

Meinen Eltern

GELEITWORT DES MITHERAUSGEBERS

Im Zentrum der Arbeit von Frau Dr. Martina Corsten stehen die Erbschaftsteuerplanung und ihre ökonomischen Auswirkungen auf die Gestaltung der Unternehmungsnachfolge. Damit greift die Autorin eine überaus aktuelle betriebswirtschaftliche und rechtspolitische Fragestellung auf. Die Relevanz wird insbesondere durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 unterstrichen, in welcher der Gesetzgeber die Aufgabe bekam, bis zum 31.12.2008 ein verfassungskonformes Erbschaftsteuergesetz zu schaffen. Das seit dem 01.01.2009 geltende Erbschaftsteuergesetz wurde dann durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz mit Wirkung zum 01.01.2010 marginal geändert.

Neben einer sorgfältigen Aufarbeitung der rechtlichen Regelungen des Erbschaftsteuerreformgesetzes knüpft die vorliegende Arbeit an drei unterschiedliche Betrachtungsebenen an, und zwar an die europäische, die nationale und schließlich die unternehmerische Ebene. Hieraus resultiert gleichzeitig die Grundstruktur der vorliegenden Dissertation.

Aus der europäischen Perspektive zeigt Frau Dr. Martina Corsten den Anpassungsbedarf im deutschen Erbschaftsteuergesetz bei beschränkt Steuerpflichtigen auf und arbeitet heraus, dass die aufgrund eines beschränkten Verbindlichkeitsabzugs und niedrigerer Freibeträge regelmäßig höhere Steuerlast im Vergleich zum Inlandsfall nach den Grundsätzen der Schumacker-Rechtsprechung dann europarechtswidrig ist, wenn das Inlandsvermögen das gesamte oder nahezu das gesamte vererbte bzw. verschenkte Weltvermögen ausmacht. Darüber hinaus zeigt sie die Konsequenzen auf, die sich aus der durch die verfassungsrechtlichen Vorgaben veranlassten Änderung der Erbschaftsteuer mit dem gemeinen Wert als einheitlichem Wertmaßstab bezogen auf das Europarecht ergeben.

Aus staatlicher Perspektive untersucht die Autorin die mit der Erbschaftsteuerreform intendierte Absicht einer Entlastung unternehmerischen Vermögens von der deutschen Erbschaftsteuer mit dem Ziel einer Beschäftigungssicherung im Rahmen der Unternehmungsnachfolge. Der Gesetzgeber hat dabei versucht, die Rahmenbedingungen für die unternehmerischen Entscheidungen hinsichtlich möglicher Investitionsstandorte im Inland zu verbessern, dabei jedoch vernachlässigt, dass diese Steuerbegünstigungen auch

im EU-/EWR-Ausland Gültigkeit erlangen Verschärfend kommt hinzu, dass Unternehmen auch dann von den inländischen Steuerbegünstigungen profitieren können, wenn die Möglichkeit besteht, durch die Gründung einer Zwischengesellschaft einen Rechtsträgerwechsel im Nicht-EU-/EWR-Ausland zu vermeiden oder dort keine Erbschaftsteuer erhoben wird. Damit wäre der Vorteil, auch in Drittstaaten zu investieren, gegeben. Folglich zeigt sich, dass das Erbschaftsteuerprivileg bei der Unternehmensübertragung wenig zielgenau ist und der Gesetzgeber damit sein lenkungspolitisches Ziel nicht zu erreichen vermag.

Im Rahmen der unternehmerischen Perspektiven stellt sich Frau Dr. Corsten die Aufgabe, Wirkungen der Finanzierungsart auf die Besteuerung der Unternehmensnachfolge bei Personen- und Kapitalgesellschaften aufzuzeigen, wobei sich die Analyse einerseits auf die Erbschaftsteuer und andererseits auf die Ertragsteuern bezieht. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht wird herausgearbeitet, dass unabhängig von der Rechtsform Gesellschafterfremdkapital in keinem der untersuchten Fälle mit einem Vorteil verbunden ist, sondern im Gegenteil häufig nachteilig ist. Werden die Ertragsteuern in die Analyse einbezogen, dann liegt im Fall einer Personengesellschaft Finanzierungsneutralität vor. Damit wirken die Erbschaftsteuer und die Ertragsteuern in die gleiche Richtung. Bei Kapitalgesellschaften zeigt sich hingegen ein differenzierteres Bild in Abhängigkeit davon, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten wird.

Frau Dr. Martina Corsten legt mit ihrer Dissertation eine sehr fundierte und innovative Untersuchung von hoher Aktualität vor, die sowohl für die Theorie als auch für die Praxis von großer Bedeutung ist. Ich wünsche der vorliegenden Arbeit, die der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Mannheim als Dissertation vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, eine große Verbreitung in Wissenschaft und Praxis.

Saarbrücken, im September 2010

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

GELEITWORT DES ERSTGUTACHTERS

Die Regelung der Unternehmensnachfolge ist, insbesondere für mittelständisch geprägte Unternehmen, eine der größten Herausforderungen während ihres Bestehens. Aus der Vielzahl zu berücksichtigender Einflussfaktoren ragen die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen deutlich hervor. Entnimmt nämlich der Erbe dem Unternehmen zum Zwecke der Begleichung der Erbschaftsteuerschuld Kapital, so trifft dieser Liquiditätsabfluss das Unternehmen nicht nur in einer personellen Umbruchphase, er ist aufgrund seiner Außerordentlichkeit auch geeignet, die Finanzplanung des Unternehmens in Makulatur zu verwandeln. Aus diesem Grund kommt der Auseinandersetzung mit der Erbschaftsteuerplanung eine dauerhafte betriebswirtschaftliche Relevanz zu. In diesen Tagen zeichnet sich die Erbschaftsteuerplanung jedoch zusätzlich durch ihre rechts- und finanzpolitische Aktualität aus: Aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 war der Steuergesetzgeber gehalten, eine einheitliche Bewertungsgrundlage für alle Vermögensarten zu schaffen. Mit der Erbschaftsteuerreform vom 24.12.2008 ist der Gesetzgeber den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichtes nachgekommen und hat im Zuge dieser Reform gleichzeitig umfangreiche Verschonungsregeln für betrieblich genutztes Vermögen eingeführt. Ziel dieser Maßnahmen war, eine Bestandsgefährdung des Unternehmens aufgrund des erbschaftsteuerlich bedingten Liquiditätsabflusses auszuschließen sowie den Erben zur Unternehmensfortführung und insbesondere zum Erhalt der Arbeitsplätze zu motivieren. Aufgrund der Finanzkrise wurden die Verschonungsregeln bereits im Dezember 2009 derart überarbeitet, dass die Verschonung des betrieblichen Vermögens von der Erbschaftsteuer unter einfacheren Bedingungen erreicht werden kann.

Martina Corsten nimmt mit Ihrer Arbeit mehrere Herausforderungen gleichzeitig an. Zum Ersten bringt sie dem Leser eine Problemstellung nahe, die durch eine hohe Änderungsgeschwindigkeit der gesetzlichen Grundlagen charakterisiert ist. Auf dem aktuellen Stand der hierzu verfassten Publikationen zu sein, erfordert eine besonders intensive Auseinandersetzung mit der Fachliteratur. Zum Zweiten hat die Erbschaftsteuerplanung in der Vergangenheit bis auf wenige Ausnahmen nicht die ihr gebührende Aufmerksamkeit erfahren. Sich trotzdem eines solch wichtigen und politisch hochaktuellen

Themas anzunehmen, erfordert Mut und Zuversicht, wissenschaftlich Neues zu erproben. Zum Dritten behandelt die Fachliteratur häufig nur Detailprobleme der Erbschaftsteuer, während die vorliegende Schrift eine bemerkenswerte Vielschichtigkeit aufweist. Beginnend mit der europarechtlichen Perspektive, die die Vereinbarkeit des deutschen Erbschaftsteuerrechtes mit dem Europarecht analysiert, erfolgt eine Fokussierung der Ausführungen zunächst auf die nationale und im Anschluss auf die unternehmerische Perspektive. Wird zunächst diskutiert, inwieweit die Förderung inländischer Beschäftigung durch die Erbschaftsteuerreform gelingen kann, so wird danach die steuerlich optimale Finanzierung durch die Eigentümer thematisiert.

Im Ergebnis hat Martina Corsten eine Schrift vorgelegt, die im Schnittbereich von Steuerrecht und betriebswirtschaftlicher Steuerlehre anzusiedeln ist. Es gelingt ihr in überzeugender Weise, erbschaftsteuerrechtliche Regelungen in betriebswirtschaftliche Fragestellungen zu überführen und diese mittels didaktisch ansprechender Darstellungen eingängig zu präsentieren. Ich wünsche der Arbeit den ihr gebührenden großen Leserkreis.

Mannheim, im September 2010

Prof. Dr. Dirk Simons

VORWORT

Als ich im Jahre 2005 meine Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Rechnungswesen an der Universität Mannheim aufnahm hatte ich aus heutiger Perspektive betrachtet nur eine vage Vorstellung, was es bedeutet eine Doktorarbeit zu schreiben. „Bevor der Dr. vor dem Namen klingt, müssen Promovenden einige Hürden und Nerven überwinden“ schrieb Schuster in der Welt vom 09.05.1997. Dass ich diese Hürden überwunden habe, verdanke ich auch einigen Menschen, die mich während dieser Zeit begleitet haben. Deshalb möchte ich ihnen auf diesem Wege Danke sagen.

Die vorliegende Arbeit wurde im Mai 2010 von der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Mannheim unter dem Titel „Die steuerliche Belastung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz und die Auswirkungen auf unternehmerisches Handeln“ als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl meines Doktorvaters, Herrn Professor Dr. Dirk Simons. Ihm gilt mein ganz herzlicher Dank dafür, dass er mir die Möglichkeit gegeben hat an seinem Lehrstuhl arbeiten und promovieren zu dürfen, aber auch für sein mir entgegengebrachtes Vertrauen bezüglich der Themenwahl und der Untersuchungsmethoden. Herrn Professor Dr. Ulrich Schreiber danke ich sehr für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und die inhaltliche und thematische Einbindung in sein Lehrstuhlteam. Bei Herrn PD Dr. Thomas Fetzer bedanke ich mich für die angenehme Wahlfachprüfung, sowie bei Herrn Professor Dr. Henrik Orzen für den Beisitz des Prüfungsausschusses.

Herrn Dr. Gregor Führich möchte ich besonders danken, weil er mich so wunderbar als neues Mitglied des HSB-Teams aufgenommen hat. Er hat mir gezeigt, dass man auch unter den schwierigsten Rahmenbedingungen zwar eine arbeitsintensive aber auch eine schöne Zeit haben kann. So musste ich gleich zu Beginn meiner HSB-Tätigkeit mit ihm 600 Klausuren während des Sommermärchens 2006 korrigieren, ein halbes Jahr später waren es 900 Klausuren, die aber zu einer legendären Weihnachtsfeier geführt haben. Danken möchte ich auch Herrn Dipl.-Kfm. Daniel Dreßler für die zahlreichen fachlichen Diskussionen, das gemeinsame Forschen und Schreiben sowie für die kritische Durchsicht des Manuskripts. Meinen Lehrstuhlkollegen danke ich insbesondere für die

Unterstützung während der Endphase, sei es durch Entlastungen bei der Teilnahme am Forschungskolloquium oder Hilfe bei Klausurkorrekturen. Vor allem möchte ich mich bei Frau Dr. Nicole Zein und Herrn Dr. Michael Ebert für die vielen aufbauenden und ermutigenden Gespräche bedanken und bei Frau Julia Spieß, die mir in vielen organisatorischen Angelegenheiten den Rücken frei gehalten hat. Ich danke auch den Hiwis des Lehrstuhls für die Unterstützung vor allem für die Geduld und Disziplin während des tagelangen Kopierens in der Bibliothek. Die gemeinsame Lehrstuhlzeit war eine Zeit voller neuer Einblicke, Erlebnisse und Erfahrungen, die ich in schöner Erinnerung behalten werde.

Auch meinen Freunden gilt mein Dank. Sie haben mich durch die Hochs und Tiefs der Promotionszeit begleitet. Vor allem Frau M. Sc. Christine Kaufmann möchte ich für die vielen gemeinsamen Abende danken, in denen sie mir geduldig zu gehört hat. Es waren immer schöne Abende, die aber zugleich auch hilfreich waren.

Meinem Freund Niko verdanke ich die seelische Unterstützung während der Promotionszeit. Ohne seine Rücksichtnahme hätte diese Arbeit nicht zu dem werden können, was sie geworden ist.

Meinen Eltern ist diese Arbeit gewidmet. Sie förderten mich und ermöglichten mir die Ausbildung, durch die mir erst die Möglichkeit der Promotion eröffnet wurde. Ihnen danke ich, dass sie mich während der gesamten Zeit so tatkräftig unterstützt haben, sei es mit fachlichen Diskussionen oder wohltuendem Aufpäppeln. Ihr habt immer an mich geglaubt, dafür danke ich Euch.

Mannheim, im September 2010

Martina Corsten

2.4.1.1	Begünstigtes Vermögen	55
2.4.1.1.1	Maßgeblichkeit des ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriffs	56
2.4.1.1.2	Mitunternehmeranteile und Einzelunternehmen.....	57
2.4.1.1.3	Kapitalgesellschaftsanteile.....	59
2.4.1.2	Verwaltungsvermögen	61
2.4.1.2.1	Grundsätzliche Behandlung	61
2.4.1.2.2	Junges Verwaltungsvermögen	67
2.4.1.2.3	Beteiligungsstrukturen	69
2.4.1.3	Lohnsummenregelung.....	74
2.4.1.3.1	Bestandteile	75
2.4.1.3.2	Wirkungen.....	76
2.4.1.3.3	Beteiligungen im EU-/EWR-Raum.....	80
2.4.1.4	Behaltensfrist	81
2.4.1.4.1	Allgemeine Regelungen.....	81
2.4.1.4.2	Gleichzeitiger Verstoß gegen Behaltensfrist und Lohnsumme.....	84
2.4.1.5	Nachsteuer auslösende Tatbestände.....	86
2.4.1.5.1	Veräußerungs- und Aufgabevorgänge von Betriebsvermögen	86
2.4.1.5.2	Entnahmebegrenzung.....	90
2.4.1.5.3	Veräußerungsvorgänge von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen	94
2.4.1.5.4	Ausnahmen zu den Nachsteuertatbeständen	95
2.4.1.5.5	Maßgeblicher Zeitpunkt des Nachsteuer auslösenden Ereignisses.....	96
2.4.1.6	Abzugsbetrag	98
2.4.1.7	Zwischenfazit.....	103
2.4.2	Persönliche Freibeträge.....	104
2.5	Steuertarif.....	107

2.5.1	Steuersatz	107
2.5.2	Progressionsvorbehalt	108
2.5.3	Härteausgleich	109
2.5.4	Tarifbegrenzung	109
2.6	Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	112
2.7	Integrative Fallstudie zum Erbschaft- und Bewertungsrecht	116
3	Europäische Perspektive	128
3.1	Die Reichweite des Europarechts im Erbschaftsteuerrecht	129
3.1.1	Vorrang des Europarechts vor nationalem Erbschaftsteuerrecht	129
3.1.2	Der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	132
3.1.3	Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	134
3.1.4	Rechtfertigungsgründe für eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	137
3.2	Europarechtliche Würdigung erbschaftsteuerlicher Einzelregelungen	141
3.2.1	Bereits erfolgte Anpassungen	141
3.2.1.1	Bewertung des Anteils- und des Betriebsvermögens	141
3.2.1.2	Abzugsbetrag und Verschonungsabschlag	143
3.2.2	Europarechtlicher Anpassungsbedarf	143
3.2.2.1	Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen	143
3.2.2.1.1	Geltendes Recht	143
3.2.2.1.2	Europarechtliche Würdigung	144
3.2.2.2	Lohnsummenregelung	147
3.2.2.2.1	Geltendes Recht	147
3.2.2.2.2	Europarechtliche Würdigung	148
4	Nationale Perspektive	151
4.1	Bedeutung der Erbschaftsteuer für international tätige Familienunternehmen	152
4.2	Wirkungen der Verschonungsregeln	157
4.2.1	Besteuerung nach dem bis 31.12.2008 geltenden Recht	159
4.2.2	Besteuerung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	160
5	Unternehmerische Perspektive	167

5.1	Ziel, Mittel und Rahmen der Steuerplanung.....	168
5.1.1	Gewinnmaximierung als grundsätzliches Unternehmensziel	168
5.1.2	Transparenzprinzip vs. Trennungsprinzip.....	169
5.2	Erbschaftsteuerliche Analyse.....	170
5.2.1	Analysemethodik.....	170
5.2.2	Wirkungen der Finanzierungsarten: der Grundfall	172
5.2.3	Variante 1: Verwaltungsvermögen i. H. v. 60 % des Unternehmenswertes	175
5.2.4	Variante 2: Verwaltungsvermögen i. H. v. 45 % des Unternehmenswertes	177
5.2.5	Wirkungen der Finanzierungsarten: der Verlustfall.....	181
5.2.6	Wirkungen der Finanzierungsarten bei geringem Nettounternehmenswert	182
5.2.7	Zwischenfazit aus erbschaftsteuerlicher Sicht	183
5.3	Ertragsteuerliche Analyse	184
5.3.1	Verhältnis von Erbschaftsteuer und laufender Ertragsbesteuerung ..	184
5.3.2	Analysemethodik.....	185
5.3.3	Wirkungen der Finanzierungsarten	186
6	Zusammenfassung	193
	Literaturverzeichnis	199