Verteilungs- und Aufkommenswirkungen einer Flat-Tax-Reform der Erbschaftsteuer: Eine Mikrosimulation anhand amtlicher Steuerdaten

Christoph Watrin

Universität Münster

Till Muenster

Universität Mannheim

Jost Heinrich Vogelpohl

Universität Münster

August 2026

Wir danken den Forschungsdatenzentren der Statistischen Landesämter und des Statistischen Bundesamtes für die Bereitstellung der für die Analyse genutzten Mikrodaten.

Verteilungs- und Aufkommenswirkungen einer Flat-Tax-Reform der Erbschaftsteuer: Eine Mikrosimulation anhand amtlicher Steuerdaten

ABSTRACT

Der Beitrag quantifiziert die Verteilungs- und Aufkommenswirkungen von vier Flat-Tax-Modellen der Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Freibetragshöhe und Unternehmensbegünstigung systematisch variieren. Grundlage ist eine statische Mikrosimulation auf der amtlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik mit ca. 2,8 Mio. Übertragungen der Jahre 2009 bis 2024. Trotz progressiven Tarifs wirkt das geltende Recht über alle steuerpflichtigen Erwerbe hinweg leicht regressiv. Eine Vergleichsrechnung ohne die §§ 13a, 13b ErbStG weist diese Wirkung der Entlastung unternehmerischen Vermögens im geltenden Recht zu. Unter einem einheitlichen Steuersatz von 15 % mit erhöhten Freibeträgen und verbreiterter Bemessungsgrundlage wird die Belastung von Übertragungen mit unternehmerischem und ohne unternehmerisches Vermögen annähernd proportional. Die Aufkommenswirkungen der untersuchten Flat-Tax-Modelle hängen vom Beobachtungszeitraum ab, weil drohende Rechtsänderungen zum Vorziehen unentgeltlicher Übertragungen führen. Die Zahl der steuerpflichtigen Erwerbe sinkt in beiden Beobachtungsfenstern um 26 % bis 39 %. Die untersuchten Modelle entlasten Erwerbe von Todes wegen durchgängig. Mehrbelastungen konzentrieren sich auf große Schenkungen, wobei die für den Eingangsbereich der Steuerklasse I befürchtete Mehrbelastung nicht eintritt. Für die beiden anhängigen Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht folgt daraus, dass eine gerechte Erbschaftsteuer weniger vom gewählten Tarif als von der gleichmäßigen Besteuerung aller Vermögensarten abhängt.

1 Einleitung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer (im Folgenden „Erbschaftsteuer“) ist in der aktuellen steuerpolitischen Diskussion in Deutschland erneut in den Fokus gerückt. Die Kritik an der gegenwärtigen Ausgestaltung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) betrifft vor allem dessen Komplexität, Ineffizienz und verteilungspolitische Ungerechtigkeit.[1] So wird in der finanzwissenschaftlichen Literatur und von sachverständigen Gremien hervorgehoben, dass die derzeitige Gesetzeslage nicht nur administrativ aufwendig und ineffizient, sondern aufgrund weitreichender Begünstigungen, insbesondere für Unternehmensvermögen, auch verteilungspolitisch ungerecht sei und regressiv wirke.[2]

Derzeit sind beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zwei Verfahren zum ErbStG anhängig, für die der Erste Senat mündliche Verhandlungen auf den 12. und 13. Oktober 2026 terminiert hat.[3] Die abstrakte Normenkontrolle der Bayerischen Staatsregierung (Az. 1 BvF 1/23) richtet sich gegen die Bewertung von Grundbesitz (§ 12 Abs. 3 ErbStG), die persönlichen Freibeträge (§ 16 Abs. 1 ErbStG) und die Steuersätze (§ 19 Abs. 1 ErbStG). Neben der fehlenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes wird gerügt, dass der Gesetzgeber Freibeträge und Steuersätze nicht an die Preissteigerung der vergangenen Jahre angepasst habe.[4] Die Verfassungsbeschwerde eines Erben ausschließlich privaten Vermögens (Az. 1 BvR 804/22) betrifft demgegenüber die Frage, ob die Begünstigungen für betriebliches Vermögen Erwerber nicht begünstigten Vermögens in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise benachteiligen, und damit den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.[5] Beide Verfahren betreffen mithin unmittelbar

[1] Vgl. *Hey, J.*, 2026, M4; *Best, S.*, 2019, S.776.
[2] Vgl. *Sachverständigenrat*, 2025, S.11-12; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2025, S.10; *Thiemann, A. et al.,* 2021, S.2; *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.70-71; *Feld, L. et al.,* 2015, S.27; *Truger, A./Scholz, B.*, 2016, S.378; *Jirmann, J.,* 2022, S.3, 5; *Watrin, C./ Linnemann, N.*, 2017, S.574.
[3] Vgl. *BVerfG*, PM Nr. 48/2026 v. 30.07.2026; *BVerfG*, PM Nr. 49/2026 v. 30.07.2026. Der Beitrag gibt den Verfahrensstand vom 10.09.2026 wieder. Entscheidungen lagen in beiden Verfahren bei Abschluss des Manuskripts nicht vor.
[4] Vgl. *BVerfG*, Az. 1 BvF 1/23; *BVerfG*, PM Nr. 48/2026 v. 30.07.2026.
[5] Vgl. *BVerfG*, Az. 1 BvR 804/22; *BVerfG*, PM Nr. 49/2026 v. 30.07.2026. Zum Ausgangsverfahren siehe *BFH*, B. v. 17.01.2022, II B 49/21.

diejenigen Regelungsbereiche, die in den nachfolgend simulierten Reformmodellen variiert werden, und die zu erwartenden Entscheidungen dürften aufgrund ihrer Auswirkungen auf Familienunternehmen von hoher volkswirtschaftlicher Relevanz sein.

Vor dem Hintergrund dieser verfassungsrechtlichen Überprüfung wird auch in der parteipolitischen Debatte intensiv über eine Reform der Erbschaftsteuer gestritten, wobei die Vorschläge weit auseinanderliegen.[6] Das Spektrum reicht von einer Verschärfung der Besteuerung bis hin zu einem Fortbestand der Entlastung von Unternehmensnachfolgen. So fordert die SPD die Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung großer Betriebsvermögen innerhalb des progressiven Tarifs und die Anhebung persönlicher Freibeträge, wobei ein begleitender Vorschlag einen erwerberbezogenen Lebensfreibetrag von 1 Mio. Euro sowie einen verbleibenden Unternehmensfreibetrag von 5 Mio. Euro mit langfristiger Stundung vorsieht.[7] Bündnis 90/Die Grünen verfolgen ebenfalls ein Modell mit personenbezogenem Lebensfreibetrag und weitgehendem Abbau der Verschonung, während Die Linke und das BSW vor allem höhere Belastungen sehr großer Vermögen anstreben – das BSW mit dem Ziel, vererbte Vermögen oberhalb der Freibeträge einheitlich zu besteuern.[8] Demgegenüber betonen CDU/CSU und FDP die Notwendigkeit der Entlastung der Unternehmensnachfolge und des selbstgenutzten Wohneigentums sowie eine Anhebung bzw. Indexierung der Freibeträge.[9] Die Bandbreite dieser Vorschläge verdeutlicht, dass die Reformdebatte stark normativ aufgeladen ist. Hey (2026) mahnt, eine sachgerechte Reform dürfe nicht mit Extrempositionen eröffnet werden, sondern bedürfe einer nüchternen, an den Wirkungen orientierten Analyse.[10]

[6] Vgl. *Die Linke,* 2025, S.11; *BSW*, 2025, S.16-17; *CDU/ CSU*, 2025, S.32; *FDP*, 2025, S.14; *SPD*, 2025, S.19; *Bündnis 90/ Die Grünen*, 2025, S.73.
[7] Vgl. *SPD*, 2025, S.19; *Hey, J.,* 2026, M4.
[8] Vgl. *Bündnis 90/ Die Grünen*, 2025, S.73; *Die Linke*, 2025, S.11; *BSW*, 2025, S.16-17.
[9] Vgl. *CDU/ CSU*, 2025, S.3, 8, 32; *FDP*, 2025, S.13-14.
[10] Vgl. *Hey, J.,* 2026, M4-M5.

Ein Vorschlag, welcher schon seit längerem Gegenstand dieser Debatte ist, ist die Einführung einer Flat Tax.[11] Dieses Konzept sieht, in Abkehr von progressiven Tarifstufen, einen einheitlichen, proportionalen Steuersatz bei gleichzeitiger Ausweitung der Bemessungsgrundlage und einem weitgehenden Verzicht auf Ausnahmeregelungen vor.[12] Das Ziel einer solchen Reform ist insbesondere eine Vereinfachung des Steuersystems, eine Reduktion administrativer Kosten und die Eliminierung komplexer Ausnahmen und Gestaltungsspielräume, die den Status quo kennzeichnen.[13]

Auch in der Wissenschaft herrscht eine rege Diskussion über eine Reform der Erbschaftsteuer in Richtung einer Flat Tax, jedoch mit einem uneinheitlichen Bild.[14] Befürworter argumentieren, dass eine Flat Tax das Besteuerungssystem vereinfache, Anreize zur Steuervermeidung reduziere und eine klare, besser kontrollierbare Steuerbasis schaffe.[15] Demgegenüber wird kritisch hervorgehoben, dass eine Flat Tax regressiv wirken könne, indem sie große Vermögensübertragungen relativ gering belaste und mittelständische Unternehmensnachfolgen nicht angemessen berücksichtige.[16] Ferner könnten Aufkommensverluste sowie negative Verteilungseffekte und Ausweichreaktionen auftreten.[17]

Bisherige empirische Mikrosimulationsstudien zur deutschen Erbschaftsteuer liegen insbesondere aus dem Umfeld des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung vor. Bach et al. (2014) untersuchen mit dem Simulationsmodell ErbSiHM 4.0 die Aufkommens- und Verteilungswirkungen verschiedener Reformalternativen anhand der Daten des Jahres 2010 und gelangen zu dem Befund, dass eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage allein keine

[11] Vgl. *Sachverständigenrat*, 2016, S.399; *BMF*, 2017, S.38; *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.*, 2026, S.7. Zum ursprünglichen Konzept einer Flat Tax in der Einkommensteuer vgl. *Hall, R./ Rabushka, A.*, 1995a.
[12] Vgl. *Sachverständigenrat*, 2016, S.399; *BMF*, 2017, S.38.
[13] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.7; *Thiemann, A. et al.,* 2021, S.18; *Mirrlees, J. et al.,* 2011, S.360.
[14] Vgl. *Blömer, M. et al.,* 2025, S.9; *Dorn, F. et al.,* 2017, S.35; *Bach, S. et al.,* 2025, S.1, 12; *Beznoska, M./ Hentze, T./ Kauder, B.*, 2023, S.3; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2017, S.1-3.
[15] Vgl. *Blömer, M. et al.,* 2025, S.9; *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.*, 2026, S.7-8.
[16] Vgl. *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2017, S.1-3; *Bach, S. et al.,* 2014, S.64-65.
[17] Vgl. *Beznoska, M./ Hentze, T./ Stockhausen, M.*, 2020, S.386, 410; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.3, 13; *Bach, S. et al.,* 2025, S.1-2; *Houben, H./ Maiterth, R*, 2011, S.45.

durchgreifende Tarifsenkung erlaubt und ein einheitlicher, niedriger Satz bei hohen Erwerben zu Steuerausfällen führt.[18] Eine aktuellere DIW-Studie von Bach et al. (2025) simuliert ihrerseits mehrere Flat-Tax-Sätze zwischen 10 % und 30 % samt Stundungs- und Freibetragsvarianten, stützt sich dabei jedoch auf die Veranlagungsfälle der Jahre 2019 bis 2022, die auf das Jahr 2026 fortgeschrieben und um Survey-Daten ergänzt werden.[19] Bach und Sinclair (2026) plädieren schließlich gegen eine Flat Tax und für einen progressiven vierstufigen Tarif in Verbindung mit erwerberbezogenen Lebensfreibeträgen.[20] Diese Arbeiten zeigen, dass die Wirkungen einer Tarifreform wesentlich von den unterstellten Parametern, der Datenbasis und dem betrachteten Zeitraum abhängen.

Hier setzt der vorliegende Beitrag an und ergänzt die bestehende Literatur in vierfacher Hinsicht. Erstens werden anhand eines Mikrosimulationsmodells die Verteilungs- und Aufkommenswirkungen mehrerer Flat-Tax-Modelle erstmals auf Grundlage der amtlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik über den Zeitraum von 2009 bis 2024, also über sechzehn Jahre statt einzelner, kurzer Zeiträume, konsistent und realdatenbasiert simuliert und mit dem Status quo verglichen. Die analysierten Modelle variieren systematisch zentrale Stellschrauben der Ausgestaltung, also die Höhe der Freibeträge und die Freistellung unternehmerischen Vermögens. Die Robustheit der Ergebnisse wird durch eine gesonderte Auswertung der aktuellen Jahre geprüft.[21] Zweitens wird der Effekt der Reform auf die sachlichen Verschonungen nach den §§ 13a und 13b ErbStG isoliert und quantifiziert, sodass sich der Beitrag der Unternehmensbegünstigung zur regressiven Belastungsstruktur unmittelbar beziffern lässt. Drittens werden Gewinner und Verlierer der Reformmodelle differenziert ausgewiesen, mit besonderem Augenmerk auf den politisch sensiblen Eingangsbereich der Steuerklasse I, in dem

[18] Vgl. *Bach, S. et al*., 2014, S.5.
[19] Vgl. *Bach, S. et al.*, 2025, S.1-2.
[20] Vgl. *Bach, S./ Sinclair, T.,* 2026, S.39, 47.
[21] Siehe zur Begrenzung auf die aktuellen Jahre *Bach, S., et al.* 2025. Die vorliegende Untersuchung nutzt demgegenüber den Zeitraum von 2009 bis 2024 und prüft die Pooling-Sensitivität am aktuellen Rand (2021-2024) gesondert.

proportionale Tarife trotz erhöhter Freibeträge zu Mehrbelastungen führen können. Viertens wird das mit den Modellen verbundene Steueraufkommen quantifiziert. Damit grenzt sich der Beitrag von den genannten Arbeiten ab, die weder den Verschonungseffekt in dieser Form isolieren noch die Gewinner und Verlierer differenzieren, und liefert eine empirische Grundlage für die eingangs skizzierte, bislang stark von politischen Interessen geleitete Reformdebatte.

2 Institutionelle Grundlagen

2.1 Entwicklung und Kritik des aktuellen Erbschaftsteuerrechts in Deutschland

Die heutige Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist maßgeblich durch die Rechtsprechung des BVerfG geprägt, das die ungleiche Belastung wirtschaftlich vergleichbarer Erwerbsvorgänge dreimal am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG beanstandet hat. Gegenstand waren 1995 und 2006 die uneinheitliche, nicht am gemeinen Wert orientierte Bewertung der Vermögensarten sowie 2014 der Umfang der Verschonung unternehmerischen Vermögens und das Fehlen einer Bedürfnisprüfung bei großen Erwerben.[22] Der Gesetzgeber reagierte jeweils mit einer Neuordnung, zum 1. Januar 2009 mit einer gleichheitsgerechten Bewertung bei zugleich erheblich ausgeweiteten Begünstigungen unternehmerischen Vermögens und im Jahr 2016 mit einer Modifikation der Verschonungsregelungen samt Bedürfnisprüfung für große Unternehmensvermögen, ohne dass das Grundprinzip einer vermögensartspezifischen Sonderbehandlung aufgegeben wurde.[23]

[22] Vgl. *BVerfG*, B. v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, Rn.19, 33; *BVerfG*, U. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, S.2, 49; *BVerfG*, U. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, S.2, 41-42. Die grundsätzliche Legitimität einer Begünstigung unternehmerischen Vermögens hat das Gericht 2014 anerkannt und allein deren Umfang sowie die Möglichkeit weitgehend steuerfreier Übertragungen bei hoher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beanstandet.

[23] Vgl. *BGBl.* I, 1996, S.2049-2055; *BT-Drs.* 16/7918, S.1; *BGBl.* I, 2008, S.3018-3026; *BGBl.* I, 2009, S. 3953-3954; *BGBl.* I, 2010, S.1795-1796; *BGBl.* I, 2016, S. 2464-2472. Zur Ausweitung der Begünstigungen im Jahr 2009 siehe *Bach, S.*, 2015, S.111. Zum Fortbestand der Sonderbehandlung siehe *Hey, J.,* 2026, M4-M5; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2016a, S.2433-2437. Die Bewertung insbesondere des Betriebs- und Grundvermögens blieb gleichwohl strukturell unter dem Verkehrswert, siehe *Bach, S./ Maiterth, R.*, 2006, S.1; *Maiterth, R./ Sureth, C.*, 2007, S.50.

Ungeachtet der Reformen wird das aktuelle Erbschaftsteuerrecht in der Literatur weiterhin kritisch beurteilt.[24] Ein zentraler Kritikpunkt betrifft die hohe Komplexität, die sich aus der Vielzahl von Freibeträgen, Steuerklassen, Verschonungsregelungen und Sondertatbeständen ergibt.[25] Diese erschwert sowohl die Rechtsanwendung als auch die steuerliche Planung und führt zu erhöhten Befolgungskosten für Steuerpflichtige sowie zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand.[26]

Eng damit verbunden ist die ausgeprägte Gestaltungsanfälligkeit.[27] Die differenzierte Behandlung einzelner Vermögensarten eröffnet erhebliche Spielräume zur Steueroptimierung durch Vermögensstrukturierung, intertemporale Gestaltung oder die gezielte Nutzung von Verschonungstatbeständen.[28] Problematisch erscheint insbesondere, dass große unternehmerische Vermögen unter Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen (§§ 13a-13c, 28a ErbStG) weitgehend steuerfrei auf Familienstiftungen übertragen werden können,[29] deren Vermögen sodann in Abständen von 30 Jahren nur noch der Erbersatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) unterliegt. Empirische Befunde deuten darauf hin, dass diese Möglichkeiten insbesondere bei großen Vermögen systematisch genutzt werden.[30]

Zudem wird das geltende Recht vielfach als regressiv wirkend beschrieben.[31] Aufgrund der umfangreichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen kann die effektive Steuerbelastung mit zunehmender Vermögenshöhe unterproportional ansteigen oder sinken.[32] Dies

[24] Vgl. *Seer, R.*, 2021, S.111-130; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2025, S.10; *Thonemann-Micker, S.*, 2016, S.2322; *Hey, J.,* 2026, M4-M5.
[25] Vgl. *Blömer, M. et al.,* 2025, S.4; *Hey, J.*, 2026, M4-M5.
[26] Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, 2012, S.39.
[27] Vgl. *Kischisch, K./ Maiterth, R.*, 2015, S.2038-2039; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2025, S.10.
[28] Vgl. *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2025, S.10; *Truger, A./ Scholz, B.*, 2016, S.378; *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.67.
[29] Vgl. *Schumann, A.,* 2023.
[30] Vgl. *Bach, S./ Sinclair, T.*, 2026, S.40; *Sommer, E.*, 2017, S.1-2; *Dörrenberg, P./ Langenmayr, D.,* 2026, S.23. So zeigen u.a. *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.10; *Mödinger, P./ Kaiser, M.*, 2018, S.107-108, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage durch die Gestaltungsmöglichkeiten erodiert. Einen abnehmenden Durchschnittssteuersatz zeigt u.a. *Sachverständigenrat*, 2025, S.293.
[31] Vgl. *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.70; *Feld, L. et al.,* 2015, S.27.
[32] Vgl. *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.70; *Feld, L. et al.,* 2015, S.27.

steht in einem Spannungsverhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip, das im Kontext der Erbschaftsteuer als zentrale Rechtfertigungsgrundlage dient.[33]

Auch aus verwaltungsökonomischer Perspektive wird das aktuelle System kritisch beurteilt.[34] Der erhebliche Prüf- und Bewertungsaufwand steht einer vergleichsweise geringen fiskalischen Bedeutung der Erbschaftsteuer gegenüber,[35] deren Anteil am deutschen Gesamtsteueraufkommen regelmäßig ca. 1 % beträgt.[36] Schließlich wird die selektive Begünstigung bestimmter Vermögensarten auch im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG kritisch gesehen, da wirtschaftlich vergleichbare Erwerbsvorgänge unterschiedlich belastet werden und diese Differenzierungen einer besonders strengen sachlichen Rechtfertigung bedürfen.[37]

2.2 Grundidee der Flat Tax

Vor dem Hintergrund der anhaltenden verfassungsrechtlichen, ökonomischen und administrativen Kritik an der geltenden Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gewinnt eine Reform des ErbStG in Richtung eines Flat-Tax-Modells zunehmend an Bedeutung in der steuerpolitischen Debatte.[38] Die Flat Tax knüpft an das Leitbild eines einheitlichen, proportionalen Steuersatzes bei zugleich breiter und gleichmäßig definierter Bemessungsgrundlage an.[39] Aus ökonomischer Perspektive wird sie primär mit Effizienzargumenten begründet, da progressive Tarife und umfangreiche Sondertatbestände steuerlich induzierte Verzerrungen verstärken, Bürokratiekosten erhöhen und Anreize zur Steuervermeidung sowie zur

[33] Vgl. *Feld, L. et al.,* 2015, S.25.
[34] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.5; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, 2012, S.38-39.
[35] Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, 2012, S.38-39; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.6-7.
[36] Vgl. *BMF*, 2025, S.12-13, 77-78. Betrachtet man die Relevanz im internationalen Kontext, so lag der Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamtaufkommen in Deutschland im Jahr 2019 über dem Durchschnitt der OECD-Länder. Siehe dazu *OECD*, 2021, S.75.
[37] Vgl. *BVerfG*, Az. 1 BvR 804/22; *BVerfG*, U. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rn.125, 138, 172; *Reich, M.*, 2015, S.149; *Steinbrenner, D./ Weck, S./ Zental, J.*, 2024, S.6; *Seer, R.*, 2015, S.114.
[38] Dabei stammt der ursprüngliche Vorschlag einer Flat-Tax aus dem Einkommensbesteuerung. Siehe hierfür u.a. *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, 2004, S.3-6; *Fuest, C./ Peichl, A./ Schaefer, T.*, 2007.
[39] Vgl. *Sachverständigenrat*, 2016, S.399; *BMF*, 2017, S.38*; Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater*, 2015, S.89-90.

intertemporalen Gestaltung schaffen.[40] Eine Studie für Deutschland zeigt, dass komplexe Steuersysteme mit hohen Befolgungs- und Verwaltungskosten verbunden sind, ohne dass diese Komplexität zwingend mit höheren Aufkommen oder größerer Steuergerechtigkeit einhergeht.[41]

Übertragen auf die Erbschaftsteuer impliziert eine Flat Tax eine Abkehr von der bestehenden Kombination aus progressivem Tarif, Steuerklassen und vermögensartspezifischen Begünstigungen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird dabei primär über die Höhe des übertragenen Vermögens abgebildet, während Freibeträge weiterhin eine sozialpolitische Entlastungsfunktion übernehmen können.[42] Im Vergleich zum geltenden Recht erfolgt die Entlastung damit transparenter und weniger selektiv, da sie nicht an bestimmte Vermögensarten, sondern an den Umfang des Erwerbs anknüpft.[43] De lege lata stellt die Sonderbehandlung unternehmerischen Vermögens den zentralen Treiber von Gestaltungsanreizen und regressiven Belastungswirkungen dar.[44]

Die Literatur zur Flat Tax in der Erbschaftsteuer zeichnet ein ambivalentes Bild. Als Chancen gelten neben der Vereinfachung eine höhere Planbarkeit von Vermögensübertragungen, eine gleichmäßigere Belastung wirtschaftlich vergleichbarer Erwerbe und damit eine Stärkung der horizontalen Steuergerechtigkeit sowie der Umstand, dass sozialpolitisch sensible Befreiungen wie diejenige des selbstgenutzten Familienheims erhalten bleiben können.[45] Als Risiken werden die Verteilungswirkungen im oberen Vermögensbereich, mögliche

[40] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.5; *Spengel, C./ Streif, F.,* 2014, S.6; *Schreiber, U./ Kahle, H./ Ruf, M.*, 2021, S.198; *Steinbrenner, D./ Weck, S./ Zental, J.*, 2024, S.9; *Dörrenberg, P./ Langenmayr, D.,* 2026, S.25.
[41] Vgl. *Eichfelder, S. et al.,* 2010, S.204-205.
[42] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.7; *Blömer, M. et al.,* 2025, S.9.
[43] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.7; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.14.
[44] Vgl. *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.69; *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.7.
[45] Vgl. *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.,* 2026, S.7; *Blömer, M. et al.,* 2025, S.9; *Schreiber, U./ Kahle, H./ Ruf, M.*, 2021, S.198; *Beznoska, M./ Hentze, T./ Kauder, B.*, 2023, S.9-11; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.19; *Bach, S./ Sinclair, T.,* 2026 S.213-216; *Steinbrenner, D./ Weck, S./ Zental, J.*, 2024, S.5. Zu den herrschenden Regelungen siehe *Stalleiken, J.*, 2016, S.574-575. Zu den Steuerplanungsmöglichkeiten siehe *Sachverständigenrat,* 2016, S.424; *Sachverständigenrat*, 2025, S.12, 316-317. Die Freistellung des selbstgenutzten Familienheims folgt aus § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG und bleibt von den Reformmodellen unberührt.

Liquiditätsbelastungen bei der Nachfolge kleiner und mittlerer Unternehmen sowie Unsicherheiten über die Aufkommenswirkungen genannt.[46] Die im folgenden Kapitel entwickelten Flat-Tax-Modelle dienen dazu, diese divergierenden Erwartungen empirisch zu überprüfen.

2.3 Konzeption der Reformvorschläge

In dieser Studie werden vier Flat-Tax-Modelle zur Reform der Erbschaftsteuer untersucht. Untersucht wird, inwieweit proportionale Tarifmodelle mit verbreiterter Bemessungsgrundlage zu einer gleichmäßigeren Belastung wirtschaftlich vergleichbarer Erwerbe führen, welche Aufkommenswirkungen damit verbunden sind und wie sich die Zahl der Erwerbe mit positiver Bemessungsgrundlage verändert.

Alle Modelle nehmen einen linearen Steuersatz von 15 % an. Die Wahl dieses Satzes ist doppelt motiviert. Zum einen wird ein Satz von 15 % in der Literatur als nicht unternehmensgefährdend eingestuft. Während Maiterth (2013) gar einen Satz von 10 % für vertretbar hält, sehen Noack und Wiegard (2015) einen Satz von 15 % als unkritisch an.[47] Zum anderen liegt dieser Satz in der Größenordnung, die auch in aktuellen Mikrosimulationsstudien als aufkommensneutral bzw. aufkommenssteigernd ausgewiesen wird. Bach et al. (2025) untersuchen proportionale Sätze zwischen 15 % und 25 % und zeigen, dass bereits ein einheitlicher Satz in dieser Spanne bei gleichzeitigem Abbau der Verschonung das derzeitige Aufkommensniveau erreicht oder übersteigt.[48]

[46] Kritische Beiträge verweisen auf mögliche regressive Belastungswirkungen, da proportionale Tarife hohe Vermögensübertragungen relativ geringer belasten als progressive Systeme, siehe *Bach, S. et al.,* 2014, S.64-65; *Beznoska, M./ Hentze, T./ Stockhausen, M.*, 2020, S.410. Zu den Liquiditätsbelastungen bei der Unternehmensnachfolge siehe *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2017, S.2-3; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2016b, S.18; *Houben, H./ Maiterth, R.*, 2011, S.32. Zu den Aufkommensunsicherheiten siehe *Bach, S. et al.,* 2025, S.1-2, 16, 77; *Sachverständigenrat*, 2025, S.319. Zudem zeigen verschiedene Studien, dass Flat-Tax-Modelle auch aufkommensneutral oder sogar -steigernd ausgestaltet sein können. Siehe dazu u.a. *Beznoska, M./ Hentze, T./ Stockhausen, M.*, 2020, S.406; *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.15.

[47] Vgl. *Maiterth, R.*, 2013, S.155-156; *Noack, H./ Wiegard, W.*, 2015, S.2-3.

[48] Vgl. *Bach, S. et al.,* 2025, S.1-2. Zu einem aufkommensneutralen Flat-Rate-Satz von 15 % kommen auch Bach und Sinclair (2026). Siehe dazu *Bach, S./ Sinclair, T.,* 2026, S.45.

Zudem fallen in allen Modellen die Steuerbefreiungen nach §§ 13a, 13b, 13c und 13d ErbStG sowie die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG weg.[49] Während diese in den Modellen I und II ersatzlos gestrichen werden, erlaubt Modell III eine pauschale Freistellung von 25 % des gesamten unternehmerischen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) und Modell IV einen gesonderten Freibetrag von 10 Millionen Euro für unternehmerisches Vermögen.[50] Der § 13d ErbStG, der zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke im Umfang von 10 % von der Besteuerung freistellt, wird dabei bewusst als eigenständiger Reformbaustein behandelt und in allen Modellen ersatzlos gestrichen. Der Abschlag wird in der Literatur als verzichtbare Steuervergünstigung eingeordnet, dessen Abschaffung zum Ziel einer gleichmäßig definierten Bemessungsgrundlage beiträgt.[51]

Die auf Übertragungen unternehmerischen Vermögens entfallende Steuer soll auf Antrag langfristig gestundet und unverzinslich in Raten aus den laufenden Erträgen des Unternehmens entrichtet werden können.[52] Die Begrenzung des Tarifs nach § 19a ErbStG auf jenen der Steuerklasse I für unternehmerisches Vermögen bleibt in unseren Simulationen ebenfalls unberücksichtigt. Dagegen bleiben die Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG, insbesondere die Befreiung des Familienwohnheims, erhalten.[53]

---

[49] So betont der Sachverständigenrat, dass pauschale Freistellungen kein notwendiges Instrument darstellen und zielgenauere Lösungen, etwa Stundungsregelungen, ökonomisch weniger verzerrend wirken. Siehe dazu *Sachverständigenrat*, 2025, S.263.

[50] Als unternehmerisches Vermögen gelten das Betriebsvermögen, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, sofern sie mehr als 25 % der Anteile begründen. Die Unterscheidung zwischen begünstigungsfähigem und begünstigtem Vermögen entfällt, wodurch das geltende Recht insoweit vereinfacht wird. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist eine besondere erbschaftsteuerliche Behandlung des Betriebsvermögens zur Vermeidung einer Gefährdung von Unternehmen erforderlich (vgl. BT-Drs. 18/5923, S.21). Der Freistellungsbetrag ist der Höhe nach auf dieses Vermögen begrenzt und beträgt in Modell III 25 % seines Wertes, in Modell IV den niedrigeren der beiden Beträge aus zehn Millionen und diesem Wert. Die Freistellung wird nur für Übertragungen angesetzt, für die nach geltendem Recht eine Befreiung nach § 13a ErbStG gewährt wurde, da der Datensatz keine hiervon unabhängiges Merkmal der Begünstigungsfähigkeit enthält.

[51] Vgl. *Bach, S. et al.,* 2025, S.1; *Bach, S./ Sinclair, T.,* 2026, S.42.

[52] So liegt eine unverzinsliche Stundung des Steueranspruchs auch in anderen Teilen des Steuerrechts vor (§ 6 Abs. 4 S. 4 AStG). Für die Berechnung des Aufkommens wird dies in den folgenden Abschnitten jedoch vernachlässigt. Zu Vereinfachungszwecken wird in den Rechnungen von einer direkten Zahlung der Steuerschuld ausgegangen.

[53] Das ursprüngliche Modell einer Flat-Tax sieht neben persönlichen Freibeträgen keine weiteren Abzüge vor (vgl. *Hall, R./ Rabushka, A.*, 1995b, S.2-3). Es handelt sich im Rahmen dieser Studie dementsprechend um modifizierte Flat-Tax-Modelle.

Außerdem werden die persönlichen Freibeträge in Modell II verdoppelt und in den restlichen Modellen um 50 % erhöht. Diese Anhebung trägt dem Umstand Rechnung, dass die persönlichen Freibeträge seit der Neuordnung des Rechts im Jahr 2009 nominal unverändert geblieben sind, während die Vermögenspreise, insbesondere für Immobilien, in diesem Zeitraum deutlich stärker gestiegen sind als die allgemeine Preis- und Einkommensentwicklung.[54] Ohne eine Anpassung würde ein zunehmender Anteil realer Wertsteigerungen allein infolge der nominalen Fixierung der Freibeträge in die Besteuerung hineinwachsen (kalte Progression). Die gewählten Faktoren von 1,5 bzw. 2 bilden diese Entwicklung näherungsweise ab und markieren zugleich zwei Varianten unterschiedlicher fiskalischer Reichweite, deren Verteilungs- und Aufkommenswirkungen im empirischen Teil gesondert ausgewiesen werden.

Die im geltenden Erbschaftsteuerrecht vorgesehenen Härtefallregelungen bleiben in den Reformszenarien bestehen. Dies betrifft insbesondere die Vorschriften zur Vor- und Nacherbschaft (§ 6 ErbStG) sowie die steuerliche Milderung mehrfacher zeitnaher Vermögensübertragungen innerhalb der Steuerklasse I (§ 27 ErbStG).

Zur Vereinfachung und aufgrund des begrenzten Zeithorizonts der verfügbaren Paneldaten werden Vorerwerbe in dieser Mikrosimulation nicht berücksichtigt. Hintergrund dieses Aspekts ist die Frage, wie bei der Einführung eines neuen, einheitlichen Steuersatzes und neuer Freibeträge mit den Vorerwerben der vorausgehenden zehn Jahre umzugehen wäre. Im geltenden Recht (§ 14 Abs. 1 ErbStG) werden mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren zusammengefasst und auf dieser Grundlage die Steuer für den Gesamterwerb ermittelt, wobei die auf frühere Erwerbe festgesetzte Steuer auf die Steuerlast angerechnet wird. Bei einem neuen,

[54] Die Freibetragsfaktoren orientieren sich an der Entwicklung der Vermögenspreise seit der Neuordnung des Bewertungsrechts. Nach den bei *Bach, S. et al.,* 2025, S.18, Tab. 3-1 (Index 2010 = 100) ausgewiesenen Werten hat sich der Häuserpreisindex bis 2022 auf 195,6 und der Wohnimmobilienindex des Verbands deutscher Pfandbriefbanken auf 204,5 nahezu verdoppelt, während der Verbraucherpreisindex im selben Zeitraum lediglich auf 125,1 stieg. Der obere Faktor 2 entspricht damit näherungsweise dem Höchststand der Wohnimmobilienpreise, der untere Faktor von 1,5 bildet einen konservativen Wert ab, der sowohl der Preiskorrektur bis 2024 (Häuserpreisindex 176,4) als auch dem geringeren realen, gegenüber der allgemeinen Preisentwicklung bereinigten Wertzuwachs Rechnung trägt.

einheitlichen Steuersatz von 15 %, der, mit Ausnahme von steuerpflichtigen Erwerben bis 300.000 € in Steuerklasse I, unterhalb der derzeit geltenden tariflichen Belastung liegt, könnte eine solche Anrechnung dazu führen, dass die frühere Steuer die neu berechnete Steuer übersteigt, was ökonomisch einer rückwirkenden Entlastung früherer Erwerbe entsprechen würde. Ob eine derartige Wirkung fiskalisch gewollt ist, erscheint fraglich. Vor diesem Hintergrund werden Vorerwerbe in unserer Mikrosimulation vollständig ausgeblendet. Sie gehen weder in die Bemessungsgrundlage des übertragenen Vermögens ein, noch wird eine etwaige Entlastungswirkung aus der Anrechnung früherer Steuer berücksichtigt. Der Status quo sowie die untersuchten Flat-Tax-Modelle sind in Tab. 1 abgebildet.

Szenario	Steuersatz (%)	Freibetrag (€) / Multiplikator	Behandlung Betriebsvermögen
Status quo	7 – 50	20.000 – 500.000	85-100 % steuerfrei (§§ 13a, 13c, 28a ErbStG)
Flat-Tax-Modell I	15	Status quo × 150 %	Keine Freistellung
Flat-Tax-Modell II	15	Status quo × 200 %	Keine Freistellung
Flat-Tax-Modell III	15	Status quo × 150 %	25 % Freistellung
Flat-Tax-Modell IV	15	Status quo × 150 %	Bis zu 10 Mio. € steuerfrei

Tab. 1: Parameter der analysierten Flat-Tax-Szenarien (Quelle: Eigene Darstellung).

3 Datengrundlage und empirische Methodik

3.1 Datensatz und Variablen

Für die Untersuchung des Status quo und der Simulationen der Flat-Tax-Modelle wird auf das Erbschaft- und Schenkungsteuer-Panel (EVAS 73611) der Berichtsjahre 2009 bis 2024 zurückgegriffen.[55] Sie enthält alle Erwerbe, für die im Berichtsjahr Erbschaft- oder Schenkungsteuer (auch null Euro) durch die Finanzverwaltung festgesetzt wurde sowie diese modifizierenden Änderungsfestsetzungen. Als Berichtsjahr dient das Festsetzungsjahr, in welchem die erstmalige steuerpflichtige Festsetzung stattgefunden hat. Die Erhebungseinheit ist der einzelne Erwerber bzw. Steuerpflichtige sowie bestimmte Stiftungen oder Vereine. Der Datensatz enthält detaillierte Informationen zum steuerpflichtigen Erwerb, den Steuerklassen und

[55] Vgl. *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder*, Erbschaft- und Schenkungsteuer-Panel (EVAS 73611), Projekt 4893-2023.

Steuersätzen, dem Nachlass, den Nachlassgegenständen und -verbindlichkeiten sowie dem Reinnachlass und der tatsächlich festgesetzten Steuer.

Der vollständige Datensatz wird für die weitere Analyse wie folgt bereinigt: Erstens werden aus der Grundgesamtheit Änderungsfestsetzungen nicht berücksichtigt. Eine Verknüpfung mit der zugehörigen Erstfestsetzung über die pseudonymisierte Steuernummer wurde geprüft, führte jedoch zu Aggregaten, die nicht den veröffentlichten Ergebnissen der amtlichen Statistik entsprachen.[56] Zweitens werden Erwerbe ausgeschlossen, die der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterliegen, weil dort nur das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG erfasst und der Erwerb daher nicht vollständig abgebildet wird.[57] Drittens werden Beobachtungen ausgeschlossen, welche einen fehlenden Wert in der Steuerklasse oder einen effektiven Steuersatz von über 100 % oder unter 0 % aufweisen.[58] Viertens werden Beobachtungen mit negativen Werten in einzelnen Vermögenskategorien des übertragenen Vermögens nicht berücksichtigt.[59]

Da der Steuerentstehungszeitpunkt vom Festsetzungsjahr abweichen kann, wurden ferner sämtliche Beobachtungen entfernt, deren Steuerentstehung vor dem 01.01.2009 liegt.[60]

Für die Auswertung werden die Beobachtungen nach der Höhe des übertragenen Vermögens in acht Cluster eingeteilt, die sich an den Wertgrenzen des § 19 Abs. 1 ErbStG orientieren und um ein Hochvermögenscluster für Übertragungen oberhalb von 90 Mio. € ergänzt werden (Tab. 2).

[56] Andernfalls gingen Änderungs- und Erstfestsetzungen unverbunden nebeneinander ein und erfassten wirtschaftlich identische Übertragungsvorgänge doppelt. Beruhen Änderungsfestsetzungen auf nachträglichen Wertkorrekturen, kann die Beschränkung auf Erstfestsetzungen das ausgewiesene Niveau untertreiben, während Änderungen aufgrund von Rechtsbehelfen gegenläufig wirken. Beide Effekte betreffen sämtliche Szenarien in gleicher Weise, sodass der Szenarienvergleich unberührt bleibt.

[57] Der Ausschluss ist ökonomisch unbedenklich: Auf beschränkt steuerpflichtige Erwerbe entfallen im Jahr 2024 0,2 % der Fälle und 0,01 % des festgesetzten Steueraufkommens (vgl. *Destatis,* 2025). Ihr Ausschluss beeinflusst die Verteilungs- und Aufkommensergebnisse daher nicht nennenswert.

[58] Auf diese Weise werden unrealistische Werte aufgrund von Datenfehlern von der Analyse ausgeschlossen. Die eigenständige Berechnung des effektiven Steuersatzes erfolgte entsprechend der Ausführung in Kap. 3.2.

[59] Nach Auskunft des Forschungsdatenzentrums handelt es sich hier um fehlerhafte Beobachtungen.

[60] Auf diese Weise wird ausgeschlossen, dass Übertragungen nach den vor 2009 geltenden, systematisch niedrigeren Bewertungsansätzen in die Analyse eingehen und die Belastungsergebnisse des Status quo verzerren.

Vermögenscluster	Grenzen (€)
1	$v \leq 75.000$
2	$75.000 < v \leq 300.000$
3	$300.000 < v \leq 600.000$
4	$600.000 < v \leq 6.000.000$
5	$6.000.000 < v \leq 13.000.000$
6	$13.000.000 < v \leq 26.000.000$
7	$26.000.000 < v \leq 90.000.000$
8	$90.000.000 < v$

Tab. 2: Übersicht der Grenzen der Vermögenscluster in Euro (Quelle: Eigene Darstellung).

Die Anzahl und Verteilung der in die Untersuchung einfließenden Beobachtungen in den einzelnen Clustern werden, getrennt nach Steuerklasse und nach Übertragung mit oder ohne begünstigtem Unternehmensvermögen, in Tab. 3 dargestellt. So umfasst die Untersuchung insgesamt knapp 2,82 Millionen Übertragungen, von denen ca. 10,5 % begünstigtes Unternehmensvermögen im Sinne von § 13b Abs. 1 ErbStG enthalten.

Cluster	Steuerklasse I		Steuerklasse II		Steuerklasse III		Summe
	Gesamt	Davon mit beg. VG	Gesamt	Davon mit beg. VG	Gesamt	Davon mit beg. VG	
1	115.900	12.226	595.880	31.111	501.709	18.607	**1.213.489**
2	242.734	35.553	343.322	26.495	252.294	12.762	**838.350**
3	303.860	46.484	56.116	6.842	44.764	3.509	**404.740**
4	289.841	81.456	26.138	5.154	24.481	3.237	**340.460**
5	9.646	6.594	516	333	490	216	**10.652**
6	3.889	3.085	224	180	212	118	**4.325**
7	2.313	1.959	137	116	153	93	**2.603**
8	689	606	35	27	103	63	**827**
Summe	**968.872**	**187.963**	**1.022.368**	**70.258**	**824.206**	**38.605**	**2.815.446**

Tab. 3: Verteilung der Beobachtungen nach Clustern, Steuerklassen und ob diese mit oder ohne begünstigtes Vermögen stattfanden. Die Summenspalte weist die Gesamtwerte aus. Die Abkürzung „beg. VG“ steht für begünstigtes Vermögen im Sinne von § 13b ErbStG (Quelle: Eigene Darstellung).

3.2 Simulationsmodell

Zur Beurteilung der fiskalischen und verteilungspolitischen Wirkungen des Status quo und der Flat-Tax-Modelle wird ein statistisches Mikrosimulationsmodell auf Ebene der individuellen Übertragungsfälle verwendet. Für jede Übertragung werden zunächst die steuerlichen Größen nach geltendem Recht aus den Daten entnommen. Anschließend werden dieselben Übertragungen unter unveränderten ökonomischen Ausgangsbedingungen den Parametern der

Flat-Tax-Modelle unterworfen.[61] Für jede Beobachtung i wird das übertragene Vermögen v_i erfasst. Freibeträge $f_{S,i}$ sowie etwaige Verschonungsbeträge $d_{S,i}$ werden als exogene, rechtsabhängige Parameter modelliert. Die Bemessungsgrundlage jedes der fünf Szenarien *S* (Status quo oder Flat-Tax-Modell I-IV) ergibt sich als $y_{S,i} = v_i - f_{S,i} - d_{S,i}$. Die Steuerlast ergibt sich durch Anwendung des jeweiligen Steuertarifs, der mit $T_S(y_{S,i})$ bezeichnet wird. Für die Flat-Tax-Modelle wird eine proportionale Steuerfunktion mit konstantem Steuersatz t in Höhe von 15 % unterstellt, sodass gilt: $T_S(y_{S,i}) = 0{,}15 \cdot y_{S,i}$. Zum Vergleich der individuellen Steuerbelastung wird die effektive Steuerquote definiert als $ETR_{S,i} = \frac{T_S(y_{S,i})}{v_i}$.[62]

Das Modell ist statisch angelegt, sodass Verhaltensreaktionen, etwa Anpassungen von Schenkungen oder testamentarischen Gestaltungen durch veränderte steuerliche Gegebenheiten unberücksichtigt bleiben.[63] Die Ergebnisse erlauben daher keine Aussagen über Anpassungsreaktionen oder makroökonomische Rückwirkungen. Gleichwohl erlaubt das Modell eine belastbare empirische Bewertung der fiskalischen und verteilungspolitischen Effekte alternativer Reformoptionen unter der Annahme gleichbleibender Übertragungshöhen und -zeitpunkte.

Da sämtliche Auswertungen auf den gepoolten Übertragungsfällen der Jahre 2009 bis 2024 beruhen, wird abschließend die zeitliche Stabilität der Ergebnisse geprüft. Hierzu werden die zentralen Auswertungen zusätzlich für den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums,

[61] Damit wird sichergestellt, dass Unterschiede in Steuerlast, effektiver Steuerquote und Aufkommen ausschließlich auf die jeweilige Tarif- und Regelstruktur zurückzuführen sind.
[62] Sie wird bewusst auf das übertragene Vermögen v_i und nicht auf die um Freibeträge und Verschonung reduzierte Bemessungsgrundlage bezogen, da nur so die tatsächliche Belastung des gesamten wirtschaftlichen Erwerbs, einschließlich der steuerfrei gestellten Bestandteile, abgebildet und über die Szenarien hinweg vergleichbar gehalten wird. Ein Wert von 0,15 entspricht damit einer Belastung von 15 % des übertragenen Vermögens.
[63] Zur Analyse von Verhaltensanpassungen siehe u.a. *Glogowsky, U.*, 2021. Gestalterische Verhaltensanpassungen durch z.B. Vorzieheffekte, Kettenschenkungen oder Vermögensumstrukturierungen werden in der Untersuchung vernachlässigt. Sie können aufgrund der Datenlage nicht oder nur mit großer Unsicherheit berücksichtigt werden. Für weitere Ausführungen bzgl. der Problematik des Einbezugs von Verhaltensanpassungen siehe *Bach, S. et al.,* 2025, S.77.

nämlich die Jahre 2021 bis 2024, durchgeführt und in Anh. A ausgewiesen.[64] Auf diese Weise lässt sich beurteilen, ob strukturelle Veränderungen im Beobachtungszeitraum, wie etwa die Reform des Jahres 2016 oder die Entwicklung der Vermögenspreise, die auf dem Gesamtzeitraum beruhenden Ergebnisse maßgeblich beeinflussen.[65]

4 Analyse des Status quo und der Flat-Tax-Modelle

4.1 Verteilungswirkungen

4.1.1 Status quo

Die Verteilungsanalyse untersucht die Belastungsstruktur anhand des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes nach der Höhe des übertragenen Vermögens. Abb. 1 verdeutlicht, dass die im geltenden Tarif angelegte Progression im Gesamtbild nur eingeschränkt zum Tragen kommt. Während bei Übertragungen ohne begünstigtes Unternehmensvermögen ein mit der Vermögenshöhe ansteigender Verlauf des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes zu beobachten ist und damit der progressive Charakter des geltenden Rechts grundsätzlich abgebildet wird, zeigt sich für Übertragungen mit einer begünstigten Vermögenskomponente (§ 13b Abs. 1 ErbStG) ein deutlich flacheres bis regressives Profil. Insbesondere bei Übertragungen mit hohem Vermögenswert bleibt der durchschnittliche effektive Steuersatz trotz steigender Vermögenshöhe niedrig,[66] was auf die weitreichenden Verschonungsregelungen für unternehmerisches Vermögen zurückzuführen ist und eine partielle Entkopplung von Leistungsfähigkeit und effektiver Steuerbelastung impliziert.

Auffällig ist der ausgeprägte Anstieg des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes vom ersten zum zweiten Vermögenscluster (bis 75.000 € bzw. bis 300.000 €). Eine Zerlegung

[64] Dies betrifft das Aufkommen, die Progressionsmaße sowie die Abbildungen des effektiven Steuersatzes (vgl. *Anh. A*).
[65] Die getrennte Betrachtung trägt zudem dem Umstand Rechnung, dass eine ausschließlich auf den jüngsten Jahren basierende Auswertung zwar näher am gegenwärtigen Rand liegt, zugleich aber anfälliger für jahresspezifische Sondereffekte ist.
[66] So sinkt der durchschnittliche effektive Steuersatz sogar vom siebten (>26 Mio. €) ins achte (>90 Mio. €) Cluster.

des Anstiegs zeigt, dass er durch die Höhe und Zusammensetzung der übertragenen Vermögen getragen wird.[67] Der Anteil der niedriger belasteten Steuerklasse I steigt vom ersten zum zweiten Vermögenscluster von rund 10 % auf rund 29 % und wirkt dem Anstieg entgegen, was eine Selektionswirkung der persönlichen Freibeträge widerspiegelt.[68] Die vollständige Zerlegung und ihre methodische Erläuterung weist Anh. Abb. 3 aus.

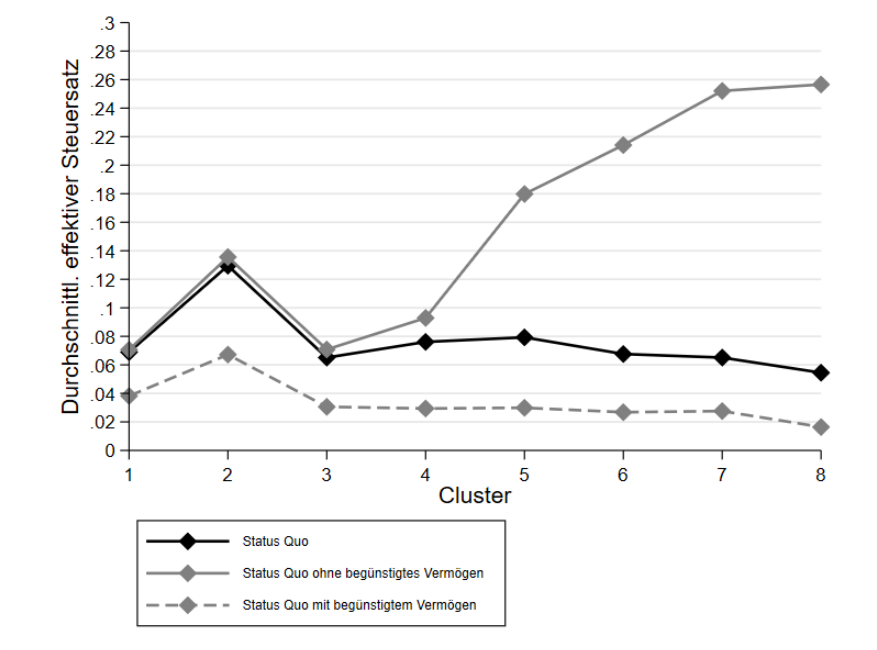


Abb. 1: Durchschnittlicher effektiver Steuersatz pro Vermögenscluster gesamt und getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für den Status quo (Quelle: Eigene Darstellung).

Die bisherige Betrachtung legt nahe, dass die im Status quo beobachtete Abflachung des Belastungsprofils bei Übertragungen mit hohem Vermögenswert maßgeblich auf die sachliche Verschonung unternehmerischen Vermögens zurückzuführen ist. Um diesen Zusammenhang von den übrigen Bestimmungsgrößen der effektiven Belastung zu trennen, wird der tatsächliche durchschnittliche effektive Steuersatz von Übertragungen mit begünstigten

[67] Der Beitrag der Vermögenskomponente beruht auf drei Effekten. Erstens nimmt das relative Gewicht der persönlichen Freibeträge mit steigender Erwerbshöhe ab, sodass die Erwerbe des zweiten Vermögensclusters die maßgeblichen Freibeträge deutlicher übersteigen als die des ersten. Zweitens greifen mit steigender Bemessungsgrundlage die höheren Tarifstufen des § 19 Abs. 1 ErbStG für die Steuerklassen I und II. Drittens ist der Anteil begünstigten Vermögens in diesem Segment gering. Die Zusammensetzung der Steuerklassen liefert demgegenüber einen negativen Beitrag. Zur Zerlegung siehe *Anh. Abb. 3*.

[68] Vgl. *Tab. 2*. Die persönlichen Freibeträge betragen in Steuerklasse I je nach Verwandtschaftsverhältnis zwischen 100.000 € und 500.000 €, in den Steuerklassen II und III einheitlich 20.000 € (§ 16 Abs. 1 ErbStG). Erwerbe naher Angehöriger gelangen daher erst bei höheren Übertragungswerten in den Erfassungsbereich der Statistik, die ausschließlich festgesetzte Erwerbe enthält (vgl. Kap. 3.1).

Vermögenskomponenten einer Steuerbelastung gegenübergestellt, die sich ergäbe, wenn die Befreiungen nach den §§ 13a und 13b ErbStG nicht zur Anwendung kämen, alle übrigen Parameter aber unverändert blieben. Abb. 2 illustriert diesen Vergleich. Während beide Profile in den unteren Vermögensclustern, in welchen der Anteil des begünstigten Vermögens gering ist, nahezu deckungsgleich verlaufen, öffnet sich mit steigender Vermögenshöhe eine zunehmende Lücke. Mit zunehmender Höhe des übertragenen Vermögens steigt der effektive Steuersatz deutlich an und weist dabei ein ähnliches Muster auf wie die Übertragungen ohne begünstigtes Vermögen in Abb. 1. Die Verschonung ist also maßgeblich für die verringerte effektive Belastung im geltenden Recht verantwortlich. Der vertikale Abstand zwischen beiden Kurven kann entsprechend als ein unmittelbares Maß des Verschonungseffekts interpretiert werden.

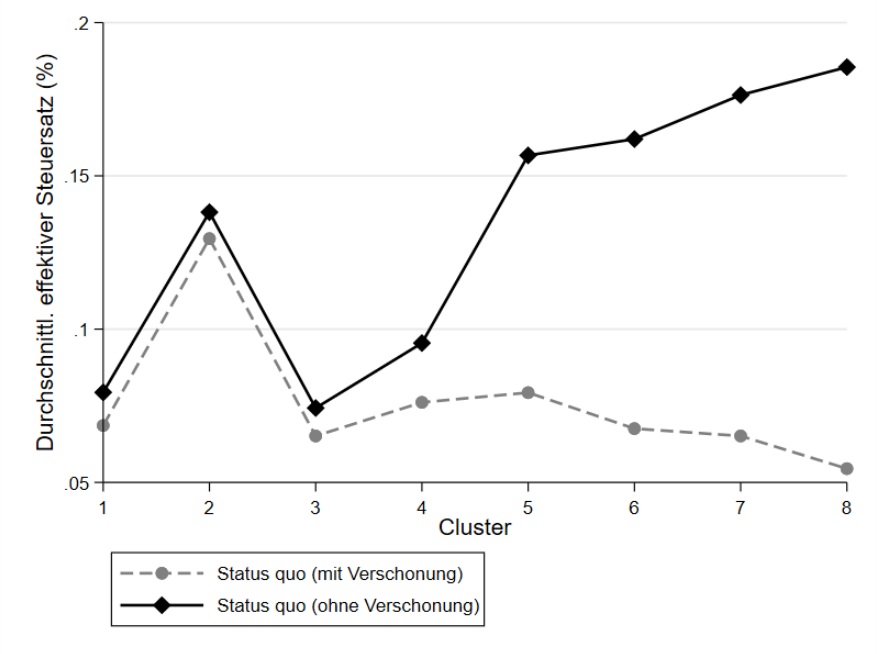


Abb. 2: Durchschnittlicher effektiver Steuersatz im Status quo gegenüber dem Fall ohne Verschonung (§§ 13a, 13b ErbStG) je Vermögenscluster. Die Steuerbelastung ohne Verschonung beruht auf demselben Tarif und denselben persönlichen Freibeträgen wie der Status quo. Auch sonstige, die effektive Steuerbelastung beeinflussende Parameter wurden konstant gehalten. Lediglich die Anwendung der §§ 13a und 13b ErbStG wurde ausgeschlossen. Der effektive Steuersatz ohne Verschonung wurde auf Einzelfallebene neu berechnet und anschließend clusterweise der Durchschnitt ermittelt (Quelle: Eigene Darstellung).

Tab. 4 schlüsselt diesen Effekt nach Übertragungsart und Verschonungsregime auf. Bezugsgesamtheit sind ausschließlich diejenigen Übertragungen, für die eine Befreiung nach § 13a ErbStG gewährt wurde. Auf sie entfällt ein verschontes Volumen von rund 517 Mrd. Euro,

und die Verschonung mindert ihren durchschnittlichen effektiven Steuersatz um 56,9 %, nämlich von 9,52 % auf 4,10 %.[69] Die Aufschlüsselung offenbart eine ausgeprägte Konzentration. Auf Schenkungen unter Optionsverschonung entfallen mit rund 410 Mrd. Euro etwa 79 % des verschonten Volumens, und ihre effektive Belastung wird um 94,4 % auf 0,45 % gemindert, während sich für begünstigte Erbschaften unter Optionsverschonung lediglich eine Minderung um 29,1 % auf 7,57 % ergibt.[70]

Die regressive Wirkung tritt im oberen Vermögensbereich am deutlichsten hervor. Auf Übertragungen über 26 Mio. Euro entfallen mit rund 300 Mrd. Euro etwa 58 % des verschonten Volumens, und die Verschonung mindert deren durchschnittlichen effektiven Steuersatz um 84,4 % von 16,01 % auf 2,49 %.[71] Damit ist die im Status quo festgestellte partielle Entkopplung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und effektiver Steuerbelastung nicht Ausdruck der Tarifstruktur, sondern der sachlichen Verschonung, denn gerade die größten Übertragungen unternehmerischen Vermögens werden durch die §§ 13a, 13b ErbStG von der progressiv angelegten Belastung ausgenommen.

	Verschontes Volumen (Mrd. €)	**Anteil am Unternehmensvermögen (%)**	**ETR mit Verschonung (%)**	**ETR ohne Verschonung (%)**	**Relative Entlastung (%)**	**Isolierter Verschonungseffekt (Pp.)**
Erbschaften						
Regelverschonung	30,49	77,57	6,11	11,67	-47,6	-5,57
Optionsverschonung	31,44	125,82	7,57	10,67	-29,1	-3,09
Schenkungen						
Regelverschonung	45,55	84,26	0,75	9,19	-91,8	-8,43

[69] Vgl. *Tab. 4*. Bezugsgesamtheit sämtlicher Angaben der Tabelle sind die 296.826 Übertragungen mit einer tatsächlich gewährten Befreiung nach § 13a ErbStG. Die durchschnittlichen effektiven Steuersätze sind ungewichtete arithmetische Mittel der auf Einzelfallebene berechneten Werte über diese Gesamtheit.

[70] Vgl. *Tab. 4*. Zwei Ausweisungen bedürfen einer Erläuterung. Der Anteil des verschonten Volumens am begünstigten unternehmerischen Vermögen übersteigt bei den Optionsverschonungen 100 %, weil neben dem Verschonungsabschlag weitere Entlastungstatbestände in die Befreiung eingehen, insbesondere der gleitende Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG und der Vorwegabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG, und weil Schulden und Lasten den Wert des begünstigten Vermögens mindern. Die besonders niedrige Belastung begünstigter Schenkungen beruht darauf, dass begünstigtes Vermögen bei planbarer Übertragung zu Lebzeiten gezielt unter den Voraussetzungen der Optionsverschonung übertragen werden kann. Der Befund ist deskriptiv zu verstehen und impliziert angesichts des statischen Modells keine Aussage über Verhaltensanpassungen.

[71] Vgl. *Tab. 4*, Zeile „Davon Cluster 7-8 (>26 Mio. €)“. Diese Zeile ist eine Teilmenge der übrigen Zeilen. Angesichts der geringen Zellbesetzung dieser Vermögenscluster (vgl. *Tab. 2*) sind die Werte als aggregierte Mittelwerte zu lesen.

Optionsverschonung	409,62	137,53	0,45	8,06	-94,4	-7,61
Davon Übertragungen >26 Mio. €	300,02	-	2,49	16,01	-84,4	-13,52
Alle Übertragungen mit Verschonung	517,11	-	4,10	9,52	-56,9	-5,42

Tab. 4: Dekomposition des verschonten Vermögens. Bezugsgesamtheit sind sämtliche Übertragungen mit einer Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG. Das verschonte Volumen ist die Summe der individuellen Verschonungsbeträge und mithin volumenbasiert, ebenso der Anteil am Unternehmensvermögen, der als Quotient der jeweiligen Summen gebildet wird. Die durchschnittlichen effektiven Steuersätze mit und ohne Verschonung sind demgegenüber ungewichtete arithmetische Mittel der auf Einzelfallebene berechneten Werte, sodass jede Übertragung unabhängig von ihrem Volumen mit gleichem Gewicht eingeht. Die relative Entlastung ist der prozentuale Rückgang des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes, der isolierte Verschonungseffekt dessen Rückgang in Prozentpunkten. Die Abkürzung „ETR" steht für den effektiven Steuersatz. Die Spalten „Relative Entlastung" und „Isolierter Verschonungseffekt" sind aus ungerundeten Werten berechnet (Quelle: Eigene Darstellung).

Insgesamt zeigt die Auswertung der Belastungswirkung der §§ 13a und 13b ErbStG, dass die Verschonung nicht nur ein erhebliches Steuervolumen betrifft, sondern sich dieses in hohem Maße auf große, zu Lebzeiten übertragene Unternehmensvermögen konzentriert. Dieser Befund untermauert empirisch die Ausgangsthese einer verschonungsgetriebenen Entkopplung der Steuerbelastung vom Wert des übertragenen Vermögens und bildet zugleich den Bezugspunkt für die Beurteilung der Reformmodelle.

4.1.2 Verteilung der Steuerbelastung in den Flat-Tax-Modellen

Ob und welchem Umfang die Reformmodelle diese Entkopplung auflösen, zeigt Abb. 3. Sie stellt die durchschnittlichen effektiven Steuersätze der vier Modelle nach der Höhe des übertragenen Vermögens dar, getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Unternehmensvermögen.

Alle vier Modelle zeigen dasselbe Grundmuster. Die im Status quo beobachteten systematischen Belastungsunterschiede zwischen beiden Gruppen treten deutlich zurück, und die effektiven Steuersätze nähern sich mit steigender Vermögenshöhe dem proportionalen Steuersatz an. Ursächlich ist der vollständige oder teilweise Wegfall der Verschonung, durch den das

zuvor nach den §§ 13a-13c, 28a ErbStG freigestellte Vermögen in die Bemessungsgrundlage eingeht.[72]

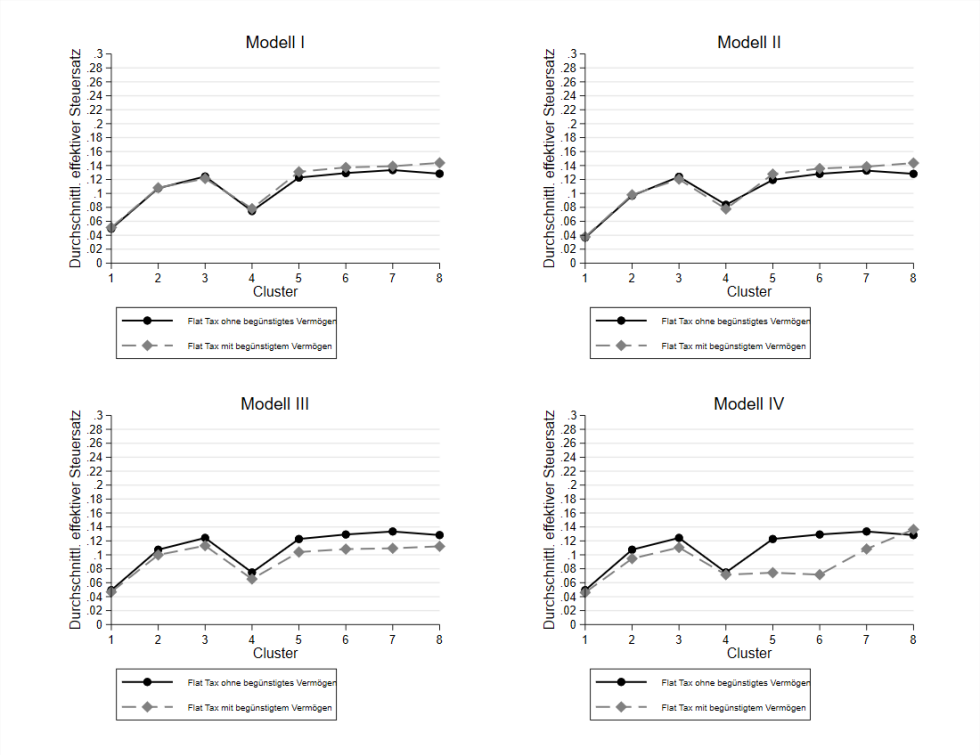


Abb. 3: Durchschnittlicher effektiver Steuersatz pro Vermögenscluster getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für die Modelle I bis IV (Quelle: Eigene Darstellung).

In allen Modellen fällt der durchschnittliche effektive Steuersatz im vierten Vermögenscluster gegenüber dem dritten zurück, bevor er ab dem fünften wieder ansteigt. Der Rückgang beruht auf der Lage der persönlichen Freibeträge. Da der effektive Steuersatz auf das übertragene Vermögen bezogen ist, geht er für Erwerbe, die den maßgeblichen Freibetrag nur wenig übersteigen, gegen null. Die angehobenen Freibeträge der Steuerklasse I liegen in sämtlichen Modellen an der Untergrenze des vierten Vermögensclusters, während die im Status quo geltenden Freibeträge in das dritte Vermögenscluster fallen. Der Rückgang verschiebt sich mit der

[72] Die verbleibenden Niveauunterschiede zwischen beiden Gruppen beruhen darauf, dass mit den §§ 13a-13d, 28a ErbStG zwar die Begünstigungen unternehmerischen Vermögens entfallen, die Befreiungen des § 13 ErbStG jedoch fortbestehen und bei Übertragungen ohne begünstigtes Vermögen anteilig stärker ins Gewicht fallen. Hinzu kommen Nutzungs- und Duldungsauflagen, Erwerbsnebenkosten sowie Schulden und Lasten, die in dieser Gruppe eine größere Rolle spielen, sowie Unterschiede in der Vermögenszusammensetzung, der Steuerklassenverteilung und der Erwerbshöhenverteilung innerhalb der breiten Vermögenscluster.

Anhebung folgerichtig um ein Vermögenscluster nach rechts, wie der Vergleich mit Abb. 1 zeigt, wo er im dritten Vermögenscluster auftritt.[73]

Die Unterschiede zwischen den Modellen folgen den beiden variierten Stellschrauben. Ob die Belastungsprofile beider Gruppen auseinanderfallen, hängt allein vom Fortbestand einer Begünstigung unternehmerischen Vermögens ab. In den verschonungsfreien Modellen I und II verlaufen sie über das gesamte Vermögensspektrum eng beieinander, während die pauschale Freistellung von 25 % in Modell III und der gesonderte Freibetrag von 10 Mio. Euro in Modell IV im oberen Vermögensbereich eine Divergenz fortbestehen lassen. Die Höhe der persönlichen Freibeträge bestimmt demgegenüber das Belastungsniveau im unteren und mittleren Bereich, wie der Vergleich der insoweit allein abweichenden Modelle I und II zeigt.

Die fortbestehende Differenzierung reproduziert das regressive Muster des Status quo jedoch nicht. In allen Modellen liegt der durchschnittliche effektive Steuersatz begünstigter Übertragungen im oberen Bereich oberhalb des Niveaus im Status quo und erreicht in Modell IV bei den höchsten Vermögensübertragungen nahezu den proportionalen Steuersatz. Die verbliebenen Begünstigungen dämpfen die Belastung, heben ihre Bindung an die Vermögenshöhe aber nicht mehr auf.

Insgesamt lösen alle vier Modelle die vermögensartspezifische Entkopplung des Status quo weitgehend auf und deuten zugleich auf eine Umverteilung der Steuerlast vom unteren zum oberen Vermögensbereich hin.

[73] Bei proportionalem Tarif gilt ETR= t x (1-(f+d)/v), sodass der effektive Steuersatz allein vom Verhältnis der persönlichen Freibeträge und der abzugsfähigen Schulden und Lasten zum übertragenen Vermögen abhängt. In Modell I beträgt er für ein Kind bei einem übertragenen Vermögen von 650.000 € rund 1,2 % und erst bei 6.000.000 € rund 13,5 %. Die maßgeblichen Freibeträge der Steuerklasse I von 400.000 € bzw. 500.000 € liegen im gelten Recht im dritten Vermögenscluster, in den Modellen mit 600.000 € bis 1.000.000 € dagegen im vierten Vermögenscluster. Verstärkend wirken der von 75,1 % auf 85,1 % steigende Anteil der Steuerklasse I (vgl. Tab. 3) sowie die in allen Modellen fortbestehende Befreiung des selbstgenutzten Familienwohnheims.

4.2 Aufkommenswirkungen

Tab. 5 zeigt die aggregierten fiskalischen Effekte der Reformvarianten im Vergleich zum Status quo für den gesamten Beobachtungszeitraum 2009 bis 2024. Während der Status quo ein Steueraufkommen von rund 106,9 Mrd. € erzielt, führen die Flat-Tax-Modelle trotz einheitlichen Steuersatzes zu heterogenen Aufkommenswirkungen. So übertreffen Modell I (123,9 Mrd. €) und Modell II (116,5 Mrd. €) das Aufkommen des Status quo, wohingegen Modell III (106,2 Mrd. €) und Modell IV (100,6 Mrd. €) leicht darunter liegen. In den Modellen I und II, die keine Begünstigung für unternehmerisches Vermögen vorsehen, könnte der Steuersatz also aufkommensneutral niedriger als 15 % sein. Zudem gehen sowohl der durchschnittliche effektive Steuersatz als auch dessen Varianz gegenüber dem Status quo zurück, was die homogenere und weniger streuungsanfällige Belastungsstruktur widerspiegelt.[74] Bemerkenswert ist, dass die Summe aller steuerpflichtigen Erwerbe in sämtlichen Reformvarianten (z.B. in Modell I um rund 45 %) deutlich über dem des Status quo liegt, obwohl die Freibeträge angehoben wurden. Die gegenläufige Entwicklung von steigender Bemessungsgrundlage und sinkender Fallzahl verdeutlicht, dass die Aufkommensentwicklung maßgeblich durch die breitere Bemessungsgrundlage infolge der reduzierten Verschonung unternehmerischen Vermögens getragen wird.

Szenario	Steuerpfl. Erwerbe (N)	Steuerpfl. Erwerb (Mrd. €)	Diff. ggü. Status quo (%)	Aufkommen (Mrd. €)	Diff. ggü. Status quo (%)	Durchschn. ETR (%)	Varianz ETR
Status quo	2.111.612	572,40	-	106,91	-	11,83	0,00696
Flat-Tax-Modell I	1.558.472	830,22	+45,04	123,91	+15,90	8,18	0,00171
Flat-Tax-Modell II	1.279.273	780,94	+36,43	116,54	+9,00	7,87	0,00168
Flat-Tax-Modell III	1.545.921	711,94	+24,38	106,17	-0,69	8,07	0,00167
Flat-Tax-Modell IV	1.489.185	674,82	+17,89	100,61	-5,89	8,08	0,00169

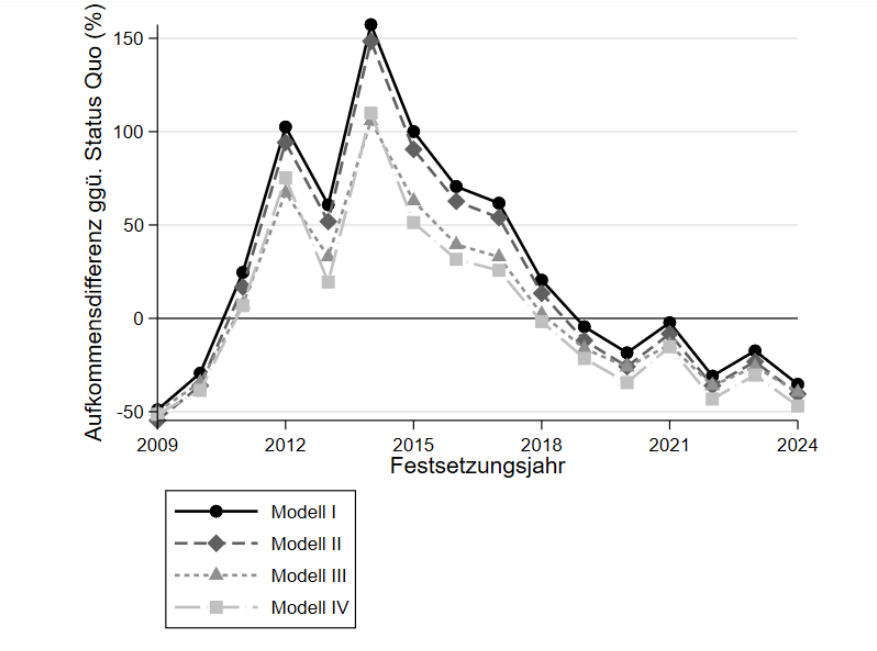
Tab. 5: Vergleich des Steueraufkommens nach Szenarien für den gesamten Beobachtungszeitraum 2009-2024. ETR steht für den effektiven Steuersatz (Quelle: Eigene Darstellung).

Eigenständige Aussagekraft besitzt die Zahl der steuerpflichtigen Erwerbe. Sie geht gegenüber dem Status quo in den Flat-Tax-Modellen zwischen 26,2 % (Modell I) und 39,4 %

[74] Die Varianz des effektiven Steuersatzes sinkt von 0,00696 im Status quo auf rund 0,0017 in allen Reformmodellen (vgl. *Tab. 5*) und mithin auf etwa ein Viertel.

(Modell II) zurück. Da diese Größe vor Anwendung des Tarifs bestimmt wird und der Wegfall der Verschonungen sie nur erhöhen kann, ist der Rückgang vollständig der Anhebung der persönlichen Freibeträge zuzurechnen, deren isolierter Effekt mithin noch stärker ausfällt. Weil das Aufkommen zugleich schwächer sinkt als die Fallzahl oder sogar steigt, erhöht sich das durchschnittliche Aufkommen je steuerpflichtigem Erwerb von rund 50.600 € im Status quo auf rund 79.500 € in Modell I und rund 91.100 € in Modell II, sodass sich die Besteuerung auf die hohen Übertragungen konzentriert.[75] Anders als die Aufkommenswirkungen erweist sich dieser Befund als zeitraumstabil, da der Rückgang am aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums mit 27,8 % (Modell I) bis 40,4 % (Modell II) sogar geringfügig stärker ausfällt.

Die bisher betrachteten Aufkommenswirkungen beruhen auf der Aggregation sämtlicher Festsetzungsjahre 2009 bis 2024. Um zu prüfen, ob diese Ergebnisse durch die Zusammenfassung des langen Zeitraums verzerrt werden, stellt Abb. 4 die relative Veränderung des Steueraufkommens der Reformmodelle gegenüber dem Status quo im Zeitverlauf dar.[76]



[75] Eigene Berechnung aus *Tab. 5* als Quotient aus festgesetztem Steueraufkommen und Anzahl steuerpflichtiger Erwerbe. Für die Modelle III und IV ergeben sich rund 68.700 € bzw. 67.600 €.
[76] Zur Prüfung der Pooling-Sensitivität vgl. auch die methodische Begründung in Kap. 3.2 sowie *Bach, S. et al.,* 2025, die ihre Simulation auf die letzten vier Jahre (2019 – 2022) stützen. Die aggregierten Kennzahlen für den Zeitraum 2021 bis 2024 werden in *Anh. Tab. 1* ausgewiesen.

Abb. 4: Vergleich der relativen Veränderung des Steueraufkommens nach Szenarien gegenüber dem Status quo pro Festsetzungsjahr für den gesamten Beobachtungszeitraum 2009-2024 (Quelle: Eigene Darstellung).

Der Vergleich beider Betrachtungen veranschaulicht eine deutliche zeitliche Variation in der Aufkommenswirkung der Reformmodelle. Während die Reformmodelle über den Gesamtzeitraum überwiegend aufkommensneutral bis aufkommenssteigernd wirken, führen sie in den letzten Jahren durchgängig zu Mindereinnahmen gegenüber dem Status quo. So liegt das Aufkommen des Modells I für den Zeitraum 2021 bis 2024 um rund 22 % unter dem Status quo, in den Modellen II bis IV zwischen rund 28 % und 35 % darunter.[77] Diese Differenz ist ökonomisch plausibel und beruht auf Vorzieheffekten. In den früheren Jahren des Beobachtungszeitraums wurden, insbesondere im Vorfeld und im Nachgang der Reformen von 2009 und 2016, in erheblichem Umfang große unternehmerische Vermögen unter Inanspruchnahme der Verschonung übertragen.[78] Da gerade diese Übertragungen in den verschonungsreduzierenden Reformmodellen den wesentlichen Mehrertrag erzeugen, fällt der aufkommenssteigernde Effekt der Reform im Gesamtzeitraum höher aus als am aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums, an dem solche Übertragungen ein geringeres Gewicht haben.[79] Die Verteilungswirkung der Reformmodelle, genauer die gleichmäßigere Belastung über die Vermögensverteilung, bleibt hiervon unberührt.[80]

Die Sensitivität der fiskalischen Wirkung gegenüber dem betrachteten Zeitraum lässt sich zudem unmittelbar an den aufkommensneutralen Steuersätzen ablesen, also den proportionalen Sätzen, bei denen ein Modell exakt das Aufkommen des Status quo des jeweiligen Jahres erzielt. Tab. 6 weist diese Sätze für jedes Festsetzungsjahr und jedes Reformmodell aus.[81]

---

[77] Vgl. *Anh. Tab. 1*.
[78] Zu Nachhol- und Vorzieheffekten bei Übertragungen unternehmerischen Vermögens im Umfeld der Reformen 2009 und 2016 siehe u.a. *Mödinger, P./ Kaiser, M.,* 2018.
[79] Vgl. *Abb. 4*. So liegt die relative Aufkommensdifferenz der Modelle ggü. dem Status quo insbesondere in den Jahren 2012 bis 2016 zwischen rund +60 % und knapp über +150 %.
[80] Vgl. *Anh. Abb. 2*. Die Belastungsprofile verändern sich gegenüber der Betrachtung über den Gesamtzeitraum (vgl. *Abb. 3*) nicht.
[81] Der aufkommensneutrale Satz eines Jahres ist definiert als derjenige proportionale Satz, bei dem ein Modell das im selben Jahr im Status quo erzielte Steueraufkommen exakt repliziert. Er ergibt sich als Produkt aus dem angesetzten Satz (15 %) und dem Verhältnis von Status-quo-Aufkommen zu dem bei 15 % im Modell erzielten Aufkommen des betreffenden Jahres.

Die Werte schwanken über den Beobachtungszeitraum erheblich. In Modell I reichen sie von 5,83 % (2014) bis 29,38 % (2009). Über den gesamten Beobachtungszeitraum gerechnet liegt der aufkommensneutrale Steuersatz zwischen 12,94 % (Modell I) und 15,94 % (Modell IV) und damit in unmittelbarer Nähe des angesetzten Satzes.[82]

Für die Kalibrierung einer konkreten Reform folgt daraus, dass ein einheitlicher Steuersatz von 15 % nicht als abschließende Empfehlung zu verstehen ist.[83]

Festsetzungsjahr	Flat-Tax-Modell I	Flat-Tax-Modell II	Flat-Tax-Modell III	Flat-Tax-Modell IV
2009	29,38	33,10	29,99	30,88
2010	21,23	23,44	22,83	24,41
2011	12,04	12,84	13,96	14,05
2012	7,41	7,72	8,96	8,67
2013	9,33	9,88	11,28	12,56
2014	5,83	6,04	7,29	7,15
2015	7,50	7,87	9,21	9,91
2016	8,79	9,22	10,75	11,40
2017	9,28	9,74	11,28	11,93
2018	12,45	13,22	14,66	15,27
2019	15,70	17,01	17,89	19,10
2020	18,39	20,22	20,29	22,87
2021	15,35	16,35	17,48	17,68
2022	21,71	23,61	23,46	26,41
2023	18,15	19,54	20,23	21,53
2024	23,18	25,19	24,83	28,25

Tab. 6: Aufkommensneutrale Steuersätze je Festsetzungsjahr für die verschiedenen Flat-Tax-Modelle in % (Quelle: Eigene Darstellung).

Neben der Höhe des Aufkommens ist dessen Verteilung über die Übertragungshöhe von Interesse. Abb. 5 stellt für den Status quo je Vermögenscluster den Anteil am übertragenen Vermögen dem Anteil am Steueraufkommen gegenüber. Bei Übertragungen ohne begünstigtes Unternehmensvermögen übersteigt der Anteil am Steueraufkommen den Anteil am gesamten im Beobachtungszeitraum übertragenen Vermögen nahezu durchgängig, was eine progressive Belastungsstruktur widerspiegelt.[84] So sind bspw. jene Übertragungen innerhalb des zweiten

[82] Die dargestellten Sätze sind die aus dem aggregierten Gesamtaufkommen des Gesamtzeitraums (*Tab. 5*) abgeleiteten, volumengewichteten Sätze.

[83] Vgl. zur möglichen Überrepräsentation steuerfrei übertragener Unternehmensvermögen in den frühen Jahren des Beobachtungszeitraums *Mödinger, P./ Kaiser, M.*, 2018 sowie zur Beschränkung auf die jüngsten Jahre (2019 – 2022) *Bach, S. et al.,* 2025.

[84] Lediglich in Vermögenscluster drei liegt der Anteil des Steueraufkommens unter dem am übertragenen Vermögen, was die hohe Relevanz der Freibeträge der Steuerklasse I in dieser Vermögenshöhe widerspiegelt.

Vermögensclusters für ca. 15 % des Steueraufkommens verantwortlich, erhalten zeitgleich jedoch lediglich ca. 9 % des gesamten übertragenen Vermögens. Bei Übertragungen mit begünstigtem Unternehmensvermögen fallen beide Anteile dagegen gerade bei hohen Übertragungswerten auseinander.

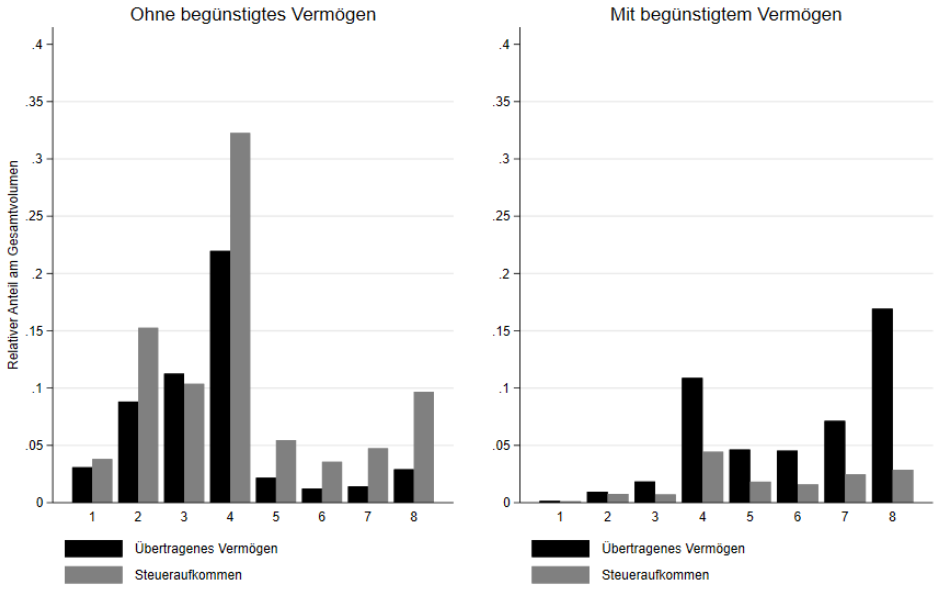


Abb. 5: Der relative Anteil am übertragenen Vermögen zusammen mit dem relativen Anteil am gesamten Steueraufkommen nach Vermögensclustern und getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für den Status quo (Quelle: Eigene Darstellung).

Die Flat-Tax-Modelle koppeln beide Anteile wieder aneinander (Abb. 6).[85] Für Übertragungen ohne begünstigtes Unternehmensvermögen verläuft die Aufkommensverteilung weitgehend proportional zur Vermögensverteilung, wobei die niedrigen Vermögensübertragungen infolge der erhöhten Freibeträge zurücktreten. Für Übertragungen mit begünstigtem Unternehmensvermögen tragen höheren Vermögensübertragungen einen deutlich höheren Aufkommensanteil als im Status quo, sodass die dortige Unterbesteuerung substanziell eingeschränkt wird.[86]

[85] Exemplarisch wird Modell I ausgewiesen. Die übrigen Modelle zeigen dasselbe Muster.
[86] In Modell IV steigt der Anteil des Steueraufkommens im achten Cluster der Übertragungen mit begünstigtem Unternehmensvermögen auf über 30 %. Dies ist auf die wertmäßige Begrenzung durch den absoluten Freibetrag zurückzuführen, wodurch extreme Begünstigungstatbestände vermieden werden.

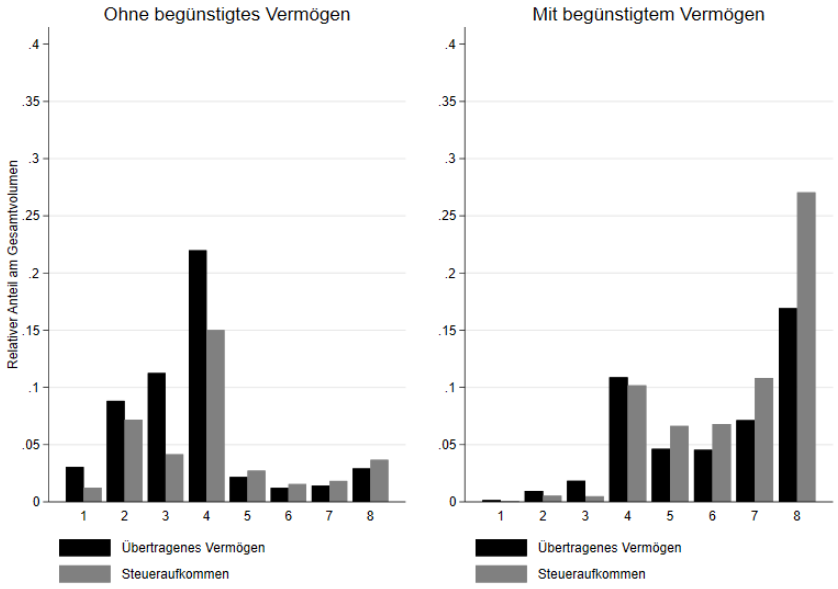


Abb. 6: Der relative Anteil am übertragenen Vermögen zusammen mit dem relativen Anteil am gesamten Steueraufkommen nach Vermögensclustern und getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für Modell I (Quelle: Eigene Darstellung).

Die Differenzanalyse in Abb. 7 zeigt, worauf diese Verschiebung beruht. Im unteren und mittleren Vermögensbereich ohne begünstigtes Unternehmensvermögen sinken steuerpflichtiger Erwerb und Steuerlast infolge der erhöhten Freibeträge, im oberen Bereich dieses Segments fallen die Veränderungen dagegen geringer aus,[87] während die wesentlichen Mehreffekte im oberen Bereich der Übertragungen mit begünstigtem Unternehmensvermögen entstehen. Die Modelle II bis IV zeigen dasselbe Muster, dessen Intensität jedoch systematisch mit der Ausgestaltung der Verschonung variiert und in den Modellen III und IV schwächer ausfällt.[88] Je weitgehender die Verschonung entfällt, desto enger folgt die Verteilung des Steueraufkommens der Verteilung des übertragenen Vermögens.

[87] Im oberen Bereich steigen die steuerpflichtigen Erwerbe bei nicht begünstigtem Vermögen, weil in den Flat-Tax-Modellen § 13d ErbStG gestrichen wurde. In den hohen nicht begünstigten Vermögen ist entsprechend viel zu Wohnzwecken vermietetes Grundvermögen enthalten.
[88] Exemplarisch wird Modell I ausgewiesen.

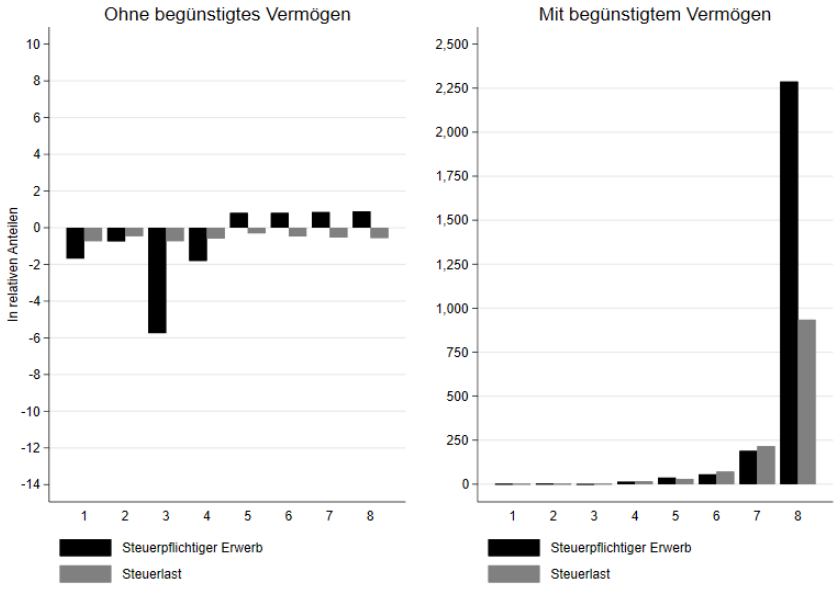


Abb. 7: Der relative Unterschied im steuerpflichtigen Erwerb und in der Steuerlast ggü. dem Status quo aufgeteilt nach Vermögensclustern und getrennt nach Übertragungen ohne und mit begünstigtem Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für Modell I (Quelle: Eigene Darstellung).

4.3 Belastungsstruktur nach Vermögensart und Verteilungsmaße

Die bisherigen Auswertungen sind nach der Höhe des übertragenen Vermögens gegliedert und beziffern mit Tab. 4 das Niveau des Verschonungseffekts für die begünstigten Übertragungen. Offen bleibt, ob die Art des übertragenen Vermögens auch unabhängig von dessen Höhe und über sämtliche Übertragungen hinweg systematisch mit der effektiven Belastung zusammenhängt, was eine Kontingenzanalyse mit dem Zusammenhangsmaß Cramérs V beantwortet. Der Korrelationskoeffizient nach Pearson setzt metrisch skalierte Merkmale voraus, der Rangkorrelationskoeffizient nach Spearman mindestens ordinal skalierte. Die dominierende Vermögensart ist demgegenüber nominal skaliert und weist keine sachlich begründbare Rangordnung auf, sodass beide Maße nicht anwendbar sind. Cramérs V normiert die Chi-Quadrat-Statistik einer Kreuztabelle auf Werte zwischen null und eins und ist auch für nominal skalierte Merkmale definiert.[89]

[89] Werte um 0,1 gelten als schwacher, Werte ab 0,3 als mittlerer Zusammenhang. Bei sehr großen Fallzahlen (hier rund 2,8 Mio. Übertragungen) wird der Chi-Quadrat-Test praktisch immer signifikant, sodass die Effektstärke maßgeblich ist.

Tab. 7 weist für den Status quo die Verteilung der Übertragungen auf vier Belastungsklassen aus, getrennt nach der dominierenden Vermögensart. Es zeigt sich ein deutlicher Zusammenhang zwischen Vermögensart und effektiver Belastung. Am stärksten wirkt die vermögensartspezifische Entlastung bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen mit 75,7 % und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften mit 87,0 % in der untersten Belastungsklasse, wo die Verschonung nahezu flächendeckend greift. Betriebsvermögen liegt mit 33,0 % dagegen nahe am Durchschnitt aller Übertragungen von 32,0 %, weil es zahlreiche kleinere, nicht oder nur teilweise begünstigte Übertragungen umfasst. Die noch stärkere Konzentration des Grundvermögens von 37,3 % beruht auf der Befreiung des Familienheims nach § 13 Abs.1 Nr. 4a-4c ErbStG und dem Bewertungsabschlag des § 13d ErbStG. Die Belastungsunterschiede beruhen damit auf mehreren, sachlich unterschiedlich begründeten Befreiungstatbeständen und nicht allein auf der Verschonung unternehmerischen Vermögens.

Dominierende Vermögensart	**Belastungsklasse (ETR)**				**Summe**
	ETR<=1 %	**1 %<ETR<=10 %**	**10 %<ETR<=20 %**	**20 %<ETR**	
BV	177.917 (33,00)	150.574 (27,93)	131.629 (24,41)	79.031 (14,66)	539.151 (100,00)
LuF	35.531 (75,73)	6.616 (14,10)	3.630 (7,74)	1.144 (2,44)	46.921 (100,00)
AaKapG	35.264 (87,04)	3.482 (8,59)	1.171 (2,89)	598 (1,48)	40.515 (100,00)
GV	347.749 (37,27)	273.379 (29,30)	199.893 (21,42)	112.090 (12,01)	933.111 (100,00)
üV	303.675 (24,18)	406.676 (32,39)	337.149 (26,85)	208.248 (16,58)	1.255.748 (100,00)
Summe	900.136 (31,97)	840.727 (29,86)	673.472 (23,92)	401.111 (14,25)	2.815.446 (100,00)

Tab. 7: Kontingenztabelle Vermögensart x Belastungsklasse (Status quo). Als dominierende Vermögensart gilt diejenige mit dem höchsten Wertanteil an der jeweiligen Übertragung. BV steht für Betriebsvermögen, LuF für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, AaKapG für Anteile an Kapitalgesellschaften, GV für Grundvermögen, üV für übriges Vermögen und ETR für den effektiven Steuersatz. In den Klammern werden die relativen Beobachtungsanteile ausgegeben. Cramérs V = 0,1329. Pearson chi2(12) = 1.5e+05, Pr = 0.000 (Quelle: Eigene Darstellung).

Der über alle Übertragungen gemessene Zusammenhang zwischen Vermögensart und Belastungsklasse ist mit einem Cramérs V von 0,133 statistisch signifikant, der Stärke nach

jedoch schwach ausgeprägt.[90] Dies ist plausibel, da die Belastungshöhe nicht allein durch die Vermögensart, sondern maßgeblich durch die Übertragungshöhe, die persönlichen Freibeträge und die Steuerklasse bestimmt wird. Gleichwohl belegt er, dass die Vermögensart geltenden Recht einen eigenständigen und von der Übertragungshöhe unabhängigen Einfluss auf die effektive Belastung ausübt.

Tab. 8 stellt dem die Verteilung unter dem Flat-Tax-Modell I gegenüber.[91] Erstens entfällt die höchste Belastungsklasse vollständig, da ein proportionaler Steuersatz von 15 % auf eine einheitlich definierte Bemessungsgrundlage keine effektiven Steuersätze oberhalb von 20 % erzeugen kann. Zweitens nähern sich die Verteilungen der Vermögensarten einander an, indem die zuvor ausgeprägte Konzentration von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften in der untersten Belastungsklasse zurückgeht.

Dominierende Vermögensart	**Belastungsklasse (ETR)**				**Summe**
	ETR<=1 %	**1 %<ETR<=10 %**	**10 %<ETR<=20 %**	**20 %<ETR**	
BV	231.284 (43,01)	177.982 (33,10)	128.421 (23,88)	- (-)	537.687 (100,00)
LuF	32.492 (69,31)	9.000 (19,20)	5.390 (11,50)	- (-)	46.882 (100,00)
AaKapG	21.713 (53,59)	9.234 (22,79)	9.568 (23,62)	- (-)	40.515 (100,00)
GV	500.158 (53,61)	255.687 (27,41)	177.074 (18,98)	- (-)	932.919 (100,00)
üV	548.657 (43,70)	404.351 (32,21)	302.397 (24,09)	- (-)	1.255.405 (100,00)
Summe	1.334.304 (47,43)	856.254 (30,43)	622.850 (22,14)	- (-)	2.813.408 (100,00)

Tab. 8: Kontingenztabelle Vermögensart x Belastungsklasse (Modell I). In den Klammern werden die relativen Beobachtungsanteile ausgegeben. Abkürzungen wie in Tab. 7. Die gegenüber Tab. 7 um 2.038 geringere Fallzahl beruht auf Übertragungen, für die unter Modell I kein effektiver Steuersatz definiert ist. Cramérs V = 0,0801. Pearson chi2(8) = 3.6e+04, Pr = 0.000 (Quelle: Eigene Darstellung).

Entsprechend sinkt Cramérs V in Modell I auf 0,080. Da das Maß auf die um eins verminderte kleinere Tabellendimension normiert, sind die Werte einer vierklassigen und einer dreiklassigen Tabelle nicht unmittelbar miteinander vergleichbar. Auf einer einheitlichen Basis von fünf

[90] Die schwache Ausprägung ist plausibel, weil die Belastungshöhe maßgeblich durch die Übertragungshöhe, die persönlichen Freibeträge und die Steuerklasse bestimmt wird.
[91] Die übrigen Flat-Tax-Modelle zeichnen ein vergleichbares Bild und werden daher hier nicht gesondert ausgewiesen.

Vermögenskategorien und drei Belastungsklassen beträgt Cramérs V im Status quo 0,1625 und unter Modell I 0,0801, sodass sich dieser Zusammenhang zwischen Vermögensart und effektiver Belastung etwa halbiert.[92] Die Flat-Tax-Modelle koppeln die effektive Belastung damit stärker von der Art des übertragenen Vermögens ab und binden sie enger an dessen Höhe.

Ergänzend erfassen kardinale Verteilungsmaße die Progressions- und Umverteilungswirkung (Tab. 9). Der Kakwani-Index misst dabei die Tarifprogression, der Reynolds-Smolensky-Index die Umverteilungswirkung.[93] Der Kakwani-Index weist den Status quo mit –

0,0083 als leicht regressiv aus, der Reynolds-Smolensky-Index bestätigt dies mit -0,0027, während die Flat-Tax-Modelle durchgehend Werte nahe null aufweisen.[94] Am aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024) kehrt sich das Vorzeichen des Kakwani-Index im Status quo um (+0,0108), da mit der dort rückläufigen Inanspruchnahme der Verschonung die intendierte Tarifprogression wieder hervortritt.[95]

Szenario	Kakwani-Index	Reynolds-Smolensky-Index
Status quo	-0,0083	-0,0027
Flat-Tax-Modell I	0,0001	0,0000
Flat-Tax-Modell II	0,0001	0,0000
Flat-Tax-Modell III	0,0000	0,0000
Flat-Tax-Modell IV	0,0000	0,0000

Tab. 9: Progressions- und Umverteilungsmaße je Szenario über den Gesamtzeitraum. Ein negativer Kakwani-Index zeigt an, dass die Steuer geringer konzentrierter ist als die Bemessungsgrundlage (Regressivität). Werte nahe null entsprechen einer proportionalen Belastung (Quelle: Eigene Darstellung).

[92] Vgl. *Tab. 7* und *Tab. 8*. Für den dimensionsgleichen Vergleich werden im Status quo die beiden oberen Belastungsklassen zu einer Klasse „über 10 %“ zusammengefasst. Der Zusammenhang verschwindet unter Modell I nicht vollständig, weil neben den §§ 13a-13d ErbStG weitere, vermögensartspezifisch wirkende Tatbestände fortbestehen, insbesondere die Befreiung des Familienheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG sowie der Abzug von Schulden und Lasten.

[93] Der Kakwani- und der Reynolds-Smolensky-Index werden bezogen auf die Bemessungsgrundlage (den steuerpflichtigen Erwerb) vor Steuer berechnet und messen die Progression bzw. Umverteilung innerhalb der steuerpflichtigen Erwerbe. Der Kakwani-Index ergibt sich als Differenz zwischen dem Konzentrationskoeffizienten der festgesetzten Steuer, welcher über die nach der Vor-Steuer-Bemessungsgrundlage sortierte Verteilung gebildet wird, und dem Gini-Koeffizienten der Bemessungsgrundlage. Der Reynolds-Smolensky-Index wird als Differenz der Gini-Koeffizienten der Bemessungsgrundlagen vor und nach Steuer gebildet. Berücksichtigt werden Übertragungen mit positiver Bemessungsgrundlage vor Steuer. Übertragungen, deren Bemessungsgrundlage nach Freibetragsabzug null oder negativ ist, bleiben unberücksichtigt, während verschonungsbedingt steuerfreie Übertragungen mit positiver Bemessungsgrundlage in die Berechnung eingehen.

[94] Vgl. *Tab. 9*. Die Werte sind auf vier Nachkommastellen gerundet. Werte von 0,0000 zeigen Proportionalität bzw. das Ausbleiben von Umverteilung an, nicht deren exaktes Fehlen.

[95] Vgl. *Anh. Tab. 2*. Siehe ebenfalls *Anh. Abb. 1*, in welcher die durchschnittliche effektive Belastung des Status quo für den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums ein progressives Muster aufweist.

Die Analyse bestätigt damit den bereits gewonnenen Befund auf einer von der Vermögenshöhe unabhängigen Ebene. Das geltende Recht wirkt in der Zusammenschau aller Übertragungen trotz progressiven Tarifs leicht regressiv, während die Flat-Tax-Modelle diese Regressivität aufheben.

5 Gewinner und Verlierer einer Flat-Tax-Reform

Tab. 10 weist die durchschnittliche Veränderung des effektiven Steuersatzes gegenüber dem Status quo für Modell I aus, differenziert nach Übertragungsart (Erbschaft, Schenkung), Steuerklasse und Höhe des übertragenen Vermögens.[96] Diese dreifache Differenzierung identifiziert, welche Erwerbergruppen durch die Reform ent- oder mehrbelastet werden. Die Ergebnisse für die Modelle II bis IV sind in Anh. B dokumentiert und bestätigen die nachfolgend beschriebenen Muster.

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Erbschaften								
Steuerklasse I	-0,26 (28.325)	-0,57 (104.217)	-1,16 (168.327)	-2,19 (178.142)	-0,98 (4.102)	-1,86 (1.281)	-2,47 (624)	-2,92 (109)
Steuerklasse II	-3,09 (490.168)	-4,29 (294.672)	-7,79 (49.453)	-12,09 (21.854)	-10,09 (241)	-8,06 (82)	-17,24 (38)	-18,65 (4)
Steuerklasse III	-7,85 (405.031)	-12,89 (217.559)	-13,46 (39.132)	-12,94 (20.148)	-12,59 (268)	-8,74 (94)	-10,74 (57)	-1,13 (16)
Schenkungen								
Steuerklasse I	-0,10 (87.575)	-0,37 (138.517)	-0,64 (135.533)	1,36 (111.699)	9,90 (5.544)	11,40 (2.608)	11,51 (1.689)	11,93 (580)
Steuerklasse II	-2,12 (105.712)	-2,14 (48.650)	-2,14 (6.663)	1,35 (4.284)	9,51 (275)	11,52 (142)	11,75 (99)	9,18 (31)
Steuerklasse III	-4,50 (96.678)	-7,84 (34.735)	-6,28 (5.632)	-2,50 (4.333)	5,51 (222)	3,87 (118)	4,97 (96)	1,66 (87)

Tab. 10: Durchschnittliche Änderung vom effektiven Steuersatz in Prozentpunkten je Übertragungsart, Steuerklasse und Vermögenscluster mit Fallzahlen (Flat-Tax-Modell I). Die zugrundeliegenden Fallzahlen werden in Klammern ausgegeben (Quelle: Eigene Darstellung).

Bei den Erwerben von Todes wegen führt die Reform in sämtlichen Steuerklassen und Vermögenshöhen zu einer Entlastung. So ist die durchschnittliche Veränderung des effektiven

[96] Positive Werte bezeichnen eine Mehrbelastung, negative eine Entlastung. Die Vermögenscluster sind am Wert des übertragenen Vermögens und damit reforminvariant abgegrenzt, sodass jede Übertragung unter sämtlichen Szenarien demselben Vermögenscluster zugeordnet bleibt. Übertragungen, die infolge der erhöhten Freibeträge keine Steuer mehr auslösen, schieden nicht aus der Analyse aus, sondern gehen mit einem effektiven Steuersatz von null in die Mittelwertbildung ein. Die in Klammern ausgewiesenen Fallzahlen sind daher über alle Modelle identisch.

Steuersatzes durchgehend negativ. Sie fällt in der Steuerklasse I mit Werten zwischen rund -0,3 und -2,9 Prozentpunkten vergleichsweise moderat aus und nimmt in den Steuerklassen II und III mit der Vermögenshöhe deutlich zu, wo sie bei den hohen Vermögensübertragungen zweistellige Prozentpunktwerte erreicht. Die Entlastung in den höheren Vermögensbereichen beruht auf der Absenkung des Steuersatzes in der Flat Tax gegenüber dem geltenden Recht.

Ein deutlich anderes Bild ergibt sich für die Schenkungen. Hier kehrt sich die Belastungswirkung mit steigender Vermögenshöhe um. Während Schenkungen mit niedrigeren Übertragungen im Durchschnitt ebenfalls entlastet werden, treten bei Schenkungen ab 600.000 €, in der Steuerklasse III ab 6.000.000 €, zunehmende Mehrbelastungen auf.[97] Dieser Gegensatz zwischen Erbschaften und Schenkungen spiegelt den Wegfall der sachlichen Verschonung wider, die im Status quo gerade die zu Lebzeiten übertragenen, planbaren Schenkungen unternehmerischen Vermögens weitreichend freistellt.[98] Mit der Streichung der §§ 13a, 13b ErbStG entfällt diese Entlastung, sodass große Schenkungen unternehmerischen Vermögens unter dem Reformmodell spürbar höher belastet werden. Angesichts des statischen Modellcharakters ist dieser Befund als komparativ-statische Belastungsänderung zu verstehen und nicht als Prognose des künftigen Schenkungsverhaltens.

Von besonderer verteilungspolitischer Bedeutung ist der Eingangsbereich der Steuerklasse I. Für diese Gruppen bleibt die durchschnittliche Belastungsänderung bei Erwerben von Todes wegen durchgängig gering und entlastend, während sie bei Schenkungen hingegen bei größeren Übertragungen in eine merkliche Mehrbelastung umschlägt. Die Reform trifft damit nicht die breite Masse kleiner und mittlerer Erbschaften innerhalb der Kernfamilie, sondern konzentriert die Mehrbelastung auf große, zu Lebzeiten übertragene Vermögen. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem verteilungspolitischen Ziel einer stärkeren Belastung hoher

[97] Schenkungen, Steuerklasse I und II: Vorzeichenwechsel zwischen dem dritten und vierten Vermögenscluster, Steuerklasse III ab dem fünften Vermögenscluster. Maximale Mehrbelastung rund +11,9 Prozentpunkte (Steuerklasse I, achtes Vermögenscluster).
[98] Vgl. u.a. *Tab. 4*.

Vermögensübertragungen, unterstreicht aber zugleich die Bedeutung der fortbestehenden Stundungs- und Freibetragsregelungen für die Unternehmensnachfolge.[99]

6 Diskussion sowie verfassungsrechtliche und politische Implikationen

6.1 Zentrale Befunde und ihre Einordnung

Die Befunde verweisen auf eine gemeinsame Ursache. Die im Status quo beobachtete regressive Belastungsstruktur ist der asymmetrischen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage zuschreiben, die unternehmerisches Vermögen in erheblichem Umfang freistellt.[100] Die Flat-Tax-Modelle setzen an dieser Ursache an, indem sie die Bemessungsgrundlage vereinheitlichen, sodass die regressive Belastung einer annähernd proportionalen weicht und die Art des übertragenen Vermögens ihren eigenständigen Einfluss weitgehend verliert. Der häufig unterstellte Zielkonflikt zwischen Effizienz und Gerechtigkeit relativiert sich damit, da verringerte Gestaltungsanreize und eine stärkere Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hier zusammenfallen, sofern die Bemessungsgrundlage breit und symmetrisch ausgestaltet ist.[101]

Die Differenzierung nach Erwerbergruppen entkräftet einen in der Reformdebatte verbreiteten Einwand. Die befürchtete Mehrbelastung im Eingangsbereich der Steuerklasse I tritt nicht ein, sondern verlagert sich auf die planbare Übertragung großer Vermögen zu Lebzeiten, die im geltenden Recht am weitreichendsten verschont wird. Maßgeblich hierfür ist die Anhebung der persönlichen Freibeträge, ohne die der einheitliche Steuersatz im unteren Bereich der Steuerklasse I über der geltenden Tarifbelastung läge.

Die Aufkommenswirkungen erweisen sich demgegenüber als zeitraumabhängig. Verschonungsfreie Modelle steigern das Aufkommen über den Gesamtzeitraum, wirken in den

[99] Zur fortbestehenden langfristigen Stundung der auf unternehmerisches Vermögen entfallenden Steuer sowie zu den erhöhten persönlichen Freibeträgen vgl. Kap. 2.3.
[100] So ähnlich auch u.a. *Bach, S./ Thiemann, A.*, 2016, S.69-70.
[101] Bzgl. des Zielkonflikts siehe u.a. *Beznoska, M./ Hentze, T.*, 2021, S.15, 18; *Steinbrenner, D./ Weck, S./ Zental, J.*, 2024, S.64.

Jahren 2021 bis 2024 hingegen aufkommensmindernd, weil die Anhebung der Freibeträge dort nicht mehr durch die rückläufig in Anspruch genommene Verschonung ausgeglichen wird. Der lange Beobachtungszeitraum ist damit nicht allein ein Robustheitsvorteil, sondern eine eigenständige Erkenntnisquelle.[102]

6.2 Verfassungsrechtliche Implikationen

Verfassungsrechtlich lassen sich die Befunde unmittelbar in den Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG einordnen, der eine folgerichtige und gleichheitsgerechte Besteuerung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte verlangt und sich im Steuerrecht im Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert.[103] Die empirischen Ergebnisse zum Status quo stützen die vom BVerfG geäußerten Bedenken gegenüber selektiven und umfangreichen Verschonungsregelungen. Die quantitative Isolierung dieses Effekts verleiht diesen Bedenken eine empirische Grundlage, die über die bisherige, überwiegend normative Argumentation hinausgeht. An diesen Befund knüpft die verfassungsrechtliche Bewertung an, denn die Ungleichbehandlung ist eine Folge der Bemessungsgrundlage und nicht des Tarifs. Die Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG können primär durch die systematische Begrenzung vermögensartspezifischer Sondertatbestände erfüllt werden, weshalb ein Wechsel des Tariftyps hierfür nicht erforderlich ist.[104] Durch die stärkere Ausrichtung der Belastung an der Höhe des Erwerbs nähern sich die Reformmodelle einer gleichheitsgerechteren Ausgestaltung an, ohne sozialpolitisch sensible Ausnahmen, wie z.B. die Steuerbefreiung des selbstgenutzten Familienheims, grundsätzlich auszuschließen.

Die Befunde lassen sich beiden anhängigen Verfahren getrennt zuordnen. Für die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 804/22, die die Benachteiligung der Erwerber nicht begünstigten

[102] Vgl. etwa *Bach, S. et al.,* 2025, deren Simulation auf die letzten vier Jahre (2019 – 2022) gestützt ist.
[103] Zum Gleichheitsgrundsatz siehe *Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste*, 2025, S.20. Bzgl. der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips siehe *Schreiber, U./ Kahle, H./ Ruf, M.*, 2021, S.157.
[104] Das BVerfG fordert keine progressive Tarifstruktur, sondern eine widerspruchsfreie und am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Siehe *BVerfG*, U. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rn.48.

Vermögens betrifft, liefert die Vergleichsrechnung ohne Anwendung der §§ 13a-13c, 28a ErbStG ein präzises Maß der Ungleichbehandlung, da die Verschonung die durchschnittliche Belastung begünstigter Übertragungen um ca. 57 % und bei Übertragungen über 26 Mio. Euro um ca. 84 % senkt. Für die Normenkontrolle 1 BvF 1/23 sind demgegenüber die Freibetrags- und Tarifvarianten einschlägig, da die Reformmodelle die dort angegriffenen persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG um 50 % bis 100 % anheben und den progressiven Tarif des § 19 Abs. 1 ErbStG durch einen einheitlichen Satz von 15 % ersetzen, der mit Ausnahme des Eingangsbereichs der Steuerklasse I unterhalb der geltenden Tarifbelastung liegt. Sie zeigen, dass eine solche Anhebung der Freibeträge über den Gesamtzeitraum ohne Aufkommensverlust darstellbar ist, sofern die Verschonung vollständig entfällt, während sie am aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums hingegen in allen Modellen mit Einbußen einhergeht. Zu der im Verfahren 1 BvF 1/23 vorrangig aufgeworfenen Frage nach der Gesetzgebungskompetenz und zu der regionalen Differenzierung der Freibeträge verhält sich der Beitrag nicht, da beide Fragen einer Belastungsanalyse nicht zugänglich sind.

6.3 Politische und administrative Implikationen

Administrativ versprechen die Reformmodelle eine Vereinfachung, die sich in zwei Dimensionen trennen lässt. Quantitativ sinkt die Zahl der Erwerbe, in denen es überhaupt zu einer Steuerfestsetzung kommt, um gut ein Viertel bis knapp zwei Fünftel, und dieser Effekt erweist sich über beide Beobachtungsfenster als stabil. Qualitativ entfällt mit den §§ 13a-13d, 28a ErbStG ein Regelungskomplex, dessen Vollzugsaufwand sich nicht im Festsetzungszeitpunkt erschöpft. Der Einstiegstest für Verwaltungsvermögen, die Lohnsummenkontrolle und die Behaltensregelungen binden die Finanzverwaltung über fünf bis sieben Jahre, der Vorwegabschlag für Familienunternehmen über zwei Jahrzehnte, und die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG verlangt zusätzlich die Ermittlung des verfügbaren Vermögens des Erwerbers. Gerade dieser fortlaufende Überwachungsaufwand entfällt in den Modellen I und II

vollständig. Zugleich sinken die Anreize für intertemporale Gestaltungen, da große selektive Steuerfreistellungen wegfallen.

Die Reichweite dieses Befundes ist zu begrenzen. Die Zahl der steuerpflichtigen Erwerbe ist nicht mit der Zahl der Verwaltungsvorgänge gleichzusetzen, weil die Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG und die Erklärungsanforderung nach § 31 ErbStG von den Reformmodellen unberührt bleiben. Die Finanzverwaltung muss auch künftig prüfen, ob die Freibeträge überschritten sind, sodass die Entlastung nicht am Beginn des Verfahrens, sondern erst auf der Ebene von Bewertung und Festsetzung eintritt. Ebenso bleibt die Bewertung unternehmerischen Vermögens für die verbleibenden Fälle erforderlich, da die Bemessungsgrundlage weiterhin zu ermitteln ist. Auf eine Monetarisierung des Aufwands wird verzichtet, weil die verwendeten Daten keine Angaben zu Bearbeitungszeiten oder Kosten enthalten und belastbare fallbezogene Standardkostensätze für die Erbschaftsteuer nicht vorliegen. Mögliche Verhaltensanpassungen bleiben im statischen Modell unberücksichtigt.

Unabhängig davon bleibt ein Zielkonflikt bestehen. Die vollständige Streichung der Verschonung, wie sie den Modellen I und II zugrunde liegt, steht in Spannung zu dem politischen Anliegen, die Nachfolge kleiner und mittlerer Unternehmen nicht zu gefährden.[105] Führt man, wie in Teilen der Debatte gefordert, umfangreiche Freibeträge für Betriebsvermögen wieder ein, nähert sich die Bemessungsgrundlage erneut der asymmetrischen Ausgestaltung des Status quo an, und der isolierte Gleichmäßigkeitsgewinn geht teilweise verloren. Die Modelle III und IV bilden mit der Teilfreistellung bzw. dem betragsmäßig begrenzten Freibetrag Zwischenstufen ab, die diesen Konflikt abmildern, ohne ihn vollständig aufzulösen. Als zentrales Instrument zu seiner Entschärfung erweist sich die zinslose Stundung. Sie streckt die Belastung illiquiden Betriebsvermögens zeitlich, ohne die Bemessungsgrundlage erneut zu verengen.

[105] Vgl. zur politischen Debatte um Freibeträge für Betriebsvermögen die Nachweise in der Einleitung sowie *Hey, J.,* 2026.

Die Prämisse dieses Zielkonflikts ist allerdings nicht unbestritten. Da die Verschonung an die Fortführung im Familienkreis geknüpft ist, wirkt sie zugleich wie eine Steuer auf die Veräußerung an Dritte und beeinflusst damit nicht nur, ob ein Unternehmen fortgeführt wird, sondern auch durch wen.[106] Aus theoretischer Sicht muss der Familiennachfolger nicht derjenige sein, der die Unternehmensressourcen am besten verwendet. Die empirische Literatur zur Unternehmensnachfolge stützt die Annahme einer generellen Überlegenheit familieninterner Nachfolge nicht, sondern findet für nachfolgende Generationen im Durchschnitt schwächere Unternehmensergebnisse.[107] Für den Erhalt von Arbeitsplätzen ist die Evidenz uneinheitlich.[108] Die vorliegende Untersuchung kann diese Frage nicht entscheiden, da sie Verhaltensanpassungen nicht abbildet, zeigt jedoch, dass sich die Entlastungswirkung der Verschonung ganz überwiegend auf große, zu Lebzeiten übertragene Vermögen konzentriert und damit nicht auf jene Übertragungen, für die das Nachfolgeargument in erster Linie geltend gemacht wird.

Aus diesen Befunden folgt eine Präzisierung der reformpolitischen Schlussfolgerung. Der zentrale Hebel für eine gleichmäßigere und folgerichtigere Belastung liegt nicht in der Wahl des Tarifs, sondern in der Verbreiterung und Symmetrie der Bemessungsgrundlage. Die betrachteten proportionalen Modelle sind ein analytisches Instrument, das den Effekt der Bemessungsgrundlagenverbreiterung isoliert sichtbar macht. Die eigentliche reformpolitische Frage ist weniger die zwischen progressivem Tarif und Flat Tax als vielmehr die nach dem Umfang vermögensartspezifischer Sondertatbestände.

6.4 Grenzen der Untersuchung

Die Ergebnisse sind vor dem Hintergrund mehrerer Einschränkungen zu interpretieren. Erstens beruht die Untersuchung auf einem statischen Mikrosimulationsmodell, das

[106] Vgl. *Dörrenberg, P./ Langenmayr, D.*, 2026, S.23; *Krug, P./ Langenmayr, D.*, 2025, S.15. Ebenso *Fuest, C./ Peichl, A./ Windsteiger, L.*, 2026, S.6, wonach die Annahme, der Verbleib eines Unternehmens in Familienbesitz sei steuerlich förderungswürdig, fragwürdig sei.
[107] Vgl. *Dörrenberg, P./ Langenmayr, D.*, 2026, S.24.
[108] Vgl. *Steinbrenner, D./ Weck, S./ Zental, J.*, 2024, S.13.

Verhaltensanpassungen wie z.B. veränderte Übertragungszeitpunkte oder Gestaltungsreaktionen auf den Wegfall der Verschonung nicht abbildet. Die ausgewiesenen Wirkungen sind daher als komparativ-statische Belastungsänderungen zu verstehen, nicht als Verhaltensprognosen. Zweitens hängt die Höhe eines aufkommensneutralen Satzes, wie die Analyse der zeitlichen Struktur zeigt, erheblich vom betrachteten Zeitraum ab. Die Modellparameter sind insofern als Analyserahmen und nicht als abschließend kalibrierte Reformvorschläge zu verstehen. Drittens betrachtet die Untersuchung vier proportionale Modelle und damit bewusst nur einen Ausschnitt möglicher Reformoptionen. Insbesondere die Verbindung einer breiten Bemessungsgrundlage mit einem progressiven Staffeltarif wurde nicht simuliert.

7 Schlussfolgerungen und Ausblick

Der vorliegende Beitrag hat die Verteilungs- und Aufkommenswirkungen mehrerer Flat-Tax-Modelle der Erbschaftsteuer auf Grundlage der amtlichen Vollerhebung über sechzehn Festsetzungsjahre simuliert. Im Zentrum stand nicht der Nachweis, dass ein proportionaler Tarif zu einer gleichmäßigeren Belastung führt, sondern die Frage nach der eigentlichen Ursache der im geltenden Recht beobachteten Belastungsunterschiede. Die Antwort fällt eindeutig aus. Die Ursache liegt in der asymmetrischen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, d.h. in der weitgehenden steuerlichen Begünstigung von unternehmerischen Vermögen. Daraus folgt zugleich die zentrale reformpolitische Schlussfolgerung, dass der maßgebliche Hebel für eine gleichmäßigere und folgerichtigere Besteuerung die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Abschaffung der Regeln der §§ 13a-13d, 28a ErbStG ist.

Vor dem Hintergrund der anhängigen Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht und der intensiven parteipolitischen Debatte leisten die Ergebnisse einen empirisch fundierten Beitrag zur Versachlichung einer bislang überwiegend politisch geführten Diskussion. Die Ergebnisse zeigen, dass ein moderater Steuertarif mit einer breiten Bemessungsgrundlage und nur wenigen Ausnahmetatbeständen, d.h. insbesondere ohne die weitreichende Begünstigung

unternehmerischen Vermögens im geltenden Recht, gleiche Vermögen gleich besteuern kann. Will man Unternehmen in den Händen der Gründerfamilie erhalten, kann dies durch eine weitreichende zinsfreie Stundung von Steuerzahlungen mit einem maßvollen Tarif erreicht werden. Ob die Fortführung im Familienkreis stets der volkswirtschaftlich vorzugswürdige Weg ist, erscheint nach der empirischen Literatur zur Unternehmensnachfolge allerdings offen. Die empirische Prüfung der Verbindung einer breiten Bemessungsgrundlage mit einem progressiven Staffeltarif bleibt weiterführender Forschung vorbehalten.

Literaturverzeichnis

Bach, Stefan, Erbschaftsteuer: Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken, in: DIW Wochenbericht, 2015, Nr. 7, S. 111-121.

Bach, Stefan/ Houben, Henriette/ Maiterth, Ralf/ Ochmann, Richard, Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Reformalternativen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Endbericht: Forschungsprojekt im Auftrag der Bundesfraktion Bündnis 90/ Die Grünen, Politikberatung kompakt, 2014, Nr. 83, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin.

Bach, Stefan/ Maiterth, Ralf, Ansatz und Bewertung von Immobilien- und Betriebsvermögen bei der vermögensbezogenen Besteuerung, insbesondere bei der Erbschaftsteuer, Stellungnahme des DIW Berlin für das Bundesverfassungsgericht, 2006, DIW Berlin, Berlin.

Bach, Stefan/ Sinclair, Thomas/ Bührle, Theresa/ Wichers, Florian, Reform der Erbschaftsteuer – Aufkommen und Verteilungswirkungen: Forschungsprojekt im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/ Die Grünen, Politikberatung kompakt, 2025, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin.

Bach, Stefan/ Sinclair, Thomas, Erbschaftsteuerreform: Vergünstigungen abbauen, Freibeträge erhöhen, Steuertarifstufen reduzieren, in: DIW Wochenbericht, 2026, Nr. 4, S. 40-47.

Bach, Stefan/ Thiemann, Andreas, Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsteueraufkommen, in: DIW Wochenbericht, 2016, Nr. 3, S. 63-72.

Best, Stefan, Erbschaftsteuerreform: Auswirkungen steuerlicher Befreiungen, in: Wirtschaftsdienst, 2019, Nr. 11, S.769-776.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias, Die Auswirkungen der ErbSt-Reform auf die Unternehmensnachfolge aus ökonomischer Sicht, in: Der Betrieb, 2016a, Nr.42, S. 2433-2437.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias, Erbschaftsteuerreform: Auswirkungen für Unternehmenserben, IW-Policy Paper, 2016b, Nr. 10, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias, Erbschaftsteuer: Flat-Tax-Modell schlecht für kleine Unternehmen, IW-Kurzbericht, 2017, Nr. 32, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias/ Stockhausen, Maximilian, The inheritance and gift tax in Germany: Reform potentials for tax revenue, efficiency and distribution, in: Public Sector Economics, 2020, Nr. 3, S. 385-417.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias, Eine Abschätzung des Potenzials der Erbschaftssteuer zur Entlastung des Faktors Arbeit, IW-Policy Paper, 2021, Nr. 18, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias/ Kauder, Björn, Freibeträge und Mindestbesteuerung bei Erbschaften und Schenkungen, IW-Report, 2023, Nr. 24, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias/ Kauder, Björn, Anpassung der Freibeträge und Wertgrenzen bei Erbschaften und Schenkungen, in: Der Betrieb, 2024, Nr.5, S.213-216.

Beznoska, Martin/ Hentze, Tobias, Erbschaft- und Vermögensteuer in den Wahlprogrammen, IW-Policy Paper, 2025, Nr. 5, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

BFH, Beschluss vom 17.01.2022, II B 49/21. BFH/ NV 2022.

Blömer, Maximilian/ Fuest, Clemens/ Neumeier, Florian/ Peichl, Andreas/ Zamorski, Pascal, Reform des Steuer- und Transfersystems, in: ifo Schnelldienst, 2025, Nr. 1, S. 3-11.

BMF, Einkommensungleichheit und soziale Mobilität, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 2017, Berlin.

BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, 2025, Berlin.

BSW, Unser Land verdient mehr! Wahlprogramm zur Bundestagswahl 2025, 2025, Berlin.

Bündnis 90/ Die Grünen, Zusammen Wachsen. Regierungsprogramm 2025, 2025, Berlin.

BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 - 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, S. 671.

BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, S. 192.

BVerfG, Pressemitteilung Nr. 48/2026 vom 30.07.2026.

BVerfG, Pressemitteilung Nr. 49/2026 vom 30.07.2026.

BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, S. 50-91.

BVerfG, Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung – 1 BvF 1/23, Karlsruhe, anhänigig.

BVerfG, Verfassungsbeschwerde - 1 BvR 804/22, Karlsruhe, anhängig.

CDU/ CSU, Politikwechsel für Deutschland. Wahlprogramm von CDU und CSU, 2025, Berlin.

Destatis, Statistischer Bericht: Statistik über die Erbschaft- und Schenkungsteuer 2024, EVAS-Nummer 73611, erschienen am 03.09.2025, 2025, https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Weitere-Steuern/Publikationen/_publikationen-innen-statistischer-bericht.html.

Deutscher Bundestag, Drucksache 16/7918 vom 28.01.2008, S.1-4 (BT-Drs. 16/7918).

Deutscher Bundestag, Drucksache 18/5923 vom 07.09.2015, S.1-39 (BT-Drs. 18/5923).

Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste, Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit: Verfassungsrechtliche

Zulässigkeit, Vergleich zu den USA, historische Entwicklung, Steuerpflicht von Wegzüglern, Fachbereich WD 4, Az. WD 4 – 3000 – 047/25, 2025.

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015, Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht", Berlin.

Dorn, Florian/ Kauder, Björn/ Krause, Manuela/ Potrafke, Niklas, Die Erbschaftsteuer in Deutschland – Reformbedarf und Reformkompromiss, in: ifo Schnelldienst, 2017, Nr. 1, S. 33-40.

Die Linke, Alle wollen regieren. Wir wollen verändern. Reichtum teilen. Preise senken. Füreinander. Wahlprogramm, 2025, Berlin.

Dörrenberg, Philipp/ Langenmayr, Dominika, Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Was spricht für Ausnahmen – und was dagegen?, in: ifo Schnelldienst, 2026, Nr. 1, S.22-26.

Eichfelder, Sebastian/ Evers, Lisa/ Gläser, Sven Christian/ Heinemann, Friedrich/ Jenzen, Holger/ Kalb, Alexander/ Misch, Florian, Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Abschlussbericht – Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, 2010, Mannheim.

FDP, Alles lässt sich ändern. Das Wahlprogramm der FDP zur Bundestagswahl 2025, 2025, Berlin.

FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Erbschaft- und Schenkungsteuer-Panel (EVAS 73611), 2009-2024.

Feld, Lars/ Fuest, Clemens/ Haucap, Justus/ Schweitzer, Heike/ Wieland, Volker/ Wigger, Berthold, Erbschaftsteuer: Neu ordnen statt nachbessern, Kronberger Kreis-Studien, 2015, Nr. 60, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.

Fuest, Clemens/ Peichl, Andreas/ Schaefer, Thilo, Führt Steuervereinfachung zu einer „gerechteren" Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2007, Nr.1, S.20-37.

Fuest, Clemens/ Peichl, Andreas/ Windsteiger, Lisa, Zur Reform der Erbschaftsteuer, in: ifo Schnelldienst, 2026, Nr.1, S.4-9.

Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.12.2009, BGBl. I S.3950-3956.

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 31.12.2008, BGBl. I, S.3018-3082.

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.11.2016, BGBl. I S. 2464-2472.

Glogowsky, Ulrich, Behavioral responses to inheritance and gift taxation: Evidence from Germany, in: Journal of Public Economics, 2021, Jg.193, Article 104309.

Hall, Robert Ernest/ Rabushka, Alvin, The flat tax, Stanford 1995a.

Hall, Robert Ernest/ Rabushka, Alvin, The Flat Tax in 1995, Stanford 1995b.

Hey, Johanna, "FairErben" – Zur politischen Diskussionskultur in Sachen Erbschaftsteuerreform, in: Der Betrieb, 2026, Nr. 5, M4-M5.

Houben, Henriette/ Maiterth, Ralf, Endangering of Businesses by the German Inheritance Tax? – An Empirical Analysis, in: Business Research, 2011, Nr. 1, S. 32-46.

Jahressteuergesetz 1997 (JStG 1997), in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.12.1996, BGBl. I, S.2049-2055.

Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010), in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.12.2010, BGBl. I, S. 1768-1803.

Jirmann, Julia, Steuerprivilegien bei Erbschaften und Schenkungen – Auswirkungen auf die Verteilungsgerechtigkeit in Deutschland, 2022, Friedrich Ebert Stiftung, Bonn.

Kischisch, Katharina/ Maiterth, Ralf, Einladung zur Steuergestaltung durch den Gesetzesentwurf zum ErbStG vom 06.07.2015, in: Der Betrieb, 2015, Nr. 36, S. 2033-2040.

Krug, Phillip/ Langenmayr, Dominika, Taxing transitions: Inheritance tax and family firm succession, in: Journal of Economic Behaviour & Organization, 2025, Nr. 238, 107238.

Maiterth, Ralf, Gefährdung deutscher Unternehmen durch die Erbschaftsteuer? – Eine empirische Analyse, in: Daten in der wissenschaftlichen Forschung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Joachim Merz, hrsg. v. Hirschel, Dirk/ Paic, Peter/ Zwick, Markus, Wiesbaden 2013, S.135-172.

Maiterth, Ralf/ Sureth, Caren, Aufkommenswirkungen der Erbschaftsteuerreformvorschläge der CDU/ CSU-Mittelstandsvereinigung, 2007, Paderborn.

Mirrlees, James/ Adam, Stuart/ Besley, Timothy/ Blundell, Richard/ Bond, Stephen/ Chote, Robert/ Gammie, Malcolm/ Johnson, Paul/ Myles, Gareth/ Poterba, James, Chapter 15: Taxes on Wealth Transfers, in: Tax by Design: The Mirrlees Review, hrsg. v. Mirrlees, James/ Adam, Stuart, 2011, Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies, S.347-367.

Mödinger, Patrizia/ Kaiser, Margrit, Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik, in: WISTA - Wirtschaft und Statistik, 2018, Nr. 6, S. 99-110.

Noack, Harald/ Wiegard, Wolfgang, Reform der Erbschaftsteuer: Wege zum Abbau der Verschonungsregelungen, Impulse: Wirtschaft und Politik, 2015, Managerkreis der Friedrich-Ebert-Stiftung, Berlin.

OECD, Inheritance Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, 2021, Nr. 28, OECD Publishing, Paris.

Reich, Manfred, Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 zur Unternehmenserbschaftsteuer und seine Konsequenzen für die Beratungspraxis, in: Betriebs-Berater, 2015, Nr. 4, S.148-157.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Zeit für Reformen - Jahresgutachten 16/17, 2016, Wiesbaden.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Perspektiven für Morgen schaffen – Chancen nicht verspielen - Jahresgutachten 25/26, 2025, Wiesbaden.

Schumann, Anna, Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge, in der Reihe: Bilanz-, Prüfungs-, und Steuerwesen, Bd. 64, Diss., Berlin 2023.

Schreiber, Ulrich/ Kahle, Holger/ Ruf, Martin, Besteuerung der Unternehmen: Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 5. Aufl., Wiesbaden 2021.

Seer, Roman, Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens(anteils-)erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG, in: Steuer und Wirtschaft, 2021, Nr. 2, S. 111-130.

Seer, Roman, Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG – Zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 -, in: GmbH-Rundschau, 2015, Nr. 3, S.113-121.

Sommer, Eric, Wealth Transfers and Tax Planning: Evidence for the German Bequest Tax, 2017, IZA Discussion Papers Nr. 11120.

SPD, Mehr für dich. Besser für Deutschland. Regierungsprogramm der SPD für die Bundestagswahl 2025, Beschlussfassung, außerordentlicher Bundesparteitag 2025 am 11. Januar 2025, 2025, Berlin.

Spengel, Christoph/ Streif, Frank, Erbschaftsteuer: Reformbedarf bei der Übertragung von Betriebsvermögen, in: ifo Schnelldienst, 2014, Nr. 17, S.5-8.

Stalleiken, Jörg, Erbschaftsteuerreform 2016 – Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, in: Die Unternehmensbesteuerung, 2016, Nr. 9, S.569-575.

Steinbrenner, Daniela/ Weck, Stefan/ Zental, Jan, Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich: Sonderstudie zum Länderindex Familienunternehmen, 2024, Stiftung Familienunternehmen, München.

Thiemann, Andreas/ Ognyanova, Diana/ Narazani, Edlira/ Palvolgyi, Balazs/ Kalyva, Athena/ Leodolter, Alexander, Shifting the tax burden away from labour towards inheritances and gifts: Simulation results for Germany, Working Paper, 2021, S. 1-28, abrufbar unter: https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/handle/JRC127424.

Thonemann-Micker, Susanne, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, in: Der Betrieb, 2016, Nr. 40, S. 2312-2322.

Truger, Achim/ Scholz, Birger, Die Demontage der Erbschaftsteuer, in: Wirtschaftsdienst, 2016, Nr. 6, S. 378-379.

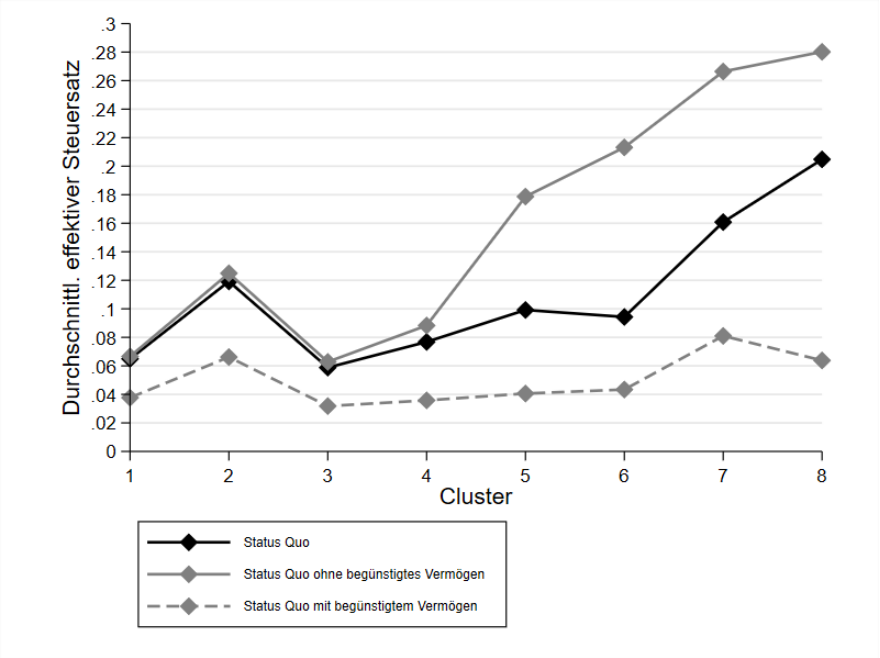
Watrin, Christoph/ Linnemann, Nils, Steuerplanung der Unternehmensfolge nach neuem Recht, in: Deutsches Steuerrecht, 2017, Nr. 11, S.569-574.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 2004, Berlin.

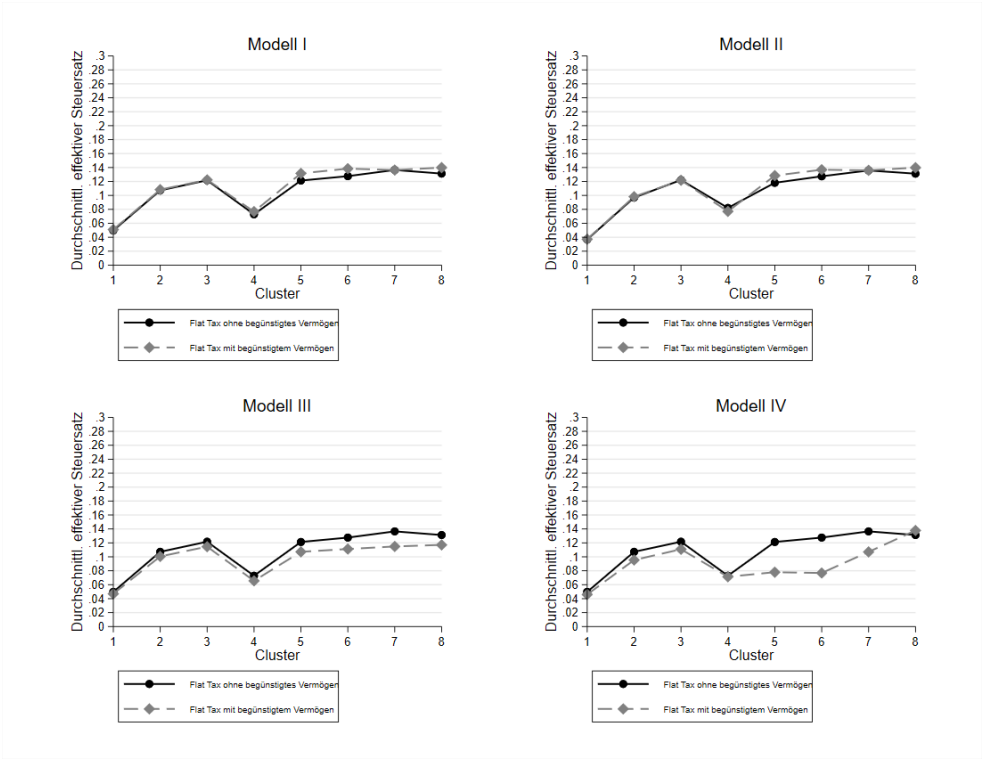
Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 2012, Berlin.

Anhang

Anhang A: Robustheit gepoolter aktueller Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024)



Anh. Abb. 1: Durchschnittlicher effektiver Steuersatz pro Vermögenscluster gesamt und getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024) und den Status quo *(Quelle: Eigene Darstellung)*.



Anh. Abb. 2: Durchschnittlicher effektiver Steuersatz pro Vermögenscluster getrennt nach Übertragungen mit und ohne begünstigtes Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) für den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024) und die Modelle I bis IV *(Quelle: Eigene Darstellung)*.

Szenario	**Steuerpfl. Erwerbe (N)**	**Steuerpfl. Erwerb (Mrd. €)**	**Diff. ggü. Status quo (%)**	**Aufkom-men (Mrd. €)**	**Diff. ggü. Status quo (%)**	**Durch-schn. ETR (%)**	**Varianz ETR**
Status quo	690.876	241,53	-	48,01	-	11,50	0,00720
Flat-Tax-Modell I	498.924	250,35	+3,65	37,28	-22,36	8,32	0,00176
Flat-Tax-Modell II	411.540	232,32	-3,81	34,58	-27,97	8,09	0,00172
Flat-Tax-Modell III	494.949	227,12	-5,97	33,80	-29,61	8,23	0,00174
Flat-Tax-Modell IV	477.804	210,65	-12,78	31,33	-34,75	8,24	0,00175

Anh. Tab. 1: Vergleich des Steueraufkommens nach Szenarien für den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024). ETR steht für den effektiven Steuersatz (Quelle: Eigene Darstellung).

Szenario	**Kakwani-Index**	**Reynolds-Smolensky-Index**
Status quo	0,0108	0,0020
Flat-Tax-Modell I	-0,0002	0,0000
Flat-Tax-Modell II	-0,0002	-0,0000
Flat-Tax-Modell III	-0,0003	0,0001
Flat-Tax-Modell IV	-0,0004	-0,0001

Anh. Tab. 2: Progressions- und Umverteilungsmaße je Szenario über den aktuellen Rand des Beobachtungszeitraums (2021-2024) (Quelle: Eigene Darstellung).

Anhang B: Gewinner/ Verlierer

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Erbschaften								
Steuerklasse I	-0,26 (28.325)	-0,81 (104.217)	-1,29 (168.327)	-3,61 (178.142)	-1,41 (4.102)	-2,06 (1.281)	-2,56 (624)	-2,94 (109)
Steuerklasse II	-4,65 (490.168)	-5,48 (294.672)	-8,17 (49.453)	-12,26 (21.854)	-10,12 (241)	-8,07 (82)	-17,25 (38)	-18,65 (4)
Steuerklasse III	-9,25 (405.031)	-14,08 (217.559)	-13,84 (39.132)	-13,10 (20.148)	-12,61 (268)	-8,75 (94)	-10,74 (57)	-1,13 (16)
Schenkungen								
Steuerklasse I	-0,10 (87.575)	-0,37 (138.517)	-0,71 (135.533)	0,23 (111.699)	9,55 (5.544)	11,24 (2.608)	11,44 (1.689)	11,91 (580)
Steuerklasse II	-3,02 (105.712)	-3,07 (48.650)	-2,47 (6.663)	1,21 (4.284)	9,49 (275)	11,51 (142)	11,75 (99)	9,18 (31)
Steuerklasse III	-5,19 (96.678)	-8,82 (34.735)	-6,63 (5.632)	-2,63 (4.333)	5,49 (222)	3,87 (118)	4,96 (96)	1,66 (87)

Anh. Tab. 3: Durchschnittliche Änderung vom effektiven Steuersatz in Prozentpunkten je Übertragungsart, Steuerklasse und Vermögenscluster mit Fallzahlen (Modell II). Die zugrundeliegenden Fallzahlen werden in Klammern ausgegeben *(Quelle: Eigene Darstellung)*.

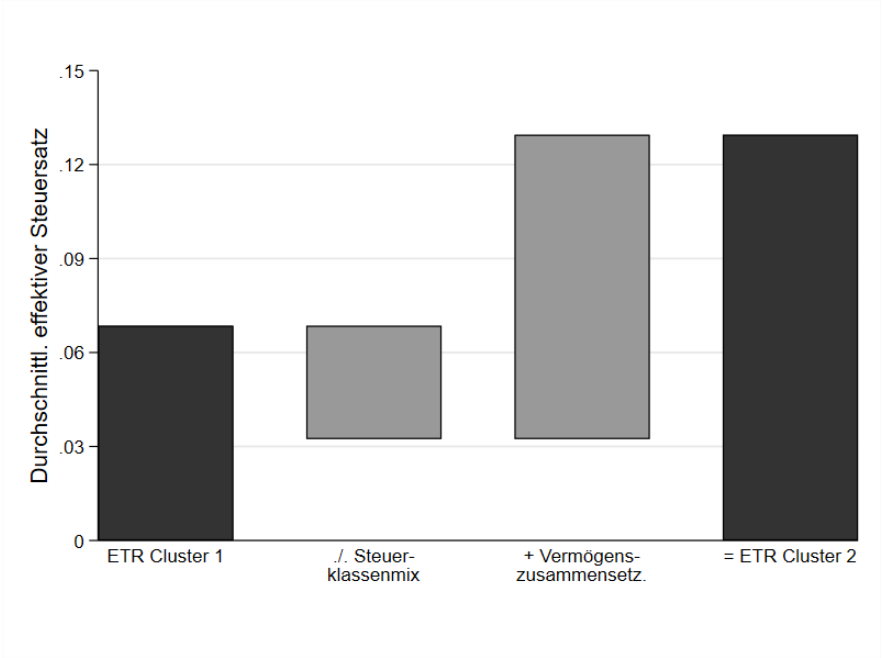
	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Erbschaften								
Steuerklasse I	-0,26 (28.325)	-0,57 (104.217)	-1,16 (168.327)	-2,31 (178.142)	-1,60 (4.102)	-2,66 (1.281)	-3,45 (624)	-3,80 (109)
Steuerklasse II	-3,10 (490.168)	-4,33 (294.672)	-7,86 (49.453)	-12,19 (21.854)	-10,71 (241)	-8,69 (82)	-18,09 (38)	-19,11 (4)
Steuerklasse III	-7,86 (405.031)	-12,92 (217.559)	-13,50 (39.132)	-12,99 (20.148)	-12,95 (268)	-9,45 (94)	-11,16 (57)	-1,78 (16)
Schenkungen								
Steuerklasse I	-0,10 (87.575)	-0,37 (138.517)	-0,65 (135.533)	0,27 (111.699)	7,02 (5.544)	8,27 (2.608)	8,25 (1.689)	8,77 (580)
Steuerklasse II	-2,17 (105.712)	-2,35 (48.650)	-2,82 (6.663)	-0,30 (4.284)	6,40 (275)	8,43 (142)	8,65 (99)	6,14 (31)
Steuerklasse III	-4,53 (96.678)	-8,07 (34.735)	-6,89 (5.632)	-3,60 (4.333)	3,36 (222)	1,81 (118)	2,47 (96)	-0,53 (87)

Anh. Tab. 4: Durchschnittliche Änderung vom effektiven Steuersatz in Prozentpunkten je Übertragungsart, Steuerklasse und Vermögenscluster mit Fallzahlen (Modell III). Die zugrundeliegenden Fallzahlen werden in Klammern ausgegeben *(Quelle: Eigene Darstellung)*.

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
Erbschaften								
Steuerklasse I	-0,26 (28.325)	-0,58 (104.217)	-1,17 (168.327)	-2,52 (178.142)	-3,16 (4.102)	-4,01 (1.281)	-3,72 (624)	-3,17 (109)
Steuerklasse II	-3,13 (490.168)	-4,45 (294.672)	-8,03 (49.453)	-12,46 (21.854)	-12,50 (241)	-9,63 (82)	-18,18 (38)	-18,91 (4)
Steuerklasse III	-7,88 (405.031)	-12,98 (217.559)	-13,59 (39.132)	-13,14 (20.148)	-13,94 (268)	-10,01 (94)	-11,20 (57)	-1,23 (16)
Schenkungen								
Steuerklasse I	-0,10 (87.575)	-0,37 (138.517)	-0,65 (135.533)	-1,12 (111.699)	-0,05 (5.544)	4,28 (2.608)	8,21 (1.689)	11,14 (580)
Steuerklasse II	-2,20 (105.712)	-2,74 (48.650)	-4,42 (6.663)	-4,58 (4.284)	-1,82 (275)	4,71 (142)	8,52 (99)	8,59 (31)
Steuerklasse III	-4,56 (96.678)	-8,51 (34.735)	-8,34 (5.632)	-6,59 (4.333)	-2,60 (222)	-0,86 (118)	2,42 (96)	1,24 (87)

Anh. Tab. 5: Durchschnittliche Änderung vom effektiven Steuersatz in Prozentpunkten je Übertragungsart, Steuerklasse und Vermögenscluster mit Fallzahlen (Modell IV). Die zugrundeliegenden Fallzahlen werden in Klammern ausgegeben *(Quelle: Eigene Darstellung)*.

Anhang C: Ergänzende Dekomposition



Anh. Abb. 3: Zerlegung des Anstiegs des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes vom ersten zum zweiten Vermögenscluster. Die Zerlegung des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes folgt einer Zerlegung der Mittelwertdifferenz in einen Kompositions- und einen Strukturteil. Der Steuerklassenmix misst denjenigen Teil der Gesamtdifferenz, der allein auf die zwischen beiden Vermögensclustern abweichende Verteilung der Übertragungen auf die Steuerklassen zurückgeht (bei fixierter steuerklassenspezifischer Belastung des zweiten Vermögensclusters). Die Vermögenszusammensetzung erfasst den verbleibenden, strukturellen Teil der Differenz, der bei einheitlicher Steuerklassenverteilung aus der unterschiedlichen Zusammensetzung und Höhe der übertragenen Vermögen resultiert, insbesondere aus dem mit steigender Erwerbshöhe abnehmenden relativen Gewicht der persönlichen Freibeträge, dem Greifen der höheren Tarifstufen des § 19 Abs. 1 ErbStG sowie dem geringen Anteil begünstigten Vermögens in diesem Segment. Der Beitrag der Steuerklassenzusammensetzung ist negativ, da sich der Anteil der niedriger belasteten Steuerklasse I vom ersten zum zweiten Vermögenscluster von rund 10 % auf rund 29 % erhöht. Der Anstieg des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes wird mithin vollständig von der Vermögenskomponente getragen, die den dämpfenden Beitrag der Steuerklassenzusammensetzung überkompensiert (Quelle: Eigene Darstellung).