschaftsgüter erfolgen, wie sie als „Step up“ im US-amerikanischen Steuerrecht vorgesehen ist. Ein Verschonungsabschlag bei der Erbschaftsbesteuerung würde sich dann erübrigen.

**363.** Unter Verweis auf die Herstellung einer aggregierten Steuerbelastungsgleichheit von Vermögensarten wären spezielle Verschonungsregeln im Erbschaftsteuerrecht prinzipiell auch als Ausgleich für eine unterschiedliche Ertragsbesteuerung vorstellbar. Mit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 werden Kapitalerträge ganz unterschiedlich besteuert (Ziffern 377 ff.). Während Erträge aus Finanzanlagen zukünftig unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags mit 26,38 vH besteuert werden, beläuft sich die Steuerbelastung von in Personenunternehmen erwirtschafteten Eigenkapitalerträgen oder aus direkten Immobilienanlagen auf bis zu 47,44 vH; die Erträge von in Körperschaften eingesetztem Eigenkapital unterliegen auf Unternehmensebene einer definitiven Steuerbelastung von 29,83 vH (bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 vH) und bei Durchrechnung bis zum Kapitalgeber von 48,33 vH. Diese Unterschiede in der Steuerbelastung könnten im Prinzip durch unterschiedliche Belastungen einzelner Vermögensarten bei der Erbschaftsteuer ausgeglichen werden. An Vermögensgrößen anknüpfende Steuern lassen sich in äquivalente Steuern auf tatsächliche oder fiktive Vermögenserträge umrechnen. Unterstellt man etwa typisierend, dass Vermögen alle 30 Jahre an die nachfolgende Generation vererbt wird – in diesem Zeitabstand werden Familienstiftungen der Erbschaftsbesteuerung unterworfen – und geht von einer angenommenen zeitkonstanten Eigenkapitalrendite für Betriebsvermögen in Höhe von 20 vH vor Steuern aus, entspricht eine Tarifbelastung von 19 vH (30 vH) bei der Erbschaftsteuer bei Vernachlässigung weiterer Steuern einer jährlichen Ertragssteuerbelastung von 4,20 vH (7,09 vH). Durch geeignete Verschonungsabschläge bei durch die Einkommensteuer höher belasteten Vermögensarten ließe sich dann eine Angleichung der Gesamtsteuerbelastungen erreichen. Die in den verschiedenen Gesetzentwürfen der Bundesregierung vorgesehenen Verschonungsabschläge sind dazu allerdings völlig ungeeignet. So müsste es etwa für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wegen der enormen einkommensteuerlichen Begünstigung aufgrund der Durchschnittswertbesteuerung nach § 13a EStG statt erbschaftsteuerlicher Verschonungsabschläge eher „Aufstockungszuschläge“ geben.

**364.** Die Bundesregierung begründet die vorgesehenen Verschonungsabschläge nicht mit distributiven, sondern mit allokativen Überlegungen. Durch zielgenaue Verschonungsregelungen werde dasjenige Vermögen begünstigt, das in besonderer Weise dem **Gemeinwohl** diene. Deshalb sollen diejenigen Unternehmen von der Erbschaftsteuer entlastet werden, bei denen die Arbeitsplätze im Zuge des Erbübergangs weitestgehend gesichert seien. Als Gemeinwohlgründe für die Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen wird angeführt, dass ihre Erhaltung „aus ökonomischen Gründen und nicht zuletzt aus – zunehmend an Bedeutung gewinnenden – Gründen des Umweltschutzes für die Allgemeinheit von essentieller Bedeutung ist.“ Bei der Vererbung oder Schenkung von Grundvermögen wird ein Verschonungsabschlag damit gerechtfertigt, dass vermietete Wohnimmobilien der Sicherung der Wohnraumversorgung der Bevölkerung dienen.

**365.** Das Bundesverfassungsgericht verlangt von steuerverschonenden Lenkungsnormen, dass die Begünstigungswirkungen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten müssen. Diesen Anforderungen genügen die vorgesehenen Verschonungsregelungen in keiner Weise.

**366.** Unstrittig ist, dass die Erbschaftsteuer einen erheblichen Mittelentzug beim Erben bewirken kann. Zutreffend ist auch, dass betriebliches Vermögen im Vergleich zu Geldvermögen eine er-

heblich eingeschränkte Liquidität und Mobilisierbarkeit aufweist. Bei funktionierenden Kapitalmärkten wäre dies kein Problem, weil die Belastung durch die Erbschaftsteuer bei entsprechender Kreditaufnahme zeitlich gestreckt werden könnte. Aber die Kapitalmärkte sind unvollkommen und eine Kreditaufnahme zur Begleichung von Erbschaftsteuerschulden kann deshalb schwierig oder im Hinblick auf eine erhöhte Fremdkapitalquote unerwünscht sein. Insofern kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die Erbschaftsteuer zum Verkauf ererbter Vermögensgegenstände zwingen kann. Dies gilt aber für alle Vermögensklassen mit eingeschränkter Liquidität, für Grundvermögen und Kunstgegenstände genauso wie für Betriebsvermögen. Diesem Problem könnte sachgerecht durch eine generelle **Stundungsregelung** für liquiditätsbeschränkte Vermögen begegnet werden, die es erlaubt, die Erbschaftsteuer unabhängig von der Person des Erben über einen längeren Zeitraum zu strecken. Mögliche individuelle Liquiditätsprobleme würden so gelöst; bei angemessener Verzinsung der aufgeschobenen staatlichen Steueransprüche bliebe der Barwert des Steueraufkommens unverändert; kurzfristige Steuerausfälle könnte der Fiskus am Kapitalmarkt ohne Liquiditätsbeschränkungen zwischenfinanzieren.

**367.** Wenn das Liquiditätsproblem gelöst ist, sind **Verschonungsabschläge zum Erhalt** und zur Sicherung **von Arbeitsplätzen unnötig** und letztlich nicht geeignet. Unternehmen sind eine spezielle Organisationsform zur Einkommenserzielung. Aus ökonomischer Sicht sollten diejenigen Personen Unternehmen gründen oder leiten, die über die höchsten unternehmerischen Fähigkeiten verfügen. Der spezielle Verschonungsabschlag für Unternehmensvermögen setzt Anreize, die Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie zu regeln. Das ist genauso wenig sinnvoll, wie die Rekrutierung von Fußballnationalspielern auf die Familien früherer Nationalspieler zu beschränken. Wenn Familienangehörige erfolgreicher Unternehmer ebenfalls über unternehmerische Fähigkeiten verfügen, werden sie ein Unternehmen auch ohne erbschaftsteuerlichen Verschonungsabschlag fortführen. Führen sie umgekehrt ein Unternehmen trotz fehlender Befähigung wegen erbschaftsteuerlicher Anreize fort, ist das volkswirtschaftlich ineffizient und verursacht letztlich Arbeitsplatzverluste. Wenn Unternehmensvermögen eher als andere Vermögensarten aus Gemeinwohlgründen förderungswürdig sein soll, stellt sich die Frage, warum ererbtes Geldvermögen, das für eine Unternehmensgründung eingesetzt wird, von einem Verschonungsabschlag in der Erbschaftsteuer ausgenommen bleibt. Dabei ist gerade die Bedeutung von Erbschaften und Schenkungen für den Schritt in die Selbstständigkeit und die Gründung von Unternehmen aus der Literatur bekannt.

Auch ohne die Gewährung von Verschonungsabschlägen muss es selbst dann nicht zum Verlust von Arbeitsplätzen kommen, wenn ein Erbe das erworbene Unternehmen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld verkaufen sollte. Ein Käufer wird das Unternehmen ja nur bei hinreichend positiven Ertragsaussichten übernehmen und das Unternehmen – wenn auch unter veränderten Eigentumsverhältnissen – fortführen. Kritisch anzumerken ist schließlich, dass der Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen zwar an die Fortführung des Unternehmens gebunden ist, dies aber nicht zwangsläufig in Deutschland erfolgen muss. Aus europarechtlichen Gründen muss der Verschonungsabschlag bei Einhaltung der entsprechenden Kriterien auch für im EU-Ausland belegenes Betriebsvermögen gewährt werden. Selbst nach erfolgtem Erbübergang kann ein Unternehmen etwa nach Rumänien oder Bulgarien verlagert werden, ohne dass es zur Rücknahme der Erbschaftsteuerbegünstigung kommt, vorausgesetzt, dass die Fortführungskriterien eingehalten wer-

den. So schafft und sichert die deutsche Steuerbegünstigung von Betriebsvermögen und bestimmten Kapitalgesellschaftsanteilen zwar Arbeitsplätze im EU-Ausland – aber nicht notwendigerweise in Deutschland.

Im Hinblick auf die Begründung des Verschonungsabschlags für vermietetes Grundvermögen ist zu fragen, warum nur vermietete, nicht aber auch selbst genutzte Immobilien zur „Sicherung der Wohnraumversorgung der Bevölkerung“ beitragen sollen. Und die Behauptung oder Vermutung, dass eine erbschaftsteuerliche Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ein „zielgenaues“ Instrument für den Umweltschutz sein soll, ist sicherlich originell, aber geradezu an den Haaren herbeigezogen.

**368.** Bezieht man noch die ungerechtfertigten und gleichheitswidrigen unterschiedlichen Verschonungsabschläge von 10 vH für vermietete Wohnimmobilien und von 85 vH für Betriebsvermögen sowie zusätzlich zahlreiche weitere Kritikpunkte, die in der einschlägigen Literatur oder in der Anhörung des Finanzausschusses vorgebracht wurden, in die Betrachtung ein, ist das **Gesamturteil** über diese Reform der Erbschaftsteuer eindeutig **negativ** – und zwar so negativ, dass ein Verzicht auf die Erhebung der Erbschaftsteuer aus Sicht des Sachverständigenrates besser wäre als die Umsetzung des vorgesehenen Erbschaftsteuertorsos. Noch besser wäre es allerdings, an der Erbschaftsteuer festzuhalten, eine generelle Stundungsmöglichkeit vorzusehen und die sich durch die erforderliche Höherbewertung ergebenden Mehrbelastungen durch eine Tarifsenkung in der Steuerklasse I der Erbschaftsteuer auszugleichen.

### 3. Pro und Contra Erbschaftbesteuerung

**369.** Mit einem Aufkommen von 4,2 Mrd Euro und einem Anteil von 0,8 vH am Gesamtsteueraufkommen im Jahr 2007 gehört die Erbschaftsteuer zu den aufkommensmäßig eher unbedeutenden Steuern. Bezogen auf das Aufkommen dürfte die Erbschaftsteuer unter allen Steuerarten gleichzeitig mit die höchsten Steuererhebungskosten aufweisen. In einer schon etwas älteren Studie schätzt das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung (2003) allein die Verwaltungskosten bei der Erbschaftsteuer auf 3,7 vH des Aufkommens. Daraus wird gelegentlich die Forderung abgeleitet, auf eine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ganz zu verzichten. Gleichzeitig verweisen die Befürworter einer Abschaffung der Erbschaftsteuer häufig auf eine Doppelbelastung oder auch auf den internationalen Steuerwettbewerb, der in einigen Ländern in letzter Zeit zu einem Verzicht auf die Erbschaftbesteuerung geführt hat.

**370.** Die Höhe des Aufkommens allein ist kein geeigneter Indikator für die ökonomische Vorteilhaftigkeit einer Steuer. Bei gegebenem Steueraufkommen sind die Anteile der einzelnen Steuerarten am Gesamtaufkommen dann optimal gewählt, wenn die (marginalen) Effizienzkosten gewichtet mit dem Beitrag einer Steuerart zur Erreichung von Verteilungszielen über alle Steuern hinweg ausgeglichen sind. Plausibilitätsüberlegungen legen nahe, dass eine doppelt progressive Erbschaftsteuer durchaus Bestandteil eines rationalen Steuersystems sein sollte. Die Effizienzkosten der Erbschaftsteuer hängen vom **Erbschaftsmotiv** ab. Bei „zufälligen“, ungeplant anfallenden Erbschaften entstehen überhaupt keine Effizienzverluste, weil auf Seiten des Erblassers keinerlei und beim Erben nur über Einkommenseffekte vermittelte Verhaltensreaktionen anfallen. Die Erbschaftsteuer ist dann eine unter Effizienzgesichtspunkten ideale Steuer, was hohe Steuersätze

rechtfertigen würde. Bei „strategischen“ Erbschaftsmotiven können Nachlässe als „Preis“ für die gegenüber dem Erblasser zu dessen Lebzeiten erbrachten Dienstleistungen interpretiert werden; die Erbschaftsteuer wäre dann als Ersatz für die bei vergleichbaren Markttransaktionen anfallenden Einkommen- und Umsatzsteuern anzusehen. Nur bei einem rein „altruistischen“ Erbschaftsmotiv sprechen Effizienzeffekte für moderate Steuersätze und langfristig auch für einen Verzicht auf eine Erbschaftbesteuerung. Das Problem ist, dass die unterschiedlichen Erbschaftsmotive weder beobachtbar sind, noch zuverlässige empirische Informationen über die relative Bedeutung der einzelnen Erbschaftsmotive vorliegen. Insofern ist man bei der Ausgestaltung des Steuertarifs auf Vermutungen angewiesen. Pauschalierend erscheint dabei die Annahme nicht unplausibel, dass Erbschaften an Personen der Steuerklasse I (Ehegatten, Kinder, Enkel) überwiegend aus altruistischen Motiven erfolgen, während bei Nachlässen an Personen der Steuerklassen II und III strategische Erbschaftsmotive häufiger vorkommen. Zufällige Erbschaften wiederum fallen wegen der gesetzlichen Erbfolgeregelungen bei nahen Verwandten an. Da der Erbübergang aber überwiegend auf der Grundlage eines Testaments erfolgt, kann von einer Dominanz des altruistischen Erbschaftsmotivs bei Nachlässen an Personen der Steuerklasse I ausgegangen werden. Insofern sprechen gute Gründe für eine Progression der Erbschaftbesteuerung nach Verwandtschaftsgrad mit höheren Steuersätzen in den Steuerklassen II und III.

**Verteilungsüberlegungen** können dann eine doppelte Progression begründen, indem auch innerhalb der einzelnen Steuerklassen die Steuersätze mit der Bemessungsgrundlage zunehmen sollen. Dabei kann eine solche Progression bei altruistischem Erbschaftsmotiv weniger überzeugend gerechtfertigt werden als bei strategischen und zufälligen Erbschaftsmotiven. Es spricht deshalb vieles dafür, die Erbschaftsteuer in der Steuerklasse I mit niedrigen Steuersätzen und einer nur moderaten Progression auszugestalten, während in den Steuerklassen II und III stärker progressive Steuertarife mit höheren Steuersätzen gewählt werden können. Spezielle Verschonungsabschlüsse für einzelne Vermögensklassen lassen sich allerdings – einmal abgesehen von der Problematik einer Doppelbelastung von stillen Reserven durch Erbschaftsteuer und Einkommensteuer – nicht rechtfertigen.

**371.** Auch die ansonsten vorgebrachten Argumente gegen eine Erbschaftbesteuerung können ökonomisch nicht überzeugen. Von vornherein unerheblich ist die gelegentlich vorgetragene Begründung, dass die Erbschaftsteuer auf aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen zugreift. Grundsätzlich ist eine Doppelbelastung einzelner Bemessungsgrundlagen überhaupt kein Problem. Für die Wirkungen von Steuern kommt es auf die effektive Gesamtbelastung an. Unter Neutralitätsaspekten wichtig ist allein, dass die effektiven steuerlichen Gesamtbelastungen gleich hoch sind; ob diese in einem Belastungsschritt oder kumuliert durch mehrere Steuern zustande kommen, ist wirkungsanalytisch gleichgültig.

Relevant ist da schon der Hinweis auf ein zunehmendes **internationales Steuersatzgefälle** bei der Erbschaftsteuer – nicht zuletzt angesichts der Abschaffung der österreichischen Erbschaftsteuer ab dem 1. August 2008 – und eine daraus resultierende Gefahr von Betriebsverlagerungen und Arbeitsplatzverlusten. Ganz so einfach ist eine Vermeidung der Erbschaftsteuer durch Wegzug allerdings nicht. Um der deutschen Besteuerung auszuweichen, wäre nicht nur der Wegzug des Erblassers **und** sämtlicher Erben aus Deutschland erforderlich, er müsste auch mindestens fünf

Jahre vor Erbanfall erfolgen. Selbst dann unterliegt inländisches Vermögen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht weiterhin der deutschen Erbschaftsteuer. Ihr könnte man zwar entkommen, wenn auch das Inlandsvermögen oder Teile davon ins Ausland verbracht würden. Im Gegenzug müsste jedoch gegebenenfalls eine sogenannte Entstrickung der stillen Reserven oder bei Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften eine steuerlich unvorteilhafte Liquidationsbesteuerung in Kauf genommen werden. Alternativ könnte auch durch Einbringung von im Inland belegenen Vermögenswerten in eine ausländische Kapitalgesellschaft der Zugriff des deutschen Fiskus vermieden werden, wenn Erbe und Erblasser ihren Wohnsitz im Ausland haben. Letzteres ist aber eine vergleichsweise starke Anforderung. Alles in allem erscheint eine Senkung der Belastung mit Erbschaftsteuern im Hinblick auf den internationalen Steuerwettbewerb jedenfalls weniger dringlich als eine (weitere) Entlastung auf dem Gebiet der Ertragsbesteuerung.

**372.** Auch der vereinzelt vorgebrachte Vorschlag einer **Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer** ist skeptisch zu beurteilen. Ein unter Effizienz- und Verteilungsgesichtspunkten ideales Steuersystem würde auf individualspezifische Bemessungsgrundlagen zugreifen, die der einzelne Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann. Derartige Bemessungsgrundlagen sind für den Fiskus aber nicht beobachtbar. Ausgangspunkt und konstitutives Merkmal der Theorie der Optimalbesteuerung sind deshalb Informationsasymmetrien zwischen Fiskus und Zensiten. Die Besteuerung des Einkommens als vergleichsweise einfach zu beobachtende Bemessungsgrundlage ist dann ein Surrogat für die eigentlich wünschenswerte Besteuerung von für den Fiskus unbeobachtbaren Sachverhalten – in der einschlägigen Literatur wird pauschal von den „natürlichen Fähigkeiten“ eines Steuerpflichtigen gesprochen. Mit einer Differenzierung nach Verwandtschaftsgrad bei Steuertarif und Freibeträgen erlaubt die Erbschaftsteuer die Erfassung von zusätzlichen individuellen Merkmalen neben dem Einkommen, die zu einer zielgenaueren Ausgestaltung des Steuersystems beitragen können.

**373.** Geprüft werden soll abschließend die gelegentlich ausgesprochene Empfehlung, neben der Aufkommenshoheit für die Erbschaftsteuer auch die Gesetzgebungshoheit auf die Bundesländer zu übertragen. Am weitesten geht dabei der von der FDP vorgelegte „Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Steuerautonomie in den Ländern (Erbschaftsteuerreformgesetz)“ (BT-Drucksache 16/10309), der einen völligen Verzicht des Bundes auf die Inanspruchnahme der Gesetzgebungskompetenz und ihre Übertragung auf die Bundesländer vorsieht. Der Sachverständigenrat hat sich in mehreren Gutachten grundsätzlich für eine größere Steuerautonomie für die Bundesländer ausgesprochen. Die Erbschaftsteuer ist dabei allerdings eine weniger gut geeignete Kandidatin als begrenzte Zu- oder Abschlagsrechte bei den Ertragsteuern, um einen Steuerwettbewerb zwischen den Ländern zu initialisieren.

Gegenwärtig fließt das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer dem Bundesland zu, in dem der Erblasser seinen (Haupt-)Wohnsitz hat. Liegt sein Wohnsitz im Ausland, erfolgt die Aufkommensverteilung auf die Bundesländer nach den Wohnsitzen der Erben. Bei beschränkter Steuerpflicht richtet sich die Zuordnung des Steueraufkommens nach dem Belegenheitsprinzip. Wenig überraschend ist, dass sich das Erbschaftsteueraufkommen auf die alten Bundesländer konzentriert; für die neuen Bundesländer ist diese Steuer quantitativ unbedeutend (Tabelle 22, Seite 226).

Tabelle 22

Erbschaft- und Schenkungsteuer nach Bundesländern<sup>1)</sup>

|                                     | Aufkommen insgesamt<br>(Mio Euro) <sup>2)</sup> |                |                | Je Einwohner <sup>3)</sup> (Euro) |             |             | Anteil an den<br>Steuereinnahmen insgesamt <sup>4)</sup> |            |            |
|-------------------------------------|---|----------------|----------------|-----------------------------------|-------------|-------------|--|------------|------------|
|                                     | 2005  | 2006           | 2007           | 2005                              | 2006        | 2007        | 2005   | 2006       | 2007       |
| Baden-Württemberg .....             | 568,1   | 660,9          | 720,6          | 52,9                              | 61,5        | 67,0        | 2,6  | 2,8        | 2,7        |
| Bayern .....                        | 1 011,9   | 838,4          | 813,3          | 81,2                              | 67,1        | 65,0        | 3,9  | 3,0        | 2,6        |
| Hessen .....                        | 415,7   | 326,4          | 422,0          | 68,2                              | 53,7        | 69,5        | 3,2  | 2,2        | 2,5        |
| Niedersachsen .....                 | 256,0   | 288,7          | 343,3          | 32,0                              | 36,2        | 43,1        | 1,8  | 1,8        | 2,1        |
| Nordrhein-Westfalen .....           | 1 014,7   | 850,6          | 1 013,7        | 56,2                              | 47,2        | 56,3        | 2,9  | 2,3        | 2,5        |
| Rheinland-Pfalz .....               | 240,3   | 170,9          | 222,1          | 59,2                              | 42,2        | 54,9        | 3,4  | 2,2        | 2,5        |
| Saarland .....                      | 24,3  | 27,2           | 23,8           | 23,1                              | 26,1        | 23,0        | 1,3  | 1,4        | 1,0        |
| Schleswig-Holstein .....            | 145,0   | 145,4          | 146,9          | 51,2                              | 51,3        | 51,8        | 2,9  | 2,6        | 2,4        |
| Bremen .....                        | 38,3  | 32,8           | 24,4           | 57,7                              | 49,4        | 36,8        | 2,1  | 1,6        | 1,2        |
| Hamburg .....                       | 157,2   | 155,7          | 217,7          | 90,2                              | 88,8        | 123,0       | 2,1  | 1,8        | 2,6        |
| Berlin .....                        | 167,2   | 202,7          | 190,6          | 49,2                              | 59,5        | 55,8        | 2,1  | 2,2        | 1,9        |
| <b>Bundesgebiet West</b> .....      | <b>4 038,7</b>                                  | <b>3 699,7</b> | <b>4 138,5</b> | <b>58,5</b>                       | <b>53,6</b> | <b>59,9</b> | <b>2,8</b>   | <b>2,4</b> | <b>2,4</b> |
| Brandenburg .....                   | 16,9  | 17,0           | 14,7           | 6,6                               | 6,7         | 5,8         | 0,4  | 0,4        | 0,3        |
| Mecklenburg-Vorpommern .....        | 5,2   | 6,9            | 6,7            | 3,0                               | 4,1         | 4,0         | 0,2  | 0,2        | 0,2        |
| Sachsen .....                       | 19,4  | 22,7           | 21,1           | 4,5                               | 5,3         | 5,0         | 0,3  | 0,3        | 0,2        |
| Sachsen-Anhalt .....                | 8,4   | 9,0            | 11,5           | 3,4                               | 3,7         | 4,8         | 0,2  | 0,2        | 0,2        |
| Thüringen .....                     | 7,9   | 7,1            | 10,6           | 3,4                               | 3,1         | 4,6         | 0,2  | 0,2        | 0,2        |
| <b>Bundesgebiet Ost</b> .....       | <b>57,8</b>                                     | <b>62,7</b>    | <b>64,6</b>    | <b>4,3</b>                        | <b>4,7</b>  | <b>4,9</b>  | <b>0,3</b>   | <b>0,3</b> | <b>0,2</b> |
| <b>Bundesgebiet insgesamt</b> ..... | <b>4 096,5</b>                                  | <b>3 762,4</b> | <b>4 203,1</b> | <b>49,7</b>                       | <b>45,7</b> | <b>51,1</b> | <b>2,5</b>   | <b>2,1</b> | <b>2,1</b> |

1) Abweichungen in den Summen durch Runden der Zahlen.– 2) Kassenmäßige Steuereinnahmen.– 3) Bevölkerungsstand jeweils zum 31.12. eines Jahres.– 4) Nach Haushaltsrechnung.

Quelle: BMF

Daten zur Tabelle

**374.** Eine **Steuerautonomie** der Bundesländer bei der **Erbschaftsteuer** würde – jedenfalls in der von der FDP vorgeschlagenen Variante eines vollständigen Verzichts des Bundes auf die Inanspruchnahme der Gesetzgebungskompetenz – zu einer erheblichen Komplizierung des Steuerrechts führen und die Steuererhebungskosten noch weiter ansteigen lassen. Dies wird deutlich, wenn man sich den minimal erforderlichen Regelungsbedarf vor Augen führt.

Bei einer vollständigen Steuerautonomie der Bundesländer müssten Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gefunden werden. Im Prinzip könnte dies über Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den Bundesländern erfolgen. Im Extrem wären dazu 120 innerdeutsche Abkommen erforderlich. Dazu dürfte es aber kaum kommen. Im internationalen Kontext bestehen nach der Kündigung des entsprechenden DBAs mit Österreich lediglich fünf solcher Abkommen (mit der Schweiz, Dänemark, Griechenland, Schweden und den Vereinigten Staaten). Ohne ein zwischenstaatliches DBA werden im Ausland entrichtete Erbschaftsteuern auf die deutsche Steuer angerechnet, wobei es eine Höchstbetragsregelung mit „per-country-limitation“ gibt. Derartige Anrechnungsregelungen müssten dann auch auf die Bundesländer übertragen werden, wenn zwischen ihnen kein DBA abgeschlossen wurde. Zuvor wäre festzulegen, wann eine unbeschränkte oder beschränkte – gegebenenfalls auch eine erweiterte unbeschränkte oder erweiterte beschränkte – Steuerpflicht in einem Bundesland greift. Dazu müsste nicht nur eine sich auf ein Bundesland beziehende „Inländereigenschaft“ definiert werden, die am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt festmachen würde; für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht müsste auch ein Analogon zur deutschen Staatsangehörigkeit – also eine „Bundeslandsangehörigkeit“ – gefunden werden.

**375.** Ein **Beispiel** illustriert einige der auftretenden Probleme. Angenommen, die unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn der Erwerber eines Nachlasses zur Zeit der Steuerentstehung „Steuerinländer“ eines Bundeslandes ist – der Steuerfall würde komplizierter wenn, wie im geltenden Erbschaftsteuerrecht, die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt, wenn Erblasser oder Erbe Steuerinländer sind. Des Weiteren sei angenommen, dass ein Bundesland A auf die Erhebung der Erbschaftsteuer verzichtet, während Bundesland B die geltenden Regelungen beibehält. Dies löst bei potenziellen Erben Anreize zur Wohnsitzverlagerung von B nach A aus. Um rein steuerlich bedingte Wohnsitzverlagerungen einzudämmen, bedarf es einer Reihe ergänzender Regelungen.

- Wenn ein Erbe Wohnsitze in Land A und B hat, wird man seinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ oder Lebensmittelpunkt feststellen müssen.
- Sind Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Erben in Bundesland A, könnten Regelungen zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht analog zu § 2 Absatz 1 Nr. 1 b) ErbStG greifen: Der potenzielle Erbe wäre dann bei Einhaltung bestimmter Kriterien (auch) in Land B unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er sich vor Erbanfall nicht länger als fünf Jahre in Land A aufgehalten hat, ohne in B einen Wohnsitz zu haben.
- Eine Wohnsitzverlagerung nach Land A würde mangels Anrechnungsmöglichkeiten nichts bringen, wenn der auf den Erben entfallende steuerpflichtige Nachlass in Land B belegen ist und dort die beschränkte Steuerpflicht greift.
- Ist die beschränkte Steuerpflicht in Land B gegeben, könnte eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht dann in Betracht kommen, wenn – in Analogie zu § 4 in Verbindung mit § 2 AStG – weitere Kriterien erfüllt sind, wie etwa das Vorliegen wesentlicher wirtschaftlicher Interessen des Erben in Land B.
- Schließlich ist nicht auszuschließen, dass Land A Vorschriften zu einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht für den Fall erlässt, dass Erben unmittelbar nach Erbanfall den Wohnsitz verlagern, wenn sie sich vor Erbanfall nur eine bestimmte Zeit in diesem Land aufgehalten haben.

Schon in diesen denkbar einfachen Fällen würden erhebliche Komplikationen und ein dramatischer Anstieg der Steuererhebungskosten auftreten. Natürlich müsste auch der Länderfinanzausgleich angepasst werden; allerdings ist eine grundlegende Reform dieses Regelwerks sowieso überfällig.

Für eine Steuerautonomie der Bundesländer lassen sich gute Gründe anführen – bei der Erbschaftsteuer ist dies aber nur bedingt der Fall.

#### 4. Fazit

**376.** Die Erbschaftsteuerreform wird über kurz oder lang trotz der zahlreichen Mängel und gegen ausdrücklichen wissenschaftlichen Rat in Kraft treten. Ob diese Reform vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes Bestand haben wird, ist eher zweifelhaft. Letztlich ist damit die faktische Abschaffung der Erbschaftsteuer in diesem Gesetz angelegt, wenn die Verschonungsabschläge für Betriebsvermögen unter Verweis auf Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz auch auf andere Vermögensklassen übertragen werden müssen. Dabei drängt sich eine ökonomisch sinnvolle und den vom Gericht vorgegebenen Kriterien entsprechende Lösung geradezu auf: Kombiniert mit einer großzügigen Stundungsregel für besonders liquiditätsbeschränkte Vermögen sollten die Steuersätze in der Steuerklasse I gesenkt, aber einheitlich auf alle Vermögensarten angewendet werden.

Man kann abschließend fragen, warum die Bundesregierung trotz anhaltender Kritik über so lange Zeit an einem derart verkorksten Reformvorhaben festhält. Darüber kann nur spekuliert werden. Vermutlich lassen sich die auf dem Job-Gipfel im März 2005 in schwierigen politischen Zeiten gemachten Versprechungen nicht mehr rückgängig machen. Das verzweifelte Festhalten an dieser „Reform“ ist insofern als Zeichen politischer Schwäche zu interpretieren. Dass potenzielle Erblasser und Erben von Unternehmensvermögen eine geringere einer höheren Erbschaftsteuerbelastung vorziehen, ist nachvollziehbar. Nachvollziehbar ist auch, dass die potenziell Betroffenen die gewünschten Steuernachlässe nicht mit ihrer individuellen Bereicherung begründen, sondern vermeintliche Gemeinwohlgründe anführen. Ganz und gar nicht nachvollziehbar ist aber, warum die Bundesregierung sich diesen Argumenten anschließt und sich so in den Dienst von **Partikularinteressen** stellt.

### III. Abgeltungsteuer: Nach der Reform ist vor der Reform

**377.** Für sich genommen ist die Abgeltungsteuer vernünftig. Als problematisch erweist sich allerdings die mangelhafte Abstimmung mit der Unternehmensbesteuerung. Dadurch werden die Verwerfungen bei den Finanzierungsentscheidungen der Unternehmen noch größer als bislang; tendenziell wird Fremdfinanzierung steuerlich vorteilhafter als Eigenfinanzierung. Auch wird das Ziel der Rechtsformneutralität verfehlt; die nationale Investitionstätigkeit wird beeinträchtigt. Dies hat der Sachverständigenrat in seinem letzten Jahresgutachten ausführlich herausgearbeitet.

Die eigentlich mit der Abgeltungsteuer angestrebte Steuervereinfachung wird nur zu einem geringen Teil erreicht. In vielerlei Hinsicht nehmen die Gestaltungsmöglichkeiten und damit die Steuerplanungskosten zu. Der Grund liegt im bewussten Verzicht auf die Gewährleistung von Entscheidungsneutralität – ein Ziel, das im Koalitionsvertrag noch explizit erwähnt wurde. Ohne weitgehende Gewährleistung von Entscheidungsneutralität ist eine Vereinfachung des Steuersystems nicht zu erreichen. Im Hinblick auf eine verbesserte Abstimmung von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung besteht weiterhin Handlungsbedarf.

#### 1. Abgeltungsteuer, Unternehmensbesteuerung und Steuervereinfachung

**378.** Mit Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform zum 1. Januar 2008 wurde durch die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes von 25 vH auf 15 vH die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland gestärkt. Das ist positiv zu bewerten. Allerdings enthält die Unternehmensteuerreform auch eine Reihe kritischer Regelungen. Dazu gehören vor allem die Regelungen zur Zinschranke, die Besteuerung von Funktionsverlagerungen und die Neuregelungen zum sogenannten Mantelkauf, vor allem aber die ab Beginn des kommenden Jahres auf Einkünfte aus Kapitalvermögen erhobene Abgeltungsteuer.

Für sich genommen ist dabei gegen die Abgeltungsteuer gar nichts einzuwenden. Für einen Teil der Steuerpflichtigen wird sie zu einer gewissen Steuervereinfachung führen und zumindest bei Zinseinkünften auch einen Beitrag zur Eindämmung der Kapitalflucht leisten. In die vom Sachverständigenrat gemeinsam mit dem Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht sowie dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2006) vorgeschlagene Duale Einkommensteuer war ebenfalls eine Abgeltungsteuer mit einem Proportionalatz von 25 vH