
Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif als alternative Erbschaftsteuerreform – Eine empirische Analyse

Henriette Houben*

Leibniz Universität Hannover

Ralf Maiterth

Leibniz Universität Hannover, DIW

1. Einleitung

Die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer, nachfolgend Erbschaftsteuer genannt, wurde infolge der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts durch das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) zum 01.01.2009 reformiert. Das Bundesverfassungsgericht hat die bis zum 31.12.2008 geltende (frühere) Erbschaftsteuer aufgrund der ungleichmäßigen Bewertung der unterschiedlichen Vermögensarten für verfassungswidrig erklärt.¹ Die Kritik des Bundesverfassungsgerichts richtet sich insbesondere gegen die im Durchschnitt bestehende Unterbewertung von Unternehmens- und Grundvermögen² und die damit verbundene gleichheitswidrige Besteuerung.³ Das Bundesverfassungsgericht fordert jedoch keine unterschiedlose Besteuerung der Vermögensarten, sondern stellt es dem Gesetzgeber frei, einzelne Vermögensarten niedriger zu belasten als andere, wenn dafür Gründe des Allgemeinwohls sprechen. Nur darf die Begünstigung nicht im Rahmen der Bewertung erfolgen.⁴

Damit ist im Rahmen der Reform der steuerlichen Bewertung eine Verbreiterung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage verfassungsrechtlich vorgegeben. Die daraus resultierenden Spielräume können für eine Senkung der Steuertarife und/oder die Ausweitung von sachlichen und/oder persönlichen Steuerbefreiungen

*Korrespondenzadresse Henriette Houben, Juniorprofessorin für Quantitative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Leibniz Universität Hannover, E-Mail: houben@steuern.uni-hannover.de. Ralf Maiterth, Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1, D-30167 Hannover, E-Mail: maiterth@steuern.uni-hannover.de.

1. Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 198.

2. Die vom Bundesverfassungsgericht monierte durchschnittliche Unterbewertung von Grundvermögen ist empirisch bestätigt und liegt in der Größenordnung von 30% (vgl. bspw. Haegert und Maiterth 2002, Bach, Broekelschen und Maiterth 2006, Broekelschen und Maiterth 2008).

3. Zudem hat das Bundesverfassungsgericht die unterschiedliche Bewertung innerhalb der einzelnen Vermögensarten kritisiert (vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 198). Auch dies ist empirisch belegt (Haegert und Maiterth 2002, Bach, Broekelschen und Maiterth 2006, Broekelschen und Maiterth 2008).

4. Aus ökonomischer Sicht ist eine pauschale Begünstigung bestimmter Vermögensarten nicht begründbar. So sind Unternehmen eine Institution zur Einkommensmaximierung der Eigentümer und kein Produzent von „Allgemeinwohl“ (vgl. auch Maiterth et al. 2006, Bach, Broekelschen und Maiterth 2006).

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

verwendet werden. Die Erbschaftsteuerreform der Bundesregierung hat die sich bietende Chance zu einer gleichmäßigen Besteuerung sämtlicher Vermögensübertragungen mit niedrigen Steuersätzen nicht genutzt. Vielmehr hat sie Partikularinteressen bedient und die Übertragung von Betriebsvermögen und selbst genutzten Immobilien weitgehend steuerfrei gestellt.⁵ Zudem wurden die persönlichen Freibeträge insbesondere in Steuerklasse I deutlich erhöht, so dass kein Spielraum mehr für eine Steuersatzsenkung blieb. Im Gegenteil: Zur Gegenfinanzierung wurden die Steuersätze in den Steuerklassen II und III zum Teil merklich erhöht. Für Erwerbe ab 2010 wurden die Steuersätze der Steuerklasse II durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wieder gesenkt.

Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, wie eine alternative Erbschaftsteuerreform mit einem niedrigen proportionalen Steuertarif aussehen könnte, wenn die bewertungsbedingte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Abschaffung sämtlicher Privilegien für einzelne Vermögensarten zur Finanzierung einer Senkung der Steuersätze verwendet würde.⁶ Ausgangspunkt für die Überlegungen stellt einer von vielen Vorschlägen zur Reform der Erbschaftsteuer dar, der von der CDU/CSU-Mittelstandsvereinigung im Jahre 2007 entwickelt wurde. Ebenso wie der Vorschlag des Kronberger Kreises (Donges et al. 2007) oder das Modell des Sachverständigenrats (2009, S. 193.) basiert auch dieses Modell auf einer Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage ohne Steuervergünstigungen. Die Spielräume aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sollen zur Einführung eines niedrigen Proportionaltarifs genutzt werden.

Der vorliegende Beitrag beginnt mit einer kurzen Beschreibung des Reformvorschlags der CDU/CSU-Mittelstandsvereinigung als Referenzmodell für eine alternative Erbschaftsteuerreform. Daran anschließend wird das von den Autoren entwickelte Erbschaftsteuer-Mikrosimulationsmodell ErbSiHM vorgestellt, mit dem die Aufkommenseffekte des CDU/CSU-Mittelstandsmodells ebenso empirisch ermittelt werden wie aufkommensneutrale Proportionaltarife. Abschließend werden die gewonnenen Ergebnisse präsentiert und einige steuerpolitische Implikationen aufgezeigt.

2. Der Reformvorschlag der CDU/CSU-Mittelstandsvereinigung als Referenzpunkt

Der Reformvorschlag der CDU/CSU-Mittelstandsvereinigung sieht ein stark vereinfachtes Erbschaftsteuerrecht vor, das sich durch eine breite Bemessungsgrundlage und einen niedrigen proportionalen Steuertarif auszeichnet. Es dient im vorliegenden Beitrag als Referenzpunkt für eine Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und einem niedrigen Proportionaltarif. Die Grundidee des Reformmodells besteht darin, das gesamte übergehende Vermögen entsprechend den Forderungen des BVerfG zum Verkehrswert zu

5. Vgl. §§ 13 Abs. 1 Nr. 4a u. 4b, 13a und 13b ErbStG. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden die Voraussetzungen für die Begünstigung von Betriebsvermögen weiter gelockert. Diese Erleichterungen gelten bereits für Erwerbe im Jahr 2009.

6. Eine derartige Steuerbemessungsgrundlage hat u.E. sowohl aus ökonomischer als auch aus verteilungspolitischer Sicht die optimale „Breite“, was bei vielen Steuerreformvorschlägen im Bereich der Ertragsteuern nicht der Fall ist (vgl. dazu Wagner 1998, S. 15–31).

bewerten⁷ und mit einem sehr niedrigen Proportionaltarif zu besteuern. Im Gegenzug sollen alle Ausnahmen und sachlichen Freibeträge wegfallen,⁸ d.h. Sonderregelungen für einzelne Vermögensarten sind nicht vorgesehen. Dies gilt auch für Betriebsvermögen. Zudem soll – im Gegensatz zum früheren und heutigen Erbschaftsteuerrecht – eine Differenzierung nach dem Verwandtschaftsverhältnis unterbleiben.

Als einheitlicher persönlicher Freibetrag werden – in Abhängigkeit von den Aufkommenswirkungen – entweder 200.000 € (Variante 1) oder 400.000 € (Variante 2) ins Auge gefasst. Die bestehenden drei Steuerklassen sollen beibehalten und für Zwecke der Tariffdifferenzierung genutzt werden. Die Steuersätze belaufen sich auf 2% in Steuerklasse I, 5% in Steuerklasse II und 10% in Steuerklasse III. Der niedrige Steuersatz führt in Kombination mit dem Freibetrag dazu, dass Kleinerben entweder gar nicht mit Erbschaftsteuer belastet werden oder aber die Belastung äußerst moderat ausfällt. Zudem sollen die niedrigen Steuersätze dafür sorgen, dass Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen nahezu eliminiert werden. Die zentrale und nur empirisch zu klärende Frage, die sich bei dem CDU/CSU-Mittelstandsmodell stellt, ist, ob die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ausreicht, bei derart niedrigen Steuersätzen Aufkommensneutralität zu gewährleisten.

3. Das Erbschaftsteuersimulationsmodell ErbSiHM

3.1 ErbSiHM als kombiniertes Mikro- und Gruppensimulationsmodell

Das hier verwendete Erbschaftsteuersimulationsmodell ErbSiHM⁹ besteht aus zwei Modellteilen: einem auf der amtlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 des Statistischen Bundesamtes (im Folgenden kurz ErbStSt 2002¹⁰) basierenden ErbStSt-Mikrosimulationsmodell und einem Gruppensimulationsmodell, welches das Sozio-oekonomische Panel (SOEP) des DIW als Datengrundlage nutzt.¹¹

Die zentrale Datenbasis stellt die ErbStSt 2002 dar, während das SOEP dazu dient, im Rahmen des von uns entwickelten SOEP-basierten-Ergänzungsmodells die in der ErbStSt nicht erfassten Vermögensübertragungen abzubilden. Beide Modellteile – das ErbStSt-Mikrosimulationsmodell und das

7. Wie eine Bewertung zu Verkehrswerten administrativ umgesetzt werden soll, wird dabei nicht geklärt. Dies dürfte insbesondere bei der Bewertung von Grundstücken und Betriebsvermögen große Schwierigkeiten bereiten. Darauf weisen jedenfalls empirische Analysen unterschiedlicher standardisierter Bewertungsverfahren für Grundvermögen hin, die eine hohe Streuung der Relation Steuerwert zu Verkehrswert aufweisen (Haegert und Maiterth 2002, Bach, Broekelschen und Maiterth 2006, Broekelschen und Maiterth 2008). Erste empirische Analysen der neuen steuerlichen Grundstücksbewertung (§§ 176–198 BewG) zeigen, dass auch das geplante neue Bewertungsverfahren eine hohe Streuung bewirkt (Broekelschen und Maiterth 2008, 2009).
8. Einzig die Steuerbefreiungen für Hausrat u.ä. gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sollen aus Gründen der Steuervereinfachung erhalten bleiben.
9. Eine ausführliche Modellbeschreibung findet sich in Houben und Maiterth (2010).
10. Die Verwendung der inzwischen verfügbaren Daten der ErbStSt 2007 dürfte die Ergebnisse, wenn überhaupt, nur geringfügig beeinflussen, dies zeigt der Vergleich unterschiedlichster Berechnungen zur Erbschaftsteuerreform 2009, die im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen sowohl mit Daten der ErbStSt 2002 als auch der Daten der ErbStSt 2007 durchgeführt wurden.
11. Beide Datengrundlagen stehen Wissenschaftlern als Scientific-Use-File zur Verfügung.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

SOEP-basierte-Ergänzungsmodell – stellen statische Simulationsmodelle dar.¹² Auf eine Fortschreibung der Datenbasis an den aktuellen Rand wurde aus zweierlei Gründen verzichtet. Zum einen haben zwei Referenz-Fortschreibungsszenarien – einmal in Form einer reinen Mengenfortschreibung bzw. einmal in Form einer reinen Volumenfortschreibung¹³ – keinen bzw. praktisch keinen Einfluss auf die Ergebnisse. Zum anderen stehen für eine genauere Fortschreibung, die beispielsweise auch eine veränderte Vermögensverteilung berücksichtigt, keine verlässlichen Daten zur Verfügung.¹⁴

3.2 ErbStSt-Mikrosimulationsmodell als zentrales Element von ErbSiHM

Die Mikrosimulation, die auf Orcutt (1957) zurückgeht, stellt auf einzelne Mikroeinheiten ab und ist bei Existenz einer adäquaten Datengrundlage das geeignete Instrumentarium, um eine deduktive Analyse zur Identifikation der Wirkungen fiskalpolitischer Maßnahmen vorzunehmen. Sie erlaubt eine detaillierte Abbildung von Steuerreformvorhaben auf individueller Ebene. Zudem können aggregierte Ergebnisse einfach gewonnen werden, indem die individuellen Ergebnisse summiert werden (Lambert et al. 1994, S. 4). Eingeschränkt werden die Analysemöglichkeiten durch die Qualität und die Repräsentativität der Datenbasis. So können nur Merkmale, die in der genutzten Datenquelle anzutreffen sind, verwendet werden. Das von uns auf Basis der ErbStSt 2002 entwickelte Mikrosimulationsmodell ermöglicht aufgrund der in der ErbStSt enthaltenen vielfältigen (steuerlichen) Merkmale eine sehr gute Approximation der individuellen Steuerschuld im Fall einer Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und einem niedrigen Proportionalsteuertarif. Lediglich die notwendige Imputation von Verkehrswerten in die ErbStSt führt zu einer gewissen Ungenauigkeit bei der Bestimmung der Steuerschuld auf individueller Ebene.

Die zentrale Datenbasis von ErbSiHM bilden, wie bereits erwähnt, die Einzeldaten der amtlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 des Statistischen

12. Die Verwendung eines dynamischen Modells, das Verhaltensanpassungen berücksichtigt, erfordert die Kenntnis von steuerinduzierten Verhaltensänderungen. Unseres Wissens gibt es weder verlässliche Erkenntnisse im Hinblick auf diese Elastizitäten noch belastbare Datengrundlagen zu deren Schätzung, so dass die Verwendung eines statischen Modells als einzige Möglichkeit zur Bestimmung von Aufkommenswirkungen einer Erbschaftsteuerreform verbleibt. Zudem dürften sich die kurzfristig erbschaftsteueraufkommenswirksamen steuerinduzierten Verhaltensanpassungen in Grenzen halten, da die Erbschaftsteuer nur umgangen werden kann, wenn sowohl das Vermögen als auch der Überträger und der Empfänger ins Ausland auswandern (so auch Sachverständigenrat 2008, S. 371). Langfristig sind dagegen Verhaltensanpassungen zu erwarten, deren Aufkommenswirkungen nicht ohne weiteres abschätzbar sind (vgl. Donges et al. 2007), da bei steigender Erbschaftsteuerbelastung von mehr Erwerbstätigkeit aber weniger Unternehmensgründungen auszugehen ist. Die Auswirkungen auf das Sparverhalten sind wegen des Einkommens- und Substitutionseffektes sowie der unterschiedlichen Motivlage für Erbschaften ebenso uneindeutig.
13. Bei beiden Referenzszenarien wurde eine Fortschreibung vorgenommen, um das aktuellste kassenmäßige Steueraufkommen zu berücksichtigen. Bei der reinen Mengenfortschreibung wurde lediglich die Zahl der Erwerbe entsprechend erhöht, während bei der Volumenfortschreibung unterstellt wurde, dass der Zuwachs des kassenmäßigen Steueraufkommens bei konstanter Anzahl der Erwerbe ausschließlich aus der Übertragung höherer Vermögen resultiert.
14. Das kassenmäßige Erbschaftsteueraufkommen weist die Erbschaft- und Schenkungsteuer nur gemeinsam aus und liefert damit keine Anhaltspunkte für eine detaillierte Datenfortschreibung.

Tabelle 1 Steuerwert-Verkehrswert-Relationen für verschiedene Vermögensarten

| Vermögensart | Steuerwert : Verkehrswert |
|--|---------------------------|
| Land- und forstwirtschaftliches Vermögen | 1,0000 : 1,0000 |
| Grundvermögen | 1,0000 : 1,4286 |
| Betriebsvermögen | 1,0000 : 1,8572 |
| Anteile an Kapitalgesellschaften | 1,0000 : 1,4493 |
| Übriges Vermögen | 1,0000 : 1,0000 |

Bundesamtes (ErbStSt 2002) in Form des für wissenschaftliche Zwecke nutzbaren Scientific-Use-Files. Die amtliche ErbStSt 2002 ist die am besten geeignete Datenbasis zur empirischen Evaluation einer Reform der Erbschaftsteuer. Aufgrund der enthaltenen detaillierten Informationen über sämtliche steuerpflichtige Erwerbe von Todes wegen (Nachlässe) und Schenkungen unter Lebenden, für die im Jahr 2002 erstmals Erbschaft- oder Schenkungsteuer festgesetzt wurde, können Erbschaftsteuerreformmodelle detailliert simuliert und damit die hier interessierenden Aufkommenswirkungen bzw. aufkommensneutralen Steuersätze bestimmt werden.

Die ErbStSt 2002 umfasst 164.289 steuerpflichtige Vermögensübertragungen mit einem aggregierten Steuerwert des übertragenen Vermögens in Höhe von 22,9 Mrd. €. Das auf Erben¹⁵ übertragene Vermögen (zu Steuerwerten) entfällt zu rund 62% auf das übrige Vermögen, zu rund 32% auf Grundvermögen und zu rund 5% auf Unternehmensvermögen (Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften). Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen spielt mit einem Anteil von 0,3% nur eine sehr untergeordnete Rolle. Nach Addition der Vorerwerbe in Höhe von 2,8 Mrd. € und nach Abzug der sachlichen und persönlichen Freibeträge sowie des Bewertungsabschlags für Betriebsvermögen (§ 13a ErbStG i.d.F. vor 2009) verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von insgesamt 16,9 Mrd. €. ¹⁶ Die festgesetzte Steuer in 2002 beläuft sich auf 2,8 Mrd. € und dient im vorliegenden Beitrag als Referenzgröße zur Bestimmung von Aufkommenswirkungen bzw. der Ermittlung aufkommensneutraler Steuersätze.

Da in der ErbStSt 2002 nur Steuerwerte ausgewiesen sind,¹⁷ müssen die zur Simulation einer marktnahen Bewertung benötigten Verkehrswerte imputiert werden. Dazu haben wir empirisch ermittelte Verkehrswertmultiplikatoren verwendet (vgl. Tabelle 1). Die Bestimmung der Verkehrswertmultiplikatoren für Unternehmensvermögen wurde von Sureth und J. Müller vorgenommen (Sureth et al. 2008). Der Multiplikator für Personenunternehmen i.H.v. 1,8572 wurde ausgehend von der DAFNE-Datenbank ermittelt. Der Multiplikator für Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften i.H.v. 1,4493 wurde mittels der Datastream-Datenbank ermittelt. Der Verkehrswertmultiplikator für

15. Die Angaben zur Art des übertragenen Vermögens fehlen bei Schenkungen teilweise, weshalb hier nur auf die vollständig ausgewiesene Vermögensartaufteilung bei Erbschaftsfällen abgestellt wird.
16. Nach Zifonun (2005) beträgt der steuerpflichtige Erwerb 17,1 Mrd. €. Die Differenz zum hier ausgewiesenen Betrag resultiert aus der Korrektur von Datenfehlern durch das Statistische Bundesamt vor Erstellung der hier verwendeten Datengrundlage.
17. Bei gemischten Schenkungen sind zum Teil auch Verkehrswerte ausgewiesen, dennoch haben wir auch für sämtliche gemischte Schenkungen eine Verkehrswertimputation vorgenommen, um ein einheitliches Verfahren zu gewährleisten.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

Grundvermögen i.H.v. 1,4286 wurde auf Basis der Berliner Kaufpreissammlungen bestimmt.¹⁸ Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wurde mangels empirischer Erkenntnisse auf eine Verkehrswertimputation verzichtet. Beim so genannten „übrigen Vermögen“, hierbei handelt es sich bspw. um Geldvermögen oder festverzinsliche Wertpapiere, ist eine Verkehrswertimputation nicht notwendig, da diese Vermögensart auch im früheren Erbschaftsteuerrecht mit dem Verkehrswert angesetzt wurde.

Leider bildet die ErbStSt 2002 das Erbschafts- und Schenkungsgeschehen nur unvollständig ab, da sie nur diejenigen Vermögensübertragungen enthält, für die eine Steuerfestsetzung erfolgt ist. Die Mehrzahl der Fälle, die auch hinsichtlich des Volumens des übertragenen Vermögens bedeutsam sind, wird in den Finanzämtern jedoch nicht bearbeitet, da infolge der sachlichen oder persönlichen Freibeträge erkennbar ist, dass keine Steuer anfällt (Zifonun 2005). Auch die steuerliche Unterbewertung trägt zur Untererfassung des Erbschafts- und Schenkungsgeschehens bei. Aus diesem Grunde wurde das nachfolgend dargestellte SOEP-basierte-Ergänzungsmodell entwickelt.

3.3 Das SOEP-basierte Ergänzungsmodell

Ein Teil der in der ErbStSt 2002 nicht erfassten Vermögensübertragungen würde bei einer Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage, wie im Fall des CDU/CSU-Mittelstandsmodells, der Erbschaftsteuer unterliegen. Die dadurch bewirkte Verbreiterung der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage bezeichnen wir als „Einwachseffekt“, den wir mithilfe des SOEP-basierten-Ergänzungsmodells, bei dem es sich, wie bereits erwähnt, um ein Gruppenmodell handelt, abbilden.¹⁹

Im SOEP wird im Rahmen des Haushaltsfragebogens gefragt, ob eine Erbschaft, ein Geschenk oder ein Lotteriegewinn gemacht wurden und wie hoch die Summe dieses unerwarteten Geldsegens ist. Da es in allen vorliegenden Erhebungsjahren keinen Fall gibt, in dem sowohl eine Erbschaft als auch eine Schenkung angefallen sind, ist die Zuordnung der Erwerbshöhe zur jeweiligen Erwerbsart (Erbschaften/Schenkungen) unproblematisch. Als Datengrundlage dienen die (gepoolten) SOEP-Daten²⁰ der Stichproben für die Erhebungsjahre 2000 bis 2005 (Berichtsjahre 1999 bis 2004), da die einzelnen Erhebungsjahre nur sehr geringe Fallzahlen aufweisen.²¹ Dieses Vorgehen versechsfacht die jährliche Fallzahl von

18. Der Bedarfswert von Mietwohngrundstücken sowie Ein- und Zweifamilienhäusern beträgt in Berlin im Durchschnitt rund 70% des Verkehrswertes (vgl. beispielsweise Haeger und Maiterth 2002, Bach, Broekelschen und Maiterth 2006, Broekelschen und Maiterth 2008), so dass sich ein Multiplikator i.H.v. 1,4286 (1/0,7) ergibt. Hinsichtlich des Verkehrswertmultiplikators für Grundvermögen haben von uns für den Zeitraum 1997–2006 für Niedersachsen vorgenommene Berechnungen gezeigt, dass sich die Ergebnisse kaum von den Berliner Resultaten unterscheiden. Ebenso unterscheiden sich die Ergebnisse der Jahre 2000–2008 in Berlin praktisch nicht von den Ergebnissen der Jahre 1996–1999, die den verwendeten Multiplikatoren zugrunde liegen. Aus diesem Grunde erscheint uns der Multiplikator für Grundvermögen als relativ zuverlässig und auch bundesweit anwendbar.
19. Für einen Vergleich von Gruppensimulations- und Mikrosimulationsmodellen auf der Basis der amtlichen Einkommensteuerstatistik vgl. Müller und Sureth (2009).
20. Vgl. zur Messung intergenerativer Transfers mittels des SOEP Schupp (2005). Zur methodischen Darstellung des SOEP siehe Schupp und Wagner (2002).
21. Die Poolung der SOEP-Daten mehrerer Jahre bewirkt keine systematischen Verzerrungen, da im SOEP kein Trend hin zur Übertragung höherer Vermögen im Zeitablauf erkennbar ist. Vielmehr

rund 180 Haushalten mit Erbschaften (und rund 140 Haushalten mit Schenkungen) auf rund 1.000 Fälle (800 bei Schenkungen) und erlaubt damit auch die für unsere Klassenbildung notwendigen Differenzierungen nach der Höhe der Vermögenstransfers.

Ein weiterer Schritt zur Entwicklung des SOEP-basierten-Ergänzungsmodells war die Imputation von Steuerklassen ins SOEP auf Basis der ErbStSt 2002. Dabei wurde angenommen, dass die Verteilung der Steuerpflichtigen auf die Steuerklassen unabhängig von der Erwerbshöhe und der Zusammensetzung des übertragenen Vermögens, aber abhängig von der Erwerbsart (Schenkung oder Erbschaft) ist. Wegen der unterschiedlichen persönlichen Freibeträge differieren die Erfassungsquoten der Erbschaftsteuerstatistik bei kleinen Erwerben zwischen den Steuerklassen. Aus diesem Grunde wurden die Parameter der Steuerklassenverteilung basierend auf der ErbStSt 2002 geschätzt. Dafür wurden die durchschnittlichen Anteile der Steuerpflichtigen in den jeweiligen Steuerklassen für Erwerbshöhen ab 600.000 Euro Erwerb verwendet.

Anschließend erfolgte – sowohl in der ErbStSt 2002 als auch im SOEP – eine Klassierung der Daten nach der Höhe des Nettoerwerbs zu Verkehrswerten in 51 Verkehrswertklassen, getrennt nach Steuerklassen und getrennt für Erbschaften und Schenkungen. Daraufhin wurde die Besetzungsdichte der einzelnen Klassen in der ErbStSt 2002 mit denen im SOEP verglichen, um Über- bzw. Untererfassungen von Vermögensübertragungen in den beiden Datengrundlagen zu identifizieren.

Das SOEP weist bei Verkehrswerten über 650.000 € eine geringere Besetzungsdichte und in den Klassen unter 650.000 € eine höhere Besetzungsdichte als die ErbStSt auf. Das bedeutet, dass Erwerbe mit einem Verkehrswert von über 650.000 € in der ErbStSt 2002, nicht jedoch im SOEP vollständig erfasst sind. Daher wird in diesen Fällen ausschließlich auf die ErbStSt 2002 zurückgegriffen. Dagegen weist das SOEP bei Vermögensübertragungen unter 650.000 € eine höhere Besetzungsdichte als die ErbStSt 2002 in den einzelnen Klassen auf. Aufgrund der Untererfassung von Erwerben unter 650.000 € in der ErbStSt 2002 wurde der Teil der Vermögensübertragungen, der nicht in der ErbStSt enthalten ist, über das SOEP-basierte Ergänzungsmodell erfasst. D.h., das SOEP-basierte-Ergänzungsmodell erfasst sämtliche Erwerbe unter 650.000 €, die nicht bereits in der ErbStSt 2002 enthalten sind, durch Bildung einer „Differenz-Population“ zwischen der SOEP- und der ErbStSt-Population, indem die SOEP-Population um diejenigen Erwerbe vermindert wurde, die in der ErbStSt 2002 erfasst sind und damit im Rahmen des ErbStSt-Mikrosimulationsmodells abgebildet werden.

Beim SOEP-basierten Ergänzungsmodell handelt es sich um ein *Gruppenmodell*, wobei im Hinblick auf die betrachteten persönlichen Freibeträge drei Verkehrswertklassen (2.500 € bis unter 200.000 €, 200.000 € bis unter 400.000 € und 400.000 € bis unter 650.000 €) gebildet wurden.²² Insgesamt ist das SOEP-basierte Ergänzungsmodell in 18 Gruppen (getrennt nach Erbschaften und Schenkungen, Verkehrswertklassen sowie nach Steuerklassen) unterteilt.²³

streut die Höhe der durchschnittlich übertragenen Vermögen in den einzelnen Jahren zum Teil erheblich, ohne dass ein Trend erkennbar wäre.

22. Die unterste Gruppe beginnt bei 2.500 €, da die SOEP-Daten Erwerbe bis zu dieser Höhe nicht erfassen, da das SOEP explizit lediglich nach Erbschaften und Schenkungen über 2.500 Euro fragt.

23. Für einen Vergleich von Gruppensimulations- und Mikrosimulationsmodellen auf der Basis der amtlichen Einkommensteuerstatistik vgl. Müller und Sureth (2009).

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

Das SOEP-basierte Ergänzungsmodell umfasst 806.558 Erben/Beschenkte, die insgesamt ein Vermögen zu Verkehrswerten in Höhe von 34,6 Mrd. € erwerben.

3.4 Ergebnisgewinnung mittels Mikro- und ergänzender Gruppensimulation

Wie bereits erwähnt, bildet das auf den Daten der ErbStSt 2002 basierende *Mikrosimulationsmodell* den Kern unseres Gesamtmodells. Das Mikrosimulationsmodell ermöglicht die detaillierte Simulation einer Fülle von Szenarien, wobei die Parameter persönlicher Freibetrag, Versorgungsfreibetrag, Bewertungsmaßstab und Steuertarif variabel sind. Das Mikrosimulationsmodell berechnet für jeden Steuerpflichtigen einzeln die Steuerlast nach Umsetzung des jeweils betrachteten Reformmodells. Dafür wurden vom Verkehrswert des übertragenen Vermögens der persönliche Freibetrag sowie ggf. der Versorgungsfreibetrag abgezogen, der Wert der Vorerwerbe hinzuaddiert und auf den so errechneten steuerpflichtigen Erwerb der relevante Steuersatz angewandt. Abgezogen von der so berechneten Steuer wurden die in der ErbStSt ausgewiesene ausländische Steuer sowie das Maximum aus tatsächlich geleisteter und rechnerischer Steuer auf den Vorerwerb. Bei der rechnerischen Steuer handelt es sich um die Steuer, die sich basierend auf den neuen Steuersätzen und dem neuen Freibetrag sowie der alten in der ErbStSt ausgewiesenen Bemessungsgrundlage des Vorerwerbs ergeben würde. Auf diese Weise wurde berechnet, wie hoch die Steuerlast eines jeden in der ErbStSt enthaltenen Erben/Beschenkten nach Umsetzung der Reform wäre.

Die Absenkung des Freibetrags für Ehegatten und Kinder und die Bewertung zum Verkehrswert führen nach der Umsetzung des Reformvorschlags dazu, dass Erwerbe, die bislang nicht steuerpflichtig waren, steuerpflichtig werden können. Die Steuerpflichtigen, die reformbedingt in die Steuerpflicht hineinwachsen, wurden über das SOEP-basierte Ergänzungsmodell abgebildet. In diesem Gruppenmodell konnten Feinheiten wie der Zugewinnausgleich, Vorerwerbe und der Versorgungsfreibetrag mangels Daten nicht modelliert werden. Aus diesem Grunde wurde von der Summe der Verkehrswerte einer jeden Gruppe lediglich der Freibetrag multipliziert mit der Anzahl der Erben/Beschenkten pro Gruppe abgezogen und auf den so berechneten Erwerb der jeweilige Steuersatz angewendet.

Im Ergebnis werden Erwerbe mit einem Verkehrswert von über 650.000 € ausschließlich anhand der ErbStSt abgebildet, während bei geringwertigeren Erwerben sowohl die ErbStSt als auch das SOEP als Datengrundlage zur Simulation dient. Die Summe aus dem Aufkommen laut Mikro- und laut Gruppensimulationsmodell ergibt das geschätzte Aufkommen nach der Umsetzung des Reformvorschlags der CDU/CSU Mittelstandsvereinigung. Entsprechend wurde zur Bestimmung der aufkommensneutralen Steuersätze in den betrachteten Reformalternativen verfahren.

3.5 Modellgüte

Zur Beurteilung der Modellgüte des auf der ErbStSt 2002 basierenden Mikrosimulationsmodells haben wir das 2002 geltende Steuerrecht auf die ErbStSt 2002-Population modelliert und sowohl den steuerpflichtigen Erwerb und damit die Steuerbemessungsgrundlage als auch die Steuer für jeden Erwerber berechnet. Der Vergleich von rechnerischer und in der ErbStSt 2002 ausgewiesener

Tabelle 2 ErbStSt-Mikrosimulationsmodell: ausgewiesene und berechnete Erbschaftsteuer 2002 bezogen auf die Population aus der ErbStSt 2002

| | steuerpflichtiger Erwerb | Steuer |
|----------------------------------|--------------------------|-----------------|
| Wert ausgewiesen in ErbStSt 2002 | 28.182 Mio. € | 4.221 Mio. € |
| Wert berechnet mit ErbSiHM | 28.142 Mio. € | 4.228 Mio. € |
| Abweichung | 0,1421% | -0,1631% |

Steuerbemessungsgrundlage bzw. rechnerischer und laut ErbStSt 2002 festgesetzter Steuer in Tabelle 2 zeigt, wie verlässlich die verwendeten Merkmale der ErbStSt 2002 sind und wie verlässlich unser Mikrosimulationsmodell den Besteuerungsprozess abbildet.

Aus Tabelle 2 geht hervor, dass sowohl die Steuerbemessungsgrundlage als auch die festgesetzte Steuer durch den Mikrosimulationsmodellteil von ErbSiHM sehr gut abgebildet werden.

Während die Ergebnisse des ErbStSt-basierten Mikrosimulationsmodells als äußerst verlässlich einzustufen sind, bestehen Schätzunsicherheiten hinsichtlich des Einwachseffektes aus der SOEP-Population, die sich einer Quantifizierung entziehen. Die Verlässlichkeit dieses Modellteils von ErbSiHM hängt von der Verlässlichkeit der SOEP-Daten ab. Mangels einer verlässlichen Referenzgröße lässt sich die Qualität der SEOP-Daten hinsichtlich der Vermögenstransfers leider nicht einschätzen. Bei der Gewährung politisch akzeptabler persönlicher Freibeträge sind die Schätzunsicherheiten bezogen auf das gesamte Modell jedoch als gering einzustufen, da der Einwachseffekt in diesem Fall überschaubar ist (vgl. Abschnitt 4.1).

Die größte Schätzunsicherheit ergibt sich aus der Verkehrswertimputation mittels der Verkehrswertmultiplikatoren. In der ErbStSt 2007 sind für gemischte Schenkungen neben den Steuerwerten auch die Verkehrswerte ausgewiesen. Ein Vergleich der imputierten Verkehrswerte mit den in der Erbschaftsteuerstatistik bei der Subpopulation der gemischten Schenkungen ausgewiesenen Verkehrswerten zeigt zumindest für die ErbStSt 2007 im Aggregat nur geringe Abweichungen beider Größen (Houben und Maiterth 2009, S. 17 f.).²⁴ Dennoch wurden Sensitivitätsrechnungen durchgeführt, bei denen die Höhe der Multiplikatoren variiert wurde, um die Robustheit der Ergebnisse zu testen. Dafür wurde exemplarisch für einige der nachfolgend dargestellten Ergebnisse untersucht, welche Auswirkung die Verminderung bzw. die Erhöhung der Höherbewertung im Rahmen der Verkehrswertmultiplikatoren um jeweils 50% hat.

Insgesamt beurteilen wir die mit ErbSiHM gewonnenen Ergebnisse trotz bestehender Schätzunsicherheiten als verlässlich. Dies gilt auch im Hinblick auf eine Mengen- bzw. Volumenfortschreibung an den aktuellen Rand.

4. Empirische Ergebnisse

Im Rahmen des ErbStSt-Mikrosimulationsmodells lässt sich eine Fülle von Szenarien abbilden, wobei die verschiedenen Parameter, wie persönlicher und

24. In der ErbStSt 2002 lässt die unzureichende Qualität des Verkehrswertmerkmals bei gemischten Schenkungen keinen sinnvollen Vergleich der imputierten mit den ausgewiesenen Werten zu.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

sachlicher Freibetrag, Versorgungsfreibetrag oder Steuertarif, variabel sind. Im Basisszenario wurde vom Verkehrswertansatz beim übertragenen Vermögen,²⁵ der Beibehaltung des Versorgungsfreibetrags sowie des sachlichen Freibetrags gemäß § 13 ErbStG i.d.F. vor 2009 und eines persönlichen Freibetrags i.H.v. 200.000 € (Variante I des CDU/CSU-Mittelstandsmodells) ausgegangen. Der Wert der in der ErbStSt 2002 ausgewiesenen Vorerwerbe wurde hinzuaddiert, und auf den so errechneten steuerpflichtigen Erwerb fand der relevante Steuersatz Anwendung.²⁶ Abgezogen von der so berechneten Steuer wurde die in der ErbStSt 2002 ausgewiesene ausländische Steuer²⁷ sowie das Maximum aus der in der ErbStSt 2002 ausgewiesenen tatsächlich geleisteten und der rechnerischen Steuer auf den Vorerwerb.²⁸ Auf diese Weise wurde mikroanalytisch bestimmt, wie hoch die Steuerlast eines jeden in der ErbStSt 2002 enthaltenen Erben/Beschenkten nach Umsetzung der Reform wäre. Die Steuerpflichtigen, die reformbedingt in die Steuerpflicht hineinwachsen (Einwachseffekt), wurden über das SOEP-basierte-Ergänzungsmodell abgebildet. Feinheiten wie der Zugewinnausgleich, Vorerwerbe oder der Versorgungsfreibetrag wurden im SOEP-basierten-Ergänzungsmodell nicht modelliert.

Das rechnerische Erbschaftsteueraufkommen ergibt sich aus der Summe des Aufkommens laut Mikro- und laut Gruppensimulationsmodell. Die Grundgesamtheit (ErbStSt 2002-Population und SOEP-Ergänzungspopulation) umfasst rund 970.000 Vermögensübertragungen mit einem Gesamtvolumen in Höhe von 63 Mrd. €.

4.1 Aufkommenswirkungen des CDU/CSU-Mittelstandsmodells

Das Reformmodell der CDU/CSU-Mittelstandsvereinigung führt in beiden Varianten zu gravierenden Steuerausfällen.²⁹ In Reformvariante 1 mit einem einheitlichen persönlichen Freibetrag von 200.000 € und bei Beibehaltung des Versorgungsfreibetrags³⁰ sinkt das Steueraufkommen auf 16,11% in

25. Anders als beim Vorschlag des Kronberger Kreises wird bei Unternehmensvermögen kein Abschlag für die latenten Steuern auf die stillen Reserven vorgenommen. Damit halten wir uns an die gegenwärtig geltende Rechtslage. Würde man einen Abschlag für die latenten Steuern berücksichtigen, so wäre zu beachten, dass der Verkehrswert von Kapitalgesellschaftsanteilen bereits einen Abschlag für die Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung der stillen Reserven enthält (vgl. Müller und Semmler 2003).
26. Da bei konstanten Steuersätzen Härtefallregelungen überflüssig sind, wurde unterstellt, dass die §§ 14 Abs. 2 und 19 Abs. 3 ErbStG aufgehoben werden.
27. Aufgrund des geringen Volumens ausländischer Steuern von 9 Mio. € wurde auf die Simulation einer Höchstbetragsregelung bezüglich der Anrechnung der ausländischen Steuer im Reformmodell verzichtet.
28. Damit haben wir unterstellt, dass die Regelung aus § 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG i.d.F. vor 2009 erhalten bleibt. Bei der rechnerischen Steuer handelt es sich um die Steuer, die sich basierend auf dem neuen Steuertarif und dem neuen Freibetrag sowie der alten in der Erbschaftsteuerstatistik ausgewiesenen Bemessungsgrundlage des Vorerwerbs ergibt (§ 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG i.d.F. vor 2009).
29. Diese Aufkommenseinbußen waren sicherlich auch mit ursächlich dafür, dass dieses Modell nicht weiterverfolgt wurde.
30. Die Aufkommenswirkungen des Versorgungsfreibetrags sind vernachlässigbar gering. Daher wurde im Basisszenario davon ausgegangen, dass dieser auch nach der Reform der Erbschaftsteuer gewährt wird.

Tabelle 3 Änderung des Steueraufkommens durch die einzelnen Reformelemente des CDU/CSU-Mittelstandsmodells (Freibetrag = 200.000 €) in Prozentpunkten des aktuellen bei Abschaffung des Versorgungsfreibetrag Steueraufkommens

| | Auswirkung |
|--|----------------------|
| Aufkommenseffekt Verkehrsbewertung | + 50,86%-Punkte |
| Aufkommenseffekt Freibetrag | ./ 38,00%-Punkte |
| Aufkommenseffekt Versorgungsfreibetrag | + 2,12%-Punkte |
| Steuersatzeffekt | ./ 101,61%-Punkte |
| Steuerausfall bei der Erbschaftsteuerpopulation | 86,63%-Punkte |
| Einwachseffekt aus SOEP-Teilpopulation | + 2,96%-Punkte |
| Steuerausfall gesamt | 83,67%-Punkte |

Reformvariante 2 (persönlicher Freibetrag = 400.000 €) auf unter 10% (9,56%) des Referenzaufkommens.³¹

Verantwortlich für den Aufkommenseinbruch ist in erster Linie der äußerst niedrige proportionale Steuertarif. Bei dessen Konzeption wurden die positiven Aufkommenseffekte aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (Verkehrswertansatz bei Grund- und Unternehmensvermögen sowie Abschaffung der Steuervergünstigungen für Unternehmensvermögen) erheblich überschätzt,³² wohingegen der negative Effekt eines einheitlichen persönlichen Freibetrags (i.H.v. 200.000 €/400.000 €) auf die aggregierte Bemessungsgrundlage in den Steuerklassen II und III deutlich unterschätzt wurde.

Interessante Erkenntnisse für die Konzeption eines Erbschaftsteuergesetzes, das keine Vergünstigungen für einzelne Vermögensarten vorsieht, lassen sich aus den Aufkommenswirkungen der einzelnen Elemente des CDU/CSU-Mittelstandsmodells gewinnen. Dazu werden in Tabelle 3 zum einen die Wirkungen der einzelnen Reformelemente auf die in der ErbStSt 2002 erfasste Population dargestellt. Die in Tabelle 3 dargestellten Aufkommenseffekte ergeben sich, wenn die einzelnen Reformelemente sukzessive umgesetzt würden und beziehen sich jeweils auf das

31. Genau genommen werden 16,11% des laut Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 erzielten Steueraufkommens erzielt. Jedoch haben sowohl eine Mengen- als auch eine Volumenfortschreibung gezeigt, dass die Aufkommenswirkungen stabil sind. Die Ergebnisse sind auch hinsichtlich der verwendeten Verkehrswertmultiplikatoren äußerst stabil. So sinkt das rechnerische Steueraufkommen bei einer weit reichenden Reduktion der Verkehrswertmultiplikatoren (-50% der Höherbewertung) von 16,11% auf 14,39%. Bei einer drastischen Erhöhung der Verkehrswertmultiplikatoren (+50% der Höherbewertung) steigt das rechnerische Steueraufkommen von 16,11% auf 18,07%.

32. Vermutlich liegt die Überschätzung der Aufkommenswirkungen durch den Verkehrswertansatz zum einen an der unterschätzten Bedeutung des auch im früheren Erbschaftsrecht zum Verkehrswert bewerteten übrigen Vermögens und zum anderen an der überschätzten Unterbewertung im alten Erbschaftsrecht. So wird in der Literatur im Zusammenhang mit der Bedarfsbewertung oftmals behauptet, Grundvermögen würde steuerlich im Mittel nur zu 50% des Verkehrswertes bewertet (vgl. z.B. Bundesrat-Drucksache 229/01, S. 14; Drosdzol 2001, S. 691, Thiel 1997, S. 64). Die Bundesrat-Drucksache und Drosdzol verweisen auf empirische Ergebnisse einer Kaufpreisuntersuchung der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1998. Diese Untersuchung ist der Öffentlichkeit jedoch nicht zugänglich und kann daher nicht nachvollzogen und hinsichtlich ihrer Aussagefähigkeit gewürdigt werden. Tatsächlich dürfte die Unterbewertung im Mittel, wie bereits erwähnt, nur rund 30% betragen.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

Steueraufkommen im 2002 geltenden Recht. Zum anderen wird in der vorletzten Zeile in Tabelle 3 der Einwachseffekt aus der SOEP-Teilpopulation ausgewiesen.

Die Detailanalyse macht deutlich, dass der Aufkommenseffekt durch die Verkehrsbewertung³³ und damit das Steuersatzsenkungspotential im Fall einer gleichmäßigen Erbschaftsteuer ohne Vergünstigungen für einzelne Vermögensarten bemerkenswert sind. Die Abschaffung des Versorgungsfreibetrags hat dagegen kaum Aufkommenswirkungen.³⁴ Jedoch wird der positive Bemessungsgrundlageneffekt durch den einheitlichen persönlichen Freibetrag in Höhe von 200.000 € nahezu kompensiert.³⁵ Im Ergebnis kommt es ausschließlich in Steuerklasse I zu einem positiven Bemessungsgrundlageneffekt i.H.v. 70%, während sich die aggregierte Steuerbemessungsgrundlage in den Steuerklassen II und III um rund 2/3 reduziert. Insgesamt steigt das Steueraufkommen in der ErbStSt-Population um 14,96%, was in keiner Weise ausreicht, um die angedachten Steuersätze in Höhe von 2%, 5% und 10% zu finanzieren. Die Aufkommenseinbußen sind in sämtlichen Steuerklassen erheblich.³⁶ Da auch die Aufkommenswirkungen aufgrund des Einwachseffektes aus der SOEP-Teilpopulation überschaubar sind, macht das Gesamtaufkommen des Reformvorschlages lediglich 16,33% des bisherigen Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommens aus.³⁷

4.2 Aufkommensneutrale Proportionalsteuersätze

Die Analyse des CDU/CSU-Mittelstandsmodells hat gezeigt, dass beide Reformvarianten zu inakzeptablen Aufkommenseinbußen führen und die angedachten Steuersätze zu niedrig sind. Daher sind wir nachfolgend der Frage nachgegangen, bei welchen Proportionalsteuersätzen Aufkommensneutralität erreicht werden würde.

4.2.1 Maximale Bemessungsgrundlage als Referenzszenario

Als Referenzszenario haben wir hierzu in einem ersten Schritt untersucht, welches Aufkommen sich bei einer maximal verbreiterten Bemessungsgrundlage, also auch ohne persönliche Freibeträge, erzielen ließe.³⁸ Dieses Referenzszenario wurde insbesondere gewählt, um zu analysieren, ob eine Erbschaftsteuer mit

33. Die Verkehrswertbewertung umfasst hier auch die Abschaffung der sachlichen Steuerbefreiungen mit Ausnahme der Steuerbefreiungen aus § 13 ErbStG 2008, die u.a. aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung beibehalten werden sollen.
34. Der Versorgungsfreibetrag betrifft nur Erbschaften von Ehegatten und Kindern unter 27 Jahren. Er hat aus diesem Grunde nur geringe Aufkommenswirkungen.
35. Die erheblichen negativen Aufkommenseffekte des einheitlichen Freibetrags resultieren daraus, dass dieser die 2002 geltenden Freibeträge mit Ausnahme des Freibetrags bei Vermögensübertragungen auf Ehegatten bzw. Kinder (307.000 € bzw. 205.000 €) erheblich übersteigt.
36. Jedoch sind die Steuerausfälle in den Steuerklassen II (91%) und III (86%) etwas ausgeprägter als in Steuerklasse I (80%).
37. Wiederum zeigt der Vergleich des Steueraufkommens bei Abschaffung des Versorgungsfreibetrages i.H.v. 16,33% mit dem bei Beibehaltung des Versorgungsfreibetrags i.H.v. 16,11%, dass der Aufkommenseffekt aus der Abschaffung des Versorgungsfreibetrages vernachlässigbar ist.
38. Jedoch wurde eine Freigrenze von 2.500 € unterstellt. Ein Grund hierfür ist die Datengrundlage des SOEP. Das SOEP fragt explizit lediglich nach Erbschaften und Schenkungen über 2.500 €, sodass keine Daten für geringwertigere Erwerbe vorliegen. Zudem erscheint eine Freigrenze aus Gründen der Administrierbarkeit einer Erbschaftsteuer unbedingt angezeigt.

Tabelle 4 Bemessungsgrundlagen- und Aufkommenseffekt einer Erbschaftsteuer mit maximaler Bemessungsgrundlage und „2% - 5% - 10% - Proportionaltarif“ gegenüber ErbStG 2002

| | Steuerklasse I | Steuerklasse II | Steuerklasse III | Gesamt |
|---------------------|----------------|-----------------|------------------|----------------|
| ErbStG 2002 | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% |
| Bemessungsgrundlage | 548,95% | 145,87% | 147,72% | 387,72% |
| Steueraufkommen | 69,30% | 40,38% | 61,05% | 60,65% |

maximaler Bemessungsgrundlage³⁹ einen „2% - 5% - 10% - Proportionaltarif“ finanziert. Zudem lassen sich die Aufkommenswirkungen eines einheitlichen persönlichen Freibetrags von 200.000 € bzw. 400.000 € aufzeigen. Tabelle 4 zeigt die Bemessungsgrundlageneffekte sowie die Aufkommenswirkungen einer Erbschaftsteuer mit maximaler Bemessungsgrundlage bei einem „2% - 5% - 10% -Proportionaltarif“.

Aus Tabelle 4 wird ersichtlich, dass der vollständige Verzicht auf sachliche und persönliche Freibeträge im Zusammenspiel mit der Verkehrsbewertung sämtlicher Vermögensarten nahezu eine Vervierfachung (+ 387,72%) der aggregierten Bemessungsgrundlage mit sich bringt, wobei 52,8% aus dem Einwachseffekt der SOEP-Population resultieren. In Steuerklasse I ist dieser Effekt besonders ausgeprägt; es kommt zu mehr als einer Verfünffachung (+ 548,95%) der Steuerbemessungsgrundlage.⁴⁰ Dennoch lässt sich ein „2% - 5% - 10% - Proportionaltarif“ nicht aufkommensneutral realisieren, vielmehr verringert sich das Steueraufkommen um nahezu 40%.

4.2.2 Aufkommensneutrale Proportionaltarife

Nachfolgend werden aufkommensneutrale Proportionalsteuertarife bestimmt, wobei wiederum eine Erbschaftsteuer ohne persönlichen Freibetrag als Referenzszenario dient. Darüber hinaus werden die beiden persönlichen Freibetragsvarianten einheitlich 200.000 € bzw. 400.000 € betrachtet.

Die Steuerklassen I, II und III werden wie im geltenden Recht beibehalten und dienen der Steuersatzdifferenzierung. Damit ist aber nicht festgelegt, wie sich die Steuersätze untereinander verhalten. Deshalb wurden zur Berechnung aufkommensneutraler Steuersätze drei denkbaren Szenarien für das Verhältnis der Steuersätze untereinander untersucht.

1. Aufkommensneutralität je Steuerklasse: Es soll jede Steuerklasse vor und nach der Reform das gleiche Steueraufkommen erbringen.
2. Steuersatzverhältnis 2:5:10: Die Steuersätze der Klassen I, II und III sollen zueinander im Verhältnis von 2 zu 5 zu 10 stehen.
3. Steuersatzvorgabe für die Steuerklassen II und III: In diesem Fall werden für die Steuerklassen II und III Steuersätze vorgegeben und der Steuersatz der Steuerklasse I angepasst, bis Aufkommensneutralität erreicht wird. Hierbei

39. Jedoch wurde aus Gründen der Steuervereinfachung die Beibehaltung des Freibetrags nach § 13 ErbStG i.d.F. bis 2009 unterstellt. Zudem wurde von der Beibehaltung des Versorgungsfreibetrags ausgegangen.

40. Dies liegt zum einen an den hohen persönlichen Freibeträgen. Zum anderen wird in Steuerklasse I mehr Grundvermögen und Unternehmensvermögen übertragen als in den Steuerklassen II und III.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

wurde angenommen, dass Steuersätze von über 30% in keiner Steuerklasse erwünscht sind.

Die Höhe der aufkommensneutralen Steuersätze kann nur mittels aufwendiger Simulationen bestimmt werden, da kein linearer Zusammenhang zwischen Steuersätzen und Steueraufkommen besteht. Ursächlich hierfür ist die anrechenbare Steuer auf Vorerwerbe.⁴¹ Diese variiert mit den Steuersätzen des betrachteten Reformszenarios, da die anrechenbare Steuer dem Maximum aus rechnerischer und tatsächlich geleisteter Steuer entspricht. Zudem hat der Steuersatz einen entscheidenden Einfluss darauf, ob die anrechenbare Steuer auf die Vorerwerbe auch tatsächlich vollständig verrechnet werden kann.⁴² So kann im CDU/CSU-Basismodell (persönlicher Freibetrag = 200.000 €) rund 83% der Summe aus tatsächlich geleisteter Steuer auf Vorerwerbe und ausländische Steuer nicht verrechnet werden, da die (rechnerische) Regelsteuer zu gering ist.

Der Ermittlung der aufkommensneutralen Steuersätze pro Steuerklasse liegt folgende Überlegung zugrunde: Ein Steuersatz s_i für die i -te Steuerklasse gilt als aufkommensneutral, wenn dieser ein Aufkommen bewirkt, das größer oder gleich dem gegenwärtigen Aufkommen in der betreffenden Steuerklasse ist und das Aufkommen bei Verwendung eines Steuersatzes, der einen Prozentpunkt unter s_i liegt, kleiner als im geltenden Recht ist.

Aufkommensneutrale Steuersätze im Verhältnis 2:5:10 werden wie folgt ermittelt: Die Kombination dreier Steuersätze s_I , s_{II} , s_{III} wird als aufkommensneutral bezeichnet, wenn das Gesamtaufkommen unter Verwendung der Steuersätze s_I , s_{II} und s_{III} größer oder gleich dem jetzigen Aufkommen ist und die Verringerung des Steuersatzes in einer Steuerklasse um einen Prozentpunkt einen Aufkommensverlust gegenüber dem Status quo bewirkt.

Werden Steuersätze für die Steuerklassen II und III vorgegeben, so gilt die Definition gemäß der Variante „Aufkommensneutralität je Steuerklasse“ analog.

a) Aufkommensneutralität pro Steuerklasse

Die sich ergebenden Steuersatzkonstellationen bei einem Proportionalsteuertarif, der so gestaltet ist, dass in den einzelnen Steuerklassen dasselbe Aufkommen wie im geltenden Recht generiert wird, sind in Tabelle 5 abgebildet. In der Zeile „Gesamt“ ist zusätzlich der Steuersatz ausgewiesen, der bei einem einheitlichen Steuersatz für alle drei Steuerklassen Aufkommensneutralität sichern würde.

Es wird deutlich, dass die Steuersätze bei einem einheitlichen persönlichen Freibetrag i.H.v. 200.000 € bzw. 400.000 € in allen Steuerklassen deutlich über dem „2%-5%-10%-Proportionaltarif“ des CDU/CSU-Mittelstandsmodells liegen. Nur bei Verzicht auf Gewährung eines persönlichen Freibetrags lassen sich niedrige (Steuerklasse I) oder zumindest relativ niedrige (Steuerklasse II und III) Steuersätze realisieren. Soll hingegen ein einheitlicher persönlicher Freibetrag i.H.v. 200.000 € gewährt werden, dann erfordert Aufkommensneutralität pro Steuerklasse in den Steuerklassen II und III bereits Steuersätze i.H.v. 52% bzw. 67%. Derart hohe Proportionalsteuersätze dürften politisch nicht durchsetzbar sein. Bei einem einheitlichen persönlichen Freibetrag i.H.v. 400.000 € ergeben sich

41. Beim Rechtsstand 2002 beläuft sich die Steuer auf Vorerwerbe auf 11,43% der aggregierten festgesetzten Erbschaftsteuer.

42. Dies gilt auch für die anrechenbare ausländische Steuer.

Tabelle 5 Aufkommensneutrale Steuersätze bei Aufkommensneutralität pro Steuerklasse

| Steuerklasse | ohne Versorgungsfreibetrag | | | mit Versorgungsfreibetrag | | |
|--------------|----------------------------|---------|---------|---------------------------|---------|---------|
| | Freibetrag in Euro | | | | | |
| | 0 | 200.000 | 400.000 | 0 | 200.000 | 400.000 |
| I | 3% | 9% | 14% | 3% | 10% | 15% |
| II | 13% | 52% | 91% | 13% | 52% | 91% |
| III | 17% | 67% | 116% | 17% | 67% | 116% |
| Gesamt | 5% | 15% | 23% | 5% | 16% | 24% |

Tabelle 6 Aufkommensneutrale Steuersätze im Verhältnis 2:5:10

| Steuerklasse | ohne Versorgungsfreibetrag | | | mit Versorgungsfreibetrag | | |
|--------------|----------------------------|---------|---------|---------------------------|---------|---------|
| | Freibetrag in Euro | | | | | |
| | 0 | 200.000 | 400.000 | 0 | 200.000 | 400.000 |
| I | 3% | 11% | 17% | 3% | 11% | 17% |
| II | 9% | 30% | 50% | 9% | 31% | 53% |
| III | 19% | 60% | 100% | 19% | 62% | 104% |

dagegen in Steuerklasse II und III mit 91% bzw. 116% derart hohe Steuersätze, dass an die Umsetzung eines solchen Vorschlags nicht zu denken ist. Die Höhe der aufkommensneutralen Steuersätze verdeutlicht einmal mehr, welche Steuererleichterung ein einheitlicher Freibetrag i.H.v. 200.000 € bzw. 400.000 € für Steuerpflichtige der Steuerklassen II und III mit sich bringt.

b) Aufkommensneutralität bei Steuersatzrelation 2:5:10

Nimmt man die Steuersatzrelation 2:5:10 als Grundlage zur Bestimmung aufkommensneutraler Steuersätze, ergibt sich folgendes Bild (vgl. Tabelle 6).⁴³

Wie im Fall „Aufkommensneutralität pro Steuerklasse“ kommt es bei der Gewährung eines (einheitlichen) persönlichen Freibetrags in den Steuerklassen II und III zu hohen (im Bereich von 30% bzw. 60%; persönlicher Freibetrag = 200.000 €) bzw. extrem hohen Steuersätzen (im Bereich von 50% bzw. 100%; persönlicher Freibetrag = 400.000 €). Auch für eine derartige Tarifstruktur scheinen die Umsetzungschancen selbst im Fall eines persönlichen Freibetrags in Höhe von 200.000 € eher gering.

c) Aufkommensneutralität bei Steuersatzvorgaben für Steuerklasse II und III

Aufgrund der – sowohl relativ zu Steuerklasse I als auch absolut gesehen – hohen Steuersätze für die Steuerklassen II und III in den ersten beiden Modellvarianten haben wir noch ein Szenario mit Steuersatzvorgaben für die Steuerklassen II und III analysiert mit der Maßgabe, dass kein Steuersatz 30% übersteigt und zudem $s_I < s_{II} < s_{III}$ gilt. Tabelle 7 enthält Steuersätze, die diese Vorgaben erfüllen.

43. Da lediglich mit ganzzahligen Steuersätzen operiert wird, wird diejenige aufkommensneutrale Steuersatzkombination gewählt, die annähernd dem Verhältnis 2:5:10 entspricht.

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

Tabelle 7 Aufkommensneutrale Steuersätze bei vorgegebenen Steuersätzen in Steuerklasse II und III

| Steuerklasse | Ohne Versorgungsfreibetrag | | | mit Versorgungsfreibetrag | | |
|--------------|----------------------------|---------|---------|---------------------------|---------|---------|
| | Freibetrag in Euro | | | | | |
| | 0 | 200.000 | 400.000 | 0 | 200.000 | 400.000 |
| I | 4% | 14% | 22% | 4% | 14% | 23% |
| II | 7% | 20% | 28% | 7% | 20% | 28% |
| III | 9% | 30% | 30% | 10% | 30% | 30% |

Aufkommensneutralität führt im Fall der Gewährung eines einheitlichen persönlichen Freibetrags i.H.v. 200.000 € bzw. 400.000 € zu einer merklichen Steigerung der Steuersätze in Steuerklasse I gegenüber den beiden unter a) und b) dargestellten Reformszenarien. Dennoch erscheint uns die Variante mit einem einheitlichen persönlichen Freibetrag i.H.v. 200.000 € als ein steuerpolitisch durchaus interessantes Modell.⁴⁴ Der Steuersatz in Steuerklasse II liegt deutlich unter den derzeitigen Steuersätzen i.H.v. 30% bzw. 50%, während der Steuersatz in Steuerklasse III dem Eingangssteuersatz des geltenden Rechts entspricht. In Steuerklasse I würden Erwerber von niedrigen Vermögen allerdings stärker belastet als im gegenwärtigen Erbschaftsteuerrecht, wohingegen die übrigen Erwerber tariflich entlastet würden. Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von bis zu 75.000 € bzw. 300.000 € würde der Steuersatz von 7% bzw. 11% auf 14% steigen.

5. Realisierungschancen einer Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigen Steuersätzen

Eine Reform der Erbschaftsteuer in Richtung einer breiten Bemessungsgrundlage mit niedrigen Steuersätzen scheint bei der gegenwärtigen politischen Konstellation äußerst unwahrscheinlich. Dies liegt insbesondere daran, dass bei einer Erbschaftsteuerreform, die keine Vergünstigungen kennt, massiver Widerstand aus dem unternehmerischen Lager zu erwarten ist. Welchen politischen Einfluss diese Gruppe besitzt, dürfte die Erbschaftsteuerreform 2009 sowie das aktuelle Wachstumsbeschleunigungsgesetz gezeigt haben, während Betriebsvermögen weitgehend oder zur Gänze steuerfrei gestellt wurde. Aber auch die Steuerfreistellung des so genannten „Familienheims“, die auf Drängen des Ministerpräsidenten eines südlichen Bundeslandes eingeführt wurde, dürfte augenblicklich nicht verhandelbar sein.

Dennoch besteht bereits auf mittlere Sicht Hoffnung für eine Erbschaftsteuerreform, die sämtliche Vermögensarten gleichmäßig belastet und im Gegenzug niedrige Steuersätze bietet. Der Impuls für eine derartige Reform dürfte – wie so oft im deutschen Steuerrecht – vom Bundesverfassungsgericht ausgehen, da

44. Die Reduktion der Verkehrswertmultiplikatoren (–50% der Höherbewertung) führt im Szenario mit einem persönlichen Freibetrag von 200.000 € und bei Beibehalt des Versorgungsfreibetrages zu Steuersätzen von 17% (Stkl. I), 20% (Stkl. II) und 30% (Stkl. III). Die Erhöhung der Verkehrswertmultiplikatoren (+50% der Höherbewertung) ändert die aufkommensneutralen Steuersätze – aufgrund der hier verwendeten ganzzahligen Steuersätze – überhaupt nicht.

die gegenwärtige Erbschaftsteuer nach Ansicht vieler Autoren verfassungswidrig ist.⁴⁵

Ob ein Reformmodell mit einem einheitlichen persönlichen Freibetrag, wie in Abschnitt 4.2.2c) dargestellt, Umsetzungschancen hat, erscheint jedoch fraglich. So ist unklar, ob ein Proportionaltarif mehrheitsfähig ist, wenn er mit einer merklichen Höherbelastung niedriger Erwerbe (hier in Steuerklasse I) einhergeht. Zudem dürfte ein einheitlicher persönlicher Freibetrag i.H.v. 200.000 € politisch kaum umsetzbar sein. Dieser liegt größtenteils deutlich unter den Freibeträgen in Steuerklasse I, wodurch der Beitrag der Steuerklasse I zum Steueraufkommen merklich steigt und nicht wie durch die Erbschaftsteuerreform 2009 sinkt. Darüber hinaus dürften Steuersätze i.H.v. 20% bzw. 30%, wie sie in Steuerklasse II bzw. III auftreten würden, dem Einwand der Gefährdung von Unternehmensübertragungen ausgesetzt sein.

Wie aus den aufkommensneutralen Steuersätzen je Steuerklasse ersichtlich wird, kostet ein einheitlicher Freibetrag insbesondere in den Steuerklassen II und III viel Aufkommen. Aus den genannten Gründen dürfte ein Reformmodell mit nach Steuerklassen differenzierten persönlichen Freibeträgen deutlich höhere Realisierungschancen besitzen als ein Modell mit einem einheitlichen Freibetrag. Im Fall differenzierter persönlicher Freibeträge lassen sich moderate proportionale Steuersätze realisieren.⁴⁶

Selbstverständlich werden Unternehmensübertragungen durch alle hier vorgestellten Varianten der Erbschaftsteuer meist stärker belastet als im geltenden Steuerrecht. Jedoch wird neben Unternehmensvermögen oftmals auch anderes Vermögen übertragen (Houben und Maiterth 2009, Tabelle 10, S. 18). Diese Vermögen profitieren von den sinkenden Steuersätzen, so dass nicht a priori feststeht, dass die Erwerber von Unternehmensvermögen in jedem Fall höher belastet sind.

6. Zusammenfassung

Die empirische Analyse einer alternativen Erbschaftsteuerreform mit breiter Bemessungsgrundlage und proportionalem Steuertarif hat gezeigt, dass der Effekt aus der vom Bundesverfassungsgericht geforderten verkehrsnahen Bewertung auf die Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage merklich ist. Jedoch lässt sich ein extrem niedriger Proportionaltarif nicht bei einheitlichen und spürbaren persönlichen Freibeträgen realisieren. Um Aufkommensneutralität zu gewährleisten, sind bei einem einheitlichen persönlichen Freibetrag von 200.000 € Steuersätze beispielsweise i.H.v. 14% in Steuerklasse I, 20% in Steuerklasse II und 30% in Steuerklasse III notwendig.

Auch wenn eine Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigen Steuersätzen gegenwärtig nur wenig Aussicht auf Erfolg besitzt, könnte sich das Bild ändern, wenn das Bundesverfassungsgericht die gegenwärtige

45. Vgl. bswp. Lang (2008), Seer (2009), S. 236; Viskorf (2008). Lang spricht vom „verfassungsrechtlichen Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ (Lang 2008, S. 189).

46. Dies zeigt sich am enormen Steuersatzsenkungspotential, das sich im Fall einer aufkommensneutralen Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und einem progressiven Steuertarif ergibt. Im Fall der Aufkommensneutralität pro Steuerklasse lassen sich die gegenwärtigen Steuersätze in Steuerklasse I um 59%, in Steuerklasse II um 23% und in Steuerklasse III um 19% reduzieren (vgl. Houben und Maiterth 2009, S. 13).

Breite Bemessungsgrundlage und niedriger Proportionaltarif bei der Erbschaftsteuer

Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erklärt, was von vielen Seiten erwartet wird. In diesem Fall erscheinen aber Erbschaftsteuerreformmodelle mit differenzierten persönlichen Freibeträgen Erfolg versprechender, da diese mit deutlich niedrigeren proportionalen Steuersätzen einhergehen.

Literaturverzeichnis

- Bach, S., W. Broekelschen und R. Maiterth (2006), Gleichmäßige erbschaftsteuerliche Behandlung von Grund- und Betriebsvermögen – Anmerkungen zum anstehenden Bundesverfassungsgerichtsurteil, *Deutsches Steuerrecht* 44.
- Broekelschen, W. und R. Maiterth (2008), Bewertung bebauter Grundstücke für steuerliche Zwecke nach dem BVerfG-Urteil – Eine empirische Untersuchung anhand der Kaufpreissammlungen des Gutachterausschusses für Grundstückswerte Berlin, *Die Betriebswirtschaft* 68.
- Broekelschen, W. und R. Maiterth (2009), Funktionsweise und Verfassungskonformität der neuen steuerlichen Grundstücksbewertung, *Deutsches Steuerrecht* 47.
- Bundesrat-Drucksache 229/01 vom 22.03.01, Gesetzesantrag der Länder Schleswig-Holstein, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze, <http://dip21.bundestag.de/doc/brd/2001/D229+01>.
- Bundesverfassungsgericht vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Bundessteuerblatt II 2007, S. 192-215.
- Donges, J. B., J. Eekhoff, W. Franz, C. Fuest, W. Möschel und M. J. M. Neumann (Kronberger Kreis) (2007), *Erbschaftsteuer: Behutsam anpassen*. Schriftenreihe Bd. 46, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- Drosdzol, W.-D. (2001), Steuerliche Immobilienbewertung in Deutschland – Reformversuche ohne Erfolg?, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 89, 689–696.
- Haegert, L. und R. Maiterth (2002), Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern, *Steuer und Wirtschaft* 79, 248–260.
- Houben, H. und R. Maiterth (2009), Inheritance Tax-Exempt Transfer of German Businesses: Imperative or Unjustified Subsidy? — An empirical analysis, arqus-Working Paper Nr.95.
- Houben, H. und R. Maiterth (2010), ErbSiHM 0.1, arqus-Working Paper Nr. 102.
- Lambert, S., R. Percival, D. Schofield und S. Paul (1994), An Introduction to Stinmod: A Static Microsimulation Model, STINMOD Technical Paper No. 1, October 1994.
- Lang, J. (2008), Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, *Steuer und Wirtschaft* 85, 189–205.
- Maiterth, R., R. Niemann, K. Blaufus, D. Kiesewetter, D. Knirsch, R. König, J. Hundsdoerfer, H. Müller, C. Sureth und C. Treisch (2006), arqus-Stellungnahme zur faktischen Abschaffung der Erbschaftsteuer für Unternehmer, *Der Betrieb* 50.
- Müller, H. und B. Semmler (2003), Steuerbedingter Kaufpreisabschlag bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 583–599.
- Müller, H. und C. Sureth (2009), Income Tax Statistics Analysis: A Comparison of Microsimulation Versus Group Simulation, *The International Journal of Microsimulation* 2, 32–48.
- Orcutt, G.H. (1957), A New Type of Socio-Economic System, *The Review of Economics and Statistics* 39, 116–123.
- Sachverständigenrat (2008), *Die Finanzkrise meistern – Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/2009*. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (2009), *Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Jahresgutachten 2009/2010*. Wiesbaden.

- Schupp, J. (2005), Das Sozio-oekonomische Panel (SOEP) als Datenquelle zur Messung intergenerationaler Transfers, in: N. Zifonun, J. Schupp et al. (Hrsg.), *Statistik und Wissenschaft – Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik 2002 – Möglichkeiten und Grenzen*. Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, 49–63.
- Schupp, J. und G.G. Wagner (2002), Maintenance and Innovation in Long-Term Panel Studies: The Case of the German Socio-Economic Panel, *Allgemeines Statistisches Archiv* 86, 163–175.
- Seer, R. (2009), Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008, *GmbHRundschau* 100 (5), 225–237.
- Sureth, C., J. Müller, H. Houben und R. Maiterth (2008), Auswirkungen einer Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes auf das Steueraufkommen unter besonderer Berücksichtigung einer verkehrswertorientierten Bewertung von Unternehmens- und Grundvermögen, in: A. Oestreicher (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung 2008: Neue Wege gehen*. Herne.
- Thiel, J. (1997), Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, *Der Betrieb*, 50. Jahrgang (1997), Heft 2, 64–69.
- Viskorf, H.-U. (2008), Erbschaftsteuerreform – Aktueller Sachstand, in: Stuttgarter Steuerkongress 2008, Steuerberaterkammer Stuttgart.
- Wagner, F.W. (1998), Ist noch breiter noch besser?: Ein Beitrag zum optimalen Umfang von Steuerbemessungsgrundlagen, in: H.G. Rautenberg (Hrsg.), *Ökonomische und rechtliche Aspekte der Unternehmensbesteuerung*. Sächsische Steuertagung 1998. Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 15–31.
- Zifonun, N. (2005), Die Bundesstatistik: Ablauf, Aussagekraft und Unschärfen, in: N. Zifonun, J. Schupp et al. (Hrsg.), *Statistik und Wissenschaft – Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik 2002 – Möglichkeiten und Grenzen*. Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Abstract: *This submission deals with an alternative to the German Inheritance Tax Reform Act 2009 in form of an inheritance tax with a broad tax base and low tax rates. In contrast to the new German Estate Tax Act we analyse an inheritance tax reform proposal that provides no tax relief for particular asset categories but contains low proportional tax rates. Our empirical analysis shows that abolishing of tax exemptions and market valuation of assets lead to a remarkable broadening of the inheritance tax base and enables substantial tax rate cuts.*