

Universität Bayreuth
Rechts- und Wirtschafts-
wissenschaftliche Fakultät
Prof. Dr. J. Sigloch

Diplomarbeit zur Speziellen Betriebswirtschaftslehre

SS 2009

Thema:

Ertragsteuerliche Erfassung von unentgeltlichen Vermögensübertragungen

im internationalen Vergleich

- Vorbilder für eine chinesische Erbschaftsteuer?

Imposition of income tax on gratuitous wealth transfer in International comparison

- An approach to establishing a transfer tax system in China?

vorgelegt von:

Yifan Nie

Frankengutstr. 4a

95447 Bayreuth

Tel: 0176-61158463

Email: yifan_nie@web.de

9. Semester BWL

Abgabetermin:

23 Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	VI
Einleitung	1
Problemstellung	1
Zielsetzung und Vorgehensweise.....	2
1. Steuersystematische Erfassung von Erbschaften und Schenkungen	4
1.1 Erbschaft und Schenkung als Besteuerungsobjekt.....	4
1.2 Möglichkeiten einer steuersystematischen Einordnung von Erbschaften.....	6
1.2.1 Nachlasssteuer	6
1.2.2 Übertragungssteuer.....	7
1.2.3 Erbanfallsteuer.....	8
1.3 Zwischenergebnis.....	9
2. Internationaler Vergleich der ertragsteuerlichen Erfassung von Erbschaften und Schenkungen	11
2.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer in den USA.....	11
2.1.1 Einführung	11
2.1.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven.....	13
2.1.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven.....	16
2.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland.....	18
2.2.1 Einführung	18
2.2.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven.....	19
2.2.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven.....	21
2.3 Einkommensteuer im Erbschaft- und Schenkungsfall in Kanada.....	22
2.3.1 Einführung	22
2.3.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven.....	24
2.3.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven.....	25
2.4 Zwischenergebnis.....	27
3. Folgerungen aus dem internationalen Vergleich und steuersystematische Ansprüche	29
3.1 Besteuerungsziel	29
3.1.1 Umverteilungsfunktion als sozialpolitisches Anliegen.....	29
3.1.2 Vollständige Erfassung der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit.....	31
3.2 Kritische Würdigung der dargestellten Länder	33
3.2.1 USA	33
3.2.2 Deutschland	35

3.2.3 Kanada	36
3.3 Erbschaftsteuer als Ertragsteuer	37
3.3.1 Unentgeltliche Übertragung in Abgrenzung zu marktmäßig erworbenem Einkommen	37
3.3.2 Gegenstand der Erbschaftbesteuerung	38
3.3.2.1 Übertragung von Vermögen ohne stille Reserven	39
3.3.2.2 Übertragung von Vermögen ohne stille Reserven	39
3.3.3 Systemkonforme steuerliche Erfassung von Erbschaften unter Berücksichtigung der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit	40
3.3.4 Zerschlagungsproblematik bei der Erfassung von Nicht-Geld-Vermögen	43
3.4 Zwischenergebnis	44
4. Eigene Vorschläge für die steuerliche Erfassung von Erbschaften in China	47
4.1 Aktuelle Lage	47
4.1.1 Besteuerungssystem	47
4.1.2 Historische Entwicklung der Erbschaftbesteuerung	48
4.1.3 Derzeitige Erfassung der Erbschaften in diversen Steuerarten	50
4.1.4 Entwurf des Erbschaftsteuergesetzes in 2004	54
4.2 Zielsetzung des Lösungsvorschlages	54
4.2.1 Erfassung ins Steuersystem	54
4.2.2 Umverteilungsfunktion	55
4.3 Vorschläge	56
4.3.1 Anpassungsbedürfnisse des systematischen Modells	56
4.3.2 Aktuell denkbare Lösungsalternative	57
4.3.2.1 Kanadisches System zur Erfassung der Leistungsfähigkeit am Erblasser	58
4.3.2.2 Erfassung des Erbanfalls durch Anpassung bestehender Transfersteuer	59
4.3.3.2 Kritische Würdigung	61
4.3.3 Ausblick der systematischen Erfassung von Erbschaften und Schenkungen	62
4.4 Zwischenergebnis	62
Fazit	65
Literaturverzeichnis	IX
Rechtsquellenverzeichnis	XII
Sonstige Quellen	XIV
Ehrenwörtliche Erklärung	XV

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Theoretische Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung anhand des zeitlichen Übertragungsvorgangs	6
Abb. 2: Theoretische Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung und deren Zielfunktionen	10
Abb. 3: Ausgangsbeispiel.....	13
Abb. 4: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht	15
Abb. 5: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht	17
Abb. 6: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im deutschen Steuerrecht.....	20
Abb. 7: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im deutschen Steuerrecht.....	22
Abb. 8: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im kanadischen Steuerrecht.....	25
Abb. 9: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im kanadischen Steuerrecht.....	26
Abb. 10: Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung in den USA, Deutschland und Kanada.....	28
Abb. 11: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven	41
Abb. 12: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven	42
Abb. 13: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht	52
Abb. 14: Besteuerung von Schenkungen (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht	53
Abb. 15: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven mit Ergänzung Abschlussbesteuerung beim Erblasser	59

Abb. 16: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven durch
Einkommensteuer beim Erblasser und Grunderwerbsteuer beim Erben60

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im
US-amerikanischen Steuerrecht 15

Tabelle 2: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im
US-amerikanischen Steuerrecht 16

Tabelle 3: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im deutschen
Steuerrecht 20

Tabelle 4: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im deutschen
Steuerrecht 22

Tabelle 5: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im kanadischen
Steuerrecht 24

Tabelle 6: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im kanadischen
Steuerrecht 26

Tabelle 7: Merkmale der Erbschaftbesteuerung in den USA, Deutschland und Kanada 28

Tabelle 8: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven. 40

Tabelle 9: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven. 42

Tabelle 10: Beurteilung Erbschaftsteuersysteme der dargestellten Länder im Vergleich
mit der systematischen Lösung..... 45

Tabelle 11: aktuelle Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensübertragung in China
..... 51

Tabelle 12: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven im
chinesischen Steuerrecht..... 52

Tabelle 13: Besteuerung von Schenkungen (Immobilien) mit stillen Reserven im
chinesischen Steuerrecht..... 53

Tabelle 14: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven mit
Ergänzung Abschlussbesteuerung beim Erblasser..... 58

Tabelle 15: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven durch
Einkommensteuer beim Erblasser und Grunderwerbsteuer beim Erben..... 60

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
Bd.	Band
BGB	das Bürgerliche Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CanD	der kanadische Dollar
d.h.	das heißt
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
Entwurf	der Entwurf des chinesischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (2004) (China)
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz

ErbStRG	Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GE	Geldeinheit
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenfalls
GrESt	Grunderwerbsteuer
GSF	GuoShuiFa (SAT-Schreiben)
GST	Generation-Skipping Tax (USA)
Hrsg.	Herausgeber
IRC	Internal Revenue Code (USA)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IIT	Individual Income Tax (China)
ITA	Income Tax Act (Kanada)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JCX	Joint Committee on Taxation (USA)
KfzESt	Kraftfahrzeugsteuer
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
n. Chr.	nach Christi Geburt
NPC	the National People's Congress (China)

OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Cooperation and Development)
Real Prop. Prob. & Tr. J.	Real Property, Probate and Trust Journal (Zeitschrift)
RMB	Renminbi
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
S.	Seite(n)
SAT	State Administration of Taxation (China)
Seton Hall Legis. J.	Seton Hall Legislative Journal (Zeitschrift)
USA	United States of America
USD	US Dollar
vgl.	vergleiche
v. Chr.	vor Christi Geburt
Wis. L. Rev.	Wisconsin Law Review (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel

Einleitung

Problemstellung

Von der Vorlage des Ausgangsverfahrens beim BVerfG im Jahre 2002 betreffend die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer bis zu dem endgültigen Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG) im Jahre 2008 stand die Erbschaftsteuer in Deutschland im Mittelpunkt politischer und wissenschaftlicher Diskussion. Während Deutschland die Erbschaftsteuer letztlich doch beibehalten hat, schafften viele Länder in den letzten Jahren die Erbschaftsteuer ab, wobei in einigen Ländern auch eine Wiedereinführung diskutiert wird.¹ Die gegensätzlichen Entwicklungen sind mit verschiedenen Überlegungen begründet. Die negative Wirkung der Erbschaftsteuer auf Leistungs- und Sparbereitschaft und der immer stärkere Steuerwettbewerb unter den Ländern lassen sich als Hauptgründe für die Abschaffung der Erbschaftsteuer anführen.² Gleichzeitig dienen die fiskalpolitische Umverteilungsfunktion der Besteuerung und die unverdiente Erhöhung der Leistungsfähigkeit durch Erbschaften und Schenkungen als Rechtfertigungsgründe für die Erbschaftsteuer.

Im Spannungsfeld der widersprüchlichen Argumente erwägt die chinesische Regierung seit mehreren Jahren die Einführung einer Erbschaftsteuer. Nach 20 Jahren hohen Wirtschaftswachstums wurde in China einiger Reichtum gebildet. Die Unterschiede zwischen Reich und Arm vergrößerten sich ständig. Die Regierung sah es als notwendig an, die Umverteilungsmaßnahmen mittels Steuern zu verschärfen, um die Weiterentwicklung der Marktwirtschaft zu stabilisieren. Bereits im Jahre 2004 wurde ein Regierungsentwurf für die Einführung der Erbschaftsteuer erarbeitet. Aus vielen Gründen war der Einführungsversuch jedoch bis jetzt ohne Erfolg. Über die

¹ Vgl. Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), internationales Steuerrecht (2009) S. 656.

² Vgl. Ritter, W., Gedanken zur Erbschaftsteuer (BB 1994), S. 2289.

Notwendigkeit und die Möglichkeiten einer Einführung der Erbschaftsteuer und der damit zwingend zusammenhängenden Schenkungsteuer herrschte in China keine Einstimmigkeit.

Vor diesem Hintergrund ist es sinnvoll, eine Analyse der unterschiedlichen Erbschaftsteuersysteme verschiedener Länder im Bezug auf eine mögliche Vorbildfunktion für eine eventuell in China einzuführende Erbschaftsteuer durchzuführen.

Zielsetzung und Vorgehensweise

Die vorliegende Arbeit versucht eine systematisch korrekte Erfassung von Erbschaften und Schenkungen im Ertragsteuersystem zu entwickeln und Lehre aus der praktischen Umsetzung der Erbschaftsbesteuerung in verschiedenen Ländern zu ziehen, um anhand dessen mögliche Vorschläge für die Einführung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer in China zu erarbeiten.

Im *Ersten Teil* der Arbeit werden grundsätzliche Überlegungen zu der Erfassung von Erbschaften und Schenkungen angestellt. Es wird auf die Besteuerungsobjekte, sowie auf mögliche Anknüpfungspunkte der Erfassung eingegangen.

Nachfolgend wird im *Zweiten Teil* ein Vergleich der existierenden praktischen Ausgestaltung der Besteuerung von Erbschaften anhand der Beispiele einer Nachlasssteuer in den USA, einer Erbanfallsteuer in Deutschland und einer Abschlussbesteuerung der stillen Reserven des Erblassers in Kanada durchgeführt.

Im *Dritten Teil* wird die Zweckmäßigkeit der praktischen Umsetzungen der Länder anhand des Besteuerungsziels untersucht. Zudem werden noch das Doppelbesteuerungsproblem unter Vorhandensein stiller Reserven und das Zerschlagungsproblem bei der Übertragung von Nicht-Geld-Vermögen dargestellt.

Im *Vierten Teil* geht es um die Formulierung einer theoretisch möglichst sauberen und

praktisch zweckmäßigen Lösung der Frage nach der Ausgestaltung einer chinesischen Erbschaftsteuer. Nach einem kurzen Überblick über die aktuelle Lage des Steuersystems in China wird die Möglichkeit der Umsetzung der entwickelten Lösung untersucht.

Die wesentlichen Ergebnisse werden in einem zusammenfassenden *Fazit* noch mal festgehalten.

1. Steuersystematische Erfassung von Erbschaften und Schenkungen

Die Analyse der Erbschaft- und Schenkungssteuer im Steuersystem setzt die notwendige begriffliche Abgrenzung voraus. Daneben werden mögliche Anknüpfungspunkte und deren gedanklichen Funktionen dargestellt.

1.1 Erbschaft und Schenkung als Besteuerungsobjekt

Die Besteuerung der Erbschaften lässt sich auf 117 v. Chr. in Ägypten und auf den Römisch Reich 40 v. Chr. zurückführen.³ Die Erbschaftsteuer war damals eine Garantie für die Übertragung des Eigentums, da es sonst an den Kaiser fallen würde.⁴ Die moderne Erbschaftsteuer in heutiger Form entstand in mehreren Ländern oft aufgrund von Kriegsvorbereitung.⁵ Heute stützen sich die verschiedenen Erbschaftsteuersysteme auf unterschiedliche Rechtfertigungsargumente. Deswegen ist es schwierig, eine allgemein gültige Terminologie der Erbschaften im Sinne von Steuerrecht zu definieren.⁶ Als Gemeinsamkeit jedoch kann man festhalten, dass die Besteuerung der Erbschaften historisch gewachsen ist und von Fiskalzwecke stark geprägt ist. Somit lässt sich die Erbschaftsteuer oft auf die Grundlage der zivilrechtlichen Erbschaft zurückführen.⁷

Die Besteuerung der Erbschaften - egal in welcher Ausgestaltung - knüpft an den Vermögensübergang zwischen zwei Wirtschaftssubjekten von Todes wegen als Besteuerungsobjekt, also Erbschaft als zivilrechtlichen Akt an.⁸ Die grundlegenden Tatbestände sind, - ökonomisch gesehen -, Vermögensübertragung, die zum

³ Schanz, G. von, Geschichte und Theorien (Finanz Archive 1900) S. 1 ff.

⁴ Vgl. Meincke, J., Theorie des römischen Erbrechts (legal history review 1978) S. 33 ff.

⁵ Bspw. in den USA im 18. Jahrhundert. Siehe Gates, W./Collins, C., Wealth and our commonwealth (2003) S. 36.

⁶ In Deutschland knüpft die Erbschaftbesteuerung z.B. aus Sicht einer Erbanfallsteuer an "Erwerb von Todes wegen" an und in den USA hingegen aus Sicht einer Nachlasssteuer an "Vermögenstransfer (transfer of property at death)" an (Näheres dazu im Kapitel 2.).

⁷ Vgl. Heinz, C., Spannungsfeld (2003) S. 13 ff.

⁸ Vgl. Heinz, C., Spannungsfeld (2003) S. 18 ff.

Transfereinkommen bzw. der Bereicherung des Empfängers führt, und die Übertragung, aufgrund erbrechtliche Regelungen, d.h. ohne unmittelbare Bezüge für den Erblasser, erfolgt.⁹

Die Besteuerung der Schenkungen hingegen basiert nicht auf zivilrechtliche Termini, sondern ist aus wirtschaftlichen Gründen immer an Erbschaftbesteuerung gekoppelt. Schenkungen sind unentgeltliche Vermögensübergänge zu Lebzeiten zwischen zwei Wirtschaftssubjekte. Der Tatbestand basiert auf Vermögensübergänge, die die Bereicherung des Empfängers als Folge mit sich bringen, und auf die Unentgeltlichkeit der Übertragung.¹⁰ Somit entsprechen Schenkungen den wesentlichen Tatbeständen der Erbschaften, und der Unterschied zwischen beiden liegt lediglich in den zeitlichen Aspekten begründet.¹¹

Notwendigerweise berücksichtigt die Besteuerung der Erbschaften gleichzeitig auch zu Recht die Schenkungen unter Lebenden, da ansonsten Vermögen bereits zu Lebzeiten zur Steuerumgehung übertragen werden. Die dargelegte Arbeit erfasst ebenfalls Erbschaften und Schenkungen, selbst wenn aus Vereinfachungsgründen nur von Erbschaften und Erbschaftsteuer gesprochen wird.

⁹ Vgl. Leipold, D., §1922, in Rebmann, K. u.a.(Hrsg.), BGB (2004).

¹⁰ Vgl. Heinz, C., Spannungsfeld (2003) S. 24 ff.

¹¹ Seer, R., Erbschaft- und Schenkungsteuer in Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrecht (2008), S. 499.

1.2 Möglichkeiten einer steuersystematischen Einordnung von Erbschaften

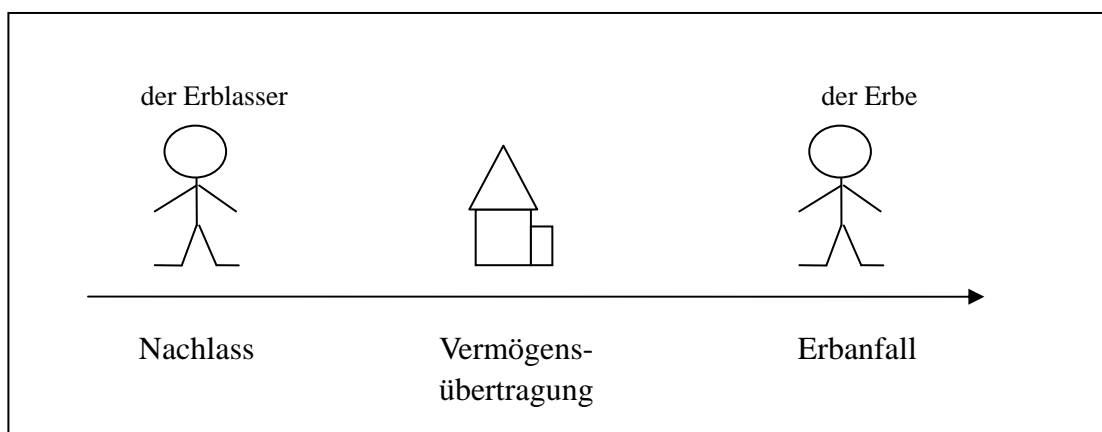


Abb. 1: Theoretische Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung anhand des zeitlichen Übertragungsvorgangs

Innerhalb der Erbschaftbesteuerung sind anhand des Zeitpunktes (Abb. 1) bzw. der Ebene der Besteuerung drei Anknüpfungspunkte denkbar, nämlich Besteuerung beim Erblasser, während des Vermögensübergangs und beim Erben.

1.2.1 Nachlasssteuer

Die Erbschaftbesteuerung in der Form von einer Nachlasssteuer erfolgt auf der Ebene des Erblassers bzw. Nachlassers. Das Besteuerungsobjekt ist der gesamte Nachlass bzw. das gesamte Vermögen des Erblassers unter fiktiver Veräußerung zum Todeszeitpunkt, ungeachtet der Anzahl der Erben.¹² Die Steuererhebung erfolgt vor der Verteilung des Nachlasses.¹³

Die sogenannte Nachlasssteuer finden heute in einigen Ländern wie z.B. Großbritannien, den USA und wenigen Kantonen in der Schweiz Anwendung.¹⁴ Es wird von einer „estate tax“ gesprochen.

Theoretisch basiert das Nachlasssteuersystem auf der Leistungsfähigkeit des Nachlassers unter fiktiver Einkommensrealisation von Todes wegen am Stichtag und

¹² Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 873 f.

¹³ Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 873 f.

¹⁴ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 874.

könnte ggf. zur Ergänzung der ertragsteuerlichen Nicht-Erfassung von dem (ggf. nicht realisierten) Leistungsfähigkeitszuwachs beim Erblasser und zur Abschließung der Konsumsteuerlücke aufgrund des Sparens dienen.¹⁵ Deshalb weist die Nachlasssteuer einen Nachholsteuercharakter auf. Andererseits ist es aber auch möglich, dass die gleichen Vermögen sowohl der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer unterliegen.¹⁶

Die Verwandtschaft des Nachlassers und des Erben bleibt hier unberücksichtigt. Im aktuellen Nachlasssteuersystem der jeweiligen Länder wird der familiäre Aspekt jedoch einbezogen.¹⁷

1.2.2 Übertragungssteuer

Erfolgt die Erbschaftbesteuerung zwischen den zwei Subjekten und auf der Ebene der Vermögensübertragung als Tatbestand, begründet die Erbschaftsteuer eine Art Übertragungssteuer.¹⁸ Das Besteuerungsobjekt ist somit das übertragende Vermögen. Subjektive Merkmale zwischen dem Übertragenden und dem Übernehmer sind irrelevant und die Verwandtschaft spielt somit keine Rolle.

Die Übertragungssteuer ist in der steuersystematischen Hinsicht wie eine Verkehrssteuer, die als Mindestbesteuerung der Erbschaften neben der existierenden Konsumsteuer¹⁹ zur Erfassung der Einkommensverwendung ohne Gegenleistung als solche dient.²⁰ Bei Erbschaften könnte somit eine gewisse Überschneidung zwischen der Konsumsteuer

¹⁵ Es hängt von Vermögensarten ab, in welcher Maßen die Erbschaftsteuer zur nachholenden Konsumsteuer dient. Wenn das Vermögensgegenstand ein Grundstück ist, so schließt die Nachlasssteuer nur die Lücke der Konsumsteuer in Höhe von nicht realisierten stillen Reserven, da die Anschaffung an sich eine Einkommensverwendung darstellte, während bei Geldanlage die gesamte gesparte Summe noch nicht durch Konsumsteuer erfasst wurde.

¹⁶ Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), internationales Steuerrecht (2009) S. 662 ff.

¹⁷ Die US-amerikanische Nachlasssteuer gewährt z.B. „marital deduction“. Ausführliches im Kapitel 2.

¹⁸ Vgl. Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), internationales Steuerrecht (2009) S. 660 ff.

¹⁹ Die deutsche Umsatzsteuer erfasst z.B. Marktvorgang und Grunderwerbsteuer schließt Erwerb von Todes wegen aus. Somit entsteht eine steuerliche Lücke der Einkommensverwendung bei Erbschaften.

²⁰ Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 876 f.

und der Erbschaftsteuer entstehen.²¹ Bei Schenkungen lässt sich das Merkmal als Ergänzung zur Umsatzsteuer als Einkommensverwendungssteuer deutlicher erkennen.²²

Die erste Erbschaftsteuer in der Römischen Kaiserzeit betrug pauschal 5 % als Abgabe zur Erbengarantie. Erst ab 6 n. Chr. wurden die subjektiven Merkmale bei der Besteuerung von Erbschaften mit berücksichtigt.²³ Der Ursprung der Erbschaftsteuer war eine Übertragungssteuer, die die Begründung in der Sicherheitsgarantie des Staates für die Eigentumsübertragung als ein Rechtsakt findet.

In den gegenwärtigen Vielsteuersystemen ist es denkbar, dass in einigen Ländern bei bestimmten Verkehrssteuererhebungen die Schenkungen abhängig von der Vermögensart punktuell mit eingegliedert werden.²⁴ Die Erbschaftsteuer wird zwar in einigen Ländern als Verkehrssteuer gerechtfertigt²⁵, jedoch eine reine Übertragungssteuer mit Verkehrssteuermerkmalen findet in den heutigen Steuerrechtssystemen selten Anwendung.

1.2.3 Erbanfallsteuer

Die Erbanfallsteuer ist die andere Variante neben der Nachlasssteuer. In den meisten OECD-Ländern findet die Erbschaftbesteuerung als Erbanfallsteuer statt.²⁶ Die Erbanfallsteuer knüpft an den Empfänger des übertragenen Vermögens und erfasst das Transfereinkommen des Empfängers.²⁷ Die Berücksichtigung der subjektiven Merkmale des Erben ist in dem Modell denkbar.

Anders als die Nachlasssteuer lässt sich die Erbanfallsteuer als eine Art Einkommensteuer bezüglich der unentgeltlichen Bereicherung bei dem Erben ins

²¹ Vgl. Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), internationales Steuerrecht (2009) S. 664.

²² Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 877.

²³ Vgl. Heinz, C., Spannungsfeld (2003) S. 38 ff.

²⁴ Joint Committee on Taxation, Description and Analysis, S. 10.

²⁵ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 876.

²⁶ Joint Committee on Taxation, Description and Analysis, S. 3.

²⁷ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003) S. 872.

Steuersystem einordnen. Damit werden die ertragsteuerliche Erfassung des gesamten Transfereinkommens und die nachzuholende Konsumsteuer des gesparten Einkommens von Erblasser abgegolten.

Ob die Erbschaften mit dem Markteinkommen zusammen in einem Einkommensteuersystem im weiteren Sinne erfasst werden, oder als Erbschaftsteuer separiert erhoben werden, ändert nichts daran, dass die Erbanfallsteuer eine „Erb-Einkommensteuer“²⁸ aus Sicht des Empfängers ist.

1.3 Zwischenergebnis

Die begrifflichen Grundlagen im ersten Abschnitt haben gezeigt, dass sich eine rechtliche Definition der zu steuernden Erbschaften und Schenkungen nicht immer eindeutig ermitteln lässt. Aber aus einem wirtschaftlichen Aspekt ist der Tatbestand der Rechtsakte klar zu erkennen. Das Kernelement der Erbschaften und Schenkungen ist der unentgeltliche Vermögensübergang zwischen zwei Personen, von Todes wegen oder zu Lebzeiten. Um Steuermissbrauch zu vermeiden, ist Schenkungsteuer als Ergänzung zur Erbschaftbesteuerung zwingend notwendig.

Basierend auf dem Vermögensübergang sind drei grundsätzliche Gestaltungen der Erbschaftsteuer möglich: die Besteuerung erfolgt durch Anknüpfung an den Nachlasser (*Nachlasssteuer*), an den Rechtsakt, also an die Übertragung (*Übertragungssteuer*), oder an den Erben (*Erbanfallsteuer*).

Die Nachlasssteuer als Nachholsteuer des Erblassers und die Erbanfallsteuer als Erb-Einkommensteuer des Empfängers sind subjektive Steuern. Sie finden auch mehrfach Anwendung in den Industrieländern. Die Übertragungssteuer hingegen ist als Objektsteuer wie Verkehrsteuer anzusehen.

²⁸ Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2009) S. 666.

Folgender Überblick (Abb. 2)²⁹ bietet die ersten gedanklichen Ansätze als Ausgang der auszuführenden Untersuchung und Analyse.

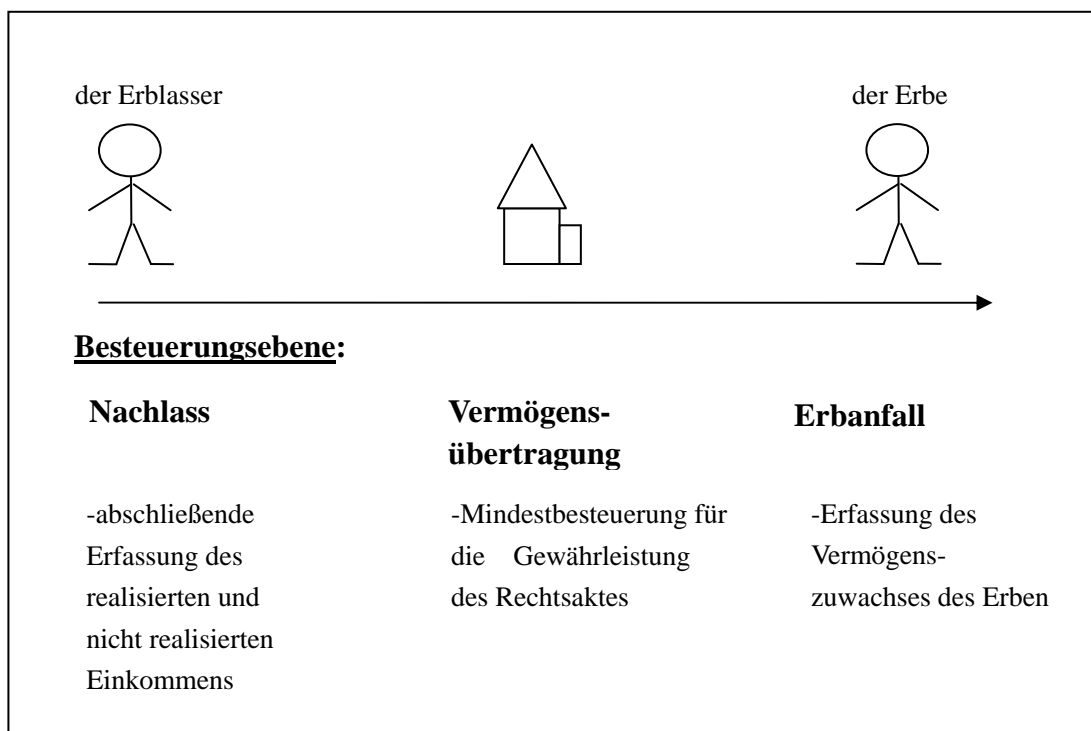


Abb. 2: Theoretische Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung und deren Zielfunktionen

²⁹ Quelle: Sigloch, J., Grundsätzliche Überlegungen, in: Brähler, G./Djanani, C. (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2009) S. 660.

2. Internationaler Vergleich der ertragsteuerlichen Erfassung von Erbschaften und Schenkungen

Im ersten Teil der Arbeit wurden die grundsätzlichen Überlegungen der Erfassung von Erbschaften und Schenkungen dargestellt. Anhand des zeitlichen Vorgangs wurden drei theoretisch mögliche Anknüpfungspunkte skizziert.

Im folgenden Kapitel werden die existierenden Systeme der Erbschaftsbesteuerung von drei Ländern (den USA, Deutschland und Kanada) verglichen. Nach einem Systemüberblick werden die ertragsteuerlichen Belastungen in den jeweiligen Ländern, - mit besonderen Betrachtungen des Nicht- und des Vorhandenseins der stillen Reserven-, untersucht.

2.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer in den USA

2.1.1 Einführung

In den Vereinigten Staaten von Amerika sind die einzelnen Bundesstaaten für die Gesetzgebung des Erbrechts, die Überwachung der Nachlassabwicklung zuständig.³⁰ Aufgrund dieser Besonderheit wird die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen sowohl auf der Bundesebene als auch auf Staatsebene erhoben³¹, die nicht automatisch gleichzeitig (oder nicht) stattfinden müssen. Zu unserem Vergleichszweck wird in der folgenden Ausführung nur die Besteuerung auf der Bundesebene untersucht, worauf nicht mehr gesondert hingewiesen wird.

Als grundlegende Rechtsrahmen wird die Besteuerung von Erbschaften im Internal

³⁰ Wassermeyer, W., Das US-amerikanische Erbschaftsteuerrecht (1996) S. 4 f.

³¹ So genannte Federal Estate Tax und State Estate Tax. Das gleiche gilt auch bei Schenkungsteuer (Gift Tax). Während die Federal Estate Tax der Form von einer Nachlasssteuer entspricht, könnte die Erbschaftsteuer in den einzelnen Staaten eine Art Erbanfallsteuer oder auch Nachlasssteuer sein. Vgl. Bauen, M., Steuerrecht der USA (2007) S. 265 f.

Revenue Code (IRC) durch Section³² 2001 ff. „Chapter 11 – Estate Tax“, Section 2501 ff. „Chapter 12 – Gift Tax“, Section 2601 ff. „Chapter 13 – Tax on Certain Generation-Skipping Transfers“(GST) und Section 2701 ff. „Chapter 14 – Special Valuation Rules“ erfasst.³³ Die Nachlasssteuer, Schenkungsteuer und die GST sind in den USA selbständig und voneinander unabhängige Steuerarten, die ggf. gleiche Objekte erfassen.³⁴

Die Federal Estate Tax ist eine Art Nachlasssteuer, d.h. der Steuerpflichtige ist der Erblasser bzw. Nachlass. Die Besteuerung knüpft an die Vermögensübertragung von Todes wegen an und dabei unterliegt das sämtliche Vermögen der Besteuerung, der sogenannte Bruttonachlass (gross estate).³⁵ Auf der Basis von Bruttonachlass werden Abzüge vorgenommen, z.B. Zuwendung an wohltätige Institutionen (charities); Eheabzug bei Übertragung auf Ehepartner (marital deduction). Daraus ergibt sich der steuerbare Nachlass (taxable estate). Die Bewertung erfolgt nach dem Verkehrswert (fair market value). Die Vermögen, die mehr als 3,5 Mio. USD betragen, werden mit gestaffeltem Steuersatz erfasst. Der im Jahr 2009 anwendbare Höchstsatz liegt bei 45%.³⁶

Die Federal Gift Tax hingegen wird auf unentgeltliche Übertragungen zu Lebzeiten erhoben.³⁷ Adäquat zu der Erbschaftsteuer gilt auch, dass der Verfügende statt der Empfänger für die Zahlung der Schenkungsteuer verantwortlich ist.³⁸ Da die US Regierung mit der Reform von 1976 versuchte, ein einheitliches System für Vermögensübertragungen zu schaffen, schreibt die Federal Gift Tax auch sämtliche Freibeträge (1 Mio. USD), progressive Tarife, Abzüge wie z.B. Marital Deduction vor.³⁹

³² „Section“ entspricht Paragraph im deutschen Rechtssystem.

³³ IRC, §§ 2001 ff.

³⁴ Vgl. Wassermeyer, W., Das US-amerikanische Erbschaftsteuerrecht (1996) S. 5 ff.

³⁵ IRC, §§ 2046 und 2518.

³⁶ IRC, § 2001 (c) (2).

³⁷ IRC, §§ 2501-2524.

³⁸ IRC, §§ 2502(c) und 6324(b).

³⁹ Die beiden Steuerarten weisen in technischer Struktur aber oft weiterhin Unterschiede auf, z.B. bezüglich besteuerten Vermögensarten, Steuergutschrift usw. Vgl. Bauen, M., Steuerrecht der USA (2007)

Während die Erbschaftsteuer im Jahre 2010 und 2011 nicht erhoben wird, wird die Schenkungsteuer mit einem Höchstsatz von 35%⁴⁰ fortgeführt. Für das Jahr 2009 beträgt der anwendbare Höchstsatz 45%⁴¹ entsprechend der Federal Estate Tax. Der tatsächliche Steuersatz wird durch gesamte kumulative Schenkungen zu Lebzeiten bestimmt.⁴²

Die erst seit 1986 erhobene Generation-Skipping Tax schließt die Lücke der Erbschaften- und Schenkungsteuer, die durch Vermögensübergang auf überspringende Generationen entstanden ist.⁴³ Eine diesbezügliche Ausführung würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

In der weiteren Ausführung werden Belastungseffekte der US-amerikanischen Erbschaftsteuer in zwei verschiedenen Situationen untersucht. Zu Vergleichszwecken werden - ebenso in weiteren Teilen dieses Kapitels bzgl. anderer Länder - reine Inlandfälle unter Eliminieren sämtlicher Sonderregelungen dargestellt.

2.1.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven

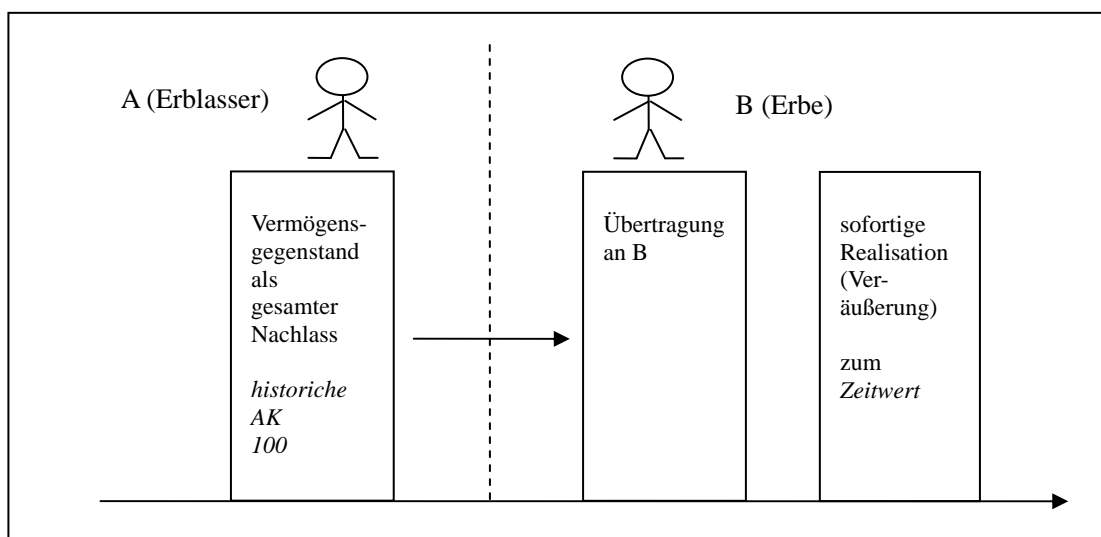


Abb. 3: Ausgangsbeispiel

S. 276 ff.

⁴⁰ Dies entspricht dem Höchststeuersatz von Federal Income Tax.

⁴¹ IRC, §§ 2001(c) und 2502(a).

⁴² IRC, § 2502.

⁴³ IRC, §§ 2601-2663.

Zur Darstellung der Gesamtbelastung wird folgender Ausgangsfall (Abb. 3) untersucht. A ist der Nachlasser und hat einen Vermögensgegenstand als sein Gesamtnachlass mit dem Anschaffungskosten (AK) in Höhe von 100 Geldeinheit(GE) hinterlassen. B ist der alleinige Erbe nach gesetzlicher Erbfolge. Nach dem Vermögensübergang veräußert B sofort das Vermögen. Auch weitere Änderungen aufgrund zeitlicher Verzögerung werden nicht berücksichtigt. Die betroffene Erbschaftsteuer und Einkommensteuer betragen beide identisch ohne Progression 40%.

Im ersten Fall handelt es sich um ein Vermögen ohne stille Reserven, d.h. zum Zeitpunkt des Nachlasses hat das Vermögen einen Verkehrswert in gleicher Höhe wie die damaligen Anschaffungskosten von 100 GE. Nach der US Federal Estate Tax beträgt der Nachlass 100 GE⁴⁴ und wird mit 40% Erbschaftsteuer bei A belastet.

Nach der erbschaftsteuerlichen Behandlung wird das Vermögen übertragen. B setzt es zum Verkehrswert 100 an⁴⁵ und hat netto 60 bekommen. Da A kein weiteres Vermögen zur Steuerzahlung hat, muss B 40 GE als latente Steuer ansetzen. Beim Verkauf des Vermögens zu 100 GE realisiert B das Einkommen und 40 GE wird an den Fiskus gezahlt. Ein Veräußerungsgewinn entsteht nicht und B bekommt tatsächlich 60 GE. Tabelle 1 stellt nochmal die einzelnen Schritte dar.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(0)			
= gesamter Nachlass		(100)		
- Nachlasssteuer (40%)		40		
= Nettonachlass		(60)		
			↓	
Vermögensübertragung			(100)	
Nettoerbanfall			(60)	

⁴⁴ IRC, § 2031.

⁴⁵ IRC, § 1014 (a) (1).

Veräußerungserlös				100
- fortgeführte Anschaffungskosten				(100)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				60
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			40%	(40/100)

Tabelle 1: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht

Die Gesamterfassung des Nachlasses erfolgt somit durch 40% Erbschaftsteuer bei A und für B ergibt sich zu Recht keine einkommensteuerliche Belastung, da der Anschaffungspreis, - gezahlt durch Einkommen nach steuerlicher Erfassung bei A-, dem Veräußerungserlös entspricht. (Abb. 4)

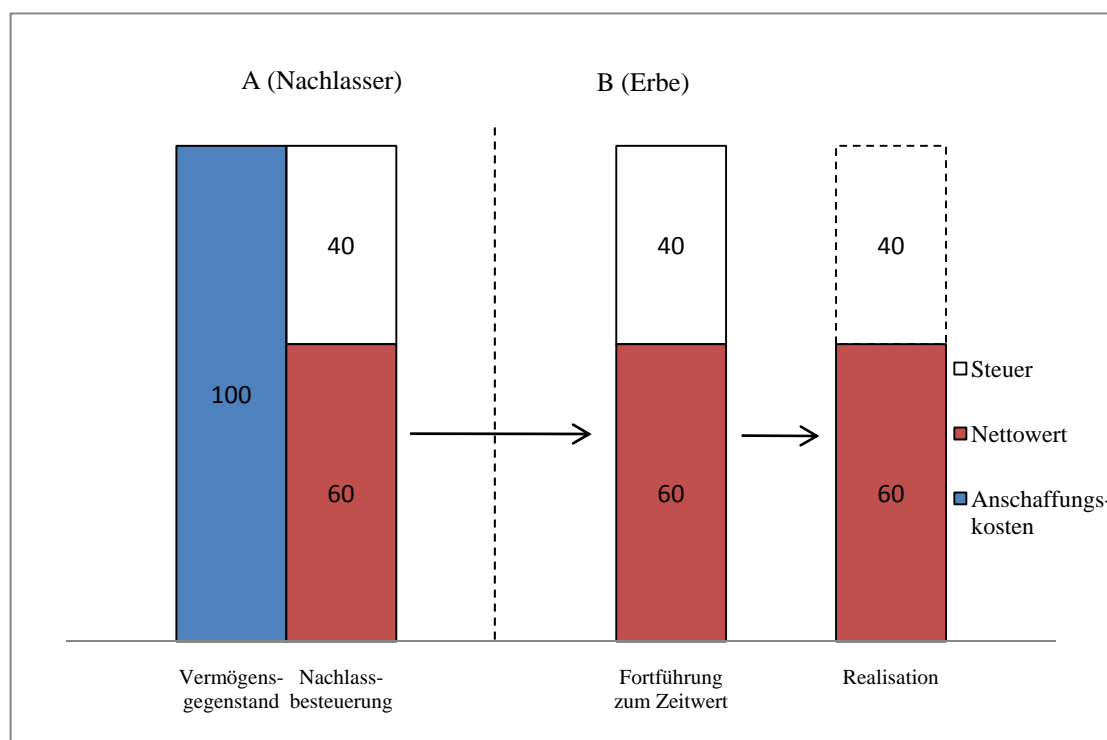


Abb. 4: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht

Handelt sich hier um einen Schenkungsfall statt Erbschaft, so muss B anstatt des Verkehrswerts die fortgeführten Anschaffungskosten ansetzen. Ein Belastungsunterschied ist in diesem Beispiel nicht vorhanden.

2.1.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven

Da sich die Vermögensansammlung meistens über längere Zeit hinweg streckt, ist es sinnvoll, die Situation des Vermögensübergangs mit stillen Reserven zu untersuchen. Das Ausgangsbeispiel wird wie folgend modifiziert. A besitzt weiterhin ein Vermögensgegenstand mit Anschaffungskosten von 100 GE, der aktuelle Verkehrswert zum Übertragungszeitpunkt beträgt 120 GE, der Differenzwert von 20 GE ist somit die im Vermögensgegenstand steckende stille Reserve. Da A vor seinem Tod das Gegenstand nicht verkauft hat, wird die stille Reserve nicht realisiert und mit an B übertragen. B könnte diesen Gegenstand nach Erhalt auch zum Zeitwert(120) veräußern. Weitere Änderungen der Situation gibt es nicht.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
= gesamter Nachlass		(120)		
- Nachlasssteuer (40%)		48		
= Nettonachlass		(72)		
			↓	
Vermögensübertragung			(120)	
Nettoerbanfall			(72)	
Veräußerungserlös				120
- fortgeführte Anschaffungskosten				(120)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				72
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			40%	(48/120)

Tabelle 2: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht

In diesem Fall wird der Vermögensgegenstand zum Verkehrswert als Brutto-Nachlass erfasst. Eine zusätzliche Besteuerung der stillen Reserven erfolgt aufgrund der fehlenden Realisation nicht. Mit 40% nachlasssteuerlicher Belastung bekommt B

tatsächlich 72 GE als Erbeinkommen. Im Vermögensgegenstand von A sind 48 GE als latente Steuerschuld enthalten. Im Erbfall gilt der Verkehrswert in Höhe von 120 GE als Anschaffungskosten für B. Es kommt somit zu keinem Veräußerungsgewinn nach der Realisation. Die Gesamtsteuerlast beträgt weiterhin 40%, allein zulasten des Erblassers. (Tabelle 2 und Abb. 5)

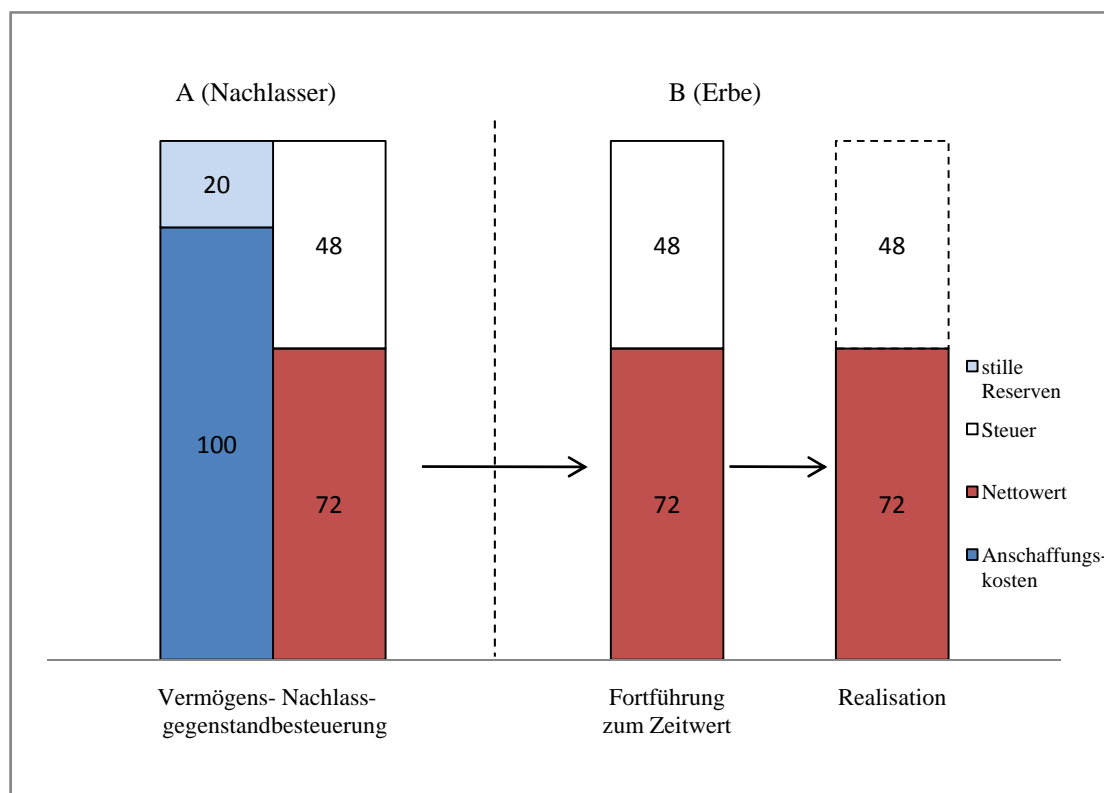


Abb. 5: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im US-amerikanischen Steuerrecht

In einem Schenkungsfall werden für den Erben die fortgeführten Anschaffungskosten vorgeschrieben.⁴⁶ Dann ergibt sich für B bei der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 20 GE (die Schenkungsteuer als Kosten bleiben außen vor), der der Einkommensteuer des Erwerbers unterliegt. Weitere Beschränkungen und Sonderregelungen sind dann je nach Einzelfall zu überprüfen.⁴⁷ Dieser Fall wird in dieser Arbeit nicht mehr im Detail untersucht.

⁴⁶ IRC, § 1014 (a) (1).

⁴⁷ Eine ausführliche Übersicht des Wertansatzes beim Erben und bei späterer Veräußerung im einzelnen Fall bietet Jacobsen, H./Stange, A., Veräußerungsgewinn (IStR 2005) S. 11 ff.

Es ist festzuhalten, dass die Erbschaften im US-amerikanischen Bundesnachlasssteuerrecht beim Nachlasser nach individuellen Merkmalen zum Zeitwert besteuert werden und beim Erwerber grundsätzlich auch der bereits steuerlich erfasste Zeitwert anerkannt wird. Somit entspricht die Gesamtbelastung in unserem Modell der nachlasssteuerlichen Last.

2.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland

2.2.1 Einführung

In Deutschland bildete die Erbschaftsteuer zusammen mit der Vermögensteuer die Nachlass- und Vermögensbesteuerung bis zum Jahre 1973.⁴⁸ Seit der Einführung des Erbschaftsteuergesetzes von 1974 ist die Erbschaft- und Schenkungbesteuerung als eine Erbanfallsteuer ausgestaltet. Nach der heftigen Diskussion in den letzten Jahren und dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom Bundestag trat die aktuelle Fassung am 01.01.2009 in Kraft.⁴⁹ Die Gesetzgebung der Erbschaftsteuer steht dem Bund zu. Trotzdem ist die Erbschaftsteuer in Deutschland eine Ländersteuer, da den Ländern die Ertragshoheit und die Verwaltungshoheit zustehen.⁵⁰ Neben dem ErbStG wird die Wertermittlung des Erbanfalls in dem Bewertungsgesetz (BewG) geregelt.⁵¹

Im Gegensatz zu den USA knüpft die deutsche Erbschaftsteuer an den Erben an, d.h. die Vermögen des Erblassers werden erst an den Erben (ggf. an mehrere Erben) übertragen und bei jedem einzelnen Erwerber individuell besteuert. Das Besteuerungsobjekt ist somit der Erbanfall bzw. die Bereicherung des Erwerbers.⁵²

Gemäß dem BewG werden die übertragenen Vermögen grundsätzlich mit gemeinem

⁴⁸ Preißer, M., Einführung, in Rödl, C. u.a. (Hrsg.), Kompakt-Kommentar (2009), S. 2.

⁴⁹ Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), BGBl I S. 379.

⁵⁰ §§ 106 Abs. 2 und 108 Abs. 2 GG sowie auch Djanani, C. u.a., Erbschaftsteuerrecht (2006) S. 150.

⁵¹ § 12 ErbStG.

⁵² § 10 ErbStG.

Wert erfasst.⁵³ Besonderheiten und Verschonungsregelungen gelten für verschiedene Vermögensarten. Dieser Wert wird beim Erwerber fortgeführt und gilt als maßgebliche historische Kosten für die spätere Ermittlung des Veräußerungsgewinns.

Da die Erwerber als Steuerpflichtige gelten, werden auch deren subjektiven Merkmale einbezogen. Gemäß dem aktuellen ErbStG werden die Empfänger - im Falle unbeschränkter Steuerpflicht - in drei Steuerklassen eingeordnet. Allgemein steht jedem Erwerber ohne verwandtschaftliche Besonderheiten⁵⁴ ein Freibetrag in Höhe von 20 000 Euro für Erwerbungen innerhalb von zehn Jahren⁵⁵ zu.⁵⁶ Der Höchstsatz von Erbschaftbesteuerung beträgt 50%.⁵⁷

2.2.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven

Adäquat zum vorherigen Teil des Kapitels wird die ertragsteuerliche Erfassung von Erbschaften in Deutschland anhand zweier Beispiele untersucht.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(0)			
= gesamter Nachlass		(100)		
			↓	
Vermögensübertragung			(100)	
- Erbschaftsteuer (40%)			40	
= Nettoerbanfall			(60)	
Veräußerungserlös				100
- fortgeführte Anschaffungskosten				(100)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0

⁵³ §12 ErbStG verweist auf BewG.

⁵⁴ §§ 15-19 ErbStG. Steuerklasse II im Reininlandsfall.

⁵⁵ §14 Abs.1 ErbStG.

⁵⁶ §16 ErbStG.

⁵⁷ §19 Abs.1 ErbStG.

= Nettoergebnis				60
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			40%	(40/100)

Tabelle 3: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im deutschen Steuerrecht

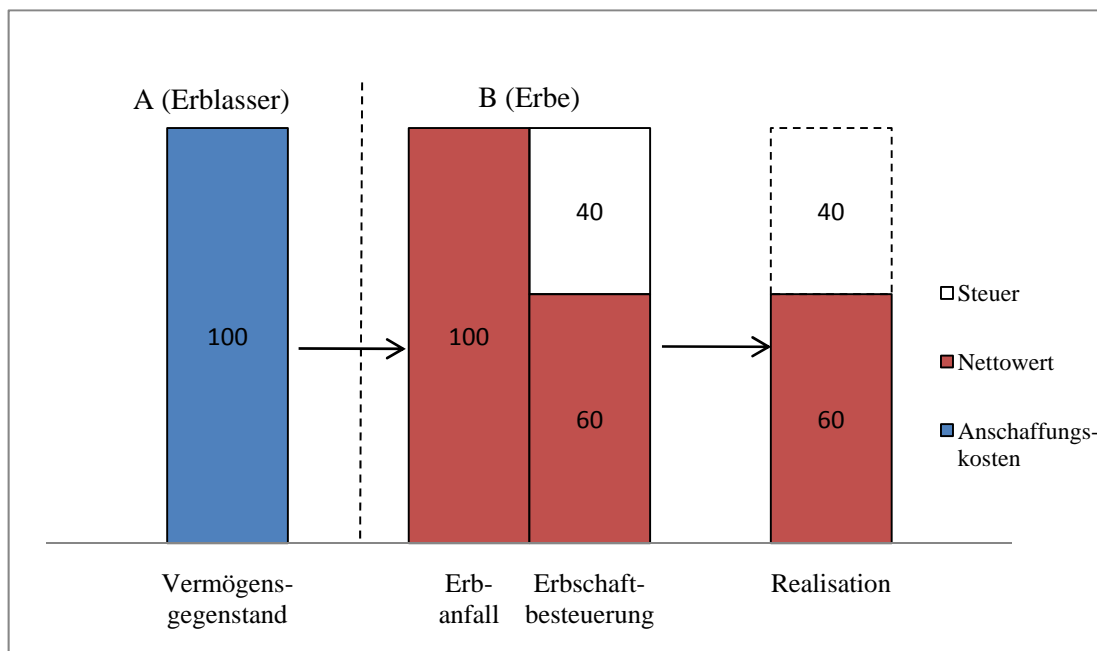


Abb. 6: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im deutschen Steuerrecht

Wie in der Rechnung (Tabelle 3) dargestellt, wird im deutschen Steuerrecht der gesamte Nachlass ermittelt, an den Erben übertragen und erst dann mit dem individuellen Erbschaftsteuersatz vom Erben erfasst. B darf diesen Vermögensgegenstand zum Zeitwert aufnehmen⁵⁸ und hat die latente Steuerschuld in Höhe von 40 GE. Nach sofortiger Veräußerung realisiert er das Erbeinkommen und zahlt damit die Erbschaftsteuer. Da der Veräußerungserlös dem Zeitwert entspricht, entsteht kein Gewinn durch den Verkauf, so dass der Erbe B keine Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn zahlen muss.⁵⁹

Wie in der obigen Abbildung (Abb. 6) dargestellt, erfolgt die erbschaftsteuerliche Belastung erst beim Erben und bildet die Gesamtbesteuerung des Übertragungsvorgangs (40%).

⁵⁸ Einzelheiten in EStG je nach Vermögensart.

⁵⁹ Gemäß § 35b EStG wird Steuerermäßigung beim Zutreffen von ErbSt und ESt gewährt, jedoch nur mit einem durchschnittlichen Steuersatz der ErbSt. Eine vollständige Anrechnung somit praktisch selten.

Handelt es sich um einen Schenkungsfall, wird der Veräußerungsgewinn voll der Einkommensteuer untergeworfen.⁶⁰ Da in unserem Beispiel die Veräußerung immer zum ermittelten Zeitwert folgt, ergibt sich auch kein Veräußerungsgewinn. Wird die Realisation erst später möglich und zum abweichenden Wert vorgenommen, wäre der Erbfall günstiger als der Schenkungsfall, da beim Schenkungsfall keine Anrechnung der Schenkungsteuer gewährleistet wird.⁶¹

2.2.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven

Steigt der Zeitwert des Nachlasses zum Zeitpunkt des Todes auf 120 GE, d.h. der Vermögensgegenstand enthält 20 GE stille Reserven im Vergleich zum Anschaffungszeitpunkt, wird der Empfänger mit 48 GE (40% Erbschaftsteuer auf den Nachlass in Höhe von 120 GE) erbschaftsteuerpflichtig. Nach der sofortigen Veräußerung und nach Abzug der Erbschaftsteuerschuld erhält der Erbe netto 72 GE (Tabelle 4).

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
= gesamter Nachlass		(120)		
			↓	
Vermögensübertragung			(120)	
- Erbschaftsteuer (40%)			48	
= Nettoerbanfall			(72)	
Veräußerungserlös				120
- fortgeführte Anschaffungskosten				(120)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				72

⁶⁰ § 35b EStG.

⁶¹ Hübner, H., Erbschaftsteuerreform 2009, abrufbar unter http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata%2Fkomm%2FHuebnerHdbErbStReform_1%2FMono%2Fcont%2FHuebnerHdbErbStReform.Teil_3_A.IV.4.htm (02.09.2009).

Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)	40% (48/120)
--	--------------

Tabelle 4: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im deutschen Steuerrecht

Die Gesamtsteuerlast von 40% besteht aus der Erbschaftsteuer vom Erben B und dient zur Erfassung der Bereicherung von B. Vor der Übertragung sind der Anschaffungskostenteil und der Teil der stillen Reserven unterschiedlich von ertragsteuerlicher Erfassung betroffen. Während 100 GE im Vermögensgegenstand als Nettoeinkommen, d.h. Einkommen nach Einkommensbesteuerung, besteuert werden, werden die stillen Reserven von 20 GE aus Sicht des Erblassers steuerfrei an B übertragen. (Abb. 7)

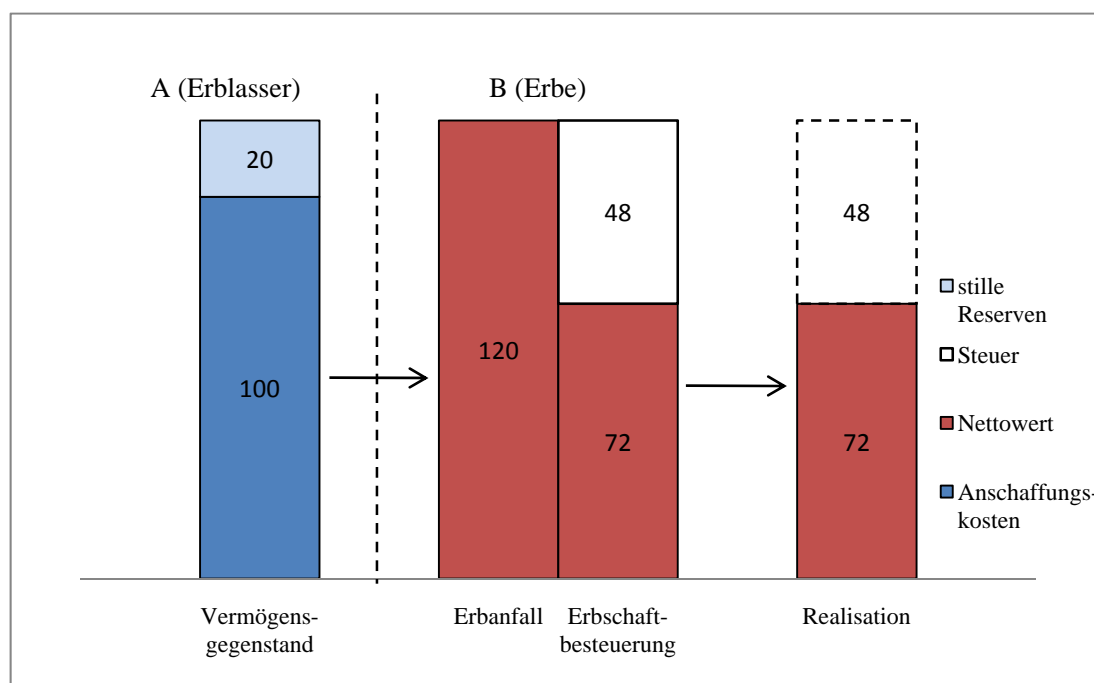


Abb. 7: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im deutschen Steuerrecht

2.3 Einkommensteuer im Erbschaft- und Schenkungsfall in Kanada

2.3.1 Einführung

Im Gegensatz zu den USA und Deutschland schaffte das kanadische Steuerregime bereits 1972 das Nachlasssteuergesetz (Estate Tax Act) ab. Der Anlass zur Abschaffung

war die Einführung eines umfangreichen Einkommensteuersystems.⁶² Dadurch sollte vor allem die Komplexität der Steuerarten und des Besteuerungssystems reduziert werden und die ungerechte Steuerverteilung vermieden werden.⁶³ Nach der Reform werden Erbschaften nun mehr durch die Einkommensteuer (Income Tax Act) erfasst. Somit werden die Steuerfolgen beim Todesfall in §70 der Income Tax Act (ITA) vom 01.01.1972 (Regelung über die Besteuerung des laufenden Einkommens im Todesjahr und des Vermögens vom Erblasser) und in §72 der ITA(über noch nicht realisierte Veräußerungsgewinne aus vergangenen Jahren) geregelt.⁶⁴

Im Erbschaftsfall wird das sämtliche Vermögen vom Nachlasser zuerst ermittelt. Dann wird die Differenz zwischen Verkehrswert (fair market value) unter Veräußerungsfiktion mit vorzunehmenden Anpassungen (adjusted cost base) und den historischen Anschaffungskosten als Veräußerungsgewinn (capital gains) in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer vom Nachlasser zum Todesjahr erfasst.⁶⁵ Nach der einkommensteuerlichen Behandlung (inklusive laufenden und einmaligen Einkommen) werden die Vermögen an die Erben zum gedachten Veräußerungserlös des Erblassers als Anschaffungskosten des Empfängers⁶⁶ übertragen. Bei Übergang an Ehegatten wird keine Veräußerungsfiktion unterstellt.⁶⁷ Ferner sind noch besondere Kategorisierungsregelungen der Vermögen in die Anlagevermögen oder Umlaufvermögen zu beachten, und zwischen abschreibungsfähiges Vermögen und nicht abschreibungsfähiges Vermögen zu unterscheiden.⁶⁸ Auch die Ländernachlasssteuer wurden in der Folgezeit komplett aufgehoben und mehr durch die Besteuerung fiktiver

⁶² Müssener, I., Das Steuerrecht Kanadas (IWB 2001) S. 191 ff.

⁶³ <http://www.thecanadianencyclopedia.com/index.cfm?PgNm=TCE&Params=A1ARTA0007884> (08.09.2009).

⁶⁴ Income Tax Act (ITA).

⁶⁵ ITA, § 40 regelt allgemeine Berechnung der Veräußerungsgewinne und -verluste.

⁶⁶ ITA, § 70.

⁶⁷ Byrd, C./Chen, I., Canadian Tax Principles (2007), S.468.

⁶⁸ Wie schon erwähnt, wird in unserem Modell ein Erbfall ohne jegliche Sonderrestriktionen bzgl. Vermögensarten etc., d.h. nichtabschreibungsfähiges Kapitalvermögen im Anlagevermögen angenommen.

Veräußerungsgewinne im Todesfall ersetzt.⁶⁹

Für Schenkungen gilt die capital gains tax entsprechend. Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Vermögensabgabe durch Tod, Schenkung und Wegzug bildet somit einen besonderen Teil der Einkommensbesteuerung und für die gesamte Lebenszeit sind bis zu 100 000 CanD (kanadischer Dollar) von der Besteuerung freigestellt. Der Höchstsatz auf der Bundesstauerebene beträgt 29%.⁷⁰

2.3.2 Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven

Da das kanadische Steuerrecht keine Erbschaftsteuer kennt, wird keine Besteuerung im Sinne der Erbschaften erfolgen, sondern die Erfassung des Einkommens aufgrund fiktiver Veräußerung.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven(fiktiver Veräußerungsgewinn)	(0)			
- Einkommensteuer (40%)	0			
=Nettonachlass		100		
			↓	
Vermögensübertragung			(100)	
Veräußerungserlös				100
- fortgeführte Anschaffungskosten				(100)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				100
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			0	

Tabelle 5: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im kanadischen Steuerrecht

Im ersten Fall ist festzuhalten, dass der Zeitwert des Vermögensgegenstands den historischen Anschaffungskosten entspricht, d.h. es ist kein fiktiver

⁶⁹ Wilde, H., Das kanadische „Erbschaftsteuerrecht“ (1997) S. 30.

⁷⁰ Jülicher, M., § 21 Anhang, in Troll, M. u. a. (Hrsg.), Kommentar (2009), Rn. 108.

Veräußerungsgewinn vorhanden. Der Gegenstand geht steuerfrei an B über. Da der Erwerber B die gleichen Anschaffungskosten ansetzen darf, entsteht für ihn bei der Realisation ebenfalls kein Veräußerungsgewinn. Der Übertragungsvorgang ist somit komplett steuerfrei.

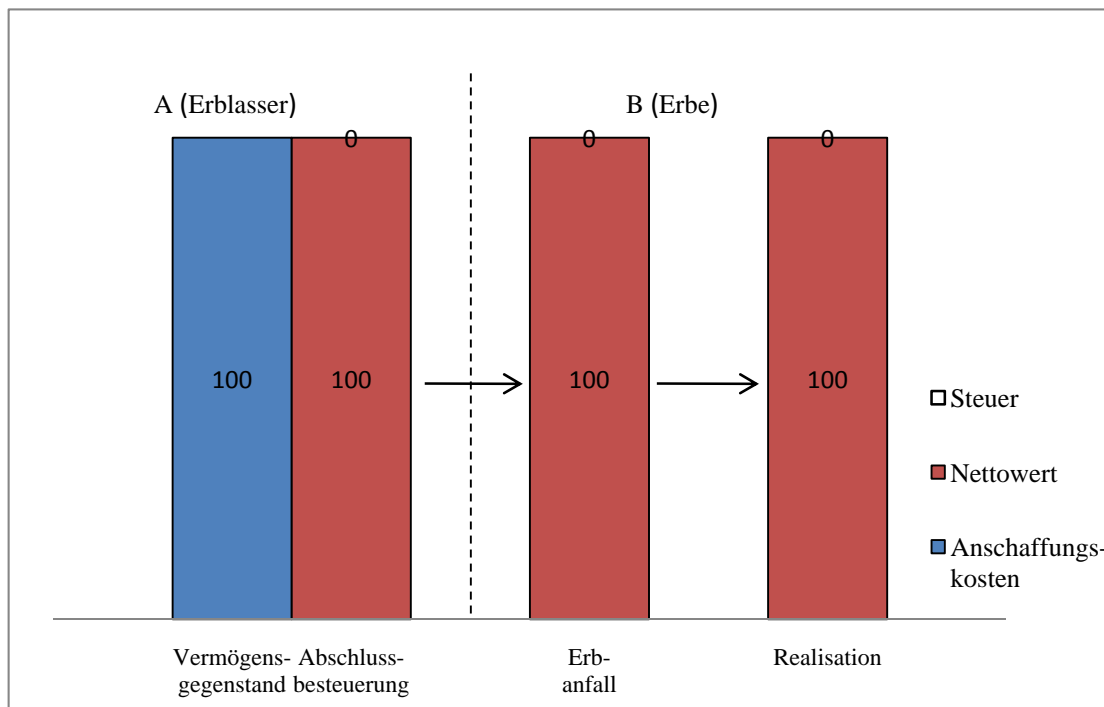


Abb. 8: Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven im kanadischen Steuerrecht

2.3.3 Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven

Wenn der Vermögensgegenstand einen Zeitwert von 120 GE statt 100 GE hat, sind die stillen Reserven in Höhe von 20 GE der Gewinn unter der Veräußerungsfiktion und unterliegen als „capital gains“ der Einkommensteuer. Mit einem individuellen Steuersatz von 40% für A wird der Nachlass nach Steuerabzug in Höhe von 8 GE an B übertragen. Da der tatsächliche Veräußerungspreis identisch mit dem festgestellten Marktwert zum Todeszeitpunkt ist, entsteht für B keine Steuerlast.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven (fiktiver Veräußerungsgewinn)	(20)			
- Einkommensteuer (40%)	8			

	der Erblasser		der Erbe	
=Nettonachlass		112		
			↓	
Vermögensübertragung			(120)	
Veräußerungserlös				120
- fortgeführte Anschaffungskosten				(120)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				112
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)	6,7% (8/120)			

Tabelle 6: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im kanadischen Steuerrecht

Die gesamte Steuerbelastung von 6,7% ist durch die Abschlussbesteuerung des Wertzuwachses unter Veräußerungsfiktion entstanden. Aus der Sicht vom Erblasser, wird das Vermögen grundsätzlich der objektiven Einmalbesteuerung entsprechen. Die Besteuerung der stillen Reserven ist eine zeitliche Verschiebung der steuerlichen Erfassung vom Vermögenszuwachs. Für den Erwerber B ist die Bereicherung steuerfrei.

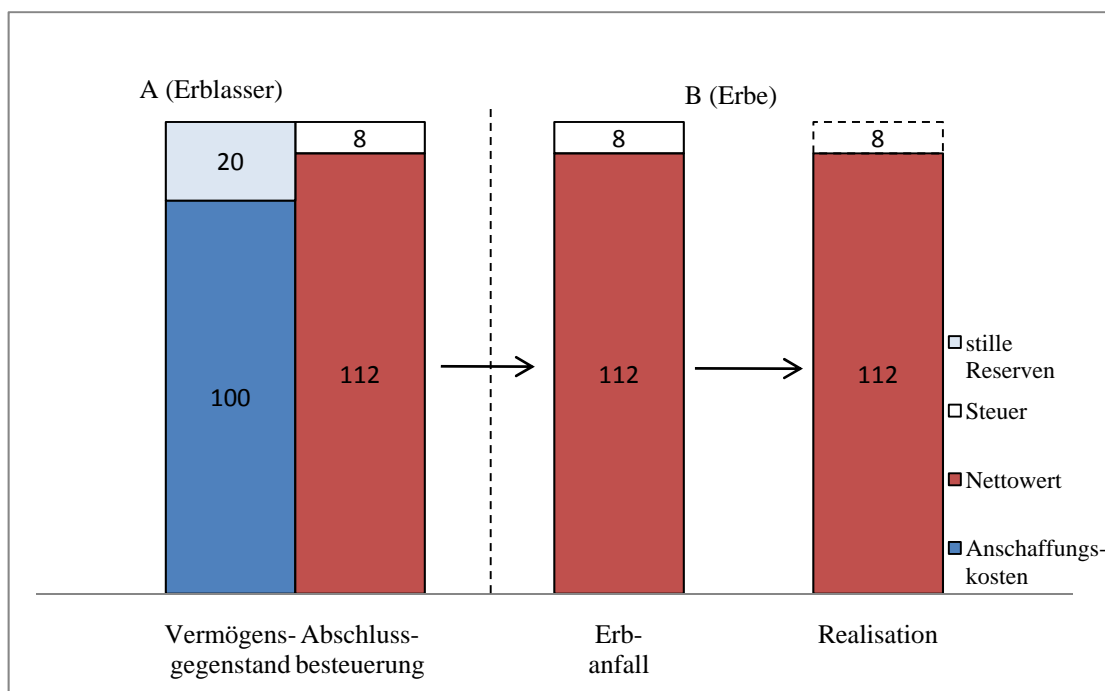


Abb. 9: Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven im kanadischen Steuerrecht

2.4 Zwischenergebnis

Die Erbschaftsteuer wird *in den USA als eine Nachlasssteuer* ausgestaltet. Der Steuerpflichtige ist der Erblasser. Erst nach der Besteuerung des sämtlichen Nachlasses unter Berücksichtigung der subjektiven Merkmale vom Nachlasser werden die Vermögen an den Erwerber übertragen. Der „fair market value“ ist maßgeblich für die Besteuerung und wird ebenso beim Erwerber als Anschaffungskosten anerkannt.

Im Gegensatz dazu knüpft die Erbschaftbesteuerung *in Deutschland* an den Erwerber an und ist *eine Erbanfallsteuer*. Der Steuerschuldner ist der Erwerber. Grundlage der Besteuerung sind die individuellen Besonderheiten des Erben. Die Besteuerung erfolgt nach dem Erbanfall zum gemeinen Wert und wird fortgeführt.

Nicht als Erbschaftsteuer bezeichnet, aber die Erbschaften erfassend, besteuert das *kanadische Steuerregime* beim Nachlasser abschließend den Nachlass *mit Einkommensteuer*. Die Steuer wird auf den fiktiven Veräußerungsgewinn im Todesjahr auf der Basis des Verkehrswerts ermittelt und erhoben. Da die Erfassung beim Erblasser stattfindet, wird dessen Subjektivität - wie in den Vereinigten Staaten, aber nicht gleichermaßen - berücksichtigt.

Abb. 10 und Tabelle 7 stellen noch einmal die Anknüpfungspunkte und Merkmale der Erbschaftbesteuerung in den drei Ländern dar.

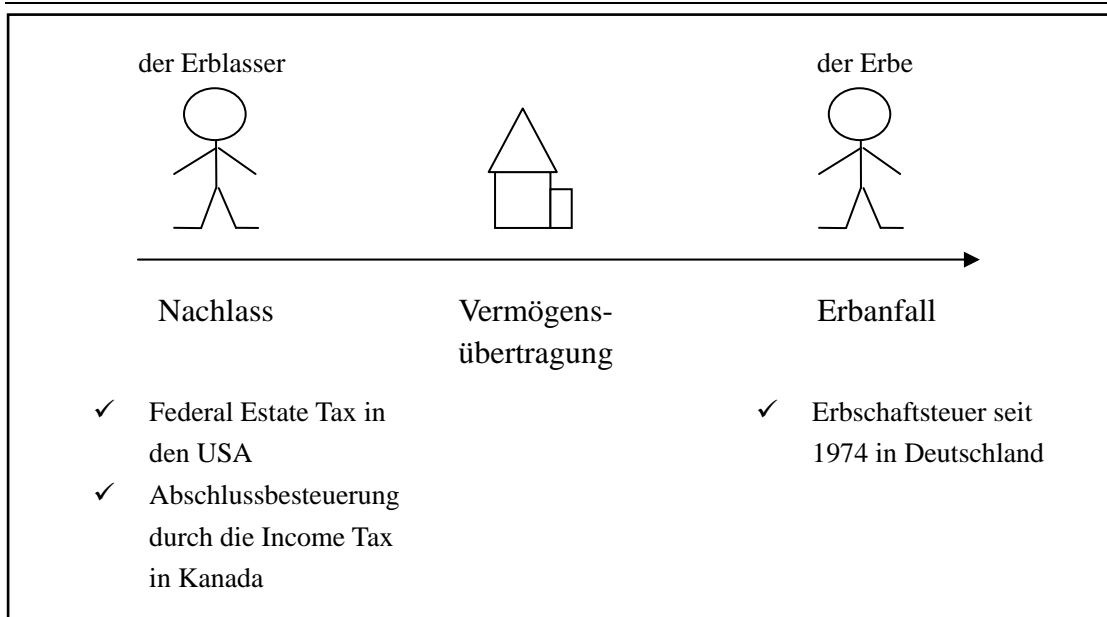


Abb. 10: Anknüpfungspunkte der Erbschaftbesteuerung in den USA, Deutschland und Kanada

Länder	USA	Deutschland	Kanada
Merkmale			
Ausgestaltung	Nachlasssteuer	Erbanfallsteuer	Abschlussbesteuerung
Bewertung des Nachlasses	grundsätzlich zum fair value	grundsätzlich zum fair value	grundsätzlich zum fair value
Berücksichtigung der Subjektivität	vom Erblasser	vom Erben	vom Erblasser
Erfasste Objekte:			
- historische Anschaffungskosten	durch Nachlasssteuer	durch Erbanfallsteuer	durch Einkommensteuer
- nicht zugeflossene stille Reserven	durch Nachlasssteuer	durch Erbanfallsteuer	./.
Steuerlast im Bsp. (ohne stille Reserven)	40%	40%	0%
Steuerlast im Bsp. (mit stillen Reserven)	40%	40%	6,7%

Tabelle 7: Merkmale der Erbschaftbesteuerung in den USA, Deutschland und Kanada

3. Folgerungen aus dem internationalen Vergleich und steuersystematische Ansprüche

Nach der Bestandsaufnahme der existierenden Erbschaftbesteuerungen im internationalen Vergleich werden im folgenden Kapitel die theoretischen Rechtfertigungsgründe für die Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen als solche aufgezeigt. Die unterschiedlichen Systeme der Erbschaftbesteuerung sind anhand von Steuerzwecken und -prinzipien zu bewerten. Daraus könnte die steuersystemkonforme Erfassung hergeleitet werden.

3.1 Besteuerungsziel

3.1.1 Umverteilungsfunktion als sozialpolitisches Anliegen

Die historisch übernommenen Begründungen der Erbschaftsteuer waren etwa die Gewährleistung der Vermögensübertragung als Rechtsakt. Diese ist weltweit abzulehnen, da in den meisten Staaten die Steuerzugriffe nicht als Gegenleistungen des Staates zu rechtfertigen sind.⁷¹ Ferner rechtfertigt die Verkehrsteuer-Theorie aufgrund der Beliebigkeit der Besteuerung die Erbschaftsteuer nicht, obwohl die Erbschaftsteuer die Übertragung von Vermögen als Objekt erfasst.⁷²

Unter den aktuellen Rechtfertigungstheorien findet die *Umverteilungstheorie* die meisten Befürworter.

Grundlegend ist für die Aufdeckung der Steuergesetze zwischen drei Normengruppen zu unterscheiden: die Fiskalzwecknormen, die Sozialzwecknormen und die Vereinfachungszwecknormen.⁷³

⁷¹ Bspw. im deutschen Recht gemäß §3 Abs. 1 AO.

⁷² Klein-Blenkers, F., Bedeutung subjektiver Merkmale (1991) S. 75. Auch andere Theorien erwähnt und kritisiert, S. 75 ff.

⁷³ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 74 ff.

Die *Vereinfachungszwecknormen* existieren jedoch nur aus technisch-ökonomischer Gründen und bilden daher kein selbständiges Subsystem.⁷⁴ Die *Fiskalzwecknormen* sind eine fiskalische Motivation „zur Erzielung von Einnahmen“⁷⁵. Die Besteuerung ergibt sich zwar aus den Steuergesetzen, darf jedoch nicht beliebig ausgeweitet werden.⁷⁶ Die *Sozialzwecknormen* sind hingegen „lenkende (regulative), dirigistische, interventionistische, instrumentalistische, extrafiskalische Normen, die wirtschaftspolitisch, [...] sozialpolitisch im engeren Sinne (insbesondere umverteilend oder redistributiv), [...], nicht fiskalisch motiviert sind.“⁷⁷

Bei den Sozialzwecknormen sind nochmals die Lenkungstheorie und die Umverteilungstheorie zu unterscheiden.⁷⁸ Die erste Norm beabsichtigt staatliche Lenkungen durch gezielte Steuerbelastungen und -entlastungen. Die Umverteilung hingegen bezweckt „eine gleichmäßige Verteilung des Wohlstands zwischen den Bürgern eines Staates“⁷⁹ als wichtige Aufgabe von Steuern, damit Chancengleichheit und Gerechtigkeit als wichtige soziale Funktion eines Staates bewahrt werden.⁸⁰

Die Entstehung der modernen Erbschaftbesteuerung liegt zwar oft im Finanzbedarf für Kriegsvorbereitungen. Heutzutage sind die Steueraufkommen von Erbschaftbesteuerung jedoch eher gering. In 2008 betragen sie bspw. etwa 1% in Deutschland.⁸¹ Der steuerliche Zugriff wird stattdessen primär durch die sozialpolitische Umverteilungsfunktion eines Staates motiviert.⁸² Zu beachten ist aber, dass der Redistributionsgedanke als eigenständiger Rechtfertigungsgrund für die Erbschaftsteuer

⁷⁴ Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 74 f. und S. 80.

⁷⁵ Bspw. § 3 Abs. 1 AO.

⁷⁶ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 77.

⁷⁷ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 77 ff.

⁷⁸ Lang, J., Grundlagen in Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrecht (2008), S. 75.

⁷⁹ Vgl. Klein-Blenkers, F., Bedeutung subjektiver Merkmale (1991) S. 78 f.

⁸⁰ Lang, J., Grundlagen in Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrecht (2008), S. 75 ff.

⁸¹ Quelle: BMF, Steuereinnahmen 2006-2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4158/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt__I/0602221a6009__Steuerarten__2006_E2_80_932008,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (25.08.2009).

⁸² Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 460 f.

abzulehnen ist, da dies ansonsten zu Beliebigkeit der Besteuerung führt,⁸³ welche wiederum dem sozialen Gerechtigkeitsgedanken widerspricht.

Folgt man dem Ziel der Chancengleichheit und somit dem sozialstaatlichen Redistributionsgedanken ordnungsgemäß, sollte die subjektive Leistungsfähigkeit als Maßstab der Umsetzung herangezogen werden.⁸⁴

3.1.2 Vollständige Erfassung der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit

Zu den Fragen, welchen Anteil des Einkommens eine Person an den Staat abgeben sollte, ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentaler Maßstab der Lastengleichheit international breit akzeptiert.⁸⁵ Als „grundlegendes Steuerverteilungsprinzip“ verdient das Leistungsfähigkeitsprinzip im Gegensatz zu anderen Ansätze wie z.B. dem Kopfsteuerprinzip oder dem Äquivalenzprinzip „auch ohne ausdrückliche Verfassungsrechtliche Verankerung den Vorzug“.⁸⁶

Nicht selten wird zwischen konsumorientierter und einkommensorientierter Besteuerung unterschieden.⁸⁷ In der folgenden Ausführung soll die einkommensorientierte Besteuerung näher betrachtet werden, welche einer ertragsteuerlichen Theorie unterliegt.

Nach Tipke ist das Leistungsfähigkeitsprinzip „das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“.⁸⁸ Inhaltlich bezeichnet die steuerliche Leistungsfähigkeit „die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem gespeicherten Einkommen entsprechend

⁸³ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 875 f.

⁸⁴ Vgl. Lang, J., Grundlagen, in Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrecht (2008), S. 87 ff.

⁸⁵ Statt viele: Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 482 ff.; Smith, A., Wealth of nations (o.J.) „equality of taxation“; sowie Birk, D., Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab (1983).

⁸⁶ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 484.

⁸⁷ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S.326: „Es gibt nur eine Steuerquelle: das Einkommen, genau: das als Vermögen gespeicherte Einkommen.“ Zu diesem Grundsatz ‚Trzaskalik, C., zum steuertheoretischen Grundsatz, in Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrechtsordnung in der Diskussion (1995). Zum konsumbasierten Steuersystem, Rose, M. u.a.(Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems (1991).

⁸⁸ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 480.

der Höhe des disponiblen Einkommens zahlen zu können.“⁸⁹

Die gerechten Sozialzwecknormen haben durch den Leistungsfähigkeitsmaßstab zwei Konsequenzen: ein leistungsfähigerer Steuerzahler gibt mehr ab als ein wirtschaftlich Schwächerer. Dadurch wird die sozialpolitische Umverteilung ermöglicht (so genannte vertikale Steuergerechtigkeit). Zum anderen sollten Steuerzahler gleicher Leistungsfähigkeit gleich belastet werden (horizontale Steuergerechtigkeit).⁹⁰

Die vertikale Leistungsfähigkeit erfordert eine subjektive Anknüpfung der Besteuerung. Nur unter Berücksichtigung der persönlichen Merkmale könnte die individuelle Ertragfähigkeit ermittelt werden. Desweiteren ist eine vollständige Erfassung der Leistungsfähigkeit jedes Individuums unabhängig von den Speichermedien der Leistungsfähigkeit (d.h. Mittelherkunft, Vermögensarten etc.) zwingend. Lückenhafte Besteuerung führt auch zu horizontaler Ungleichheit. Dies ist aufgrund des komplexen Vielsteuersystems oft problematisch. Doch setzt man das Leistungsfähigkeitsprinzip ordnungsmäßig (d.h. vollständig und subjektbezogen) um, - ungeachtet unter welcher Steuerart und mit welcher Belastung -, so könnte die soziale Gerechtigkeit bei der Umverteilung erreicht werden.

Im Folgenden werden die dargestellten Erbschaftsteuersysteme mit dem Maßstab einer vollständigen Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit jeweils an dessen Anknüpfungspunkt, Besteuerungsobjekte, Berücksichtigung subjektiver Merkmale und weitere möglichen Probleme untersucht.

Es ist eindeutig, dass nicht alle der drei Anknüpfungspunkte, die im ersten Kapitel ausgeführt wurden, der Leistungsfähigkeit entsprechen. Die Übertragungsbesteuerung lässt sich als eine Mindeststeuer auf dem Rechtsverkehr mit der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit nicht vereinbaren.⁹¹

⁸⁹ Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 481.

⁹⁰ Birk, D., Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab (1983) S. 165 ff. sowie Muchenberger, M., Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip (2004), S.115 ff.

⁹¹ Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung I (2000) S. 408.

3.2 Kritische Würdigung der dargestellten Länder

3.2.1 USA

Wie im vorherigen Beispiel dargestellt, erfasst die US-amerikanische Nachlasssteuer als „die letzte Vermögensteuer“⁹² den gesamten Nachlass.

Die Idee solcher Nachlasssteuer lag hauptsächlich in der Gegenwirkung gegen die aufbauende Vermögensansammlung.⁹³ Ein gewisses „Diamond Modell“ zeigte, dass Vermögen mit zunehmender Ausgangsbasis beschleunigt aufgebaut werden kann.⁹⁴ So nimmt die US-amerikanische Nachlasssteuer durch eine letztmalige Erfassung einen bestimmten Anteil weg und fördert damit die „tüchtige Arbeit“ der nächsten Generation.⁹⁵

Das Aufkommen von US-amerikanische Federal Estate Tax war höher als in anderen OECD Ländern mit Erbanfallsteuersystem⁹⁶, wie z.B. Deutschland. In den USA beträgt der Freibetrag 3,5 Mio. USD, wirkt aber statistisch niedriger als bspw. der Freibetrag in Deutschland von 0,2 Mio. Euro. Und im Fall der Kinder als Erben (Steuerklasse I) kommt es sogar zu einem höheren Freibetrag in Höhe von 4 Mio.⁹⁷ Euro. Somit ist die US-amerikanische Nachlasssteuer relativ finanzeffektiv.⁹⁸

In Hinblick auf den Finanzbedarf und auf die Gegenwirkung gegen den mühelosen Vermögensaufbau ist die US-amerikanische Erbschaftsteuer sinnvoll. Auch zu der Kritik der fehlenden Berücksichtigung der Verwandtschaftsverhältnisse gegen eine

⁹² Birk, D., Steuerrecht (2008) S. 406.

⁹³ Kopczuk, W./Slemrod, J., Impact of the Estate Tax, in Gale, W. (Hrsg.), Rethinking (2001) S. 299 ff.

⁹⁴ Zur Darstellung des Modells in Richtsteig, M., System der Erbschaftsteuer (2009), S. 31 ff.

⁹⁵ Hauser, B., Death Duties (Real Prop. Prob. & Tr. J. 1999), S. 363 ff.

⁹⁶ 1997 betrug das Aufkommen der Erbschaftsteuer in Deutschland 0,25% der gesamten Steuereinnahmen und in den USA hingegen betrug das Aufkommen von Estate Tax 0,91% der gesamten Steuereinnahmen. Quelle: Joint Committee on Taxation, Present Law and Background (JCX-2-98), 27.01.1998.

⁹⁷ §§ 16 ff. ErbStG.

⁹⁸ Das relative Aufkommen von der Federal Estate Tax liegt heutzutage jedoch auch nur etwa 1%, welches der Hauptkritikpunkt von den Diskussionen in den letzten Jahren war. Dazu Wampler, M., Repealing the Federal Estate Tax (Seton Hall Legis. J. 2001), S. 525 ff.

Nachlasssteuer gelten in den USA entsprechenden Abzüge und Ermäßigungen. Wichtig ist auch, dass die Kosten für Nachlassplanung durch Irrelevanz des Empfängers in bestimmten Rahmen eingeschränkt werden kann.⁹⁹

Eine fatale Schwäche der US-amerikanischen Estate Tax liegt aber in der fehlenden Erfassung subjektiver Leistungsfähigkeit. Da die Besteuerung an den Erblasser knüpft, sollte das Einkommen bei ihm vollständig aber auch nur einmalig erfasst werden.

Unser Beispiel zeigt, dass beim Nicht-Vorhandensein stiller Reserven der gleiche Vermögensgegenstand, den der Erblasser mit bereits durch Einkommensteuer belasteten Einkünften angeschafft hat, noch einmal durch Nachlasssteuer erfasst wird. Die eigentliche Leistungsfähigkeit ist dabei aber nicht gestiegen. Anstatt Sparen bzw. Vermögensaufbau könnte der Erblasser auch sein sämtliches Einkommen verwenden. Ohne Nachlass wäre er nicht erbschaftsteuerpflichtig.

Beim Vorhandensein stiller Reserven wird der Anteil der gestiegenen Leistungsfähigkeit, welche dem Wertzuwachs des Vermögens entspricht, durch die Nachlasssteuer erfasst. Dieser Teil der Besteuerung ist leistungsfähigkeitskonform. Jedoch ist die doppelte Erfassung des Kostenanteils nicht verschwunden. Ferner werden die stillen Reserven nicht wie im Einkommensteuersystem adäquat erfasst, da sowohl die anfallende Periode der Steuer als auch der belastende Tarif von der Einkommensteuer abweicht, obwohl die stillen Reserven als Objekt der Einkommensteuer erfasst werden. Die horizontale Leistungsfähigkeit ist nicht gegeben.

Außerdem ist die Besteuerung wegen fehlender Liquidität je nach Vermögensarten problematisch. Handelt es sich bspw. um ein Grundstück, so muss es ggf. verkauft werden, um die abschließende Steuerschuld abzugleichen.

Es bleibt festzuhalten, dass die US-amerikanische Nachlasssteuer als eine Art Vermögensteuer vollkommen akzeptabel ist, jedoch mit dem weltweit anerkannten Leistungsfähigkeitsgedanken der Besteuerung nicht übereinstimmt.

⁹⁹ Joint Committee on Taxation, Description and Analysis (JCX-22-08), 10.03.2008, S. 22.

3.2.2 Deutschland

Die deutsche Erbschaftsteuer vor 1974 glich der Erbschaftsteuer in den USA und war ebenfalls der Form nach eine Nachlasssteuer. Doch mit der Einführung der damaligen Vermögensteuer lässt sich feststellen, dass die Erbschaftsteuer angeknüpft an den Erblasser den doppelten Steuerzugriff darstellt.¹⁰⁰ Somit wurde die Erbschaftsteuer in der heutige Erbanfallsteuer reformiert.

Die deutsche Erbanfallsteuer von 1974 knüpft nun an den Erben und erfasst die Bereicherung des Erben.¹⁰¹ In den beiden Fällen ohne und mit stillen Reserven ist die Besteuerung für den Erwerber mit seinen subjektiven Merkmalen leistungsfähigkeitsentsprechend. Das System lässt sich mit der Einkommensteuer vergleichen, erfasst jedoch statt des Einkommens nun die Bereicherung.¹⁰²

Im Gegensatz zu dem US-amerikanischen System hat die deutsche Erbschaftsteuer den Erblasser komplett außer Sicht gelassen. Im Fall ohne stille Reserven ist es nicht problematisch, da das Vermögen nicht an Wert gewonnen hat. Aber wenn stille Reserven vorhanden sind, wird die Wertsteigerung steuerfrei an den Erben weitergehen. Im Vergleich zu einem gleich leistungsfähigen Steuerzahler, der das Vermögen ohne zeitlichen Unterschied kurz vor dem Tod veräußert hat, zahlt unser Erblasser in der Tat weniger Steuern. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist hier abgebrochen.¹⁰³ Im Ganzen entsteht zwar keine Doppelbesteuerung wie in den USA beim Erblasser, jedoch ist keine vollständige Erfassung der Leistungsfähigkeit gegeben.

Adäquat zu der Nachlasssteuer werden sich betroffene deutsche Steuerpflichtige viel

¹⁰⁰ Zur ausführlichen Auseinandersetzung der Vermögensteuer, der Nachlasssteuer und der Einkommensteuer in Gesamtbeurteilung in Britzelmayr, W., Vermögensteuer oder Nachlasssteuer? (1930), S. 1 ff.

¹⁰¹ § 10 ErbStG.

¹⁰² Vgl. Meincke, J., Kommentar (2009), S. 3 ff.

¹⁰³ In der Literatur wird die „Fortsetzungsthese“ vertreten, Erblasser und Erbe werden wie „ein und dieselbe Person“ behandelt. Diese These ist jedoch nicht zu rechtfertigen. Gegenargument wird ausführlicher geschildert in Birnbaum, M., Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), S. 82 ff.

mehr Gedanken über die Nachlassplanung machen müssen.¹⁰⁴

Die Problematik der fehlenden Liquidität ist ebenfalls vorhanden. Jedoch könnten deutsche Steuerzahler durch eigenes Einkommen die Erbschaftsteuer abgeben, da die Steuerpflicht an den Erwerber anknüpft. Sollte die Erbschaftsteuer nur im eigenen Einzelsystem betrachtet werden, wie es im aktuellen Steuergesetz geregelt ist, ist die Problematik längst noch nicht gelöst.

Zusammenfassend erfasst die deutsche Erbschaftsteuer die erhöhte Leistungsfähigkeit des Erben. Dadurch ist die Umverteilung besser erreicht als in den USA. Beim Erblasser ist die Erfassung hingegen kritisch.

3.2.3 Kanada

Kanada hat aufgrund der Abwägung von Komplexität und Systemmäßigkeit seine ursprüngliche Nachlasssteuer abgeschafft und die letzte Besteuerung des Erblassers durch die Veräußerungsfiktion in die Einkommensteuer integriert.¹⁰⁵

Oft wird die faktische Erbschaftbesteuerung kritisiert, da das Einkommen nicht fiktiv ermittelt werden soll.¹⁰⁶ Jedoch, wenn man das Einkommen ohne Realisationsprinzip betrachtet, war die Reform zu begrüßen. Im vorherigen Beispiel wurde der Erblasser bei keiner Wertsteigerung des Vermögens nicht noch einmal belastet und war bei Wertzuwachs entsprechend steuerpflichtig für die gespeicherten stillen Reserven.

Für den Nachlasser ist die subjektbezogene und zugleich auch objektive Einmalbesteuerung erreicht. Des Weiteren wird die Steuererhebung durch Inkorporieren in die Einkommensteuer erleichtert.

Aber die nicht unwichtigen Sozialzwecknormen der Steuern sind somit vernachlässigt. Solche Besteuerung motiviert Vermögensaufbau und unverdientes Vermögen in nächster

¹⁰⁴ Joint Committee on Taxation, Description and Analysis, (JCX-22-08), 10.03.2008, S. 22 f.

¹⁰⁵ Harris, E., Canadian Income Taxation (1986), S. 1 ff.

¹⁰⁶ Vgl. Pareja, S., Taxation without Liquidation (Wis. L. Rev. 2008), S. 841 ff.

Generation.

Es ist im Einkommensteuersystem dann problematisch, die stillen Reserven fair zu besteuern, da durch die Veräußerungsfiktion im Todesjahr eine immense Steuerbelastung für den Erblasser verursacht werden kann. Zudem bleibt weiterhin die Liquiditätsproblematik wie in den anderen Systemen bestehen.

Im Ganzen erreicht die kanadische Kapitalgewinnbesteuerung durch ihre sowohl subjektive als auch objektive Einmalbesteuerung viele Befürworter. Ausgegangen von den Sozialzwecknormen der Besteuerung als Fundament sollten aber auch Maßnahmen gegen die erleichterte Vermögensübernahme des Erben getroffen werden.

3.3 Erbschaftsteuer als Ertragsteuer

Da die US-amerikanische Nachlasssteuer als Vermögensteuer nicht an persönliche Leistungsfähigkeit anknüpft, sollte man auf der Suche nach einer ertragsteuerlich systematischen Erfassung unentgeltliche Vermögensübergänge außer Acht lassen. Im Folgenden soll untersucht werden, ob die deutsche Erbanfallsteuer mit Leistungszuwachs von Erben als Maßstab oder die kanadische Capital Gains Tax basierend auf abschließender Ergänzung der zuvor noch nicht erfassten Leistungsfähigkeit vom Erblasser systematisch sinnvoller ist.

3.3.1 Unentgeltliche Übertragung in Abgrenzung zu marktmäßig erworbenem Einkommen

Sowohl im kanadischen als auch im deutschen Einkommensteuerrecht werden die geerbten Vermögen beim Erben als steuerfrei gestellt. Grund hierfür ist die Markteinkommenstheorie, die als Grundlage der Gesetzgebung des Einkommensteuerrechts dient.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Vertreter der Markteinkommenstheorie halten die Marktteilnahme als entscheidendes Kriterium fest. Vgl. Kirchhof, P., zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen, in Ständigen Deputation des Deutschen Juristentags (Hrsg.), Verhandlungen (1988), Bd. 1 Teil F, S. 23 f.

Die Markteinkommenstheorie trennt das Einkommen bzw. die Bereicherung durch unentgeltliche Vermögensübertragung von dem marktmäßigen erarbeiteten Einkommen. Entscheidend ist hier die Entgeltlichkeit aus Gewinnerzielungsabsicht. So ist z.B. im deutschen Erbschaftsteuerrecht anstelle von „Einkünften“ von „Bereicherung“ die Rede.¹⁰⁸

Das Transfereinkommen durch Erben ist zwar nicht das Markteinkommen, jedoch spricht dies nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁰⁹ Folgt man weiterhin der Markteinkommenstheorie im heutigen Einkommensteuersystem¹¹⁰, sollte die Bereicherung des Erben wie in Deutschland gesondert erfasst werden. Oder man geht von einer weiteren Definition von Einkommen aus. So könnte die Erbschaftbesteuerung in die Einkommensteuer integriert werden.¹¹¹ Eine komplette Freistellung des Vermögenszuwachses beim Erben entspricht nicht der persönlichen Leistungsfähigkeit beim Erben.¹¹²

Im Folgenden wird nun die systematische vollständige Erfassung in beiden Fällen ohne und mit stillen Reserven dargestellt werden.

3.3.2 Gegenstand der Erbschaftbesteuerung

Der Vergleich von Erbschaftsteuersystemen zeigte, dass entweder der Nachlass oder der Erbanfall belastet wird. Betrachtet man den gesamten Vorgang der Erbschaften, ist klar, dass die „verschiedenen Steuersubjekte auseinander gehalten werden müssen“¹¹³. Die Besteuerungsobjekte bei den beiden Parteien müssen im Erbfall auch unterschiedlich bestimmt werden.

¹⁰⁸ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 872 ff.

¹⁰⁹ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 872 f.

¹¹⁰ Im deutschen EStRG findet aber auch die Reinvermögenszugangstheorie Umsetzung.

¹¹¹ Heinz, C., Spannungsfeld (2003), S. 287 ff.

¹¹² Meincke, J., Rechtfertigung, in Birk, D. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft, DStJG 1999, S. 41.

¹¹³ Meincke, J., Zur Abstimmung, in Tipke, K./Lang, J., Steuerrechtsordnung in der Diskussion, S. 391 ff.

3.3.2.1 Übertragung von Vermögen ohne stille Reserven

Im Fall des Nichtvorhandenseins der stillen Reserven entspricht der aktuelle Verkehrswert des Vermögens den historischen Anschaffungskosten, die aus den Nettoeinkommen nach der Einkommensteuer vom Erblasser stammten. Hinsichtlich Ertragsteuer existiert keine Lücke beim Erblasser, da seine Leistungsfähigkeit nicht gestiegen ist. Die zusätzliche Nachlasssteuer wie in den USA wäre, wie schon erwähnt, gemäß dem Leistungsfähigkeitsmaßstab eine Doppelbesteuerung.¹¹⁴

Da die Vermögensübertragung für den Erben zum Leistungsfähigkeitszuwachs führt, sollte dies auch ertragsteuerlich erfasst werden, und zwar im Umfang des tatsächlichen Erbanfalls. Die komplette Freistellung wie in Kanada ist aus steuersystematischer Sicht abzulehnen.

3.3.2.2 Übertragung von Vermögen ohne stille Reserven

Wenn der Vermögensgegenstand im Laufe der Zeit an Wert zugenommen hat, so müssen die gebildeten stillen Reserven nach dem Tod noch ertragsteuerlich anhand der subjektiven Merkmale des Erblassers erfasst werden. Die Belastung sollte mit Besteuerung des Veräußerungsgewinns identisch sein. Der kanadische Ansatz der Veräußerungsfiktion ist somit auf dem richtigen Wege. Zu beachten bleibt noch, dass die über die Lebzeiten hinweg gebildeten stillen Reserven auch im Veranlagungszeitraum der Entstehung des jeweiligen Rücklagenanteils entsprechend belastet werden. Eine Abschlussbesteuerung nach kanadischem Recht verursacht übermäßige Besteuerung im Todesjahr. Technisch lässt sich das Problem jedoch nicht einfach lösen. Die deutsche Erbschaftbesteuerung stellt in diesem Fall die stillen Reserven beim Erblasser komplett frei, welches dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht entspricht.

Beim Erbanfall sollte die Bereicherung mit ihrer Nettogröße erfasst werden, d.h. der

¹¹⁴ Vgl. Birnbaum, M., Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG (2007), S. 32 ff.

Wert des Vermögensgegenstands mit allen mit der Übertragung zusammenhängenden Kosten, inklusive dem letzten Steuerabzug des Erblassers. Denn nicht der Verkehrswert sondern der Nettowert drückt den tatsächlichen Vermögenszuwachs des Erben aus.

Im Folgenden wird die systematische Lösung zusammenfassend mit der Belastungsrechnung und den Abbildungen dargestellt.

3.3.3 Systemkonforme steuerliche Erfassung von Erbschaften unter Berücksichtigung der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit

Im Fall ohne stille Reserven wird beim Erblasser keine Besteuerung stattfinden müssen und beim Erben wird die Höhe des Verkehrswerts des Vermögens ertragsteuerlich belastet werden müssen. Folgende Rechnung zeigt, dass in diesem Fall die deutsche Erbschaftsteuer mit der systematischen Darstellung übereinstimmt.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(0)			
- Einkommensteuer (40%)	0			
=Nettonachlass		100		
			↓	
Erbanfall			(100)	
Erbschaftsteuer (40%)			40	
=Nettoerbanfall			(60)	
Veräußerungserlös				100
- fortgeführte Anschaffungskosten				(100)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				60
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			40% (40/100)	

Tabelle 8: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven

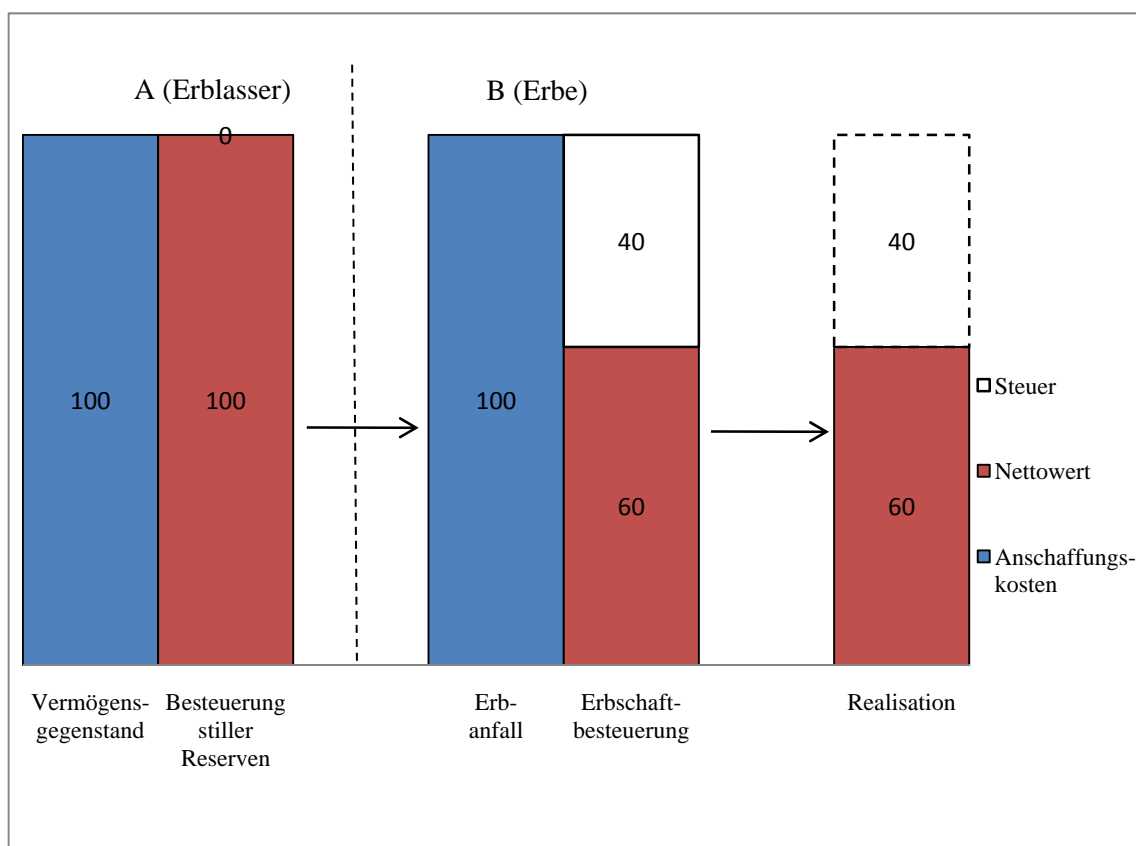


Abb. 11: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung ohne stille Reserven

Wenn stille Reserven gebildet wurden, müssen diese auch beim Erblasser entsprechend durch Ertragsteuer belastet werden. Vereinfacht wäre die Lösung der Besteuerung vom Veräußerungsgewinn im kanadischen Recht. Nach der Abschlussbesteuerung sollte die Erbanfallsteuer den Nettowert nach der Abschlussbesteuerung den Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben erfassen.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
- Einkommensteuer (40%)	8			
= Nettonachlass		112		
Erbanfall			(112)	
Erbschaftsteuer (40%)			44,8	
= Nettoerbanfall			(67,2)	

	der Erblasser		der Erbe	
Veräußerungserlös				120
- fortgeführte Anschaffungskosten				(120)
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (40%)				0
= Nettoergebnis				67,2
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			44% (52,8/120)	

Tabelle 9: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven

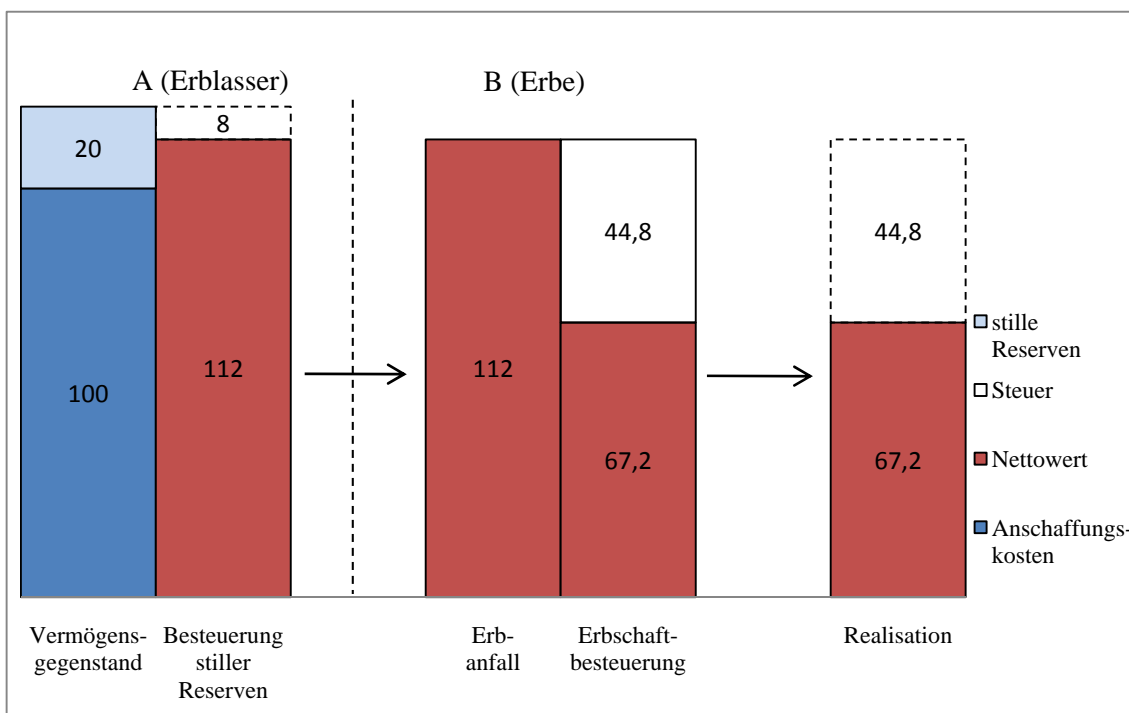


Abb. 12: systemkonforme Besteuerung Vermögensübertragung mit stillen Reserven

Die Berechnungen zeigten, dass weder die deutsche Erbanfallsteuer noch die kanadische Abschlussbesteuerung der stillen Reserven einer systemkonformen ertragsteuerlichen Erfassung der subjektbezogenen Leistungsfähigkeit entspricht.

Festzuhalten bleibt, dass bei der ertragsteuerlichen Erfassung von unentgeltlicher Vermögensübertragung wie Erbschaften und Schenkungen die subjektive Leistungsfähigkeit sowohl vom Erblasser als auch vom Erben getrennt berücksichtigt werden müssen. Beim Erblasser ist der noch nicht besteuerte Wertzuwachs des Vermögens nachholend zu belasten und beim Erben ist der Wert der Bereicherung durch

den Erbanfall zu erfassen.

Ob die Besteuerung des Übertragungsvorgangs durch Einkommensteuer erfolgt oder eine gesonderte Erbschaftsteuer, ist nur technisch relevant. Entscheidend ist die vollständige Einmalbesteuerung bei jedem Subjekt anhand deren Fähigkeit.

3.3.4 Zerschlagungsproblematik bei der Erfassung von Nicht-Geld-Vermögen

Die oben dargestellten Besteuerungen sowohl nach der Systematik als auch aktuell geltend in den einzelnen Ländern konfrontieren mit der gleichen Zerschlagungsproblematik.

Nachlassvermögen könnten Vermögen aller Arten sein. Wenn es sich um monetären Nachlass handelt, ist es weit weniger problematisch eine Abschlussbesteuerung seitens des Nachlassers und eine Erbanfallbesteuerung beim Erben durchzuführen. Hinterlässt der Erblasser Nicht-Geld-Vermögen, z.B. ein Grundstück oder Unternehmensanteile, werden Steuererhebung vor der tatsächlichen Veräußerung des Vermögens problematisch.

Oft ist der Erbe nicht in der Lage, ohne Veräußerung des Nachlasses die Steuerzahlung aufzubringen. Veräußert er z.B. die geerbten Unternehmensanteile, werden sozialpolitische Konsequenzen ausgelöst, die in einem entscheidungsneutralen Steuersystem nicht vorkommen sollten. Nicht selten werden demzufolge besondere Tarife oder Bewertungsregelungen (abweichend vom Verkehrswert) geltend gemacht.¹¹⁵

Solche Gründe rechtfertigen jedoch nicht die Durchbrechung des Gleichheitssatzes.¹¹⁶ Bei der Leistungsfähigkeit kommt nicht auf Vermögensarten und Realisationsmöglichkeiten an, denn die tatsächliche Bereicherung ist aufgrund des Verkehrswertes auf alle Fälle vorhanden.¹¹⁷

¹¹⁵ Vgl. Tipke, K., Steuerrechtsordnung II (2003), S. 884 ff.

¹¹⁶ Einzelheiten und Kritik in Meincke, J., Gedanken zur Erbschaftsteuerreform (DStR 1996), S. 1305 ff.

¹¹⁷ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II, S. 887.

Aufgrund der vorhandenen Liquiditätsproblematik der Erbfälle sind nicht selten diverse Verschonungsregelungen vorgeschrieben, die bspw. durch Steuerstundung umgesetzt werden.¹¹⁸ Dieser Ansatz scheint im Gegensatz zu den begünstigten Steuerbewertungen viel vernünftiger und gerechtfertigt. Jedoch werden dann die Fristsetzung und die Bestimmung des Zinssatzes wiederum kritisch, denn der Barwert einer ewigen Rente ist gleich null, d.h. würde die Steuerschuld ewig spät gezahlt, würde aus heutiger Sicht die Steuerschuld quasi entfallen.

Die richtigen vernünftigen Regelungen erfordern realitätsnahe Abwägungen der Zerschlagungsproblematik und der Steuersystematik. Es muss aber festgehalten werden, dass verschiedenen Arten von Vermögen dem Verkehrswertprinzip unterliegen und nicht wegen fehlender Zahlungsmöglichkeiten unterschiedlich belastet werden dürfen.¹¹⁹

3.4 Zwischenergebnis

Ausgegangen von den Zwecknormen der Steuern ist klar, dass die Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen von Erbschaften und Schenkungen überwiegend der *Umverteilungsfunktion* unterliegt. Dieser sozialpolitische Zweck wird durch *die subjektbezogene Leistungsfähigkeit als Maßstab* systemgerecht ermöglicht.

Bei der Erfassung des Vermögensübertragungsvorgangs sind der Erblasser und der Erbe als *zwei verschiedene Subjekte* streng zu trennen. Beim Erblasser ist seine Leistungsfähigkeit nur aufgrund der Existenz von stillen Reserven gestiegen. Diese müssen nun nachholend belastet werden. Wenn keine stillen Reserven gebildet wurden, ist auch keine zusätzliche Besteuerung erforderlich.

Beim Erben entsteht in beiden Fällen *eine Bereicherung* bzw. ein *Leistungsfähigkeitszuwachs*, die dem Nettoerbanfall entspricht. Dies muss ertragsteuerlich erfasst werden. Die Bereicherung durch Erbfall ist kein

¹¹⁸ Bspw. Betriebsvermögen.

¹¹⁹ Tipke, K., Steuerrechtsordnung II, S. 887 f.

Markteinkommen, welches der Einkommensteuer unterliegen muss. Der Unterschied liegt *nur in der Unentgeltlichkeit*. Somit lässt sich die Erbanfallsteuer *als Ertragsteuer* auf das Einkommen im weiteren Sinne festhalten. Maßgebend für die Ermittlung des Nachlasses und des Erbanfalls ist der zeitliche Marktwert. Dieser Wert ist auch bei späterer Veräußerung fortzuführen.

Die systematische Auseinandersetzung zeigt zugleich auch die Stärken und Schwächen der im vorherigen Kapitel untersuchten Erbschaftsteuersysteme. Folgende Übersicht hält diese nochmals fest.

	Systematische Lösung	USA	Deutschland	Kanada
Vermögensübertragung ohne stille Reserven				
Beim Erblasser	./.	Nachlasssteuer auf Gesamtvermögen	./.	./.
Beim Erben	i.H.v. Nettoerbanfall	./.	i.H.v. Nettoerbanfall	./.
Vermögensübertragung mit stillen Reserven				
Beim Erblasser	i.H.v. stillen Reserven	Nachlasssteuer auf Gesamtvermögen	./.	i.H.v. stillen Reserven
Beim Erben	i.H.v. Nettoerbanfall	./.	i.H.v. Nettoerbanfall	./.
System-konformität	-jeweils ertragsteuerliche Erfassung beim Erblasser und Erben getrennt	-keine Ertragsteuer -letzte Vermögensteuer	-Ertragsteuer nach Leistungsfähigkeit des Erben	-Ertragsteuer nach Leistungsfähigkeit des Erblassers
Weitere Vorteile		-Finanzeffizienz	-soziale Umverteilung	-Einfachheit
Weitere Kritik			-komplexe Nachfolgeplanung	-Vermögensansammlung

Tabelle 10: Beurteilung Erbschaftsteuersysteme der dargestellten Länder im Vergleich mit der systematischen Lösung

Die systematische Besteuerung bei beiden Subjekten stellt *auf keinen Fall eine Doppelbesteuerung* dar, verursacht aber die Zerschlagungsproblematik bei Nicht-Geld-Vermögen. Zur Milderung der Problematik wurden nicht selten Verschonungsregelungen erlassen. Diese bedürfen technisch genaueren Bestimmungen, sollen aber keinesfalls den steuersystematischen Gleichheitsprinzip bezüglich der Vermögensarten durchbrechen.

4. Eigene Vorschläge für die steuerliche Erfassung von Erbschaften in China

Nach der Darstellung systemkonformer Ertragbesteuerung von Erbschaften wird nun anhand der aktuellen Steuersysteme und Besonderheiten in China untersucht, ob die Lehre der Erbschaftsteuersysteme anderer Länder und das systematische Ergebnis auf das chinesische System übertragbar sind und es sollen eigene Vorschläge entwickelt werden.

4.1 Aktuelle Lage

4.1.1 Besteuerungssystem

Im Gegensatz zu westlichen den Ländern ist die Kenntnis der Rechtsstaatsgedanken und der Steuersystematik im Allgemein nicht so verbreitet,¹²⁰ obwohl China als eines der ältesten Länder gilt, die eine lange Geschichte und Tradition in Sachen Steuererhebung vorweisen kann.¹²¹ Dies ist wahrscheinlich in dem sozialistischen Wirtschaftssystem seit Gründung der Volksrepublik begründet.

Nach Entstehung der neuen Volksrepublik und Einführung der Planwirtschaft liefen sämtliche Betriebe unter staatlichem Besitz und mussten 100%igen Gewinn abführen.¹²² Die Gewinnabführung ersetzt zwar nicht gänzlich die staatliche Steuererhebung, aber die Finanzzwecke des Steuersystems waren nicht mehr nötig. Des Weiteren konnten auch die Sozialzwecknormen, insbesondere die Umverteilung vernachlässigt werden.¹²³ Parallel zu den Gewinnabführungen staatlicher Betriebe gab es Steuerabgaben, die überwiegend aus diversen Verkehrssteuern bestanden.¹²⁴

¹²⁰ Zheng, Y., Wirtschaftrecht Chinas (1997), S. 193.

¹²¹ Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 23.

¹²² Zheng, Y., Wirtschaftsrecht Chinas (1997), S. 189 ff.

¹²³ Cao, H., Das chinesische Steuerrecht (2003), S. 44 ff.

¹²⁴ Cao, H., Das chinesische Steuerrecht (2003), S. 45 f.

Mit der Einführung des vertraglichen Verantwortungssystems (anteilige Gewinnabführung unter Selbstbehalt der Residualgewinne) und anschließender Rückkehr des vertraglichen Steuerpachtsystems wurden die Appelle zu einem überschaubaren umsetzbaren Steuersystem immer dringender.¹²⁵ Vor diesem Hintergrund entstand mit der Reform im Jahre 1994 das heutige Steuersystem in China.¹²⁶

Das heutige Steuersystem in China stützt sich auf eine Kompetenzenverteilung zwischen der Zentral- und der Lokalverwaltung (Provinzebene).¹²⁷ Die damalige Reform betraf hauptsächlich die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Verkehrsteuer betreffend.¹²⁸

Die chinesische Einkommensteuer umfasst 11 Einkunftsarten als Ertragsteuer, die meistens durch Einbehalt an der Steuerquelle erhoben werden. Die Steuerschuld muss grundsätzlich in den ersten sieben Tagen des Folgemonats vom Einkommen beglichen werden.¹²⁹ Weil viele nur Lohnsteuer abgeben müssen, werden jährliche Steuererklärung nicht abgegeben. Infolge dessen werden die persönlichen Abzüge oft nicht genutzt.¹³⁰ Diese bedenkliche Situation ist hinsichtlich des steuersystematischen Leistungsfähigkeitsprinzips dringend zu verbessern.

4.1.2 Historische Entwicklung der Erbschaftbesteuerung

Obwohl China bereits vor etwa 4000 Jahre Steuern eingeführt hatte, wurde über die Erbschaftbesteuerung erst im Jahre 1912 als Erbanfallsteuer als Finanzmotivation für Kriege diskutiert.¹³¹ Am 6. Oktober 1938 traten die ersten „interim regulations“ zur

¹²⁵ Zheng, Y., Wirtschaftrecht Chinas (1997), S. 189 f.

¹²⁶ Vgl. Zheng, Y., Wirtschaftrecht Chinas (1997), S. 190 ff.

¹²⁷ Zheng, Y., Wirtschaftrecht Chinas (1997), S. 192 f.

¹²⁸ Cao, H., Das chinesische Steuerrecht (2003), S. 52 ff.

¹²⁹ § 9 IIT.

¹³⁰ § 6 IIT.

¹³¹ Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 23.

Erbschaft- und Schenkungsteuer in Kraft.¹³² Merkwürdigerweise wurde die Erbschaftsteuer in Form einer Nachlasssteuer ausgestaltet, um die Ziele der damaligen Erbschaftbesteuerung, nämlich eine einfache Steuererhebung und ein effizientes Aufkommen, zu erreichen.¹³³ Der höchste Grenzsteuersatz betrug 51%.

Der Finanzbedarf wurde dadurch aber nur bedingt erfüllt. 1940 betrug das erbschaftsteuerliche Aufkommen nur 1‰ des geplanten Budgets.¹³⁴ Die Ursache lag in den Unruhen der politischen Situation im damaligen China.¹³⁵

Bis zum 16. April 1946 wurde das erste Erbschaftsteuergesetz erlassen. Der höchste Steuersatz wurde auf 60% erhöht. 24 Tage nach dem Inkrafttreten wurde die Regierung der Republik China gestürzt.¹³⁶

Die neue Regierung untersuchte vor dem Hintergrund der Implementierung eines neuen Steuersystems die Praktikierbarkeit der Erbschaftbesteuerung und kam zu der Entscheidung, die Erbschaftsteuer vorübergehend durch Gebühren bei der Vermögensübertragung zu ersetzen.¹³⁷

Mit der Marktwirtschaftsreform und mit der zunehmenden Vermögensbildung in den letzten Jahren kehrten die Diskussionen über eine einheitliche Erbschaftsteuer zurück. 2004 wurde ein Entwurf des Erbschaftsteuergesetzes anlässlich des Volkskongresses erarbeitet, jedoch nicht angenommen.

Trotz des fehlenden Erbschaftsteuersystems werden Erbschaften und Schenkungen punktuell in verschiedenen Steuerarten abhängig von der Übertragungsweise und den Vermögensarten erfasst.

¹³² Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 28.

¹³³ Vgl. Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 29.

¹³⁴ Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 37 f.

¹³⁵ Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 37 f.

¹³⁶ Vgl. Chun, Y., Erbschaftsteuer der Republik China (Studies in Law and Business 1999), S. 121.

¹³⁷ Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 41.

4.1.3 Derzeitige Erfassung der Erbschaften in diversen Steuerarten

Wie oben erwähnt wurde, werden unentgeltliche Vermögensübertragungen gezielt mittels Gebühren bei der Übertragung anstatt mit Erbschaftsteuer belastet.

Generell unterliegen un- und entgeltliche Vermögensübertragungen inklusive Immobilien¹³⁸, Wertpapiere, Kraftfahrzeug(Kfz) etc. der Stempelsteuer¹³⁹. Diese beträgt für beiden Subjekte je 5%.¹⁴⁰

Die darüber liegende Belastung liegt eher in den Sondersteuern abhängig von den jeweiligen Vermögensarten. Die Grunderwerbsteuerverordnung¹⁴¹ schreibt vor, dass Gebäude nur bei Erbschaften nach der gesetzlichen Erbfolge von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Erbschaften nach Testament¹⁴² und Schenkungen lösen dagegen Grunderwerbsteuer aus. Der Steuerpflichtige ist der Erwerber, 3%-5%¹⁴³ des Verkehrswerts vom Vermögen müssen abgegeben werden.¹⁴⁴ Außerdem muss der Schenkende in bestimmten Fällen¹⁴⁵ noch Gewerbesteuer abgeben (nicht bei Schenkung an Verwandten erster Grades).¹⁴⁶

Bei späterer Realisation wird der Veräußerungsgewinn mit 20% Einkommensteuer belastet.¹⁴⁷ Bedenklich ist aber, dass der ermittelte Wert beim Erbanfall meistens nur die Hälfte des realen Marktwertes beträgt. Diese Bewertung verursacht später einen hohen Veräußerungsgewinn.

¹³⁸ Nutzungsrecht auf Boden und Gebäude bzw. Wohnung als Eigenbesitz, da Boden kein Eigentum privater Person sein kann. Folgend werden die Objekte verkürzt als Immobilien bezeichnet.

¹³⁹ § 2 Stamp Tax.

¹⁴⁰ § 3 Stamp Tax.

¹⁴¹ § 2 Title Deed Tax.

¹⁴² SAT-Schreiben vom 14.09.2006, GSF (2006) 144.

¹⁴³ §§ 1 und 3 Title Deed Tax.

¹⁴⁴ § 4 Title Deed Tax.

¹⁴⁵ § 1 Business Tax.

¹⁴⁶ Cao, H., Das chinesische Steuerrecht (2003), S. 115 ff.

¹⁴⁷ § 3 IIT.

Im Vergleich dazu muss bei der Schenkung von Kfz eine Erwerbsteuer erhoben werden.¹⁴⁸ Durch Ermäßigung der Bemessungsgrundlage¹⁴⁹ und ggf. Freistellung späterer Veräußerung an Dritten¹⁵⁰ ist die Steuerlast von geringerer Bedeutung.

Des Weiteren erfasst die Einkommensteuer bestimmte Einkünfte aus geerbten oder geschenkten immateriellen Vermögen. So wird z.B. Honorar aus Werken des Erblassers durch 20% Einkommensteuer belastet.¹⁵¹

Folgende Übersicht stellt nochmals die aktuelle steuerliche Belastung verschiedener Vermögensarten und Übertragungsvorgänge dar.

Vermögensarten Vorgang	Grundstück und Gebäude	Kraftfahrzeug	Immaterielles Vermögen
Erbschaften ¹⁵²	-keine GrESt -Stempelsteuer	-keine KfzEST -Stempelsteuer	./.
Schenkungen ¹⁵³	-GrESt -Stempelsteuer	-ermäßigte KfzEST -Stempelsteuer	./.
Realisation	-ESt (20% des Wertzuwachses)	-ESt (20% des Wertzuwachses)	-ESt (20% der Einkünfte)

Tabelle 11: aktuelle Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensübertragung in China

Aufgrund der Lage der Marktwirtschaft in den letzten Jahren enthalten fast alle Immobilien teilweise sehr hohe stille Reserven. So ist die Darstellung bei Immobilienübertragung mit stillen Reserven typischer und praktischer. In den Städten bilden die Immobilien die Hälfte des Gesamtvermögens einer Familie. Infolge dessen fokussiert die Besteuerungsdiskussion in China sich auf Immobilien.

Am Beispiel einer Erbschaft nach gesetzlicher Erbfolge und einer Schenkung könnte bei

¹⁴⁸ § 2 Vehicle Purchase Tax.

¹⁴⁹ § 6 Vehicle Purchase Tax.

¹⁵⁰ § 8 Vehicle Purchase Tax.

¹⁵¹ § 3 IIT.

¹⁵² Erbschaften nach gesetzlicher Erbfolge.

¹⁵³ Erbschaften nach gewillkürter Erbfolge stellen vergleichbare Sachverhalte wie Schenkungen dar und werden dementsprechend erfasst. Siehe SAT-Schreiben vom 14.09.2006, GSF (2006) 144.

Immobilien als Vermögensgegenstand und Vorhandensein der stillen Reserven folgende Besteuerung ausgelöst werden.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
= gesamter Nachlass		(120)		
Übertragung				
-Stempelsteuer (0,05%)		0,6	0,6	
=Nettoerbanfall			(118,8)	
Veräußerungserlös				120
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (20%)				0
= Nettoergebnis				118,8
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			1% (1,2/120)	

Tabelle 12: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht

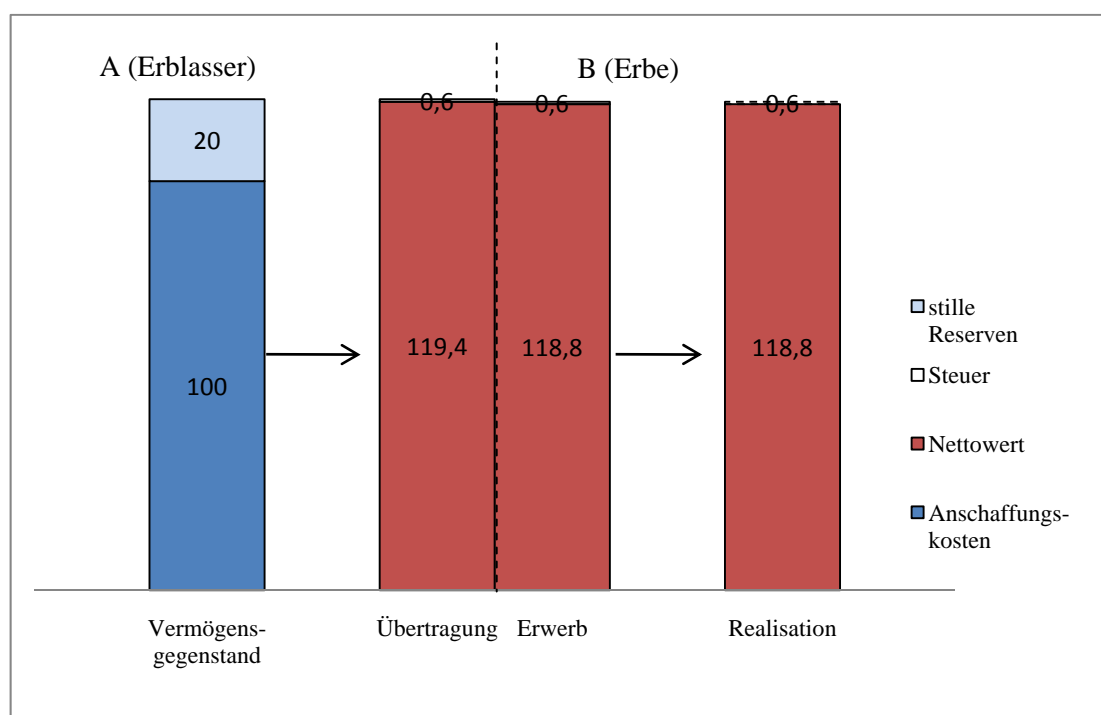


Abb. 13: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
= gesamter Nachlass		(120)		
Übertragung				
-Stempelsteuer (0,05%)		0,6	0,6	
-Grunderwerbsteuer (4%)			4,8	
=Nettoerbanfall			(114)	
Veräußerungserlös				120
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (20%)				0
= Nettoergebnis				114
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			5% (6/120)	

Tabelle 13: Besteuerung von Schenkungen (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht

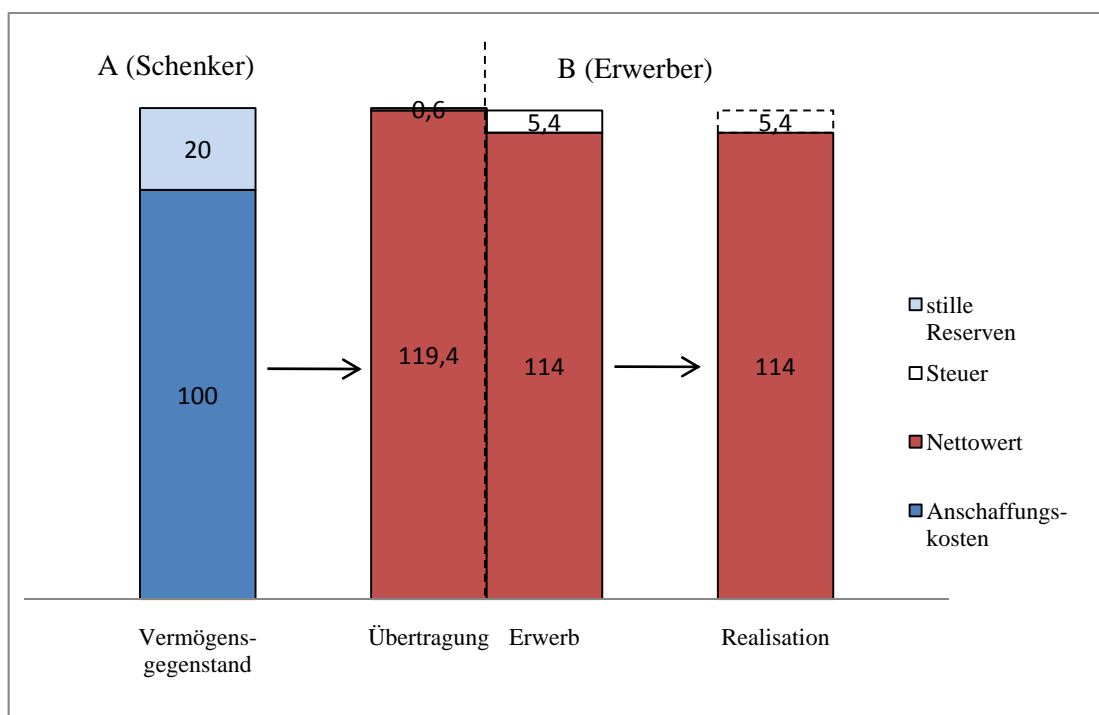


Abb. 14: Besteuerung von Schenkungen (Immobilien) mit stillen Reserven im chinesischen Steuerrecht

Die unterschiedliche Belastung von Schenkungen und Erbschaften und zugleich die unterschiedliche Erfassung von verschiedenen Vermögensarten sind unsystematisch und

reformbedürftig. Auch der Gesetzgeber sah die Notwendigkeit und erarbeitete in 2004 den ersten Entwurf des Erbschaftsteuergesetzes.

4.1.4 Entwurf des Erbschaftsteuergesetzes in 2004

Nach über 50 Jahren Diskussion und Überlegungen wurde in 2004 der erste Schritt in die Erbschaftbesteuerung mit dem Entwurf des Erbschaftsteuergesetzes gewagt.

Der Entwurf der „interim regulations on estate and gift tax“ (folgend kurz als „Entwurf“ bezeichnet) enthielt 20 Paragraphen, regelte Erbschaften und Schenkungen in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers.¹⁵⁴ Die Erbschaftsteuer wurde als Nachlasssteuer¹⁵⁵ mit einem Freibetrag von 0,2 Mio. Renminbi (RMB)¹⁵⁶ vorgeschlagen.

Die Begründung der Ablehnung des Entwurfs lautete: 1. Tendenz der Abschaffung der Erbschaftsteuer in vielen Ländern; 2. Fehlende gesetzliche Rahmenregelungen; 3. niedriges Steueraufkommen.¹⁵⁷

4.2 Zielsetzung des Lösungsvorschlages

Durch Untersuchung der Steuersystematik und der aktuellen Lage in China wird ein Lösungsvorschlag entwickelt, der sich sowohl auf die Steuersystematik stützt und zugleich auch praktisch umsetzbar ist.

4.2.1 Erfassung ins Steuersystem

Im dritten Kapitel wurde schon dargelegt, dass Erbschaften ertragsteuerlich erfasst werden sollen. Die Besteuerung von Schenkungen in China zeigt gerade, dass

¹⁵⁴ § 2 Entwurf.

¹⁵⁵ § 1 Entwurf.

¹⁵⁶ § 7 Entwurf.

¹⁵⁷ Pressemitteilung der SAT Wang, B. abrufbar unter <http://jbhg.jsgs.gov.cn/Page/NewsDetail.aspx?NewsID=60101> (04.08.2009)

Einkommen ohne tüchtige Arbeit auch in China besonders belastet werden sollen. Systematisch sollen Erbschaften nicht freigestellt werden, während Schenkungen besteuert werden, weil sie eine vergleichbare unentgeltliche Vermögensübertragung darstellen.

Durch die oben erwähnten Gründe lässt sich die Nichterfassung der Erbschaften nicht rechtfertigen. Zum einen, wie im ersten Teil schon erläutert, herrscht im Bereich der Erbschaftsteuer weltweit ein kontroverser Trend. Die Abschaffungen kommen meistens in entwickelten Ländern und Gebieten vor, z.B. Österreich und Hongkong. Als Schwellenland sollte China berücksichtigen, dass die westlichen Länder während ihrer Entwicklungsphase auch Erbschaftsteuer erhoben haben.

Zum anderen wurden die Rahmenbedingungen kritisiert. Gemeint sind Sachrecht, Schuldrecht etc. Die Erbschaftsteuer stützt sich in erster Linie aber auf die Gewährung von Eigentum und Erbrecht. Die beiden Elemente sind in China bereits legitimiert. Die mangelhaften weiteren Gesetze stehen der Besteuerung von Schenkungen im Wege. So lässt sich feststellen, dass die Erbschaftsbesteuerung praktisch möglich ist.

Durch die steuersystematische Auseinandersetzung im dritten Kapitel ließ sich festhalten, dass Finanzbedarf nicht die einzige Motivation einer Besteuerung darstellt. Bei Erbschaftsteuer kommt es schließlich auf die Sozialzweckenormen an.

4.2.2 Umverteilungsfunktion

Als vor 20 Jahren alle Unternehmen noch dem Staat gehörten, war das Steuersystem nachrangig, da der Staat quasi alles erst bekommt und nach jeweiligem Bedarf verteilt. Heutzutage ist der Staat auf Steueraufkommen angewiesen. Zugleich ist die Umverteilung auch notwendig geworden.

Laut „Hoogewerf(Hu Run) Philanthropists Charts“ von 2007 besitzt die reichste Person in China Vermögen im Wert von 130 Mrd. RMB und der letzte von 100 Reichsten hat

7,5 Mrd. RMB.¹⁵⁸ Der Gini Koeffizient, der die Differenz zwischen Reichen und Armen bezeichnet, betrug in 2007 0,48, während über 0,4 bereits als kritisch gilt.¹⁵⁹ Laut Weltbank verdiente die oberste Schicht (20% der Bevölkerung mit höchstem Einkommen) etwa das 10,7-Fache als die unterste 20%.¹⁶⁰ Der Umverteilungsbedarf ist deutlich zu erkennen.

Auf dem Volkskongress von 1997 wurde die nächste Aufgabe der Steuern bestimmt¹⁶¹: Einkommensteuer und Konsumsteuer zu verbessern und Erbschaftsteuer einzuführen. Der Plan sollte der Zielsetzung der Umverteilungsfunktion als soziales Anliegen folgen.

Da sich die Umverteilung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip systematisch erreichen lässt, gilt die erarbeitete Lösung auch als steuersystematisch für chinesische Verhältnisse.

Im Folgenden wird die Umsetzbarkeit untersucht und eigene Vorschläge entwickelt.

4.3 Vorschläge

4.3.1 Anpassungsbedürfnisse des systematischen Modells

Die Einführung der systematischen Erbschaftbesteuerung fordert in erster Linie entsprechende Rahmenbedingungen. Dazu sind das chinesische Erbrecht von 1985 und das Sachrecht von 2007 relativ jung und anpassungsbedürftig.¹⁶²

Steuertechnisch ist die vollständige Feststellung des Nachlasses in China noch nicht möglich, insbesondere des monetären Vermögens. Bei Immobilien ist eine gute Grundlage vorhanden. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer zeigt die gute Möglichkeit

¹⁵⁸ Hurun China Rich List 2007, abrufbar unter www.hurun.net.

¹⁵⁹ Vgl. Gini, C., Measurement of Inequality of Incomes (the Economic Journal 1921), S. 124 ff.

¹⁶⁰ Zhang, S., Argumente Pro und Contra, http://www.cntl.cn/show.asp?c_id=550&a_id=5936 (02.09.2009).

¹⁶¹ Zeng, Y., Study (2003), S. 3.

¹⁶² Vgl. Liu, Z., Erbschaftbesteuerung(2003), S. 176 ff.

der Erbschaftbesteuerung bei Immobilien als Nachlass.

In der Literatur wird oft die Meinung vertreten, dass eine Unterbewertung bei Immobilien bezüglich Stempelsteuer und Grunderwerbsteuer vorherrscht, so dass die Erbschaftbesteuerung ins Leere gehen könnte. Betrachtet man den Sachverhalt bis zur Realisation, so lässt sich feststellen, dass die Unterbewertung nur zum Steueraufschub auf den Erben führt, da der Veräußerungsgewinn *ceteris paribus* mit dem reduzierten Übertragungswert steigt.

Da das chinesische Steuersystem eher durch Quellenabzug statt Selbstveranlagung geprägt ist, stellt sich die Frage, ob sich die Erbschaftsteuer problemlos erheben lässt. Dies spricht für eine Integration der Erbschaftsteuer in andere Steuerarten.

Des Weiteren zeigt die Reaktion der Bevölkerung auf den Entwurf von 2004, dass die Erbschaftsteuer nach Prägung des Familienprinzips kulturell keine breite Akzeptanz in China finden würde.¹⁶³ Durch den Leistungsfähigkeitsmaßstab und den relativ hohen Freibetrag betrifft die Erbschaftbesteuerung tatsächlich nur eine kleine Gruppe, die es sich auch leisten kann. Für die Mehrheit wird keine starke Belastung entstehen. Deshalb stellt die schrittweise Einführung eine praktischere Alternative dar, um das allgemeine Bewusstsein zu verändern und durch die Effekte zu überzeugen.

Ausgegangen von den rechtlichen und technischen Problemen lässt sich der Ansatz einer stufenweisen Einführung der Erbschaftbesteuerung, die zuerst auf Immobilien begrenzt und in existierenden Steuerarten integriert ist, herleiten. Folgende Schritte sind im Detail denkbar.

4.3.2 Aktuell denkbare Lösungsalternative

Aufgrund dargestellter Schwierigkeiten könnte die Einführung der systematischen Erbschaftbesteuerung wie folgt in drei Schritten ermöglicht werden.

¹⁶³ Zeng, Y., Study (2003), S. 3.

4.3.2.1 Kanadisches System zur Erfassung der Leistungsfähigkeit am Erblasser

Der erste Schritt ist die nachholende Erfassung der stillen Reserven beim Erblasser, welche anhand der kanadischen Abschlussbesteuerung als Ansatz umgesetzt werden kann.

Die Abschlussbesteuerung erfasst den Leistungsfähigkeitszuwachs des Erblassers durch Einkommensteuer trotz fehlender Realisation der stillen Reserven. Da eine fiktive Veräußerung unterstellt wird, soll der fiktive Veräußerungsgewinn in der entsprechenden Einkunftsart erfasst und mit dem Steuersatz in der Kategorie 20% belastet werden.

Im Erbfall nach natürlicher Erbfolge würde sich folgende Belastung ergeben.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
- Einkommensteuer (20%)	4			
= gesamter Nachlass		(116)		
			↓	
Übertragung				
-Stempelsteuer (0,05%)		0,58	0,58	
-Grunderwerbsteuer (4%)			0	
=Nettoerbanfall			(114,84)	
Veräußerungserlös				120
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (20%)				0
= Nettoergebnis				114,84
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			4,3% (5,16/120)	

Tabelle 14: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven mit Ergänzung Abschlussbesteuerung beim Erblasser

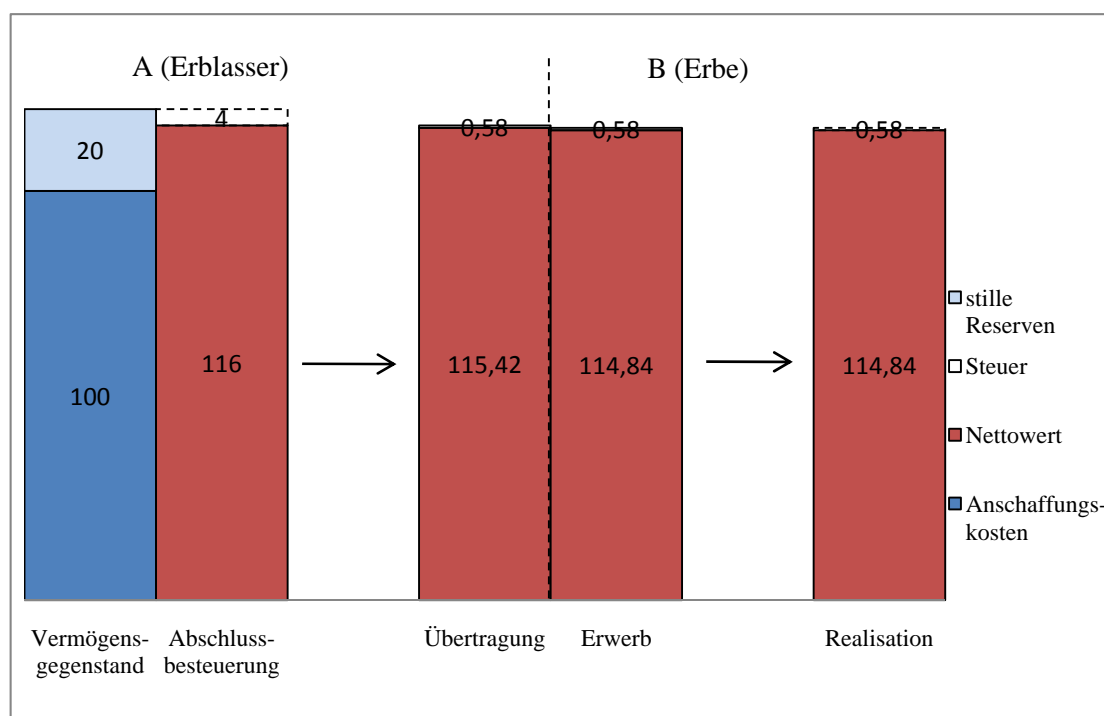


Abb. 15: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven mit Ergänzung Abschlussbesteuerung beim Erblasser

Der Vorgang lässt sich am kanadischen System anlehnen. Beachtlich bleibt, dass sowohl Erbschaften als auch Schenkungen unter der gleichen Regel bewertet und besteuert werden müssen. Zum einen ist nur dadurch der systematische erste Schritt gewagt und zum anderen wird die Zusammengehörigkeit von Erbschaften und Schenkungen als wichtiger Rechtsgrundgedanke festgelegt.

4.3.2.2 Erfassung des Erbanfalls durch Anpassung bestehender Transfersteuer

Als zweiter Schritt soll die unterschiedliche Belastung beim Erben im Erbfall und Schenkungsfall korrigiert werden. Da die aktuelle Grunderwerbsteuer Schenkungen erfasst, hingegen Erbschaften ausschließt, kann die Erbschaftbesteuerung auf vorhandener Basis in der Grunderwerbsteuer integriert werden.

Folgende Belastung wird durch die Integration der Besteuerung von Erbschaften in die Grunderwerbsteuer ausgelöst.

	der Erblasser		der Erbe	
Anschaffungskosten	100			
+ stille Reserven	(20)			
- Einkommensteuer (20%)	4			
= gesamter Nachlass		(116)		
			↓	
Übertragung				
-Stempelsteuer (0,05%)		0,58	0,58	
-Gründerwerbsteuer (4%)			4,64	
=Nettoerbanfall			(110,2)	
Veräußerungserlös				120
= Veräußerungsgewinn				(0)
- Einkommensteuer (20%)				0
= Nettoergebnis				110,2
Gesamtbelastung (Steuerlast / Wert des Nachlasses)			8,17% (9,8/120)	

Tabelle 15: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven durch Einkommensteuer beim Erblasser und Grunderwerbsteuer beim Erben

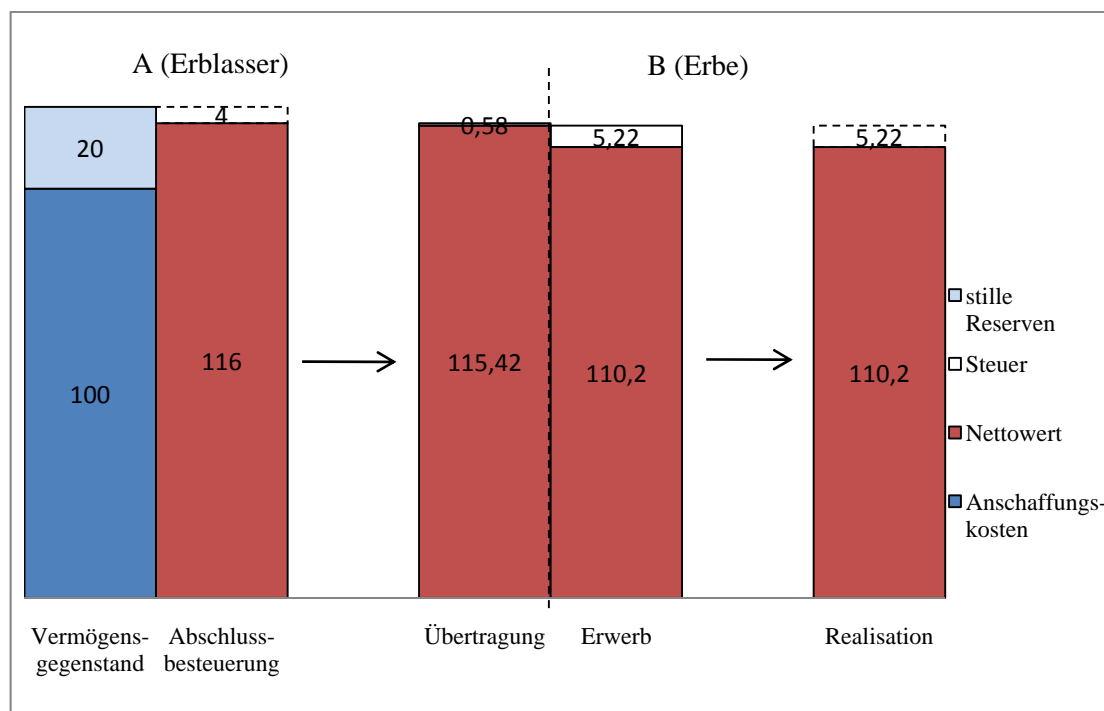


Abb. 16: Besteuerung von Erbschaften (Immobilien) mit stillen Reserven durch Einkommensteuer beim Erblasser und Grunderwerbsteuer beim Erben

Nach der Eingliederung der Erbschaften im engeren Sinne in die Transfersteuer stellen sich die gleichen Belastungen im Erbfall und bei der Schenkung. Damit kann die Systematik der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingeführt werden.

4.3.3.2 Kritische Würdigung

Da die ersten beiden Stufen der Erbschaftsteuer auf existierende Steuerarten und Erhebungsmittel basieren, sind sie durchaus umsetzbar und effektiv. Die Eigenschaft der Quellensteuer in beiden Stufen bleibt doch ein grundsätzlicher Kritikpunkt.

Die Einkommensteuer auf den stillen Reserven wird mit einem einheitlichen „flat tax“-Satz erhoben, der mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht übereinstimmt. Das Problem lässt sich aber nur durch ein faires Einkommensteuersystem lösen, welches momentan in China noch nicht der Fall ist.

Auf der zweiten Ebene würde die Vernachlässigung der verwandtschaftlichen Verhältnisse wegen des kulturellbedingten Familiengedankens starke Kritik auslösen. Doch dies kann man durch Gewährleisten des Freibetrags je nach Verwandtschaft erreichen. Fast alle Länder, die eine Erbschaftsteuer durchführen, haben diese subjektiven Merkmale berücksichtigt. Daraus lässt sich die Lehre für China einfacher ziehen.

Die Kritikpunkte zeigten, dass ein systematisches Erbschaftsteuersystem hier nicht aufhören darf. Das Ziel ist nämlich die leistungsfähigkeitskonforme Erfassung von Erbschaften und Schenkungen. Die systematische Lösung, - hergeleitet im dritten Kapitel-, zeigte deutlich, dass die Einführung eines solchen Systems erst der dritte und letzte Schritt sein sollte. Aufgrund der aktuellen Probleme und dem Scheitern des Versuchs zur Erbschaftsteuer in 2004 ist vorherzusehen, dass der Weg hin zur Steuersystematik ein sehr langer Prozess sein wird. Eine konsequente Reform ist notwendig und zugleich anspruchsvoll.

4.3.3 Ausblick der systematischen Erfassung von Erbschaften und Schenkungen

Nach den ersten zwei Stufen muss zuletzt eine systematische Besteuerung von Erbschaften eingeführt werden. Dazu gehören noch wichtige Rahmenbedingungen.

Zur systematischen Erfassung der Vermögensübertragung dürfen rechtlichen Grundlagen nicht fehlen. Das aktuelle Erbrecht, Sachrecht bis zur Erhebungstechniken müssen optimal angepasst werden.

Die ersten Schritte erfassen nur die Immobilien. Mit weiterer Bildung von Vermögen, wie sie in den letzten zwanzig Jahren geschehen, wird eine punktuelle Erfassung in verschiedenen Transfersteuern nach Vermögensarten nicht mehr ausreichen. Diese Situation soll unbedingt durch systematische Steuernormen mithilfe der Leistungsfähigkeit als Maßstab ersetzt werden. Schließlich kommt es nicht auf die Besteuerungsart an, sondern auf die Leistungsfähigkeit.

Bevor die systematische Erbschaftsteuer als eine alleinige Steuer erhoben werden kann, muss das leistungsfähigkeitskonforme Einkommensteuersystem verbessert werden. Dazu gehört auch ein allgemeines Bewusstsein des Selbstveranlagungssystems.

Es bleibt festzuhalten, dass die systematische Erbschaftsteuer als der letzte Schritt ist und dass das Ziel ein langer schwieriger Prozess sein wird. Das Steuersystem durch Festlegung Steuernormen und konsequente Umsetzung anhand subjektiver Leistungsfähigkeit hat momentan einen sehr aktuellen Anlass, da sich der Anfang viel einfacher gestalten lässt als eine Steueränderung in Jahrzehnten. Trotz aller Hindernisse soll die Steuersystematik stets als Grundsatz im Hinterkopf beibehalten werden.

4.4 Zwischenergebnis

Das aktuelle chinesische Steuersystem stützte sich mehr auf *Transfersteuern* als auf individuelle Ertragsteuern. Unter unentgeltlichen Vermögensübertragungen werden oft Schenkungen durch diverse Transfersteuern je nach Vermögensarten erfasst, während

Erbschaften fast überall freigestellt werden. Die unsystematische Erfassung wurde oft kritisiert und somit wurde der Entwurf des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ins Leben gerufen.

Auch die chinesische Hoheit schreibt eine Steuersystematik mit Finanzzwecken und Sozialzwecken vor. Zum aktuellen Gesellschaftsverhältnis soll der Umverteilungsfunktion anders als bisher besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Diese stimmen zunächst mit den im dritten Kapitel dargestellten Zielzwecken überein. So ist eine Erfassung nach dem systematischen Ansatz auch in China zielkonform und notwendig.

Der gescheiterte Gesetzesentwurf zur Erbschaftsteuer zeigte die realen Schwierigkeiten der Erbschaftsteuer auf. Aufgrund fehlender Akzeptanz der Erbschaftbesteuerung, mangelhafter zivilrechtlicher Bedingungen, unsystematischer Ertragsteuern durch überwiegende Quellenerfassung und problematische Steuererhebung soll *eine Einführung der systematischen Erbschaftsteuer in drei Schritten* langsam umgesetzt werden.

Da Immobilien einen großen Anteil von Vermögen der Bevölkerung ausmachen und bisher steuerlich erfasst wurden, sollte die Besteuerung anfänglich auf diese Vermögensart zielen.

Als *erster Schritt* müssen die stillen Reserven von Immobilien als fiktiver Veräußerungsgewinn beim Erblasser durch Einkommensteuer erfasst werden, um beim Übertragungsvorgang die beiden Subjekte zu trennen. Diese Einkunftsart wird in China mit einem einheitlichen Steuersatz belastet, die subjektive Leistungsfähigkeit wird dabei vernachlässigt.

Der zweite Schritt erfolgt durch die Eingliederung der Erbschaften in die Transfersteuern, denen die Schenkungen bisher unterliegen, um die systematische Zusammengehörigkeit von Erbschaften und Schenkungen als unentgeltliche Vermögensübertragungen zu schaffen. Dabei sollen verwandtschaftliche Verhältnisse

durch maßgeschneiderte Freibeträge berücksichtigt werden.

Der letzte Schritt bzw. die vollständige und einmalige ertragsteuerliche Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen wird einen langen Weg mit vielen Hindernissen mit sich bringen. Die notwendigen Anpassungen beinhalten noch: die Belastung unter Transfersteuern muss durch eine subjektive Ertragsteuer ersetzt werden; Einkommensteuer bei Veräußerungsgewinn soll die persönlichen Merkmale erfassen; Erfassung aller Vermögensarten, zumal mit einheitlichem Bewertungs- und Besteuerungsgrundsatz. Des Weiteren muss die Selbstveranlagung als erhebungstechnische Basis stabilisiert werden.

Wesentlich ist *die konsequente Umsetzung der Steuersystematik nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, auch wenn die vollständige systematische Erfassung erst in vielen Jahren erreicht werden kann.

Fazit

Nach eingehender Auseinandersetzung der theoretischen Möglichkeiten und existierenden Systeme, -am Beispiel von den USA, Deutschland und Kanada-, lässt sich die systematische vollständige ertragsteuerliche Erfassung von Erbschaften und Schenkungen herleiten.

Möglich ist die Anknüpfung der Besteuerung am Erblasser bzw. am Schenkenden, am Übertragungsvorgang und am Erwerber. Die Übertragungssteuer ist eine objektive Besteuerung und keine Ertragsteuer.

Die US-amerikanische Erbschaftsteuer ist als Nachlasssteuer ausgestaltet und belastet abschließend sämtlichen Nachlass vom Erblasser. Das deutsche System knüpft hingegen am Erben an und besteuert dessen Bereicherung. Kanada erfasst durch Einkommensteuer des Erblassers die stillen Reserven unter Veräußerungsfiktion.

Nach den Sozialzwecknormen der Besteuerung, insbesondere der Umverteilungsfunktion ermöglicht durch subjektive Leistungsfähigkeit als Maßstab erfolgte eine systematische vollständige Ertragsbesteuerung von Erbschaften und Schenkungen sowohl am Erblasser als auch am Erben. Die stillen Reserven des Vermögens müssen anhand der Leistungsfähigkeit vom Erblasser besteuert werden. Nach der Übertragung soll die Bereicherung des Erben erfasst werden, da die zwei Subjekte nach subjektivem Leistungsprinzip streng zu trennen sind.

So lässt sich feststellen, dass die US-amerikanische Nachlasssteuer eher den Charakter von Vermögensteuer nachweist. Das deutsche System ist nur auf den Erben beschränkt, während sich das kanadische nur auf den Erblasser konzentriert.

Mit Blick auf die aktuelle punktuelle Erfassung von Erbschaften und Schenkungen in China und auf die klare Zielvorgabe von Steuersystematik und Sozialzweck lässt sich feststellen, dass die vollständige Erfassung anhand subjektiver Leistungsfähigkeit auch in China gemäß und notwendig ist.

Doch die gesellschaftlichen Gegebenheiten und das Scheitern des damaligen Gesetzesentwurfs warnen vor der übereilten Einführung der Erbschaftsteuer. Demzufolge soll eine stufenweise durchdachte Einführung als Alternative zum selben Ziel führen.

Erst sollen die stillen Reserven bzw. der Vermögenszuwachs des Erblassers einkommensteuerlich belastet werden und dann die gleiche Erfassung von Erbschaften und Schenkungen durch vorhandene Transfersteuern erreicht werden. Die beiden Stufen betreffen erst einmal nur Immobilien, da Immobilien im existierenden Steuersystem schon erfasst sind und zugleich fast die Hälfte des Vermögens der Chinesen darstellt. Jedoch bilden die ersten beiden Schritte nur den Übergang und sind noch sehr weit entfernt von der systematischen Zielsetzung.

Auf alle Fälle müssen noch weitere Verbesserungsmaßnahmen gegriffen werden, vor allem ein leistungsfähigkeitskonformes Einkommensteuersystem, Erweiterung der Besteuerung auf alle Vermögensarten und ertragsteuerliche Erbschaftsteuer statt Transfersteuer.

Es bleibt aber festzuhalten, dass eine einfache Übernahme der aktuellen Erbschaftsteuer von anderen Ländern weder systematisch noch möglich ist. Die systemkonforme Erfassung als nachhaltige Zielsetzung erfordert eine konsequente und kontinuierliche Verbesserung des chinesischen Steuersystems, ist aber trotz aller Hindernisse sinnvoll und erreichbar.

Literaturverzeichnis

- Bauen, M.: Das international *Steuerrecht der USA*, Zürich 2007.
- Birk, D.: Das *Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab* der Steuernormen, Köln 1983.
- Birk, D.: *Steuerrecht*, 11. Aufl., Heidelberg 2008.
- Birnbaum, M.: *Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG*, Berlin 2007.
- Britzelmayr, W.: *Vermögensteuer oder Nachlasssteuer?*, Jena 1930.
- Byrd, C./Chen, I.: Byrd & Chen's *Canadian Tax Principles 2007-2008*, Toronto 2008.
- Cao, H.: *Das chinesische Steuerrecht*, Beijing 2003.
- Chun, Y., Gedanken zur *Erbschaftsteuer der Republik China* und Lehre für heutige Erbschaftsteuer, *Studies in Law and Business* 1999, S. 121-128.
- Djanani, C. u.a.: *Erbschaftsteuerrecht*, Wiesbaden 2006.
- Gates, W./Collins, C.: *Wealth and our commonwealth*, Boston 2003.
- Gini, C.: *Measurement of Inequality of Incomes*, the *Economic Journal* 1921, S. 124-126.
- Harris, E.: *Canadian Income Taxation*, 4. Aufl., Toronto 1986.
- Hauser, B.: *Death Duties and Immortality: Why Civilization needs Inheritances*, *Real Prop. Prob. & Tr. J.* 1999, S. 363-392.
- Heinz, C.: *Vermögensübergänge im Spannungsfeld von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer*, Aachen 2003.
- Hübner, H.: *Erbschaftsteuerreform 2009*, München 2009.
- Jülicher, M.: § 21 *Anhang*, in: Troll, M. u.a. (Hrsg.) *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar*, 37. Aufl., München 2009.
- Jacobsen, H./Stange, A.: Das System der US-amerikanischen Besteuerung von *Veräußerungsgewinnen*-Teil I, *IStR* 2005, S. 11-18.
- Kirchhof, P.: Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur *Beseitigung von Ungleichbehandlungen* und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), *Verhandlungen des siebenundfünfzigsten Deutschen Juristentages*, Bd. 1, München 1988, Teil F.

- Klein-Blenkers, F.: Die *Bedeutung subjektiver Merkmale* im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, Berlin 1991.
- Kopczuk, W./Slemrod, J.: *The Impact of the Estate Tax on Wealth Accumulation and Avoidance Behavior*, in: Gale, W., *Rethinking Estate and Gift Taxation*, Washington, D. C. 2001, S. 299-343.
- Lang, J.: *Grundlagen der Steuerrechtsordnung*, in: Tipke, K./Lang, J., *Steuerrecht*, 19. Aufl., Köln 2008, S. 1-173.
- Leipold, D.: §1922, in: Rebmann, K. u.a.(Hrsg.), *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)*, 4. Aufl., München 2004, Bd. 9.
- Liu, Z.: *Studien zum System der Erbschaftbesteuerung* (Yi Chan Shui Zhi Du Yan Jiu), Beijing 2003.
- Meincke, J.: *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar*, 15. Aufl., München 2009.
- Meincke, J.: Ferdinand Lassalles *Theorie des römischen Erbrechts*, *Legal History Review* 1978, S. 33-44.
- Meincke, J.: *Gedanken zur Erbschaftsteuerreform* vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, *DStR* 1996, S. 1305-1310.
- Meincke, J.: *Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer*, in: Birk, D. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, *DStJG* Bd. 22, Köln 1999, S. 39-58.
- Meincke, J.: *Zur Abstimmung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer*, in: Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Köln 1995, S. 391-402.
- Muchenberger, M.: *Die Entwicklung der Besteuerung und deren Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip*, Frankfurt a.M. 2004.
- Müssener, I.: *Das Steuerrecht Kanadas im Überblick*, *IWB* 2001, S. 191-205.
- Pareja, S.: *Taxation without Liquidation: Rethinking „Ability to Pay“*, *Wis. L. Rev.* 2008, S. 841-897.
- Preißer, M.: *Einführung*, in: Rödl, C. u.a. (Hrsg.), *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar*, 17. Aufl., Stuttgart 2009, S. 1-19.
- Richtsteig, M.: *Das System der Erbschaftsteuer*, Hamburg, 2009.
- Ritter, W.: *Gedanken zur Erbschaftsteuer*, *BB* 1994, S. 2285–2291.
- Rose, M. u.a. (Hrsg.): *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, Berlin 1991.

- Schanz, G.: Studien zur *Geschichte und Theorien* der Erbschaftsteuer, Finanz Archiv 1900, S. 1-62; 1901, S. 53-195.
- Seer, R.: *Erbschaft- und Schenkungsteuer*, in: Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), *Steuerrecht*, 19. Aufl., Köln 2008, S. 496-529.
- Sigloch, J.: Erbschaftsteuer - *Grundsätzliche Überlegungen* und Folgerungen, in: Brähler, G./Djanani, C.(Hrsg.), *Deutsches und internationales Steuerrecht*, Wiesbaden (2009), S. 655–682.
- Smith, A.: *Wealth of Nations*, o.J.
- Tipke, K.: *Die Steuerrechtsordnung I*, 2. Aufl., Köln, 2000.
- Tipke, K.: *Die Steuerrechtsordnung II*, 2. Aufl., Köln 2003.
- Trzaskalik, C.: Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten. *Marginalien zum steuertheoretischen Grundsatz* von Klaus Tipke, in: Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), *Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Köln 1995.
- Wampler, M.: Repealing the Federal Estate Tax: Death to Death Tax, or will Reform save the Day? *Seton Hall Legis.* 2001, S. 525-548.
- Wassermeyer, W.: *Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht*, Köln 1996.
- Wilde, H.: *Das kanadische „Erbschaftsteuerrecht“*, Köln 1997.
- Zeng, Y.: *The Study on Legislative Issues of China’s Estate Duty*, Beijing 2003.
- Zheng, Y.: *Das Wirtschaftrecht Chinas*, Baden-Baden 1997.

Rechtsquellenverzeichnis

Deutschland:

Abgabenordnung (*AO*) 2002, 01.10.2002, BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61, zuletzt geändert durch Art. 2 G über die Internetversteigerung in der Zwangsvollstreckung und zur Änd. anderer G vom 30.07.2009, BGBl. I S. 2474.

Bewertungsgesetz (*BewG*) 1991, in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 BGBl. I S. 230, zuletzt geändert durch Art. 2 ErbStRG vom 24. 12. 2008, BGBl. I S. 3018.

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (*ErbStRG*) vom 24.12.2008, BGBl. I S. 3018.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (*ErbStG*) 1997, in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997, BGBl. I 1997 S. 378, Zuletzt geändert durch Art. 1 ErbStRG vom 24.12.2008 BGBl. I S. 3018.

Einkommensteuergesetz (*EStG*) 2002, in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl. I S. 4210, berichtigt BGBl. I 2003 S. 179, zuletzt geändert durch Art. 8 Zweite Föderalismusreform-BegleitG vom 10.08.2009, BGBl. I S. 2702.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (*GG*) vom 23.05.1949, BGBl. S. 1, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndG vom 29. 7. 2009, BGBl. I S. 2248.

China:

Der Entwurf zur interimistischen Ausführungsrichtlinie der Erbschaftsteuer vom 21.09.2004 (*Entwurf*).

Individual Income Tax of the People's Republic of China (*IIT*), Adopted by the Third Session of the Fifth National People's Congress on September 10, 1980 and Promulgated on the same day on Order [1980] No. 11 of the Chairman of the Standing Committee of the NPC; Revised on the "Resolution on Amendments to the Individual Income Tax Law of the People's Republic of China" adopted at the Fourth Session of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on October 31, 1993.

Interim Regulation of the People's Republic of China on Business Tax (*Business Tax*), adopted at the 34th executive meeting of the State Council on November 5, 2008, promulgated on November 10, 2008 on Order [2008] No. 540.

Interim Regulation of the People's Republic of China on Vehicle Purchase Taxes (*Vehicle Purchase Tax*), adopted at the executive meeting of the State Council on October 22, 2000, promulgated on the same day on Order [2000] No. 294.

Provisional Regulations on Stamp Tax of the People's Republic of China (*Stamp Tax*), promulgated on Order [1988] No. 11 of the State Council on Aug. 6, 1988.

Provisional Regulations of the People's Republic of China concerning Title Deed Taxes (*Title Deed Tax*), issued on April 23, 1997 and adopted at the 55th Executive Meeting of the State Council on April 23, 1997.

SAT-Schreiben vom 14.09.2006: Mitteilung zur Besteuerung von Veräußerung der geerbten und geschenkten Immobilien, GSF (2006) 144.

Kanada:

Income Tax Act (*ITA*), R.S., 1985, c. 1 (5th Supplement).

USA:

Internal Revenue Code (IRC):

§§ 2001 ff. „Chapter 11 - Estate Tax” (*Federal Estate Tax*)

§§ 2501 ff. „Chapter 12 - Gift Tax” (*Federal Gift Tax*)

§§ 2601 ff. „Chapter 13 - Tax on Certain Generation-Skipping Transfers”(GST)

§§ 2701 ff. „Chapter 14 - Special Valuation Rules”

Sonstige Quellen

Bundesministerium der Finanzen: *Steuereinnahmen nach Steuerarten 2006-2008*.

Abrufbar unter:

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4158/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt__I/0602221a6009__Steuerarten__2006_E2_80_932008,templateId=raw.property=publicationFile.pdf (25.08.2009).

Joint Committee on Taxation, *Description and Analysis of Alternative Wealth Transfer Tax Systems*, JCX-22-08, 10.03.2008. Abrufbar unter: www.house.gov/jct.

Joint Committee on Taxation, *Present Law and Background Relating to Estate and Gift Taxes*, JCX-2-98, 27.01.1998, Abrufbar unter www.house.gov/jct.

<http://www.thecanadianencyclopedia.com/index.cfm?PgNm=TCE&Params=A1ARTA0007884> (08.09.2009).

Hurun China Rich List 2007, abrufbar unter www.hurun.net.

Pressemitteilung der SAT, Wang, B., abrufbar unter

<http://jbhg.jsjgs.gov.cn/Page/NewsDetail.aspx?NewsID=60101> (04.08.2009)

Zhang, S., *Argumente der Erbschaftsteuer, Pro und Contra*, (Yi Chan Shui Zheng Shou Zhi Bian), http://www.cntl.cn/show.asp?c_id=550&a_id=5936 (02.09.2009).

Ehrenwörtliche Erklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe.

Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten oder unveröffentlichten Schriften entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen.

Bayreuth, den 10. 09. 2009

Yifan Nie