

**BDI**Bundesverband der  
Deutschen Industrie e.V.

vbw

Die bayerische Wirtschaft

**Deloitte.**

## **BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe zur Erbschaftsteuerreform**

Ausgabe IV, 8. Januar 2016

Internationaler Vergleich

Gerade für weltweit agierende Familienunternehmen mit Standorten verteilt über den ganzen Globus spielt das Zusammenwirken der Erbschaftsteuerregelungen an den jeweiligen Standorten mit der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer eine besondere Rolle. Die Höhe der Steuerbelastung ergibt sich aus diesem Zusammenspiel. Mit einer sich im Rahmen der Vorgaben durch das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 bewegendenden möglichst umfassenden Verschonungsregelung für Betriebsvermögen können mögliche Verwerfungen und Nachteile für den Standort Deutschland beseitigt werden.

### **Einleitung**

In der BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe wurde bereits eine Vielzahl nationaler Themen zur Erbschaftsteuer erörtert. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben aus der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (Ausgabe I) machen eine Reform der Verschonungsregelung für Betriebsvermögen insbesondere bei größeren Unternehmen erforderlich. Mögliche Ansätze für die Ausgestaltung der neuen Regelung insbesondere für die familiengeprägte Unternehmens- und Unternehmerlandschaft Deutschlands wurden in Ausgabe II vorgestellt. Ausgabe III stellte die politische Diskussion über die Ausgestaltung der Regelungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer dar. Die für die Unternehmen in Deutschland kritischen Regelungen, insbesondere die vorgesehenen Grenzwerte für die Verschonung des Betriebsvermögens, dessen Abgrenzung sowie die vorgesehenen Regelungen für bestimmte Familienunternehmen wurden erörtert. Dem folgt nun in dieser vierten Ausgabe der Schriftenreihen die Darstellung des internationalen Wettbewerbs der Rechtssysteme, womit der Blick über Deutschland hinaus geöffnet wird.

### **Internationaler Vergleich**

Große, für den Standort wichtige deutsche Familienunternehmen sind ohne über die gesamte Welt verstreute Produktions- oder Dienstleistungsstandorte heute nicht mehr denkbar. Die deutschen Unternehmen sind eingebunden in die globale Wirtschaft. Im Netz der in vielen Ländern aufgebauten Produktionsstandorte sind auch die mittelständischen, vielfach als Familienunternehmen organisierten Unternehmen gezwungen, ihren Kunden in das Ausland zu folgen. Ausländisches Betriebsvermögen sowie Beteiligungen an ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften sind wesentlicher Bestandteil des Gesamtunternehmens. Arbeitsplätze in Deutschland werden dadurch geschaffen und gesichert. Diesem Schritt der Unternehmen über die deutschen Grenzen hinaus muss auch die Debatte zur Anpassung der Verschonungsregelungen beim Betriebsvermögen folgen. Die Unternehmen sind in der Regel ihren deutschen Wurzeln treu geblieben. Dies darf ihnen nicht durch eine Erbschaftsteuerreform, die den internationalen Wettbewerb nicht berücksichtigt, zum Verhängnis werden. Vielmehr sollte die Reform auch genutzt werden, um im internationalen **Standortwettbewerb** einen deutlichen Sprung nach vorn zu machen. Das umfasst insbesondere die Beteiligungen in EU/EWR-Ländern, aber auch Drittstaatenbeteiligungen.

Für elf nach wirtschaftlicher Bedeutung und Nähe zu Deutschland ausgewählte Länder wird in dieser Ausgabe das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kurz dargestellt. Im Mittelpunkt stehen Regelungen zur Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen. Bis auf Polen und Luxemburg kennen alle betrachteten

---

Länder – sofern die Steuer überhaupt erhoben wird – spezifische Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen. Darüber hinaus wird Betriebsvermögen zum Teil schon durch niedrige Wertansätze begünstigt. Die Verschonungsregelungen reichen dabei von Stundung (USA) über eine deutliche Steuersatzermäßigung (Schweiz) bis hin zur vollständigen oder anteiligen Steuerbefreiung/Abschlag von der Bemessungsgrundlage (Italien, Frankreich, Niederlande, Großbritannien). Für die Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen gelten ganz unterschiedliche Voraussetzungen. Eine Vorgabe zieht sich jedoch durch alle Regelungen: Die Bindung an Behaltfristen.

Der deutschen Reformdebatte zeigt der internationale Vergleich Varianten für die Ausgestaltung von Verschonungsregelungen auf und kann als Maßstab für eine Reform gesetzt werden. Um Nachteile für den Standort Deutschland zu verhindern, darf das ausländische Besteuerungsniveau nicht überschritten werden. Dies ließe sich durch eine sehr weitgehende deutsche Verschonungsregelung für weltweites Unternehmensvermögen erreichen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Vorbemerkung</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Frankreich</b> .....	<b>5</b>
2.1 Vorbemerkung.....	5
2.2 Allgemeiner Teil.....	5
2.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	5
2.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	6
<b>3. Großbritannien</b> .....	<b>7</b>
3.1 Vorbemerkung.....	7
3.2 Allgemeiner Teil.....	7
3.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	7
3.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	8
<b>4. Italien</b> .....	<b>9</b>
4.1 Vorbemerkung.....	9
4.2 Allgemeiner Teil.....	9
4.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	9
4.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	9
<b>5. Kanada</b> .....	<b>10</b>
<b>6. Luxemburg</b> .....	<b>11</b>
6.1 Vorbemerkung.....	11
6.2 Allgemeiner Teil.....	11
6.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	11
6.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	12
<b>7. Niederlande</b> .....	<b>13</b>
7.1 Vorbemerkung.....	13
7.2 Allgemeiner Teil.....	13
7.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	13
7.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	13
<b>8. Österreich</b> .....	<b>15</b>
<b>9. Polen</b> .....	<b>16</b>
9.1 Vorbemerkung.....	16
9.2 Allgemeiner Teil.....	16
9.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	16
9.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	17
<b>10.Schweden</b> .....	<b>18</b>
<b>11.Schweiz</b> .....	<b>19</b>
11.1 Vorbemerkung.....	19
11.2 Allgemeiner Teil.....	19
11.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	19
11.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	20
<b>12.USA</b> .....	<b>21</b>
12.1 Vorbemerkung.....	21
12.2 Allgemeiner Teil.....	21
12.3 Bewertung von Betriebsvermögen.....	21
12.4 Begünstigung von Betriebsvermögen.....	22
<b>13.Fazit</b> .....	<b>23</b>
<b>Impressum</b> .....	<b>26</b>
<b>Anhang. Die internationalen Regelungen im Überblick</b> .....	<b>26</b>

## 1. Vorbemerkung

---

Eine Reform der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in Deutschland muss auch immer in einem internationalen Kontext betrachtet werden. Nach deutschem Recht unterliegt das Weltvermögen eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen (Inländer) der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Darüber hinaus unterliegt auch das Inlandsvermögen eines Nichtansässigen der Erbschaft- und Schenkungsteuer (beschränkte Steuerpflicht). Vergleichbare Strukturen finden sich in vielen Industriestaaten. Eine Doppelbesteuerung ist somit systemimmanent. Um diese zu verhindern, sieht das deutsche Erbschaftsteuergesetz für in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige unilateral die Anrechnung gezahlter ausländischer Steuer vor, wenn das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.<sup>1</sup> Darüber hinaus unterhält Deutschland als bilaterale Maßnahme zur Verhinderung der Doppelbesteuerung mit fünf Staaten<sup>2</sup> Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) für den Bereich Erbschaftsteuer, die zum Teil auch für Schenkungen Anwendung finden. Die Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung sehen überwiegend die Anrechnung vor. Einzig das zwischenzeitlich gekündigte DBA mit Österreich beinhaltete die Freistellung von im Ausland bereits versteuertem Vermögen.<sup>3</sup>

Trotz der unilateralen und bilateralen Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer kann der Übergang ausländischen Unternehmensvermögens zu einer Doppelbesteuerung oder jedenfalls zu einer Hochschleusung des Erwerbs auf das inländische Steuerniveau führen. Ist die ausländische Steuer höher als die deutsche Steuer auf das im Ausland belegene Vermögen, kommt es zu problematischen Anrechnungsüberhängen und damit zu einer partiellen Doppelbesteuerung, weil die ausländische Steuer nur teilweise auf die inländische Steuerschuld angerechnet wird. Ist umgekehrt das inländische Steuerniveau höher als das ausländische, bemisst sich die Erbschaftsteuerbelastung im Ergebnis nach dem höheren deutschen Steuerniveau. Somit bleiben Steuervorteile, die das ausländische Vermögen im Belegenheitsstaat möglicherweise genießt, ungenutzt. Sowohl die geschilderte Doppelbesteuerung als auch das Hochschleusen auf ein ggf. höheres deutsches Steuerniveau können für die betroffenen Unternehmen zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen und scheinen jedenfalls innerhalb der europäischen Union mit den Zielen der Gemeinschaft kaum vereinbar.

<sup>1</sup> § 21 Abs. 1 ErbStG sieht dabei eine Anrechnung nur auf die auf das Auslandsvermögen entfallende deutsche Steuer vor. Bei der ausländischen Steuer muss es sich zudem um eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer handeln. Eine im Ausland erhobene capital gains tax erfüllt diese Voraussetzung nicht (vgl. BFH-Urteil v. 26.04.1995, BStBl. II 1995, 540, zur kanadischen capital gains tax).

<sup>2</sup> Bis auf Dänemark werden all diese Staaten in der Schriftenreihe vorgestellt.

<sup>3</sup> Näheres hierzu im Abschnitt zu Österreich.

## 2. Frankreich

### 2.1 Vorbemerkung

Im August 2007 wurde in Frankreich eine Erbschaftsteuerreform umgesetzt, die eine Steuerfreiheit von Erbschaften zwischen Ehegatten, Lebenspartnern<sup>4</sup> und unter sehr engen Bedingungen<sup>5</sup> zwischen Geschwistern vorsieht. Schenkungen bleiben weiterhin steuerpflichtig. Diese Regelungen sind weiter in Kraft.<sup>6</sup> Die Freibeträge wurden mittlerweile zum Teil angehoben.

Ein DBA zwischen Frankreich und Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde am 12.10.2006 unterzeichnet. Nach der zwischenzeitlich erfolgten Ratifizierung ist das DBA seit dem 3. April 2009 in Kraft. Es sieht im Wesentlichen die wechselseitige Anrechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer unter bestimmten Voraussetzungen vor.

### 2.2 Allgemeiner Teil

Frankreich erhebt eine Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den Erwerb von Todes wegen und auf Schenkungen unter Lebenden.<sup>7</sup> Die Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer, d.h. der Erwerber ist mit seinem Anteil steuerpflichtig. Das Erbschaftsteuersystem ist zentral ausgestaltet, die örtlichen Finanzämter erheben die Steuer im Auftrag der Regierung.

Bei Erblassern oder Schenkern mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich zum Zeitpunkt ihres Todes bzw. der Schenkung wird das gesamte übergehende Weltvermögen erfasst. Das gilt auch, wenn der Erwerber seinen steuerlichen Hauptwohnsitz während einer Spanne von sechs Monaten innerhalb der letzten zehn Jahre in Frankreich hatte. Andernfalls unterliegen nur in Frankreich belegene Vermögensgegenstände der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Der Steuertarif ist progressiv ausgestaltet und richtet sich neben einer Betragsstaffelung im Wesentlichen nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser oder Schenker und dem Empfänger. So beträgt der Höchstsatz

für nicht Verwandte 60%. Der niedrigste Steuersatz, für steuerpflichtige Erwerbe von bis zu 8.072 € zwischen Ehegatten,<sup>8</sup> beträgt 5%. Zudem existieren Freibeträge, die sich nach dem Verwandtschaftsgrad richten, zwischen 1.594 Euro und 159.325 Euro.<sup>9</sup> In der Regel gelten diese Freibeträge auch bei Schenkungen.<sup>10</sup>

Zuwendungen in Form von Renten oder aus Lebensversicherungen sind unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise von der Steuer befreit. Darüber hinaus gibt es für Schenkungen Steuersatzermäßigungen aufgrund des Alters. Sonderregelungen wurden ab 1.8.2011 für Trusts eingeführt.<sup>11</sup>

### 2.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Betriebsvermögen wird mit dem üblichen Marktwert oder Verkehrswert bewertet. Die Bewertungsmethoden richten sich danach, ob das Unternehmen börsennotiert ist oder nicht. Betriebsvermögen nicht börsennotierter Unternehmen muss zum Verkehrswert bewertet werden. Bei der Ermittlung des Unternehmenswertes müssen insbesondere bei Holdinggesellschaften die verschiedenen Beteiligungen berücksichtigt werden. Weiterhin sollen alle wertbestimmenden Aspekte wie zum Beispiel die Marktentwicklung bezogen auf den Absatzmarkt, aber auch die Beschaffungsseite oder Faktoren wie Rentabilität, Ertragskraft und Kapitalrendite in Betracht gezogen werden.

Börsennotierte Unternehmen können entweder den durchschnittlichen Aktienkurs zum Todeszeitpunkt oder den durchschnittlichen Aktienkurs der 30 folgenden Tage wählen. Bei Schenkungen zu Lebzeiten kann nur der Börsenkurs am Tag der Schenkung herangezogen werden. Für die Bewertung unterscheidet das französische Recht nicht nach inländischem oder ausländischem Vermögen. Im Fall von kleinen oder mittelständischen Betrieben kann der Tod des Inhabers große Auswirkungen auf die weitere geschäftliche Entwicklung haben. Daher gibt es die Möglichkeit, in bestimmten Fällen entsprechende Abschläge auf das Vermögen vorzunehmen.

<sup>4</sup> Spezielle Form der rechtlichen Bindung von Lebenspartnerschaften (PACS).

<sup>5</sup> Der Erbe muss jedoch älter als 50 Jahre oder erwerbsunfähig sein. Weiterhin muss der Erbe alleinstehend, geschieden oder verwitwet sein und 5 Jahre vor dem Tod des Erblassers mit ihm zusammengelebt haben.

<sup>6</sup> BGBl. 2009 II, S. 596.

<sup>7</sup> Bei Übertragungen von Grundvermögen oder Immobilien zu Lebzeiten fällt zusätzlich eine Stempelsteuer an, die auch eine Registergebühr beinhaltet. Im Todesfall fällt für solches Vermögen nur die Registergebühr an.

<sup>8</sup> Gilt nur für Schenkungen. Erbschaften zwischen Ehegatten sind generell steuerfrei.

<sup>9</sup> Die Freibeträge wurden mit der Erbschaftsteuerreform vom August 2007 teilweise deutlich angehoben. So betrug zum Beispiel der Freibetrag für Erben/Beschenkte mit Behinderung vor der Reform 50.000 Euro, nachher 159.325 Euro. In der Folgezeit wurden diese bis 2012 jährlich indiziert und weiter erhöht.

<sup>10</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 100.

<sup>11</sup> Helio/Grucifix, IWB 2011, 593, 600; Rubechi, IStR 2011, 909, 912.

## 2.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

Jeder Erwerber kann für Unternehmensübertragungen von Todes wegen oder unter Lebenden eine 75 %ige Befreiung in Anspruch nehmen. Hierfür gelten jedoch sehr enge Voraussetzungen<sup>12</sup>:

- Es wird eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Bereich von Industrie, Handel, Handwerk, Landwirtschaft und freien Berufen<sup>13</sup> übertragen.
  - Mindestbeteiligung bei börsennotierten Anteilen 20 %, bei nicht börsennotierten 34 %.
  - Mindestbehaltepflcht des Erblassers/Schenkers zwei Jahre, zu der er sich im Vorfeld mit einer „registrierten“ Vereinbarung mit seinen Gesellschaftern verpflichtet hat.
  - Behaltepflcht für den Erben/Beschenkten mindestens sechs Jahre nach Auslaufen der Verpflichtung des Erblassers/Schenkers.
  - Erblasser/Schenker oder deren Ehegatten müssen mindestens zwei Jahre vor Übertragung im Unternehmen mitgearbeitet haben.
- Der Erbe muss eine leitende Tätigkeit (Kapitalgesellschaft) oder allgemein eine Berufstätigkeit (Personengesellschaft) in der Firma ausüben und diese mindestens fünf Jahre nach der Übertragung fortführen.

Bei Schenkungen an Arbeitnehmer können bestimmte Teile des Betriebsvermögens (z.B. Firmenwert) von der Schenkungsteuer befreit werden, wenn der Wert unter 300.000 Euro liegt. Voraussetzung:

- Handels-, Handwerks- oder Industriebetrieb, landwirtschaftliche Betriebe oder freie Berufe.
- Begünstigter muss einen unbefristeten Arbeitsvertrag für mindestens zwei Jahre mit dem Unternehmen gehabt haben (Vollzeitbeschäftigter).
- Begünstigter muss das Unternehmen für mindestens fünf Jahre weiter fortführen.

Werden die Voraussetzungen für die begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen nicht eingehalten, muss jegliche Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die durch die Begünstigungen erlassen wurde, nachgezahlt werden.

<sup>12</sup> Ausführlich *Klima*, ZEV 2006, 114.

<sup>13</sup> Vermögensverwaltungs- sowie Kapitalanlagegesellschaften sind ausgenommen.

## 3. Großbritannien

### 3.1 Vorbemerkung

In Großbritannien wird eine zentral ausgestaltete Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben. Konkrete Bestrebungen, die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu reformieren, bestehen derzeit nicht. Im Jahr 2002 wurde zwar eine Überprüfung der für das britische System bedeutsamen Regelungen zur Ansässigkeit (*domicile*) angekündigt, entsprechende Aktivitäten haben jedoch bisher insoweit nicht stattgefunden. Die Besteuerung der unter dem „non-domiciled“-Regime Ansässigen wurde jedoch zwischenzeitlich verschärft. Zwischen Deutschland und Großbritannien wurde auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein DBA geschlossen.

### 3.2 Allgemeiner Teil

Der in Großbritannien erhobenen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen in persönlicher Hinsicht Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden, wenn der Erblasser bzw. Schenker seinen – in einem speziellen rechtlichen Sinne verstandenen – Lebensmittelpunkt (*domicile*) in Großbritannien hatte bzw. hat. Ein solcher Lebensmittelpunkt wird üblicherweise durch Geburt einer Person begründet, kann aber auch später gewählt werden. Im Ergebnis ist der Begriff *domicile* enger als ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Sinne des deutschen Rechts.<sup>14</sup> Die Begründung eines Wohnsitzes in Großbritannien führt somit nicht automatisch zur Begründung eines *domicile*. In sachlicher Hinsicht umfasst die Steuerpflicht den Erwerb von in- und ausländischem Vermögen. Fehlt es an einem *domicile* des Erblassers oder Schenkers in Großbritannien, besteht eine beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht für bestimmtes, in Großbritannien belegenes Vermögen. Zu diesem Vermögen zählen insbesondere Anteile an dort registrierten Kapitalgesellschaften und Anteile an dort tätigen Personengesellschaften.<sup>15</sup>

Die Erbschaftsteuer ist grundsätzlich als Nachlasssteuer ausgestaltet, womit die fällige Erbschaftsteuer auf dem Nachlass lastet. Der Schenkungsteuer unterliegt dagegen der Erwerb des Beschenkten. Eine Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt grundsätzlich mit dem Verkehrswert. Bei lebzeitigen Schenkungen gelten unterschiedliche Freibeträge für Gelegenheitsgeschenke

und bestimmte Zwecke zur Förderung von Familien zwischen 250 £ und 5.000 £. Hervorzuheben ist die vollständige Steuerbefreiung für Erwerbe von Ehegatten mit einem *domicile* in Großbritannien. Ab dem 6.4.2013 sind auch Erwerbe bei Auslandswohnsitz des überlebenden Ehe- oder Lebenspartners steuerfrei. Besteht kein *domicile* in Großbritannien, ist die Steuerbefreiung auf 55.000 £ beschränkt. Nachlässe unterliegen oberhalb eines Betrags von 325.000 £ und unter Berücksichtigung der einschlägigen Freibeträge einem linearen Steuersatz von 40 %. Seit dem 6.4.2012 gilt abweichend ein reduzierter Steuersatz von 36 %, wenn mindestens 10 % des steuerpflichtigen Nachlasses an gemeinnützigen Organisationen vererbt werden.<sup>16</sup> Für die Schenkungsteuer gilt ein linearer Steuersatz von 20 %, ohne dass es einen steuerfreien Sockelbetrag gibt. Schenkungen, die innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren vor dem Tod des Erblassers stattfinden, werden dem Erwerb von Todes wegen hinzugerechnet. Allerdings wird die bereits entrichtete Schenkungsteuer auf die Erbschaftsteuer angerechnet und ggf. auf das hinzugerechnete Vermögen ein ermäßigter Erbschaftsteuersatz angewendet.

### 3.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Für die Bewertung von Betriebsvermögen wird entsprechend der allgemein geltenden Grundsätze auf den Verkehrswert abgestellt. Der Anteil an einer Personengesellschaft wird wie ein quotenentsprechender Anteil an den Vermögensgegenständen und Schulden der Gesellschaft bewertet. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften wird der Anteil als solcher betrachtet. Im Allgemeinen wird nicht allein auf die steuerlichen Buchwerte abgestellt weswegen insbesondere stille Reserven Berücksichtigung finden. Es gibt weder ein gesetzlich normiertes, noch ein in der Praxis übliches Bewertungsverfahren zur Ermittlung des Verkehrswertes. In die Betrachtung fließen sowohl Ertrags- als auch Substanzkomponenten ein, wobei diese nicht in einem festen Verhältnis zueinander berücksichtigt werden. Bei einer Ertragskomponente ist ein Zeitfenster von jeweils zwei Jahren vor und nach dem Bewertungsstichtag üblich, in dem die Ergebnisse des Unternehmens berücksichtigt werden.

<sup>14</sup> Zum deutschen Recht vgl. §§ 8, 9 Abgabenordnung.

<sup>15</sup> Vgl. Kau, UVR 2005, 84 (85 ff.).

<sup>16</sup> Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 102.

### 3.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

Für die Übertragung von Betriebsvermögen können spezielle Begünstigungen in Anspruch genommen werden, die sowohl einen Bewertungsabschlag von 50 % oder 100 % als auch eine ratenweise Zahlung der fälligen Steuer vorsehen.<sup>17</sup> Diese gelten unter bestimmten Voraussetzungen für Übertragungen von Todes wegen und lebzeitige Schenkungen.

Der Bewertungsabschlag kann für die Übertragung von Einzelunternehmen sowie Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften greifen. Grundsätzlich findet ein Bewertungsabschlag von 100 % Anwendung. Lediglich 50 % können für die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an börsennotierten Kapitalgesellschaften oder speziellem Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden, welches einem Unternehmen zur betrieblichen Nutzung überlassen wird. Allerdings gilt die Begünstigung nur für Betriebsvermögen, welches einer originären gewerblichen Tätigkeit dient; nicht privilegiert sind insbesondere vermögensverwaltende oder ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten; Holdinggesellschaften werden transparent betrachtet und deren Beteiligungen im Einzelnen steuerrechtlich gewürdigt. Von der Begünstigung ausgenommen werden

einzelne Wirtschaftsgüter der grundsätzlich privilegierten Einheiten, die nicht vollständig oder überwiegend betriebsnotwendig sind. Darüber hinaus wird ein einzelnes Wirtschaftsgut nur privilegiert, wenn es in den letzten beiden Jahren vor der Übertragung im Eigentum des Übertragenden stand.

Weitere Einschränkungen gelten für die Schenkung von Betriebsvermögen; dieses muss dem Beschenkten beim Tode des Schenkers noch gehören und in diesem Zeitpunkt die vorgenannten Anforderungen noch erfüllen; Ersatzbeschaffungen und Umschichtungen während der Besitzzeit des Beschenkten sind zulässig. Für Übertragungen von Todes wegen gelten solche Einschränkungen nicht.

Ist für Betriebsvermögen kein Bewertungsabschlag von 100 % einschlägig, kann die fällige Erbschaftsteuer in zehn gleichen Jahresraten entrichtet werden. Werden fällige Raten pünktlich entrichtet, erfolgt grundsätzlich keine Verzinsung. Andernfalls und bei Fehlen einer originären gewerblichen Tätigkeit ist die gestundete Steuer zu verzinsen.

<sup>17</sup> Vgl. <https://www.gov.uk/business-relief-inheritance-tax>.



## 4. Italien

### 4.1 Vorbemerkung

Italien erhob bis zum 24.10.2001 eine Erbschaft- und Schenkungssteuer, die erst zum 01.01.2001 reformiert wurde. Die damalige Regierung empfand die Erbschaft- und Schenkungssteuer als überholt und altmodisch und argumentierte, dass die Kosten für eine Umgestaltung oder Neuausrichtung dieser Steuer nicht im Verhältnis zu deren Einnahmen stehen. Ein anderweitiger Ersatz für die Erbschaft- und Schenkungssteuer wurde nicht geschaffen. Zum 01.01.2007 wurde die Erbschaft- und Schenkungssteuer wieder eingeführt.

Ein DBA mit Italien im Bereich der Erbschaft- und Schenkungssteuer liegt nicht vor. Bei Besteuerung derselben Vermögenswerte in Deutschland und Italien wird die deutsche Steuer in Italien angerechnet.

### 4.2 Allgemeiner Teil

In Italien wird Erbschaft- und Schenkungssteuer auf das gesamte vererbte oder übertragene Vermögen erhoben. Der Steuerpflicht unterliegen unentgeltliche Übertragungen von Todes wegen oder unter Lebenden sowie die Einrichtung eines Trusts. Dies gilt auch für im Ausland belegenes Vermögen, wenn der Erblasser oder Schenker in Italien ansässig war bzw. ist. Ist der Erblasser oder Schenker außerhalb Italiens ansässig, so fällt nur das in Italien belegene Vermögen unter die Erbschaft- und Schenkungssteuer. Das System der Erbschaft- und Schenkungssteuer ist zentral ausgestaltet, auch wenn die zuständigen Finanzämter auf föderaler Ebene arbeiten. Italien erhebt zusätzlich eine Katastersteuer (1 %) und eine Hypothekensteuer (2%) für die Übertragung von Grundbesitz und Immobilienvermögen. Die Erbschaftsteuer ist als Erbanfallsteuer ausgestaltet.<sup>18</sup> Der Erwerb ist beim Erben und im Falle der Schenkung beim Beschenkten steuerpflichtig.

Der Steuertarif richtet sich zum einen nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben bzw. Schenker und Beschenktem, zum anderen danach, ob der jeweilige Freibetrag überschritten wird. Die Steuersätze reichen von 4 % für Ehegatten und Verwandte gerader Linie bis 8 % für entfernt Verwandte bzw. Nichtverwandte.<sup>19</sup> Der Freibetrag für Ehegatten und Verwandte gerader Linie beträgt 1.000.000 Euro, für Geschwister

100.000 Euro. Falls der Begünstigte eine Behinderung hat, steigt der Freibetrag auf 1.500.000 Euro.

### 4.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Grundsätzlich wird Betriebsvermögen gleich mit allem anderen Vermögen bewertet. Im Falle einer Unternehmensübertragung wird zur Besteuerung der Nettoerwerb, d.h. die Differenz zwischen Vermögensgegenständen und Schulden, entsprechend des Bilanzansatzes herangezogen. Keine Berücksichtigung findet ein Firmenwert. Werden Anteile an nicht börsennotierten Unternehmen übertragen, richtet sich der zu besteuerte Wert nach dem bilanziellen Nettoeigenkapital. Auch hier bleibt der eigentliche Firmenwert außer Betracht. Falls eine Börsennotierung vorliegt, wird der Durchschnittskurs der letzten drei Monate herangezogen.

### 4.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

Seit dem Jahr 2007 werden unter bestimmten Voraussetzungen Unternehmensübertragungen von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit. Die Voraussetzungen sind:

- Das Unternehmen muss an einen Nachkommen (i.d.R. Kinder oder Enkel) übertragen werden.
- Bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften muss der Erwerber mindestens 50 % der Stimmrechte übertragen bekommen. Diese Mindestbeteiligungsregelung gilt nicht für Personengesellschaften.
- Die übertragene Unternehmensbeteiligung muss mindestens fünf Jahre durch den Erwerber gehalten und über diesen Zeitraum fortgeführt werden.

Werden diese Voraussetzungen, insbesondere die Behaltfrist, nicht eingehalten, führt dies zu einem vollständigen Verlust der Begünstigung. Die Besteuerung erfolgt so, als ob die Voraussetzungen bereits zur Übertragung nicht vorgelegen hätten. Darüber hinaus werden ein Strafzuschlag von 30 % der nachzuzahlenden Steuer sowie Säumniszinsen erhoben.

Die Regelung gilt derzeit nur für italienische Unternehmen. Eine Ausweitung auf ausländische Unternehmen wird diskutiert.

<sup>18</sup> Bis zum 31.12.2000 gab es eine Nachlasssteuer und zusätzlich eine Erbanfallsteuer mit Ausnahme von Ehegatten und Verwandte in gerader Linie als Erben.

<sup>19</sup> Zwischen Geschwistern und bei Verwandten bis zum vierten Grad 6 %.

## 5. Kanada

---

In Kanada wurde die Erbschaftsteuer im Jahre 1972 auf Initiative der damals neu gewählten Regierung unter Premierminister Pierre Elliot Trudeau abgeschafft. Im Rahmen der von Trudeau betriebenen Kampagne „Just Society“ sollte das kanadische Steuersystem „gerechter“ ausgestaltet werden. In jüngster Zeit gab es zwar politische Bestrebungen einer Partei (*National Democratic Party*), eine Erbschaftsteuer auf Nachlässe von mehr als 2 Mio. Kanadische \$ zu erheben. Diese ließen sich jedoch nicht durchsetzen.

Vermögensübertragungen unter Lebenden und von Todes wegen unterliegen in Kanada jedoch als Sonderatbestände einer Veräußerungsgewinnbesteuerung (*capital gains tax*). Zwischen Kanada und Deutschland besteht auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein DBA. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann die kanadische *capital gains tax* nicht auf eine deutsche Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) angerechnet werden.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 26.04 1995, BStBl II 1995, 540.

## 6. Luxemburg

### 6.1 Vorbemerkung

Im Großherzogtum Luxemburg wird eine Erbschaftsteuer in Form einer Erbschaft- und einer Nachlasssteuer, nicht jedoch eine Schenkungsteuer im eigentlichen Sinne erhoben. Formbedürftige Schenkungen, wie z.B. Grundstücksübertragungen, unterliegen einer Registersteuer. Aktuelle Reformbestrebungen bestehen nicht. Zwischen Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg existiert auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein DBA.

### 6.2 Allgemeiner Teil

Der luxemburgischen *Erbschaftsteuer* unterliegen – vergleichbar einer unbeschränkten Steuerpflicht – grundsätzlich die Erwerbe von in- und ausländischem Vermögen, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz in Luxemburg hatte.<sup>21</sup> Davon prinzipiell ausgenommen sind ausländische Grundstücke. Im Ausland befindliches bewegliches Vermögen wird dagegen nur ausgenommen, wenn es nachweislich einer ausländischen Erbschaftsteuer unterlegen hat. Die luxemburgische *Nachlasssteuer* erfasst dagegen – vergleichbar einer beschränkten Steuerpflicht – den Übergang von in Luxemburg belegtem Grundvermögen, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz außerhalb Luxemburgs hatte.

Die *Erbschaftsteuer* wird auf den Nettobetrag des Erwerbs erhoben, womit ein Abzug von Nachlassverbindlichkeiten möglich ist. Die *Nachlasssteuer* wird ohne jeden Abzug auf den Bruttowert des Erwerbs ermittelt. Nach luxemburgischem Erbschaftsteuerrecht müssen die Erben das Vermögen eines in Luxemburg ansässigen Erblassers und das in Luxemburg belegene unbewegliche Vermögen eines nicht ansässigen Erblassers bewerten. Dieses muss grundsätzlich mit dem Verkehrswert angesetzt werden. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht können Ehegatten, soweit der Erwerb aus den nachstehenden Gründen nicht ohnehin steuerfrei ist, einen Freibetrag von 38.000 Euro in Anspruch nehmen. Sonstigen Erwerbern wird lediglich eine Freigrenze von 1.250 Euro zugebilligt, deren Überschreiten zu einer Steuerpflicht des Gesamtbetrags führt. Die Höhe der Steuerschuld bemisst sich zunächst nach festgelegten linearen Steuersätzen, die sich nach dem Verwandtschaftsgrad des Begünstigten zum Erblasser richten. Die einschlägigen Sätze liegen zwischen 0% und 15%. So sind z.B. Ehegatten *mit*

*gemeinsamen Kindern* oder deren Abkömmlinge für Erwerbe in gerader Linie entsprechend ihrer gesetzlichen Erbquote vollständig von der Erbschaftsteuer befreit (Steuersatz 0%). Erhalten sie auf der Grundlage eines Testaments, eines Erbvertrags o.Ä. einen über ihre gesetzliche Erbquote hinausgehenden Anteil am Nachlass, unterliegt dieser nach allgemeinen Regeln der Erbschaftsteuer. Sofern danach eine Erbschaftsteuer anfällt, erhöht sich der anwendbare lineare Steuersatz im Falle eines Erwerbes über 10.000 Euro progressiv mittels eines Zuschlagsatzes. Der höchste Zuschlagsatz fällt ab einem Erwerb von über 1.750.000 Euro mit 22/10, der niedrigste für einen Erwerb zwischen 10.000 Euro und 20.000 Euro mit 1/10 an. Ehegatten ohne gemeinsame Abkömmlinge erhalten lediglich einen Freibetrag von 38.000 Euro. Die erbschaftsteuerlichen Nachteile für Ehegatten können durch Vereinbarung einer sog. Universalgütergemeinschaft vermieden werden. Alle übrigen Erwerber können eine Freigrenze von 1.250 Euro in Anspruch nehmen.

Der luxemburgischen Registersteuer unterliegen formbedürftige Schenkungen von beweglichem und unbeweglichem Vermögen, die einer notariellen Beurkundung bedürfen. Ausgenommen sind nicht formbedürftige Handschenkungen. Es findet ein progressiver Steuersatz Anwendung, der sich am Verwandtschaftsgrad zwischen Schenker und Beschenktem orientiert. Die Tarife liegen zwischen 1,8% und 14,4%.

### 6.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Ein Einzelunternehmen oder das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft wird mit dessen Buchwert auf der Grundlage der Steuerbilanz angesetzt; vorhandene stille Reserven bleiben unberücksichtigt.<sup>22</sup> Dagegen werden Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem Verkehrswert bzw. im Falle des öffentlichen Handels an einer Börse mit dem Kurswert angesetzt.<sup>23</sup> Im Übrigen schreiben die Steuergesetze kein bestimmtes Bewertungsverfahren, insbesondere zur Ermittlung des Verkehrswertes vor. Die Steuerbehörden haben die Möglichkeit, eine Verkehrswertermittlung des übertragenen Vermögens zu verlangen, wenn sie den vom Steuerpflichtigen erklärten Wertansatz bezweifeln. Mögliche Streitigkeiten über den zutreffenden Wertansatz können jedoch durch eine vorherige Abstimmung mit den Steuerbehörden vermieden werden.

<sup>21</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand September 2013, § 21 Rz. 115.

<sup>22</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kieffer, IWB v. 25.04.2007, F. 5, Gr. 2, 171 (173).

<sup>23</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kieffer, IWB v. 25.04.2007, F. 5, Gr. 2, 171 (173).

---

#### 6.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

In Luxemburg existieren keine speziellen Vergünstigungen für Betriebsvermögen.<sup>24</sup> Betriebsvermögen wird wie jedes andere Vermögen behandelt, welches der Erbschaftsteuer unterliegt. Von besonderer praktischer Relevanz ist deshalb die erwähnte vollständige Steuerbefreiung für Erwerbe von Ehegatten und Abkömmlingen in gerader Linie, die für sämtliche Vermögensgegenstände Anwendung findet.

<sup>24</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kieffer, IWB v. 25.04.2007, F. 5, Gr. 2, 171 (172).

## 7. Niederlande

### 7.1 Vorbemerkung

Die Niederlande haben zum 1.1.2010 ihre Erbschaftsteuer umfassend reformiert. Es wird danach eine zentral ausgestaltete Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben. Die bisherige Besitzwechselsteuer, eine beschränkte Steuerpflicht für inländischen Grundbesitz, ist zum 1.1.2010 abgeschafft. Zwischen Deutschland und den Niederlanden besteht auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein DBA.

### 7.2 Allgemeiner Teil

Die Niederlande erheben sowohl Erbschaft- als auch Schenkungsteuer auf Erwerbe, wenn der Erblasser oder Schenker in den Niederlanden ansässig ist. Für niederländische Staatsbürger gilt zehn Jahre nach Aufgabe des Wohnsitzes in den Niederlanden eine sog. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht bei Zuwendungen von Todes wegen.<sup>25</sup>

Die niederländische Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer, womit jeder Begünstigte mit seinem Anteil am Nachlass steuerpflichtig ist. Erblasserschulden und Erbfallschulden sind abzugsfähig. Gleiches gilt sinngemäß im Falle einer Schenkung. Eine Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt grundsätzlich mit dem Verkehrswert; Sonderregelungen gelten insbesondere für Wertpapiere oder die Übertragung der selbst genutzten Wohnung des Erblassers oder Schenkers.<sup>26</sup> Die progressiven Steuersätze sind – vergleichbar der deutschen Regelung – in drei Steuerklassen eingeteilt, die abhängig vom Verwandtschaftsgrad zum Erblasser oder Schenker unterschiedliche Progressionsstaffeln vorsehen. Nach der Steuerreform gibt es je Steuerklasse nur noch zwei Steuersätze für Erwerbe bis 117.214 Euro und darüber: Steuerklasse I für Ehegatten, Lebensgefährten und Kinder des Übertragenden zwischen 10 % und 20 %, Steuerklasse Ia für Enkel und Abkömmlinge in gerader Linie 18 % und 36 % sowie alle übrigen Erwerber mit Ausnahme gemeinnütziger juristischer Personen 30 % und 40 %. Der überlebende Ehegatte oder Lebensgefährte erhält einen Freibetrag von derzeit 627.367 Euro, von dem der Wert von Versorgungsrenten bis zu einem mindestens verbleibenden Freibetrag von 152.166 Euro zur Hälfte abgezogen wird. Weitere Freibeträge bzw. Freigrenzen in deutlich geringerem Umfang existieren für

Kinder, Eltern sowie nicht blutsverwandte Erwerber.<sup>27</sup> Ab 1.1.2017 soll jeder für eine eigene Wohnung einen Freibetrag von 100.000 Euro erhalten. In den Erwerb einbezogen werden Schenkungen, die innerhalb von 180 Tagen vor dem Tod des Erblassers erfolgt sind. Eine vergleichbare Regelung existiert für aufeinanderfolgende Schenkungen.

### 7.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Der für die Bewertung von Betriebsvermögen einschlägige Verkehrswert wird grundsätzlich nach dem Discounted-Cash-Flow-Verfahren (DCF-Verfahren) bei unterstellter Fortführung des Unternehmens (sog. Going Concern-Prinzip)<sup>28</sup> ermittelt. Als Prognosezeitraum werden die letzten drei Jahre vor dem Stichtag berücksichtigt und die entsprechenden Werte maximal 15 Jahre in die Zukunft projiziert. Ein Firmenwert wird angesetzt. Ist jedoch der Substanzwert des Betriebsvermögens höher, gelangt dieser zum Ansatz.

### 7.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

Die Übertragung von Betriebsvermögen ist bis zu einem Verkehrswert in Höhe von 1.045.611 Euro zu 100 % und darüber zu 83 % freigestellt. Die Freistellung ist unternehmensbezogen.<sup>29</sup> Die Übertragung eines Anteils an einer gewerblich tätigen Kapitalgesellschaft (nicht vermögensverwaltend tätige Kapitalgesellschaft) ist nur privilegiert, wenn dieser mehr als 5 % beträgt. Für die Inanspruchnahme der Begünstigung für Betriebsvermögen ist es unschädlich, wenn dieses zu maximal 5 % auch aus nicht betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen besteht. Zudem macht es keinen Unterschied, ob es sich um in- oder ausländisches Betriebsvermögen handelt.

20 % der stillen Reserven im Betriebsvermögen gelten als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten. 30 % des Wertes wiederkehrender Leistungen (einschl. Pensionsansprüche) sowie 6,25 % der Differenz zwischen dem Marktwert von Anteilen an Kapitalgesellschaften und den Anschaffungskosten des Erblassers, wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt, sind ebenfalls abzugsfähig.

Der Bewertungsabschlag geht jedoch verloren, wenn das Unternehmen (oder der privilegierte Anteil daran)

<sup>25</sup> Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 119.

<sup>26</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 119.

<sup>27</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 119.

<sup>28</sup> Vgl. dazu im deutschen Recht § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

<sup>29</sup> Idsinga/Breuer/Müller, ErbStB 2009, 387 (390).

---

innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Übertragung veräußert oder liquidiert wird. Ob eine Reinvestition in (neu erworbenes) Betriebsvermögen privilegiert ist, ist derzeit nicht abschließend geklärt.

Die auf die Übertragung der verbleibenden nur zu 83 % freigestellten Anteile anfallende Steuer kann für einen Zeitraum von zehn Jahren verzinslich gestundet werden. Nach allgemeinen Regeln werden Stundungen lediglich für einen Zeitraum von ein bis zwei Jahren gewährt. Die Stundung steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass

das Unternehmen (oder der privilegierte Anteil daran) innerhalb einer Frist von zehn Jahren nicht veräußert oder liquidiert wird.

Für Schenkungen sind die vorstehenden Begünstigungen nur anwendbar, wenn das Betriebsvermögen (oder der privilegierte Anteil daran) mindestens fünf Jahre im Eigentum des Schenkers stand und dieser das 55. Lebensjahr vollendet hat oder berufsunfähig geworden ist.

## 8. Österreich

---

Der österreichische Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit seinen Entscheidungen vom 07.03.2007<sup>30</sup> und vom 15.06.2007<sup>31</sup> die geltenden Regelungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Wirkung zum 31.07.2008 als verfassungswidrig aufgehoben. Als Folge hat Österreich ab dem 1. August 2008 die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschafft.

Gleichzeitig wurde das Stiftungseingangssteuergesetz eingeführt. Danach wird bei Übertragungen auf österreichische Privatstiftungen eine Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 %, in Ausnahmefällen von 25 %, erhoben.<sup>32</sup>

Schenkungen mit Ausnahme von Grundstücksschenkungen sind ab einem Wert in Höhe von 5.000 Euro (bei Angehörigen 50.000 Euro) meldepflichtig.<sup>33</sup> Eine Grunderwerbsteuer fällt sowohl bei entgeltlichen als auch bei unentgeltlichen Übertragungen an.

Es existierte ein DBA mit Österreich, das den Erwerb von Todes wegen erfasst, nicht jedoch Schenkungen. Deutschland kündigte dieses DBA zum 31.12.2007. Mit Österreich wurde eine Auslauffrist zum 31.7.2008 vereinbart.

<sup>30</sup> VfGH 07.03.2007, G 54/06, G 235/06 ua.

<sup>31</sup> VfGH 15.06.2007, G 23/07.

<sup>32</sup> § 2 Abs. 1 Österr. StiftG. Schenkungen mit Ausnahme von Grundstücksschenkungen sind aber ab einer Wertgrenze in Höhe von 5.000 Euro (bei Angehörigen 50.000 Euro) meldepflichtig.

<sup>33</sup> § 121a Österr. Bundesabgabenordnung. Eine Grunderwerbsteuer fällt sowohl bei entgeltlichen als auch bei unentgeltlichen Übertragungen an.

## 9. Polen

### 9.1 Vorbemerkung

Die Republik Polen erhebt eine zentral ausgestaltete Erbschaft- und Schenkungsteuer. Mit Wirkung zum 01.01.2007 wurden Erwerbe von Ehegatten, Abkömmlingen in gerader Linie und Geschwistern unter bestimmten Voraussetzungen vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgenommen. Durch diese Maßnahme sollten die finanziellen Verhältnisse von Familien verbessert und Anreize für die Bürger geschaffen werden, bei der Aufklärung des rechtlichen Status von Grundbesitz mitzuwirken. Zudem sollten Auslegungsprobleme bei der zuvor geltenden, speziellen Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen vermieden werden. Die angeführten Privilegien haben zu erheblichen, in dieser Höhe nicht erwarteten Steuermindereinnahmen geführt, weswegen in Zukunft eine Einschränkung oder Abschaffung erfolgen könnte. Erwerbe juristischer Personen von Todes wegen oder durch Schenkungen unterliegen nicht der Erbschaft-, sondern der Körperschaftsteuer.

Mit der Republik Polen hat die Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer kein DBA geschlossen.

### 9.2 Allgemeiner Teil

Der in Polen erhobene Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen Erwerbe, wenn der Erbe bzw. Schenker in Polen ansässig ist oder die polnische Staatsangehörigkeit besitzt.<sup>34</sup> Für in Polen belegenes Betriebsvermögen besteht – vergleichbar einer beschränkten Steuerpflicht – unabhängig von der Ansässigkeit oder Staatsangehörigkeit des Erwerbers ebenfalls eine Steuerpflicht im genannten Sinne; von einer Besteuerung des Erwerbs wird jedoch abgesehen, wenn weder der Erwerber noch der Erblasser bzw. Schenker polnische Staatsangehörige sind bzw. waren und die Genannten ihren ständigen Aufenthalt oder Sitz nicht in Polen haben bzw. hatten.<sup>35</sup> Bei der Übertragung von ausländischem Unternehmensvermögen unterliegt der Erwerber – entsprechend dem geschilderten Grundtatbestand – nur dann der Erbschaft- oder Schenkungsteuer, wenn er in Polen ansässig ist oder die polnische Staatsangehörigkeit besitzt.

Die Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer, weswegen jeder Erwerber mit seinem Anteil am Nachlass

<sup>34</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2013, § 21 ErbStG Rz. 122.

<sup>35</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kowalski/Godwod, IWB v. 28.03.2007, F. 5, Gr. 2, 195.

steuerpflichtig ist. Entsprechendes gilt für die Schenkungsteuer. Steuerpflichtig ist stets der Erwerber; im Falle einer Schenkung haftet jedoch der Schenker neben dem Beschenkten für die angefallene Schenkungsteuer als Gesamtschuldner.<sup>36</sup> Die erworbenen Vermögensgegenstände werden grundsätzlich mit dem Verkehrswert bzw. Marktwert angesetzt. Bestimmte Erblasser- und Erbfallschulden (z.B. ärztliche Behandlungskosten des Erblassers wegen seiner letzten Krankheit, Kosten für das Nachlassverfahren) können von dem Wert des Erwerbs in Abzug gebracht werden. Der so berechnete Netto-Erwerb unterliegt der Besteuerung. Die in der Vorbemerkung bereits erwähnte Ausnahme für Ehegatten, Abkömmlingen in gerader Linie und Geschwistern von der Erbschaft- und Schenkungsteuer setzt insbesondere voraus, dass der Erwerb bei der Finanzverwaltung angezeigt wird und bei einem in Geld bestehenden Erwerb dieses auf das Bankkonto des Begünstigten fließt. Darüber hinaus bestehen nach Maßgabe der nachstehenden Steuerklassen gestaffelte persönliche Freibeträge zwischen 4.902 PLN und 9.637 PLN. Die progressiv ausgestalteten Steuersätze sind in drei Steuerklassen aufgliedert (Steuerklasse I: Ehegatten, Abkömmlinge in gerader Linie, Geschwister, verschwägte Personen, Schwiegereltern; Steuerklasse II: Abkömmlinge in gerader Linie von Geschwistern, etc.; Steuerklasse III: dritte Erwerber). Die Steuersätze liegen in der Steuerklasse I zwischen 3 % und maximal 7 %, in der Steuerklasse II zwischen 7 % und maximal 12 % und in der Steuerklasse III zwischen 12 % und maximal 20 %. Die jeweils höchsten Steuersätze beginnen ab einem Erwerb in Höhe von 70.556 PLN.

### 9.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Für die Bewertung von Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Anteilen an Kapitalgesellschaften) bestehen keine speziellen gesetzlichen Vorschriften. Grundsätzlich ist – entsprechend der allgemeinen Grundregel – der Verkehrswert bzw. der Marktpreis anzusetzen, der als Durchschnittspreis aller im Handel üblichen Sachen derselben Art, desselben Standes und desselben Verbrauchsgrades bzw. aller im Handel üblichen Vermögensrechte definiert wird.

Um den Verkehrswert zu ermitteln, wird im Einzelfall auf die Bilanzmethode, die Discounted-Cash-Flow-Methode oder die Börsen-Index-Methode zurückgegriffen, die ggf. in einem Mischverfahren miteinander

<sup>36</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kowalski/Godwod, IWB v. 28.03.2007, F. 5, Gr. 2, 195.



---

kombiniert werden.<sup>37</sup> Bei der Bilanzmethode wird auf die Steuerbilanz zurückgegriffen, deren Werte zur Erfassung des wahren Wertes ggf. korrigiert werden. Bei der Discounted-Cash-Flow-Methode werden auf der Grundlage einer Prognoserechnung die zukünftig erzielbaren Überschüsse mit einem bestimmten Zinssatz abgezinst. Für Anteile an börsennotierten Kapitalgesellschaften wird nach der Börsen-Index-Methode der aktuelle Kurswert am Bewertungsstichtag berücksichtigt.

#### **9.4 Begünstigung von Betriebsvermögen**

Die bis zum 31.12.2006 geltende Befreiung bei Vererbung kleinerer Betriebe an Ehegatten oder Abkömmlinge wurde zum 1.1.2007 im Hinblick auf die bereits oben genannte umfassende und nicht auf das Betriebsvermögen beschränkte Befreiung bei Übertragungen auf Ehegatten und Kinder abgeschafft.

<sup>37</sup> Vgl. Hubert/Hinz/Kowalski/Godwod, IWB v. 28.03.2007, F. 5, Gr. 2, 197.

## 10. Schweden

---

Die Erbschaftsteuer in Schweden wurde zum 01.01.2005 abgeschafft. Um den Grund für die Abschaffung der Erbschaftsteuer zu verstehen, muss man zunächst die Gründe betrachten, die zu ihrer Einführung geführt haben. Die Steuer hatte zwei Funktionen, zum einen die Erzielung von Einnahmen: Der Steuerpflichtige erhält Vermögen, von dem er Steuern zahlen kann. Zum anderen war Funktion der soziale Ausgleich in der schwedischen Gesellschaft. Die Möglichkeit, im Falle eines Erbes die Steuern zahlen zu können, traf jedoch in vielen Fällen nicht mehr zu. So erhält der Erbe oftmals kein sofort liquides Vermögen. Daher wurde als Kritik an der Steuer vorgetragen: Die Erbschaftsteuer konnte die Erben in wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen, dies galt insbesondere auch für die Übertragung von Unternehmensvermögen. Zudem gab es die Möglichkeit, Eigentum unterschiedlich zu bewerten, so dass es durch geschickte Steuergestaltung möglich

war, eine Besteuerung des Erwerbs zu verhindern. Auch die Tatsache, dass das Steuereinkommen aus der Erbschaftsteuer im Vergleich zum administrativen Aufwand sehr gering war, trug zur Abschaffung bei. Ein weiteres Motiv war, der Steuerflucht vermögender Privatleute entgegenzuwirken.<sup>38</sup>

Die Besteuerung von Nachlässen, Erbschaften und Schenkungen ist im Allgemeinen, auch für die Ertragsteuern des geltenden DBA mit Schweden, miteregelt.<sup>39</sup> Mangels einer Möglichkeit, ein DBA teilweise zu kündigen, sind diese Regelungen weiterhin anwendbar. In bestimmten Fallkonstellationen kann dies zu ggf. „weißem Vermögen“ beim Übergang führen. Dies ist der Fall, wenn Schweden ein ausschließliches Besteuerungsrecht zugewiesen wird und bei Wohnsitz in Schweden deshalb eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden wird.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Vgl. DT-Drs. 16/5706, 10.

<sup>39</sup> Vgl. Art. 24 bis 28.

<sup>40</sup> Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand September 2013, § 21 ErbStG Rz. 125

## 11. Schweiz

### 11.1 Vorbemerkung

In der Schweiz wird auf Bundesebene keine Erbschaftsteuer erhoben. Das Besteuerungsrecht liegt bei den einzelnen Kantonen. Die meisten Kantone erheben eine Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Kanton Luzern erhebt nur eine Erbschaftsteuer und der Kanton Schwyz kennt seit jeher weder Erbschaft- noch Schenkungsteuer. Vermehrt wurde in den vergangenen Jahren die Erbschaft- und Schenkungsteuer für Nachkommen abgeschafft, so dass nur noch wenige Kantone die Nachkommen besteuern (Neuenburg, Jura und Waadt).<sup>41</sup> In keinem Kanton wird die Erbschaftsteuer beim überlebenden Ehegatten erhoben.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist zur Erhebung der Erbschaftsteuer bei beweglichem Vermögen grundsätzlich der Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers bzw. des Schenkers im Zeitpunkt der Schenkung berechtigt. Bei unbewegtem Vermögen ist der Kanton, in welchem das Vermögen liegt, berechtigt, die Steuer zu erheben. Bei Betriebsstättenvermögen von natürlichen Personen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass dies im jeweiligen Belegenheitskanton steuerbar ist. Da in der Schweiz von einem einzigen steuerlichen Wohnsitz ausgegangen wird, ist eine diesbezügliche Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Ansonsten besteht kein föderaler Abgleich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Ausgestaltet ist die Erbschaftsteuer mit Ausnahme der Kantone Solothurn (gemischtes System) und Graubünden (Nachlasssteuer) als Erbanfallsteuer, der Erwerber ist steuerpflichtig.

Es besteht ein DBA mit Deutschland unter Einschluss der kantonalen Steuern auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer. Dabei wird von Deutschland das Anrechnungsverfahren praktiziert.<sup>42</sup> Die Schweiz stellt dagegen frei.

Aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuerregelungen in den jeweiligen Kantonen kann an dieser Stelle nur exemplarisch auf eine kantonale Regelung eingegangen werden. Dargestellt wird im Folgenden die gesetzliche Regelung des Kantons Zürich als bevölkerungsreichstem Kanton.

### 11.2 Allgemeiner Teil

Im Kanton Zürich ist die Übertragung zwischen Ehegatten und direkten Nachkommen steuerfrei. Die Steuer ist progressiv ausgestaltet und richtet sich zum einen nach der Höhe des steuerpflichtigen Vermögensübergangs, zum anderen nach einem Multiplikator, der sich aus dem Verwandtschaftsgrad ergibt. Der Höchstsatz liegt ab einem Vermögensübergang von 1.500.000 bei 6 %. Der Multiplikator kann Werte zwischen eins und sechs annehmen. Für nicht Blutsverwandte beträgt nach Anwendung des Multiplikators der Höchststeuersatz 36 %. Je nach Verwandtschaftsgrad können Freibeträge in Abzug gebracht werden. Diese Freibeträge liegen zwischen 15.000 CHF und 200.000 CHF. Für erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbstätige unterstützungsbedürftige Personen gibt es einen Freibetrag von 30.000 CHF. Die Erbschaftsteuer verjährt zehn Jahren nach der Entstehung des Steueranspruchs.

Im Kanton Zürich gibt es noch eine Grundstückssteuergewinnsteuer bei der Übertragung von Grundeigentum. Diese wird jedoch bei Erbgang oder Schenkung so lange aufgeschoben, bis ein nicht privilegierter Eigentumsübergang erfolgt.

### 11.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Das zürcherische Erbschaftsteuergesetz sieht keine besonderen Bewertungen von Betriebsvermögen vor, sondern verweist diesbezüglich auf die allgemein gültigen Besteuerungsgrundsätze (z.B. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz). Für die Bewertung von Gesellschaften werden im schweizerischen Steuerrecht verschiedene Methoden zur Unternehmensbewertung akzeptiert, sofern begründet werden kann, dass diese Methode zu einer realistischen Bewertung führt. In der Praxis findet insbesondere die Discounted-Cash-Flow-Methode Anwendung.

Darüber hinaus hat die eidgenössische Finanzverwaltung in einer Verwaltungsanweisung eine Bewertungsregelung für nicht börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften veröffentlicht. Hiervon kann jedoch abgewichen werden, wenn nachgewiesen wird, dass ein anderes Verfahren zu einem realistischeren Unternehmenswert führt. Die Anweisung sieht für junge Unternehmen in der Aufbauphase einen Ansatz des Substanzwertes als Unternehmenswert vor. Liegen bereits repräsentative Geschäftsergebnisse vor, so ist die so

<sup>41</sup> Übersicht bei *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher ErbStG, Stand September 2013, § 21 ErbStG Rz. 126.

<sup>42</sup> Ausnahme nach Art. 10 Abs. 1 Buchstabe a) DBA: Unbewegliche Vermögensgegenstände nach Art. 5 Abs. 2 (insb. Grundstücke), wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war.

genannte Praktikermethode<sup>43</sup> anzuwenden. Dabei ergibt sich der Unternehmenswert aus Ertragswert und Substanzwert.<sup>44</sup> Für die Ermittlung des Substanzwertes sind in der Regel die Bilanzansätze maßgebend. Der Ertragswert ermittelt sich aus dem kapitalisierten, gewichteten und bereinigten Reingewinn der letzten zwei Jahre vor der Übertragung.

Die Voraussetzungen müssen für zehn Jahre nach dem Vermögensübergang bestehen bleiben. Andernfalls kommt es zu einer Nachveranlagung des Betrages, um den die Steuer reduziert wurde. Werden Teile des Vermögens z.B. durch Veräußerung schädlich verwendet, so wird anteilig die volle Steuer fällig. Eine Verzinsung bei Nachversteuerung wird nicht vorgenommen.

#### 11.4 Begünstigung von Betriebsvermögen

Der reguläre Steuersatz für Betriebsvermögen kann sich um 80% ermäßigen. Voraussetzung hierfür<sup>45</sup>:

- Das Betriebsvermögen mit Sitz in der Schweiz dient beim Erben/Beschenkten ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit.
- Der Erbe/Beschenkte erhält eine Beteiligung (mind. 51%) an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Sitz in der Schweiz, die einen Geschäftsbetrieb führt, und der Empfänger ist im Geschäftsbetrieb als Arbeitnehmer in leitender Funktion tätig.

<sup>43</sup> Vergleichbar mit dem deutschen Stuttgarter Verfahren.

<sup>44</sup> Unternehmenswert=(2\*Ertragswert+Substanzwert)/3.

<sup>45</sup> Vgl. *Hindersmann/Myßen*, IWB 2006, Schweiz Gr. 2, 616.

## 12. USA

### 12.1 Vorbemerkung

In den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) wird auf Bundesebene eine zentral ausgestaltete Nachlasssteuer auf Vermögensübergänge von Todes wegen und eine Schenkungsteuer auf lebzeitige Übertragungen erhoben. Daneben gibt es auch lokale Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern auf Ebene der Bundesstaaten. Darüber hinaus existiert eine Generation Skipping Transfer Tax, die auf Bundesebene neben der Nachlass- und Schenkungsteuer zusätzlich auf Vermögensübergänge erhoben wird, mit denen – bezogen auf die Person des Erblassers oder Schenkers – eine Generation „übersprungen“ wird.<sup>46</sup>

Nach früherer Rechtslage waren auf der Grundlage eines Steuersenkungspakets aus dem Jahre 2001 die Nachlasssteuer und die Generation Skipping Transfer Tax im Jahr 2010 – für die Dauer dieses Jahres – vollständig abgeschafft.<sup>47</sup> Die Regelung war Resultat eines politischen Kompromisses.

Mit dem „Tax Relief, Unemployment Insurance and Job Creation Act of 2010 – IRC“ vom 17.12.2010<sup>48</sup> wurden Änderungen bei der estate und der gift tax vorgenommen. Die ursprünglichen Regelungen i.d.F. von 2001 wurden mit Modifikationen wieder übernommen.

Zwischen Deutschland und den USA wurde auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuer ein DBA geschlossen. Auf Seiten der USA fallen die auf Bundesebene erhobene Nachlass- und Schenkungsteuer sowie die Generation Skipping Transfer Tax in den Anwendungsbereich des Abkommens. Eine in Deutschland erhobene Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) wird unter den einschlägigen Voraussetzungen von den USA angerechnet.<sup>49</sup>

### 12.2 Allgemeiner Teil

Die auf Bundesebene erhobene Nachlass- bzw. Schenkungsteuer, sowie ggf. zusätzlich eine Generation Skipping Transfer Tax, wird auf die Übertragung des gesamten in- und ausländischen Vermögens erhoben, wenn das Vermögen von einem US-Staatsangehörigen – unabhängig von seinem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt

– oder einem US-Gebietsansässigen stammt. Nachrangig besteht eine beschränkte Steuerpflicht, insbesondere für in den USA belegenen Grundbesitz und bewegliches Vermögen.<sup>50</sup> Von dem Recht, eine Nachlass-, Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu erheben, haben 24 von 50 US-Bundesstaaten Gebrauch gemacht. Eine lokale Steuer wird bei der Berechnung der Bundessteuer als Abzugsposition vom Erwerb zugelassen.

Eine Nachlasssteuer lastet auf dem ungeteilten Nachlass, wogegen eine erhobene Erbschaft- oder Schenkungsteuer den jeweils Begünstigten mit seinem Anteil trifft. Schulden und Nachlassverbindlichkeiten, auch Kosten der Nachlassabwicklung, sind bei der Bemessungsgrundlage der Nachlasssteuer abzugsfähig. Bei der Nachlasssteuer des Bundes besteht ein allgemeiner Freibetrag von inzwischen 5,34 Mio. US-\$. Seit 2011 ist dieser Freibetrag zwischen Ehepartnern übertragbar, wenn er bei Tod des erstversterbenden Ehegatten nicht ausgenutzt worden ist.<sup>51</sup> Für die Schenkungsteuer des Bundes besteht ein gleich hoher Freibetrag, auf den kumulativ alle Schenkungen zu Lebzeiten eines Schenkers (der Steuerschuldner ist) angerechnet werden. Vermögensübertragungen an gebietsansässige Ehegatten mit US-Staatsangehörigkeit sind vollständig steuerfrei. Der auf Bundesebene geltende Steuertarif ist progressiv ausgestaltet und sieht Steuersätze zwischen 18% und maximal 40% für einen zu besteuern den Erwerb von mehr als 5,34 Mio. US-\$ vor. Wegen des für die Nachlasssteuer geltenden Freibetrags findet auf steuerpflichtige Erwerbe stets der Höchstsatz von 40% Anwendung. Bei Schenkungen kommt aus diesem Grunde derselbe Steuersatz zur Anwendung. Der Generation Skipping Transfer Tax unterliegt das mindestens auf die übernächste Generation übergehende Vermögen, jedoch abzüglich der bereits angefallenen Nachlass- oder Schenkungsteuer auf den Erwerb.

### 12.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Die Bewertung von Betriebsvermögen orientiert sich – nicht anders als die Bewertung im Allgemeinen – am Verkehrswert der Wirtschaftsgüter. Da eine bestimmte Bewertungsmethode nicht gesetzlich festgeschrieben ist, finden sich entsprechende Anhaltspunkte in der einschlägigen Rechtsprechung. Als mögliche Bewertungsverfahren sind die Kostenmethode (Berücksichtigung der historischen oder fortgeführten Anschaffungskosten

<sup>46</sup> Vgl. *Hundt*, IStR 2001, 830 (837).

<sup>47</sup> Vgl. *Wurm/Bödecker* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA, Länder-DBA/ErbSt, Stand August 2002, Art. 2 DBA-USA/ErbSt Rz. 47.

<sup>48</sup> Vgl. *Vorwold*, ErbStB 2015, 24.

<sup>49</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 1, 11.

<sup>50</sup> Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 136.

<sup>51</sup> Vgl. *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand April 2014, § 21 Rz. 136.

---

nach der Steuerbilanz), die Marktwertmethode (Berücksichtigung der Wiederbeschaffungskosten) und die Ertragswertmethode (Berücksichtigung des erwarteten Cashflow) gebräuchlich. Für die Bewertung von Betriebsvermögen können im Einzelfall sämtliche genannte Bewertungsverfahren berücksichtigt werden, wobei auf den Buchwert nur in seltenen Ausnahmefällen abgestellt werden kann.

#### **12.4 Begünstigung von Betriebsvermögen**

Für den Übergang von in- und ausländischem Betriebsvermögen, welches sich überwiegend in Familienbesitz befindet (closely held), kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Stundung der auf Bundesebene

erhobenen Nachlasssteuer in Anspruch genommen werden. Insbesondere muss das Betriebsvermögen mindestens 35 % des Nachlasses ausmachen. Die Stundungsregelung sieht vor, dass für einen Zeitraum von fünf Jahren beginnend mit dem Erbfall keine Nachlasssteuer und der so gestundete Steuerbetrag anschließend in zehn jährlichen Raten zu entrichten ist. Der gestundete Betrag wird mit derzeit 8 % p.a. verzinst, wobei der Zinssatz alle drei Monate angepasst wird. Ausschüttbare Erträge aus dem Nachlass müssen vorrangig zur Tilgung der gestundeten Nachlasssteuer verwendet werden. Falls das Betriebsvermögen veräußert, Erträge des Nachlasses zurückgehalten oder fällige Raten nicht pünktlich entrichtet werden, kann dies zu einer beschleunigten Zahlungspflicht für die gestundete Nachlasssteuer führen.

## 13. Fazit

---

Bis auf Polen und Luxemburg kennen alle betrachteten Länder – sofern die Steuer überhaupt erhoben wird – spezifische Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen. Darüber hinaus wird zum Teil durch niedrige Wertansätze für Betriebsvermögen dieses bereits begünstigt. Die Verschonungsregelungen reichen dabei von Stundung (USA) über deutliche Steuersatzermäßigungen (Schweiz) bis hin zur vollständigen oder anteiligen Steuerbefreiung bzw. entsprechendem Abschlag von der Bemessungsgrundlage (Italien, Frankreich, Niederlande, Großbritannien). Neben Schweden hat zwischenzeitlich Österreich die Erbschaftsteuer vollständig abgeschafft.

Die Inanspruchnahme der spezifischen Verschonungsregelung ist in der Regel an bestimmte Bedingungen geknüpft. Der Anwendungsbereich ist stets auf „originäres“ Betriebsvermögen beschränkt, weswegen ganz oder überwiegend vermögensverwaltende Gesellschaften nicht privilegiert sind. Zudem sind Behaltefristen des Erwerbers zu beachten, die zwischen 5 und 10 Jahren variieren, sowie bestimmte Vorbesitzzeiten des Erblassers oder Schenkers.

Neben diesen spezifischen Verschonungsregelungen für Betriebvermögen ist teilweise die Vermögensübertragung zwischen Ehegatten und auf Kinder von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit (Polen einschl. Kinder, Großbritannien, USA, teilw. Luxemburg und in der Schweiz auch teilweise die Kinder).

Für die deutsche Reformdebatte zeigt der internationale Vergleich Varianten für die Ausgestaltung von Verschonungsregelungen auf. Darüber hinaus wird die Messlatte für eine Reform gelegt. Um Nachteile für den Standort Deutschland und die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen zu verhindern, dürfte das ausländische Besteuerungsniveau nicht überschritten werden. Dies ließe sich durch eine sehr weitgehende deutsche Verschonungsregelung im Rahmen des durch das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.12.2014 vorgegebenen Rahmens für weltweites Unternehmensvermögen erreichen. Wichtig ist zugleich eine Verschonungsregelung, die in der praktischen Umsetzung für alle Seiten einfach handhabbar ist.

## Anhang

### Die internationalen Regelungen im Überblick

	Allgemein	Allgemeiner Tarif	Bewertung Betriebsvermögen	Verschonung Betriebsvermögen
<b>Frankreich</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbanfallsteuer</li> <li>- DBA ab 03.04.2009 in Kraft</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zwischen Ehegatten steuerfrei</li> <li>- progressiver Tarif bis max. 60 %</li> <li>- Freibetrag nach Verwandtschaftsgrad bis 159.325 Euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertungsabschlag 75 %, wenn</li> <li>- 20 % Mindestbeteiligung bei Börsennotierung, sonst 34 %</li> <li>- Vorbehaltsfrist Erblasser/Schenker 2 Jahre</li> <li>- Haltefrist Erwerber 6 Jahre,</li> <li>- Beteiligte müssen im Unternehmen tätig sein</li> <li>- besonderer Freibetrag bei Schenkungen an Arbeitnehmer</li> </ul>
<b>Großbritannien</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nachlasssteuer</li> <li>- kein DBA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zwischen Ehegatten steuerfrei</li> <li>- linearer Steuersatz</li> <li>- bei Nachlässen über einem Betrag von 325.000 £ 40 %</li> <li>- bei Schenkung ohne Sockelbetrag 20 %</li> <li>- persönliche Freibeträge</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertungsabschlag 100 % (50 % bei Mehrheitsbeteiligung von Börsengesellschaften), wenn</li> <li>- gewerbliche betriebsnotwendige Einheiten</li> <li>- Vorbehaltsfrist Übertragender 2 Jahre</li> <li>- Wenn nicht voller Bewertungsabschlag, Ratenzahlung über 10 Jahre</li> </ul>
<b>Italien</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbanfallsteuer</li> <li>- kein DBA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- linearer Steuersatz nach Verwandtschaftsgrad von 4 % bis max. 8 %</li> <li>- Ehegatten Freibetrag 1 Mio. Euro</li> <li>- Freibetrag Behinderte 1,5 Mio. Euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Buchwert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollständige Befreiung für Inlandsvermögen, wenn</li> <li>- nur an Nachkommen</li> <li>- bei Kapitalgesellschaften muss Erwerber mind. 50 % der Stimmrechte erhalten</li> <li>- Behaltsfrist und Fortführungsfrist 5 Jahre</li> </ul>
<b>Kanada</b>	<p>Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde 1972 abgeschafft. Stattdessen ertragsteuerliche Erfassung der stillen Reserven im Rahmen der Capital Gains Tax.</p>			
<b>Luxemburg</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbanfall- und Nachlasssteuer, Registersteuer auf Schenkungen</li> <li>- kein DBA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zwischen Ehegatten mit gemeinsamen Kindern steuerfrei in Höhe Erbquote</li> <li>- linearer Tarif bis max. 15 % zzgl. Zuschlagsatz nach Verwandtschaftsgrad</li> <li>- persönliche Freibeträge</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz Buchwert</li> <li>- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Verkehrswert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine</li> </ul>
<b>Niederlande</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbanfallsteuer</li> <li>- kein DBA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- progressiver Steuersatz nach Verwandtschaftsgrad in Steuerklassen von 10 % bis max. 40 %</li> <li>- Freibetrag Ehegatten mind. 152.166 Euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertungsabschlag 100 %, bei Verkehrswert in Höhe von bis zu 1.045.611 Euro, darüber zu 83 % wenn</li> <li>- bei Kapitalgesellschaft Beteiligung mehr als 5 %</li> <li>- Behaltsfrist des Erwerbers 5 Jahre</li> <li>- nicht notwendiges Betriebsvermögen max. 5 %</li> <li>- Verbleibende Steuer von 25 % wird für 10 Jahre gestundet</li> </ul>
<b>Österreich</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- abgeschafft</li> <li>- Erbanfallsteuer zum 31.7.2008</li> <li>- DBA durch Deutschland gekündigt mit Auslaufregelung bis zum 31.7.2008</li> </ul>			
<b>Polen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbanfallsteuer</li> <li>- kein DBA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erwerbe von Ehegatten, Nachkommen, Geschwistern seit 01.01.2007 steuerfrei, wenn Erwerb Finanzverwaltung angezeigt wird</li> <li>- Im Übrigen progressiver Steuersatz nach Verwandtschaftsgrad in Steuerklassen von 3 % bis max. 20 %</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine</li> </ul>



	Allgemein	Allgemeiner Tarif	Bewertung Betriebsvermögen	Verschonung Betriebsvermögen
<b>Schweden</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erbschaftsteuer zum 01.01.2005 abgeschafft</li> <li>- DBA vorhanden, aber Teilkündigung nicht möglich</li> </ul>			
<b>Schweiz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine Erbschaftsteuer auf Bundesebene</li> <li>- Kantone erheben Erbschaft- und Schenkungsteuer</li> <li>- i.d.R. Erbanfallsteuer</li> <li>- DBA vorhanden</li> </ul>	Beispielkanton Zürich: <ul style="list-style-type: none"> <li>- progressiver Steuertarif mit Multiplikator bis max. 36 %</li> <li>- persönliche Freibeträge bis max. 200.000 CHF</li> </ul>	Beispielkanton Zürich: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	Beispielkanton Zürich: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuersatzermäßigung 80 %, wenn</li> <li>- Unternehmen Sitz in der Schweiz</li> <li>- Erbe/Beschenkter im Betrieb in leitender Funktion tätig</li> <li>- Bei Kapitalgesellschaft Mindestbeteiligung 51 %</li> <li>- Behaltefrist 10 Jahre</li> </ul>
<b>USA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Bundesebene und lokaler Ebene (Bundesstaaten)</li> <li>- Bundesebene Nachlasssteuer</li> <li>- DBA vorhanden</li> </ul>	Bundesebene: <ul style="list-style-type: none"> <li>- progressiver Steuersatz von 18 % bis max. 40 %</li> <li>- allgemeiner Freibetrag 5,34 Mio. \$ für Erbschaft und für Schenkung</li> <li>- lokale Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit</li> </ul>	Bundesebene: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkehrswert</li> </ul>	Bundesebene: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stundung Erbschaftsteuer, wenn</li> <li>- Familienbesitz</li> <li>- Unternehmensvermögen mind. 35 % des Nachlasses</li> <li>- 5 Jahre vollständige Stundung; danach Zahlung der Steuer in 10 Raten; Erträge des Nachlasses müssen vorrangig Tilgung der Steuer dienen</li> </ul>

## Impressum

---

### Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
T: +49 30 2028-1584  
[www.bdi.eu](http://www.bdi.eu)

vbw - Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.  
Max-Joseph-Straße 5  
80333 München  
T: +49 8955178-252  
[www.vbw-bayern.de](http://www.vbw-bayern.de)

Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Rosenheimer Platz 4  
81669 München  
T: +49 2118772-3826  
[www.deloitte.de](http://www.deloitte.de)

### Verantwortlich

RA Berthold Welling  
Leiter Steuern und Finanzpolitik des BDI  
[b.welling@bdi.eu](mailto:b.welling@bdi.eu)

Dr. Benedikt Rüchardt  
Leiter Steuern, Finanzen, Landesentwicklung,  
Wirtschaft und Kommunen der vbw  
[benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de](mailto:benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de)

RA/StB Dr. Rudolf Pauli  
Tax Partner, Deloitte  
[rpauli@deloitte.de](mailto:rpauli@deloitte.de)

### Verantwortlich für den Beitrag

Dipl.-Volkswirt Dietmar Gegusch  
Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
[dgegusch@deloitte.de](mailto:dgegusch@deloitte.de)

RA/StB Dr. Michael Maßbaum  
Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
[mmassbaum@deloitte.de](mailto:mmassbaum@deloitte.de)

### Konzeption & Umsetzung

Sarah Pöhlmann  
Abteilung Marketing, Online und Veranstaltungen

### Druck

Das Druckteam Berlin  
[www.druckteam-berlin.de](http://www.druckteam-berlin.de)

### Verlag

Industrie-Förderung GmbH, Berlin

### Stand

Januar 2016  
BDI-Publikations-Nr.: 0026

*Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.*

*Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Veröffentlichung oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und die Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V. übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haften sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Veröffentlichung. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.*