Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Positionspapier der Bundessteuerberaterkammer zum Reformbedarf im Erbschaftsteuerrecht

Stand: Oktober 2026

I. Vorbemerkung....3
II. Reformbedarf in der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer....4
1. Begünstigung von Betriebsvermögen....4
a) Fortbestand der Betriebsvermögensbegünstigung....4
b) Verwaltungsvermögenstest vereinfachen....4
c) Verbundvermögensaufstellung vereinfachen....5
d) Abschaffung der sog. Optionsfalle....6
e) Mindestbesteuerung ab bestimmter Erwerbsgröße....7
f) Weitgehende Stundungsregelungen einführen....7
g) Abschlag bei gesellschaftsvertraglich oder satzungsrechtlich vorliegenden Bestimmungen praktikabel ausgestalten....8
2. Freibeträge, Steuerklassen und Steuersätze....9
a) Anhebung und Indexierung der Freibeträge....9
b) Lebensfreibetrag....9
c) Beibehaltung der Steuerklassen....10
d) Steuersätze....11
3. Zuwendungen zwischen Ehegatten....11
4. Anzeigepflichten....13
5. Vereinfachung durch Streichung des § 13d ErbStG....13
III. Reformbedarf im Bewertungsrecht....13
1. Immobilienbewertung....13
2. Unternehmensbewertung....14
a) Überbewertungen durch den Substanzwert....14
b) Gestuftes Feststellungsverfahren....15
IV. Gesetzgebungskompetenz....16

I. Vorbemerkung

In jüngster Zeit hat sich in Politik, Wissenschaft und Öffentlichkeit eine intensive Diskussion über die Reformbedürftigkeit des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuersystems entfaltet. Auslöser sind sowohl verfassungsrechtliche Bedenken als auch wirtschafts- und gesellschaftspolitische Erwägungen: Zum einen bestehen Zweifel, ob die geltenden Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar sind, zum anderen werden Fragen nach einer gerechten Lastenverteilung zwischen großen Vermögen und der breiten Mittelschicht immer lauter gestellt. Hinzu treten praktische Probleme in der Bewertung von Vermögensarten, die zunehmende Komplexität, mangelnde Handhabbarkeit und Rechtssicherheit der Regelungen für Steuerpflichtige sowie die Sorge, dass der Generationenwechsel in Familienunternehmen steuerlich behindert werden könnte.

In der politischen Diskussion wird angeführt, dass sehr Vermögende ihre Steuerlast durch eine Vielzahl an Gestaltungsmöglichkeiten erheblich reduzieren oder gar vermeiden können, während die Steuer in voller Höhe jene trifft, die über weniger Gestaltungsspielräume verfügen. Das untergrabe die Akzeptanz der Steuer und verstärke das Gefühl sozialer Ungerechtigkeit. Vor diesem Hintergrund wächst der politische Druck, das Erbschaftsteuersystem zu überprüfen und ggf. zu reformieren.

Zudem sind beim BVerfG Verfahren zur Erbschaftsteuer anhängig, in denen u. a. die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen beim Übergang betrieblichen Vermögens gem. §§ 13a, 13b, 13c, 19, 19a, 28a ErbStG und § 203 BewG (1 BvR 804/22) und die Gesetzgebungskompetenz des Bundes hinsichtlich der Bewertung von Grundbesitz, der persönlichen Freibeträge sowie der Steuersätze (1 BvF 1/23) auf dem Prüfstand stehen.

Reformbedarf besteht bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer jedoch unabhängig von den Entscheidungen des BVerfG und der politischen Debatte aus steuersystematischer Perspektive. Die hohe Komplexität aufgrund der Regelungsdichte und der Vielzahl ineinandergreifender Bewertungs-, Verschonungs- und Feststellungsvorschriften verursachen unverhältnismäßige Beratungs-, Nachweis- und Vollzugskosten und beeinträchtigen die Rechtssicherheit erheblich. Angesichts des erheblichen Verwaltungsaufwandes bei vergleichsweise geringem Steueraufkommen und des seit langem diskutierten Vollzugsdefizits muss die derzeitige Ausgestaltung reformiert werden.

Im Rahmen der Reformdiskussion wird u. a. eine Flat Tax gefordert. Ein solches Modell hätte zwar den Vorteil größerer Einfachheit, wirft aber erhebliche Fragen auf. Es wäre zu berücksichtigen, dass ein solches Modell – je nach konkreter Ausgestaltung – tendenziell zu Entlastungen insbesondere in den Steuerklassen II und III sowie für bislang nicht begünstigtes Vermögen führen könnte. Ob dies politisch gewollt und systematisch begründbar wäre, erscheint fraglich. Auch bestünde die Gefahr, dass es im Zeitablauf zu einem erheblichen Anstieg der Steuersätze kommen könnte, wie es beispielsweise bei der Grunderwerbsteuer seit 2010 zu beobachten ist.

Gegen eine Flat Tax spricht zudem, dass sich eine auf die Leistungsfähigkeit als Belastungsgrund gerichtete Steuer aufgrund mangelnder Differenzierung nicht ohne Weiteres in das deutsche Steuersystem fügen würde. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sollte das gegenwärtige System daher im Grundsatz beibehalten und reformiert werden.

II. Reformbedarf in der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer

1. Begünstigung von Betriebsvermögen

a) Fortbestand der Betriebsvermögensbegünstigung

Betriebsvermögen kann nicht mit sonstigem Vermögen wie Bankguthaben, Wertpapierdepots oder auch privat gehaltenen Grundstücken gleichgesetzt werden. Zwar führt auch der Erwerb von Betriebsvermögen zu einer Vermögensmehrung, die steuerlich an den Maßstäben des Art. 3 GG zu messen ist. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers stellt sich bei einem Unternehmen – wie auch beim Erwerb von Grundbesitz – jedoch anders dar als bei reinem Geld- oder Kapitalvermögen. Denn Betriebsvermögen ist regelmäßig gebundenes Vermögen. Es dient nicht in erster Linie der privaten Konsumverwendung, sondern der Fortführung unternehmerischer Tätigkeit, der Finanzierung laufender Kosten und Investitionen sowie der Schaffung und Sicherung von Beschäftigung.

Gerade darin liegt die besondere Rechtfertigung der Betriebsvermögensbegünstigung. Sie trägt dazu bei, Arbeitsplätze zu erhalten und die wirtschaftliche Substanz von Unternehmen in Deutschland zu sichern. Wer Betriebsvermögen im Erb- oder Schenkungsfall steuerlich übermäßig belastet, riskiert, dass Unternehmen Liquidität entziehen müssen, Investitionen ausbleiben oder im schlimmsten Fall Betriebe veräußert werden müssen, um die Steuerlast zu finanzieren. Das schwächt nicht nur einzelne Unternehmen, sondern auch den Wirtschaftsstandort Deutschland insgesamt. Eine verlässliche und praxistaugliche Begünstigung ist ein wichtiger Faktor dafür, Unternehmensstandorte und unternehmerische Entscheidungen in Deutschland zu halten und einer Abwanderung entgegenzuwirken. Vor diesem Hintergrund sollte die Begünstigung für Betriebsvermögen im Grundsatz erhalten bleiben.

Petitum:

Im Grundsatz sollte am Verschonungskonzept für Unternehmensvermögen festgehalten werden, um den Übergang insbesondere kleiner und mittelständischer Betriebe nicht zu gefährden.

Reformbedarf besteht allerdings bei der konkreten Ausgestaltung der Begünstigung von Betriebsvermögen.

b) Verwaltungsvermögenstest vereinfachen

Insbesondere die Regelungen zum Verwaltungsvermögenstest (§ 13b Abs. 2 bis Abs. 9 ErbStG) sind in der Praxis außerordentlich komplex und müssen deutlich vereinfacht werden.

Beispiel hierfür sind die Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Einordnung von Immobilien als Verwaltungsvermögen oder begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG) sowie der sog. Finanzmitteltest im Falle konzerninterner Einlagen und Umstrukturierungen, die in vielen

Fällen von der Finanzverwaltung ohne sachlich nachvollziehbare Begründung als für die Begünstigung schädlich angesehen werden.[1] Dies gilt gerade bei betriebswirtschaftlich notwendigen Liquiditätszuführungen, insbesondere für Krisenfinanzierungen sowie für konzerninterne Einlagen, etwa wenn eine Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft Liquidität für eine Investition in z. B. Maschinen zur Verfügung stellt. Solche Zuführungen können als junge Finanzmittel die erbschaftsteuerliche Begünstigung des gesamten Unternehmensverbunds beeinträchtigen, obwohl sie nicht der missbräuchlichen Gestaltung, sondern der Sicherung der Unternehmensfortführung dienen. Ziel muss daher ein System sein, das zwar Missbrauch verhindert, ohne jedoch die Unternehmensnachfolge durch Rechtsunsicherheit, übermäßige Prüfungstiefe und Abgrenzungsschwierigkeiten unnötig zu belasten.

Ein weiteres Beispiel ist die Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG. Diese setzt voraus, dass vorhandenes Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren entsprechend einem bereits zu Lebzeiten des Erblassers gefassten Investitionsplan in begünstigtes Vermögen investiert wird. Der Erwerber muss das Vorliegen dieses vorgefassten Plans nachweisen. Fehlt eine entsprechende Dokumentation, kann die Begünstigung selbst dann versagt werden, wenn das Verwaltungsvermögen tatsächlich zeitnah und wirtschaftlich sinnvoll in produktives Betriebsvermögen investiert wird. Gerade in Krisensituationen kann diese formale Voraussetzung zu unangemessenen steuerlichen Belastungen führen.

Petitum:

Die Investitionsklausel und die Regelungen zu jungen Finanzmitteln sollten vereinfacht und stärker auf ihren eigentlichen Missbrauchsvermeidungszweck beschränkt werden. Insbesondere das Erfordernis eines vorgefassten Erblasserplans müsste gelockert werden und betriebsnotwendige sowie konzerninterne Liquiditätszuführungen sollten von der Qualifikation als junge Finanzmittel ausgenommen werden. Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns dürfen nicht zu jungen Finanzmitteln führen. Dies entspricht im Übrigen schon dem Willen des historischen Gesetzgebers[2], wird aber von der Finanzverwaltung anders gesehen und sollte daher klargestellt werden.

c) Verbundvermögensaufstellung vereinfachen

Die Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG sollte drastisch vereinfacht werden. Derzeit müssen bei unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen Finanzmittel, Verwaltungsvermögen, junges Verwaltungsvermögen, junge Finanzmittel und Schulden über die Beteiligungsebenen hinweg ermittelt und zusammengeführt werden, wobei konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten eliminiert werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll eine Konzernbilanz eine eigenständige Verbundvermögensaufstellung nicht ersetzen können.

---

1 Siehe gleich lautende Erlasse betr. Behandlung von (jungem) Verwaltungsvermögen und (jungen) Finanzmitteln bei Umwandlungsvorgängen sowie Folgen von Umwandlungsvorgängen für die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens vom 13. Oktober 2022, BStBl. I 2022, S. 1517. Siehe zudem aus der Rechtsprechung das Urteil des FG Münster vom 16. Juli 2026, 3 K 682/24 EW.

2 Siehe Regierungsentwurf zum ErbStG 2016, BT-Drs. 18/5923, S. 29: „Umschichtungen von Finanzmitteln innerhalb einer Konzernstruktur wirken sich auf Ebene der Obergesellschaft folgerichtig beim Finanzmitteltest grundsätzlich nicht aus.“

Petitum:

Eine konsolidierte Aufstellung auf oberster Konzernebene sollte möglichst auf Basis ohnehin vorhandener handels- oder steuerbilanzieller Konzerndaten erstellt werden können, um eine deutliche Vereinfachung zu schaffen. Ergänzend sollte eine Wesentlichkeitsgrenze eingeführt werden, unterhalb derer mittelbare Beteiligungen nicht einzeln geprüft werden müssen.

d) Abschaffung der sog. Optionsfalle

Der BFH hat mit Urteil vom 26. Juli 2022 (II R 25/20) zu § 13a Abs. 8 ErbStG a. F. entschieden, dass, sofern für eine wirtschaftliche Einheit eine unwiderrufliche Erklärung zur Optionsverschonung abgegeben wurde und diese die Anforderungen an die Optionsverschonung nicht erfüllt, für diese wirtschaftliche Einheit auch keine Regelverschonung zu gewähren ist.[3] Dies gilt selbst dann, wenn die Voraussetzungen für die Regelverschonung erfüllt wären. Im Ergebnis führt dies zu einer Vollversteuerung für die entsprechende wirtschaftliche Einheit. Mit den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22. Dezember 2023 hat sich die Finanzverwaltung dieser Ansicht angeschlossen (Rz. 11).

De facto führt dies dazu, dass die Möglichkeit zur Optionsverschonung vielfach ins Leere läuft, da nunmehr die unwiderrufliche Erklärung einer Optionsverschonung für die Praxis eine erhebliche Rechtsunsicherheit darstellt. Denn die Einhaltung der Verwaltungsvermögensgrenze wird maßgeblich von komplexen und streitanfälligen Bewertungsfragen (z. B. Grundstücksbewertung) bestimmt. Ferner ist regelmäßig bis zum Abschluss einer Betriebsprüfung nicht abschließend geklärt, ob die Verwaltungsvermögensgrenze nicht im Nachhinein korrigiert wird und damit die Entscheidung, ob die Optionsverschonung für die wirtschaftliche Einheit gewährt wird. Dies stellt nicht nur ein erhebliches Haftungsrisiko für den Berufsstand dar, sondern beeinträchtigt die Planungssicherheit für den Unternehmenserben massiv. Im Extremfall kann der Verlust der Optionsverschonung im Nachhinein dazu führen, dass die betroffene wirtschaftliche Einheit veräußert werden muss, wenn ein Rückfall auf die Regelverschonung stets ausgeschlossen ist. Damit würde gerade kein vermehrter Anreiz geschaffen, den bestehenden Betrieb und dessen Arbeitsplätze zu schützen und somit letztlich der Sinn und Zweck erbschaftsteuerlicher Begünstigung für Betriebsvermögen konterkariert. Deswegen bedarf es – unabhängig von dem Ausgang des Verfahrens II R 19/23 – einer gesetzlichen Regelung, die den Rückfall in die Regelverschonung ermöglicht.

Petitum:

Bei Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Optionsverschonung ist ein Rückfall in die Regelverschonung zu gewähren, sofern deren Voraussetzungen erfüllt sind. Dies würde nachhaltig Rechtssicherheit für die Praxis schaffen und vorgesehene Unternehmensnachfolgen nicht behindern.

---

[3] Derzeit ist unter dem Az. II R 19/23 erneut ein Verfahren beim BFH zur geltenden Regelung anhängig.

e) Mindestbesteuerung ab bestimmter Erwerbsgröße

Sofern das BVerfG eine potenzielle Ungleichbehandlung durch die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) für Großerwerbe feststellen sollte, könnte die Verschonungsbedarfsprüfung mit einer maßvollen Mindestbesteuerung verbunden werden. Eine solche Mindestbesteuerung, etwa in einer Größenordnung von 5 % oder 10 %, kann bei größeren Vermögensübertragungen zumutbar sein, sofern die Unternehmensfortführung nicht gefährdet wird. Diese Mindestbesteuerung wäre mit einer erweiterten Stundungsregelung (siehe dazu im nachfolgenden Abschnitt) zu verbinden.

Petitum:

Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG sollte im Grundsatz beibehalten, jedoch ggf. von einer maßvollen Mindestbesteuerung in Kombination mit einer erweiterten Stundungsregelung flankiert werden.

f) Weitgehende Stundungsregelungen einführen

Ergänzend bedarf es einer über den § 28 ErbStG hinausgehenden Ausweitung tragfähiger und praxistauglicher Stundungsregelungen. Gerade bei der Übertragung von Betriebsvermögen besteht die besondere Schwierigkeit darin, dass die Erbschaft- oder Schenkungsteuer regelmäßig nicht aus frei verfügbarer Liquidität, sondern aus dem im Unternehmen gebundenen Vermögen finanziert werden muss. Eine sofortige oder kurzfristige Steuerbelastung kann deshalb selbst bei wirtschaftlich gesunden Unternehmen zu erheblichen Liquiditätsengpässen führen und im ungünstigsten Fall dazu zwingen, betriebsnotwendige Vermögensgegenstände zu veräußern, zusätzliche Fremdfinanzierung aufzunehmen oder Ausschüttungen vorzunehmen, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den Investitionserfordernissen des Unternehmens widersprechen.

Vor diesem Hintergrund könnte eine langfristige Stundung der auf das Betriebsvermögen entfallenden Steuer, etwa über einen Zeitraum von zehn Jahren, einen sachgerechten Ausgleich schaffen. Sie würde es ermöglichen, die Steuer sukzessive aus den laufenden Erträgen des fortgeführten Unternehmens zu entrichten und damit die steuerliche Belastung stärker an der tatsächlich verfügbaren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Zugleich würde vermieden, dass dem Unternehmen unmittelbar nach dem Vermögensübergang in erheblichem Umfang Liquidität entzogen wird. Eine solche Regelung könnte damit insbesondere zur Sicherung der Unternehmensfortführung, der Investitionsfähigkeit und der Beschäftigung beitragen, ohne den Steueranspruch des Staates grundsätzlich infrage zu stellen.

Sinnvoll wäre es zudem, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer vorzeitigen Ablösung der gestundeten Steuer gegen eine angemessene Abzinsung einzuräumen. Ein entsprechender Mechanismus war dem Erbschaftsteuerrecht bereits in § 25 ErbStG a. F. bekannt und könnte als Vorbild für eine moderne Stundungslösung dienen. Auf diese Weise ließe sich dem Umstand Rechnung tragen, dass der Fiskus bei vorzeitiger Zahlung früher über den Steuerbetrag verfügen kann, während dem Steuerpflichtigen zugleich ein wirtschaftlicher Anreiz gegeben würde, die gestundete Belastung bei entsprechender Liquiditätslage frühzeitig abzulösen.

Eine solche Stundungslösung könnte darüber hinaus an klare Voraussetzungen geknüpft werden, etwa an die tatsächliche Fortführung des Betriebs oder den Erhalt des begünstigten Vermögens während des Stundungszeitraums. Dadurch ließe sich gewährleisten, dass die Zahlungserleichterung gezielt den Unternehmensübertragungen zugutekommt, bei denen die sofortige Steuerzahlung die Fortführung des Betriebs wirtschaftlich erschweren würde. Insgesamt könnte auf diese Weise der Erhalt einer erbschaftsteuerlichen Begünstigung für produktiv gebundenes Betriebsvermögen mit einer belastungsgerechten, administrierbaren und zugleich wirtschaftsverträglichen Ausgestaltung der Steuerzahlung verbunden werden.

Petitum:

Tragfähige und praxistaugliche Stundungsregelungen für die Steuerbelastung bei Übertragung von Betriebsvermögen sollten aufgenommen werden.

g) Abschlag bei gesellschaftsvertraglich oder satzungsrechtlich vorliegenden Bestimmungen praktikabel ausgestalten

Die derzeitige Regelung des§ 13a Abs. 9 ErbStG erweist sich in der praktischen Anwendung als kaum handhabbar. Dies gilt vor allem für die lange Frist von 20 Jahren und den damit verbundenen sog. Fallbeileffekt. Eine derart starre Ausgestaltung ist weder wirtschaftlich noch administrativ überzeugend. Sie führt zu erheblichen Unsicherheiten und wird den tatsächlichen Verhältnissen in der Unternehmenspraxis nicht gerecht. In der Praxis zeigt sich, dass die Vorschrift des § 13a Abs. 9 ErbStG – auch wenn der Grundgedanke durchaus nachvollziehbar ist – keine Anwendung findet.

Hinzu kommt, dass auch die Überwachung einer solchen Langfristregelung durch die Finanzverwaltung derzeit realistisch kaum leistbar erscheint. Die Beobachtung und Nachverfolgung entsprechender Fristen über einen Zeitraum von 20 Jahren stößt in der Verwaltungspraxis an organisatorische Grenzen. Damit entsteht eine Regelung, die nicht nur für Steuerpflichtige und Berater schwer handhabbar ist, sondern auch von der Verwaltung kaum effektiv vollzogen werden kann.

Systematisch ist die Norm kritisch zu sehen, da sie nicht schon auf der Bewertungsebene, sondern erst auf der Verschonungsebene greift. Hier kann ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gesehen werden.

Petitum:

Die Langfristregelung des § 13a Abs. 9 ErbStG sollte abgeschafft werden, da sie wirtschaftlich ggf. gebotene Entscheidungen unterbindet und verwaltungsseitig nicht nachvollzogen werden kann. Die fehlende Fungibilität von Anteilen an Familienunternehmen sowie etwaige eingeschränkte Ausschüttungs- und Entnahmemöglichkeiten sollten auf Ebene der Bewertung von Anteilen berücksichtigt werden.

2. Freibeträge, Steuerklassen und Steuersätze

a) Anhebung und Indexierung der Freibeträge

Eine Anhebung der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist sachlich geboten. Darüber hinaus sollte künftig eine gesetzlich geregelte Indexierung eingeführt werden. Nur so lässt sich sicherstellen, dass die Freibeträge ihre entlastende Funktion dauerhaft behalten und nicht durch die allgemeine Preisentwicklung schrittweise entwertet werden.

Der bestehende Reformbedarf zeigt sich besonders deutlich daran, dass die maßgeblichen Freibeträge seit dem Jahr 2009 unverändert geblieben sind. Seither hat die Inflation die wirtschaftliche Realität jedoch erheblich verändert. Was im Jahr 2009 mit einem bestimmten Freibetrag angemessen erfasst wurde, entspricht heute vielfach nicht mehr derselben realen Entlastungswirkung. Ohne eine Anpassung führt dies dazu, dass Vermögensübertragungen zunehmend allein inflationsbedingt in die Besteuerung hineinwachsen, obwohl sich an ihrer wirtschaftlichen Substanz nichts geändert hat. Das ist systematisch nicht überzeugend.

Die erforderliche Anpassung sollte künftig nicht punktuellen politischen Entscheidungen überlassen werden. Erforderlich ist vielmehr eine klare gesetzliche Regelung, nach der die Freibeträge in regelmäßigen Abständen automatisch an die Preisentwicklung angepasst werden. Als sachgerechte und transparente Grundlage bietet sich hierfür der Verbraucherpreisindex an. Er ermöglicht eine nachvollziehbare, objektive und für alle Beteiligten vorhersehbare Fortschreibung der Freibeträge.

Mit einer Indexierung würde kein steuerpolitisches Privileg geschaffen, sondern Belastungsgerechtigkeit. Sie würde verhindern, dass der reale Wert der Freibeträge über die Jahre sinkt und damit der intendierte steuerfreie Übergang immer weiter eingeschränkt wird.

Petitum:

Die bestehenden Freibeträge müssen angehoben und künftig laufend an die Preisentwicklung angepasst werden.

b) Lebensfreibetrag

Als Reformansatz wird zunehmend ein sog. Lebensfreibetrag diskutiert. Das Modell zielt darauf ab, jeder Person einen über das gesamte Leben hinweg nutzbaren steuerfreien Erwerbsbetrag einzuräumen, etwa in Höhe von 1 Mio. Euro für Schenkungen und Erbschaften. Denkbar ist ein solcher Freibetrag vor allem auf Seiten des Erwerbers. Ein lebensbezogener Freibetrag auf Seiten des Erblassers oder Schenkers wäre demgegenüber deutlich problematischer, insbesondere in Familien mit mehreren Kindern, weil sich dann die Frage einer sachgerechten Verteilung stellen würde.

Ein solcher Ansatz mag auf den ersten Blick Einfachheit und größere Flexibilität versprechen. Gleichwohl wirft er erhebliche systematische und praktische Fragen auf. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht nur fiskalischen Zwecken dient, sondern auch den verfassungsrechtlichen Schutz von Ehe und Familie aus Art. 6 GG widerspiegeln muss. Daraus folgt, dass die bestehenden Steuerklassen im

Grundsatz beibehalten werden sollten. Sie tragen dem Umstand Rechnung, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Ehegatten sowie zwischen Eltern und Kindern, besonders schutzwürdig sind. Das entspricht nicht nur der familiären Solidarität, sondern auch den Grundentscheidungen des Erbrechts, an dem sich das ErbStG orientieren sollte. Eine Reform darf daher nicht dazu führen, dass innerfamiliäre Übergaben strukturell erschwert oder gegenüber anderen Erwerbsvorgängen nivelliert werden.

Hinzu kommen erhebliche Übergangsprobleme. Ein Systemwechsel hin zu einem Lebensfreibetrag wirft unweigerlich die Frage auf, wie mit früheren Schenkungen und bereits ausgeschöpften Freibeträgen umzugehen ist. Sollte der neue Lebensfreibetrag vollständig neu beginnen, ohne frühere Erwerbe einzubeziehen, würde dies diejenigen begünstigen, die bereits in der Vergangenheit Vermögen übertragen haben. Darin läge eine kaum zu rechtfertigende Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen, die noch keine oder nur geringe Vorschenkungen erhalten haben. Werden umgekehrt frühere Schenkungen angerechnet, stellt sich die Frage nach der Reichweite des Rückgriffs und nach dem Vertrauensschutz. Naheliegend wäre allenfalls eine Betrachtung der letzten zehn Jahre unter Einbeziehung von Vorschenkungen. Aber auch ein solcher Ansatz wäre rechtlich und administrativ anspruchsvoll und müsste durch klare Vertrauensschutzregelungen flankiert werden.

Besonders kritisch ist zudem die praktische Umsetzbarkeit. Die Verwaltung eines personenbezogenen Lebensfreibetrags über Jahrzehnte hinweg wäre außerordentlich aufwendig, auch vor dem Hintergrund, dass gegenwärtig Aufbewahrungsfristen maximal 10 Jahren betragen. Aus Bürokratieentlastungsgründen sollten Aufbewahrungserfordernisse und -fristen stärker reduziert und keine neuen geschaffen werden. Jeder steuerlich relevante Erwerb müsste zuverlässig erfasst, fortgeschrieben und personenbezogen dokumentiert werden. Die Idee, Schenkungen allgemein in der Einkommensteuererklärung anzugeben, würde den Verwaltungsaufwand zusätzlich erheblich steigern und schon deshalb an Grenzen stoßen, weil nicht jede steuerpflichtige Person überhaupt eine Einkommensteuererklärung abgibt. Ein Lebensfreibetrag würde daher kein einfaches System schaffen, sondern vielmehr ein neues, sehr datenintensives und fehleranfälliges Verwaltungsregime begründen. Bürokratie und Komplexität würden deutlich steigen.

Petitum:

Von der Einführung eines Lebensfreibetrags ist u. a. aus administrativen Gründen abzusehen.

c) Beibehaltung der Steuerklassen

Die Unterscheidung zwischen den Steuerklassen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sollte auch künftig erhalten bleiben. Sie trägt dem besonderen Schutz von Ehe und Familie Rechnung und knüpft damit an eine grundlegende Wertung an, die auch im bestehenden Erbrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs angelegt ist. Vermögensübertragungen innerhalb der engen Familie, insbesondere zwischen Ehegatten sowie zwischen Eltern und Kindern, unterscheiden sich in ihrer rechtlichen und gesellschaftlichen Bedeutung von Übertragungen auf entferntere Angehörige oder Dritte. Dies muss sich weiterhin auch im Steuerrecht widerspiegeln.

Gerade vor diesem Hintergrund überzeugt eine vollständige Nivellierung der Steuerklassen nicht. Wer Ehe und Familie verfassungsrechtlich und zivilrechtlich besonders schützt, darf diese Unterschiede im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht aufgeben. Die Beibehaltung der Steuerklassen ist daher folgerichtig und systemgerecht.

Diese sollten jedoch ggf. weiterentwickelt werden. Lebensgemeinschaften, in denen dauerhaft Verantwortung füreinander übernommen wird, sollten in Steuerklasse I aufgenommen werden. Um einen systematischen Bruch zu vermeiden, müsste dies im Erbrecht angepasst werden, dem das Steuerrecht dann folgen könnte.

Petitum:

Die Steuerklassen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sollten beibehalten und lediglich zeitgemäß ausgestaltet werden.

d) Steuersätze

Soll es bei einem progressiven Steuertarif bleiben, müssen die Wertgrenzen indexiert werden. Andernfalls führt die Inflation dazu, dass Erwerbe allein aufgrund allgemeiner Preissteigerungen in höhere Tarifzonen hineinwachsen, ohne dass sich die reale wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Erwerber entsprechend erhöht hätte. Eine fehlende Anpassung der Wertgrenzen untergräbt damit auf Dauer die Belastungsgerechtigkeit des Systems. Deshalb bedarf es einer regelmäßigen, gesetzlich geregelten Indexierung.

Petitum:

Eine regelmäßige Anpassung der Wertgrenzen des progressiven Steuertarifs ist erforderlich. Diese sollte durch eine gesetzlich geregelte Indexierung erreicht werden.

3. Zuwendungen zwischen Ehegatten

Nach geltendem Recht unterliegen unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten grundsätzlich der Schenkungsteuer. Die Zugewinngemeinschaft führt nicht zu gemeinschaftlichem Vermögen.

Eine weitgehende oder sogar generelle Steuerfreistellung von Zuwendungen zwischen Ehegatten erscheint aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Ausgangspunkt ist, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Ehe nicht ohne Weiteres den allgemeinen Maßstäben der Schenkungsteuer unterworfen werden können. Die Ehe ist rechtlich durch eine besondere personale und vermögensrechtliche Bindung geprägt. Mit der Eheschließung entstehen wechselseitige, rechtlich durchsetzbare Pflichten, insbesondere Unterhalts- und Beistandspflichten. Hinzu tritt mit dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft eine güterrechtliche Ordnung, die die Vermögenssphäre der Ehegatten strukturell prägt. Vor diesem Hintergrund bestehen tragfähige Gründe dafür, ehebezogene Vermögensverschiebungen nicht als freigebige Zuwendungen im klassischen Sinne zu qualifizieren oder sie jedenfalls ausdrücklich steuerfrei zu stellen.

Bereits zivilrechtlich ist zu berücksichtigen, dass Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten vielfach nicht auf einer einseitigen Freigebigkeit beruhen, sondern im Kontext der ehelichen Lebens- und Verantwortungsgemeinschaft erfolgen. Dies gilt insbesondere mit Blick auf den Zugewinnausgleich. Soweit eine Vermögensverschiebung wirtschaftlich der Teilhabe des anderen Ehegatten am gemeinsam erwirtschafteten Vermögenszuwachs dient, fehlt es jedenfalls in der Sache an einer typischen Schenkung. Der Zugewinnausgleich hat eine klare zivilrechtliche Grundlage und beruht gerade nicht auf einer freigebigen Bereicherung des anderen Ehegatten, sondern auf der güterrechtlichen Zuordnung des während der Ehe erzielten Vermögenszuwachses. Zwar wird der Ausgleichsanspruch rechtstechnisch regelmäßig erst bei Beendigung des Güterstandes, insbesondere durch Scheidung oder Tod, oder im Wege der sog. Güterstandsschaukel realisiert. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der gesetzliche Güterstand die ehelichen Vermögensverhältnisse bereits während des Bestands der Ehe normativ prägt.

Auch die bisherige Rechtsentwicklung spricht dafür, Zuwendungen zwischen Ehegatten steuerlich als Sonderfall zu behandeln. So sind unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten in der Vergangenheit bereits als eigenständige Kategorie anerkannt worden. Ebenso zeigt die Steuerbefreiung für die Übertragung des Familienheims, dass der Gesetzgeber eheliche Vermögensverschiebungen schon heute nicht ausnahmslos nach den allgemeinen Regeln der Erbschaft- und Schenkungsteuer behandelt. Diese Wertungen lassen sich zu einem allgemeinen Grundsatz fortentwickeln: Vermögensübertragungen innerhalb der Ehe dienen typischerweise der Ausgestaltung und Absicherung der ehelichen Lebensgemeinschaft und rechtfertigen daher eine abweichende steuerliche Beurteilung.

Für eine generelle Steuerfreistellung spricht zudem der Gesichtspunkt der Belastungssystematik. Wird Vermögen innerhalb der Ehe übertragen, verbleibt es im Grundsatz innerhalb derselben familiären Verantwortungsgemeinschaft. Eine steuerliche Belastung erscheint daher nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip weniger sachgerecht als bei der Übertragung auf die nächste Generation. Erst dort vollzieht sich ein eigentlicher Generationenwechsel, an den die Erbschaft- und Schenkungsteuer typischerweise anknüpft. Es wäre daher folgerichtig, die Steuerpflicht im Regelfall erst bei der Vermögensweitergabe an Kinder oder andere Dritte entstehen zu lassen, nicht hingegen bereits bei Vermögensverschiebungen zwischen Ehegatten.

Allerdings wäre eine solche Steuerfreistellung missbrauchssicher auszugestalten. Um Gestaltungsmodelle wie beispielsweise rein steuerlich motivierte Kurzzeitehen auszuschließen, kommen Fristenregelungen in Betracht. Denkbar wäre etwa, die Steuerfreistellung an eine bestimmte Mindestdauer der Ehe zu knüpfen oder sie bei kurzfristigen Ehen einzuschränken. Vergleichbare Warte- oder Mindestbestandszeiten sind der Rechtsordnung (beispielsweise im Unterhaltsrecht) nicht fremd und könnten als Instrument der Missbrauchsverhinderung auch hier sachgerecht eingesetzt werden.

Im Ergebnis spricht daher vieles dafür, Zuwendungen zwischen Ehegatten entweder umfassend steuerfrei zu stellen oder jedenfalls den Anwendungsbereich der Schenkungsteuer insoweit deutlich restriktiver zu fassen. Die rechtliche Sonderstellung der Ehe, die güterrechtliche Einbindung in den Zugewinnausgleich sowie die bereits bestehenden spezialgesetzlichen Privilegierungen bilden hierfür eine tragfähige Grundlage. Eine etwaige Neuregelung müsste allerdings durch klare tatbestandliche Voraussetzungen und angemessene Missbrauchsschutzmechanismen flankiert werden.

<u>Petitum:</u>

Zuwendungen unter Ehegatten sollten umfassend steuerfrei gestellt werden.

4. Anzeigepflichten

Jeder Erwerb, der der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegt, ist durch den Erwerber schriftlich innerhalb von drei Monaten beim zuständigen Erbschaftsteuer-Finanzamt anzuzeigen. Beim Schenkungserwerb trifft die Anzeigepflicht zusätzlich auch den Schenker; bei Zweckzuwendungen den Beschwerten. Die Frist läuft ab erlangter Kenntnis vom Erbfall bzw. von der Schenkung. Die Anzeigeverpflichtung besteht nach dem Fristablauf fort. Die Anzeigepflicht entfällt, wenn der Erwerb von Todes wegen auf einer amtlich eröffneten Verfügung (insbesondere von einem deutschen Notar oder einem deutschen Gericht) beruht und sich aus dieser Verfügung das steuerlich relevante Verhältnis zwischen Erwerber und Erblasser unzweifelhaft ergibt oder eine Schenkung unter Lebenden gerichtlich oder notariell beurkundet ist. Die Anzeigepflicht kann nicht entfallen, wenn Betriebsvermögen übertragen wird.

Derzeit werden Schenkungen teilweise nicht erfasst, da weder der Schenker noch der Erwerber der gesetzlich vorgeschriebenen Anzeigeverpflichtung nachkommen, da sie sich oftmals dieser gar nicht bewusst sind. Es ist daher zu prüfen, ob alle zwei bis drei Jahre eine gesonderte Abfrage durch das Setzen eines Kreuzes im Mantelbogen der Einkommensteuererklärung sinnvoll wäre.

Des Weiteren ist zu überlegen, ob anstelle der bisherigen Dreimonatsfrist eine längere Frist möglich wäre.

Petitum:

Eine Verlängerung der Dreimonatsfrist ist notwendig. Eine regelhafte Abfrage von Erbschaften und Schenkungen ist zu prüfen.

5. Vereinfachung durch Streichung des § 13d ErbStG

Zur Vereinfachung des Steuerrechts sollte darüber nachgedacht werden, die 10 %ige Steuerbefreiung für vermietete Wohnimmobilien (§ 13d ErbStG) zu streichen. Hintergrund dieser Steuerbefreiung war ursprünglich die Förderung des Wohnungsbaus in Deutschland und ggf. der EU und dem EWR. Durch die Rechtsprechung des EuGH ist unter Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit nunmehr die Befreiung ggf. „weltweit“ auf alle Wohnimmobilien anwendbar. Ob die Förderung des Wohnungsbaus weltweit durch das deutsche ErbStG unterstützt werden soll, sollte der Gesetzgeber neu bewerten.

Petitum:

Aus Vereinfachungsgründen sollte § 13d ErbStG gestrichen werden.

III. Reformbedarf im Bewertungsrecht

1. Immobilienbewertung

Bei der Bewertung von Immobilien im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht muss stärker als bisher sichergestellt werden, dass die festgestellten Werte sachgerecht und realitätsnah sind. Gerade im Sachwert- und Vergleichswertverfahren zeigt sich in der Praxis, dass die Ergebnisse nicht immer gleichermaßen überzeugend sind. Hinzu kommt, dass Immobilienwerte je nach Lage erheblich voneinander abweichen und die bestehenden Bewertungsverfahren

diese Unterschiede nicht in jeder Fallkonstellation zutreffend abbilden. Ziel muss daher sein, eine Bewertung zu gewährleisten, die möglichst verlässlich und nachvollziehbar ist.

Vor diesem Hintergrund wäre auch für Immobilien eine stärker vereinheitlichte und systematisch klarere Bewertung geboten. Denkbar wäre insbesondere, sich konsequent an einem einheitlichen Maßstab zu orientieren, etwa am Ertragswert. Ein solches Modell würde die Bewertung transparenter machen und Wertungswidersprüche zwischen verschiedenen Vermögensarten verringern. Entscheidend ist, dass die gewählte Methode in sich schlüssig ist und die tatsächliche wirtschaftliche Aussagekraft des übertragenen Vermögens zutreffend erfasst.

Ergänzend könnte erwogen werden, bei einer späteren Veräußerung eine über § 198 BewG hinausgehende Korrekturmöglichkeit vorzusehen, wenn sich zeigt, dass der im Besteuerungszeitpunkt angesetzte Wert erheblich vom tatsächlich erzielten Verkaufspreis abweicht. Eine solche rückwirkende Anpassung könnte dazu beitragen, Über- oder Unterbewertungen zu vermeiden und die Besteuerung stärker an den realen wirtschaftlichen Verhältnissen auszurichten.

Der Zugang zu den für die Immobilienbewertung relevanten Informationen (Grundbuchauszüge, Grundstücksmarktberichte, Bodenrichtwertinformationen, Immobilienpreisindizes) ist bundeslandspezifisch und regional unterschiedlich ausgestaltet. Dies erschwert die Bedingungen für den Berufsstand. Eine Vereinfachung und Vereinheitlichung des Informationszugangs wären daher erforderlich.

Petitum:

Klarere Vorgaben für die Immobilienbewertung würden die Transparenz erhöhen und Wertungswidersprüche zwischen verschiedenen Vermögensarten verringern. Der Zugang zu immobilienbezogenen Informationen sollte vereinheitlicht und vereinfacht werden.

2. Unternehmensbewertung

a) Überbewertungen durch den Substanzwert

Bei der Unternehmensbewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht muss sichergestellt werden, dass es nicht zu systematisch unangemessenen Überbewertungen durch den Substanzwert und das gestufte Bewertungsverfahren kommt. Der Substanzwert darf nicht dazu führen, dass steuerliche Werte angesetzt werden, die mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens nicht übereinstimmen. Aus diesem Grund sollte ein nach anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelter Wert dem Substanzwert stets vorgehen. Beispielsweise bildet der IDW S 1-Wert die Ertragsaussichten und die wirtschaftliche Realität des Unternehmens wesentlich sachgerechter ab als ein rein substanzorientierter Ansatz.

Dies gilt auch deshalb, weil der Substanzwert kein ökonomisch beziehungsweise betriebswirtschaftlich anerkannter Unternehmenswert im engeren Sinne ist. Üblicherweise wird beim Erwerb nicht der Substanzwert bezahlt, damit ist der Substanzwert auch kein gemeiner Wert, der i. S. d. § 9 Abs. 2 BewG „bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“. Der Substanzwert stellt regelmäßig nicht auf die künftige Ertragskraft des Unternehmens ab, sondern orientiert sich im Wesentlichen an den vorhandenen Vermögensgegenständen. Damit beschreibt er jedoch gerade nicht den Wert des Unternehmens als funktionsfähige wirtschaftliche Einheit. Für die Bewertung eines lebenden Unternehmens ist er nur eingeschränkt aussagekräftig. Eine

Besteuerung, die gleichwohl maßgeblich an den Substanzwert anknüpft, läuft daher Gefahr, die tatsächlichen Verhältnisse zu verfehlen und den Gleichheitssatz zu verletzen.

Hinzu kommt, dass beim Substanzwert stille Reserven und latente Ertragsteuern nicht zutreffend berücksichtigt werden. Dies kann zu erheblichen Verzerrungen führen. Werden stille Reserven isoliert erfasst, ohne die mit ihrer Aufdeckung wirtschaftlich verbundenen Steuerbelastungen angemessen einzubeziehen, entsteht ein Wert, der die tatsächliche Veräußerungs- oder Fortführungsrealität nicht sachgerecht widerspiegelt. Auch insoweit zeigt sich, dass der Substanzwert für Bewertungszwecke nur begrenzte Aussagekraft hat.

Dasselbe gilt bei der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens oder bei der Heranziehung des Substanzwerts in Sonderkonstellationen. Negative Unternehmenswerte müssen folgerichtig ebenso berücksichtigt werden wie positive Wertansätze. Ein Bewertungsmodell, das nur positive Substanz erfasst, wirtschaftliche Belastungen oder negative Ertragsaussichten aber nicht adäquat abbildet, ist nicht folgerichtig und erfasst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers nicht richtig. Ebenso bedarf die zutreffende Erfassung von Organschaften besonderer Aufmerksamkeit. Konzerninterne Verflechtungen und organschaftliche Strukturen dürfen in der Bewertung nicht unberücksichtigt bleiben, weil andernfalls auch insoweit ein wirtschaftlich unzutreffendes Bild des Unternehmens entsteht.

Der Substanzwert sollte im Ergebnis nur eine nachrangige Auffangfunktion haben und nicht zu Überbewertungen führen. Wo ein Gutachtenwert bspw. nach IDW S 1 vorliegt, sollte dieser maßgeblich sein. Nur so lässt sich eine Unternehmensbewertung gewährleisten, die betriebswirtschaftlich tragfähig, steuerlich folgerichtig und mit Blick auf die tatsächliche Ertragskraft sowie die wirtschaftliche Struktur des Unternehmens sachgerecht ist.

Petitum:

Der Substanzwert sollte nicht als unwiderlegbare Wertuntergrenze gelten, wenn ein nach einer anerkannten, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Bewertungsmethode ermittelter und plausibilisierter Unternehmenswert nachweislich niedriger ist.

b) Gestuftes Feststellungsverfahren

Das derzeitige Feststellungsverfahren im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist in seiner Breite und Tiefe vielfach unverhältnismäßig. Es wird regelmäßig ein vollständiges Feststellungsverfahren durchgeführt, und zwar unabhängig davon, welche steuerliche Bedeutung der jeweilige Sachverhalt tatsächlich hat und in welcher Höhe am Ende überhaupt Steuer entsteht. Dieses Vorgehen führt zu einem erheblichen Verfahrensaufwand, der weder aus Sicht der Steuerpflichtigen noch aus Sicht der Beraterschaft oder der Finanzverwaltung überzeugt.

Besonders belastend ist dabei die Vielzahl von Feststellungsbescheiden auf den unterschiedlichen Ebenen der Bewertung. Hinzu treten gesonderte Feststellungen für Grundstücke, sodass auch insoweit jeweils eigenständige Bescheide zu erlassen und auszuwerten sind. Im Ergebnis entsteht ein stark ausdifferenziertes und kleinteiliges Verfahren, das erhebliche personelle und zeitliche Ressourcen bindet, ohne dass dies in jedem Fall durch die steuerliche Relevanz des Einzelfalls gerechtfertigt wäre. Gerade bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen steht der verfahrensrechtliche Aufwand nicht selten außer Verhältnis zum materiellen Ergebnis.

Erforderlich ist daher eine grundlegende Vereinfachung und Verschlankung des Verfahrens. Ausgangspunkt sollte eine Konzentration auf die oberste geschenkte oder vererbte Einheit

sein. Eine weitergehende Aufgliederung auf nachgelagerte Ebenen sollte nur dann erfolgen, wenn dies für die Besteuerung tatsächlich erheblich und sachlich zwingend notwendig ist. Nur in den Fällen, in denen nachgeordnete Beteiligungen oder einzelne Vermögensgegenstände spürbare steuerliche Auswirkungen haben und das Finanzamt der obersten geschenkte oder vererbten Einheit dies nicht selbst prüfen kann, sollte eine vertiefte Feststellung auf unterer Ebene verlangt werden dürfen. Im Übrigen sollte geprüft werden, ob eine bloße Amtshilfe oder eine vereinfachte verwaltungsinterne Informationsübermittlung ausreicht, anstatt auf jeder Ebene ein vollständiges Feststellungsverfahren mit eigenständigen Bescheiden durchzuführen.

Auch im Hinblick auf gesellschaftsvertragliche Beschränkungen von Anteilen besteht Reformbedarf. Solche Beschränkungen können den Wert einer Beteiligung erheblich mindern und sollten daher im Rahmen des Bewertungsgesetzes sachgerecht berücksichtigt werden (s. o.).

Petitum:

Das derzeitige Feststellungsverfahren muss vereinfacht werden. Dies kann durch die Konzentration auf die oberste vererbte Einheit geschehen.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Angesichts des Normenkontrollverfahrens 1 BvF 1/23 sollen praktische Folgefragen eines potenziellen Übergangs der Gesetzgebungskompetenz vom Bund auf die Länder thematisiert werden. In diesem beantragt die Bayerische Staatsregierung, die Verfassungswidrigkeit der §§ 12 Abs. 3, 16 Abs. 1 und 19 Abs. 1 ErbStG festzustellen. Gestützt wird der Antrag zum einen darauf, dass die genannten Normen aufgrund fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig seien. Zum anderen werden §§ 16 Abs. 1 und 19 Abs. 1 ErbStG auch als materiell verfassungswidrig angesehen, da sie gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstießen bzw. das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 Abs. 1 und 2 GG verletzten. Gefordert wird somit, den Bundesländern die Kompetenzen für die Bewertung von Immobilienvermögen (§ 12 Abs. 3 ErbStG), die Höhe der persönlichen Freibeträge (§ 16 Abs. 1 ErbStG) und die Höhe der Steuersätze (§ 19 Abs. 1 ErbStG) zu übertragen.

Angesichts der Zielsetzung, Vereinfachungen und den Abbau bürokratischer Belastungen auch im Steuerrecht zu erreichen, muss ein Ländermodell bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer eher kritisch gesehen werden (Beleg dafür mag die Reform der Grundsteuer in jüngerer Vergangenheit sein). Es wäre ein erheblicher Zuwachs an Komplexität zu erwarten. Bei grundlegenden Veränderungen müssen auch verfahrensökonomische Aspekte mitberücksichtigt werden, um im Vergleich zu den Steuereinnahmen unverhältnismäßig hohe Erhebungskosten zu vermeiden. Dies gilt auch und insbesondere bei einer vergleichsweise nicht sehr ertragsstarken Steuer wie der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Schon bei der nur teilweisen Regionalisierung von Grundstücksbewertung, Freibeträgen und Steuersätzen könnten im Ergebnis 16 unterschiedliche Regelungen nebeneinanderstehen. Es könnte dann innerstaatlich zu bisher nur aus dem internationalen Steuerrecht geläufigen Fragen kommen, die „Doppelbesteuerungsabkommen“ erforderlich machen oder Anreize für eine „Wegzugsbesteuerung“ oder nachlaufende Steuerpflichten bei einem Wegzug aus einem Bundesland bieten würden. Dies sollte jedoch unbedingt vermieden werden.

Hinsichtlich der Ertragshoheit stellt sich die Frage, ob bei einer vorgesehenen Regionalisierung der Bewertung von Grundvermögen nicht auch dazu kommen sollte oder müsste, dem Belegenheits-Bundesland nicht nur die Regelungsbefugnis für die Bewertung, sondern auch den Anteil am Steueraufkommen aus einem Erbschaft- oder Schenkungsteuerfall zuzuweisen, der auf das dort belegene Grundvermögen zurückzuführen ist. Dies würde die Komplexität zwar weiter erhöhen, wäre aber folgerichtig. Dies würde Regelungen zur Zerlegung einer entstehenden Steuerschuld erforderlich machen.

Hinzu kämen neue Gleichheits- und Gerechtigkeitsprobleme. Bei gleichem Erwerb könnten Erben je nach Wohnsitz der am Erbfall beteiligten Personen unterschiedlich hoch belastet werden. Damit würde bei identischer Vermögensmehrung ein unterschiedlicher Nettozuwachs verbleiben. Ob das noch mit dem Gleichheitssatz vereinbar wäre, muss kritisch geprüft werden.

Auch der eigentliche Nutzen der Regionalisierung überzeugt nur begrenzt. Zwar soll das Ländermodell unterschiedliche Vermögens- und Ertragsniveaus in den Ländern besser abbilden. Tatsächlich bestehen aber oft schon innerhalb eines Bundeslandes erhebliche Unterschiede, etwa zwischen Ballungsräumen und ländlichen Regionen. Diese Unterschiede lassen sich durch landesweite Sonderregelungen gerade nicht sachgerecht auffangen.

Zudem drohen Fehlanreize und Steuerwettbewerb. Unterschiedliche Belastungen könnten strategische Wohnsitzverlagerungen begünstigen und Investitionsentscheidungen verzerren, etwa bei Immobilien in grenznahen Regionen. Länder könnten über niedrige Erbschaftsteuern ihre steuerliche Attraktivität steigern. Die Handlungsspielräume wären bei Haushalten mit größerem Vermögen deutlich größer. Diese Haushalte können bestehende Wahlmöglichkeiten leichter nutzen und haben damit einen Vorteil gegenüber der Mehrheit, der dazu beitragen kann, die bereits bestehenden Vermögensunterschiede weiter zu vergrößern.

Sollte das BVerfG dem Antrag entsprechen und die Normen für verfassungswidrig erklären, stellen sich insbesondere auch verfahrensökonomische Folgefragen. Es ist mit einem Regelungsgefüge zu rechnen, das nicht im Einklang mit dem Ziel der Komplexitätsreduktion und des Bürokratieabbaus steht.

Petitum:

Die Gesetzgebungskompetenz für Bewertung von Immobilienvermögen, die Höhe der persönlichen Freibeträge und die Höhe der Steuersätze sollte beim Bund verbleiben. Wenn dies aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht möglich sein sollte, muss bei der Ausgestaltung der Neuregelung zwingend auf die Administrierbarkeit, die klare Abgrenzung von Zuständigkeiten und eine möglichst starke Einhegung der Anreizwirkung geachtet werden.