

Berichte aus der Steuerlehre

Francis Jabati

**Unternehmensnachfolge
im britischen Erbschaftsteuerrecht**

Reformoption für das deutsche Erbschaftsteuerrecht

D 61 (Diss. Universität Düsseldorf)

Shaker Verlag
Aachen 2007

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Düsseldorf, Univ., Diss., 2007

Copyright Shaker Verlag 2007

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-6589-2

ISSN 0948-4345

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407/95 96 - 0 • Telefax: 02407/95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand nach einem Gespräch mit meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Hey, HHU Universität Düsseldorf. Begleitet wurde die Arbeit auch von Ihr, der ich für die Hinweise und Anregungen zu großem Dank verpflichtet bin.

Der Gemeinschaft der Marienbrüder in Schönstatt gilt ebenfalls an dieser Stelle mein herzlicher Dank für die Unterstützung. Ohne diese Hilfe wäre alles dies nicht möglich gewesen.

Ein besonderer Dank gebührt schließlich meiner Familie und Bekannten in Sierra Leone und hier in Deutschland für alles was sie für mich während der Studienzeit getan haben. Ich möchte aber schließlich nicht versäumen, dem lieben Gott Dank zu sagen.

UNTERNEHMENSNACHFOLGE IM BRITISCHEN ERBSCHAFT- STEUERRECHT

(Reformoption für das deutsche Erbschaftsteuerrecht)

Einleitung und Problemstellung 1

TEIL I ERBSCHAFTSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

A.	Die unterschiedliche Bewertung des Betriebsvermögens im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	4
I.	Grundsätzliches	4
II.	Einzelunternehmen und Personengesellschaften	4
III.	Kapitalgesellschaften	6
1.	Überblick	6
2.	Das dreistufige Bewertungsverfahren:	6
a)	Börsenkurs	6
b)	Ableitung aus Verkäufen	7
c)	Stuttgarter Verfahren	7
IV.	Grundbesitz	8
B.	Privilegierungen für Betriebsvermögen und landwirtschaftliches Vermögen	10
I.	Grundsätzliches	10
II.	Die Begünstigung von Betriebsvermögen	11
1.	Gründe für die Begünstigungen	11
2.	Umfang der Begünstigung	12
3.	Tarifbegrenzung	12
4.	Behaltensregelung nach § 13a Abs. 5 ErbStG	12
a)	Einführung	12
b)	Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung	13
aa)	Veräußerung	13
bb)	Einbringungsvorgänge	14
cc)	Entnahmefälle	14
c)	Die Nachversteuerung	14
d)	Problematik der Behaltensregelung	14
aa)	Begriff der Behaltensregelung	14
bb)	Verwaltungslast	15
cc)	Steuergerechtigkeit	15
dd)	Anti-Umgehung und soziale Verpflichtung	15
III.	Stundungsregelung zur Zahlungserleichterung	17
1.	Sinn und Zweck des § 28 ErbStG	17
2.	Stundungsvoraussetzungen	17
3.	Folgen der Stundung	19
4.	Das Verhältnis zwischen § 28 ErbStG und § 222 AO	21

II

	5. Bedeutung der Stundungsregelung für eine Unternehmensnachfolge	22
C.	Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung der Unternehmensnachfolge	23

TEIL II **KRITIK AM ERBSCHAFTSTEUERRECHT**

A.	Ökonomische Probleme	25
I.	Finanzpolitische Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	25
	1. Erbschaftsteueraufkommen	25
	2. Kritik an der Erbschaftsteuer aufgrund des geringen Aufkommens	26
II.	Aktualität und volkswirtschaftliche Dimension der Unternehmensnachfolge	27
	1. Sozioökonomische Probleme der Unternehmensnachfolge	27
	2. Sozioökonomische Kritik an der Erbschaftsteuer	28
III.	Liquiditätsprobleme aufgrund von Unternehmensnachfolge	29
	1. Liquiditätsfaktor: Eigenkapital	29
	2. Liquiditätsfaktor: Pflichtteil	30
	a) Bedeutung	30
	b) Pflichtteilsansprüche als Gefahr für die Liquidität eines Unternehmens	30
	3. Liquiditätsfaktor: Erbschaftsteuer	31
B.	Verfassungsrechtliche Kritik	34
I.	Vorlage des BFH	34
	1. Einführung und Sachverhalt	34
	2. Erläuterung	35
II.	Eigene Auffassung zur Entscheidung des BverfG	35
	1. Grundsätzliches	35
	2. Die unterschiedliche Bewertung der Vermögensarten	36
	3. Überprivilegierung des Betriebsvermögens	36
	4. Die Empfehlung der Kommission	37
	5. Schlusswort zur Entscheidung des BverfG	37
C.	Meinungsstand zur Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	39
I.	Einführung	39
II.	Die Rechtfertigung der Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	39
	1. Leistungsfähigkeit des erworbenen Unternehmens	39
	2. Förderung der mittelständischen Unternehmen	40
	3. Der internationalen Wettbewerb als Rechtfertigung für die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	41

III

III.	Kritik an der Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	42
	1. Problemstellung	42
	2. Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	43
	3. Ungleichbehandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen	44
	4. Die Umsetzbarkeit der Forderung des BverfG	44
	a) Die Umsetzbarkeitsprobleme des Beschlusses	44
	b) Umsetzbarkeitsprobleme seitens des Gesetzgebers	45

TEIL III **UNTERNEHMENSNACHFOLGE IM BRITISCHEN ERBSCHAFTSTEUERRECHT**

A.	Einführung in die Grundstrukturen des britischen Erbschaftsteuerrechts	47
I.	Rechtsgrundlagen und persönliche Steuerpflicht	47
II.	Sachliche Steuerpflicht	48
III.	Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer	49
	1. Ermittlung des Gebervermögens	49
	a) Die Gesamtheit aller Vermögensgegenstände (aggregate of all property)	50
	b) Vermögensgegenstände zu eigenen Gunsten (beneficially entitled)	50
	2. Ermittlung der Wertübertragung (transfer of value)	
	a) Bedeutung einer Wertübertragung	50
	aa) Tatsächliche Wertübertragung (actual transfer of value)	50
	bb) Fiktive Wertübertragung (deemed transfer of value)	51
	b) Voraussetzungen für eine Wertübertragung	52
	aa) Eine Verfügung (disposition)	52
	bb) Wertsachen	54
	c) Verringerung des Nachlassvermögens (Verarmungsprinzip)	54
	d) Abziehbare Belastungen (Nachlassverbindlichkeiten)	55
	aa) Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der steuerbaren Wertübertragung	55
	bb) Verbindlichkeiten des Erblassers	56
IV.	Ausgenommene Wertübertragung (Steuerbefreiungen)	57
V.	Festsetzung der Erbschaftsteuer und Freibetrag	60
VI.	Steuersatz und die Erhebung der Erbschaftsteuer	60

VII.	Grossing-up-Regelung	60
B	Erbschaftsteuerliche Auswirkung auf die zivilrechtlichen Gestaltungen der Nachfolge	63
I.	Einzelunternehmen und Personengesellschaften	63
	a) Kontrolle über die personelle Struktur durch Zwangsverkaufsvertrag	64
	aa) Vorkaufsrecht (pre-emptive right)	65
	bb) Quer-Wahl-Vereinbarung (cross-option agreement)	65
	b) Kapitalminderung	66
	c) Erbschaftsteuerliche Folgen der Nachfolge in ein Einzelunternehmen und in Anteile an einer Personengesellschaft	67
II.	Die Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	69
	1. Allgemeines	69
	2. Die Erbschaftsteuer auf die Gestaltung der Nachfolge bei Kapitalgesellschaft	70
III.	Sonstige zivilrechtliche Gestaltungen der Nachfolge	71
	1. Trust	72
	a) Wesen eines Trusts	72
	b) Die Behandlung von Trusts im britischen Erbschaftsteuerrecht	73
	aa) Trusts mit einem gegenwärtigen Recht (trusts with interest in possession)	73
	bb) Trusts ohne ein gegenwärtiges Recht (trusts without interest in possession)	74
	(1) Ermessenstrust (discretionary trust)	74
	(2) Accumulation and maintenance trust	75
	c) Trust als Instrument im Nachfolgevorgang	76
	2. Investition als Gestaltungsinstrument	77
	3. Versicherungen als Gestaltungsinstrument	81
C.	Besteuerung der Unternehmensnachfolge	83
I.	Bewertung (valuation) der Vermögensarten	83
	1. Grundsatz der Bewertung: der freie Marktwert (open market value)	83
	2. Die Bewertung ausgewählter Vermögensgegenstände	84
	a) Grundvermögen (land)	84
	b) Verbindlichkeiten und Forderungen (creditor's rights)	85
	c) Lebensversicherungen	86
	3. Problematik der Marktwertbewertung	86

	4. Besondere Bewertungsregeln (special valuation rules)	87
	a) Zusammenhängende Vermögensgegenstände (related property)	88
	b) Verfügungsverbot (restriction on freedom to dispose)	89
	c) Betriebshäuser eines landwirtschaftlichen Betriebs	91
	d) Unzureichende Gegenleistung	91
	5. Besonderheit bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften	92
	6. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	92
	a) Notierte Effekten und Anteile an Kapitalgesellschaften	92
	b) Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften	94
	aa) Grundregel	94
	bb) Problematik der Bewertung von nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften	94
	7. Besonderheiten bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen	97
	a) Grundsätzliches	97
	b) Bewertungsvorgang	98
II.	Bewertungsabschlüsse	99
III.	Das Betriebsvermögen im britischen Erbschaftsteuerrecht	99
	1. Grundsätzliches	99
	2. Folgen der Einteilung in Betriebsvermögen und Privatvermögen	101
IV.	Begünstigungstatbestände	102
	1. Die Begünstigung von Betriebsvermögen durch die Bewertungsabschlüsse	102
	a) Ziel der Begünstigung	102
	b) Begünstigte Erwerbsvorgänge	102
	c) Art und Umfang der Begünstigung	104
	aa) Freibetrag und Bewertungsabschlag	104
	(1) Freibetrag	105
	(2) Bewertungsabschlüsse	106
	bb) Gegenstand der Begünstigung: das gesamte	

Betriebsvermögen?	107
(1) Ausschluss vom bloßen Vermögensgegenstand (mere asset exclusion test)	107
(2) Veränderung im Betrieb (alter the business) aufgrund einer Übertragung	108
(3) Intervention des Betriebsablaufs (interference test)	109
(4) Der 50%-Test	109
d) Grundvoraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung	109
aa) Qualifizierte Betriebe (qualifying business)	110
(1) Definition	110
(2) Vermögensverwaltung	110
(3) Anlage oder Beteiligung	111
bb) Geeignetes Betriebsvermögen (relevant business property)	111
(1) Definition	111
(2) Betriebsvermögen nicht eingetragener Unternehmen	112
(3) Notierte und nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften (quoted and unquoted shares and securities in a company)	112
(4) Grundvermögen, Gebäude usw., die vor der Übertragung für die Zwecke eines Betriebs benutzt wurden	115
(5) Restriktionen	115
e) Die Behaltensregelung im britischen Erbschaftsteuerrecht	118
aa) Grundsätzliches	118
bb) Das Gebot der Mindesthaltfrist	118
(1) Ersatzbeschaffung (replacement)	118
(2) Eintragung und Änderung der Rechtsform (registration)	119
(3) Kettenübertragungen (successive transfers)	119

VII

f) Kritik der Begünstigung für Betriebsvermögen	121
g) Besonderheiten bei landwirtschaftlichem Betrieb	123
aa) Art und Umfang der Begünstigung	123
(1) 100%iger Bewertungsabschlag	123
(2) 50%iger Bewertungsabschlag	123
bb) Voraussetzungen für die Begünstigung	124
h) Das Verhältnis der Begünstigungen für Betriebsvermögen und landwirtschaftliches Vermögen zueinander	125
2. Die 7-Jahre Regelung	126
a) Bedeutung der 7-Jahre-Regel	127
aa) Rechtsgrundlage und Grundsätzliches	127
bb) Begriff der potenziell ausgenommenen Übertragung (potentially exempt transfer)	128
b) Anwendungsfälle	128
c) Restriktionen	130
aa) Allgemeines	130
bb) Nutzungsvorbehalt (gifts with reservation)	131
(1) Voraussetzungen eines Nutzungsvorbehalts	132
(2) Bedeutung des Nutzungsvorbehalts für eine Unternehmensnachfolge	133
d) Rechtsfolge bei der Anwendung der 7-Jahre Regelung	134
aa) Zeitpunkt der Schenkung	134
bb) Der Schenker überlebt die Sieben-Jahre-Wartezeit nicht	135
cc) Der Schenker überlebt sieben Jahre	137
e) Kritik am Sieben-Jahre-Modell	137
3. Zusammenspiel zwischen den Begünstigungen für Betriebsvermögen und der 7-Jahre Regelung	139
4. Die Stundungsregelung im britischen Erbschaftsteuerrecht	141
a) Stundungsvoraussetzungen	141
aa) Erwerb von Todes wegen oder Schenkung	141
bb) Übertragung bestimmter Vermögensgegenstände	141

VIII

	b) Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den Stundungsregelungen im deutschen und britischen Erbschaftsteuerrecht	142
V.	Gefahrenquellen bei einer Nachfolge	145

TEIL IV **REFORMOPTIONEN AUF DER GRUNDLAGE DES BRITISCHEN ERBSCHAFTSTEUERRECHTS**

A.	Zusammenfassung der Besonderheiten der britischen Nachfolgeregelung	147
I.	Das 7-Jahre-Modell	147
II.	Die Begünstigung von Schenkungen durch den niedrigen Steuersatz	149
III.	Befreiung der wesentlichen Betriebsgrundlage von der Erbschaftsteuer	149
IV.	Erleichterungen für Familienunternehmen	150
V.	Begrenzung des Pflichtteils und Zugewinns auf Privatvermögen	151
VI.	Verbesserung der Gestaltungsmöglichkeiten	151
VII.	Rechtsformneutralität des Erbschaftsteuerrechts	151
VIII.	Bewertung nach dem Marktwert (Verkehrswert)	152
IX.	Erweiterung der Stundungsregelung nach § 28 ErbStG	153
B.	Reformüberlegungen	154
I.	Vorschlag der Europäischen Kommission	154
II.	Referentenwurf zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge	155
	1. Ziel und Zweck des Referentenwurfs und der britischen Regelung	155
	2. Maßnahmen im Referentenwurf und die britische Regelung	157
	a) Grundsätzliches	157
	b) Positive und negative Aspekte des Referentenwurfs	157
	aa) Erhaltung der eigenen Systematik der Besteuerung	157
	bb) Art und Umfang der Begünstigung	158
	cc) Die Bewertung der Vermögensarten	159
	c) Heftig umstrittene Fragen im Referentenwurf	160
	aa) Produktives Vermögen	160
	bb) Beteiligungsgrenze von 25 %	161

	d) Verpflichtungen für den Erhalt der totalen Begünstigung	163
	3. Referentenwurf und die britische Regelung	164
C.	Eigene Auffassung zur britischen Regelung als Reformation	167
D.	Kritische Betrachtung der britischen Regelung	169
I.	Allgemeines	169
II.	Problematik einer Reform nach der britischen Regelung	169
	1. Verfassungskonformität	169
	a) Einführung	169
	b) Gleichheitssatz im britischen Steuerrecht	169
	2. Systematik der Besteuerung	170
	3. Weitere Problembereiche	171
	a) Die Messbarkeit des Reformbedarfs	171
	b) Verlust von Einnahmen	172
	c) Unterschiedliches Zivilrecht und Gestaltungsmöglichkeiten	172
III.	Rechtfertigung einer Reform nach der britischen Regelung	173
	1. Grundsätzliches	173
	2. Vorteile der britischen Regelung	173
	3. Soziale und ökonomische Anforderung	173
E.	Schlusswort	175