Geleitwort V

Inhaltsverzeichnis VII

Abbildungsverzeichnis XV

Abbkürzungsverzeichnis XVII

1. Kapitel: Grundlegung 1

A. Grundlegung: Problemstellung und Untersuchungsziel 1

I. Zunahme internationaler Vermögensnachfolgen 1

1. Internationalisierung der Wirtschaft 1

2. Zunehmende Bedeutung des Generationswechsels in mittelständischen Unternehmen 3

II. Notwendigkeit einer Erbschaftsteuerplanung 5

1. Vernachlässigung der Erbschaftsteuerplanung in der deutschen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 5

2. Unternehmenskontinuität und Erbschaftsteuer 7

III. Untersuchungsziel 10

IV. Untersuchungsplan 11

B. Grundbegriffe und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes 11

I. Familienunternehmen 11

II. Erbschaftsteuerplanung 14

1. Steuerplanung 14

2. Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen . 17

a) Analyse der Ausgangssituation 17

b) Ziele der internationalen Erbschaftsteuerplanung 18

(1) Nicht-steuerliche Ziele 18

(2) Steuerliche Ziele 18

(a) Erbschaftsteuerbarwertminimierung 18

(b) Reduzierung von Planungsunsicherheiten und -risiken der Erbschaftsteuerplanung 19

i Unsicherheits- und Risikofaktoren 20

(i) Entwicklung des Steuerrechts 20

(ii) Entwicklung von Vermögen und Familie 21

(iii) Zeitliche Risiken 21

ii Reduzierung von Planungsunsicherheiten und -risiken durch vorweggenommene Erbfolge 21

c) Gestaltungsrestriktionen 22
(1) Zivilrecht 23
(2) Staatsangehörigkeits- und Aufenthaltsrecht 23
(3) Ertragsteuerrecht 24
3. Gestaltungsprobleme 24
4. Gestaltungsbereiche und -instrumente 25
III. Rechtsformwahl 27

C. Untersuchte ausländische Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme 31

I. Kriterien für die Auswahl der ausländischen Erbschaftsteuerordnungen 31
II. Grundzüge des Erbschaftsteuerrechts und des Privatrechts in den ausgewählten Staaten 35
1. Deutschland 35
a) Erbschaftsteuerrecht 35
b) Internationales Erbrecht 35
c) Gesellschaftsrecht 38
2. Frankreich 39
a) Erbschaftsteuerrecht 39
b) Internationales Erbrecht 39
c) Gesellschaftsrecht 39
3. Niederlande 40
a) Erbschaftsteuerrecht 40
b) Internationales Erbrecht 40
c) Gesellschaftsrecht 41
4. Österreich 41
a) Erbschaftsteuerrecht 41
b) Internationales Erbrecht 42
c) Gesellschaftsrecht 42
5. USA 42
a) Erbschaftsteuerrecht 42
b) Internationales Erbrecht 44
c) Gesellschaftsrecht 45

2. Kapitel: Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung 47

A. Rechtsformwahl und periodische Besteuerung 48

I. Periodische Besteuerung inländischer Unternehmen 48
II. Periodische Besteuerung internationaler Unternehmen 52
1. Rechtsformbedingte Belastungsunterschiede im Gewinnfall 52
2. Rechtsformbedingte Belastungsunterschiede im Verlustfall 56

3. Optimale Rechtsform internationaler Unternehmen hinsichtlich der periodischen Besteuerung ... 56

B. Rechtsformwahl und aperiodische Besteuerung ... 57

I. Generationswechsel in inländischen Unternehmen ... 59
1. Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen ... 59
a) Grundsätzlicher Bewertungsmaßstab ... 59
b) Bewertungsmaßstab für das Betriebsvermögen ... 59
c) Bewertungsmaßstab für Anteile an Kapitalgesellschaften ... 62
d) Gegenüberstellung der Bewertungsmaßstäbe für Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaftsanteile ... 64
e) Freibeträge und Bewertungsabschlag ... 66
f) Buchwertklauseln ... 67
g) Übermäßige Gewinnbeteiligungen ... 67
2. Stundung ... 68

II. Generationswechsel in internationalen Unternehmen: Zur Bewertung von Auslandsvermögen ... 68
1. Grundsätze der Bewertung von Auslandsvermögen ... 69
2. Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen ... 69
3. Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften ... 70
a) Bewertung von Auslandsbeteiligungen nach dem Erlaß von 1990 ... 70
(1) Besonderheiten bei der Ermittlung des Vermögenswertes ... 70
(2) Besonderheiten bei der Ermittlung des Ertraghundertsatzes ... 71
b) Modifikationen nach Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit ... 72
4. Belastungsunterschiede beim Auslandsvermögen ... 73

C. Kritik an der fehlenden Rechtsformneutralität des deutschen Steuerrechts ... 74

D. Situative Rechtsformwahl ... 76

3. Kapitel: Steuerliche Gestaltung des Generationswechsels in internationalen Familienunternehmen ... 81

A. Gestaltungsproblem Doppelbesteuerung ... 81

I. Erbschaftsteuerpflicht in zwei Staaten ... 82
1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland ... 83

2. Ausländische Besteuerung aufgrund der Vermögensbelegenheit ... 83
II. Unvollkommenheit der unilateralen deutschen Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ... 84
1. Voraussetzungen für die Anrechnung ... 85
a) Antrag ... 85
b) Unbeschränkte Steuerpflicht ... 86
c) Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens ... 86
d) Auslandsvermögen ... 86
e) Ausländische Steuer ... 87
f) Zeitliche Voraussetzung ... 89
g) Begrenzung der Anrechenbarkeit ... 89
(1) Begrenzung auf das doppelt besteuerte Vermögen ... 89
(2) Begrenzung auf das Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs.2 ErbStG ... 90
2. Nichtbeseitigung von Doppelbesteuerungen durch § 21 ErbStG ... 92
a) Identität des Bruttovermögens ... 92
(1) Inländisches Einzelunternehmen als Spitzeneinheit ... 92
(a) Grundvermögen im Ausland ... 93
(b) Bewegliches Vermögen im Ausland ... 93
(c) Forderungen gegen Ausländer und Bankguthaben im Ausland ... 94
(d) Immaterielle Wirtschaftsgüter im Ausland ... 95
(e) Betriebsstätte im Ausland ... 96
(f) Personengesellschaftsanteile im Ausland ... 98
(g) Kapitalgesellschaftsanteile und Wertpapiere im Ausland ... 100
(2) Inländische Personengesellschaft als Spitzeneinheit ... 102
(3) Inländische Kapitalgesellschaft als Spitzeneinheit ... 103
b) Abzüge vom erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb ... 103
(1) Erblasserschulden ... 103
(2) Erbfallschulden ... 106
3. Ergebnis ... 107
III. Lösung der Besteuerungskonflikte durch Doppelbesteuerungsabkommen ... 109
1. Funktion und Anwendungsvoraussetzungen der Doppelbesteuerungsabkommen ... 109
a) Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen ... 109
b) Anwendungsvoraussetzungen ... 112
2. Lösung der Besteuerungskonflikte durch das OECD-Musterabkommen ... 113

a) Unbewegliches Vermögen im Ausland 113
b) Betriebsstättenvermögen im Ausland 114
c) Personengesellschaftsanteile im Ausland 116
(1) Grundsätze 116
(2) Sonderbetriebsvermögen 117
d) Übriges Nachlaßvermögen im Ausland 118
e) Abzüge 118
(1) Schulden 118
(2) Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen 119
f) Ergebnis 120
3. DBA-Österreich 121
a) Sachlicher und personeller Anwendungsbereich 121
b) Doppelbesteuerungsschutz 121
c) Schenkungen 123
d) Ergebnis 123
4. DBA-USA 124
a) Sachlicher und personeller Anwendungsbereich 124
b) Doppelbesteuerungsschutz 124
(1) Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 124
(2) Zuordnung der Besteuerungsrechte 125
IV. Ergebnis 128

B. Gestaltungsproblem internationales Steuergefälle 129

I. Bemessungsgrundlage 132
1. Bewertung 132
a) Frankreich 132
b) Niederlande 133
(1) Betriebsvermögen 133
(2) Bewertung nicht notierter Kapitalgesellschaftsanteile 134
c) Österreich 135
d) USA 138
e) Vergleich der Bewertungsvorschriften 141
2. Freibeträge 142
a) Deutschland 142
b) Frankreich 143
c) Niederlande 144
d) Österreich 145
e) USA 145
3. Vergleich der Freibeträge 146
II. Steuersatz 148
1. Deutschland 148
2. Frankreich 149

3. Niederlande 150
4. Österreich 150
5. USA 151
a) Bundesnachlaß- und Schenkungsteuer 151
b) Generationsüberspringungssteuer 151
6. Vergleich 153
7. Ergebnis 153
III. Bedeutung der Probleme internationaler Vermögensnachfolge für die Steuergestaltung 154

C. Auswahl des Gestaltungsinstruments 156

I. Wohnsitzverlagerung 156
1. Anforderungen an eine erbschaftsteuerlich wirksame Wohnsitzverlagerung 156
2. Fortbestehen einer inländischen Erbschaftsteuerpflicht 158
a) Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht 158
b) Erweiterte unbeschränkte und erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht 159
3. Ergebnis 161
II. Rechtsformwahl 161
1. Rechtsformwahl als wichtigstes Instrument der internationalen Erbschaftsteuergestaltung 161
2. Trust und ausländische Stiftung: Rechtsformalternativen zur Gestaltung internationaler Unternehmernachfolgen? 162
a) Zwischenschaltung eines Trust 163
(1) Grundlagen des Trustrechts 163
(2) Erbschaftsteuerliche Einordnung des Trust 167
(a) Einordnung nach US-Recht 167
(b) Einordnung nach deutschem Recht 167
i Grundsätze zur Lösung steuerlicher Qualifikationskonflikte 167
ii Treuhand 169
iii Zweckzuwendung 170
iv Stiftung 171
v Aufschiebend bedingter Vermögenserwerb des Begünstigten 171
(c) Beurteilung des trust als Instrument einer internationalen Erbschaftsteuergestaltung 172
b) Zwischenschaltung einer ausländischen Stiftung 174

D. Erbschaftsteuerorientierte Rechtsformwahl internationaler Familienunternehmen 175

I. Einzelunternehmen als inländische Spitzeneinheit 176
1. Vermeidung einer Doppelbesteuerung 176
a) Nicht-DBA-Fall 176
(1) Einlage in eine ausländische Betriebsstätte 176
(2) Einlage in eine ausländische Personengesellschaft 177
(3) Einlage in eine ausländische Kapitalgesellschaft 178
(4) Schaffung von Auslandsvermögen ohne Einlage in ein ausländisches Unternehmen 178
b) DBA-Fall 179
2. Vermeidung einer höheren ausländischen Erbschaftsteuerbelastung 179
a) Nicht-DBA-Fall 180
b) DBA-Fall 180
3. Ergebnis 181
II. Personengesellschaft als inländische Spitzeneinheit 182
1. Transparente Sichtweise im Ausland 182
2. Nichttransparente Sichtweise im Ausland 182
III. Kapitalgesellschaft als inländische Spitzeneinheit 183
IV. Auswahl der optimalen Unternehmensrechtsform 184
1. Gestaltung von deutschen Investitionen in Frankreich 185
2. Gestaltung von deutschen Investitionen in den Niederlanden 186
3. Gestaltung von deutschen Investitionen in Österreich 187
4. Gestaltung von deutschen Investitionen in den USA 187
V. Ergebnis 188

4. Kapitel: Sicherung der Unternehmenskontinuität als finanzpolitisches Ziel? 191

A. Europäische Harmonisierung vs. Steuerwettbewerb 192
I. Argumente für eine Steuerharmonisierung in der EU 193
II. Kritik an der Forderung nach Vollharmonisierung 195

B. Ökonomische Wirkungen einer Erbschaftsteuer 197
I. Allokationspolitische Probleme der Erbscha ftsteuer 197
1. Leistungsfähigkeit als Prinzip der individuellen Zumessung der Steuerlast 197
2. Allokative Wirkungen der Erbschaftsteuer 198
a) Sparanreize 198
(1) Erblasser 198
(2) Erbe 199
b) Einfluß auf die Investitionstätigkeit 201

c) Ergebnis 201
II. Wirkungen der Erbschaftsteuer auf Vermögensdistribution und Wachstum 202
III. Wettbewerbs- und Konzentrationswirkungen 203
IV. Ergebnis 204

C. Sonderregeln für Unternehmensnachfolger ? 205
I. Verfassungsrechtliche Gegenargumente 206
II. Ökonomische Bedenken 208
III. Fazit: Steuerbelastung, Innovation und Wachstum 209

5. Kapitel: Zusammenfassung 211

Anhang 215

Literaturverzeichnis 221

Rechtsquellenverzeichnis 263

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen und -schreiben 265

Rechtsprechungsverzeichnis 266

Stichwortverzeichnis 271

Abbildungsverzeichnis

Abb.1: Vermögensstatus der Bundesrepublik Deutschland gegenüber dem Ausland in Mill. DM 2

Abb.2: Erbschaftsteueraufkommen in der Bundesrepublik 1950-1993 4

Abb.3: Wertsteigerungsansätze und strategische Ziele der Internationalisierung 13

Abb.4: Gestaltungsbereiche und -instrumente der Unternehmernachfolge 25

Abb.5: Teilkomplexe der Planung internationaler Unternehmer nachfolgen 28

Abb.6: Grundfälle der internationalen Unternehmensnachfolge 30

Abb.7: Problemfelder der Rechtsformwahl 47

Abb.8: Steuersatzänderungen durch das StandOG 49

Abb.9: Modellfall zur steuerlichen Rechtsformwahl 50

Abb.10: Belastungsunterschiede bei Auslandsaktivitäten im Gewinnfall bei Vorliegen eines DBA 54

Abb.11: Gesamtsteuerbelastung bei Weiterausschüttung an die Gesellschafter der Spitzeneinheit 55

Abb.12: Erbschaftsteuerwerte bei Ertragsvariation und konstanter Substanz 65

Abb.13: Erbschaftsteuerwerte bei Substanzvariation 65

Abb.14: Erbschaftsteuerliche Belastungsstufen 66

Abb.15: Doppelbesteuerungsgefährdete Vermögensgegenstände aus deutscher Sicht 107

Abb.16: Freibeträge nach § 16 Abs.1 ErbStG 142

Abb.17: Steuerklassen in der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer 145

Abb.18: Vergleich der Freibetragsregelungen 147
Abb.19: Einige Steuersätze des deutschen ErbStG (§ 19 Abs.1) 148
Abb.20: Steuertarife nach französischem Recht 149
Abb.21: Steuersätze nach niederländischem Recht 149
Abb.22: Steuerklassen nach niederländischem Erbschaftsteuerrecht 150
Abb.23: Steuertarife nach österreichischem Recht 150
Abb.24: Steuertarife nach Sec. 2001 IRC 152
Abb.25: Steuersätze bei Erwerb von Todes wegen (in 1000 DM) durch Ehegatten oder ein Kind 154
Abb.26: Rechtsverhältnisse der Parteien eines trust 165
Abb.27: Vor- und Nachteile bestimmter Rechtsfomen 184
Abb.28: Doppelbesteuerungsgefahren bei der Übertragung von Personengesellschaftsanteilen 215
Abb.29: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften 216
Abb.30: Regeln zur Bestimmung der Vermögensbelegenheit 217
Abb.31: Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Österreich bei Schenkungen eines deutschen Schenker an einen in Österreich ansässigen Erwerber 218
Abb.32: Steuersätze bei Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten oder ein Kind 219