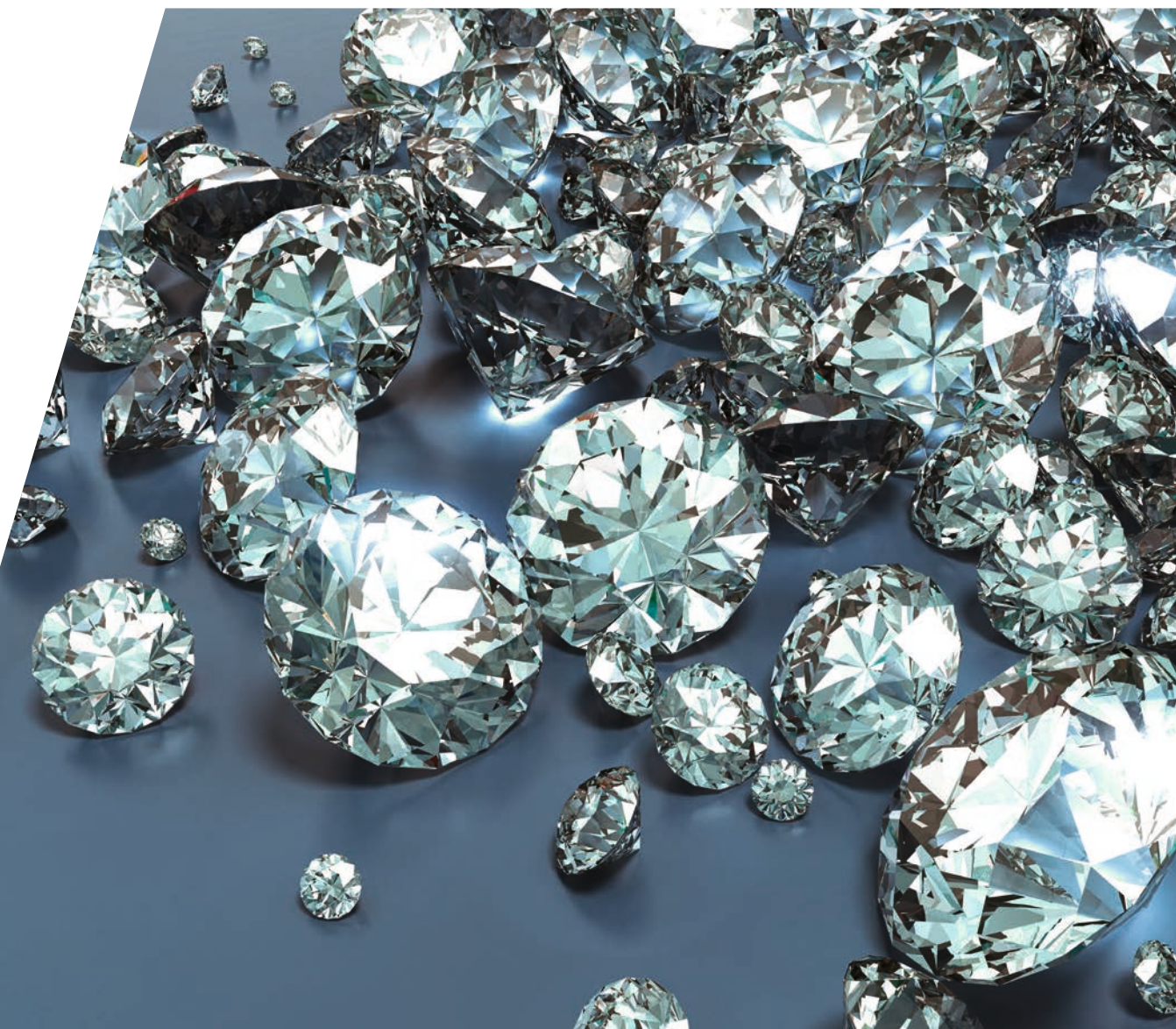


Studie

TAX

Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?

Deutsche Regelungen im Vergleich zu der Besteuerung in Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Österreich, der Schweiz und den USA



Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	5
	2 Deutsche Regelung	6
	2.1 Vermögensteuer	6
	2.1.1 Ziele der früheren Regelung	6
	2.1.2 Grundzüge der früheren Regelung	6
	2.1.3 Gründe für die Aussetzung der Steuererhebung	7
	2.1.4 Perspektiven der Vermögensteuer	7
	2.2 Grundsteuer	7
	2.2.1 Zweck und Rechtfertigung der Steuer	7
	2.2.2 Persönliche Steuerpflicht	8
	2.2.3 Sachliche Steuerpflicht	8
	2.2.4 Steuerbefreiungen	8
	2.2.5 Bemessungsgrundlage	8
	2.2.6 Steuersatz	8
	2.2.7 Steuerveranlagung und Steuerzahlung	9
	2.2.8 Sonderregelungen	9
	2.2.9 Auswirkungen auf andere Steuerarten beziehungsweise Interdependenzen	9
	2.2.10 Kritik an der Grundsteuer und Perspektiven	9
	2.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	10
	2.3.1 Zweck und Rechtfertigung der Steuer	10
	2.3.2 Persönliche Steuerpflicht	11
	2.3.3 Sachliche Steuerpflicht	11
	2.3.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage	11
	2.3.5 Steuerbefreiungen	12
	2.3.6 Steuersatz	13
	2.3.7 Erhebung der Steuer	14
	2.3.8 Stundungsregelung	14
	2.3.9 Vermeidung der Doppelbesteuerung	14
	2.3.10 Verhältnis zu den Ertragsteuern	14
	2.3.11 Kritik an der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Perspektiven	14

	3 Regelungen in ausgewählten Staaten	16
	3.1 Frankreich	16
	3.1.1 Vermögensteuer (Impôt de solidarité sur la fortune)	16
	3.1.2 Grundsteuer	18
	3.1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Droits de mutation entre vifs [donation] et par décès [succession])	19
	3.2 Großbritannien	21
	3.2.1 Vermögensteuer	21
	3.2.2 Grundsteuer	22
	3.2.3 Erbschaftsteuer (Inheritance tax)	23
	3.3 Italien	25
	3.3.1 Vermögensteuer	25
	3.3.2 Grundsteuer (Imposta municipale propria – IMU)	25
	3.3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Imposta sulle successioni e donazioni)	26
	3.4 Niederlande	28
	3.4.1 Vermögensteuer	28
	3.4.2 Grundsteuer (Onroerende-zaakbelasting)	28
	3.4.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Schenk- en erfbelasting)	29
	3.5 Österreich	32
	3.5.1 Vermögensteuer	32
	3.5.2 Grundsteuer	32
	3.5.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	33
	3.6 Schweiz	34
	3.6.1 Vermögensteuer	34
	3.6.2 Grundsteuer (Liegenschaftssteuer)	36
	3.6.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	37
	3.7 USA	39
	3.7.1 Vermögensteuer	39
	3.7.2 Grundsteuer (Property tax)	40
	3.7.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Estate and gift tax)	40
	Überblick über die Regelungen in den einzelnen Staaten	44
	4 Vergleich der Regelungen und Ableitungen aus den Systemen der betrachteten Staaten	50
	4.1 Aufkommen und administrative Kosten der Vermögensteuern	50
	4.2 Ziele und Rechtfertigung der Vermögensteuern im Allgemeinen	50
	4.3 Allgemeine Vermögensteuer	51
	4.4 Grundsteuer	51
	4.5 Erbschaft- und Schenkungsteuer	51
	5 Fazit und Ausblick	53



Einleitung

Die Vermögensbesteuerung setzt sich aus zahlreichen Steuerarten zusammen. Neben der allgemeinen Vermögensteuer gibt es weitere Steuerarten, insbesondere die Grundsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf das Vermögen erhoben werden. Im Fokus der aktuellen politischen Diskussion um die Vermögensbesteuerung steht jedoch vor allem die allgemeine Vermögensteuer, die seit 1997 ausgesetzt ist.

Vor allem aufgrund der Finanz- und Wirtschaftskrise sowie des damit einhergehenden Zwangs zur Konsolidierung der Haushalte erhält die Diskussion um die Vermögensteuer neuen Auftrieb. Den Befürwortern der Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer – allen voran die SPD-regierten Bundesländer – geht es darum, Vermögende mehr zu belasten. Als Rechtfertigungsgründe für die allgemeine Vermögensteuer werden neben der Erzielung von Staatseinnahmen typischerweise die Umverteilung von Vermögen genannt.

Die allgemeine Vermögensteuer ist die Abgabe im Rahmen der Vermögensbesteuerung mit der stärksten Symbolkraft – und zugleich auch die mit den größten praktischen und rechtlichen Problemen. Bereits Mitte der neunziger Jahre hatte das Bundesverfassungsgericht die Erhebung der Vermögensteuer für verfassungswidrig erklärt, weil sie Kapitalvermögen stärker belastete als Immobilien. Die Erhebung der Vermögensteuer wurde deshalb ab dem 1.1.1997 ausgesetzt.

Die Besteuerung von Vermögen im Allgemeinen ist sowohl aus ökonomischer als auch aus rechtlicher Sicht erheblicher Kritik ausgesetzt. Die Vermögensteuern in der geltenden Ausgestaltung des deutschen Steuerrechts haben nur geringe Aufkommenswirkungen, verursachen jedoch hohe administrative Kosten. Der bürokratische Aufwand trifft sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen. Darüber hinaus bestehen gegen die Vermögensteuern verfassungsrechtliche Bedenken. Bei der Grundsteuer beziehen sich diese auf die Bewertung des Grundvermögens für Besteuerungszwecke. Die Bemessungsgrundlage basiert noch immer auf Werten, die zuletzt vor fast fünfzig Jahren

und in einigen Fällen sogar vor fast achtzig Jahren festgestellt wurden. Dass diese Werte nicht die aktuellen Verkehrswerte der Grundstücke widerspiegeln, liegt auf der Hand. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfolgte die letzte Reform erst vor dreieinhalb Jahren. Das aktuelle Recht befindet sich jedoch erneut im Kreuzfeuer massiver Kritik. Im Mittelpunkt steht die umfassende Begünstigung von Unternehmensvermögen. Dabei wird die Rechtfertigung der Verschonung von Unternehmensvermögen infrage gestellt, auch die Gestaltungsanfälligkeit der Verschonungsregelungen wird moniert.

Vermögensteuern verschiedener Art werden jedoch nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen Staaten erhoben. Im Rahmen der Diskussion um die deutsche Vermögensbesteuerung lohnt der Blick über die Grenze hinsichtlich der Aufkommenswirkungen und rechtlichen Ausgestaltung von Besteuerungsregelungen anderer Länder.

Im Rahmen dieser Studie wird die Vermögensbesteuerung in Deutschland mit derjenigen im Ausland verglichen. Der Fokus liegt dabei auf der allgemeinen Vermögensteuer, der Grundsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Zu Beginn werden im Überblick die Entwicklung der allgemeinen Vermögensteuer sowie die geltenden Regelungen des Grundsteuergesetzes und des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes dargestellt. Die Ausführungen beziehen die aktuelle Kritik und die Perspektive der jeweiligen Steuerart mit ein. Im Anschluss werden die Regelungen zur Vermögensbesteuerung in sieben Industrienationen – Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Österreich, der Schweiz und den USA – beschrieben. Dabei werden vor allem diejenigen im Ausland erhobenen Steuerarten betrachtet, die der deutschen allgemeinen Vermögensteuer, der Grundsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechen. Im Anschluss folgt eine vergleichende Darstellung der verschiedenen Besteuerungssysteme. Aus diesem Vergleich der Regelungen werden Hinweise für die zukünftige Ausgestaltung der deutschen Vermögensbesteuerung abgeleitet.

2

Deutsche Regelung



Vermögenssubstanz an, ohne Berücksichtigung der tatsächlich durch das Vermögen erwirtschafteten Erträge.

Mit einem Aufkommen von circa 4 Milliarden Euro und einem Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen von etwa 1 Prozent im Jahr 1995 trug die Vermögensteuer in geringem Umfang zu dem Gesamtsteueraufkommen bei.¹

2.1.2 Grundzüge der früheren Regelung

Nach § 1 des Vermögensteuergesetzes (VStG) waren sowohl natürliche als auch juristische Personen vermögenssteuerpflichtig. Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt beziehungsweise Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland waren unbeschränkt steuerpflichtig. Sie unterlagen mit ihrem gesamten Weltvermögen der Vermögensteuer. Bei beschränkt Steuerpflichtigen wurde hingegen nur das Inlandsvermögen von der Steuer erfasst. Bestimmte Staatsunternehmen, gemeinnützige Organisationen und Gesellschaften sowie diverse andere Gesellschaften, zum Beispiel nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, waren von der Vermögensteuer befreit.

Das Gesamtvermögen setzte sich aus den Vermögensarten land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie sonstigem Vermögen zusammen. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie des Grund- und Betriebsvermögens erfolgte mit festgesetzten Einheitswerten. Diese wurden abhängig von der Vermögensart nach unterschiedlichen Bewertungsprinzipien ermittelt. Es erfolgte eine Nettobesteuerung des Vermögens, da vom Wert des Gesamtvermögens die Schulden – soweit sie nicht als Betriebsschulden im Rahmen des Betriebsvermögens zu berücksichtigen waren – abgezogen wurden.

Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen konnten einen persönlichen Freibetrag von 120.000 DM (circa 61.354 Euro) beziehungsweise bei Zusammenveranlagung von 240.000 DM (etwa 122.710 Euro) abziehen. Für jedes Kind konnte ein weiterer Freibetrag in Höhe von 120.000 DM in Anspruch genommen werden. Dagegen galt für Körperschaften und beschränkt Steuerpflichtige lediglich eine Freigrenze in Höhe von 20.000 DM (circa 10.226 Euro). Bei natürlichen Personen wurde auf das

2.1 Vermögensteuer

2.1.1 Ziele der früheren Regelung

Die Vermögensteuer, die bis zum Veranlagungszeitraum 1996 erhoben wurde, ist eine Steuer, die – an einem bestimmten Stichtag – an das vorhandene Vermögen des Steuerpflichtigen anknüpft. Der allgemeinen Besteuerung von Vermögen liegt der Gedanke zugrunde, dass Vermögen an sich eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anzeigt. Die Besteuerung knüpft an die

¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2012, S. 12, 14, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de

steuerpflichtige Vermögen nach Abzug des Freibetrags jährlich ein proportionaler Steuersatz von 1 Prozent angewandt. Der Steuersatz verringerte sich auf 0,5 Prozent, soweit in dem steuerpflichtigen Vermögen land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Betriebsvermögen enthalten waren. Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen betrug der Steuersatz einheitlich 0,6 Prozent.

2.1.3 Gründe für die Aussetzung der Steuererhebung

Mit Beschluss vom 22. 6. 1995² erklärte das Bundesverfassungsgericht die Erhebung der Vermögensteuer in der damaligen Ausgestaltung für verfassungswidrig. Nach Auffassung des Gerichts müsse bei einem einheitlichen Steuertarif eine realitätsgerechte Bewertung aller Vermögensgegenstände gewährleistet sein. Das Vermögensteuergesetz begünstigte in ungerechtfertigter Weise Immobilienvermögen gegenüber anderem Vermögen. Es erfolgte keine Neuregelung der Bewertung im Rahmen der Vermögensteuer, sodass die Vermögensteuer ab dem 1. 1. 1997 nicht mehr erhoben werden konnte. Das Vermögensteuergesetz blieb jedoch formal in Kraft.

2.1.4 Perspektiven der Vermögensteuer

Eine Wiedereinführung der allgemeinen Vermögensteuer wird seit Längerem politisch und nunmehr auch in der breiten Öffentlichkeit diskutiert. Die Vermögensteuer soll insbesondere der Haushaltskonsolidierung in der Krise sowie der Umverteilung des Vermögens von wohlhabenden auf sozial schwächere Personen dienen. Personen mit hohem Vermögen sollen gerade in Zeiten einer negativen Konjunkturentwicklung einen größeren Beitrag zu den Steuereinnahmen leisten, unabhängig von den erwirtschafteten Erträgen aus dem Vermögen.

Im April 2012 wurden Pläne einiger SPD-geführter Bundesländer bekannt,³ die eine Wiedereinführung der allgemeinen Vermögensteuer nach der Bundestagswahl 2013 ab dem Jahr 2014 vorsehen. Nach bisherigen Informationen ist geplant, sowohl natürliche als auch juristische Personen zu belasten. Sachlich steuerpflichtig soll sämtliches Vermögen – einschließlich Lebensversicherungen und Betriebsvermögen – sein. Eine Befreiung ist für Hausrat sowie zu

jeweils 50 Prozent für Anteile an Kapitalgesellschaften und für das Vermögen von inländischen Kapitalgesellschaften vorgesehen. Darüber hinaus soll die Steuerpflicht bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen nur eintreten, wenn das Vermögen pro Person den Freibetrag von 2 Millionen Euro übersteigt. Allerdings soll der Freibetrag auf bis zu 500.000 Euro abschmelzen, wenn das Vermögen den Freibetrag übersteigt. Die Abschmelzung soll in Höhe von 50 Prozent des den Freibetrag übersteigenden Betrags erfolgen. Damit würde der Regelfreibetrag für Gesamtvermögen über 5 Millionen Euro 500.000 Euro betragen. Für juristische Personen ist eine Freigrenze von 200.000 Euro angedacht. Dem Vernehmen nach sieht der SPD-Vorschlag hinsichtlich der Bewertung des Vermögens eine weitgehende Anwendung der erbschaftsteuerlichen Bewertungsvorschriften vor. Der Steuersatz soll einheitlich 1 Prozent betragen. Das Aufkommensvolumen der Vermögensteuer in dieser Ausgestaltung wird laut Zeitungsberichten⁴ auf etwa 11,5 Milliarden Euro pro Jahr geschätzt. Das würde circa 1,8 Prozent der gesamten geschätzten Steuereinnahmen betragen.

2.2 Grundsteuer

2.2.1 Zweck und Rechtfertigung der Steuer

Die Grundsteuer ist eine vom Ertrag des Vermögens unabhängige Objektsteuer. Sie besteuert den Grundbesitz ohne Berücksichtigung der persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse des Eigentümers. Ausgestaltet ist die Grundsteuer als Gemeindesteuer, deren Einnahmen in vollem Umfang den Gemeinden zufließen. Als Begründung der Grundsteuer wird das Äquivalenzprinzip angeführt. Danach haben die Grundstückseigentümer für die von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Infrastruktur eine Gegenleistung in Form der Grundsteuer zu erbringen. Der übergeordnete Zweck der Grundsteuer besteht jedoch insbesondere in der Finanzierung der kommunalen Haushalte.

Das Aufkommen der Grundsteuer wird im Jahr 2012 auf ungefähr 12 Milliarden Euro und damit circa 2 Prozent der Gesamtsteuereinnahmen geschätzt.⁵

2 Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655

3 Vgl. Financial Times Deutschland vom 25. 5. 2012, S. 10. Eine offizielle Bekanntmachung der Pläne durch die Länder oder die SPD erfolgte bisher nicht.

4 Vgl. Financial Times Deutschland vom 19. 4. 2012, S. 9 und vom 25. 5. 2012, S. 10.

5 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2012, S. 12, 14, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de

2.2.2 Persönliche Steuerpflicht

Steuerpflichtiger und Steuerschuldner ist derjenige, dem der Steuergegenstand zum Zeitpunkt der Festsetzung des Einheitswerts zuzurechnen ist. Die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers sind aufgrund des Objektcharakters der Grundsteuer irrelevant.

2.2.3 Sachliche Steuerpflicht

Steuerobjekt ist der im Gemeindegebiet gelegene Grundbesitz, der Grundstücke, land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Betriebsgrundstücke umfasst. Das Grundvermögen besteht aus bebauten und unbebauten Grundstücken, dem Erbbaurecht und dem Wohnungseigentum.

2.2.4 Steuerbefreiungen

Von der Grundsteuer sachlich befreit ist insbesondere der Grundbesitz juristischer Personen des öffentlichen Rechts, der unmittelbar öffentlichen oder gemeinnützigen beziehungsweise mildtätigen Zwecken dient. Auch der Grundbesitz von Religionsgemeinschaften sowie der Grundbesitz, der für Zwecke der Wissenschaft, der Erziehung, des Unterrichts oder für die Zwecke eines Krankenhauses genutzt wird, sind steuerbefreit.

2.2.5 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der Einheitswert des Grundbesitzes. Dieser wird auf den Veranlagungszeitpunkt, insbesondere den Hauptveranlagungszeitpunkt, gesondert festgestellt. Nach § 21 des Bewertungsgesetzes soll eine Hauptfeststellung der Einheitswerte alle sechs Jahre erfolgen. Tatsächlich wurde eine Hauptfeststellung letztmalig am 1.1.1964 vorgenommen. Die zu diesem Zeitpunkt festgestellten Werte gelten fort und werden weiterhin der Grundsteuer zugrunde gelegt.

Der Einheitswert von Grundstücken des Grundvermögens sowie Betriebsgrundstücken bestimmt sich nach dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Feststellung. Bei unbebauten Grundstücken wird der Wert aus der Quadratmeteranzahl multipliziert mit dem durchschnittlichen Quadratmeterpreis in dem betreffenden Gebiet zum Hauptfeststellungszeitpunkt (1.1.1964) ermittelt. Bebaute Grundstücke werden hingegen grundsätzlich im Rahmen

des Ertragswertverfahrens bewertet. Für bestimmte Grundstücke ist der Wert im Wege des Sachwertverfahrens zu bestimmen. Schulden, die auf dem Grundstück lasten, sind nach keinem der Bewertungsverfahren abzugsfähig.

Zur Ermittlung der Einheitswerte im Ertragswertverfahren wird die tatsächliche oder ersatzweise die übliche Jahresrohmiete mit einem gesetzlich normierten Vervielfältiger multipliziert. Besondere wertmindernde sowie wert erhöhende Umstände, die weder in der Jahresrohmiete noch im Vervielfältiger abgebildet werden, sind zu berücksichtigen (zum Beispiel ein Abschlag für ungewöhnlich starke Beeinträchtigung durch Lärm). Der ermittelte Grundstückswert umfasst den Bodenwert, den Gebäudewert und den Wert der Außenanlagen.

Nach dem Sachwertverfahren werden die zunächst getrennt ermittelten Werte des Bodens, des Gebäudes und der Außenanlagen addiert (Ausgangswert). Der Ausgangswert ist durch Anwendung einer gesetzlich festgelegten Prozentzahl an den gemeinen Wert anzugleichen. Der Bodenwert ist der Wert, der sich für Grund und Boden ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre. Der Gebäudewert und der Wert der Außenanlagen sind aus den durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu ermitteln. Dieser Wert ist um eine Alterswertminderung im Hauptfeststellungszeitpunkt sowie um einen Abschlag für bauliche Mängel und Schäden zu mindern. Der Sachwert kann in besonderen Fällen ermäßigt oder erhöht werden.

Die im Einheitswertverfahren auf der Basis der Wertverhältnisse zum 1.1.1964 ermittelten Grundstückswerte betragen etwa 10 bis 20 Prozent der aktuellen Verkehrswerte.⁶ Dabei werden die Grundstücke im Ertragswertverfahren in vielen Fällen noch stärker unterbewertet als im Sachwertverfahren.

2.2.6 Steuersatz

Die Grundsteuerschuld bestimmt sich aus dem gesondert festgestellten Einheitswert multipliziert mit der Steuermesszahl und dem Hebesatz der Gemeinden.

6 Vgl. Scheffler, Besteuerung von Unternehmen I, 10. Auflage, 2007, S. 350

Die Steuermesszahl beträgt

- für Einfamilienhäuser: 2,6‰ für die ersten 38.346,89 Euro des Einheitswerts, 3,5‰ für den Rest des Einheitswerts,
- für Zweifamilienhäuser: 3,1‰,
- für sonstige Grundstücke: 3,5‰.

Die Steuermesszahl multipliziert mit dem Einheitswert ergibt den Steuermessbetrag. Die Gemeinde bestimmt, mit welchem Prozentsatz des Steuermessbetrags oder des Zerlegungsanteils die Grundsteuer zu erheben ist (Hebesatz). Der Hebesatz ist für ein oder mehrere Kalenderjahre festzusetzen, höchstens jedoch für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge. Im Bundesdurchschnitt beträgt der Hebesatz für Grundstücke circa 400 Prozent. Eine Mindest- oder Höchstgrenze für den Hebesatz sieht das Gesetz nicht vor.

2.2.7 Steuerveranlagung und Steuerzahlung

Die Grundsteuer wird jährlich erhoben. Sie entsteht zum 1. Januar des Jahres, für das die Steuer festgesetzt wird.

Der Steuerpflichtige hat keine Grundsteuererklärung abzugeben. Vielmehr wird eine Veranlagung infolge einer Feststellung des Einheitswerts vorgenommen. Der Steuerpflichtige muss jedoch der Finanzverwaltung Änderungen hinsichtlich der Eigentumsverhältnisse und Nutzung steuerbefreiter Grundstücke anzeigen.

Die Steuerveranlagung ist als zweistufiges Verfahren ausgestaltet. Zuerst erfolgt eine Feststellung der Einheitswerte. Im Anschluss wird auf Basis dieser Werte die Grundsteuer festgesetzt. Die Grundsteuerschuld ist grundsätzlich in Vierteljahresbeträgen fällig. Auf Antrag des Steuerschuldners kann der Jahresbetrag zum 1. Juli des betreffenden Jahres vollständig gezahlt werden.

2.2.8 Sonderregelungen

Die Grundsteuer wird für bestimmte Kulturgüter, öffentliche Grünanlagen, Spiel- und Sportplätze und Ähnliches erlassen, wenn die jährlichen Kosten den Rohertrag übersteigen. In anderen Fällen ist ein Erlass der Grundsteuer in Höhe von 25 Prozent möglich, wenn bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag des Steuergegenstands um mehr als

50 Prozent gemindert ist und der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrags nicht zu vertreten hat. Beträgt die Minderung des normalen Rohertrags 100 Prozent, ist die Grundsteuer in Höhe von 50 Prozent zu erlassen.

In den neuen Bundesländern gelten Sondervorschriften zur Erhebung der Grundsteuer. Grundstücke auf dem Staatsgebiet der ehemaligen DDR werden nach dem Einheitswert aus dem Jahr 1935 bemessen. Liegt kein Einheitswert vor, wird die Ersatzbemessungsgrundlage angewandt, nach der je Quadratmeter Wohnfläche ein gesetzlich festgelegter Pauschalbetrag erhoben wird.

2.2.9 Auswirkungen auf andere Steuerarten beziehungsweise Interdependenzen

Die Grundsteuer ist im Rahmen der Ermittlung der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe bei der jeweiligen Einkunftsart abzugsfähig, mit der sie in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Nicht abzugsfähig ist allerdings die Grundsteuer, die auf eine für eigene Wohnzwecke genutzte Wohneinheit (Wohnung, Ein- und Zweifamilienhaus) entfällt, da sie zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zählt.

Eine Doppelbelastung durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer wird in vielen Fällen vermieden. Dies erfolgt durch die Kürzungsvorschriften der Gewerbesteuer, die eine Verminderung des Gewerbeertrags um die Grundsteuerbeträge vorsehen (§ 9 Nr. 1 des Gewerbesteuer-gesetzes).

2.2.10 Kritik an der Grundsteuer und Perspektiven

Die Einheitsbewertung im Rahmen der Grundsteuer wurde entgegen der Bewertung bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung vor 2008 bisher nicht höchst-richterlich als verfassungswidrig angegriffen. Jedoch deutete der Bundesfinanzhof an, dass in absehbarer Zeit eine allgemeine Neubewertung mit dem Ziel einer realitäts-gerechteren Bewertung zu erfolgen hat.⁷ Zudem ist derzeit vor dem Bundesverfassungsgericht eine Verfassungsbe-schwerde zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung anhängig.⁸

7 Bundesfinanzhof, Urteil vom 30. 6. 2010, II R 60/08, BStBl II 2010, 897

8 Die Verfassungsbeschwerde wird beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvR 287/11 geführt. Vorinstanz des Verfahrens war der Bundesfinanzhof, Urteil vom 30. 10. 2010, II R 12/09, BStBl II 2011, 48

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung wurden die Reformbemühungen hinsichtlich der Grundsteuer vorangetrieben. Bereits im Jahr 1995 wurde durch die Finanzministerkonferenz beschlossen, die Einheitsbewertung zu ersetzen.⁹ Derzeit werden drei verschiedene Reformmodelle der Bundesländer diskutiert, die sehr unterschiedliche Bewertungsansätze für das Grundvermögen beinhalten. Dabei handelt es sich um das Nordländer-Modell, das Südländer-Modell und das thüringische Kombinationsmodell.

Das Nordländer-Modell, das in einer Arbeitsgruppe der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein entwickelt wurde, sieht eine Grundsteuer „auf der Basis einer am Verkehrswert orientierten Bemessungsgrundlage“ vor.¹⁰ Dabei soll der Wert eines Grundstücks zum einen aus individuellen Daten des zu bewertenden Grundstücks wie beispielsweise Lage, Grundstücksgröße und Wohnfläche, sowie zum anderen aus Vergleichsdaten des Immobilienmarkts ermittelt werden.

Dagegen orientiert sich die Bewertung von Grundstücken nach dem Südländer-Modell, das von Baden-Württemberg, Bayern und Hessen erarbeitet wurde, an einer Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip. Demnach soll der Wert eines Grundstücks aus Flächenbezugsgrößen und nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen je Quadratmeter abgeleitet werden. Geplant ist, dass die Äquivalenzzahlen für die Grundstücksfläche 2 Cent, für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 20 Cent und für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen 40 Cent betragen.¹¹

Eine vermittelnde Position nimmt das gebäudewertungsabhängige Kombinationsmodell des Landes Thüringen ein. Nach diesem Modell wird der Wert von Grund und Boden aus dem Bodenrichtwert (Verkehrswert) abgeleitet und der Gebäudewert über Äquivalenzzwerte bezogen auf die Gebäudeflächen ermittelt. Die Äquivalenzzahlen für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen beziehungsweise nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen sollen mit 20 Cent beziehungsweise 40 Cent denen des Südländer-Modells entsprechen.¹²

Eine Entscheidung für eines der Modelle oder konkrete Maßnahmen der gesetzgeberischen Umsetzung einer Reform der Grundsteuer ist derzeit noch nicht absehbar.

2.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer

2.3.1 Zweck und Rechtfertigung der Steuer

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz knüpft die Steuerpflicht an den Vermögenszufluss des Begünstigten. Die Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer besteht damit in der eintretenden Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erben beziehungsweise Beschenkten. Um eine Umgehung der Erbschaftsteuer zu vermeiden, erfasst das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz neben Erbfällen auch Schenkungen unter Lebenden.

Das Bundesverfassungsgericht hat am 7. 11. 2006¹³ das bis dahin geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31. 12. 2008 zur Einführung einer Neuordnung gewährt. Als Gründe für die Verfassungswidrigkeit führte das Bundesverfassungsgericht insbesondere die unterschiedlichen Bewertungsgrundsätze für Vermögen und die damit verbundene Unterbewertung einiger Vermögensgegenstände (insbesondere Grundstücke und Betriebsvermögen) an.

Das derzeit geltende Recht wurde zum 1. 1. 2009 eingeführt und bereits im Jahr 2009 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vor allem hinsichtlich der Begünstigung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften teilweise rückwirkend geändert.

Für 2012 wird das gesamte Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf circa 4,5 Milliarden Euro geschätzt.¹⁴ Dies stellt einen Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen von etwa 0,8 Prozent dar.

9 Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe „Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten“, 2010, Kurzform, S. 2, abrufbar unter http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_Kurzfassung_22.pdf

10 Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe „Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten“, 2010, Kurzform, S. 4

11 Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 6, abrufbar unter http://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf

12 Vgl. Reform der Grundsteuer, Gebäudewertungsabhängiges Kombinationsmodell, Thüringen, Januar 2011, S. 8, 17, abrufbar unter http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf

13 Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192

14 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2012, S. 12, 14, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de

2.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Der Erbe beziehungsweise Beschenkte ist unbeschränkt steuerpflichtig mit dem gesamten erworbenen Vermögen, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer Inländer ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine natürliche Person einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Grundsätzlich unterliegen auch juristische Personen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht. Bei Personen, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, tritt eine beschränkte Steuerpflicht ein. Danach unterliegen diese nur mit dem Vermögensanfall, der in Inlandsvermögen besteht, der Steuerpflicht in Deutschland. Schuldner der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist in der Regel der Erwerber. Bei einer Schenkung sind der Erwerber und der Schenker Gesamtschuldner der Steuer.

2.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen insbesondere der Erwerb von Todes wegen sowie die Schenkungen unter Lebenden. Zudem erfasst die Steuerpflicht auch die Zweckzuwendungen sowie in Zeitabständen von je dreißig Jahren das Vermögen einer Stiftung oder eines Vereins, wenn deren Zweck wesentlich im Interesse einer Familie auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist. Die Zweckzuwendungen und die Ersatzbesteuerung für Stiftungen werden im Folgenden außer Acht gelassen.

Zum Erwerb von Todes wegen zählen unter anderem der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch einen geltend gemachten Pflichtteilsanspruch, durch Schenkung auf den Todesfall sowie durch Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall (insbesondere Lebensversicherungs- oder Rentenverträge, wenn die Leistung vertraglich an den Dritten erfolgt).

Unter den Tatbestand der Schenkung unter Lebenden fallen insbesondere die freigebigen Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Des Weiteren ist eine steuerpflichtige Schenkung gegeben, wenn ein zu Lebzeiten ausscheidender Gesellschafter bei ganzem oder teilweisem Anteilsübergang auf die anderen Gesellschafter

eine geringere Abfindung als den wirklichen Anteilswert erhält (sogenannte Buchwertabfindung).

2.3.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

2.3.4.1 Allgemeines

Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der steuerpflichtige Erwerb des Begünstigten, der in der Bereicherung besteht, soweit diese nicht steuerfrei ist. Die Bereicherung wird am Bewertungsstichtag ermittelt. Als solcher gilt bei Erbschaften grundsätzlich der Todeszeitpunkt und bei Schenkungen der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Bereicherung besteht bei Erbschaften im Vermögensanfall abzüglich der am Bewertungsstichtag vorhandenen Nachlassverbindlichkeiten. Die Bewertung erfolgt nach verschiedenen Grundsätzen abhängig von der Vermögensart. Alle Bewertungsmethoden haben jedoch grundsätzlich das Ziel, den gemeinen Wert des jeweiligen Vermögens am Bewertungsstichtag abzubilden.

2.3.4.2 Bewertungsvorschriften für Grundstücke

Zum Grundvermögen gehören neben dem Grund und Boden sowie Gebäuden und Zubehör auch Erbbaurechte und Wohnungseigentum. Nicht einzubeziehen sind dagegen Bodenschätze und Betriebsvorrichtungen.

Unbebaute Grundstücke sind mit dem von örtlichen Gutachterausschüssen festgelegten Bodenrichtwert multipliziert mit der Gesamtfläche zu ermitteln. Bei bebauten Grundstücken ist dagegen hinsichtlich der Grundstücksart zu unterscheiden. Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Wohnungseigentum sind vorrangig im Vergleichswertverfahren durch Vergleichspreise für hinreichend vergleichbare Grundstücke zu bewerten. Typische Renditeobjekte, wie Mietwohngrundstücke und Geschäftsgrundstücke, für die eine übliche Miete ermittelt werden kann, sind dagegen vorrangig nach dem Ertragswert auf der Basis des nachhaltig zu erzielenden Ertrags (in der Regel die Mieteinnahmen) zu bewerten. Eine Art Auffangbewertungsmethode bildet das Sachwertverfahren. Dieses kommt dann zur Anwendung, wenn für bestimmte Grundstücke kein Vergleichswert oder keine übliche Miete ermittelt werden kann. Aufgrund oft fehlender Vergleichswerte oder ortsüblicher Mieten findet in der Praxis das Sachwertverfahren häufig

Anwendung. Der Gebäudesachwert basiert im Wesentlichen auf typisierten Regelherstellungskosten für das Gebäude.

Der Steuerpflichtige kann für das Grundstück einen niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) nachweisen. Dies gilt unabhängig von der angewendeten Bewertungsmethode.

2.3.4.3 Bewertungsvorschriften für Betriebsvermögen beziehungsweise Gesellschaftsanteile

Der Wert von Betriebsvermögen sowie nicht börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften wird vorrangig aus Verkäufen zwischen fremden Dritten abgeleitet, die am Bewertungsstichtag weniger als ein Jahr zurückliegen. Ist dies nicht möglich, erfolgt eine Bewertung des Vermögens durch ein übliches Bewertungsverfahren auf den Bewertungsstichtag. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, den Wert des Betriebsvermögens beziehungsweise der Anteile an Kapitalgesellschaften unter Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu ermitteln. Jedoch darf dieses Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Werten führen. Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist der künftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag. Dieser wird aus den Jahreserträgen abgeleitet, die in den letzten drei Jahren vor dem Bewertungsstichtag durchschnittlich erzielt wurden. Der Jahresertrag wird aus dem Betriebsergebnis mit verschiedenen Korrekturen errechnet. Zur Ermittlung des Ertragswerts wird der durchschnittliche Jahresertrag mit dem jährlich festgelegten Kapitalisierungsfaktor vervielfacht.

Börsennotierte Anteile sind nach § 11 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes mit dem Börsenkurs anzusetzen. Es gilt der niedrigste am Bewertungsstichtag notierte Kurs.

2.3.5 Steuerbefreiungen

2.3.5.1 Allgemeines

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht verschiedene sachliche und persönliche Steuerbefreiungen vor. Die sachlichen Steuerbefreiungen beziehen sich auf bestimmte Vermögensbestandteile, die teilweise oder vollständig steuerbefreit sind. Hierzu zählen beispielsweise Kunstgegenstände sowie insbesondere Gegenstände des Hausrats. Auch andere bewegliche Wirtschaftsgüter sind teilweise steuerbefreit.

Eine weitere teilweise Steuerbefreiung ist für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke vorgesehen. Voraussetzung ist, dass diese Grundstücke in einem Mitgliedstaat der EU belegen sind und nicht zu einem begünstigten Betriebsvermögen gehören. Steuerbefreit sind dabei 10 Prozent des Grundstückswerts.

2.3.5.2 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz begünstigt Unternehmensvermögen durch eine teilweise beziehungsweise volle Steuerbefreiung. Begünstigt sind vor allem der Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils sowie der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU. Bei Kapitalgesellschaften muss der Schenker beziehungsweise Erbe eine Mindestbeteiligung von mehr als 25 Prozent des Nennkapitals halten.

Das Unternehmensvermögen ist in der Regel zu 85 Prozent steuerbefreit. Jedoch tritt die Regelverschonung nur ein, wenn das Betriebsvermögen der Betriebe beziehungsweise Gesellschaften nicht zu mehr als 50 Prozent aus schädlichem Verwaltungsvermögen besteht. Unter das schädliche Verwaltungsvermögen fallen insbesondere vermietete Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung nicht mehr als 25 Prozent des Nennkapitals beträgt, sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen. Des Weiteren tritt die Regelverschonung nur ein, wenn sowohl die Lohnsummenregelung als auch die Behaltensfrist eingehalten werden. Demnach muss der Betrieb fünf Jahre ohne gravierende Verringerung der Lohnsumme weitergeführt werden. Der nach Anwendung der Regelverschonung verbleibende Betrag wird um einen pauschalen, abschmelzenden Abzugsbetrag von 150.000 Euro verringert.

Der Steuerpflichtige kann eine 100-prozentige Optionsverschonung beantragen. Dazu muss eine verlängerte Behaltensfrist von sieben Jahren eingehalten werden. Auch die Lohnsummenfrist von sieben Jahren, in der die Lohnsumme 700 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet, muss gewährleistet sein. Zudem darf das schädliche Verwaltungsvermögen 10 Prozent nicht überschreiten.

2.3.5.3 Persönliche Freibeträge

Die persönlichen Freibeträge sind bei unbeschränkter Steuerpflicht abhängig von dem Näheverhältnis des Erwerbers zum Erblasser beziehungsweise Schenker. Bei unbeschränkter Steuerpflicht beträgt der Freibetrag für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner 500.000 Euro, für Kinder der Steuerklasse I 400.000 Euro und für Enkelkinder grundsätzlich 200.000 Euro. Andere Personen, die den Steuerklassen II und III angehören, können einen Freibetrag von 20.000 Euro in Anspruch nehmen. Bei beschränkter Steuerpflicht ist der Freibetrag unabhängig vom Näheverhältnis auf 2.000 Euro festgelegt.

Ehegatten und Lebenspartner können bei Erwerb von Todes wegen grundsätzlich zusätzlich einen besonderen Versorgungsfreibetrag von 256.000 Euro beanspruchen. Kinder bis 27 Jahren können ebenso im Fall des Erwerbs von Todes wegen einen besonderen Versorgungsfreibetrag in nach dem Alter gestaffelter Höhe geltend machen.

2.3.6 Steuersatz

Der Steuersatz bemisst sich sowohl nach der Steuerklasse des Erwerbers als auch nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. Für das Jahr 2012 gelten folgende Steuersätze:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I (Ehegatte/Lebenspartner, Kinder/Stiefkinder, Enkelkinder, Eltern bei Erwerb von Todes wegen)	II (Eltern bei Schenkung, Geschwister und deren Abkömmlinge 1. Grades, Stiefeltern, Schwiegerkinder und Schwiegereltern, geschiedene Ehegatten/Lebenspartner)	III (alle übrigen Erwerber)
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Quelle: KPMG-Darstellung, 2012, angelehnt an die Tabelle in § 19 Abs. 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Um eine überproportionale Besteuerung bei geringfügigem Überschreiten der jeweils nächsten Progressionszone zu vermeiden, gilt nach § 19 Abs. 3 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes eine Härteausgleichsregelung.

Neben der Regel- beziehungsweise Optionsverschonung und dem Abzugsbetrag gilt für Betriebsvermögen eine Tarfbegrenzung. Der Übergang von begünstigtem Betriebsvermögen beziehungsweise Anteilen an Kapitalgesellschaften auf weiter entfernte Verwandte oder andere Personen (Personen der Steuerklassen II und III) wird hinsichtlich des Steuertarifs nach der Steuerklasse I und damit mit einem Steuersatz von 7 bis 30 Prozent besteuert. Die Voraussetzungen für die Tarfbegrenzung unterliegen den Anwendungsvoraussetzungen für die Regel- beziehungsweise Optionsverschonung (siehe 2.3.5.2).

2.3.7 Erhebung der Steuer

Der Erwerber hat die Pflicht, den Erwerb von Vermögen bei den Finanzbehörden anzuzeigen. Diese Verpflichtung trifft auch insbesondere Vermögensverwalter, Versicherungsunternehmen, Gerichte und Notare. Die Finanzbehörden können jeden Beteiligten auffordern, eine Steuererklärung innerhalb einer vom Finanzamt bestimmten Frist abzugeben. Nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz hat der Steuerschuldner die Steuer selbst zu berechnen und diese innerhalb eines Monats nach Abgabe der Steuererklärung zu entrichten. Eine Selbstberechnung der Steuer wird jedoch von den Finanzbehörden bisher nicht gefordert. In der derzeitigen Praxis erfolgt vielmehr die Berechnung durch die Finanzbehörden. Die Steuer wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt. In diesem wird dem Steuerschuldner in der Regel eine Zahlungsfrist von einem Monat eingeräumt.

2.3.8 Stundungsregelung

Das Gesetz sieht in bestimmten Fällen die Möglichkeit der Steuerstundung vor. So kann beispielsweise die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Betriebsvermögen bis zu zehn Jahre gestundet werden, soweit die Stundung für die Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Erfolgt der Erwerb des Betriebsvermögens durch Erwerb von Todes wegen, ist die Stundung zinslos. In Fällen der Schenkung werden Stundungszinsen von 6 Prozent per annum fällig. Eine verzinsliche Stundung auf maximal zehn Jahre ist zudem

hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke möglich, soweit die Steuer nur durch Veräußerung des Grundstücks aufzubringen wäre. Zudem ist eine verzinsliche Stundung für die Steuer auf Wohnimmobilien, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, für die Dauer der Selbstnutzung eröffnet.

2.3.9 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Unbeschränkt erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Personen können mit erworbenem Auslandsvermögen sowohl in Deutschland als auch im Ausland der Besteuerung unterliegen. Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht für diesen Fall die Möglichkeit der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuerlast vor.

Zudem hat Deutschland mit sechs Staaten (Stand 1.1.2012) Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen, die den doppelten Steuerzugriff auf Erbschaften verhindern beziehungsweise abmildern sollen. Bei diesen Staaten handelt es sich um Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, die Schweiz und die USA.

2.3.10 Verhältnis zu den Ertragsteuern

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer kann nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten im Rahmen der Ertragsteuern gewinnmindernd geltend gemacht werden. Jedoch sieht das Einkommensteuergesetz in bestimmten Fällen eine spezielle Steuerermäßigung für die Belastung durch Erbschaftsteuer vor (§ 35b des Einkommensteuergesetzes).

2.3.11 Kritik an der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Perspektiven

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes wurde bereits direkt nach seiner Einführung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geändert. Die Neuerungen betrafen die Verschonungsregel für Unternehmensvermögen und die Steuersätze der Steuerklasse II. Einige Regelungen des Gesetzes werden von verschiedenen Seiten dennoch erheblich kritisiert. Im Fokus stehen insbesondere die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen und für Anteile an Kapitalgesellschaften.

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften können zu 85 Prozent beziehungsweise gegebenenfalls vollständig von der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont werden. Als Voraussetzung für die Begünstigung sind Behaltens- beziehungsweise Lohnsummenfristen vorgesehen. Diese wurden nachträglich verkürzt, um der Regelung bessere Wirkung zu verleihen. Ziel und Rechtfertigung der Verschonungsregelungen ist das Interesse des Gemeinwohls an der Sicherung der Beschäftigung in den betreffenden Unternehmen bei einem Übergang aufgrund einer Erbfolge oder Schenkung. Dabei liegt der Gesetzesregelung das Konzept zugrunde, eine Begünstigung nur hinsichtlich des Produktivvermögens zu gewähren. Dagegen soll das sogenannte Verwaltungsvermögen, das nicht der aktiven Geschäftstätigkeit des Unternehmens dient, keine Privilegierung erfahren. Zur Umsetzung dieses Grundkonzepts sieht das Gesetz in § 13b des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes vielfältige Regelungen zur Abgrenzung zwischen Produktiv- und Verwaltungsvermögen vor.

Diese Abgrenzung und damit die Verschonungsregelungen insgesamt werden in einer Beitrittsaufforderung des Bundesfinanzhofs an das Bundesfinanzministerium¹⁵ auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin kritisch beurteilt. Es wird damit gerechnet, dass der Bundesfinanzhof die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Begünstigung von Betriebsvermögen im Rahmen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegt. Vom Bundesfinanzhof wird insbesondere vorgebracht, dass sich die Erbschaft- und Schenkungsteuer durch Gestaltungen vermeiden lässt. Als Beispiele hierfür werden die Einbringung von Spareinlagen in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft oder in eine Kapitalgesellschaft (sogenannte Cash-Gesellschaften) sowie die Etablierung einer Betriebsaufspaltung genannt. In diesen Gestaltungen besteht kein Gemeinwohlinteresse, da durch die Steuerbegünstigung keine Arbeitsplätze gesichert werden.

Der Bundesrat sieht in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013¹⁶ eine Ergänzung der Regelungen zur Abgrenzung von Produktiv- und Verwaltungsvermögen vor. Danach sollen Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und ähnliche Barmittel künftig zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören, falls diese mehr als 10 Prozent des Unternehmenswerts betragen. Forderungen aus der

eigentlichen Unternehmenstätigkeit – insbesondere solche aus Lieferungen und Leistungen – sollen dagegen kein Verwaltungsvermögen darstellen. Durch diese Neuregelung sollen die vorgenannten Steuergestaltungen, vor allem die Cash-Gesellschaften, vermieden werden.

Darüber hinaus spricht sich der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium dafür aus, die Begünstigung des Unternehmensvermögens durch die Verschonungsabschlüsse gänzlich abzuschaffen.¹⁷ Aus Sicht des Beirats ist die Verschonung von Unternehmensvermögen nicht zu rechtfertigen und aufgrund der Möglichkeit, Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Unternehmensvermögen zu stunden, auch nicht notwendig. Die Empfehlungen des Beirats sehen grundsätzlich eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer verbunden mit einer Senkung der Steuersätze vor. Die Bundesregierung äußerte daraufhin, dass die Bedenken des Beirats nicht geteilt werden. Derzeit wird kein Bedarf für eine grundlegende Änderung des erst im Jahr 2008 eingeführten Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts gesehen. Jedoch sollen die Empfehlungen des Beirats unter Beteiligung der Bundesländer im Detail geprüft werden.¹⁸

15 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 5. 10. 2011, II R 9/11, BStBl II 2012, 29

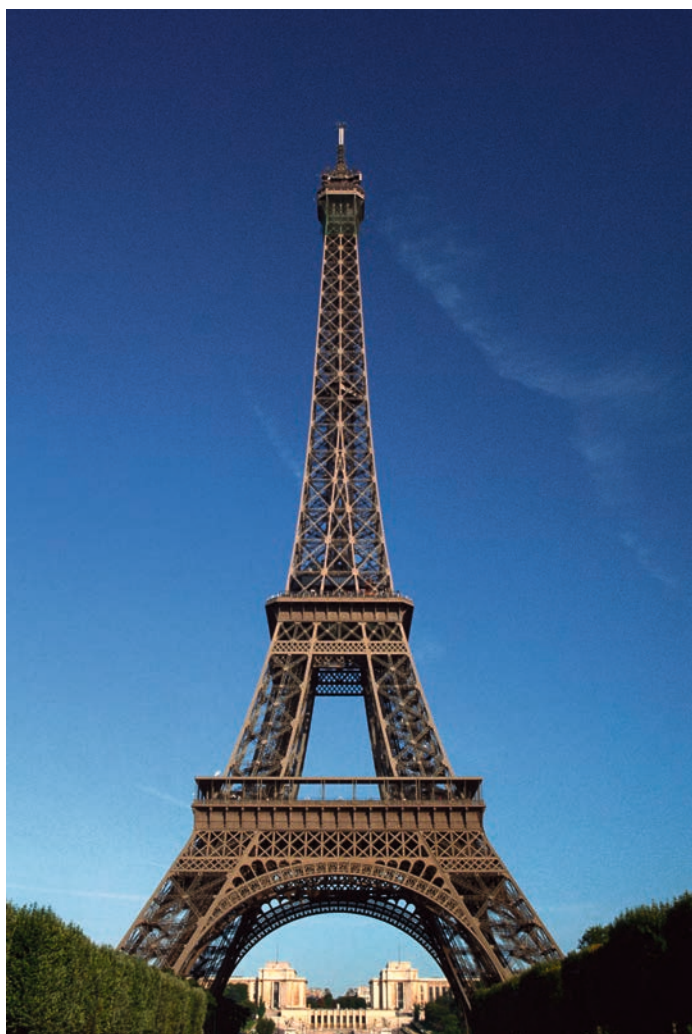
16 Vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum Jahressteuergesetz 2013 vom 6. 7. 2012, BR-Drucks. 302/12(B), S. 113 ff.

17 Vgl. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, November 2011, S. 11

18 Vgl. Antwort der Bundesregierung vom 2. 4. 2012 auf eine Kleine Anfrage u. a. der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 17/9249, S. 2



Regelungen in ausgewählten Staaten



3.1 Frankreich¹⁹

3.1.1 Vermögensteuer (Impôt de solidarité sur la fortune)

3.1.1.1 Ziele und Aufkommen

In Frankreich wird eine allgemeine Vermögensteuer erhoben. Mit dieser verfolgt der französische Staat die Erzielung von Steuereinnahmen sowie die Umverteilung des Vermögens aus Solidaritätsgesichtspunkten. Gerechtfertigt wird die Besteuerung des Vermögensbestands damit, dass

Vermögen ebenso wie erzielte Erträge ein Indikator für die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen ist.

Das Vermögensteueraufkommen in Frankreich betrug im Jahr 2011 insgesamt ungefähr 4,4 Milliarden Euro. Dies entspricht einem Anteil von circa 1,5 Prozent an den französischen Gesamtsteuereinnahmen. Die Verwaltungskosten liegen höher als bei anderen Steuerarten.

3.1.1.2 Persönliche Steuerpflicht

Der Vermögensteuer unterliegen alle natürlichen Personen, nicht jedoch juristische Personen. Natürliche Personen mit Wohnsitz beziehungsweise gewöhnlichem Aufenthalt in Frankreich sind unbeschränkt steuerpflichtig mit ihrem gesamten Vermögen. Dagegen unterliegen Personen, die keinen französischen Wohnsitz unterhalten, nur mit ihrem in Frankreich belegenen Vermögen der Vermögensteuer. Die Steuer wird auf Basis des Haushalts erhoben, sodass das gesamte Vermögen eines Haushalts einschließlich des Vermögens der Kinder von der Besteuerung erfasst wird.

3.1.1.3 Sachliche Steuerpflicht

Die Vermögensteuer erfasst grundsätzlich sämtliches Vermögen einer natürlichen Person, unabhängig von dessen Art und Verwendung. Es erfolgt eine Nettobesteuerung des Vermögens, wonach die Schulden von den positiven Vermögenswerten abgezogen werden.

3.1.1.4 Bewertung

Alle Vermögensgegenstände sind mit ihrem Verkehrswert zum 1. Januar des betreffenden Jahres zu bewerten. Die einzelnen Bewertungsmethoden sind abhängig von der Art des Vermögens.

Der Verkehrswert von Grundvermögen wird einzelfallbezogen vorrangig aus aktuellen Verkäufen vergleichbarer Grundstücke abgeleitet. In Ausnahmefällen kann der Verkehrswert durch Abzinsung der erwarteten Grundstückserträge oder durch Anpassung des ursprünglichen Anschaffungspreises erfolgen. Der Wert des genutzten Wohnhauses des Steuerpflichtigen wird pauschal um 30 Prozent gemindert. Börsennotierte Anteile werden mit dem durchschnittlichen Kurswert am Bewertungsstichtag angesetzt. Bei der Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen sind folgende Kriterien zu berücksichtigen:

¹⁹ Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, France, Stand 1.3.2012; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

- Der mathematische Wert der Anteile, der sich aus dem angepassten Vermögen abzüglich der Verbindlichkeiten ermittelt, stellt den wesentlichen Wert dar. Ein Abzug von Gesellschafterdarlehen ist bei bestimmten Immobiliengesellschaften ausgeschlossen.
- Der mathematische Wert kann auch mit dem Zeitwert beziehungsweise dem abgezinsten Wert, der die zukünftigen Erträge berücksichtigt, kombiniert werden.
- Eine Anpassung des mathematischen Werts kann auch auf der Basis des Discounted Cash Flow-Verfahrens oder der Firmenwertmethode erfolgen.

3.1.1.5 Steuerbefreiungen

Eine Vermögensteuerpflicht besteht im Jahr 2012, wenn das Vermögen des Haushalts (alle in einem Haushalt lebenden Personen) den Freibetrag von 1,3 Millionen Euro erreicht oder überschreitet. Im Jahr 2011 betrug der Freibetrag noch 800.000 Euro.

Des Weiteren sind bestimmte Vermögensgegenstände von der Vermögensbesteuerung ausgenommen. Dies gilt vor allem für näher bezeichnete Kunstgegenstände, immaterielle Vermögensgegenstände (IP-Rechte), Finanzinvestitionen von beschränkt Steuerpflichtigen sowie Altersrenten und ähnliche Rentenleistungen.

Bedeutsam ist insbesondere die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, die der Sicherung von Arbeitsplätzen und Investitionen dienen soll. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Vermögensgegenstände müssen einer industriellen, gewerblichen, handwerklichen, landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen.
- Die Tätigkeit muss von dem wirtschaftlichen Eigentümer der Vermögensgegenstände ausgeübt werden.
- Die Tätigkeit muss die hauptsächliche Tätigkeit in Bezug auf die zeitliche Komponente und die Erlöse des Eigentümers darstellen.

3.1.1.6 Steuersatz

Der Steuersatz ist als progressiver Stufentarif ausgestaltet. Vermögen bis zu 1,3 Millionen Euro unterliegt keiner Besteuerung. Vermögen von 1,3 bis 3 Millionen Euro wird mit 0,25 Prozent besteuert und darüber hinausgehendes Vermögen mit 0,5 Prozent. Bis zum Jahr 2011 galt ein progressiver Steuertarif zwischen 0,55 und 1,8 Prozent.

3.1.1.7 Steuerveranlagung und Steuerzahlung

Unbeschränkt Steuerpflichtige mit einem Nettovermögen von mehr als 3 Millionen Euro müssen jedes Jahr bis spätestens 15. Juni eine Vermögensteuererklärung bei der Finanzverwaltung einreichen. Die Abgabefrist verlängert sich für beschränkt Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige hat in seiner Erklärung die Steuer selbst zu berechnen und mit der Einreichung der Erklärung die errechnete Steuer zu entrichten.

Dagegen sind unbeschränkt Steuerpflichtige, deren Vermögen zwischen 1,3 und 3 Millionen Euro liegt, bisher nicht verpflichtet, eine gesonderte Vermögensteuererklärung abzugeben. Diese Steuerpflichtigen legen ihren Vermögensbestand direkt in ihrer allgemeinen Einkommensteuererklärung dar. Aufgrund dieser Erklärung erfolgt eine Vermögensteuerveranlagung durch einen Bescheid der Finanzverwaltung.

Steuerpflichtige mit einem Vermögen unter dem Freibetrag von 1,3 Millionen Euro müssen nicht jedes Jahr nachweisen, dass ihr Vermögen unter der Freigrenze liegt. Eine Erklärung beziehungsweise Angabe in der Einkommensteuererklärung ist nur notwendig, falls das Vermögen 1,3 Millionen Euro erreicht oder überschreitet.

Die Finanzverwaltung führt spezielle Außenprüfungen durch, um vor allem die Bewertung des Vermögens (insbesondere des Grundvermögens) sowie die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Unternehmensvermögen zu überprüfen.

Steuerpflichtige, die aufgrund einer schwierigen finanziellen Situation nicht in der Lage sind, die Vermögensteuer zu entrichten, können in Ausnahmefällen eine Steuerstundung beantragen. Auch die Vereinbarung von besonderen Zahlungsmodalitäten ist im Einzelfall möglich.

3.1.1.8 Höchstgrenze der Besteuerung

Mit Wirkung zum 1.1.2012 wurde die sogenannte 85-Prozent-Begrenzung abgeschafft. Danach war die Vermögensteuer der Höhe nach gedeckelt. Die Vermögensteuer durfte zusammen mit der in demselben Jahr gezahlten Einkommensteuer die Grenze von 85 Prozent des zu versteuernden Einkommens des vorangegangenen Jahres nicht überschreiten. Nunmehr besteht grundsätzlich keine Besteuerungshöchstgrenze mehr.

3.1.1.9 Aktuelle Entwicklungen

Die neue Regierung unter dem sozialistischen Staatspräsidenten François Hollande sieht in ihrem Regierungsprogramm eine Rücknahme der Vermögensteuersenkung durch die Regierung Sarkozy vor.

In einem ersten Schritt wird dazu ein zeitlich begrenzter Zuschlag auf die Vermögensteuer erhoben. Durch diesen wird die Vermögensteuer im Jahr 2012 auf das Niveau vor der Steuersenkung erhöht. Der erhöhte Freibetrag von 1,3 Millionen Euro wird jedoch beibehalten. Zudem wird die Pflicht zur Abgabe einer gesonderten Vermögensteuererklärung auf Steuerpflichtige ausgeweitet, deren Vermögen zwischen 1,3 und 3 Millionen Euro beträgt.

Zusätzlich zu diesen bereits beschlossenen Maßnahmen plant die Regierung Hollande in einem zweiten Schritt, den bis einschließlich 2011 geltenden Stufentarif von 0,55 bis 1,8 Prozent dauerhaft wieder einzuführen.

3.1.2 Grundsteuer

Das französische Recht sieht drei Formen der Grundsteuer vor. Neben den allgemeinen Grundsteuern in der Form der Eigentümersteuer (Taxe foncière) und der Wohnungssteuer (Taxe d'habitation) besteht für bestimmte juristische Personen mit Immobilienvermögen in Frankreich eine weitere Steuer (Taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques). Diese Steuer trifft nur bestimmte Immobiliengesellschaften, deren überwiegendes Vermögen aus in Frankreich belegtem Immobilienvermögen besteht. Diese Steuer soll im Folgenden nicht näher dargestellt werden.

3.1.2.1 Ziele und Aufkommen

In Frankreich bestehen die beiden Formen der regelmäßigen Grundsteuer (Taxe foncière und Taxe d'habitation) nebeneinander. Dadurch wird sowohl der Eigentümer von bebautem und unbebautem Grundvermögen als auch der Nutzer (insbesondere der Mieter) einer Wohnimmobilie belastet. Die Steuern dienen insbesondere zur Deckung des Finanzbedarfs von Kommunen und lokalen Verwaltungsgebieten. Das Aufkommen der Grundsteuer betrug im Jahr 2010 circa 41 Milliarden Euro und damit etwa 5 Prozent der gesamten Steuereinnahmen in Frankreich.

3.1.2.2 Grundsteuer des Eigentümers (Taxe foncière)

Die Person, die am 1. Januar eines Jahres Eigentümer eines bebauten oder unbebauten Grundstücks ist, unterliegt der Grundsteuer. Dabei werden sowohl natürliche als auch juristische Personen von der Steuerpflicht erfasst. Ausnahmen bestehen für öffentliche Gebäude, die nicht der Erzielung von Einkommen dienen, für religiöse Zwecke genutztes Grundvermögen sowie für land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundvermögen. Außerdem können Neubauten zeitlich beschränkt von der Besteuerung befreit werden.

Bemessungsgrundlage für die Steuer ist der übliche Mietertragswert des Grundvermögens, der von den lokalen Grundbuchämtern ermittelt wird. Der anzuwendende Steuersatz beziehungsweise Multiplikator wird jedes Jahr direkt von den lokalen Finanzämtern festgelegt und darf die für die jeweilige Region gesetzten Obergrenzen nicht überschreiten.

Die Finanzämter erheben die Grundsteuer von den Eigentümern des jeweiligen Grundvermögens durch Bescheid. Die Steuerpflichtigen müssen den festgesetzten Betrag unmittelbar entrichten. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Grundsteuer auch durch monatliche Ratenzahlungen beglichen werden.

3.1.2.3 Grundsteuer des Nutzers von Wohnimmobilien (Taxe d'habitation)

Der Nutzer einer Wohnimmobilie zum 1. Januar eines Jahres unterliegt der Besteuerung mit Grundsteuer. Als Nutzer gilt entweder der Mieter oder auch der Eigentümer einer Wohnimmobilie, wenn er diese selbst bewohnt. Bei letztgenannten Steuerpflichtigen werden bei Selbstnutzung der

Immobilie durch den Eigentümer beide Grundsteuerformen parallel angewandt. Die Taxe d’habitation gilt ebenfalls sowohl für natürliche als auch für juristische Personen.

Ausnahmen von der Steuerpflicht bestehen insbesondere für wissenschaftliche und erzieherische öffentliche Institutionen, ausländische Diplomaten, Mitarbeiter internationaler Organisationen oder Personen mit geringem Einkommen. Daneben werden in bestimmten Fällen verschiedene Abzugsbeträge angewendet.

Die Bewertung des Grundvermögens, die Festlegung der anzuwendenden Steuersätze sowie das Erhebungsverfahren erfolgen korrespondierend zur Grundsteuer des Eigentümers (siehe 3.1.2.2).

3.1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Droits de mutation entre vifs [donation] et par décès [succession])

3.1.3.1 Ziele und Aufkommen

Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer stellt eine Erwerbs- beziehungsweise Anfallsteuer dar, die den Vermögenserwerb bei dem Begünstigten erfasst. Ziel der Steuer ist insbesondere die Generierung von Steuereinnahmen. Daneben werden durch die Steuer auch Solidaritätsgedanken verfolgt. Die für 2012 erwarteten Steuereinnahmen betragen 8,7 Milliarden Euro und damit etwa 2,4 Prozent der voraussichtlichen Gesamtsteuereinnahmen.

3.1.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht des Begünstigten besteht, wenn der Erblasser oder Schenker zum Zeitpunkt der Erbschaft beziehungsweise Ausführung der Schenkung steuerlich in Frankreich ansässig ist. In diesem Fall unterliegt das gesamte Vermögen – einschließlich des ausländischen – der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Frankreich. Ist der Erblasser oder Schenker nicht in der französischen Republik ansässig, muss danach unterschieden werden, ob der Erwerber zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs dort ansässig ist beziehungsweise mindestens sechs Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre in Frankreich ansässig war oder ob der Erwerber nicht dort ansässig ist. Ist der Erwerber in Frankreich ansässig oder gilt er dort als ansässig, unterliegt das gesamte Vermögen, das der Erwerber vom

Erblasser oder Schenker erwirbt, der Besteuerung. Bei Nichtansässigkeit des Erwerbers in der französischen Republik werden nur die erworbenen, dort belegenen Vermögensgegenstände der Besteuerung unterworfen.

3.1.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen alle Vermögensgegenstände des Erblassers beziehungsweise Schenkers. Die Besteuerung erfolgt auf Basis des Nettovermögens unter Abzug der Verbindlichkeiten.

3.1.3.4 Bemessungsgrundlage

Die der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegenden Vermögensgegenstände werden grundsätzlich mit dem Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet. Die Bewertungsgrundsätze für die verschiedenen Vermögensarten entsprechen in der Regel den Grundsätzen der Bewertung für Zwecke der Vermögensteuer (siehe 3.1.1.4).

3.1.3.5 Steuerbefreiungen

Das französische Recht sieht sowohl persönliche als auch sachliche Steuerbefreiungen vor.

Die persönlichen Freibeträge sind abhängig von dem Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser beziehungsweise Schenker. Erbschaften zwischen Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern bleiben in voller Höhe steuerfrei, unabhängig vom Wert des Vermögensanfalls. Das Gleiche gilt für Erbschaften zwischen Geschwistern, die über fünfzig Jahre alt oder behindert sind und in den letzten Jahren vor dem Tod des Erblassers unter einem Dach gewohnt haben.

Im Fall einer Schenkung an den Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner besteht ein Freibetrag von circa 80.000 Euro. Direkte Nachkommen können bisher sowohl im Fall der Erbfolge als auch der Schenkung einen Freibetrag von etwa 160.000 Euro in Anspruch nehmen. Bei Geschwistern beträgt der Freibetrag – abgesehen von obigem Sonderfall – circa 16.000 Euro sowie für Neffen und Nichten etwa 8.000 Euro. Alle anderen Erwerber können lediglich einen Abzug von circa 1.600 Euro beanspruchen.

Bestimmte Vermögensgegenstände sind von der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgenommen.

Hierzu zählen vor allem unter besonderen Voraussetzungen private Lebensversicherungen, die jedoch einem speziellen Steuerabzug von 20 bis 25 Prozent unterliegen können.

Das französische Recht sieht eine begünstigte Besteuerung für Gesellschaftsanteile und Einzelunternehmen vor. Die Begünstigung für Unternehmensvermögen soll der Sicherung von Arbeitsplätzen und Investitionen dienen. Anteile an Kapital- und Personengesellschaften sowie Betriebsvermögen von Einzelunternehmen sind zu 75 Prozent von der Besteuerung befreit. Dazu muss die Beteiligung mindestens 34 Prozent des Nennkapitals beziehungsweise Vermögens betragen. Bei börsennotierten Gesellschaften verringert sich die Mindestbeteiligung auf 20 Prozent. Voraussetzung für die Begünstigung ist sowohl bei Anteilen an Kapital- und Personengesellschaften als auch bei Einzelunternehmen, dass das Unternehmen eine industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeit ausübt und die Anteile beziehungsweise das Betriebsvermögen insgesamt mindestens sechs Jahre gehalten werden. Die Behaltensfrist teilt sich in zwei Phasen auf. Die Anteile

beziehungsweise das Betriebsvermögen müssen zum einen vom Schenker oder Erblasser zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs bereits zwei Jahre gehalten werden. Zum anderen muss der Begünstigte die Anteile beziehungsweise das Betriebsvermögen mindestens über einen Zeitraum von vier Jahren nach dem Vermögensübergang halten. Des Weiteren müssen qualifizierte Managementaufgaben für die Gesellschaft in den beiden Jahren vor dem Vermögensübergang durch den Schenker beziehungsweise Erblasser und in den drei darauffolgenden Jahren durch den Begünstigten ausgeübt werden. Die Behaltensfristen müssen sowohl von der Gesellschaft als auch von den Erwerbern durch eine Bescheinigung nachgewiesen werden.

3.1.3.6 Steuersätze

Der anzuwendende Steuersatz ist von dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erwerber und dem Erblasser beziehungsweise Schenker sowie von der Höhe des Vermögensanfalls abhängig. Für das Jahr 2012 ergeben sich folgende Steuersätze:

Vermögensanfall (in Euro)	Direkte Nachkommen (Erbschaften und Schenkungen) (in %)	Schenkungen zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (in %)	Blutsverwandte bis zur vierten Stufe (in %)	Andere Verwandte und nicht verwandte Personen (in %)
Bis zu 8.072	5	5	55	60
8.072 bis 12.109	10	10	55	60
12.109 bis 15.932	15	10	55	60
15.932 bis 31.865	20	15	55	60
31.865 bis 552.324	20	20	55	60
552.324 bis 902.838	30	30	55	60
902.838 bis 1.805.677	40	40	55	60
Über 1.805.677	45	45	55	60

Quelle: KPMG, 2012

3.1.3.7 Steuererhebung

Die Erwerber des Vermögens des Erblassers beziehungsweise Schenkers sind verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach dem Vermögensanfall eine umfassende Steuererklärung abzugeben. In dieser müssen alle Vermögensgegenstände aufgelistet und bewertet werden. In einigen Fällen wird die Erklärungsfrist auf zwölf Monate verlängert. Bei Abgabe der Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung hat der Steuerpflichtige die selbst errechnete Steuerschuld an das Finanzamt zu zahlen. Die Finanzverwaltung prüft die Erklärung und Berechnung des Steuerpflichtigen in speziellen Außenprüfungen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf Unternehmensvermögen entfällt, kann auf fünf Jahre und in Sonderfällen auf zehn Jahre verteilt werden. Die Möglichkeit der Ratenzahlung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige finanzielle Sicherheitsleistungen erbringt, und unterliegt der Verzinsung. In der Praxis wird von dem teilweisen Zahlungsaufschub häufig Gebrauch gemacht.

3.1.3.8 Aktuelle Entwicklungen

Die neue sozialistische Regierung von Staatspräsident Hollande hat kürzlich beschlossen, den Freibetrag für direkte Nachkommen von circa 160.000 Euro auf 100.000 Euro zu senken. Zudem sind Verschärfungen hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme der Freibeträge vorgesehen.



3.2 Großbritannien²⁰

3.2.1 Vermögensteuer

In Großbritannien wird keine allgemeine Vermögensteuer erhoben. In der politischen Diskussion steht eine sogenannte Villensteuer auf teure Privathäuser. Konkrete Umsetzungsmaßnahmen für diese Villensteuer sind derzeit jedoch nicht vorgesehen.

²⁰ Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, United Kingdom, Stand Juli 2011; Valuation Office Agency/Business Link Homepage unter <http://www.businesslink.gov.uk/static/html/layer-62.html>; Valuation Office Agency/DirectGov Homepage unter <http://www.direct.gov.uk/en/HomeAndCommunity/YourlocalcouncilandCouncilTax/CouncilTax/index.htm>; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

3.2.2 Grundsteuer

Das Steuerrecht Großbritanniens sieht zwei verschiedene Formen der Grundsteuer vor, die beide auf kommunaler Ebene erhoben werden. Grundvermögen, das nicht zu Wohnzwecken genutzt wird (Non-domestic property), unterliegt den Business rates. Zu Wohnzwecken genutztes Grundvermögen wird dagegen mit der Council tax belastet.

3.2.2.1 Business rates

Durch die Business rates sollen Steuereinnahmen auf kommunaler Ebene erzielt werden. Diese Einnahmen werden zur Finanzierung kommunaler Aufgaben – insbesondere Polizei, Feuerwehr und Rettungsdienste – verwendet. Die Steuereinnahmen betrugen im Jahr 2009 rund 22,2 Milliarden Pfund (etwa 28,4 Milliarden Euro²¹), und damit circa 4,44 Prozent der gesamten Steuereinnahmen in Großbritannien.

Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Nutzer von nicht zu Wohnzwecken genutztem Grundvermögen. Hierzu zählen beispielsweise Geschäftsräume, Bürogebäude, Produktionsstätten, Gaststätten sowie andere gewerbliche Flächen und Gebäude. Der Nutzer kann eine natürliche oder eine juristische Person sein.

Das Grundvermögen wird mit einem Einheitsertragswert, dem Rateable value, bewertet. Der Einheitswert spiegelt grundsätzlich den jährlichen Mietwert des Grundstücks wider. Dabei wird der Mietwert zugrunde gelegt, der bei einer Vermietung auf dem freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt erzielt werden könnte. Die derzeitigen Werte basieren auf den Mietwerten vom 1. 4. 2008 und gelten seit dem 1. 4. 2010. Der Einheitswert wird von einer staatlichen Stelle (Valuation Office Agency) in einem Fünfjahresrhythmus festgelegt. Die Bewertung erfolgt unabhängig von der tatsächlich vereinbarten Miete.

Bestimmtes Grundvermögen ist von den Business rates befreit. Hierzu zählen insbesondere Agrarflächen, öffentliche Parks oder Grundvermögen, das für religiöse Zwecke genutzt wird. Vergünstigungen hinsichtlich der Business rates sind auch für Grundvermögen von gemeinnützigen Körperschaften, für leer stehende Gebäude oder Grundvermögen von kleinen Unternehmen vorgesehen.

Auf den Einheitsertragswert wird ein Multiplikator (Uniform business rate – UBR) angewendet. Die UBR wird von der britischen Regierung jedes Jahr zum 1. April neu festgelegt und orientiert sich an der Inflationsrate. Für England beträgt die UBR für das Steuerjahr 2012/2013 grundsätzlich 45,8 Prozent. Für die Stadt London sowie Schottland und Wales gelten abweichende, jedoch in der Höhe ähnliche Multiplikatoren.

Die Business rates werden jedes Jahr durch einen Bescheid erhoben. Der festgesetzte Betrag ist für das Steuerjahr von April bis März im Voraus zu entrichten. Die Bewertung des Grundvermögens ist sehr häufig Gegenstand von Diskussionen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung.

Vor dem Hintergrund der Wirtschaftskrise und vielen leer stehenden Immobilien wird derzeit diskutiert, die Vergünstigungen für leer stehende Gebäude zu ändern. Konkrete Umsetzungsschritte sind jedoch noch nicht bekannt.

3.2.2.2 Council tax

Mit der Council tax sollen ebenfalls Steuereinnahmen auf lokaler Ebene erzielt werden. Sie werden für kommunale Aufgaben, wie beispielsweise Polizei und Müllabfuhr, verwendet. Angaben zu den gesamten Steuereinnahmen, die durch die Council tax erzielt werden, liegen nicht vor. Es wird geschätzt, dass das Aufkommen der Council tax in etwa dem der Business rates entspricht.

Grundsätzlich ist jeder Bewohner einer Immobilie steuerpflichtig. In bestimmten Fällen, vor allem bei leer stehenden Immobilien, muss der Eigentümer die Council tax entrichten. Der Steuer unterliegen alle zu Wohnzwecken genutzten Immobilien beziehungsweise Einheiten, wie etwa Häuser, Bungalows, Wohnungen, transportfähige Wohneinheiten/Trailers (Mobile homes) und Hausboote.

Die Bewertung der Immobilien erfolgt grundsätzlich mit dem Wert, zu dem die Immobilie am 1. 4. 1991 (für England und Schottland) hätte veräußert werden können. Die aktuellen Wertverhältnisse sind unbeachtlich. Jede Immobilie wird auf Basis ihres Werts in eine von acht Bandbreiten (Council tax bands) eingeordnet.

Bestimmte Personen sind von der Council tax befreit. Dies gilt zum Beispiel für Minderjährige, Studenten und geistig

21 Die Umrechnung von Fremdwährungen (Britisches Pfund, Schweizer Franken und US-Dollar) erfolgte für Zwecke dieser Studie mit dem jeweils geltenden Kurs am 31. 7. 2012.

behinderte Menschen. Nachlässe können auch für Personen mit niedrigem Einkommen in Betracht kommen. Bei Haushalten, in denen nur ein Erwachsener wohnt, reduziert sich die Steuer um 25 Prozent. In manchen Kommunen sind Steuernachlässe bis zu 50 Prozent für möblierte Zweitwohnungen oder Ferienwohnungen sowie leer stehende Immobilien vorgesehen.

Der Steuersatz wird von den Kommunen jährlich festgelegt. Für jede Bandbreite gilt ein bestimmter Steuersatz.

Die Council tax wird jährlich durch Bescheid festgesetzt. Die Zahlung der Steuer erfolgt in der Regel in zehn Raten.

Die Bewertung der Immobilien mit Marktwerten aus dem Jahr 1991 wird kritisiert. Daher wird seit Längerem eine Neubewertung der Immobilien für die Council tax erwogen. Konkrete Vorschläge oder Umsetzungsmaßnahmen liegen jedoch derzeit nicht vor.

3.2.3 Erbschaftsteuer (Inheritance tax)

3.2.3.1 Ziele und Aufkommen

Die Erbschaftsteuer ist in Großbritannien als Nachlasssteuer ausgestaltet. Der Besteuerung unterliegt nicht der Erwerb des Vermögens durch den Erben oder andere Begünstigte, sondern der Nachlass des Erblassers. Eine allgemeine Schenkungsteuerpflicht besteht nach dem britischen Recht nicht (siehe 3.2.3.3). Die Steuer bezweckt sowohl die Erzielung von Steuereinnahmen als auch die Umverteilung des Vermögens. Das Aufkommen entsprach im Besteuerungszeitraum 2011/2012 mit circa 2,9 Milliarden Pfund (etwa 3,7 Milliarden Euro) rund 0,6 Prozent der gesamten Steuereinnahmen in Großbritannien.

3.2.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Erblasser beziehungsweise Schenker. Die Pflicht zur Steuerzahlung geht auf den Verwalter des Nachlasses über. War der Erblasser zum Zeitpunkt des Todes (beziehungsweise ist der Schenker bei Ausführung der Schenkung) in Großbritannien ansässig, besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Weltvermögen. Dies gilt auch, wenn der Erblasser (beziehungsweise Schenker) innerhalb von zwanzig Jahren vor dem Tod oder der Schenkung mindestens siebzehn Jahre in Großbritannien ansässig war. Eine unbeschränkte Steuerpflicht

besteht ebenso für drei Jahre nach einem Wegzug aus Großbritannien. Ist der Erblasser (beziehungsweise Schenker) dagegen nicht in Großbritannien ansässig, unterliegt nur das in Großbritannien belegene Vermögen der Erbschaftsbesteuerung.

3.2.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Der gesamte Nachlass eines Erblassers unterliegt der Erbschaftsteuer. Schenkungen unter natürlichen Personen sind nur dann von der Steuerpflicht erfasst, wenn die Schenkung innerhalb von sieben Jahren vor dem Tod des Erblassers erfolgt. Andere Schenkungen zwischen natürlichen Personen sind nicht steuerpflichtig. Ein pauschaler Steuerabzug von 20 Prozent erfolgt hingegen grundsätzlich bei Schenkungen an Körperschaften wie zum Beispiel Stiftungen oder Kapitalgesellschaften.

3.2.3.4 Bemessungsgrundlage

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit dem Verkehrswert des Nachlassvermögens. Dem Grundsatz nach sind zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage alle Vermögensgegenstände mit dem Preis zu bewerten, den der Vermögensgegenstand bei einem Angebot auf dem freien Markt erzielen würde. Dabei wird nicht berücksichtigt, dass das gesamte Vermögen des Erblassers im Bewertungszeitpunkt insgesamt auf dem Markt angeboten wird. Die Besteuerung erfolgt auf das Nettovermögen, das heißt Schulden beziehungsweise Lasten des Erblassers oder Schenkers sind vom positiven Vermögenswert abzuziehen.

Eine besondere Bewertung gilt in Fällen, in denen das Vermögen des Erblassers in direktem Zusammenhang mit dem Vermögen von dessen Ehegatten oder Lebenspartner steht. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Erblasser und sein Ehegatte oder Lebenspartner Anteile an einer Kapitalgesellschaft halten und diese Anteile zusammen die Mehrheit der Anteile betragen. Bei der Bewertung der Anteile des Erblassers wird das Halten der Mehrheit der Anteile durch beide Ehegatten gemeinsam berücksichtigt.

Spezielle Bewertungsmethoden sind zudem bei Lebensversicherungsverträgen und börsennotierten Anteilen sowie hinsichtlich Verfügungsbeschränkungen, die auf Vermögensgegenständen lasten, anwendbar. Der Wert von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften

sowie von nicht gehandelten Finanzinstrumenten wird unter der Annahme ermittelt, dass der Erwerber alle Informationen beim Abschluss eines fremdüblichen zivilrechtlichen Vertrags besitzt.

3.2.3.5 Steuerbefreiungen

Nach britischem Recht findet ein allgemeiner Freibetrag von 325.000 Pfund (aktuell circa 415.000 Euro) Anwendung. Der Freibetrag wird nur einmal gewährt und bezieht sich sowohl auf den Nachlass als auch auf grundsätzlich steuerpflichtige Schenkungen.

Zudem sind Vermögensübertragungen auf den Ehepartner oder eingetragenen Lebenspartner insgesamt von der Erbschaftsteuerpflicht befreit. Das gilt jedoch nicht, falls der Begünstigte nicht in Großbritannien ansässig ist. In diesem Fall beträgt der Freibetrag nur 55.000 Pfund (etwa 70.000 Euro). Darüber hinaus sind Schenkungen zwischen natürlichen Personen, die in den letzten sieben Jahren vor dem Tod einer Person erfolgen, steuerbefreit, wenn diese gewöhnliche Ausgaben aus dem Einkommen darstellen oder nicht mehr als 3.000 Pfund (circa 3.800 Euro) pro Jahr betragen. Weitere der Höhe nach beschränkte Steuerbefreiungen gelten für Schenkungen aufgrund einer Eheschließung sowie für den Unterhalt von Kindern und pflegebedürftigen Personen. Bestimmte Vermögensgegenstände unterliegen ferner nicht der Steuerpflicht, wenn es sich bei dem Begünstigten um eine nicht in Großbritannien ansässige Person handelt.

Das britische Erbschaftsteuerrecht sieht eine vollständige Steuerbefreiung für das folgende Unternehmensvermögen vor:

- Betriebsvermögen eines Einzel- oder Mitunternehmers, sofern das Vermögen unmittelbar vor der Übertragung für den Betrieb genutzt wurde und grundsätzlich bereits zwei Jahre im Eigentum des Erblassers oder Schenkers beziehungsweise der Personengesellschaft stand, an der der Erblasser oder Schenker beteiligt war; zudem muss der Erblasser/Schenker das Unternehmen beherrschen,
- Anteile an einer nicht börsennotierten Gesellschaft, die die Mehrheit der Stimmrechte vermitteln,
- landwirtschaftliches Vermögen.

Eine Steuerbefreiung von 50 Prozent tritt für bestimmtes anderes Unternehmensvermögen ein. Die Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen ist jedoch ausgeschlossen, wenn das Unternehmen lediglich in Grundbesitz oder eigene Anteile investiert und dieses Vermögen verwaltet. Ziel der vollständigen beziehungsweise teilweisen Steuerbefreiung ist, Arbeitsplätze und Investitionen zu sichern.

3.2.3.6 Steuersatz

Für Vermögen, das den allgemeinen Freibetrag von 325.000 Pfund übersteigt, beträgt der Steuersatz für Nachlass 40 Prozent sowie für steuerpflichtige Schenkungen 20 Prozent. Der Steuersatz für Schenkungen verringert sich, soweit eine solche mehr als drei Jahre vor dem Tod des Steuerpflichtigen erfolgt.

3.2.3.7 Steuererhebung

Der Verwalter des Nachlasses oder Testamentsvollstrecker beziehungsweise der Begünstigte einer Schenkung hat eine Steuererklärung bei der Finanzverwaltung einzureichen. In dieser muss der Steuerpflichtige die Vermögensgegenstände selbst bewerten und die fällige Steuer berechnen. Die fällige Steuer muss in der Regel innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Monats des Todes oder der Schenkung gezahlt werden. Die Finanzverwaltung kann zur Nachprüfung der Bewertung und Steuerberechnung eine Außenprüfung für Zwecke der Erbschaftsteuer durchführen.



3.3 Italien²²

3.3.1 Vermögensteuer

Das italienische Steuerrecht sieht derzeit keine allgemeine Vermögensteuer vor. Gründe für die Nichterhebung sind neben dem administrativen Aufwand die zu erwartenden niedrigen Steuereinnahmen und die Wirkungen des Steuerwettbewerbs in Europa.

In der öffentlichen und politischen Diskussion wird jedoch die Einführung einer allgemeinen Vermögensteuer vorge-

bracht, um Reichere stärker und Personen mit niedrigerem Einkommen weniger zu belasten.

3.3.2 Grundsteuer (Imposta municipale propria – IMU)

3.3.2.1 Ziele und Aufkommen

Zweck der Grundsteuer ist insbesondere die Erzielung von Steuereinnahmen für die Kommunen. Im Jahr 2009 belief sich das Steueraufkommen auf circa 9,8 Milliarden Euro und damit auf etwa 1,5 Prozent der gesamten italienischen Steuereinnahmen. Mit Wirkung zum 1. 1. 2012 wurden die Regelungen der Grundsteuer erheblich geändert. So wurden vor allem die Steuerbefreiungen gekürzt, sodass in Zukunft mit einem höheren Steueraufkommen der Grundsteuer zu rechnen ist.

3.3.2.2 Steuerpflicht

Der Grundsteuerpflicht unterliegt jeder Eigentümer eines in Italien belegenen Gebäudes, Baulands, Gebäudes im Bau sowie landwirtschaftlicher Flächen. Steuerpflichtig sind sowohl natürliche als auch juristische Personen.

3.3.2.3 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der Wert der zu erwartenden Einkünfte des Grundstücks, der im Grundbuch eingetragen ist. Dieser Wert wird mit einem Vervielfältiger multipliziert, der von der Art der Nutzung abhängt. Der Grundbuchwert entspricht grundsätzlich nicht dem Verkehrswert und führt vor allem bei älteren Gebäuden zu einer erheblichen Unterbewertung. Eine Neubewertung der Gebäude wird seit Langem diskutiert, sie wurde jedoch bisher nicht durchgeführt. Im Bau befindliche Gebäude werden mit dem aktuellen Verkehrswert bewertet.

3.3.2.4 Steuerbefreiungen

Bestimmte Gebäude sind von der Besteuerung mit Grundsteuer befreit. Dabei handelt es sich zum Beispiel um öffentliche Gebäude, um Gebäude, die für religiöse Zwecke genutzt werden und um solche, die gemeinnützigen Organisationen dienen.

Ein reduzierter Steuersatz kommt für die Erstwohnung einer natürlichen Person zur Anwendung. Der Steuersatz

22 Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, Italy, Stand Oktober 2011; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

wird um einen pauschalen Abzug von 200 Euro ergänzt. Zudem können die Kommunen weitere Steuerbefreiungen und Abschläge vorsehen.

3.3.2.5 Steuersatz

Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 0,76 Prozent. Jedoch haben die kommunalen Steuerverwaltungen die Möglichkeit, den allgemeinen Steuersatz um maximal 0,3 Prozentpunkte zu senken oder zu erhöhen. Somit kann der geltende Steuersatz zwischen 0,46 und 1,06 Prozent liegen. Zudem ermächtigt das Gesetz die Regierung, den Steuersatz über diese Grenzen hinaus zu erhöhen, um ein bestimmtes Steueraufkommen zu erzielen.

3.3.2.6 Steuererhebung

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Jahressteuer, die entweder in einem Betrag zum 16. Juni des jeweiligen Jahres oder in zwei Teilbeträgen zum 16. Juni und 16. Dezember des Jahres zu begleichen ist. Wird ein Grundstück erworben, muss der Steuerpflichtige innerhalb von 90 Tagen nach dem Erwerb eine Steuererklärung für Grundsteuerzwecke abgeben. In den folgenden Jahren ist keine weitere Steuererklärung abzugeben, es sei denn, es ergeben sich Änderungen bezüglich des Grundstücks, die die Steuerberechnung beeinflussen.

3.3.2.7 Auswirkungen auf andere Steuerarten

Die Grundsteuer ist nicht als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns abziehbar. Auch die Anrechnung auf andere Steuern oder sonstige Entlastungen sind nicht möglich.

3.3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Imposta sulle successioni e donazioni)

3.3.3.1 Ziele und Aufkommen

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde in Italien 2001 abgeschafft und fünf Jahre später wieder eingeführt. Zweck der Steuer ist insbesondere die Erzielung von Steuereinnahmen und die Umverteilung des Vermögens. Das Steueraufkommen betrug im Jahr 2010 mit rund 485 Millionen Euro nur 0,07 Prozent des Gesamtsteueraufkommens in Italien.

3.3.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Der Erbe oder Vermächtnisnehmer beziehungsweise Beschenkte ist unbeschränkt mit dem gesamten weltweiten Vermögen des Erblassers beziehungsweise Schenkers steuerpflichtig. Dies gilt nur, wenn der Erblasser beziehungsweise Schenker im Todeszeitpunkt beziehungsweise im Zeitpunkt der Schenkung in Italien ansässig war. War dies nicht der Fall, unterliegt nur das italienische Inlandsvermögen der Besteuerung beim Begünstigten.

3.3.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Erbschaft- und Schenkungsteuer wird auf den gesamten Vermögenserwerb des Begünstigten vom Erblasser beziehungsweise Schenker erhoben. Es erfolgt jedoch eine Nettobesteuerung. Dabei sind die mit dem Vermögenserwerb in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten und Lasten abzuziehen.

3.3.3.4 Bemessungsgrundlage

Die Bewertung des Vermögens hängt jeweils von der Art des Vermögens ab:

Bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter, die im Eigentum des Erblassers oder Schenkers standen, werden mit dem Verkehrswert im Zeitpunkt des Todes beziehungsweise der Schenkung bewertet. Der Verkehrswert wird grundsätzlich aus dem Verkauf von vergleichbarem Vermögen beziehungsweise aus dem zu erwartenden Verkaufspreis auf dem Markt abgeleitet.

Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften sind mit dem Wert des Eigenkapitals zu bewerten, das in dem letzten geprüften Abschluss ausgewiesen ist. Dieser entspricht in vielen Fällen nicht dem Verkehrswert des Unternehmens oder der Anteile.

Der Wert börsennotierter Anteile und Wertpapiere wird auf Basis des Kurswerts ermittelt. Dabei ist der Durchschnitt des Kurswerts in dem Quartal heranzuziehen, das dem Tod oder der Schenkung vorangeht. Die aufgelaufenen Zinsen sind hinzuzuaddieren. Verzinsliche Wertpapiere werden mit dem Nennwert zuzüglich des aufgelaufenen Zinses angesetzt.

3.3.3.5 Steuerbefreiungen

Das italienische Steuerrecht sieht verschiedene Freibeträge für bestimmte Begünstigte vor. Darüber hinaus bestehen sachliche Steuerbefreiungen für einige Vermögensgegenstände.

Ehegatten und direkte Nachkommen von Erblassern oder Schenkern können je Person einen persönlichen Freibetrag in Höhe von einer Million Euro in Anspruch nehmen. Für Geschwister beträgt der persönliche Freibetrag 100.000 Euro.

Die bedeutendste sachliche Steuerbefreiung betrifft Unternehmensvermögen. Diese hat zum Ziel, die Fortführung des Unternehmens bei einem Übergang auf die nächste Generation zu sichern. Gehen Einzelunternehmen, Mitunternehmeranteile oder Anteile an Kapitalgesellschaften auf den Ehegatten oder einen direkten Nachkommen über, unterliegen diese nicht der Besteuerung. Bei Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften tritt die Steuerbefreiung jedoch nur ein, wenn die Anteile dem Begünstigten einen beherrschenden Einfluss vermitteln oder den beherrschenden Einfluss stärken. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist zudem, dass der Begünstigte das Unternehmen für mindestens fünf Jahre weiterführt oder – im Fall von Anteilen an Gesellschaften – der Begünstigte den beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft für mindestens fünf Jahre behält. Er muss mit der Erbschaftsteuererklärung eine Erklärung abgeben, dass das Unternehmen für die Dauer der Behaltensfrist fortgeführt wird beziehungsweise der beherrschende Einfluss beibehalten wird. Das Unternehmen kann unter bestimmten Voraussetzungen umstrukturiert werden, es muss jedoch fortgeführt werden beziehungsweise der beherrschende Einfluss bestehen bleiben. Das Gesetz versagt die Steuerbefreiung in Fällen, in denen das Unternehmen nicht in unternehmerischer und aktiver Weise fortgeführt wird und lediglich die Nutzung von Vermögen erfolgt.

Steuerbefreiungen werden darüber hinaus vor allem für Schenkungen zugunsten von Gebietskörperschaften, öffentlichen Einrichtungen und gemeinnützigen Körperschaften gewährt. Auch Schenkungen an politische Parteien werden begünstigt.

3.3.3.6 Steuersatz

Der anzuwendende Steuersatz ist abhängig vom Näheverhältnis des Begünstigten zum Erblasser beziehungsweise Schenker. Bei Ehegatten oder direkten Nachkommen beträgt der Steuersatz 4 Prozent für den Vermögenswert, der den Freibetrag von einer Million Euro übersteigt. Der Vermögenswert, der über den Freibetrag von 100.000 Euro hinausgeht, wird bei Geschwistern mit 6 Prozent besteuert. Dieser Steuersatz gilt auch für den gesamten Vermögenserwerb von Verwandten bis einschließlich des vierten Grades sowie verschwägerten Personen bis einschließlich des dritten Grades. Andere Erwerber unterliegen einem Steuersatz von 8 Prozent auf den gesamten Vermögenserwerb.

3.3.3.7 Steuererhebung

Der Begünstigte (Erbe, Vermächtnisnehmer oder Beschenkter) hat binnen eines Jahres nach dem Erbfall oder der Ausführung der Schenkung eine Steuererklärung einzureichen. Diese muss eine Bewertung der Vermögensgegenstände enthalten. Zudem ist die fällige Erbschaft- und Schenkungsteuer zu ermitteln. Die Finanzbehörden erlassen einen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheid, der eine Aufforderung zur Zahlung der fälligen Steuer innerhalb von 60 Tagen enthält.

Erfüllt der Begünstigte die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen, muss zusätzlich eine Erklärung zur Behaltensfrist abgegeben werden. Die Finanzbehörden können im Rahmen einer Außenprüfung die Erfüllung der Behaltensfristen kontrollieren.

Die Erben schulden gesamthänderisch die volle Steuerschuld auf den Nachlass. Dies beinhaltet auch die Steuerschuld der Vermächtnisnehmer, die die Steuer auf das entsprechende Vermächtnis schulden. Schenker und Beschenkter sind Gesamtschuldner der Steuer auf die Schenkung.



3.4 Niederlande²³

3.4.1 Vermögensteuer

Seit dem Jahr 2001 wird in den Niederlanden keine allgemeine Vermögensteuer mehr erhoben. Die bis dahin erhobene Vermögensteuer in Höhe von 0,7 Prozent war aufgrund des öffentlichen Widerstands abgeschafft worden. Im Zusammenhang mit der Abschaffung wurde das Einkommensteuerrecht dahingehend geändert, dass ein fiktiver Zins von 4 Prozent auf alle Spareinlagen und

Finanzanlagen (sogenannte Box 3-Einkünfte) mit einem Steuersatz von 30 Prozent besteuert wird.

3.4.2 Grundsteuer (Onroerende-zaakbelasting)

3.4.2.1 Ziele und Aufkommen

Bei der Erhebung der Grundsteuer steht die Erzielung von Steuereinnahmen für die Kommunen im Vordergrund. Zur Höhe des Aufkommens der niederländischen Grundsteuer liegen keine Informationen vor.

3.4.2.2 Steuerpflicht

Dem Grundsatz nach ist nur der Eigentümer von unbeweglichem Vermögen grundsteuerpflichtig. Ausnahmen bestehen jedoch für Nutzer von gewerblich genutzten Grundstücken, die in bestimmten Fällen steuerpflichtig sind. Der Grundsteuer unterliegen alle unbeweglichen Vermögensgegenstände, insbesondere Gebäude, Bauland sowie landwirtschaftliche Flächen, die in den Niederlanden belegen sind.

3.4.2.3 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer in den Niederlanden ist grundsätzlich der Verkehrswert. Der Wert des Grundvermögens wird jedes Jahr von den Kommunen durch eine Bewertung festgestellt. Der Verkehrswert wird vor allem aus dem Verkauf vergleichbarer Grundstücke abgeleitet. Ist eine Ableitung des Werts nicht möglich, erfolgt eine Feststellung der Grundstückswerte durch Gutachter der Kommunen.

3.4.2.4 Steuerbefreiungen

Das niederländische Steuerrecht sieht keine Steuerbefreiungen in persönlicher oder sachlicher Hinsicht vor. So unterliegen auch Grundstücke von gemeinnützigen oder religiösen Einrichtungen und Wohlfahrtsorganisationen der Besteuerung.

3.4.2.5 Steuersätze

Die anzuwendenden Steuersätze werden autonom von den Kommunen festgelegt. Die anzuwendenden Steuersätze für Wohngrundstücke und diejenigen für gewerbliche Grundstücke weichen in der Regel voneinander ab.

²³ Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, Netherlands, Stand Juni 2012; Taxation in Europe Database, Netherlands, Inheritance Tax, Stand April 2012; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

3.4.2.6 Steuererhebung

Die Grundsteuer wird jedes Jahr durch Bescheid der Finanzverwaltung erhoben.

3.4.2.7 Auswirkungen auf andere Steuerarten

Die Grundsteuer kann bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe beziehungsweise Werbungskosten abgezogen werden.

3.4.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Schenk- en erfbelasting)

3.4.3.1 Ziele und Aufkommen

Das niederländische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erfasst grundsätzlich alle unentgeltlichen Vermögensübergänge auf eine andere Person. Ziel und Rechtfertigung der Steuer ist vorwiegend die Umverteilung des Vermögens. Zudem werden damit Solidaritätsgedanken verfolgt. Das Aufkommen der Steuer ist mit circa 1,7 Milliarden Euro und einem Anteil von etwa 0,76 Prozent an den niederländischen Gesamtsteuereinnahmen gering.

3.4.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegt der Begünstigte der Erbschaft oder der Schenkung. Die Erbschaftsteuerpflicht in den Niederlanden tritt ein, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes in den Niederlanden ansässig war. Die Ansässigkeit des Begünstigten ist irrelevant. Schenkungsteuerpflichtig ist der Beschenkte, wenn eine Ansässigkeit des Schenkers zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung in den Niederlanden bestand.

Die Steuerpflicht tritt zudem beim Wegzug des Erblassers oder Schenkers ein, wenn dieser niederländischer Staatsbürger ist und der Wegzug im Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt. Dies gilt auch für Nichtstaatsbürger für den Zeitraum von einem Jahr nach Wegzug. Eine beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht für Inlandsvermögen von Steuerpflichtigen, die nicht in den Niederlanden ansässig sind oder waren, besteht nicht.

3.4.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Der Steuerpflicht unterliegt das gesamte Weltvermögen, das aufgrund des Todes des Erblassers oder durch die Schenkung auf den Begünstigten übergeht. Dabei werden für die Schenkungsteuer alle Schenkungen gesondert besteuert. Eine einheitliche Besteuerung erfolgt nur, soweit die Schenkungen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums erfolgen. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sieht eine Nettobesteuerung unter Abzug aller Schulden und Lasten vor.

3.4.3.4 Bemessungsgrundlage

Die Vermögensgegenstände sind mit dem Verkehrswert zum Zeitpunkt des Todes oder der Ausführung der Schenkung zu bewerten. Welche Methode hierfür angewandt wird, hängt von der Art des Vermögens ab.

Grundvermögen wird in der Regel mit dem Wert bewertet, der sich beim Verkauf unter optimalen Umständen beim höchsten Angebotspreis ergibt. Es besteht die Möglichkeit, den Wert des Grundvermögens durch die Verständigung zwischen einem vom Begünstigten beauftragten sowie einem von den Finanzbehörden berufenen Gutachter zu ermitteln. Bei zu Wohnzwecken genutzten Grundstücken kann auch der für Grundsteuerzwecke (vgl. 3.4.2.3) festgelegte Wert als Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer herangezogen werden.

Für Betriebsvermögen wird der Fortführungswert einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts zugrunde gelegt. Besteht eine Vereinbarung über einen Preis, zu dem ein Gesellschafter einer Personengesellschaft das gesamte Unternehmen übernehmen könnte, so ist dieser vereinbarte Preis für die Bewertung maßgeblich.

Anteile an Kapitalgesellschaften werden ebenfalls mit dem Marktpreis bewertet. In der Regel verständigen sich der Steuerpflichtige und die Finanzbehörden auf einen Wert der Anteile. Dieser wird in den meisten Fällen aus dem Wert des Eigenkapitals und dem Ertragswert der Gesellschaft abgeleitet. Für börsennotierte Anteile wird der Wert wöchentlich öffentlich bekannt gemacht.

3.4.3.5 Steuerbefreiungen

Das niederländische Recht sieht vielfältige persönliche und sachliche Steuerbefreiungen vor. Dabei ist zwischen Erbfällen und Schenkungen zu unterscheiden.

Erbfälle

Insbesondere folgende Erwerbe sind im Erbfall von der Steuer befreit:

- Erwerbe durch den niederländischen Staat oder andere öffentliche Einrichtungen,
- Erwerbe durch inländische oder ausländische juristische Personen, die im öffentlichen oder sozialen Interesse tätig sind,
- bestimmte Erträge aus Altersrentenverträgen.

Darüber hinaus bestehen persönliche Freibeträge für Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner in Höhe von 603.600 Euro, für Kinder und Enkelkinder in Höhe von 19.114 Euro, für behinderte Kinder in Höhe von 57.342 Euro, für Eltern in Höhe von 45.270 Euro und für andere Erben in Höhe von 2.012 Euro.

Schenkungen

Eine sachliche Steuerbefreiung tritt vor allem für Schenkungen an oder vom niederländischen Staat ein. Sie erstreckt sich auch auf Schenkungen an andere öffentliche Einrichtungen, die im öffentlichen oder sozialen Interesse tätig werden.

Schenkungen, die auf Ebene des Beschenkten mit Einkommensteuer besteuert werden, unterliegen nicht der Schenkungsteuer. Das Gleiche gilt für Schenkungen an juristische Personen, die die Begünstigung der Arbeitnehmer des Schenkers zum Ziel haben.

Steuerfreie Schenkungen von Eltern an ihre Kinder sind jährlich bis zu einer Höhe von 5.030 Euro möglich. Für bestimmte Schenkungen treten höhere Freibeträge ein. Für alle anderen Schenkungen sieht das Gesetz einen allgemeinen jährlichen Freibetrag von 2.012 Euro vor.

Übergang von Unternehmensvermögen

Das niederländische Steuerrecht sieht eine Begünstigung für Unternehmensvermögen vor. Diese soll der Erhaltung der Unternehmen sowie der Sicherung von Arbeitsplätzen dienen.

Eine teilweise Steuerbefreiung ist für den Übergang von Betriebsvermögen sowie Betriebsgrundstücken oder für eine wesentliche Beteiligung an Gesellschaften durch Erbfolge oder Schenkung auf eine andere Person vorgesehen. Eine solche wesentliche Beteiligung wird bei einer Mindestbeteiligung von 5 Prozent angenommen. Bis zu einem Wert des Unternehmensvermögens von 1.006.000 Euro beträgt die Steuerbefreiung 100 Prozent. Ein darüber hinausgehender Wert ist zu 83 Prozent steuerbefreit. Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass das Unternehmen nach dem Übergang für fünf Jahre fortgeführt wird. Zudem ist erforderlich, dass die Haupttätigkeit der Gesellschaft nicht ausschließlich in der Investition in Anteile oder in anderer Vermögensverwaltung besteht. Die Steuerbefreiung ist nur für qualifiziertes Betriebsvermögen – das heißt für die aktive Tätigkeit genutztes Vermögen – vorgesehen. Die Abgrenzung von Vermögensverwaltung sowie von qualifiziertem Betriebsvermögen ist einzelfallabhängig und führt häufig zu Diskussionen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen.

Bei Schenkungen ist eine weitere Voraussetzung für die Steuerbegünstigung von Unternehmensvermögen zu beachten. So müssen die Vermögensgegenstände oder die Gesellschaftsanteile bei Ausführung der Schenkung bereits mindestens fünf Jahre zum Betriebsvermögen gehört haben. Dieses Zusatzkriterium begegnet Gestaltungen, in denen an sich nicht begünstigte Vermögensgegenstände kurz vor der Übertragung in ein Betriebsvermögen eingebracht werden und so von der Steuerbefreiung profitieren könnten.

3.4.3.6 Steuersatz

Der anwendbare Steuersatz ist abhängig von der Höhe des Vermögensanfalls sowie dem Verwandtschaftsverhältnis des Erblassers beziehungsweise Schenkers zum Begünstigten. Für das Jahr 2012 ergeben sich folgende Steuersätze:

Vermögensanfall (in Euro)	Ehegatten, eingetragene Lebens- partner, Verwandte 1. Grades (in %)	Verwandte 2. Grades und weiteren Grades (in %)	Andere (in %)
Bis zu 115.708	10	18	30
Über 115.708	20	36	40

Quelle: KPMG-Darstellung, 2012, angelehnt an Darstellung in IBFD Tax Portal, Country Analysis, Netherlands, Stand Juni 2012

3.4.3.7 Steuererhebung

Der Begünstigte ist verpflichtet, die Finanzbehörde über Vermögenserwerbe durch Erbfall, die die Freigrenzen überschreiten, zu informieren. In diesem Fall muss spätestens acht Monate nach dem Tod des Erblassers eine Steuererklärung abgegeben werden. Für Steuererhebungszwecke bei Schenkungen hat der Begünstigte bis März desjenigen Jahres, das auf die Schenkung folgt, eine Steuererklärung einzureichen. Eine Stundung der Steuer für drei Monate ist in bestimmten Fällen möglich.

3.4.3.8 Auswirkungen auf andere Steuerarten

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer kann im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer vom Einkommen des Begünstigten aus Spareinlagen und Finanzanlagen (Box 3-Einkünfte – siehe 3.4.1) abgezogen werden.



3.5 Österreich²⁴

3.5.1 Vermögensteuer

In Österreich wurde bis zum Jahr 1993 eine allgemeine Vermögensteuer erhoben. Diese wurde jedoch wegen Problemen bei der Bewertung des Vermögens und der Erfassung von Geldvermögen abgeschafft. Außerdem war die Erhebung der Steuer aufgrund eines geringen Steueraufkommens und hoher Verwaltungskosten ökonomisch nicht gerechtfertigt. Eine allgemeine Vermögensteuer wird

auch im Steuerwettbewerb der europäischen Staaten als nicht zielführend erachtet.

In der politischen Diskussion wird allerdings gelegentlich erwogen, die Vermögensteuer wieder einzuführen. Konkrete Pläne dahingehend bestehen jedoch derzeit nicht.

3.5.2 Grundsteuer

3.5.2.1 Ziele und Aufkommen

Die Grundsteuer dient vorrangig der Generierung von Steuereinnahmen für die Kommunen. Im Jahr 2010 belief sich das Aufkommen der Grundsteuer mit circa 595 Millionen Euro auf etwa 0,5 Prozent der gesamten österreichischen Steuereinnahmen.

3.5.2.2 Persönliche Steuerpflicht

Der Grundsteuerpflicht unterliegen sowohl natürliche als auch juristische Personen, die Eigentümer eines in Österreich belegenen Grundstücks sind.

3.5.2.3 Sachliche Steuerpflicht

Von der Steuerpflicht wird der gesamte inländische Grundbesitz erfasst. Dazu gehören das Grundvermögen, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht.

3.5.2.4 Steuerbefreiungen

Das österreichische Grundsteuerrecht sieht verschiedene Steuerbefreiungen vor. Öffentliche Grundstücke und Verkehrsflächen sowie das Eigentum karitativer Organisationen, von Schulen, Krankenhäusern, Sportvereinen und Religionsgemeinschaften unterliegen nicht der Besteuerung. Aufgrund von Landesgesetzen können außerdem von den Gemeinden zeitlich begrenzte Grundsteuerbefreiungen gewährt werden.

3.5.2.5 Bemessungsgrundlage

Besteuerungsgrundlage für die Grundsteuer ist der für den Veranlagungszeitraum maßgebende Einheitswert des Grundstücks. Dieser Einheitswert ist ein für die Grundsteuerzwecke vom Finanzamt mit Bescheid festgestellter Wert für Grundvermögen.

²⁴ Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, Austria, Stand November 2011; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

Zum Grundvermögen zählt der Grundbesitz, der nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, wie zum Beispiel Baugrundstücke, Einfamilienhäuser, Wohnhausanlagen, gewerblich und industriell genutzte Grundstücke, das Baurecht sowie Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Die derzeitigen Einheitswerte sind grundsätzlich nach den Wertverhältnissen zum 1. 1. 1973 zu ermitteln. Gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 sind diese Werte pauschal um 35 Prozent zu erhöhen. Die Einheitswerte spiegeln nicht die aktuellen Verkehrswerte der Grundstücke wider, sondern betragen lediglich einen Bruchteil hiervon. Das österreichische Verfassungsgericht hat in einer Entscheidung von Oktober 2010 jedoch dargelegt, dass die Bewertung mit den historischen Einheitswerten nicht gleichheitswidrig und damit zulässig ist.²⁵

3.5.2.6 Steuersatz

Der Steuerbetrag (Grundsteuermessbetrag) wird von den Finanzämtern aus dem Einheitswert des jeweiligen Grundbesitzes und dem anzuwendenden Steuersatz (Steuer-messzahl) errechnet.

Die Steuermesszahl ist ein durch das Gesetz definierter Promillesatz des Einheitswerts. Bei Grundstücken beträgt sie allgemein 2 ‰. Eine Ermäßigung besteht bei Einfamilienhäusern, Mietwohngrundstücken sowie für die ersten 3.650 Euro des Einheitswerts.

Auf den Steuermessbetrag wird ein Hundertsatz (Hebesatz) angewendet. Der Hebesatz wird von der Gemeinde festgesetzt und darf 500 Prozent nicht überschreiten.

3.5.2.7 Steuererhebung

Steuerschuldner ist der Eigentümer des Grundstücks beziehungsweise der Berechtigte eines grundstücksgleichen Rechts. Bei einem Jahresbetrag über 75 Euro ist die Steuer an vier Zahlungsterminen fällig (15. Februar, 15. Mai, 15. August, 15. November).

Der Steuerpflichtige kann eine Stundung oder Ratenzahlung der festgesetzten Grundsteuer beantragen, wenn die sofortige Entrichtung der Steuer mit unbilligen Härten verbunden ist. Zudem darf die Einbringlichkeit der Grundsteuer durch die Stundung nicht gefährdet sein. Ein Erlass der Steuer ist nur in Einzelfällen möglich, wenn die Erhebung unter Beach-

tung der besonderen Umstände unbillig wäre – etwa bei Existenzgefährdung des Steuerpflichtigen oder seiner Familie.

3.5.2.8 Auswirkungen auf andere Steuerarten

Neben der Grundsteuer wird die sogenannte Bodenwertabgabe erhoben. Dabei handelt es sich um eine zusätzliche Sachsteuer auf unbebaute Grundstücke, die für Bauzwecke in Betracht kommen und deren Einheitswert sich auf mehr als 14.600 Euro beläuft. Der Steuersatz beträgt 1 Prozent des 14.600 Euro übersteigenden Einheitswerts. Die Bodenwertabgabe wird vom jeweiligen Lagefinanzamt erhoben. Die Grundsteuer kann im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abgezogen werden.

3.5.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde mit Wirkung zum 1. 8. 2008 aufgehoben. Grund hierfür war eine Entscheidung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs, wonach das österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht wegen der zwischen verschiedenen Vermögensarten stark differenzierenden Bewertungsvorschriften verfassungswidrig war.²⁶

Die zuvor unter die Erbschaft- und Schenkungsteuer fallenden Übertragungen von inländischem Grundvermögen unterliegen nunmehr der Grunderwerbsteuer. Für die Schenkung anderer Vermögenswerte wurde eine Anzeigepflicht ab einer gewissen Betragsgrenze mit dem Schenkungsmeldegesetz eingeführt. Vermögenswidmungen an österreichische Privatstiftungen werden vom Stiftungseinkommensteuergesetz erfasst und mit einem Steuersatz von grundsätzlich 2,5 Prozent belastet. Eine Erhöhung auf 25 Prozent ist in bestimmten Fällen möglich.

Die Wiedereinführung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird in der Politik diskutiert. Allerdings bestehen derzeit keine konkreten Umsetzungspläne.

²⁵ Vgl. Österreichischer Verfassungsgerichtshof, Entscheidung vom 6. 10. 2010, B298/10, abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at/>

²⁶ Vgl. Österreichischer Verfassungsgerichtshof, Entscheidungen vom 7. 3. 2007, G54/06 und 15. 6. 2007, G23/07, abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at/>



3.6 Schweiz²⁷

3.6.1 Vermögensteuer

3.6.1.1 Ziele und Aufkommen

Auf das Vermögen natürlicher Personen wird in der Schweiz keine direkte Bundessteuer erhoben. Die Besteuerung erfolgt auf kantonaler und kommunaler Ebene. Grundsätzlich sind nur natürliche Personen vermögenssteuerpflichtig. Juristische Personen unterliegen einer jährlichen Kapitalsteuer (diese entspricht systematisch einer Vermögen-

steuer). Sie wird auf das gesamte Eigenkapital gemäß statutarischer Bilanz erhoben. Die Kapitalsteuer wird im Folgenden nicht betrachtet.

Durch die Vermögensteuer sollen zum einen Steuereinnahmen erzielt werden. Zum anderen soll das Vermögen ergänzend zur Besteuerung von Einkommen steuerlich erfasst werden. Im Jahr 2008 betrug das Gesamtaufkommen der Vermögensteuer circa 5,4 Milliarden Schweizer Franken (CHF – etwa 4,5 Milliarden Euro). Dies stellt rund 8,6 Prozent der Gesamtsteuereinnahmen der Kantone und Kommunen dar und entspricht etwa 4,4 Prozent der gesamten Steuereinnahmen der schweizerischen öffentlichen Haushalte.

3.6.1.2 Persönliche Steuerpflicht

Die Schweiz unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Vermögensteuerpflicht. Unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig sind grundsätzlich natürliche Personen, die im betreffenden Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben. Die unbeschränkte Vermögensteuerpflicht erfasst das gesamte Weltvermögen.

Beschränkt vermögenssteuerpflichtig sind natürliche Personen, die in der Schweiz beziehungsweise im Kanton keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, jedoch über einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt verfügen. Das ist beispielsweise der Fall, wenn diese Personen

- im Kanton belegene Grundstücke besitzen oder nutzen,
- Inhaber oder Teilhaber von geschäftlichen Betrieben im Kanton sind,
- dort Betriebsstätten unterhalten.

Die beschränkte Vermögensteuerpflicht erfasst zwar nur das in der Schweiz beziehungsweise im Kanton belegene Vermögen. Die Steuer wird jedoch auf Basis des für das gesamte Weltvermögen gültigen Steuersatzes berechnet.

3.6.1.3 Sachliche Steuerpflicht

Der Vermögensteuer unterliegen alle geldwerten Rechte an (beweglichen und unbeweglichen) Sachen, an Forderungen sowie an Beteiligungen, die dem Steuerpflichtigen als Eigentümer oder Nutznießer zustehen. In der Regel erfolgt

²⁷ Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Analysis, Switzerland, Stand April 2012; Eidgenössische Steuerverwaltung, Steuerinformationen der Schweiz, Steuerkonferenz SSK, Juli 2012 (abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de>); Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

eine Nettobesteuerung unter Abzug der Schulden und Lasten. Das Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten sowie minderjähriger Kinder wird zusammenge-rechnet.

3.6.1.4 Bemessungsgrundlage

Das Vermögen ist grundsätzlich mit dem Verkehrswert zu bewerten. Als Verkehrswert gilt der Wert, der einem Gegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr, bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen nach dem Mechanismus von Angebot und Nachfrage beigemessen wird (Marktwert). Für Versicherungen, Wertpapiere und Grundstücke gelten von den vorgenannten Grundsätzen abweichende Regeln.

Kotierte (gehandelte) Wertpapiere werden zu dem Kurswert besteuert, der als Verkehrswert gilt. Maßgebend für dessen Bestimmung ist in der Regel der Wertpapierkurs am Ende der jeweiligen Steuerperiode, der von der Steuer-verwaltung veröffentlicht wird.

Nicht kotierte Wertpapiere werden zum Verkehrswert besteuert, der nach bestimmten Kriterien zu schätzen ist. Handelt es sich um Beteiligungsrechte, wie etwa Aktien, ist der Ertrags- und Substanzwert des Unternehmens angemessen zu berücksichtigen. Die kantonalen Steuer-behörden schätzen den Verkehrswert nach einheitlichen Kriterien. Dabei stützen sie sich auf die von der Schweize-rischen Steuerkonferenz herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögensteuer“.

Der Steuerwert von Grundstücken (Liegenschaften) wird periodisch neu festgelegt. Für die Bewertung von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften ist ebenfalls der Verkehrswert vorgesehen, wobei auch der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann.

3.6.1.5 Steuerbefreiungen

Natürliche Personen sind grundsätzlich vermögensteuer-pflichtig. In einigen Kantonen sind jedoch manche Berufs-gruppen (insbesondere Berufskonsularbeamte und beglau-bigte Missionschefs) von der Steuerpflicht befreit.

Zudem sieht das schweizerische Recht in einigen Kantonen folgende persönlichen Abzüge vor:

- allgemeiner persönlicher Abzug (für Einzelveranlagte zwischen 30.000 und 100.000 CHF; teilweise verdoppelt für Verheiratete),
- in manchen Kantonen: Abzug für Rentner (zwischen 25.000 und 120.000 CHF),
- in den meisten Kantonen: Kinderabzug (zwischen 10.000 und 100.000 CHF).

Einige Kantone sehen darüber hinaus ein „steuerfreies Minimum“ in unterschiedlicher Höhe vor. Danach tritt die Steuerpflicht erst ab einer bestimmten Vermögenshöhe ein. Dieses „steuerfreie Minimum“ beträgt zwischen 10.000 und 200.000 CHF (etwa 8.300 bis 166.000 Euro).

Folgende Vermögensgegenstände unterliegen regelmäßig nicht der Besteuerung:

- Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände,
- nicht rückkaufsfähige Kapital- und Rentenversiche-rungen,
- Kapitalversicherungen im Zusammenhang mit der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbst-vorsorge.

In einigen Kantonen besteht eine teilweise Steuerbefreiung für Beteiligungen bei natürlichen Personen als Anteils-eigner. Voraussetzung hierfür ist allerdings in den meisten Fällen, dass die Beteiligung einen gewissen Prozentsatz erreicht (Mindestbeteiligung). Zudem muss die Kapital-gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sein. Die teilweise Steuer-befreiung erfolgt durch einen prozentualen Abschlag auf die Bemessungsgrundlage, auf die Steuer selbst oder durch eine absolute Herabsetzung des Steuersatzes.

3.6.1.6 Steuersatz

In der überwiegenden Anzahl der Kantone sind die Steuer-tarife der Vermögensteuer progressiv und in Promillen ausgestaltet (sogenannter Grundtarif). Die sich aus diesem Grundtarif ergebende Steuer wird als einfache Steuer bezeichnet.

Die effektiv geschuldete kantonale oder kommunale Ver-mögensteuer ergibt sich grundsätzlich durch Multiplikation der einfachen Steuer mit dem Vervielfältiger (Steuerfuß

oder Steueranlage). Dieser wird in der Regel jedes Jahr vom Gesetzgeber festgesetzt.

Einige Kantone sehen eine Grenze für die maximale Steuerbelastung vor. Die Belastung des Vermögens durch die Vermögensteuer beziehungsweise die Gesamtsteuerbelastung von Einkommen und Vermögen darf eine bestimmte Höchstgrenze nicht überschreiten. So wird beispielsweise im Kanton Bern die Vermögensteuer bis zu einem Satz von 2,4 Promille des steuerbaren Vermögens ermäßigt, wenn die Vermögensteuer 25 Prozent des Vermögensertrags überschreitet.

3.6.1.7 Steuererhebung

Die Vermögensteuer wird für jedes Kalenderjahr festgesetzt und erhoben. Maßgebend für die jährliche Veranlagung ist das am Ende der Steuerperiode vorhandene Vermögen des Steuerpflichtigen. Grundlage für die Erhebung der Vermögensteuer ist die jährlich von allen natürlichen Personen einzureichende Steuererklärung. Die Erklärungsfrist wird von dem jeweiligen Kanton festgelegt; sie liegt zwischen Ende März und Ende September des folgenden Jahres.

Die Möglichkeit der Stundung oder eines Erlasses der Vermögensteuer sieht das Steuerrecht einiger Kantone bei Vorliegen besonderer Verhältnisse vor. Sowohl die Stundung als auch der Erlass sind auf wenige Ausnahmefälle beschränkt.

3.6.1.8 Indexklauseln für die Vermögensteuern

Mehr als die Hälfte der kantonalen Steuergesetze enthält Bestimmungen (sogenannte Indexklauseln), um die durch die Inflation entstandene steuerliche Mehrbelastung der Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zu beseitigen. Die Indexklauseln sehen eine zumindest teilweise Eliminierung der Folgen der kalten Progression durch die Anpassung der Abzüge und in unregelmäßigen Abständen auch der Tarife an die Inflation vor.

3.6.2 Grundsteuer (Liegenschaftssteuer)

3.6.2.1 Ziele und Aufkommen

Die Liegenschaftssteuer wird auf kantonaler und/oder kommunaler Ebene erhoben. Sie besteht neben der Vermögen- und Kapitalsteuer, die beide ebenfalls den Grundbesitz erfassen. Nur in wenigen Kantonen wird auf die Erhebung der Steuer verzichtet.

In einigen Kantonen besteht eine sogenannte Minimalsteuer auf Liegenschaftsbesitz von juristischen und/oder natürlichen Personen. Diese Minimalsteuer tritt anstelle der ordentlichen Steuer (bei natürlichen Personen ist dies die Einkommen- und Vermögensteuer; bei juristischen Personen die Gewinn- und Kapitalsteuer) ein, wenn sie diese übersteigt.

Ziel der Liegenschaftssteuer ist vorwiegend die Generierung von Steueraufkommen. Sie wird zudem mit der äquivalenten Weitergabe der Kosten für die Infrastruktur sowie mit der „im Privatrecht begründeten Sonderbeanspruchung des Gemeindeterritoriums“ gerechtfertigt. Zur Höhe des gesamten Steueraufkommens der Liegenschaftssteuer sind keine Zahlen bekannt.

3.6.2.2 Persönliche Steuerpflicht

Grundsätzlich unterliegt der Eigentümer eines Grundstücks der Liegenschaftssteuer. Für die Begründung der Steuerpflicht ist es irrelevant, ob der Eigentümer im Kanton der gelegenen Liegenschaft wohnt.

3.6.2.3 Sachliche Steuerpflicht

Der Steuerpflicht unterliegen Liegenschaften, selbstständige und dauernde Rechte, die im Grundbuch eingetragen sind, sowie Bergwerke und Miteigentumsanteile.

3.6.2.4 Bemessungsgrundlage

In der Regel werden Grundstücke in den Kantonen nach den für die Vermögensteuer geltenden Bestimmungen bewertet (siehe 3.6.1.4). Die Steuer wird jedoch auf den Bruttowert des Grundstücks – das heißt ohne Abzug der auf ihm lastenden Schulden – erhoben.

3.6.2.5 Steuerbefreiungen

Von der Steuer befreit sind in den meisten Kantonen unter anderem

- Grundstücke, die unmittelbar öffentlichen, kulturellen, erzieherischen, fürsorglichen oder gemeinnützigen Zwecken dienen,
- Liegenschaften der Landeskirchen und ihrer Kirchengemeinden,
- Liegenschaften, die unmittelbar Bundeszwecken, dem Betrieb der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt und den anerkannten Krankenkassen, der Nationalbank und den Schweizerischen Bundesbahnen dienen.

3.6.2.6 Steuersatz

Der Steuersatz variiert je nach Kanton zwischen 0,2 und 3 Promille. In einigen Kantonen können die Gemeinden ihren Steuersatz innerhalb eines bestimmten Rahmens selbst festlegen. In anderen Kantonen wird dagegen der Steuersatz auf kantonaler Ebene vorgegeben. Vereinzelt erheben Gemeinden selbst keine Liegenschaftssteuer, sind jedoch am Ertrag der kantonalen Liegenschaftssteuer beteiligt.

3.6.2.7 Steuererhebung

Die Liegenschaftssteuer ist eine Jahressteuer. Sie basiert auf dem amtlich festgesetzten Liegenschaftswert und bedarf keiner zusätzlichen Steuererklärung des Steuerpflichtigen. Die Veranlagung gilt für das ganze Jahr, das heißt, es findet keine Pro-rata-Besteuerung statt. Eine Stundung oder ein Erlass ist – je nach Gemeinde – in Einzelfällen auf Basis der kommunalen Liegenschaftssteuerregelungen möglich.

3.6.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer

3.6.3.1 Ziele und Aufkommen

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird ausschließlich auf kantonaler Ebene erhoben. In einigen Kantonen kann dies auch durch die Gemeinden erfolgen. In der Regel ist derjenige Kanton, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, beziehungsweise der Wohnsitzkanton des Schenkers zur Erhebung der Erbschaft- und Schenkung-

steuer auf bewegliches Vermögen berechtigt. Vererbte beziehungsweise geschenkte Grundstücke werden in dem Kanton besteuert, in dem sie belegen sind.

Die Besteuerung der Erbschaften in den Kantonen erfolgt entweder als Erbanfall- oder als Nachlasssteuer sowie gegebenenfalls durch Kumulation dieser beiden Formen. Mehrheitlich ist die Besteuerung als Erbanfallsteuer ausgestaltet; sie wird auf den Erbteil eines jeden Erben (oder Vermächtnisnehmers) einzeln erhoben.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer dient dem Ziel, Steueraufkommen zu generieren. Gerechtfertigt wird sie jedoch auch damit, dass die ungleiche Verteilung des Vermögens in der Schweiz dem Gedanken der Chancengleichheit widerspricht. In der Schweiz halten 1 Prozent der Bevölkerung so viel Vermögen wie die übrigen 99 Prozent zusammen.

Das Steueraufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer betrug im Jahr 2006 (aktuellere Aufkommensdaten liegen nicht vor) etwa 841 Millionen CHF (circa 700 Millionen Euro). Die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat damit einen Anteil von rund 0,76 Prozent an dem gesamten Steueraufkommen der Schweiz.

3.6.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Steuerpflichtig ist grundsätzlich in fast allen Kantonen der Empfänger der Vermögensanfälle (Erbe oder Vermächtnisnehmer). Auch ein Beschenkter unterliegt der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Grundsätzlich besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Weltvermögen, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung seinen Wohnsitz im Kanton hat. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht, wenn im Kanton belegene Grundstücke, Rechte an solchen oder im Kanton belegenes bewegliches Vermögen übergeht, für das der Schweiz das Ertragsbesteuerungsrecht zusteht.

3.6.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Gegenstand der Erbschaftsteuer ist der gesamte Vermögensübergang an die gesetzlichen Erben und Vermächtnisnehmer. Die Erbschaftsteuer wird auf der Basis des Nettovermögens des Erblassers – das heißt nach Abzug von

dessen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten – berechnet. Als Schenkung gilt jede Zuwendung unter Lebenden, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert.

3.6.3.4 Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich stützen sich die Kantone auf die für die Vermögensteuer maßgebenden Bemessungsprinzipien, das heißt in der Regel auf den Verkehrswert (siehe 3.6.1.4).

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird bei Erbschaften im Grundsatz anhand derjenigen Werte berechnet, die zum Todeszeitpunkt des Erblassers maßgebend sind. Für Schenkungen gilt der Vollzug der Schenkung als Bewertungsstichtag.

3.6.3.5 Steuerbefreiungen

Vermögensübergänge bis zu einer bestimmten Summe sind regelmäßig von der Besteuerung ausgenommen. Dies trifft grundsätzlich auch für Heiratsgut, Hausrat, Gelegenheitsgeschenke und andere bewegliche Gegenstände zu.

Von der Steuerpflicht befreit sind vor allem:

- Zuwendungen an die öffentliche Hand,
- Zuwendungen an Institutionen, die ausschließlich öffentlichen, wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken dienen,
- (in einigen Kantonen) der überlebende Ehegatte, die direkten Nachkommen und die Vorfahren.

Erhebliche kantonale Unterschiede bestehen bei den Steuerfreibeträgen und den persönlichen Abzügen, sowohl hinsichtlich der Art als auch der Höhe der Abzüge.

Die Steuergesetze in einigen Kantonen beinhalten eine Begünstigung für Unternehmensvermögen. So sieht beispielsweise der Kanton Zürich eine Ermäßigung der Steuer um 80 Prozent vor, soweit

- Geschäftsvermögen von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz zugewendet wird, das ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit der Empfänger dient,
- eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Sitz in der Schweiz, die einen Geschäfts-

betrieb führt, zugewendet wird und die Empfänger im Geschäftsbetrieb als Arbeitnehmer in leitender Funktion tätig sind,

- die in den beiden vorgenannten Alternativen dargelegten Voraussetzungen für die Steuerermäßigung mindestens für zehn Jahre erfüllt werden.

3.6.3.6 Steuersatz

Die Steuertarife der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind in den Kantonen fast ausnahmslos progressiv ausgestaltet. Die Progression richtet sich dabei in der Regel nach dem Verwandtschaftsgrad und der Höhe des Vermögensanfalls, vereinzelt auch nur nach dem Verwandtschaftsgrad.

So liegt zum Beispiel im Kanton Zürich der Steuersatz für Eltern grundsätzlich zwischen 2 und 7 Prozent, für Geschwister zwischen 6 und 18 Prozent sowie für andere Personen bei bis zu 36 Prozent (je nach Höhe des Vermögensanfalls). Die Ehegatten und die Nachkommen sind in der Regel vollständig von der Steuer befreit.

3.6.3.7 Steuererhebung

Die Steuerverwaltung ist in den meisten Kantonen verpflichtet, über den Nachlass ein Nachlassinventar zu erstellen. Die Veranlagung der Erbschaftsteuer erfolgt überwiegend auf Basis des Nachlassinventars.

Grundlage für die Schenkungsteuer bildet die häufig separate Steuererklärung. Diese wird in den meisten Kantonen vom Beschenkten verlangt; er muss sie innerhalb einer gewissen Frist dem kantonalen Steueramt einreichen. In einigen Fällen ist auch der Schenker meldepflichtig.

Einige Kantone gewähren in bestimmten Fällen eine Stundung oder einen Erlass der Steuer. Das Erbschaftsteuerrecht des Kantons Zürich sieht beispielsweise eine vorübergehende Stundung oder eine Ratenzahlung vor, wenn besondere Verhältnisse gegeben sind. Bedeutet die Bezahlung der Steuern für den Steuerschuldner eine große Härte, kann die Finanzdirektion im Kanton Zürich die Steuerschuld ganz oder teilweise erlassen.

3.6.3.8 Aktuelle Entwicklungen

Derzeit ist eine Volksinitiative zur Einführung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer von 20 Prozent auf Bundesebene geplant. Der Ausgang der Abstimmung ist offen.

Der Vorschlag sieht vor, die Erbschaftsteuer bundesweit ab 2016 zu erheben. Schenkungen sollen dem Nachlass rückwirkend ab dem 1. 1. 2012 zugerechnet werden. Nicht besteuert werden sollen:

- ein einmaliger Freibetrag von 2 Millionen CHF (etwa 1,66 Millionen Euro) auf der Summe des Nachlasses und aller steuerpflichtigen Schenkungen,
- die Teile des Nachlasses und Schenkungen, die dem Ehegatten oder eingetragenen Partner zugewendet werden,
- die Teile des Nachlasses und Schenkungen, die einer von der Steuer befreiten juristischen Person zugewendet werden,
- Geschenke von höchstens 20.000 CHF (circa 16.600 Euro) pro Jahr und beschenkter Person.

Nachkommen sollen dagegen nicht mehr steuerbefreit sein. Diese Änderung würde gegenüber dem bisherigen Recht in vielen Kantonen eine erhebliche Verschärfung bedeuten.



3.7 USA²⁸

3.7.1 Vermögensteuer

In den USA wird in der Regel weder auf Bundes- noch auf Staaten- oder Kommunalebene eine allgemeine Steuer auf das Vermögen von Privatpersonen erhoben. Manche Staaten sehen eine Steuer auf das Grundkapital oder eine Konzessionsteuer für Kapitalgesellschaften vor.

28 Vgl. IBFD Tax Portal (<http://www.ibfd.org>), Country Survey, United States, Stand Mai 2012; Informationen aus dem Netzwerk von KPMG International

3.7.2 Grundsteuer (Property tax)

3.7.2.1 Ziele und Aufkommen

Die Grundsteuer wird in den USA auf Ebene der Staaten beziehungsweise der Kommunen erhoben. Einheitliche Regelungen für die Grundbesteuerung existieren nicht. Durch die Grundsteuer sollen Steuereinnahmen auf kommunaler Ebene erzielt werden. Zudem wird dadurch ein äquivalenter Ausgleich für die Bereitstellung von öffentlichen Gütern und Infrastruktur – insbesondere Polizei, Feuerwehr und Schulen – erhoben. Das Aufkommen der Grundsteuer betrug im Jahr 2011 etwa 466 Milliarden USD (circa 380 Milliarden Euro). Dies entspricht rund 70 Prozent der Steuereinnahmen auf kommunaler Ebene. Der Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen der USA beläuft sich auf circa 12 Prozent. Der administrative Aufwand, ein umfassendes Bewertungssystem für das Grundvermögen zu erarbeiten, ist hoch. Daten hinsichtlich der Höhe der jährlichen Verwaltungskosten für die Grundsteuer werden jedoch nicht gesondert erhoben.

3.7.2.2 Steuerpflicht

Grundsteuerpflichtig ist der Eigentümer eines Grundstücks, das in dem jeweiligen Staat beziehungsweise der jeweiligen Kommune belegen ist. Die Steuerpflicht entsteht unabhängig davon, ob der Eigentümer eine natürliche oder juristische Person ist.

3.7.2.3 Bemessungsgrundlage

Das Grundvermögen wird prinzipiell für Zwecke der Grundsteuer mit dem Verkehrswert bewertet. Einige Staaten weichen jedoch von diesem Grundsatz ab, indem zum Beispiel die einmal ermittelten Verkehrswerte jedes Jahr fortgeschrieben werden und eine Neubewertung nur bei einer Veräußerung des Grundvermögens erfolgt.

3.7.2.4 Steuerbefreiungen

Grundsätzlich unterliegt Grundvermögen, das ausschließlich für religiöse, gemeinnützige oder Bildungszwecke genutzt wird, nicht der Besteuerung mit Grundsteuer. Auch weitere Steuerbefreiungen können vorgesehen sein.

3.7.2.5 Steuersatz

Der effektive Steuersatz für Grundvermögen, das für Wohnungszwecke genutzt wird, beträgt etwa 1,3 Prozent des Verkehrswerts. Für betriebliche Zwecke genutztes Grundvermögen wird effektiv mit einem Satz von circa 2,2 Prozent besteuert.

3.7.2.6 Steuererhebung

In der Regel muss der Steuerpflichtige keine Erklärung für Zwecke der Grundsteuer abgeben. Vielmehr erlässt die jeweilige kommunale Behörde einen Bescheid, in dem der Grundstückswert festgestellt wird. Gegen diesen Bescheid kann der Steuerpflichtige Einspruch einlegen. Nach Eintritt der Bestandskraft des Feststellungsbescheids geht dem Steuerpflichtigen eine Zahlungsaufforderung zu.

3.7.2.7 Auswirkungen auf andere Steuerarten

Manche Staaten sehen die Möglichkeit vor, die Grundsteuer in gewissen Grenzen auf andere Steuern anzurechnen, wenn die Grundsteuer einen bestimmten Anteil des gesamten Einkommens überschreitet. Zudem ist in den meisten Staaten ein Abzug der Grundsteuer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Rahmen der Einkommensbesteuerung möglich.

3.7.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer (Estate and gift tax)

3.7.3.1 Ziele und Aufkommen

Die Erbschaftsteuer ist in den USA als Nachlasssteuer auf den gesamten Nachlass eines Verstorbenen ausgestaltet. Die Schenkungsteuer erfasst ebenfalls den Zuwendenden und nicht den Begünstigten. Ziele der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind insbesondere die Generierung von Einnahmen sowie die Umverteilung des Vermögens. Die Anzahl der steuerpflichtigen Vorgänge ist mit einem halben Prozent aller Sterbefälle sehr gering. Das gesamte Steueraufkommen wird auf unter 1 Prozent der gesamten Steuereinnahmen geschätzt. Dabei wird angenommen, dass die durch die Steuer entstehenden Verwaltungskosten annähernd den Steuereinnahmen entsprechen.

Das US-amerikanische Steuerrecht sieht ein einheitliches Steuersystem für Erbschaften und Schenkungen vor. Im

Detail weichen die für Nachlassfälle geltenden Regelungen zum Teil von denjenigen für Schenkungen ab.

3.7.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Alle US-Staatsbürger unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht mit ihrem Weltvermögen. Dies gilt auch für ausländische Staatsangehörige, die im Todeszeitpunkt in den USA gebietsansässig sind. Dagegen unterliegen ausländische Staatsangehörige, die im Todeszeitpunkt nicht in den USA ansässig sind, nur mit dem Inlandsvermögen der beschränkten Steuerpflicht.

Steuerpflichtig ist zudem jeder Schenker, der entweder US-Staatsangehöriger oder in den USA Gebietsansässiger ist. Personen, die nicht in den USA ansässig sind, unterliegen nur hinsichtlich des in den Staaten belegenen Grundvermögens und dortiger Sachanlagen der Besteuerung.

3.7.3.3 Sachliche Steuerpflicht

Bei unbeschränkter Steuerpflicht des Erblassers muss das gesamte Vermögen, das zum Todeszeitpunkt im Eigentum des Erblassers steht, besteuert werden. In einigen Fällen sind auch Vermögensübertragungen vor dem Tod erb-schaftsteuerpflichtig, zum Beispiel wenn ein Widerrufsvor-behalt hinsichtlich der Vermögensübertragung besteht oder die Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung des Todes steht.

Ist der Schenker unbeschränkt steuerpflichtig, unterliegen sämtliche Schenkungen der Besteuerung. Die Belegenheit des Vermögens ist dabei nicht relevant.

Insbesondere folgendes Inlandsvermögen unterliegt bei beschränkter Steuerpflicht der Besteuerung:

- in den USA belegenes Grundvermögen,
- von US-Gesellschaften ausgegebene Aktien,
- bestimmte Schuldverschreibungen von US-Staatsbürgern oder US-Gesellschaften (unter anderem Staatsanleihen und Anleihen von Bundesstaaten),
- immaterielles Vermögen, das einen Anspruch gegen eine in den USA ansässige Person begründet.

3.7.3.4 Bemessungsgrundlage

Das Vermögen wird grundsätzlich mit dem Verkehrswert zum Zeitpunkt des Todes beziehungsweise der Ausführung der Schenkung bewertet. Zur Ermittlung des Verkehrswerts werden verschiedene Bewertungsmethoden angewandt. Neben allgemeinen Methoden wie dem Discounted Cash Flow-Modell oder dem Ertragswertverfahren kommen für die Bewertung auch Multiplikatoren wie der Bodenwert oder Ableitungen der Werte aus Verkäufen vergleichbarer Wirtschaftsgüter in Betracht. Bei der Wertermittlung von Unternehmensanteilen werden das Fehlen eines beherrschenden Einflusses, mangelnde Marktgängigkeit sowie andere Verfügungsbeschränkungen berücksichtigt.

In Nachlassfällen kann beantragt werden, dass der Bewertungsstichtag auf einen Zeitpunkt verlegt wird, der sechs Monate nach dem Tod des Erblassers liegt. Ein solcher Antrag ist beispielsweise dann möglich, wenn die Verlegung des Bewertungsstichtags zu einem geringeren Wert des Vermögens und damit zu einer niedrigeren Steuer führt.

Die Besteuerung erfolgt in Nachlassfällen auf Basis des Nettovermögens. Alle Schulden, Lasten und Verluste können vom Wert des Bruttovermögens abgezogen werden. Ebenfalls abziehbar sind Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen. Da die auf den Nachlass erhobene Erbschaftsteuer aus dem Nachlass des Verstorbenen gezahlt wird, wird auch diese Steuer vom Wert des Bruttovermögens im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen.

3.7.3.5 Steuerbefreiungen

Von der Steuer befreit ist vor allem der Nachlass, der auf den überlebenden Ehegatten übergeht. Voraussetzung ist jedoch in der Regel, dass der überlebende Ehegatte selbst US-Staatsbürger ist.

In Bezug auf Schenkungen sieht das US-amerikanische Steuerrecht vor, dass jedes Jahr Schenkungen steuerfrei sind, die je Empfänger der Schenkung pro Jahr 13.000 USD (etwa 10.590 Euro) nicht überschreiten. Schenkungen an Ehegatten sind insgesamt steuerbefreit, wenn der Begünstigte US-Staatsangehöriger ist. Handelt es sich bei dem empfangenden Ehegatten nicht um einen US-Staatsbürger, ist eine Schenkung bis zu 139.000 USD (circa 113.000 Euro) jährlich steuerfrei möglich. Zudem werden Schenkungen

an gemeinnützige Organisationen nicht von der Steuerpflicht erfasst. Eine Steuerbefreiung speziell für Unternehmensvermögen sieht das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht der USA nicht vor.

Nach US-amerikanischem Recht ist die Steuerschuld für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berechnen, indem die unten stehenden Steuersätze auf das Gesamtvermögen angewendet werden. Das Gesamtvermögen setzt sich aus allen Schenkungen zu Lebenszeiten sowie dem Nachlass zum Todeszeitpunkt einer Person zusammen. Der sich ergebende Steuerbetrag wird um einen einheitlichen Steuerermäßigungsbetrag gemindert. Der Steuerermäßi-

gungsbetrag für das Jahr 2012 beträgt für unbeschränkt Steuerpflichtige 1.772.800 USD (etwa 1,44 Millionen Euro). Daraus zurückgerechnet bleibt damit faktisch ein Gesamtvermögen in Höhe von 5.120.000 USD (circa 4,17 Millionen Euro) steuerfrei. Für beschränkt Steuerpflichtige beträgt der Steuerermäßigungsbetrag 13.000 USD (rund 10.590 Euro). Damit bleibt bei ihnen ein Vermögen von 60.000 USD (etwa 49.000 Euro) von der Besteuerung befreit.

3.7.3.6 Steuersatz

Der Steuersatz ist abhängig von dem Wert des Gesamtvermögens. Für 2012 gelten folgende Steuersätze:

Wert des Vermögens (in USD)		Steuer auf den niedrigen Betrag/ Untergrenze (in USD)	Steuersatz für den übersteigenden Wert des Vermögens (in %)
Über ... (Untergrenze)	Nicht höher als ... (Obergrenze)		
0	10.000	–	18
10.000	20.000	1.800	20
20.000	40.000	3.800	22
40.000	60.000	8.200	24
60.000	80.000	13.000	26
80.000	100.000	18.200	28
100.000	150.000	23.800	30
150.000	250.000	38.800	32
250.000	500.000	70.800	34
500.000		155.800	35

Quelle: KPMG-Darstellung, 2012, angelehnt an eine Darstellung in IBFD Tax Portal, Country Survey, United States, Stand Mai 2012

3.7.3.7 Steuererhebung

Der Schenker muss eine Steuererklärung einreichen, sofern eine Schenkung an eine Person (ausgenommen der Ehegatte, der US-Staatsbürger ist) vorgenommen wurde, die den jährlichen Freibetrag von 13.000 USD übersteigt. Die Steuererklärung muss bis spätestens 15. April des Jahres eingereicht werden, das auf die Ausführung der Schenkung folgt.

Eine Steuererklärung für den Nachlass muss nur dann abgegeben werden, wenn der Bruttowert des Nachlassvermögens zuzüglich des Werts der zu Lebzeiten ausgeführten Schenkungen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mehr als 5.120.000 USD sowie bei beschränkt Steuerpflichtigen über 60.000 USD beträgt. Der Nachlassverwalter oder Testamentsvollstrecker muss die Steuererklärung bis spätestens neun Monate nach dem Todesfall abgeben. Eine Verlängerung der Abgabefrist um sechs Monate kann beantragt werden.

Eine Steuer wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen erhoben, soweit die Steuer auf die Schenkung oder den Nachlass zusammen mit den zu Lebzeiten vorgenommenen Schenkungen den Steuerermäßigungsbetrag von 1.772.800 USD überschreitet. Bei beschränkt Steuerpflichtigen beträgt der Wert 13.000 USD.

US-Staatsbürger und in den USA Gebietsansässige sind verpflichtet, eine Informationserklärung bei der Finanzverwaltung einzureichen. Dies gilt in Fällen, in denen diese Personen von Ausländern oder aus ausländischem Nachlass Schenkungen im Wert von über 100.000 USD erhalten.

Eine Stundung der Steuer ist unter Umständen möglich – etwa wenn beispielsweise der Nachlass zu einem wesentlichen Teil aus nicht börsennotierten Unternehmensanteilen besteht.

3.7.3.8 Aktuelle Entwicklungen

In den USA wird derzeit eine Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer diskutiert. Gründe hierfür sind insbesondere die Erhebungsprobleme sowie die geringen Steuereinnahmen verbunden mit hohen Verwaltungskosten. Darüber hinaus werden der allgemeine Grundsatz der Gerechtigkeit und die mögliche Doppelbesteuerung als Kritikpunkte angeführt. Die Doppelbesteuerung besteht darin, dass eine Besteuerung zuerst bei Erzielung der Einkünfte und Bildung des Vermögens und danach beim Übergang des Vermögens durch Tod oder Schenkung erfolgt. Kritiker wenden gegen die Erbschaft- und Schenkungsteuer außerdem ein, dass diese das wirtschaftliche Wachstum negativ beeinflusst, indem sie die Vermögensbildung sowie das unternehmerische Denken und Handeln einschränkt.

Überblick über die Regelungen in den einzelnen Staaten – Vermögensteuer

	Deutschland (D)	Frankreich (F)	Großbritannien (GB)
Bestehende Regelung	Keine	Vorhanden	Keine
Frühere Regelung	1997 ausgesetzt	–	Keine
Pläne zur (Wieder-)Einführung	In der politischen Diskussion	–	In der politischen Diskussion (Villensteuer)
Steuerpflichtiger	–	Natürliche Personen	–
Steuerobjekte	–	Gesamtes Vermögen	–
Bemessungsgrundlage	–	Verkehrswert	–
Freibetrag	–	1,3 Mio. €	–
Steuerbefreiung für Betriebsvermögen	–	Ja (eingeschränkt/ unter bestimmten Voraussetzungen)	–
Steuersatz	–	0,25–0,50 % ³⁰	–
Aufkommen absolut (in % der Gesamtsteuereinnahmen) ²⁹	–	Ca. 4,4 Mrd. € (1,5 %)	–

²⁹ Die Aufkommensdaten stammen aus unterschiedlichen Steuerzeiträumen.

³⁰ Durch die für das Jahr 2012 eingeführte Zusatzabgabe beträgt der Steuersatz effektiv zwischen 0,55 % und 1,8 %.

Italien (I)	Niederlande (NL)	Österreich (Ö)	Schweiz (CH)	USA
Keine	Keine	Keine	Vorhanden	Keine
Keine	2001 abgeschafft	1993 abgeschafft	–	Keine
In der politischen Diskussion	Keine – jedoch Erfassung fiktiver Zinsen bei der Einkommensteuer	In der politischen Diskussion	–	Keine
–	–	–	Grundsätzlich natürliche Personen	–
–	–	–	Gesamtes Vermögen	–
–	–	–	Grundsätzlich Verkehrswert	–
–	–	–	Abhängig von Kanton	–
–	–	–	In einigen Kantonen	–
–	–	–	Abhängig von Kanton	–
–	–	–	Ca. 4,5 Mrd. € (4,4 %)	–

Überblick über die Regelungen in den einzelnen Staaten – Grundsteuer

	Deutschland (D)	Frankreich (F)	Großbritannien (GB)
Steuerpflichtiger	Eigentümer	Eigentümer und Nutzer	Grundsätzlich Nutzer
Steuerobjekte	Bebaute und unbebaute Grundstücke	Bebaute und unbebaute Grundstücke	Grundsätzlich bebaute Grundstücke
Bemessungsgrundlage	Einheitswert	Grundsätzlich Ertragswert – im Grundbuch eingetragener Wert	Business rates: grundsätzlich Jahresmietwert Council tax: Einheitswert
Steuersatz	Steermesszahl (2,6–3,5%) multipliziert mit Hebesatz	Von lokalen Steuerbehörden festgelegt	Business rates: grundsätzlich 45,8 % (England) Council tax: von den lokalen Steuerbehörden festgelegt
Aufkommen absolut (in % der Gesamtsteuereinnahmen) ³¹	Ca. 12 Mrd. € (2,0 %)	Ca. 41 Mrd. € (5,0 %)	Business rates: 28,4 Mrd. € (4,44 %) Council tax: k. A.

31 Die Aufkommensdaten stammen aus unterschiedlichen Steuerzeiträumen.

Italien (I)	Niederlande (NL)	Österreich (Ö)	Schweiz (CH)	USA
Eigentümer	Eigentümer Nutzer in bestimmten Fällen	Eigentümer	Eigentümer	Eigentümer
Grundsätzlich bebaute Grundstücke	Grundsätzlich bebaute Grundstücke	Bebaute und unbebaute Grundstücke	Bebaute und unbebaute Grundstücke	Bebaute und unbebaute Grundstücke
Historischer Ertragswert – im Grundbuch eingetragen	Verkehrswert	Einheitswert	Grundsätzlich Verkehrswert	Grundsätzlich Verkehrswert, in einigen Staaten historische Werte
Grundsätzlich 0,76 %	Von lokalen Steuerbehörden festgelegt	Steuermesszahl (grundsätzlich 2,0 ‰) multipliziert mit Hebesatz (max. 500 ‰)	0,2–3 ‰	1,3–2,2 %
Ca. 9,8 Mrd. € (1,5 %)	K. A.	Ca. 595 Mio. € (0,5 %)	K. A.	Ca. 380 Mrd. € (12 %)

Überblick über die Regelungen in den einzelnen Staaten – Erbschaft- und Schenkungsteuer

	Deutschland (D)	Frankreich (F)	Großbritannien (GB)
Steuerpflichtiger	Begünstigter	Begünstigter	Erblasser
Bemessungsgrundlage	Grundsätzlich Verkehrswert	Grundsätzlich Verkehrswert	Grundsätzlich Verkehrswert
Steuerbefreiung für Erwerb durch Ehegatten	Grundsätzlich 500.000 € plus ggf. Versorgungsfreibetrag	Erbfall: gesamter Vermögenserwerb; Bei Schenkung; 80.724 €	Gesamter Vermögenserwerb (wenn Begünstigter in GB ansässig)
Steuerbefreiung für Erwerb durch Nachkommen	Grundsätzlich 400.000 €	159.325 € (künftig 100.000 €)	Allgemeiner Freibetrag ca. 415.000 €
Steuerbefreiung für Erwerb für Betriebsvermögen Voraussetzungen	85 % steuerbefreit Behaltensfrist: 5 Jahre bzw. 100 % steuerbefreit Behaltensfrist: 7 Jahre	75 % steuerbefreit Behaltensfrist: 6 Jahre (2 Jahre Erblasser, 4 Jahre Begünstigter)	50 % bzw. 100 % beherrschender Einfluss im Unternehmen
Steuersatz	7–50 % Abhängig von Verwandtschaftsverhältnis und Höhe des Vermögenserwerbs	5–60 % Abhängig von Verwandtschaftsverhältnis und Höhe des Vermögenserwerbs	Erbfall: 40 % Steuerpflichtige Schenkung: 20 %
Stundung	In bestimmten Fällen bis zu 10 Jahre (zum Teil zinslos)	Ratenzahlung bei Unternehmensvermögen über 5 bzw. 10 Jahre (verzinslich, gegen Sicherheiten)	–
Aufkommen absolut (in % der Gesamtsteuereinnahmen)	Schätzung für 2012: ca. 4,5 Mrd. € (0,8 %)	Schätzung für 2012: ca. 8,7 Mrd. € (2,4 %)	Steuerjahr 2011/2012: ca. 3,7 Mrd. € (0,6 %)

Italien (I)	Niederlande (NL)	Österreich (Ö)	Schweiz (CH), insbesondere Kanton Zürich	USA
Begünstigter	Begünstigter	–	Grundsätzlich Begünstigter in wenigen Kantonen: Erblasser/Schenker	Erblasser/Schenker
Grundsätzlich Verkehrswert; EK-Wert des geprüften Abschlusses (bei nicht börsennotierten KapGes)	Grundsätzlich Verkehrswert	–	Grundsätzlich Verkehrswert	Grundsätzlich Verkehrswert
1 Mio. €	Erbfall: 603.600 €; Schenkung: allgemeiner Freibetrag 2.012 €	–	In vielen Kantonen: gesamter Vermögenserwerb	Gesamter Vermögenserwerb (wenn Begünstigter US-Staatsbürger)
1 Mio. €	Erbfall: grundsätzlich 19.114 € Schenkung: grundsätzlich 5.030 €	–	In vielen Kantonen: gesamter Vermögenserwerb	Erbfall: – Schenkung allgemeiner Freibetrag: ca. 10.590 € allgemeiner Freibetrag pro Erblasser: ca. 4,17 Mio. €
100 % steuerbefreit; beherrschender Einfluss im Unternehmen Behaltensfrist: 5 Jahre	Ca. 1 Mio. € steuerbefreit; Beträge darüber 83 % steuerbefreit Behaltensfrist: 5 Jahre Bei Schenkung zusätzlich: 5 Jahre Vorbehaltensfrist	–	In manchen Kantonen zum Beispiel Zürich: 80 % Behaltensfrist: 10 Jahre	–
4–8 % Abhängig von Verwandtschaftsverhältnis	10–40 % Abhängig von Verwandtschaftsverhältnis und Höhe des Vermögenserwerbs	–	Zürich: 2–36 % Abhängig von Verwandtschaftsverhältnis und Höhe des Vermögenserwerbs	18–35 %
–	Unter Umständen möglich	–	In besonderen Fällen Stundung, Ratenzahlung oder vollständiger Erlass	Stundung in bestimmten Fällen möglich
2010: ca. 485 Mio. € (0,07 %)	2010: ca. 1,7 Mrd. € (0,76 %)	–	2006: ca. 700 Mio. € (0,76 %)	K. A. (unter 1 %)



Vergleich der Regelungen und Ableitungen aus den Systemen der betrachteten Staaten

4.1 Aufkommen und administrative Kosten der Vermögensteuern

Das Aufkommen der Vermögensteuern ist im Vergleich zu den gesamten Steuereinnahmen von untergeordneter Bedeutung. Diese Aussage trifft grundsätzlich für alle untersuchten Staaten zu. Das Aufkommen je Steuerart beträgt zwischen 0,07 und 5 Prozent der gesamten Steuereinnahmen des jeweiligen Landes. In Frankreich sind die vermögensbezogenen Steuern insgesamt mit circa 8,6 Prozent der gesamten Steuereinnahmen im Vergleich zu den anderen hier betrachteten europäischen Ländern am höchsten.

Für alle in die Studie einbezogenen Staaten gilt, dass das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer deutlich geringer ist als die Einnahmen aus der Grundsteuer. Die Steuereinnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer betragen zwischen 0,07 Prozent in Italien und 0,8 Prozent in Deutschland. Nur Frankreich liegt mit einem Steuerertrag von etwa 2,4 Prozent der gesamten Steuereinnahmen deutlich höher. Dagegen beträgt das Aufkommen der Grundsteuer – soweit Aufkommenszahlen vorliegen – zwischen 0,5 Prozent in Österreich und 5 Prozent in Frankreich. Die USA ragen mit einem Gesamtsteuerertrag von etwa 12 Prozent der gesamten Steuereinnahmen deutlich hervor und nehmen eine Sonderstellung ein. Deutschland liegt mit einem Grundsteuerertrag von rund 2 Prozent der gesamten Steuereinnahmen im Durchschnitt der betrachteten europäischen Länder. Zu beachten ist, dass isolierte Aufkommensdaten nur eine eingeschränkte Aussagekraft besitzen. Sie sind immer in den Gesamtzusammenhang eines Steuersystems sowie der Gesamtabgabenhöhe und -struktur einzuordnen.

Der Vergleich der Ländersysteme zeigt außerdem, dass die administrativen Kosten für die Vermögensbesteuerung in allen Staaten sehr hoch sind. Die hohen Verwaltungskosten sind insbesondere im Verhältnis zu den geringen Steuereinnahmen durch die Vermögensbesteuerung zu sehen. So wird in den USA hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer geschätzt, dass der administrative Aufwand annähernd den gesamten durch diese Steuer erzielten Einnahmen entspricht. Dabei gelten insbesondere die Etablierung eines Bewertungssystems sowie die fortlaufende Fort-

schreibung oder Anpassung an die Veränderung der Marktwerte oder Inflation als besonders verwaltungsintensiv.

Deutschland liegt mit einem durchschnittlichen Steuerertrag der Vermögensbesteuerung von etwa 2,8 Prozent der gesamten Steuereinnahmen im Mittelfeld der betrachteten europäischen Staaten. Bei der Einordnung Deutschlands im internationalen Vergleich ist zu berücksichtigen, dass nicht für alle untersuchten Staaten umfangreiche Aufkommenszahlen vorliegen und die Vergleichbarkeit daher eingeschränkt ist. Es kann unterstellt werden, dass die Verwaltungskosten in Deutschland im Verhältnis zu den Steuereinnahmen ähnlich hoch sind wie in den anderen Ländern. Eine Erhöhung der vermögensbezogenen Steuern aus Gründen des internationalen Steuerwettbewerbs ist daher weder notwendig noch sachgerecht.

4.2 Ziele und Rechtfertigung der Vermögensteuern im Allgemeinen

Die Ziele und die Rechtfertigung der vermögensbezogenen Steuern sind in allen betrachteten Staaten sehr ähnlich. Die allgemeine Vermögensteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer dienen neben der Erzielung von Steuereinnahmen insbesondere der Umverteilung des Vermögens. Es wird deutlich, dass vor allem diese beiden Steuerarten aus Solidaritätsgründen erhoben werden. Dagegen steht bei der Grundsteuer das Äquivalenzprinzip im Vordergrund. Die Grundsteuer wird auf kommunaler Ebene erhoben und dient der Deckung des Finanzbedarfs von Kommunen zur Erfüllung ihrer Aufgaben.

Die Rechtfertigung und Ziele der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf der einen sowie der Grundsteuer auf der anderen Seite liegen auch der deutschen Besteuerungspraxis zugrunde. Eine Erhebung oder Erhöhung der vermögensbezogenen Steuern mit der Motivation, Besteuerungslücken im Bereich der Ertragsteuern zu schließen, ist im internationalen Vergleich unüblich. Um Verwerfungen innerhalb des Besteuerungssystems und im internationalen Umfeld zu vermeiden, muss eine vermögensbezogene Besteuerung auf den Grundkonzepten des Äquivalenzprinzips, der Erzielung von Steuereinnahmen oder auf Umverteilungsgesichtspunkten basieren.

4.3 Allgemeine Vermögensteuer

Nur zwei der betrachteten acht Industrienationen erheben eine allgemeine Vermögensteuer. Dabei handelt es sich um Frankreich und um die Schweiz. Frankreich und auch einige Kantone in der Schweiz sehen eine Steuerbefreiung in unterschiedlicher Höhe für Betriebsvermögen vor. Produktivvermögen, das zur Schaffung und zum Erhalt von Arbeitsplätzen dient, soll nicht durch eine Substanzsteuer neben der Einkommensteuer belastet werden. Außerdem sind hohe Freibeträge vorgesehen. Im Ergebnis werden insbesondere in Frankreich nur Personen mit hohem Vermögen von mehr als 1,3 Millionen Euro durch die allgemeine Vermögensteuer belastet.

Wie in Deutschland wurde die Vermögensteuer früher auch in einigen anderen Staaten erhoben, jedoch aus verschiedenen Gründen ausgesetzt beziehungsweise abgeschafft. Doch dies führte – ebenso wie in der Bundesrepublik – nicht dazu, dass die Diskussionen über die Vermögensteuer verstummten. Vielmehr wird in fast allen untersuchten Ländern auf politischer Ebene über die (Wieder-)Einführung einer allgemeinen Vermögensteuer diskutiert. Auslöser dafür sind die zunehmende Staatsverschuldung sowie die Wirtschafts- beziehungsweise Finanzkrise. Anzumerken ist jedoch, dass – trotz aller Diskussionen – in keinem Staat derzeit konkrete Umsetzungsmaßnahmen geplant sind.

Die vergleichende Analyse zeigt, dass sich Deutschland hinsichtlich der Ausgangslage und des Diskussionsstands zur allgemeinen Vermögensteuer international in guter Gesellschaft befindet. Bei einer Wiedereinführung müssten vielfältige Probleme überwunden werden. Insbesondere müssten die Vermögensgegenstände realitätsnah mit dem Verkehrswert bewertet werden. Eine solche Bewertung ist jedoch mit hohen administrativen Kosten verbunden.

4.4 Grundsteuer

In allen betrachteten Staaten – mit Ausnahme von Frankreich und Großbritannien – sind grundsätzlich die Eigentümer von Immobilien grundsteuerpflichtig. Bei vermieteten Immobilien wird die Grundsteuer regelmäßig vom Eigentümer dem Mieter oder Pächter weiterbelastet. Wirtschaftlich trägt damit in den meisten Fällen der Nutzer der Immobilie die Steuer.

Anhand des internationalen Vergleichs wird deutlich, dass neben Deutschland auch viele andere Staaten die Bewertung des Grundvermögens auf der Basis von Einheitswerten oder fortgeschriebenen Verkehrswerten vornehmen. Der Hintergrund für diese Vereinfachung kann im administrativen Aufwand der laufenden Ermittlung von Verkehrswerten gesehen werden. Keines der betrachteten Länder erhebt die Grundsteuer jedoch auf Basis von Werten, die dem Verkehrswert vor fast fünfzig Jahren entsprechen. Insoweit könnte für den deutschen Gesetzgeber durchaus Handlungsbedarf gesehen werden. Eine Gesetzesänderung muss aber immer unter den Nebenbedingungen einer Vereinfachung sowie der Vermeidung von hohem Verwaltungsaufwand stehen. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass sich Deutschland hinsichtlich des Aufkommens aus den Vermögensteuern – trotz der veralteten Werte – im Mittelfeld der untersuchten europäischen Industrienationen befindet.

4.5 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sehen alle Staaten einen hohen Freibetrag oder sogar eine gänzliche Steuerbefreiung für einen Vermögensübergang auf einen Ehegatten oder Lebenspartner vor. Dies gilt vor allem für den Vermögensübergang durch Erbfolge.

Alle untersuchten Staaten, außer den USA, gewähren eine zumindest teilweise Steuerbefreiung für Betriebsvermögen. Dabei ist zu beachten, dass die USA einen allgemeinen Freibetrag von circa 4,17 Millionen Euro vorsehen. So fallen dort nur sehr große Vermögen unter die Nachlasssteuer. Bedingung für die Steuerbefreiung ist in der Regel unter anderem eine mindestens fünfjährige Behaltensfrist des begünstigten Vermögens. Begründet wird die Begünstigung von Unternehmensvermögen in allen Ländern mit der Sicherung von Arbeitsplätzen und der Förderung von Investitionen. Einige Staaten – so auch Deutschland – sehen eine Stundungsmöglichkeit für Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Unternehmensvermögen vor, soweit dieses nicht steuerbefreit ist. Dies gilt ebenfalls für die USA, die als einziger der betrachteten Staaten keine direkte Begünstigung kennen. Aber auch Länder, in denen Unternehmensvermögen begünstigt besteuert wird, sehen eine Stundungsregelung vor.

Allen untersuchten Steuersystemen ist gemein, dass die Steuersätze grundsätzlich von dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser oder Schenker und dem Begünstigten abhängig sind. In begrenztem Maße gilt dies auch für die Steuersätze in den USA und Großbritannien, wo die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Nachlasssteuer ausgestaltet ist. In den meisten Ländern verläuft der Steuertarif nicht linear, sondern ist als Stufentarif aufgebaut. Der Tarif steigt dabei mit zunehmender Höhe des Vermögenswerts an. Die Bandbreite zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz ist dabei in den meisten Staaten – wie auch in Deutschland – sehr groß. Frankreich sieht mit einer Spanne von 5 bis 60 Prozent die größte Differenzierung vor.

Der Ländervergleich zeigt, dass sich Deutschland insbesondere im Hinblick auf Erbfälle bei den Freibeträgen im Mittelfeld beziehungsweise eher am unteren Rand befindet. Die Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen in der Bundesrepublik entspricht hinsichtlich der Höhe der Begünstigung ebenfalls dem internationalen Standard. Die Begünstigungsvoraussetzungen der Einhaltung von Behaltensfristen sowie die Abgrenzung von Produktiv- und Verwaltungsvermögen sind auch in anderen Staaten Gegenstand von Diskussionen. Eine einfache, aber zielgenaue Abgrenzung von begünstigtem Produktivvermögen und schädlichem Verwaltungsvermögen ist in keinem der betrachteten Staaten klar ersichtlich.

Der Wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums spricht sich für die gänzliche Abschaffung der Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen sowie für eine Verminderung der Freibeträge – verbunden mit der Absenkung der Steuersätze – aus.³² Die Umsetzung dieser Vorschläge würde zu einer im internationalen Umfeld unüblichen Besteuerung führen, die den Standort Deutschland schwächen könnte.

Die Initiative des Bundesrats³³ zur zielgenaueren Ausgestaltung der Abgrenzung von schädlichem Verwaltungsvermögen wurde durch konkrete Steuergestaltungen hervorgerufen. Die geplante Neuregelung führt zu einer weiteren Verkomplizierung der Verschonungsregelungen und zu zusätzlichen Zweifelsfragen. Eine Folge der Änderung könnte zudem sein, dass Fälle, in denen Produktivvermögen übergeht, nicht mehr begünstigt werden. Zielführender könnte daher eine allgemeine Regelung zur Abgrenzung von Produktiv- und Verwaltungsvermögen ohne Ausnahmen und Rückausnahmen sein.

³² Vgl. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, November 2011, S. 38

³³ Vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum Jahressteuergesetz 2013 vom 6. 7. 2012, BR-Drucks. 302/12(B), S. 113 ff.



Fazit und Ausblick

In Deutschland wird derzeit politisch in verschiedenen Bereichen über die Vermögensteuern diskutiert. Die Debatten kreisen insbesondere um die Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer, die Reform der Einheitsbewertung für die Grundsteuer sowie die Ausgestaltung der Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Konkrete Vorschläge und ergänzende Regelungen liegen bisher nur hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer vor.

Der internationale Vergleich der deutschen Regelungen mit den Besteuerungssystemen in Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Österreich, der Schweiz und den USA zeigt, dass die Vermögensteuern in allen Staaten ähnlicher Kritik und identischen Kontroversen ausgesetzt sind. Die vermögensbezogenen Steuern schöpfen keinen erwirtschafteten Vermögenszuwachs ab. Vielmehr greifen sie unmittelbar in die Vermögenssubstanz ein. Daher bedarf es in rechtlicher Hinsicht einer besonderen Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung dem Grunde nach. Darüber hinaus müssen bei der konkreten Ausgestaltung zahlreiche Ausnahmen und Sonderregelungen berücksichtigt werden.

Insbesondere in Zeiten von Finanz-, Wirtschafts- und Haushaltskrisen besteht die Notwendigkeit, weitere Einnahmequellen für den Staat zu erschließen. Dabei werden Möglichkeiten zur Steigerung der Steuereinnahmen gesucht, die das Wirtschaftswachstum so wenig wie möglich belasten. Die Vermögensteuern gelten als ein Mittel, das im Vergleich zu den Ertragsteuern eine geringe verzerrende Wirkung auf die Investitionsentscheidung von privaten Haushalten und Unternehmen hat.³⁴ Des Weiteren soll die Vermögensbesteuerung in die Ungleichverteilung von Vermögen in der Gesellschaft lenkend eingreifen.

Die vorangehende Analyse hat gezeigt, dass das Aufkommen der Vermögensteuern in allen betrachteten Staaten relativ gering ist. Die administrativen Kosten liegen dagegen prozentual weit über denen für die Erhebung anderer Steuerarten.

Eine allgemeine Vermögensteuer wird nur in Frankreich und der Schweiz erhoben. In den meisten der anderen Länder wird diskutiert, diese (wieder) einzuführen. Konkrete Vorschläge zur Umsetzung liegen derzeit in keinem der betrachteten Staaten vor.

Die Bewertung von Immobilienvermögen für Zwecke der Grundsteuer erfolgt in den meisten Staaten – wie auch in Deutschland – mit einem Einheitswert. Die Einheitsbewertung beziehungsweise die pauschalierte Weiterführung von Verkehrswerten dient der Vereinfachung und Senkung von administrativen Kosten. Jedoch erhebt keines der betrachteten Länder die Grundsteuer auf Basis von Werten, die dem Verkehrswert vor fast fünfzig Jahren entsprechen. Diesbezüglicher Handlungsbedarf könnte sich auch vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder des Bundesverfassungsgerichts ergeben.

Hohe Freibeträge für nahe Verwandte sowie eine Begünstigung von Unternehmensvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind gängige Praxis im internationalen Vergleich. Die Begünstigung von Unternehmensvermögen hat ihre Rechtfertigung vor allem in der Gemeinwohlbindung dieses Vermögens. Die Steuerbegünstigung dient der Sicherung von Arbeitsplätzen sowie der Förderung weiterer Investitionen.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die aktuelle Vermögensbesteuerung in Deutschland internationalen Standards entspricht. Die Bundesrepublik nimmt keine Sonderstellung bei der Besteuerung der Vermögenssubstanz ein. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Aufkommenswirkungen, der Diskussion über die allgemeine Vermögensteuer, der Reform der Einheitsbewertung sowie der Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Im Hinblick auf die derzeitigen Diskussionen und die politischen Initiativen ist zu konstatieren: Der Gesetzgeber sollte in Bezug auf die Vermögensbesteuerung immer eine Vereinfachung – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung – im Auge behalten. Trotz des Zwangs der Haushaltskonsolidierung und dem verfolgten Ziel der Umverteilung von Vermögen müssen vermögensbezogene Steuern stets maßvoll eingesetzt werden. Zudem darf durch die Erhebung von Substanzsteuern der Fortbestand von Unternehmen oder anderem Produktivvermögen nicht gefährdet werden. Dies ist auch Konsens im internationalen Umfeld.

34 Vgl. Schratzenstaller, Vermögensbesteuerung – Chancen, Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten, April 2011, S. 13, abrufbar unter <http://library.fes.de/pdf-files/wiso/07994.pdf>

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main

Stand: 15. August 2012

Redaktion

Dr. Martin Lenz

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Partner, Leiter National Tax
Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2718

Eva Handwerker

Steuerberaterin
Manager, National Tax
Frankfurt am Main
T +49 69 9587-1464

www.kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2012 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.