

# **Beiträge aus der angewandten Wirtschaftsforschung**

**Nr. 20 (2007)**

*Vorläufige Fassung! Nicht im Handel!*

## **Umlegung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer**

(überarbeitete Version)

**Ulrich van Suntum und Andreas Westermeier**

Prof. Dr. Ulrich van Suntum  
Institut für Siedlungs- und Wohnungswesen  
Centrum für angewandte Wirtschaftsforschung Münster (CAWM)  
Am Stadtgraben 9, D-48143 Münster  
[www.cawm.de](http://www.cawm.de)

# Umlegung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer

Von Ulrich van Suntum und Andreas Westermeier

## 1. Einleitung

Durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgericht vom 07.11.2006<sup>1</sup> sieht sich der Gesetzgeber abermals gezwungen, die Erbschaftsteuer bis zum 31.12.2008 auf eine verfassungskonforme Grundlage zu stellen. Wie bereits 1995<sup>2</sup> sah das Bundesverfassungsgericht die Bewertungsrichtlinien als verfassungswidrig an. Im Zentrum der Diskussion stehen vor allem die Bewertungs- als auch mögliche Verschonungsregeln für bestimmte Vermögensformen.<sup>3</sup> Dabei sollten nach dem ursprünglichen Willen der Koalitionsregierung zum einen „kleine“ Erbschaften, zum anderen das produktive Vermögen von inländischen Unternehmungen faktisch erbschaftsteuerfrei bleiben. Für das „Betriebsvermögen“ der Unternehmen war ein sogenanntes Abschmelzmodell vorgesehen. Die Erbschaftsteuer darauf sollte demnach mit jedem Jahr der Fortführung des Unternehmens zu 10% erlassen werden, wäre also nach 10 Jahren völlig entfallen. Diesem Plan standen allerdings praktische Schwierigkeiten bei der Abgrenzung des Betriebsvermögens und bei der genauen Definition der „Fortführung“ des Unternehmens entgegen. Zudem stand er zu der eigentlichen Zielvorgabe des Verfassungsgerichts, nämlich eine größere horizontale Steuergerechtigkeit zwischen verschiedenen Vermögensformen herzustellen, im Widerspruch. Da zudem das Erbschaftsteueraufkommen von zuletzt ca. 4 Mrd. € nicht sinken sollte, hätten die nicht verschonten oder begünstigten Vermögenswerte (insbesondere Finanz- und Immobilienvermögen) künftig entsprechend höher belastet werden müssen.

---

<sup>1</sup> Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006.

<sup>2</sup> BVerfGE 93, 165.

<sup>3</sup> Bei der bisherigen Bewertungspraxis waren Immobilien und Betriebsvermögen gegenüber anderen Vermögensformen bevorzugt.

Nach den jüngsten Koalitionsplänen wird nunmehr ein sogenanntes Abzinsungsmodell für vererbte Unternehmen diskutiert.<sup>4</sup> Demnach soll die Erbschaftsteuer zwar in voller Höhe, aber erst nach zehn Jahren bezahlt werden müssen, um Liquiditätsschwierigkeiten der betroffenen Unternehmen zu vermeiden. Das bedeutet immer noch einen erheblichen Zinsvorteil, zumal auch die Option einer sofortigen Erbschaftsteuerzahlung mit einem Abschlag von 44% eingeräumt werden soll. Das Erfordernis einer angemessenen Fortführung des Unternehmens und die damit verbundene Definitionsproblematik bleibt auch in diesem Modell bestehen. Zudem ist nach wie vor auch die vertikale und horizontale Steuergerechtigkeit in Frage gestellt, da die Vererbung eines Einfamilienhauses oder eines kleinen Handwerksbetriebes steuerfrei bleiben soll. Immerhin soll es hier um Werte bis zu 1 Mio. € gehen, die jedoch im Falle von vererbtem Bargeld oder Finanzvermögen weiterhin erbschaftsteuerpflichtig bleiben sollen.

Im folgenden wird argumentiert, dass die Erbschaftsteuer in einem modernen Steuersystem nur noch schwer zu begründen ist und zudem ihre derzeitige ebenso wie die künftig geplante Ausgestaltung steuersystematisch eklatante Mängel aufweist. Es ist auch nicht ersichtlich, wie diese Mängel behoben werden könnten, ohne dadurch an anderer Stelle gravierende Ungerechtigkeiten oder ökonomische Nachteile in Kauf nehmen zu müssen. Es spricht daher viel dafür, dem Vorgehen anderer Länder zu folgen und das neuerliche Urteil des Verfassungsgerichts zum Anlass zu nehmen, die Erbschaftsteuer ganz abzuschaffen. Um die nicht unerheblichen Einnahmeausfälle von derzeit ca. 4 Mrd. € aufzufangen, wird hier vorgeschlagen, im Gegenzug den Einkommensteuertarif leicht anzuheben, und zwar in einer Weise, welche die personellen Verteilungseffekte eines solchen Steuertausches in möglichst engen Grenzen hält. Nach einem kurzen historischen Abriss geht der Beitrag auf die jüngeren Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen ein, stellt die Begründungen der Erbschaftssteuer und ihre Problema-

---

<sup>4</sup> Vgl. o.V., Erbschaftsteuer nimmt Gestalt an, FAZ vom 29.8.2007, S. 10.

tik aus steuersystematischer Sicht dar und diskutiert drei verschiedene Varianten, die Erbschaftsteuereinnahmen durch eine Erhöhung der Einkommensteuer zu ersetzen.

## **2. Historie<sup>5</sup>**

Die erste allgemeine Erbschaftsteuer (Erbanfallsteuer) im deutschen Reich wurde 1873 in Preußen eingeführt<sup>6</sup> und betrug je nach Verwandtschaftsgrad zwischen 1% und 8%. Ehegatten und Verwandte erster Linie blieben von der Steuer befreit. Baden führte 1899 erstmalig eine Progression nach Höhe des Erbfalls ein.

Um den Flottenbau zu finanzieren, wurden 1906 die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer primär dem Reich zugeschlagen und die entsprechenden Ländergesetze aufgehoben. Die Einzelstaaten blieben jedoch am Aufkommen beteiligt und erhielten Zuschlags- sowie Zusatzrechte. Die Steuersätze betragen je nach Verwandtschaftsgrad zwischen 4% und 10%. Aufgrund der Kosten des Ersten Weltkrieges wurde der Reichsanteil an der Erbschaftsteuer nach und nach auf vier Fünftel angehoben.

Zu jener Zeit war der Einkommensteuertarif im Vergleich zu heute relativ niedrig; in Preußen betrug er z.B. 1851 nicht mehr als 3%. Damit lag er im Durchschnitt unter den Erbschaftsteuersätzen. Nach dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1873 betragen die Steuersätze zwischen 0,6% und 2,7%. 1891 erfolgte eine Reform, die den Höchstsatz auf 4% anhob. Durch weitere Änderungen 1906, 1909 und 1916 wurde der Höchstsatz stetig auf 8% bei natürlichen Personen angehoben. Da die Gemeinden ein Zuschlagsrecht hatten (bis zu 300%, im Durchschnitt jedoch 180%), konnte sich eine einkommensteuerliche Gesamtbelastung von bis zu 18% ergeben. Die rein fiskalische Funktion der Erbschaftsteuer wurde damit schrittweise immer stärker von der Einkommensteuer übernommen. Heute macht die Einkommensteuer

---

<sup>5</sup> Zur Geschichte der Erbschaftsteuer siehe Schanz (1900 und 1901) und Timm (1984). Zur allgemeinen Steuer-geschichte vgl. Schremmer (1994a und 1994b). Ein Kurzüberblick über die Geschichte der Einkommensteuer findet sich in dem Ausstellungsband der Oberfinanzdirektion Münster (1991). Für eine Diskussion der Erb-schaftsteuer aus soziologischer Sicht vgl. Beckert (2004). Ein historischer Überblick ist auch auf der Internet-Seite des BMF unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) verfügbar.

<sup>6</sup> Vorher hatten nahezu alle Einzelstaaten eine Erbanfallsteuer eingeführt, die hinsichtlich der Staffelung nach dem Verwandtschaftsgrad und der Steuerbefreiung für Ehegatten und Kinder unterschiedlich ausgestaltet war.

mit einem Aufkommen von knapp 158 Mrd. € ca. 37% der Gesamtsteuereinnahmen aus, verglichen mit nur 1% des Aufkommens von rd. 4 Mrd. € aus der Erbschaftsteuer.<sup>7</sup>

Durch Art. 154 I Weimarer Reichsverfassung (WRV)<sup>8</sup> wurde dem Reich das Recht auf Erhebung einer Erbschaftsteuer eingeräumt. In diesem Zusammenhang wurde auch die Begünstigung für Ehegatten und Verwandte gerader Linie abgeschafft. Zusätzlich wurde eine Nachlasssteuer, die als letzte Vermögenssteuer des Erblassers angesehen wurde, mit Steuersätzen zwischen 1% und 5% eingeführt. Der Spitzensteuersatz der Erbschaftsteuer belief sich auf 70%. Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer zu Beginn der Weimarer Republik betrug ursprünglich 60%, wurden also ebenso wie der Erbschaftsteuersatz im Vergleich zum Kaiserreich stark erhöht. 1925 wurde der Spitzensteuersatz dann auf 40% gesenkt.

1923 wurde die Nachlasssteuer entbehrlich, da sie mit der Einführung einer einheitlichen Vermögenssteuer ihre eigentliche Rechtfertigung verlor. 1924 schaffte man die Beteiligung der Einzelstaaten am Aufkommen der Erbschaftsteuer ab.

Die Bundesrepublik Deutschland übernahm das ErbStG nahezu unverändert. Allerdings steht seit 1945 das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer wieder den Ländern zu, während die Gesetzgebungskompetenz beim Bund verblieb. 1949 wurde dies auch im Grundgesetz (Art. 106 I GG) verankert.<sup>9</sup> Ursprünglich wollte der Verfassungskonvent sämtliche Finanzmittel dem Bund zuschlagen. Bei den Alliierten stieß dieses jedoch auf Ablehnung, da diese aus politischen Gründen einen Föderalstaat mit eigenen Ländereinnahmen wollten.

Eine erste große Überarbeitung des Gesetzes erfolgte 1974. Wesentliche inhaltliche Neuerung war die Einführung einer Erbersatzsteuer für Familienstiftungen. Weitere Ziele der Erbschaftsteuerreform waren eine verkehrswertnahe Bewertung des Grundbesitzes, die Anpas-

---

<sup>7</sup> Einkommensteuer einschließlich nicht veranlagte Steuern vom Ertrag und Zinsabschlagsteuer; berechnet nach der Steuerschätzung 2007 vom Nov. 2006.

<sup>8</sup> Artikel 154 WRV: (1) Das Erbrecht wird nach Maßgabe des bürgerlichen Rechtes gewährleistet. (2) Der Anteil des Staates am Erbgut bestimmt sich nach den Gesetzen.

<sup>9</sup> Die Zuweisung des Erbschaftsteueraufkommens an die Länder wird damit begründet, dass diese einen regionalen Bezug und eine geringere Konjunkturabhängigkeit aufweisen. Vgl. von Mangoldt et al. (2006, Art. 106 Rn. 36) sowie von Münch und Kunig (2003, Art. 106 Rn. 23).

sung und Ergänzung von Freibeträgen entsprechend der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse, ein neuer Tarif, der kleine und mittlere Erwerbe schont und größere Erbschaften maßvoll stärker belastet sowie der Abbau von Möglichkeiten der Steuervermeidung oder -minderung. Im Zuge der Erbschaftsteuerreform knüpfte die Steuererhebung nun an die Ergebnisse der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes zum 01. Januar 1964 an. Da sich das Wertniveau bis 1974 jedoch erheblich geändert hatte, wurden die Einheitswerte von 1964 für das Grundvermögen mit einem Aufschlag von 40% versehen.<sup>10</sup> Im übrigen entsprach das neue Gesetz dem bisherigem Recht und behielt insbesondere auch die Differenzierung des Steuertarifs nach Vermögenszuwachs und Verwandtschaftsgrad bei.

### **3. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts**

Bereits 1995 wurde der Gesetzgeber durch das Bundesverfassungsgericht verpflichtet, das Erbschaftsteuergesetz erneut zu ändern. Aufgrund der jüngsten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 07. November 2006 steht nun eine weitere Erbschaftsteuerreform unmittelbar bevor. Vor allem die Bewertungsregeln für die Festsetzung der Steuerschuld (insbesondere bei Immobilien und Betriebsvermögen) standen dabei jeweils im Fokus der Kritik.

Im seit 1974 geltenden Erbschaftsteuerrecht wurde Grundvermögen mit den im Jahre 1964 bzw. 1935 (für in den neuen Bundesländern gelegene Grundvermögen) festgesetzten und um einen 40%igen Aufschlag versehenen Einheitswerten bewertet. Diese Einheitswerte stellten jedoch in der Realität nur einen Bruchteil des tatsächlichen Verkehrswertes dar. Das Bundesverfassungsgericht sah diese Bevorteilung als verfassungswidrig an. Da die Erbschaftsteuer am Zugewinn der Leistungsfähigkeit<sup>11</sup> ansetze, könne sie nur dann gleichmäßig belastend wirken, wenn die Vermögenswerte realitätsgerecht ermittelt werden. Der Gesetzgeber wurde daher vom Bundesverfassungsgericht verpflichtet, Belastungsgleichheit herzustellen.

---

<sup>10</sup> Siehe Klein (1974) für einen Überblick über die Erbschaftsteuerreform von 1974

<sup>11</sup> Die Leistungsfähigkeitssteigerung besteht im Zuwachs von Geld bzw. von Wirtschaftsgütern, die durch Verkauf in Geld umgewandelt werden können.

Ein Schwerpunkt der damaligen Reform war denn auch die Neuregelung der Bewertung für Grundvermögen. Unbebaute Grundstücke wurden von nun an auf der Grundlage von Bodenrichtwerten taxiert. Bei bebauten Grundstücke wurde im Grundsatz das 12,5-fache der durchschnittlichen Jahresnettokaltmiete (bzw. einer Vergleichsmiete) zugrundegelegt.<sup>12</sup> Lag der so errechnete Wert über dem tatsächlichen Verkehrswert, so bestand für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den tatsächlichen Verkehrswert als Steuerwert festsetzen zu lassen.<sup>13</sup>

Im Zuge der Reform wurden auch die Freibeträge für die engere Familie angehoben mit dem Ziel, das „Familiengebrauchsvermögen“ unabhängig von seiner Anlageform freizustellen. Als Kernbereich des üblichen Familiengebrauchsvermögens hatte das Verfassungsgericht einen Vermögenssockel definiert, der sich an den durchschnittlichen Werten von Einfamilienhäusern orientierte. Der Gesetzgeber hat konsequent den Umfang der Freistellung am steuerlichen Wert des Grundbesitzes ausgerichtet und einen Freibetrag von 400.000 DM für Kinder und 600.000 DM für Ehegatten angesetzt, so dass bei einem durchschnittlichen Bewertungswert von 50% ein Einfamilienhaus bis zu einem Verkehrswert von 800.000 DM bzw. 1.200.000 DM auf ein Kind bzw. Ehegatten übergehen kann.<sup>14</sup>

Im Jahr 2006 erklärte das Bundesverfassungsgericht erneut die Bewertungsmethoden<sup>15</sup> für verfassungswidrig. Das 1996 eingeführte Bewertungsverfahren hatte bei Grundvermögen im Durchschnitt zu einer Unterbewertung von 50% gegenüber den tatsächlichen Werten geführt<sup>16</sup>, und dies bei einer gleichzeitig extrem großen Spannweite.<sup>17</sup> Zwar erkannte das Bun-

---

<sup>12</sup> Vom errechneten Wert wurden 0,5% pro Jahr seit Fertigstellung (jedoch maximal 25%) als Alterswertminderung abgezogen. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern wurde der Ausgangswert pauschal um 20% erhöht.

<sup>13</sup> Vgl. §§ 145, 146 BewG.

<sup>14</sup> Vgl. Weinmann (1997, S. 112). Ursprünglich waren Freibeträge bis zu 1.000.000 geplant. Da jedoch die eingeführte Bewertungsmethode Einfamilienhäuser nicht mit dem vollen Wert berücksichtigt, konnten die Freibeträge geringer als 1.000.000 DM ausfallen, ohne dass die Gefahr bestand, dass ein durchschnittliches Einfamilienhaus von der Erbschaftsteuer getroffen wurde.

<sup>15</sup> Dieses ist umso erstaunlicher, da diese Bewertungsmethoden erst aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1995 eingeführt wurden.

<sup>16</sup> Vgl. Kreuziger et al. (2002, § 146, Rn. 1), Rössler und Troll (§ 146, Rn. 9 ff.) und Thiel (1997). Haegert und Maiterth (2002) kommen zu dem Ergebnis, dass die Unterbewertung je nach Immobilienart zwischen 70% und 80% beträgt.

desverfassungsgericht an, dass für Immobilien eine Bestimmung des Marktwertes nicht exakt möglich ist. Die Bewertungsmethoden müssten jedoch so ausgestaltet sein, dass der ermittelte Wert sich im Durchschnitt maximal plus/minus 20% um das Marktwertniveau bewegt. Nur wenn durch die Bewertungsmethoden im Regelfall die Steuerwerte möglichst nah an den tatsächlichen Verkehrswerten liegen, sei eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip möglich. Dem Gesetzgeber wurde aufgetragen, bis zum 31.12.2008 eine Bewertungsmethode zu implementieren, die bei allen Vermögensformen den gemeinen Wert als Steuerbemessungsgrundlage heranzieht.

Gleichwohl steht es ihm jedoch frei, gewisse Vermögenswerte zu verschonen, sofern sie dem Gemeinwohl dienen.<sup>18</sup> In seiner Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich der Bereitstellung von Wohnraum einen Gemeinwohlcharakter zugebilligt. Im bisherigen Verfahren existierten jedoch keine expliziten Verschonungsregeln. Die in der relativ niedrigen Bewertung von Immobilien liegende Bevorzugung war ja nicht Ausdruck einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers und damit unsystematisch und willkürlich gewesen.

In den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zeigt sich das Dilemma der Vermögensbewertung. Während Vermögenswerte wie z.B. Geld oder Aktien tagesaktuell mit dem Marktwert („gemeinen Wert“) beziffert werden können, ist dies bei Grundvermögen unmöglich. Untersuchungen<sup>19</sup> zeigen, dass die Spannbreite des Steuerwertes im Verhältnis zum Verkehrswert enorm ist. Diese Spannbreite kommt dadurch zustande, dass das Grundvermögen in einem einheitlichen Verfahren bewertet wird. Wird beim bisherigen Bewertungsverfahren ein einheitlicher Vervielfältiger von 12,5 verwendet, so werden im Zuge der Maklermethoden Vervielfältiger zwischen 8 und 24 angesetzt Grundvermögen ist eben kein homogenes Gut,

---

<sup>17</sup> Nach der Untersuchung von Bach et al. (2006) liegt in 12,4% der Fälle bei Ein- und Zweifamilienhäusern und in 25,6% der Fälle bei Mietwohngrundstücken der Steuerwert über dem Verkehrswert.

<sup>18</sup> Vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006, S. 46: „....., so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BverfGE 93, 121 <147>).“

<sup>19</sup> So z.B. Haegert und Maiterth (2002).

sondern weist besondere Charakteristika wie geringe Fungibilität, Abhängigkeit von der Lage, Abhängigkeit von der Ausstattung etc. auf, die nur durch eine Einzelbewertung erfasst werden können. Dies wiederum hätte jedoch sehr hohe Verwaltungs- und Erhebungskosten zur Folge, die nicht mehr in einem angemessenen Verhältnis zum Ertrag stehen würden.

Der Gesetzgeber ist der Notwendigkeit einer aufwendigen Einzelbewertung und den daraus entstehenden weiteren Verwaltungskosten bei Anwendung der Öffnungsklausel bisher durch eine systematische Unterbewertung begegnet.<sup>20</sup> Alternativ könnte man ein pauschales Bewertungsverfahren implementieren, welches Grundvermögen im Vergleich zur jetzigen Methode derart höher belastet, dass die untere Spannbreite des vom Bundesverfassungsgericht vorgegebenen Bereichs von maximal minus 20% des Verkehrswertes nicht unterschritten wird. Dann würden sich zwar etliche Grundvermögen einer Bewertung gegenübersehen, die den Verkehrswert übersteigt. Über eine Öffnungsklausel z.B. gemäß § 146 VII BewG könnte dem Steuerpflichtigen jedoch die Möglichkeit eingeräumt werden, durch Nachweis einen niedrigeren, dem Verkehrswert entsprechenden Steuerwert festsetzen zu lassen. Dieses Verfahren lastet dem Steuerpflichtigen jedoch eine schwer zu führende Beweislast auf, zudem ist mit zusätzlichen Kosten durch Gerichts- und Prozessverfahren zu rechnen. Ein derartiges Reformmodell stellt daher keine zufriedenstellende Lösung dar. Da somit kein praktikables Bewertungsverfahren ersichtlich ist, welches alle Vermögensarten zu vertretbaren Kosten mit ihrem aktuellen Verkehrswert bewertet, ist davon auszugehen, dass jedes künftig eingeführtes Bewertungsverfahren in einigen Jahren wieder zu Verfassungsbeschwerden führen wird.

---

<sup>20</sup> Vgl. Bach et al. (2006).

## 4. Kritik der Erbschaftsteuer

### 4.1. *Steuersystematische Betrachtungsweise versus Ziel-Mittel-Ansatz*

Nachdem andere Länder inzwischen auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer verzichten<sup>21</sup>, stellt sich die Frage, ob dies nicht auch für Deutschland die beste Konsequenz aus den oben beschriebenen Schwierigkeiten wäre. Dies gilt um so mehr, als die Erbschaftsteuer im Rahmen eines modernen Steuersystems mit umfassender und ergiebiger Einkommensteuer systematisch nur noch schwer zu begründen ist.<sup>22</sup> Ihre konkrete Ausgestaltung in Deutschland ist zudem in sich widersprüchlich und mit anerkannten Grundprinzipien der Besteuerung nicht in Einklang zu bringen.

Bei der Beurteilung der Erbschaftsteuer hat man zunächst zwischen der juristischen und der ökonomischen Herangehensweise zu unterscheiden. Erstere argumentiert aus dem Blickwinkel eines systematisch aufgebauten, vorwiegend am Gesichtspunkt der Gerechtigkeit orientierten Gesetzeslogik. Aus mehr oder weniger einsichtigen und allgemein anerkannten Grundsätzen wird hier ein logisches Konstrukt aufgebaut, welches zunächst wenig Rücksicht auf ökonomische Folgen oder politische Einzelziele nimmt. Dagegen orientiert sich die ökonomische Herangehensweise vor allem an den zu erwartenden Folgen und hier insbesondere am Gesichtspunkt der Effizienz bzw. der Allokationsneutralität. Daneben wird aber auch politischen Einzelzielen wie etwa der Umverteilung, dem Umweltschutz oder der Familienförderung durchaus Berechtigung und Gewicht eingeräumt. Sofern solche Ziele ausreichend demokratisch legitimiert erscheinen, beschränken sich Ökonomen im allgemeinen darauf, entsprechende Kosten bzw. Effizienzeinbußen zu benennen und ggfs. zu berechnen.

---

<sup>21</sup> Portugal und die Slowakische Republik haben die Erbschaftsteuer 2004 abgeschafft, Schweden 2005, Österreich 2007. In Italien, Kanada, Zypern, Estland, Lettland, der Slowakei, Russland, den meisten Kantonen der Schweiz und einigen Regionen Spaniens werden ebenfalls Erbschaftsteuern entweder gar nicht oder zumindest nicht bei der Vererbung an die eigenen Kinder erhoben. Vgl. zu einem Überblick International Bureau for Fiscal Documentation (2006).

<sup>22</sup> Vgl. ausführlicher dazu Hellmann (2003, S. 147 ff.).

Der ökonomische Ansatz hat in den letzten Jahren in der deutschen Steuerpolitik zunehmend an Gewicht gewonnen, während die steuersystematische Bewertung demgegenüber in der Politik kaum noch eine Rolle spielt. Man mag dies unter dem Gesichtspunkt eines gewissen Pragmatismus begrüßen, aber gerade die Diskussion um die Erbschaftsteuer zeigt deutlich die politischen Gefahren einer solchen Entwicklung.<sup>23</sup> Wenn nämlich an die Stelle einer logisch aufgebauten Systematik die Orientierung an mehrdimensionalen Zielbündeln mit unbestimmten und zudem wechselnden Gewichten tritt, regiert im politischen Alltag leicht die Willkür. Je nach Betonung der verschiedenen Zieldimensionen lässt sich dann nämlich praktisch jede steuerliche Ausgestaltung rechtfertigen. Innere Widersprüche können jederzeit als notwendige Kompromisse dargestellt werden, was in der Regel zulasten politischer Minderheiten geht.

Die Besteuerung von Einkommen und Vermögen bedeutet einen so massiven Eingriff in das grundgesetzlich geschützte Eigentum, dass gerade hier ein Höchstmaß von Willkürfreiheit geboten wäre. Im folgenden wird deshalb vor allem aus dem steuersystematischen Blickwinkel argumentiert. Versteht man Ökonomie im Sinne von Ordnungspolitik, so steht ihre Betrachtungsweise derjenigen der Juristen sehr viel näher als eine rein teleologische Betrachtungsweise. An die Stelle des kurzfristig argumentierenden Ziel-Mittel-Ansatzes tritt dann auch aus ökonomischer Perspektive eine Orientierung an langfristig geltenden Grundsätzen, auf die sich eine Gesellschaft hinter dem *veil of ignorance* vermutlich einigen könnte.<sup>24</sup> Damit rücken Grundsätze der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit, der Willkürfreiheit, der Billigkeit und der Mäßigung wieder in den Vordergrund, wie sie in den klassischen Staatswissenschaften sowohl von Ökonomen als auch von Juristen weitgehend einheitlich vertreten wurden.

Der Unterschied zu der derzeit vorherrschenden Sichtweise wird besonders deutlich am Beispiel einer Kopfsteuer: Gemäß dem engen Effizienzbegriff der Allokationsneutralität wäre sie

---

<sup>23</sup> Vgl. dazu auch Tipke (2006a) und Tipke (2006b).

<sup>24</sup> Vgl. Heady (1993) sowie Musgrave (1994).

ideal, weil niemand ihr ausweichen könnte und es daher kein *excess burden* gäbe. Unter ordnungspolitischen Gesichtspunkten wäre sie dagegen abzulehnen, weil sie hinter dem Schleier des Nichtwissens vermutlich als ungerecht abgelehnt werden würde. Ein weniger extremes, aber im Fall der Erbschaftsteuer besonders relevantes Beispiel ist die Besteuerung von Grund und Boden. Da das Besteuerungsobjekt absolut immobil ist, gibt es hier weder Ausweichreaktionen noch Steuerüberwälzungsmöglichkeiten, mithin auch keine Allokationsverzerrungen. Gleichwohl würde eine alleinige Belastung von Immobilien mit Erbschaftsteuer zweifellos gegen fundamentale Gerechtigkeitsprinzipien verstoßen und wäre damit ordnungspolitisch kaum vertretbar.

#### **4.2. Nachlasssteuer versus Erbanfallsteuer**

Steuersystematisch ist zunächst zwischen einer Nachlasssteuer und einer Erbanfallsteuer zu unterscheiden. Erstere will den Erblasser besteuern, letztere die Erben. Diese Unterscheidung ist keineswegs unerheblich, denn es ergeben sich daraus unmittelbare Schlussfolgerungen für eine logisch abgeleitete Steuerausgestaltung. So dürfte eine Nachlasssteuer offenbar die Einkommens- und Vermögenssituation des Erben nicht berücksichtigen. Etwaige Freibeträge oder eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs müssten zudem an der Höhe des Gesamterbes ansetzen und nicht an dem den einzelnen Erben zufließenden Anteilen. Eine als Erbanfallsteuer ausgestaltete Erbschaftsteuer wiederum könnte nicht mit dem Argument unzureichender Steuerzahlungen zu Lebzeiten des Erblassers begründet werden, da daraus in logischer Konsequenz eine Nachlasssteuer folgen würde.

Die Argumente für eine Nachlasssteuer erscheinen aus heutiger Sicht weitgehend überholt. So ist bei der inzwischen fast lückenlosen Besteuerung des Einkommens nicht davon auszugehen, dass die Erbmasse in relevantem Ausmaß aus bisher unversteuertem Einkommen besteht. Selbst wenn dies der Fall wäre, so sollte die Konsequenz in einer besseren Erfassung der Einkünfte und nicht in einer pauschalen Verdachtssteuer am Ende des Lebens bestehen. Auch als

Gebühr für den staatlichen Rechtsschutz beim Vermögensübergang an die Erben kann die Nachlasssteuer heutzutage nicht mehr aufgefasst werden, zumal solche Gebühren ohnehin zusätzlich zur Erbschaftsteuer erhoben werden.<sup>25</sup>

In Deutschland ist die Erbschaftsteuer denn auch als Erbanfallsteuer konzipiert. So gibt es insbesondere eine doppelte Progression der Steuersätze, welche zum einen mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad und zum anderen mit zunehmender Höhe des dem einzelnen zufließenden Erbes steigen. Die folgenden Überlegungen konzentrieren sich daher auf mögliche Begründungen einer solchen Erbanfallsteuer.

### **4.3. Steuersystematische Bewertung**

Als Begründung für die Erbanfallsteuer wird zum einen die Herstellung von Chancengleichheit und zum anderen das generelle Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vorgetragen.<sup>26</sup>

Das Argument der Chancengleichheit krankt schon daran, dass heutzutage das Durchschnittsalter der Erben zwischen 50 und 60 Jahren liegt. Das Erbe verschafft daher Kindern aus reichem Elternhaus in der Regel keine zusätzlichen Vorteile hinsichtlich ihrer beruflichen Lebenschancen, sondern eher eine zusätzliche Absicherung für das eigene Alter. Bestenfalls für die Enkel- und Urenkelgeneration könnte man hier noch mit der Chancengleichheit argumentieren. Bis sie allerdings in den Genuss des Erbes ihrer Groß- und Urgroßeltern gelangen, dürfte dieses in aller Regel durch Teilung und Konsum bereits stark geschmolzen sein. Dann aber greift die Erbschaftsteuer aufgrund der hohen Freibeträge meist gar nicht mehr. Ohnehin beseitigt sie den Chancenvorteil nur in Höhe des Steuersatzes von maximal 50%. Bei konsequenter Anwendung des Prinzips der Chancengleichheit müsste man das Erbe eigentlich vollständig wegbesteuern, wofür auch schon so liberale Denker wie Adam Smith und John Stuart

---

<sup>25</sup> Gleichwohl ist die Erbschaftsteuer beispielsweise in den USA und in Großbritannien noch als Nachlasssteuer konzipiert. In Liechtenstein und in Dänemark wird sie in eine Nachlass- und eine Erbanfallsteuer unterteilt.

<sup>26</sup> Vgl. Eekhoff et al. (1996, 2. 28).

Mill plädiert haben.<sup>27</sup> Inkonsequent ist auch, dass der Staat über den Mindestanteil im Erbrecht den Erblasser geradezu zwingt, seinen Kindern etwas zu hinterlassen und damit die Chancengleichheit zu verletzen. Schließlich ist auch zu monieren, dass Chancengleichheit über die Erbschaftsteuer bestenfalls im negativen Sinne hergestellt werden kann. Aufgrund fehlender Zweckbindung und unzureichenden Aufkommens wird dagegen im positiven Sinne für die benachteiligten Mitglieder der Gesellschaft kaum etwas gewonnen. Insgesamt ist das Argument der Chancengleichheit somit nicht geeignet, die Erbschaftsteuer in ihrer heutigen Form gut zu begründen, zumal es eben nicht wirklich konsequent angewendet wird..

Noch problematischer ist die Argumentation mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Steuerbemessung berücksichtigt nämlich gar nicht die Leistungsfähigkeit des Erben, sondern nur die Höhe des Erbes und den Verwandtschaftsgrad. Der Einkommensmillionär zahlt also im Zweifel genauso viel Erbschaftsteuer wie der Hartz-IV-Empfänger, der nahe Verwandte zahlt wesentlich weniger Erbschaftsteuer als zum Beispiel das nicht blutsverwandte Patenkind mit gleicher Leistungsfähigkeit.

Man mag zwar – im Gegensatz zur volkswirtschaftlichen Betrachtungsweise - in einer zufließenden Erbschaft ein Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie sehen. Konsequenz wäre es dann aber, Erbschaften als achte Einkunftsart nach dem Einkommensteuertarif zu besteuern. Zur Vermeidung von unerwünschten Progressionseffekten könnte man dabei allenfalls den steuerlich relevanten Zufluß über mehrere Jahre verteilen. Persönliche und pauschale Freibeträge speziell für die Erbschaft hätten hingegen keine Rechtfertigung mehr, da sie im Einkommensteuertarif ohnehin schon angelegt sind. Damit würden auch kleine Erbschaften voll steuerpflichtig, und zwar mit den vergleichsweise hohen Sätzen der Einkommensteuer. „Leistungslose“ Erbschaften würden letztlich genauso besteuert wie aus eigener Leistung bezogene Einkommen, was nicht weniger als gerecht erscheint. Zudem würde die

---

<sup>27</sup> So auch Hessler (1976, S. 181).

persönliche bzw. familiäre Leistungsfähigkeit in umfassender und einheitlicher Weise zum Maßstab der Besteuerung gemacht.

Die Politik schreckt offensichtlich vor einer konsequenten Anwendung des Leistungsfähigkeitsgedankens in diesem Sinne zurück. Dies mag zum einen taktische Gründe haben: Die Begeisterung der Massen für eine Besteuerung hoher Erbschaften dürfte deutlich zurückgehen, wenn sie selbst in analoger Weise zu einer solchen Steuer herangezogen werden. Zum anderen ist es aber auch steuersystematisch fraglich, ob Erbschaften wirklich analog zu Einkommen betrachtet und besteuert werden können. Nur dann würde nämlich das Leistungsfähigkeitsprinzip in konsequenter Anwendung zum Tragen kommen können.

In der Systematik der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen sind Erbschaften und Schenkungen nun aber eindeutig kein Einkommen, da es an einer zugrundeliegenden Wertschöpfung mangelt.<sup>28</sup> Das zeigt im übrigen schon der Begriff des „leistungslosen“ Einkommens, der nach der Einkommensdefinition als Schaffung von Wertschöpfung ein Widerspruch in sich ist. Es handelt sich vielmehr um reine Vermögensübertragungen, die das Volkseinkommen nicht erhöhen und insoweit auch nicht die Leistungsfähigkeit des privaten Sektors insgesamt. Zwar mag man aus der Reinvermögenszugangstheorie gleichwohl einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit für den einzelnen Erben ableiten. Dem steht jedoch dann eine gleich hohe Minderung der Leistungsfähigkeit an anderer Stelle gegenüber, was insbesondere bei Schenkungen steuerlich relevant wird: Wenn der Beschenkte seinen Vermögenszuwachs als Einkommen zu versteuern hat, dann müsste der Schenkende seine Vermögensabnahme konsequenterweise steuermindern geltend machen können. Das steuerliche Gesamtaufkommen aus der Schenkungssteuer würde damit gegen Null tendieren, und das gleiche gälte für die Erbschaftsteuer, da diese dann leicht durch Schenkungen vermieden werden könnte. Fiskalisch

---

<sup>28</sup> So auch Homburg (2000, S. 149) sowie Hellmann (2003, S. 152).

wäre dass natürlich unerwünscht, volkswirtschaftlich und steuersystematisch aber absolut folgerichtig. Erneut lässt es das Erbschaftsteuerrecht hier also an Konsequenz fehlen.

Da Erbschaften und Schenkungen keine Wertschöpfung, sondern bloße Vermögensübertragungen sind, stellt sich die Frage, warum sie überhaupt besteuert werden sollen. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist ja bereits dadurch Genüge getan, dass Erbschaften i.d.R. aus voll versteuertem Einkommen entstanden sind und ihre Erträge für die Erben ebenfalls wieder der Einkommensteuer unterliegen. Die Erbschaftsteuer ist dagegen eine reine Substanzsteuer, die zusätzlich und zudem in unsystematischer Weise kumulativ um so höher ausfällt, je öfter der Erbfall eintritt.

Hinzu kommt, dass die praktische Ausgestaltung der Erbschaftsteuer, wie gesehen, in krassem Gegensatz zu ihren Rechtfertigungsgründen steht. Wenn Erbschaften tatsächlich als leistungsloses Einkommen betrachtet werden, dann dürften sie nicht anders besteuert werden als hart erarbeitetes anderes Einkommen, welches voll der Einkommensteuer unterliegt. Auch für die bestehenden Freibeträge gäbe es dann keine Rechtfertigung, schon gar nicht in Höhe des Wertes eines Einfamilienhauses oder eines kleinen Handwerksbetriebes. Zudem wird auch massiv gegen die horizontale Steuergerechtigkeit verstoßen, wenn etwa künftig der Erbe eines Unternehmens großzügige Stundungen oder Abzüge genießt, der Erbe von Immobilien oder Finanzwerten aber nicht.

All dies lässt sich mit steuerlicher Systematik und Gerechtigkeit schlechterdings nicht vereinbaren. Es kann nur im Rahmen eines „ökonomischen“ Ansatzes gerechtfertigt werden, in dem solche Gesichtspunkte kaum noch eine Rolle spielen und der stattdessen mit austauschbaren, politisch abzuwägenden und somit letztlich rein willkürlichen Zielsetzungen operiert. Steuerpolitik ist dann aber kaum noch mehr als ein Spiegelbild der Machtverhältnisse im politischen Willensbildungsprozess.

Zieht man ein Fazit aus den verfassungsrechtlichen, steuersystematischen und praktischen Problemen der Erbschaftsteuer, so bietet sich als vernünftigste Reform in der Tat ihre Ab-

schaffung an. Dem steht allerdings neben dem fiskalischen Ertragsverlust von immerhin rd. 4 Mrd. € die mangelnde politische Akzeptanz entgegen. Keine Partei wird sich in Zeiten von „Hartz IV“ so leicht dem Vorwurf aussetzen wollen, ausgerechnet den Reichen ein Geschenk machen zu wollen.<sup>29</sup> Dabei spielt es auch keine Rolle, dass das „Geschenk“ nur in der Abschaffung einer ungerechten Steuer besteht, von der die Normalbürger faktisch längst verschont sind und auch künftig ausdrücklich verschont bleiben sollen. Im folgenden wird daher eine Alternative vorgeschlagen, bei der die Erbschaftsteuer einerseits zwar abgeschafft, andererseits aber durch eine gezielte Anhebung der Einkommensteuer ersetzt wird, und zwar in solcher Weise, dass letztlich eben keine Umverteilung von unten nach oben dadurch bewirkt wird.

## **5. Tausch der Erbschaftsteuer gegen einen höheren Einkommensteuertarif**

### **5.1. Grundsätzliche Vorzüge**

Die Abschaffung der Erbschaftsteuer würde zwar die oben behandelten Probleme obsolet werden lassen und zudem Verwaltungskosten einsparen. Der Gesetzgeber hat jedoch eindeutig zu verstehen gegeben, dass er am Aufkommen aus der Erbschaftsteuer in Höhe von etwa 4,2 Mrd. €<sup>30</sup> jährlich festhalten will. Ein derartiges Aufkommen ließe sich freilich auch durch leichte Modifizierungen der Einkommensteuertarife generieren. Die Einnahmen aus der Einkommensteuer betragen in etwa 163 Mrd. € im Jahr 2005<sup>31</sup>, so dass die Einnahmen um rd. 2,6% erhöht werden müssten.

---

<sup>29</sup> Eine ernsthafte Initiative in den USA zur Abschaffung der Erbschaftsteuer ist 2006 ebenso gescheitert wie ein entsprechender Vorschlag des CDU-Finanzpolitikers Edgar Meister in Deutschland 2007 sofort politisch abgeblockt wurde, wobei jeweils nicht etwa die steuersystematische, sondern rein populistische Argumente den Ausschlag gaben. Vgl. o.V., Erbschaftsteuer bleibt - Republikaner gescheitert, Spiegel online 9.6.2006; o.V., Finanzen: Glos plädiert für Abschaffung der Erbschaftsteuer, Spiegel online vom 16.4.2007.

<sup>30</sup> Die Einnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer betragen 2004 4,2 Mrd. € 2006 3,8 Mrd. € Siehe Bundestagsdrucksache 16/5706. Einen detaillierten quantitativen Überblick über die Erbschaft- und Schenkungsteuer bietet das Statistische Bundesamt (2005).

<sup>31</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2006).

Ein solcher Steuertausch hätte erhebliche Vorteile. So ist die Einkommensteuer im Gegensatz zur Erbschaftsteuer keine Substanzsteuer und diskriminiert grundsätzlich auch nicht zwischen verschiedenen Einkommens- oder Vermögensarten.<sup>32</sup> Auch werden die oben geschilderten Bewertungsprobleme obsolet, die ansonsten schon bald wieder das Verfassungsgericht beschäftigen dürften. Dies spart Bürokratiekosten und teure gerichtliche Auseinandersetzungen. Die Einkommensteuer setzt zudem steuersystematisch am Markteinkommen an und erfasst damit sinnvoller Weise die Wertschöpfung und die individuelle Leistungsfähigkeit. Sie ist nicht zuletzt aus diesem Grund auch allgemein akzeptiert und hinterlässt nicht das – durchaus zutreffende – Gefühl, doppelt und dreifach besteuert zu werden. Nur am Rande sei erwähnt, dass die Abschaffung der Erbschaftsteuer vermutlich auch eine positive internationale Signalwirkung hätte, zumal in wichtigen Nachbarländern wie Italien, vielen Kantonen der Schweiz und Österreich die Erbschaftsteuer nicht mehr erhoben wird.<sup>33</sup>

Was die ökonomischen Folgen eines entsprechenden Steuertausches betrifft, so gibt es dazu bisher kaum belastbare empirische Anhaltspunkte. Man könnte durchaus argumentieren, dass eine Anhebung der Einkommensteuer „allokationsschädlicher“ als eine Erbschaftsteuer mit vergleichbarem Aufkommen sei, eben weil erstere an der Leistungsfähigkeit ansetzt und diese damit tendenziell in Mitleidenschaft ziehen könnte. Andererseits greift die Erbschaftsteuer direkt und gezielt das Vermögen und damit den gesamtwirtschaftlichen Kapitalstock an, während eine höhere Einkommensteuer hauptsächlich den Konsum treffen dürfte. Aus steuersystematischer Sicht sollten solche Erwägungen aber ohnehin nicht das entscheidende Kriterium sein. Wer vor allem höchstmögliche Allokationsneutralität anstrebt, könnte auch Steuern nach dem Geburtsdatum oder nach der Körpergröße erheben. Hier wird dagegen weiterhin davon

---

<sup>32</sup> Dass auch gegen diesen Grundsatz eines synthetischen Einkommensteuertarifs im deutschen Steuerrecht zunehmend verstoßen wird, steht auf einem anderen Blatt und ist hier nicht näher zu diskutieren.

<sup>33</sup> Für einen Überblick über die Erbschaftsteuer im Ausland sei an Scheffler und Spengel (2004). Am 07. März 2007 hat der österreichische Verfassungsgerichtshof die Erbschaftsteuer an sich in Österreich für verfassungswidrig erklärt. Die Erbschaftsteuer wurde daraufhin ausgesetzt.

ausgegangen, dass gerade eine Zwangsabgabe auf Einkommen oder Vermögen auch hohen Ansprüchen hinsichtlich der klassischen Besteuerungsprinzipien gerecht werden muss.

## **5.2. Praktische Ausgestaltungsoptionen**

Da das deutsche Einkommensteuerrecht vier verschiedene Tarifzonen mit unterschiedlichen Steuertarifen kennt, ist es möglich, die durch eine Einkommensteuererhöhung entstehende Mehrbelastung unterschiedlich stark auf die einzelnen Tarifgruppen umzuwälzen. Bei dem im folgenden vorgestellten Vorschlag zur Änderung der Einkommensteuertarife wird die unterste Einkommensgruppe nicht belastet und zugleich der Spitzensteuersatz von 45% beibehalten. Gleichwohl werden auch die Spitzenverdiener zusätzlich belastet, da die Anhebung des Grenzsteuersatzes unterhalb der höchsten Einkommensklasse auch ihren Durchschnittssteuersatz anhebt.

Der Vorschlag wurde unter der Maßgabe gerechnet, Mehreinnahmen in Höhe von 5 Mrd. € zu generieren.<sup>34</sup> Die Mehreinnahmen wurden auf 5 Mrd. € anstelle der derzeit anfallenden rd. 4 Mrd. € festgesetzt, da damit zu rechnen ist, dass in den nächsten Jahren das Erbschaftssteueraufkommen steigen wird.<sup>35</sup> Ausgangspunkt der Berechnungen ist die Einkommensteuerstatistik 2002<sup>36</sup>, in der man ablesen kann, wie viele Steuerpflichtige auf die unterschiedlichen Einkommensgruppen<sup>37</sup> entfallen und welche Einkommensteuer diese tatsächlich zahlen. Für die jeweiligen Einkommensgruppen wurde die zu zahlende Steuer zunächst theoretisch mit Hilfe der Formeln aus § 32 a) EstG a.F. berechnet. Aufgrund von etwaigen Abzügen wie z.B. Arbeitnehmerpauschbeträge etc. fällt die tatsächlich festgesetzte Steuer allerdings niedriger aus als die errechnete Steuer. Um diesem Effekt Rechnung zu tragen, wurde die theoretisch errechnete Steuer im entsprechenden Verhältnis korrigiert. Die korrigierten Steuersätze wur-

---

<sup>34</sup> Es wurden lediglich die Steuertarife geändert. Freibeträge und die Tarifgrenzeinkommen blieben unverändert.

<sup>35</sup> Vgl. Schupp und Szydlík (2004).

<sup>36</sup> Vgl. Jährliche Einkommensteuerstatistik auf Basis der Geschäftsstatistik der Finanzverwaltung, FS 14 R. 7.1.1 – 2002. Die Publikation ist kostenlos abrufbar unter [www.destatis.de](http://www.destatis.de).

<sup>37</sup> Die Einkommensteuerstatistik beinhaltet 22 Gruppen mit positiven Einkommen.

den sodann auf die einzelnen Einkommensgruppen angelegt. Dabei ist angenommen, dass sich das Verhältnis zwischen theoretisch errechneter und tatsächlich gezahlter Steuer für die einzelnen Einkommensgruppen auch künftig nicht ändert. Die Summe der Steuern in den einzelnen Einkommensgruppen ergibt dann das künftige Gesamtsteueraufkommen. Es ergeben sich somit folgende Einkommensteuertarife<sup>38</sup>:

**Tabelle 1: modifizierte Einkommensteuertarife**

Tarif	Einkommensgruppe			
	7.665 €- 12.739 €	12.740 €- 52.151 €	52.152 €- 250.000 €	über 250.001 €
momentaner Tarif	$(883,73*y+1500)*y$	$(228,74*z+2397)*z+989$	$0,42*x-7914$	$0,45*x-15414$
Vorschlag	$(883,73*y+1500)*y$	$(259,79*z+2397)*z+989$	$0,4445*x-8709$	$0,45*x-10086$

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7664 €übersteigenden Teils des auf den vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12739 €übersteigenden Einkommens des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf den vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen.

Bei diesen Tarifen ergeben sich für Einkommen zwischen 10.000 € und 300.000 € die in Tab.

3 und 4 dargestellten Steuerbeträge sowie Grenz- und Durchschnittsteuersätze::

**Tabelle 2: Steuerbeträge modifizierte Einkommensteuer**

Einkommen	Steuerbetrag in €							
	10.000	20.000	30.000	40.000	50.000	60.000	100.000	300.000
Tarif								
momentaner Tarif	398	2.850	5.807	9.223	13.096	17.286	34.086	119.586
Vorschlag	398	2.866	5.900	9.454	13.527	17.960	35.740	124.917

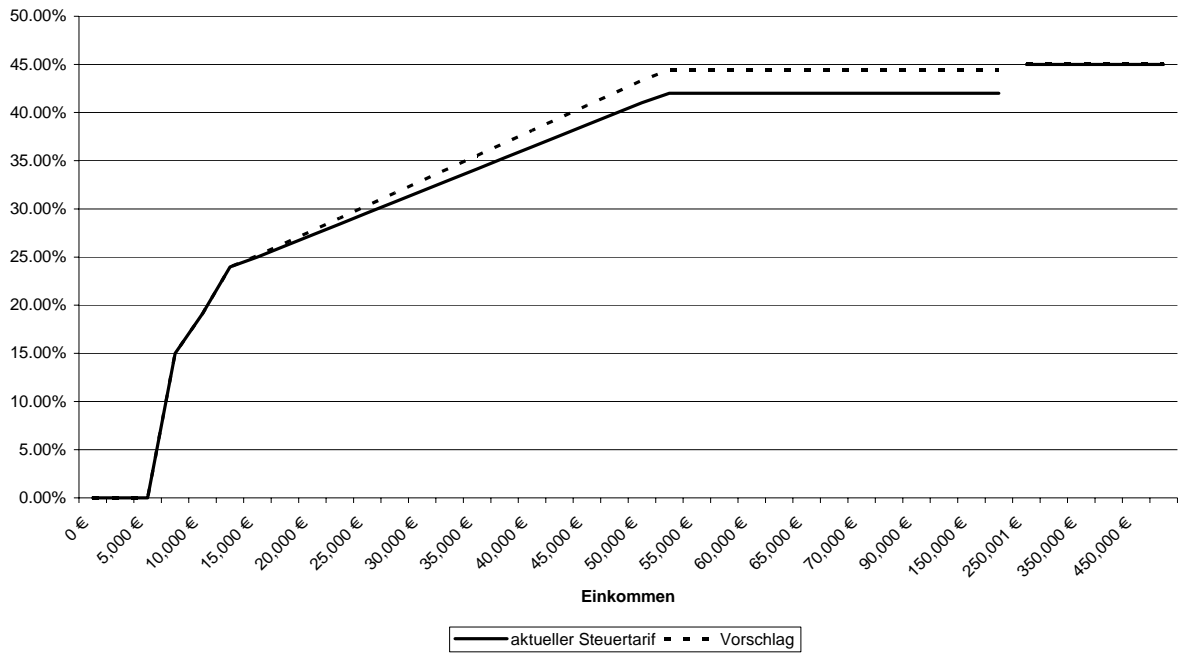
**Tabelle 3: Durchschnitt- und Grenzsteuersätze**

Tarif		Einkommen in €							
		7.664	10.000	12.740	30.000	40.000	52.151	100.000	250.001
momentaner Tarif	Durch.	0,00%	3,99%	7,76%	19,36%	23,06%	26,82%	34,09%	38,83%
	Grenz	15,00%	19,13%	24,00%	31,87%	36,44%	42,00%	42,00%	45,00%
Vorschlag	Durch.	0,00%	3,99%	7,76%	19,67%	23,64%	27,75%	35,74%	40,97%
	Grenz	15,00%	19,13%	24,00%	32,94%	38,14%	44,45%	44,45%	45,00%

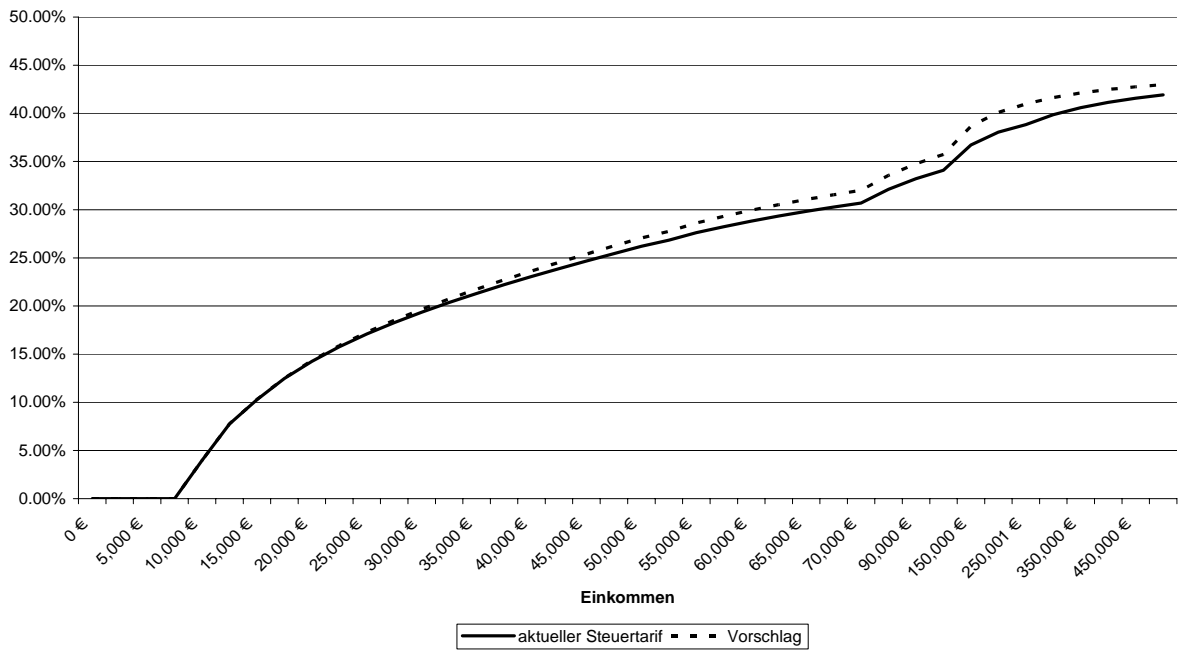
Angaben jeweils in Prozent.

<sup>38</sup> Die Werte in Kursiv sind jeweils auf den vollen Wert ab- bzw. aufgerundet.

### Grenzsteuersatz in %



### Durchschnittssteuersatz in %



Wie die graphische Darstellung der Veränderung der Durchschnittsteuersätze zeigt, überträgt der Vorschlag die fiskalische Last der bisherigen Erbschaftsteuer jeweils unterschiedlich stark auf die einzelnen Einkommensgruppen. Die unterste Einkommensgruppe wird überhaupt nicht zusätzlich belastet. Ab einem Einkommen von 12.740 € steigt der Grenzsteuersatz stetig auf 44,45% an. Demzufolge erhöht sich auch der Durchschnittsteuersatz. Für die oberste Einkommensgruppe bleibt der Grenzsteuersatz von 45% zwar bestehen, der Durchschnittsteuersatz erhöht sich jedoch. Die höhere Durchschnittsteuerbelastung für hohe Einkommen läßt sich damit rechtfertigen, dass hohe Einkommen in der Regel stärker von Erbschaften betroffen sind.<sup>39</sup> Da sie durch die Abschaffung der Erbschaftsteuer profitieren würden, ist es durchaus gerechtfertigt, diese Entlastung durch eine höhere Einkommensteuer zu kompensieren. Insgesamt läßt sich festhalten, dass schon eine sehr maßvolle Erhöhung der Einkommensteuer die Erbschaftsteuer mehr als kompensieren kann. Wie die vorgestellte Variante zeigt, können dabei die unteren Einkommensgruppen bis zu einem Jahreseinkommen von 12.739 € völlig unbelastet bleiben. Dennoch steigt der Durchschnittsteuersatz für die oberen Einkommensgruppen um nicht mehr als maximal knapp 2%, und der psychologisch wichtige Spitzensteuersatz von derzeit 45% (einschließlich 3% „Reichensteuer“) kann unverändert bleiben. Dies wird dadurch möglich, dass der Grenzsteuersatz unterhalb der Spitzeneinkommen nun nicht mehr bei 42% endet und dann sprunghaft um den „Reichenzuschlag“ von 3% steigt, sondern sich dem Spitzensteuersatz von 45% jetzt kontinuierlich annähert. Dies ist ein positiver Nebeneffekt des vorgeschlagenen Tarifs, der die steuersystematisch und psychologisch fragwürdige Sondersteuer für Reiche materiell nicht antastet, sie aber in eine nunmehr bruchfreie Fortsetzung des Grenzsteuersatzes mit steigendem Einkommen verwandelt.

---

<sup>39</sup> Anhand des sozio-ökonomischen Panels des DIW läßt sich erkennen, dass die Höhe des Einkommens und die Wahrscheinlichkeit ein Erbe zu erhalten, positiv miteinander korreliert sind.

Der Vorschlag ermöglicht es mithin, trotz Abschaffung der Erbschaftsteuer unerwünschte Verteilungseffekte von „unten nach oben“ zu vermeiden. Zusätzlich wären die Verteilungsergebnisse wesentlich transparenter und – gerade gemessen am Prinzip der Leistungsfähigkeit – auch wesentlich gerechter und folgerichtiger als beim derzeitigen, unkoordinierten Nebeneinander von Einkommen- und Erbschaftsteuer.

## **6. Fazit**

Die Erbschaftsteuer hat gegenüber einer entsprechend erhöhten Einkommensteuer aus steuersystematischer Sicht elementare Nachteile. Sie fällt unregelmäßig und damit bei gleicher Vermögenshöhe ungleich an. Sie belastet entgegen ihrem erklärten Ziel die Bürger nicht einmal ansatzweise entsprechend deren steuerlicher Leistungsfähigkeit. Sie ist durchsetzt mit familienpolitischen, arbeitsmarktpolitischen und anderen „Verschonungstatbeständen“, welche den elementaren Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit bis zur Unkenntlichkeit beugen. Sie erfordert komplizierte Bewertungsregeln für die einzelnen Vermögensarten und verursacht gegenüber einer entsprechenden Einkommensteuererhöhung in hohem Ausmaß Bürokratie, zusätzliche Erhebungskosten und rechtliche Auseinandersetzungen bis hin zu wiederholten Verfassungsklagen. Sie trägt praktisch nichts zur Chancengleichheit bei, zumal die Erben in aller Regel selbst bereits in fortgeschrittenem Alter sind. Sie greift als Substanzsteuer unmittelbar und einseitig das volkswirtschaftliche Kapital an und vermindert es zugunsten von staatlichem Konsum.<sup>40</sup> Sie ist aufgrund hoher Freibeträge für Normalbürger stark anfällig für willkürliche und konfiskatorische Belastungen der Minderheiten, die von ihr betroffen sind. In einem modernen Steuersystem mit einer breit ausgebauten Einkommensteuer hat die Erbschaftsteuer aus steuersystematischer Sicht daher keinen Platz mehr.

---

<sup>40</sup> Der Anteil der Investitionen an den Staatsausgaben beträgt lediglich 5,1% (2006). Die Sparquote der privaten Haushalte liegt dagegen bereits im Durchschnitt rd. doppelt so hoch (10,7% in 2005). In den höheren Einkommenschichten, die von der Erbschaftsteuer in erster Linie betroffen werden, liegt die Sparquote mit rd. 25% nochmals mehr als doppelt so hoch bzw. rd. fünf mal so hoch wie die staatliche Investitionsquote.

Einer ersatzlosen Streichung der Erbschaftsteuer, die an sich geboten wäre, steht neben den fiskalischen und politischen Rücksichtnahmen auch die Tatsache entgegen, dass ihr Aufkommen den Ländern zusteht. Der hier vorgelegte Vorschlag einer Umlegung auf die Einkommensteuer ermöglicht jedoch eine einfache Lösung auch dieses Problems, da die Länder am Aufkommen der Einkommensteuer bereits beteiligt sind und dementsprechend nur der Schlüssel entsprechend modifiziert werden müsste. Im übrigen zeigt sich hier einmal mehr, dass die Zuweisung einzelner Steuern an die Länder neben anderen Nachteilen insbesondere auch die Reformfähigkeit des Steuersystems insgesamt behindert. Im Zuge der anstehenden, umfassenden Föderalismusreform sollte daher daran gedacht werden, das Trennsystem ganz aufzugeben und durch eine Beteiligung der Länder am Gesamtsteueraufkommen zu ersetzen<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> So auch Hafemann und van Suntum (2007).

## 7. Literaturverzeichnis

- Bach, S., W. Broekleschen und R. Maiterth (2006), Mangelhafte Grundstücksbewertung und Privilegien für Betriebsvermögen gefährden die Erbschaftsteuer, DIW Wochenbericht 44/2006.
- Beckert, J. (2004), Der Streit um die Erbschaftsteuer, *Leviathan* 32, 543-557.
- Eekhoff, J., A. Lepach, B. Thiemer und A. Wehmeier (1996), Reform der Vermögen- und Erbschaftsteuer, INWO Köln, Köln.
- International Bureau for Fiscal Documentation (Hrsg.) (2006), *European Tax Handbook 2006*, Amsterdam 2006.
- Haegert, L und R. Maiterth (2002), Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzesentwurfs von fünf Bundesländern, *Steuern und Wirtschaft*, 248-260.
- Hafemann, K. und U. van Suntum (2007), Effizienter Steuerverbund statt korrigierende Finanzausgleich, *Wirtschaftsdienst* 5/2007, 319-328.
- Heady, C. (1993), Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey, *Fiscal Studies* 14, 15-41.
- Hellmann, T. (2003), Die Besteuerung des privaten Grundeigentums. Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerreformen, Zentralinstitut für Raumplanung, Münster.
- Hessler, H. D. (1976), *Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung*, Mohr Verlag, Tübingen.
- Homburg, S. (2000), *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München.
- Klein, G. (1974), *Die neue Erbschaftsteuer – ErbStG 1994*, Verlag Luchterhand, Neuwied.
- Kohli, M. und J. Schupp (2004), Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen – Pro und Kontra, DIW Berlin Event Documentation 1/2004.
- Kreutziger, S., K. Lindberg und M. Schaffner (Hrsg.) (2002), *Bewertungsgesetz – Kommentar*, Verlag C.H. Beck, München.
- Musgrave, R. A. (1994), Progressive Taxation, Equity, and Tax Design, in: J. Slemrod (Hrsg.), *Tax Progressivity and Income Inequality*, Cambridge University Press, New York,
- Oberfinanzdirektion Münster (Hrsg.) (1991), *100 Jahre moderne Einkommensteuer*, Münster.
- Rössler, R. und M. Troll (Hrsg.) (2007), *Bewertungsgesetz – Kommentar*, Verlag Vahlen, München.

- Schanz, G. (1900), Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, Finanzarchiv 17, 1-62.
- Schanz, G. (1901), Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, Finanzarchiv 18, 53-195.
- Scheffler, W. und C. Spengel (2004), Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, Nomos Verlag, Baden-Baden.
- Schremmert, E. (1994a), Steuern, Abgaben und Dienste vom Mittelalter bis zur Gegenwart, Steiner Verlag, Stuttgart.
- Schremmert, E. (1994b), Steuern und Staatsfinanzen während der Industrialisierung Europas, Springer Verlag, Berlin.
- Schupp, J. und M. Szydlik (2004), Erbschaften und Schenkungen in Deutschland – Wachsende fiskalische Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Länder, DIW Wochenbericht 5/04.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2005), Statistik und Wissenschaft, Band 3. Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 – Möglichkeiten und Grenzen, Wiesbaden 2005.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2006), Statistisches Jahrbuch 2006, Wiesbaden 2006.
- Thiel, J., Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, Der Betrieb, 64-69.
- Tipke, K. (2006a), Nötig ist eine im strengsten Sinne rechtsstaatliche Einkommensteuer-Reform, Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 109, 57-63.
- Tipke, K. (2006b), Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
- von Mangoldt, H., F. Klein und C. Starck (Hrsg.) (2006), Bonner Grundgesetz – Kommentar, Verlag Vahlen, München.
- von Münch, J. und P. Kunig (Hrsg.) (2006), Grundgesetz – Kommentar, Verlag C.H. Beck, München.
- Weinmann, N. (1997), Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, Verlag C.H. Beck, München.