

DEUTLICHES AUFKOMMENSPLUS, ABER REFORMSTAU BEI DER ERBSCHAFTSTEUER

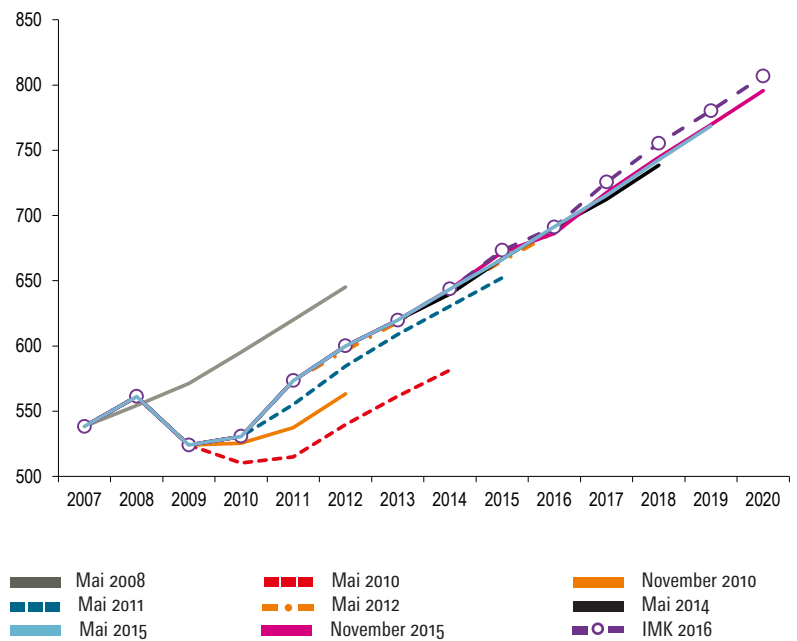
Mehreinnahmen zur rechten Zeit

Die Finanzpolitik hatte das große Glück, dass sie seit Frühjahr 2010 keine negativen Überraschungen bei der Steuerschätzung mehr erleben musste. Die finanzielle Lage ist viel besser als damals erwartet (**Abbildung 1**). Dadurch konnten die öffentlichen Haushalte in Deutschland insgesamt ohne allzu harte Einschnitte auf der Ausgabenseite große Konsolidierungsfortschritte erzielen. Die vom IMK erwarteten Mehreinnahmen kommen angesichts der finanzpolitischen Herausforderungen durch die Flüchtlingsmigration zur rechten Zeit. Sie werden im Rahmen der Berechnungen zur Schuldenbremse, zumindest beim Bund, überwiegend als strukturell verbucht: Die von der Bundesregierung geschätzten Produktionslücken haben sich von der Herbst- zur Frühjahrsprojektion sogar leicht vergrößert (BMWi/BMF 2015 und 2016), so dass die zusätzlichen Mittel auch tatsächlich für Mehrausgaben zur Verfügung stehen und nicht zur konjunkturbedingten Konsolidierung verwendet werden müssen.

Die gute Einnahmensituation hängt überwiegend mit der relativ guten Konjunktur und der stabilen Einkommens- und Beschäftigungsentwicklung zusammen; sie ist jedoch auch der Tatsache zu verdanken, dass die Politik sich nicht – wie früher in Jahren guter Einnahmenentwicklung – zu kostspieligen Steuersenkungen hat verleiten lassen. Wegen der nach wie vor bestehenden fiskalischen Herausforderungen sollte die Regierung daher in absehbarer Zukunft auch weiterhin auf umfangreiche Steuersenkungen verzichten. Zentrale Zukunftsinvestitionen in Bildung und Infrastruktur müssen – wegen der Flüchtlingsmigration mit nochmals erhöhter Dringlichkeit – getätigt werden und viele Länder und Kommunen brauchen dringend finanzielle Unterstützung, um ihre Kernaufgaben erfüllen und die Konsolidierungsziele erreichen zu können. Trotz dieser und anderer Herausforderungen hat sich die Große Koalition seit geraumer Zeit offenbar in einer steuer- und finanzpolitischen Pattsituation eingerichtet, die keine größeren Reformprojekte mehr erlaubt. Dies gilt gegenwärtig in besonderem Maße für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, bei der wegen eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts ein dringender und weitreichender Reformbedarf besteht.

Kassenmäßiges Steueraufkommen 2007 - 2020:

Vergleich alternativer Steuerschätzungen, in Mrd. Euro



Quellen: BMF; IMK-Prognose.

IMK

Reformbedarf bei der Erbschaftsteuer: Verfassungswidrige Begünstigung des Betriebsvermögens

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer spielt für die Steuer- und Verteilungsgerechtigkeit konzeptionell eine wichtige Rolle. Sie erfasst nur leistungslose Vermögenszuwächse und ist damit auch unter Gesichtspunkten der Leistungsgerechtigkeit besonders legitimiert. So gilt diese Steuer selbst für viele marktliberale Finanzwissenschaftler als ein bevorzugtes steuerliches Umverteilungsinstrument, dessen Vorzüge gegenüber anderen Arten der Vermögensbesteuerung – insbesondere der Vermögensteuer – immer wieder betont werden (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF 2013, S. 32). Auch in der praktischen Steuerpolitik kommt die verteilungspolitische Zielsetzung durch progressive Steuersätze deutlich zum Ausdruck. In der Steuerklasse I für nahe Verwandte steigen die Sätze von 7 % bis 30 % und in der Steuerklasse II für übrige Verwandte von 15 % bis 43 %. Bei allen anderen Erben oder Beschenkten wird in der Steuerklasse III sofort mit 30 % und bei Großerwerbenden sogar mit 50 % zugriffen.

Grundsätzlich ist die Erbschaftsteuer also eindeutig auf eine überproportionale steuerliche Belastung hoher Vermögenswerte hin angelegt. Allerdings wird dies nach geltendem Recht vor allem durch umfangreiche Privilegien für Erwerber von Betriebsvermögen unterlaufen. Diese Begünstigungen wurden bei der letzten Reform der Erbschaftsteuer im Jahr 2008 von der damaligen Bundesregierung eingeführt. Eine Reform der Erbschaftsteuer war

notwendig geworden, weil das Bundesverfassungsgericht das zuvor geltende Recht aufgrund der Ungleichbehandlung von Finanzvermögen einerseits

und deutlich niedriger besteuertem Immobilien- und Betriebsvermögen andererseits für verfassungswidrig erklärt hatte (**Infobox 1**).

Die Erbschaftsteuer vor dem Bundesverfassungsgericht: Eine unendliche Geschichte?

Dreimal hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in den vergangenen 20 Jahren das geltende Recht als in Teilen verfassungswidrig moniert.

Im Jahr 1995 erklärte das BVerfG (2 BvR 552/91 vom 22. Juni 1995) die Bewertung des Grundbesitzes auf Basis der niedrigen Einheitswerte von 1964 für verfassungswidrig, da bei anderen Vermögensarten realistische, viel höhere Gegenwartswerte angesetzt wurden. Als Reaktion auf das Urteil sind die Grundstückswerte ab 1996 nach dem einfachen Ertragswertverfahren ermittelt worden. Es galt das 12,5-fache der durchschnittlichen Jahresnettomiete. Hauptgewinner der damaligen Reform waren vor allem Erwerber von Betriebsvermögen, da an der günstigen Bewertung nach der Steuerbilanz festgehalten wurde. Ihnen wurde ein zusätzlicher Freibetrag von umgerechnet knapp 256.000 Euro ebenso eingeräumt wie ein pauschaler Bewertungsabschlag, der zuletzt 35 % betrug. Neu war auch eine Behaltensfrist von fünf Jahren, die an keine weiteren Auflagen geknüpft war.

Die damit fortwährende, nicht marktkonforme Bewertung des Grund- wie des Betriebsvermögens führte 2006 abermals zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG (1 BvL 10/02 vom 7. November 2006). Die damalige Bundesregierung entschied sich daraufhin, die Verschonungsregeln stark auszubauen, um eine Höherbelastung des Betriebsvermögens auszuschließen. Eingeführt wurden Verschonungsabschläge von 85 % (Regelverschonung) oder gar 100 % (Optionsverschonung), wenn über einen gewissen Zeitraum nach Erwerb des Vermögens eine „Mindestlohnsumme“ als Bedingung erreicht wurde. De facto waren die Regeln so großzügig angelegt, dass es zu einer weitgehenden Verschonung des Betriebsvermögens im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer kam.

Das BVerfG urteilte Ende 2014 zum dritten Mal zur Erbschaftsteuer (1 BvL 21/12 vom 17. Dezember 2014) und erklärte das Gesetz – eben wegen der als unverhältnismäßig eingeschätzten Privi-

legierung des Betriebsvermögens – in Teilen für verfassungswidrig.

Das Urteil des BVerfG steckt den rechtlichen Rahmen ab, innerhalb dessen sich die von der Bundesregierung laut Fristsetzung des Gerichts bis zum 30. Juni 2016 umzusetzende Reform bewegen muss. Allerdings gibt es bereits wieder ernsthafte Zweifel, dass der im September vorgelegte Gesetzentwurf verfassungskonform ist. Der Bundesrat (2015) bewertete Teile der Neuregelung als verfassungswidrig. In der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages gab es keinen Sachverständigen, der den Gesetzentwurf – auf ausdrückliche Nachfrage der Abgeordneten Paus – als verfassungsgemäß bezeichnen wollte. Als explizit verfassungswidrig charakterisierte Prof. Dr. Joachim Wieland von der Universität Speyer den Gesetzentwurf wegen der fortgesetzten Überprivilegierung des Betriebsvermögens (Deutscher Bundestag 2015a, S. 219). Auch bei dem laut Medienberichten erzielten und bislang von der CSU blockierten Kompromissvorschlag der Regierungsparteien (Infobox 2) bestehen bereits Bedenken.

Kommt es nicht zu einer durchgreifenden Änderung der Reformpläne, wäre daher eine erneute Klage vor dem BVerfG wahrscheinlich. Sollte die Frist des BVerfG zur Neuregelung verstreichen, gälte zwar das bisherige Recht vorerst weiter. Das BVerfG würde dann aber nach Aussage des Gerichtssprechers aller Wahrscheinlichkeit nach recht schnell abermals entscheiden und konkrete Auflagen erteilen, wenn ein Betroffener vor einem Finanzgericht gegen seinen Bescheid klagte und der Fall dem BVerfG erneut vorgelegt würde. Im Tenor des Urteils heißt es denn auch, dass das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar sei. Damit besteht im Unterschied zum Vermögensteuerurteil von 1995 (2 BvL 37/91 vom 22.6.1995) nicht die Gefahr, dass keine Erbschaftsteuer mehr erhoben werden kann, wenn der Gesetzgeber keine fristgerechte Novellierung vorlegt. Wie es scheint, wird die Erbschaftsteuer das BVerfG auch weiterhin beschäftigen.

Eine marktorientierte Bewertung hätte zu einer deutlich steigenden steuerlichen Belastung des Betriebsvermögens beim Übergang auf die Erben geführt. Weil befürchtet wurde, dass dies die Fortführung vererbter Betriebe und damit Arbeitsplätze gefährden könnte, entschied sich die damalige Bundesregierung dafür, sehr weitreichende Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen in die Erbschaft- und Schenkungsteuer einzubauen. Zu der ohnehin schon bestehenden Begünstigung, dass Betriebsvermögen grundsätzlich in den Genuss einer Besteuerung nach Steuerklasse I kam und damit mit maximal 30 % besteuert wurde, wurden umfangreiche Verschonungsabschläge von 85 % (Regelverschonung) oder gar 100 % (Optionsverschonung) eingeführt. Die Verschonung war an die Bedingung geknüpft, dass über einen gewissen Zeitraum nach Erwerb des Vermögens eine „Mindestlohnsumme“ erreicht wird. Der Verschonungsabschlag sollte demnach mit dem Erhalt von Arbeitsplätzen nach der Übernahme des Unternehmens verknüpft werden. Ziel war es ausdrücklich, diejenigen Unternehmen von der Steuer zu entlasten, bei „denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden.“ (Deutscher Bundestag 2008). Ein Jahr später wurden die steuerlichen Begünstigungen für Unternehmenserben mit dem so genannten Wachstumsbeschleunigungsgesetz nochmals ausgeweitet. Seither beträgt die Mindestlohnsumme innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren für die Regelverschonung 400 % und bei der Optionsverschonung innerhalb von sieben Jahren 700 %. Zudem darf der Anteil des nicht betriebsnotwendigen Verwaltungsvermögens nach § 13b ErbStG für die Inanspruchnahme der Regelverschonung nicht größer als 50 % und für die Inanspruchnahme der Optionsverschonung nicht größer als 10 % des Betriebsvermögens sein.

Die Kriterien für die weitreichende Verschonung – immerhin wird die Steuerlast bei der Regelverschonung um 85 % vermindert und bei der Optionsverschonung ist gar keine Steuer zu entrichten – erweisen sich jedoch als wenig restriktiv: Das Verwaltungskostenkriterium lässt sich mittels Steuergestaltung relativ leicht umgehen. Das Lohnsummenkriterium zur Sicherstellung des Arbeitsplatzzerhalts ist ebenfalls so ausgestaltet, dass es leicht zu erfüllen ist. Als Ausgangslohnsumme wird nämlich der Durchschnitt der nominalen Lohnzahlungen der letzten fünf Jahre vor dem Stichtag definiert. Wird etwa eine nominale Lohnsteigerung in Höhe von 2,5 % pro Jahr unterstellt, so ist es möglich, in erheblichem Umfang direkt nach der Betriebsübernahme Arbeitsplätze abzubauen, weil die Lohnsumme im relevanten Zeitraum aufgrund der nominalen Lohnsteigerungen insgesamt trotzdem noch steigt. Bei der Regelverschonung können im Rechenbeispiel demnach 29 % der Arbeitnehmer entlassen werden; bei der Optionsverschonung sind es immerhin noch 14 %. Zudem sind Betriebe mit 20 oder weniger Beschäftigten – und damit ein Groß-

teil der vererbten oder verschenkten Betriebe – von der Lohnsummenregel befreit, d.h. bei ihnen genügt lediglich die Fortführung des Betriebes, um in den Genuss der Verschonung zu kommen.

Es ist wenig erstaunlich, dass diese Regeln in der Praxis zu einer sehr weitgehenden Verschonung des Betriebsvermögens führten. So schätzt Bach (2015), dass dem Fiskus durch die Privilegien für das Betriebsvermögen mittelfristig rein rechnerisch ein Aufkommensverlust von 8 Mrd. Euro jährlich entsteht. Von 2009 bis 2014 wurde insgesamt ein Betriebsvermögen im Wert von 171 Mrd. Euro steuerfrei übertragen. Die hieraus resultierenden Steuerausfälle belaufen sich auf 43,5 Mrd. Euro (BMF 2015b). Der größte Teil geht dabei auf Schenkungen zurück, die aus Angst vor einer bevorstehenden Gesetzesverschärfung vorgezogen worden sind, nachdem der Bundesfinanzhof die Verschonungsregeln im Jahr 2012 als verfassungswidrig bewertete und dem BVerfG zur Entscheidung vorlegte (Tabelle 4). Die Einnahmeverluste übersteigen im betrachteten Zeitraum deutlich die Steuereinnahmen in Höhe von 27,6 Mrd. Euro (BMF 2015b, Anlage 4, S. 7).

Betrachtet man die steuerfreien Übertragungen nach der Größe des Erwerbs, so zeigt sich eine massive Konzentration im allerhöchsten Vermögensbereich. Nur 0,5 % der steuerfreien Übertragungen von Betriebsvermögen überstiegen von 2009 bis 2014 den Wert von 50 Mio. Euro. Sie machten aber über 54 % des übertragenen Volumens aus. Dagegen lagen 86 % der steuerfreien Erwerbe unter 1 Mio. Euro; ihr Aufkommensanteil betrug dennoch nur 7,6 % (Tabelle 5). Für das Jahr 2014 verzeichnete die Statistik gar 80 Erwerbe von Betriebsvermögen über 100 Mio. Euro. Der durchschnittliche Wert der steuerfreien Erbschaft (6 Fälle) oder Schenkung

Tabelle 4

Steuerfrei übertragenes Betriebsvermögen und Steuermindereinnahmen 2009 bis 2014

	Steuerfrei übertragenes Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG in Mrd. Euro			Mehreinnahmen bei Wegfall der Steuerbegünstigungen nach § 13a ErbStG in Mrd. Euro	Kassenmäßige Einnahmen der Erbschaftsteuer in Mrd. Euro
	Erbschaften	Schenkungen	gesamt		
2009	0,9	2,5	3,4	1,3	4,6
2010	2,3	4,8	7,2	1,5	4,4
2011	4,4	15,6	20,0	5,6	4,3
2012	3,7	36,4	40,2	10,8	4,3
2013	3,7	30,4	34,1	8,0	4,6
2014	6,4	59,6	66,0	16,3	5,5
gesamt	21,6	149,3	170,9	43,5	27,6

Quellen: BMF (2015b); Darstellung und Berechnung der Autoren.

Steuerfreie Übertragungen nach § 13a ErbStG von 2009 bis 2014

	insgesamt		Erbschaften		Schenkungen	
	Steuerfälle	Volumen in Mio. Euro	Steuerfälle	Volumen in Mio. Euro	Steuerfälle	Volumen in Mio. Euro
bis 1 Mio.	79.221	12.953	35.571	3.641	43.650	9.312
größer 1 Mio.	12.813	157.929	2.835	17.919	9.978	140.010
größer 2,5 Mio.	6.429	147.974	1.226	15.446	5.203	132.527
größer 5 Mio.	3.712	138.384	584	13.200	3.128	125.184
größer 10 Mio.	2.074	125.191	291	10.776	1.783	114.414
größer 20 Mio.	1.092	113.296	130	8.828	962	104.470
größer 30 Mio.	732	104.586	76	7.459	652	96.796
größer 50 Mio.	425	92.624	23	6.674	402	85.950
Anteil in Prozent	insgesamt		Erbschaften		Schenkungen	
bis 1 Mio.	86.1	7.6	92.6	16.9	81.4	6.2
größer 1 Mio.	13.9	92.4	7.4	83.1	18.6	93.8
größer 2,5 Mio.	7.0	86.6	3.2	71.6	9.7	88.8
größer 5 Mio.	4.0	81.0	1.5	61.2	5.8	83.8
größer 10 Mio.	2.3	73.3	0.8	50.0	3.3	76.6
größer 20 Mio.	1.2	66.3	0.3	40.9	1.8	70.0
größer 30 Mio.	0.8	61.2	0.2	34.6	1.2	64.8
größer 50 Mio.	0.5	54.2	0.1	31.0	0.7	57.6

Folgende Angaben waren aus datenschutzrechtlichen Gründen gesperrt und wurden geschätzt: Ab 30 Mio. Euro im Jahr 2009; Erbschaften und Schenkungen. Ab 50 Mio. Euro: Alle Erwerbe in den Jahren 2009 und 2010 sowie Erbschaften und Schenkungen in den Jahren 2012 und 2013.

Quellen: BMF (2015b); Berechnungen der Autoren.



(74 Fälle) lag bei 412,2 Mio. Euro (BMF 2015b, Anlage 4, S. 1-6).

Aufgrund des Ausmaßes der steuerfreien Übertragungen und des steigenden Anteils des Betriebsvermögens bei großen Erbschaften und Schenkungen verkehrt sich die tariflich vorgesehene stark progressive Belastung mit Spitzensteuersätzen – bei einem Erwerb oberhalb von 26 Mio. Euro von 30 % in Steuerklasse I und 50 % in Steuerklasse III – effektiv ins Gegenteil. Der effektive Tarif ist regressiv. So betrug im Jahr 2014 die effektive durchschnittliche Besteuerung (Steuerbetrag dividiert durch Wert des Erwerbs vor Abzügen) bei Schenkungen 1,6 % und bei Erbschaften 11,3 %. Geringe Schenkungen von 100.000 bis 200.000 Euro, wurden effektiv mit 6,7 Prozent belastet; bei Großschenkungen von über 20 Mio. Euro waren es hingegen nur noch 0,4 %. Bei Erbschaften, deren Zeitpunkt sich naturgemäß nicht gestalten lässt, ist die Regression nicht so eindeutig und stark ausgeprägt. Dennoch wurden Erbschaften in der Größenklasse oberhalb von 20 Mio. Euro mit 7,8 % effektiv geringer besteuert als Erbschaften fast aller anderen Größenklassen. Die maximale Effektivbelastung von 17,3 % fiel in der Klasse von 100.000 bis 200.000 Euro an (Tabellen 6 und 7).

Am 17. Dezember 2014 erklärte das BVerfG zum dritten Mal die Erbschaftsteuer in Teilen für verfas-

sungswidrig. Zum einen ist die Privilegierung des Betriebsvermögens unverhältnismäßig, sofern sie über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausreicht und ohne Prüfung der Bedürftigkeit gewährt wird. Zum anderen ist die Befreiung aller Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten von der Lohnsummenpflicht unverhältnismäßig. Und nicht zuletzt lässt der für eine Verschonung zulässige Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % massive Gestaltungen zu, indem privates Vermögen in Betriebsvermögen umgewandelt wird. In einem Minderheitsvotum betonten die Richter Gaier und Masing sowie die Richterin Baer zudem, dass das geltende Gesetz auch im Sinne des Sozialstaatsgebots nach Artikel 20 Abs. 1 GG verfassungswidrig sei. Denn die Erbschaftsteuer diene nicht nur der Erzielung von Einnahmen, sondern sei auch ein Instrument zur Bekämpfung von Vermögensungleichheit, die weiter zunehme und zu einer immer größeren gesellschaftlichen Herausforderung werde.

Die „minimalinvasive“ Reform der Bundesregierung

Das Bundesfinanzministerium hat am 7. September 2015 einen Gesetzentwurf zur Novellierung des Erb-

Tabelle 6

Effektive Besteuerung von Schenkungen von 2009 bis 2014 in Prozent

Wert der Erwerbe vor Abzügen	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1 - 5.000	-	-	9,2	14,0	9,8	-
5.000 - 10.000	6,3	5,9	7,7	9,4	8,6	10,2
10.000 - 50.000	8,3	7,3	6,5	6,6	6,3	6,9
50.000 - 100.000	8,8	8,7	8,2	7,4	7,6	8,1
100.000 - 200.000	6,2	6,1	6,1	6,0	6,0	6,7
200.000 - 300.000	4,2	4,3	4,1	4,5	4,5	4,6
300.000 - 500.000	5,7	5,0	3,8	3,2	3,7	3,5
500.000 - 2,5 Mio.	11,8	10,7	7,3	5,1	4,6	4,5
2,5 Mio. - 5 Mio.	17,0	12,2	6,6	3,8	3,1	3,6
5 Mio. - 10 Mio.	16,3	11,5	5,5	2,2	2,7	2,2
10 Mio. - 20 Mio.	16,3	11,8	4,3	2,1	2,3	1,7
20 Mio. und mehr	17,8	9,3	0,2	0,2	1,7	0,4
insgesamt	10,7	9,1	3,1	1,4	2,7	1,6

Erstfestsetzungen mit steuerpflichtigem Erwerb ≥ 0 Euro, unbeschränkt Steuerpflichtige, negative Steuersätze werden nicht ausgewiesen.

Quellen: Statistisches Bundesamt: Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2014, Berechnungen der Autoren.



Tabelle 7

Effektive Besteuerung von Erbschaften von 2009 bis 2014 in Prozent

Wert der Erwerbe vor Abzügen	2009	2010	2011	2012	2013	2013	2014
1 - 5.000	-	-	0,7	0,5	0,0	1,2	-
5.000 - 10.000	4,3	3,8	3,1	2,7	0,0	2,6	2,3
10.000 - 50.000	9,5	9,9	8,3	7,8	0,1	7,7	7,6
50.000 - 100.000	13,8	17,3	15,2	14,4	0,1	14,3	14,2
100.000 - 200.000	13,8	18,5	17,8	17,4	0,2	17,3	17,3
200.000 - 300.000	8,3	14,0	14,9	15,0	0,2	15,3	15,2
300.000 - 500.000	9,9	11,3	10,3	9,6	0,1	10,2	9,7
500.000 - 2,5 Mio.	13,3	11,7	10,5	9,9	0,1	10,0	10,1
2,5 Mio. - 5 Mio.	15,8	13,6	12,6	13,1	0,1	13,1	13,2
5 Mio. - 10 Mio.	18,7	14,8	14,1	13,1	0,1	14,5	12,7
10 Mio. - 20 Mio.	21,3	18,0	14,8	11,7	0,1	10,3	14,6
20 Mio. und mehr	24,8	12,7	8,0	15,6	0,1	11,9	7,8
insgesamt	13,2	13,5	11,9	18,6	0,1	11,9	11,3

Erstfestsetzungen mit steuerpflichtigem Erwerb ≥ 0 Euro, unbeschränkt Steuerpflichtige, negative Steuersätze werden nicht ausgewiesen.

Quellen: Statistisches Bundesamt: Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2009 bis 2014, Berechnungen der Autoren.



schaft- und Schenkungsteuergesetzes in den Bundestag eingebracht (Deutscher Bundestag 2015b). Ziel der Bundesregierung war eine „minimalinvasive“ (Schäuble) und aufkommensneutrale Lösung.

Verteilungspolitischer Kern der Novellierungsvorschläge ist die Einführung einer Bedürfnisprüfung des Erwerbers. Eine Steuerverschonung ist bei großen Erwerben nur noch möglich, wenn bis zu 50 % des vorhandenen oder mitübertragenen Privatvermögens zur Steuerzahlung eingesetzt werden. Für den Fall, dass kein oder kein hinreichendes Privatvermögen vorhanden ist, kommt es im Rahmen der Bedürfnisprüfung zum teilweisen oder vollen Erlass der Steuerpflicht.

Eine ganze Reihe von zusätzlichen Vorkehrungen führt allerdings dazu, dass Erwerber von Betriebsvermögen auch weiterhin steuerlich außerordentlich privilegiert werden (Tabelle 8). Zunächst wurde die Schwelle, ab der die Bedürfnisprüfung vorgenommen werden muss, mit 26 Mio. bzw. 52 Mio. Euro sehr hoch angesetzt. Dadurch wäre von der neu eingeführten Bedürfnisprüfung nur eine sehr geringe Anzahl von Unternehmen überhaupt betroffen. Bezogen auf das Jahr 2014 lagen beispielsweise insgesamt nur 415 Erwerbe mit einem Gesamtvolumen von 47 Mrd. Euro oberhalb eines Betriebsvermögens von 20 Mio. Euro. Davon entfielen 20 Steuerfälle auf Erbschaften (3,25 Mrd. Euro) und 395 auf überwiegend vorgezogene Schenkungen (43,77 Mrd. Euro, BMF 2015b, Anlage 4). Steuerfälle unterhalb der Schwellenwerte würden – von

kleineren Änderungen abgesehen⁵ – behandelt wie im geltenden Recht. Hinzu kommt, dass den Erwerbern im Gesetzentwurf ein Wahlrecht eingeräumt wird. Wenn sie sich gegen die Bedürfnisprüfung und damit die Offenlegung ihrer Vermögensverhältnisse entscheiden, müssen sie keineswegs den vollen Steuersatz entrichten. Sie profitieren vielmehr je nach Höhe des übertragenen Vermögens im Bereich zwischen 26 Mio. Euro und 116 Mio. Euro (bzw. 52 Mio. und 142 Mio. Euro für Familienunternehmen) von einem so genannten Abschmelztarif. In diesem Bereich schmilzt der Verschonungsabschlag von 85 % oder 100 % um einen Prozentpunkt je 1,5 Mio. Euro zusätzlichem Erwerb ab. Ab 116 Mio. Euro bzw. 144 Mio. Euro begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von

⁵ Weitere Änderungen betreffen die Verschonung für Kleinbetriebe (Tabelle 8) und die Neuregelung des Verwaltungsvermögens, das neu abgegrenzt und – der Auflage des Bundesverfassungsgerichts folgend – zukünftig voll besteuert werden soll. Ob es durch Letzteres aber tatsächlich zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommt, ist fraglich. Erstens entfallen mit der Neuregelung die bisherigen Schwellenwerte (maximal 50 % bzw. 10 % Verwaltungsvermögensanteil) als Bedingung für die Wahrnehmung der Regel- bzw. Optionsverschonung. Dadurch könnten zukünftig alle Unternehmen in den Genuss der 100-prozentigen Optionsverschonung kommen, auch diejenigen, die bislang nicht einmal in den Genuss der 85-prozentigen Regelverschonung kamen. Zweitens erstreckt sich die Verschonung nun zwar auf das um das Verwaltungsvermögen verringerte Betriebsvermögen. Eine Höherbelastung wird jedoch dadurch unwahrscheinlich, dass ein Verwaltungsvermögen von bis zu 10% des betriebsnotwendigen Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt wird..

20 % bei der Regelverschonung und von 35 % im Fall der Optionsverschonung.

In **Abbildung 2** werden die effektiven Steuersätze, die sich aus dem Regierungsentwurf ergeben, in Abhängigkeit von der Höhe des übertragenen Betriebsvermögens gezeigt. Es wird ersichtlich, dass bei Wahl des Abschmelztarifs mit Sockelverschonung eine spürbare Steuerbelastung erst bei Betriebsvermögen in mittlerer zweistelliger Millionenhöhe einsetzt. Bei Familienunternehmen, die in der Abbildung nicht berücksichtigt sind, würde die Belastung jeweils sogar noch 26 Mio. Euro später einsetzen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der dargestellten effektiven Belastung de facto um eine Maximalbelastung handelt, da die Erwerber zwischen Abschmelztarif bzw. Sockelverschonung und Bedürfnisprüfung wählen können. Erwerber werden die Bedürfnisprüfung nur dann wählen, wenn die effektive Besteuerung unterhalb der des Abschmelztarifs bzw. der Sockelverschonung liegt. Verfügen sie im Grenzfall über kein Privatvermögen, liegt die Steuerlast bei null. Ebendies lädt auch weiterhin zu vorgezogenen Schenkungen von Betriebsvermögen ein: Wird ein Firmenanteil an ein Kind vererbt, das (noch) über kein Privatvermögen verfügt, kann das Vermögen im Rahmen der Bedürfnisprüfung bei Optionsverschonung steuerfrei vererbt werden, egal wie profitabel der Betrieb ist. Zwar werden alle weiteren Erwerbe von nicht-begünstigtem Vermögen, also auch solche von anderen Personen, innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach der Bedürfnisprüfung beim Begünstigten berücksichtigt, um vorgezogene Schenkungen von Betriebsvermögen zu verhindern. Angesichts des Gestaltungswillens der Besteuerten wäre allerdings eine weitaus längere Frist, etwa von 30 Jahren, sinnvoll gewesen (Truger/Scholz 2015).

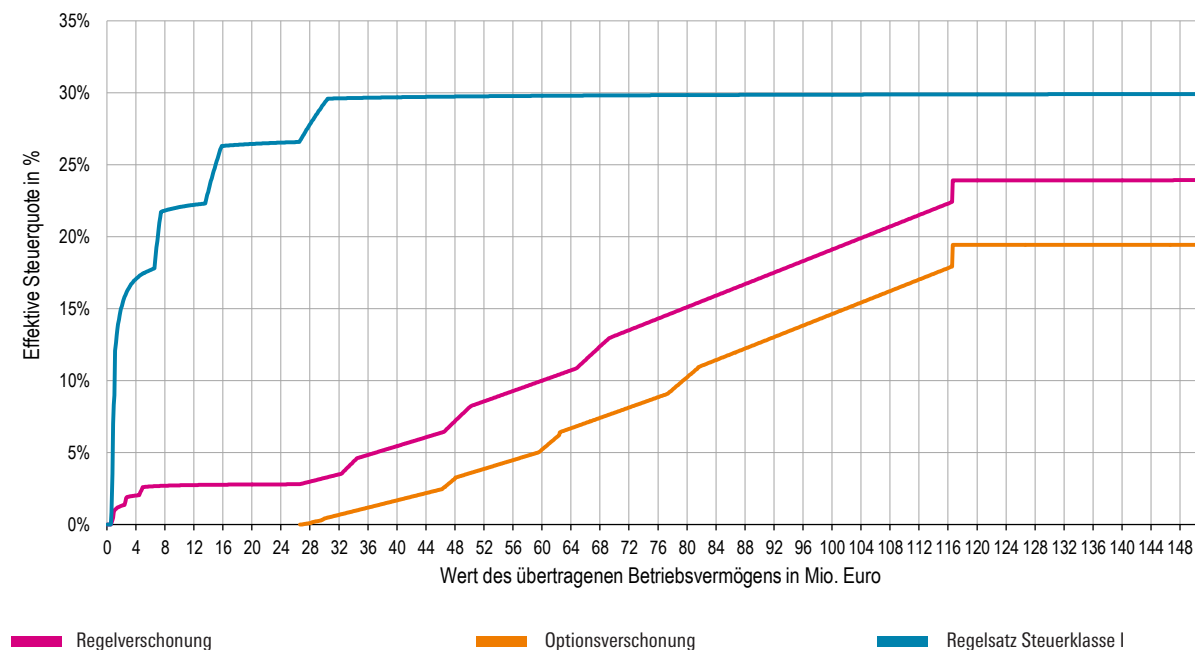
Insgesamt entsteht der Eindruck, dass der Gesetzentwurf im Kern darauf abzielt, weiterhin einen steuerlich sehr privilegierten Betriebsübergang zu ermöglichen. In diesem Sinne fiele die Reform – wie von Finanzminister Schäuble postuliert – tatsächlich „minimalinvasiv“ aus.

Vergleich der Verschonungsregel für das Betriebsvermögen: Geltendes Recht und Gesetzentwurf der Bundesregierung

Geltendes Recht		
Das Verwaltungsvermögen bleibt steuerfrei – keine Verschonung, wenn Verwaltungsvermögensanteil größer als 50 % <u>Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten</u>		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre	Verschonungsabschlag: 85 %
Verwaltungsvermögensanteil: kleiner 50 %	Keine Lohnsummenprüfung	
Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre	Verschonungsabschlag: 100 %
Verwaltungsvermögensanteil: kleiner 10 %	Keine Lohnsummenprüfung	
<u>Unternehmen mit mehr als 20 Beschäftigten</u>		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre	Verschonungsabschlag: 85 %
Verwaltungsvermögensanteil: kleiner 50 %	Lohnsumme: mind. 400 %	
Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre	Verschonungsabschlag: 100 %
Verwaltungsvermögensanteil: kleiner 10 %	Lohnsumme: mind. 700 %	
Neuregelungen gemäß Gesetzentwurf vom 8. Juli 2015*		
<u>I. Unternehmen mit bis zu 15 Beschäftigten und übertragenes begünstigtes Vermögen bis 26 Mio. Euro pro Erbe (bei Vorliegen bestimmter gesellschaftsrechtlicher Voraussetzungen bis 52 Mio. Euro pro Erbe)</u>		
bis 3 Beschäftigte		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre Keine Lohnsummenprüfung	Verschonungsabschlag: 85 %
oder Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre Keine Lohnsummenprüfung	
4 bis 10 Beschäftigte		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre Lohnsumme: mind. 250 %	Verschonungsabschlag: 85 %
oder Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre Lohnsumme: mind. 500 %	
11 bis 15 Beschäftigte		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre Lohnsumme: mind. 300 %	Verschonungsabschlag: 85 %
oder Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre Lohnsumme: mind. 565 %	
<u>II. Unternehmen mit über 15 Beschäftigten und übertragenes begünstigtes Vermögen bis 26 Mio. Euro pro Erbe (bei Vorliegen bestimmter gesellschaftsrechtlicher Voraussetzungen übertragenes Vermögen bis 52 Mio Euro pro Erbe)</u>		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre Lohnsumme: mind. 400 %	Verschonungsabschlag: 85 %
oder Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre Lohnsumme: mind. 700 %	
<u>III. Übertragenes begünstigtes Vermögen über 26 Mio. Euro pro Erbe (bei Vorliegen bestimmter gesellschaftsrechtlicher Voraussetzungen übertragenes begünstigtes Vermögen über 52 Mio. Euro pro Erbe)</u>		
Wahlrecht - Alternative I: Individuelle Verschonungsbedarfsprüfung		
	Haltefrist: 7 Jahre Lohnsumme: mind. 700 % 4 bis 10 Beschäftigte: 500 % 11 bis 15 Beschäftigte: 565 %	Erlass der Steuer, soweit Steuerschuld nicht aus 50 % des verfügbaren Vermögens beglichen werden kann (d. h. vorhandenes nicht begünstigtes Vermögen einschli. Privatvermögen und mit den Erbe bzw. der Schenkung übergegangenenes nicht begünstigtes Vermögen)
Wahlrecht - Alternative II: Verschonungsabschlagsmodell		
Regelverschonung	Haltefrist: 5 Jahre Lohnsumme: mind. 400 % Bis 3 Beschäftigte: keine Lohnsumme 4 bis 10 Beschäftigte: 500 % 11 bis 15 Beschäftigte: 565 % (vgl. I.)	Verschonungsabschlag verringert sich schrittweise von 85 % auf bis zu 20 % um jeweils 1 % je 1,5 Mio. Euro, die der Erwerb über: - 26 Mio. Euro liegt; ab 116 Mio. Euro gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 % - 52 Mio. Euro bei Vorliegen bestimmter gesellschaftsvertraglicher Voraussetzungen liegt; ab 142 Mio. Euro einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 %
oder Optionsverschonung	Haltefrist: 7 Jahre Lohnsumme: mind. 700 % %+A1 4 bis 10 Beschäftigte: 500 % 11 bis 15 Beschäftigte: 565 % (vgl. I.)	Verschonungsabschlag verringert sich schrittweise von 100 % auf bis zu 35 % um jeweils 1 % je 1,5 Mio. Euro, die der Erwerb über: - 26 Mio. Euro liegt; ab 116 Mio. Euro gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 35 % - 52 Mio. Euro bei Vorliegen bestimmter gesellschaftsvertraglicher Voraussetzungen liegt; ab 142 Mio. Euro einheitlicher Verschonungsabschlag von 35 %
* "Begünstigtes Vermögen": dient überwiegend der unternehmerischen Tätigkeit (Hauptzweck); "Verschonungsabschlag": Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen (Verwaltungsvermögen wird besteuert).		

Quellen: BMF; Zusammenstellung der Autoren.

Effektive Erbschaftsteuerbelastung in Abhängigkeit vom Wert des übertragenen Betriebsvermögens in Mio Euro, Gesetzentwurf der Bundesregierung
in % des Erwerbes



Unter Berücksichtigung des Freibetrages für Kinder von 400.000 Euro und des Abzugsbetrages in Höhe von 150.000 Euro.

Quellen: Deutscher Bundestag (2015b); Berechnungen der Autoren.

IMK

Infobox 2

Der bislang von der CSU blockierte Kompromiss

Zwischen den Regierungsfractionen wurde nach Medienberichten mittlerweile ein Kompromiss vereinbart, der die Gefahr einer erneuten Verfassungswidrigkeit minimieren soll. Die angedachte Sockelverschonung entfällt und der Abschmelztarif endet schon bei 99 Mio. Euro. Ebenso entfällt die höhere Schwelle für Familienunternehmen, die stattdessen einen Wertabschlag von 30 % geltend machen können. Als weitere Entlastung für Unternehmen ist bei Todesfällen angedacht, geplante Investitionen von der Besteuerung auszunehmen. Auch soll der Kapitalisierungsfaktor, der durch die Niedrigzinspolitik deutlich gestiegen ist, abgesenkt werden.¹ Den Forderungen der Länder wird Rechnung

getragen, indem zum bisherigen Konzept des Verwaltungsvermögens zurückgekehrt wird.

Zu einer abschließenden Einigung kam es auf Grund weiterer Forderungen der CSU bisher nicht. Inwieweit der Kompromiss aufkommensneutral ist, wie behauptet, kann nicht eingeschätzt werden. Bei einem pauschalen Wertabschlag von 30 % für Familienunternehmen, einer leicht ausnutzbaren Investitionsklausel sowie einer möglichen Absenkung des Kapitalisierungsfaktors auf 12, wie bisher von der CDU gefordert, erscheint dies aber fragwürdig. Die Kombination von abgesenktem Wertabschlag für Familienunternehmen und kumulativ abgesenktem Kapitalisierungsfaktor führt zu einer Halbierung des Werts und damit wieder zum alten Bewertungsniveau von vor 2009. Auch hier stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit.

¹ Im Rahmen des bei kleineren Unternehmen angewendeten vereinfachten Ertragswertverfahrens wird der Unternehmenswert durch Multiplikation des vereinfachten Ertragswerts mit dem Kapitalisierungsfaktor bestimmt. Der Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert aus Basiszins und einem pauschalen (Risiko-) Zuschlag von 4,5 % (§ 203 des Bewertungsgesetzes – BewG). Der Basiszins wird aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet. Von 2009 bis 2016 ist der Faktor von 12,3 auf 17,9 gestiegen.

Eine „Flat-Tax“ als Alternative?

In der rechts- wie wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion wird die Privilegierung einzelner Vermögensarten wie des Betriebsvermögens im Rahmen der Erbschaftsteuer (duale Erbschaftsbesteuerung) generell kritisch gesehen. Als Argumente werden die ohne Zweifel bestehenden Fehlanreize, Gestaltungsmöglichkeiten und Abgrenzungsprobleme einer dualen Erbschaftsbesteuerung angeführt (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF 2012, S. 37ff.). Alternativ wird überwiegend für eine einheitliche Erbschaftsbesteuerung ohne Privilegien plädiert. Um einen starken Anstieg der Steuerbelastung zu vermeiden, wird zumeist vorgeschlagen, die Steuersätze generell zu senken, sei es im Rahmen von Stufentarifen oder von „Flat-Tax“-Modellen (Bach und Thiemann 2016, Noack und Wiegard 2015, Houben und Maiterth 2009, Feld et al. 2015, Kahle 2015). Der Steuersatz eines einheitlichen Flat-Tax-Tarifs wird dann üblicherweise so ausgerichtet, dass er aufkommensneutral ist; bzw. der Steuertarif wird in den einzelnen Steuerklassen so nach unten abgesenkt, dass innerhalb der Klassen Aufkommensneutralität erreicht wird (Houben und Maiterth 2009, Bach und Thiemann 2016). Dies läuft auf im Vergleich zum geltenden Steuerrecht nur noch sehr geringe Steuersätze von 12,5 % bis 15 % hinaus. Solch niedrige Steuersätze werden dann – in Verbindung mit umfangreichen verzinsten Stundungsmöglichkeiten – auch ohne weitere Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen für die Unternehmen für verkraftbar gehalten. So urteilt der Sachverständigenrat (2015, S. 374): „Bei einer entsprechend gestalteten Reform wäre eine Verschonungsregel nicht notwendig.“

Allerdings sind solche „Flat-Tax“-Lösungen in zweifacher Hinsicht problematisch. Erstens lässt sich mit einheitlichen niedrigen Steuersätzen kaum ein Mehraufkommen erzielen. So käme es bei einem „Flat-Tax“-Tarif von 12,5 % zu einer aufkommensneutralen Erhebung (Houben und Maiterth 2009). Zweitens sind die Verteilungswirkungen eines solchen Vorschlages problematisch: Zwar würde beispielsweise bei einer Flat-Tax von 12,5 % stärker als bisher Betriebsvermögen zur Besteuerung herangezogen. Dafür würden jedoch große Privatvermögen massiv entlastet, da die gegenwärtigen Spitzensteuersätze von 30 % in Steuerklasse I, 43 % in Steuerklasse II sowie 50 % in Steuerklasse III drastisch abgesenkt würden. Zudem würden kleinere Erbschaften und Schenkungen durch nahe Verwandte höher belastet. So wird in Steuerklasse I der Erwerb von bis zu 75 000 Euro nur mit 7 % und der Erwerb von bis zu 300 000 Euro nur mit 11 % besteuert. Hauptsächlich würde jedoch großes Privatvermögen zu Lasten des Betriebsvermögens entlastet.

Vorschlag für eine aufkommensstarke und progressive Erbschaftsteuer

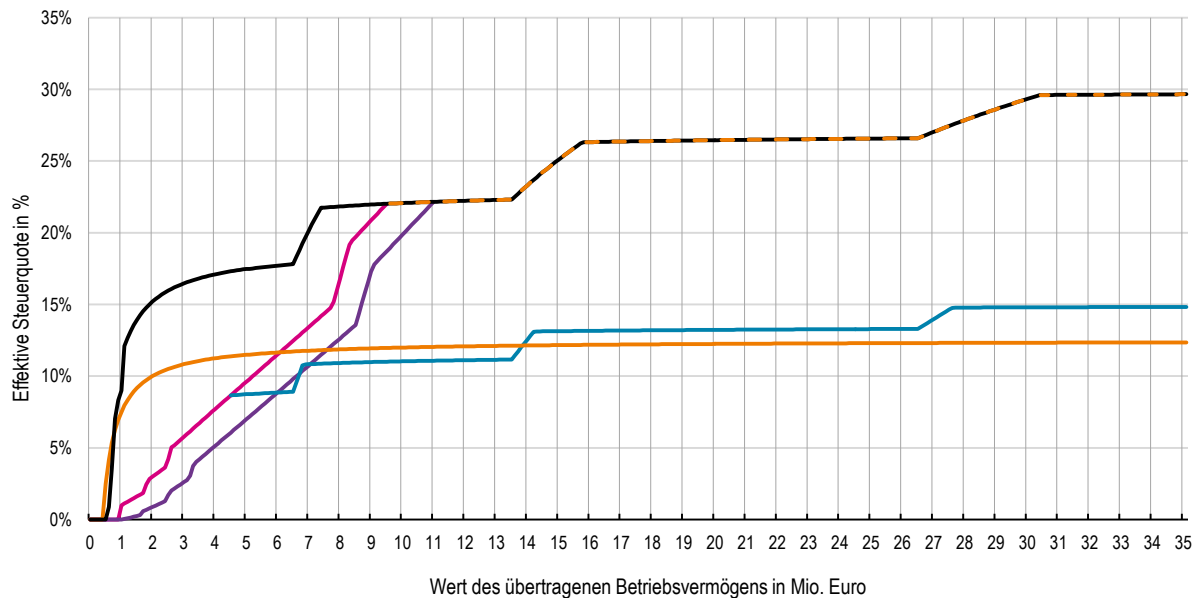
Weder der Gesetzentwurf der Bundesregierung noch der Vorschlag einer „Flat-Tax“ können also überzeugen: Der Gesetzentwurf beseitigt die Privilegierung des Betriebsvermögens kaum und birgt damit große verfassungsrechtliche Risiken. Der Vorschlag einer „Flat-Tax“ dürfte zwar verfassungsrechtlich unbedenklich sein, ist jedoch verteilungspolitisch problematisch. Beiden Ansätzen ist gemein, dass sie bewusst auf ein spürbares Mehraufkommen aus der Erbschaftsteuer verzichten. So wird die unter Gesichtspunkten der Steuer- und Leistungsgerechtigkeit bedeutende Chance einer langfristigen Stärkung der Erbschaftsteuer innerhalb des deutschen Steuersystems vergeben.

Im Folgenden unterbreitet das IMK daher einen Alternativvorschlag für die notwendige Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die konkreten finanziellen Auswirkungen dieses Vorschlags hat die SPD-Bundestagsfraktion im Zuge der parlamentarischen Beratungen zu den Plänen der Bundesregierung zusammen mit anderen Reformvarianten vom Bundesfinanzministerium bereits durchrechnen lassen (BMF 2015b). Ziel ist es, die im Urteil des Bundesverfassungsgerichtes monierten übermäßigen Privilegien für das Betriebsvermögen wirksam abzubauen, sodass die Reform verfassungsfest ist. Die Erbschaftsteuer wird wieder näher an die im geltenden Recht eigentlich beabsichtigte progressive Verteilungswirkung herangeführt. Dadurch kommt es zu einem deutlichen Mehraufkommen. Allerdings wird ausdrücklich dafür Sorge getragen, dass die gegenüber dem geltenden Recht entstehende Mehrbelastung für die Betriebe verkraftbar bleibt, so dass es beim Betriebsübergang nicht zu steuerlich bedingten Arbeitsplatzverlusten kommt.

Erreicht wird dies im Wesentlichen durch fünf Modifikationen des Gesetzentwurfs der Bundesregierung:

- 1 Der Alternativvorschlag übernimmt zwar von dort das Konzept der Bedürfnisprüfung inklusive eines Abschmelztarifs. Jedoch wird die Schwelle für das Auslaufen der vollen Regel- oder Optionsverschonung von 26 Mio. Euro auf 1 Mio. Euro übertragenen Betriebsvermögens drastisch reduziert.
- 2 Die danach einsetzende Abschmelzung würde deutlich zügiger als im Gesetzentwurf erfolgen. Der Verschonungsabschlag wird pro 100 000 Euro Erwerb um einen Prozentpunkt abgesenkt. Ab 9,5 Mio. Euro bei der Regelverschonung und 11 Mio. Euro bei der Optionsverschonung liegt der Verschonungsabschlag bei 0 %;
- 3 Eine Bedürfnisprüfung mit dem Ziel einer Minderung der Steuerbelastung kann ab 1 Mio. Euro vorgenommen werden. Führt die Offenlegung der privaten Vermögensverhältnisse zu

Effektive Erbschaftsteuerbelastung in Abhängigkeit vom Wert des übertragenen Betriebsvermögens in Mio Euro, Alternativtarif (AT) vs. „Flat Tax“
in % des Erwerbes



■ AT: Regelverschonung ■ „Flat Tax 12,5 %“ ■ AT: Mindeststeuersatz Bedürfnisprüfung
■ AT: Optionsverschonung ■ AT: Nach Beendigung Abschmelztarif ■ Regelsatz Steuerklasse I

Unter Berücksichtigung des Freibetrages für Kinder von 400.000 Euro und des Abzugsbetrages in Höhe von 150.000 Euro. Niedrigere Belastung für Familienunternehmen aufgrund von um 26 Mio. Euro erhöhten Schwellenwerten für den Abschmelztarif und die Sockelverschonung sind nicht berücksichtigt

Quelle: BMF (2015b); Berechnungen der Autoren.

IMK

dem Ergebnis, dass kein privates Vermögen vorhanden ist, kommt es im Unterschied zum Gesetzentwurf nicht zu einer Vollverschonung von 100 %. Vielmehr wird eine Mindestbesteuerung des Betriebsvermögens in Höhe des halben tariflichen Steuersatzes der Steuerklasse I gewährleistet. Bei 12 Mio. Euro sind dies 11,5 %, bei 30 Mio. Euro sind es 15 %. Ist privates Vermögen vorhanden, so muss es zur Hälfte - wie im Gesetzentwurf vorgeschlagen - zusätzlich eingebracht werden.⁶

- 4 Für die Begleichung der Steuerschuld werden umfangreiche Möglichkeiten der verzinsten Steuerstundung bis zu maximal 15 Jahren eingeräumt.
- 5 Steuergestaltungen – erst wird das Betriebsvermögen verschenkt und nach zehn Jahren folgt das Privatvermögen – werden wirksam ausge-

schlossen, indem der Einbeziehungszeitraum von weiteren Erwerben nach der Bedürfnisprüfung nach § 28a Abs. 4 ErbStGE von zehn auf 30 Jahre verlängert wird.

In Abbildung 3 werden die effektiven Steuerbelastungen des hier vorgeschlagenen Alternativmodells dargestellt. Die effektive Belastung liegt im Abschmelztarif sowohl bei Regel- als auch Optionsverschonung für steuerliche Erwerbe begünstigten Vermögens im niedrigen einstelligen Millionenbereich deutlich unterhalb derjenigen des regulären Tarifs der Steuerklasse I. Bis zu übertragenen Vermögen von 5,9 Mio. Euro bzw. 7,4 Mio. Euro liegt sie bemerkenswerter Weise auch unterhalb der effektiven Belastung durch eine „Flat-Tax“ mit einem einheitlichen Steuersatz von 12,5 %. Für kleinere übertragene Betriebsvermögen wäre der Alternativvorschlag also günstiger als die im wissenschaftlichen Raum propagierten Niedrigsteuermodelle. Ab übertragenen Vermögen von 4,5 Mio. Euro bzw. 5,8 Mio. Euro kann sich für Erwerber die Bedürfnisprüfung lohnen, weil die effektive Belastung durch den als Mindeststeuer zu entrichtenden halben tariflichen Steuersatz unterhalb derjenigen des Abschmelztarifs liegt.

Die entstehenden steuerlichen Mehrbelastungen beim Betriebsübergang werden durch die Mindest-

⁶ Die Steuerbelastung steigt mit jedem Euro zusätzlichem Privatvermögen um 50 Cent, bis der reguläre Steuersatz erreicht wird. Bei einem Erwerb von Betriebsvermögen von 100 Mio. Euro und einem privaten Vermögen von 20 Mio. Euro beträgt die Steuerlast 25 Mio. Euro (15 Mio. Mindestbesteuerung und 10 Mio. Vermögenseinsatz). Die Mindestbesteuerung von bis zu 15 % kann immer aus den laufenden Gewinnen, die darüber hinausgehende Zusatzbesteuerung immer aus dem Privatvermögen entrichtet werden.

besteuerung auf maximal 15 % des übertragenen Betriebsvermögens begrenzt. Durch eine solche Steuerbelastung werden weder der Betriebsübergang noch Arbeitsplätze gefährdet. Denn nach einhelliger Meinung ist eine niedrige Steuerbelastung von z.B. 15 % in Kombination mit großzügigen Steuerstundungsmöglichkeiten für die Unternehmen verkraftbar (Noack und Wiegard 2015). Die Bedürfnisprüfung im hier unterbreiteten Alternativvorschlag sorgt also dafür, dass die Steuerlast auf ein für die Unternehmen tragfähiges Niveau reduziert wird, sie sichert aber gleichzeitig eine relevante Mindestbesteuerung des Betriebsvermögens. Ein Erwerber eines sehr großen Betriebsvermögens ohne jedes Privatvermögen muss so maximal 15 % Erbschaftsteuer zahlen.

Der wirksame – aber verkraftbare – Abbau der steuerlichen Privilegien würde zu einem sehr erheblichen Mehraufkommen führen. Das BMF hat dieses Modell mit anderen Reformmodellen verglichen und die jeweiligen Aufkommenswirkungen berechnet (BMF 2015b, Anlage 3). In der langfristigen Betrachtung, wenn die umfangreichen Vorzieheffekte abgebaut sind, beziffert das BMF die Zusatzeinnahmen des Alternativmodells – ohne Berücksichtigung von Vermögenspreissteigerungen und demografischen Effekten – auf 98 Prozent. Langfristig würde sich das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer also fast verdoppeln; bezogen auf die Steuereinnahmen des Jahres 2013 wären dies Mehreinnahmen von 4,6 Mrd. Euro. Für den Gesetzentwurf der Bundesregierung werden hingegen lediglich Mehreinnahmen von 36,4 % veranschlagt; für die Flat-Tax von 12,5 % wären es nur 7,7 %.

FAZIT

Die verfassungswidrig hohe Privilegierung des Betriebsvermögens hat seit 2009 zu unnötig hohen Steuerausfällen geführt. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung – ob nun in der ursprünglichen oder der offenbar koalitionsintern modifizierten Fassung – plant an diesen Privilegien weitgehend festzuhalten. Die hier vorgeschlagene Alternative orientiert sich technisch eng am Gesetzesentwurf der Bundesregierung, und gewährleistet nach den gängigen Maßstäben, dass es nicht zu Beschäftigungsverlusten beim Betriebsübergang kommt. Die geplante Bedürfnisprüfung wird verfassungsfest ausgestaltet, indem Steuernachlässe nur noch dann gewährt werden, wenn kein hinreichendes privates Vermögen vorhanden ist. Bei einer verzinsten Stundung von bis zu 15 Jahren kann jedoch jeder Erwerber auch ohne umfangreiches Privatvermögen bis zu 15 % Steuern auf das Betriebsvermögen zahlen, ohne dass der Betriebsübergang gefährdet würde. Das Aufkommen der Erbschaftsteuer und damit die Finanzausstattung der Länder könnte so langfristig problemlos verdoppelt werden und die Erbschaftsteuer einen deutlich größeren Beitrag zur Steuergerechtigkeit leisten.