RESEARCH

Marten Ortlinghaus

Übertragung einer Kapitalgesellschaft auf die nächste Generation

Steuerbelastungsvergleich, Doppelbesteuerung und -belastung, Diskriminierung

EXTRAS ONLINE

Springer Gabler

Übertragung einer Kapitalgesellschaft auf die nächste Generation

Marten Ortlinghaus

Übertragung einer Kapitalgesellschaft auf die nächste Generation

Steuerbelastungsvergleich, Doppelbesteuerung und -belastung, Diskriminierung

Springer Gabler

Marten Ortlinghaus
Wuppertal, Deutschland

Dissertation Bergische Universität Wuppertal, 2018

Ergänzendes Material zu diesem Buch finden Sie auf http://extras.springer.com.

ISBN 978-3-658-24426-2 ISBN 978-3-658-24427-9 (eBook)
https://doi.org/10.1007/978-3-658-24427-9

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Springer Gabler
© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2019
Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.
Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.
Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature
Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Inhaltsverzeichnis

1 Problemstellung und Abgrenzung der Thematik ... 1

1.1 Untersuchungsgegenstand und Themenrelevanz ... 1

1.2 Präzisierung der Problemstellung ... 9

1.2.1 Untersuchungsziel und Untersuchungsgang ... 9
1.2.2 Wissenschaftssystematische Einordnung ... 14
1.2.3 Methoden des internationalen Steuerbelastungsvergleichs ... 16

2 Grundlegende Definitionen ... 21

3 Darstellung der Problematik grenzüberschreitender Erbschaftsteuerangelegenheiten – die europäische Sichtweise ... 27

3.1 Grenzüberschreitende Erbschaftsteuerangelegenheiten ... 31

3.2 Nationale Erbschaftsteuerregelungen in der Europäischen Union – Gemeinsamkeiten und Unterschiede ... 32

3.3 Diskriminierung und Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten ... 41

3.3.1 Diskriminierung ... 41
3.3.2 Doppelbesteuerung ... 45
3.3.2.1 Einseitige Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ... 47
3.3.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen ... 54
3.3.2.3 Die Relevanz der Doppelbesteuerungsproblematik für EU-Mitgliedstaaten ... 57
3.3.2.4 Die Relevanz der Doppelbesteuerungsproblematik für EU-Bürger ... 63

3.4 Abschätzung der Zahl der grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten ... 65

3.4.1 Im Ausland ansässige Erblasser ... 66
3.4.2 Im Ausland ansässige Erben ... 67
3.4.3 Im Ausland belegene Vermögensgegenstände ... 68
3.4.4 Zwischenfazit ... 69

4 Analyse der geltenden Besteuerungssysteme von Erbschaften und Nachlässen – Bestandsaufnahme und kritische Würdigung 73

4.1 Bewertung und Besteuerung von Erbschaften und Nachlässen in der Bundesrepublik Deutschland 74

4.1.1 Bewertungsgesetz 77
4.1.2 Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen 77
4.1.3 Bewertung von Kapitalforderungen 81
4.1.4 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs sowie der Höhe der Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer 82
4.1.5 Nachlassverbindlichkeiten, Steuerbefreiungen und begünstigtes Vermögen 83
4.1.6 Steuerklassen, Freibeträge und Steuersätze 88
4.1.7 Nationale Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen 91

4.2 Bewertung und Besteuerung von Erbschaften und Nachlässen im Vereinigten Königreich von Großbritannien 95

4.2.1 Bewertung 101
4.2.2 Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen 102
4.2.3 Bewertung von Kapitalforderungen 106
4.2.4 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs sowie der Höhe der Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer 107
4.2.5 Steuerbefreiungen und begünstigtes Vermögen 107
4.2.6 Freibeträge und Steuersätze 110
4.2.7 Nationale/unilaterale Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen 113

4.3 Besteuerung von Erbschaften und Nachlässen in der Republik Österreich 115

4.4 Bewertung und Besteuerung von Erbschaften und Nachlässen in der Schweiz 119

4.4.1 Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen 122
4.4.2 Bewertung von Kapitalforderungen 124
4.4.3 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs sowie der Höhe der Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer 125
4.4.4 Nachlassverbindlichkeiten und Steuerbefreiungen 125
4.4.5 Freibeträge, Freigrenzen, persönliche Abzüge und Steuersätze 127
4.4.6 Nationale Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen 133

5 Vergleich der Steuerbelastungen ... 135

5.1 Methodische Grundlagen des Modells des Steuerbelastungsvergleichs.. 135

5.1.1 Das Modellunternehmen ... 138
5.1.2 Darstellung des Sachverhalts... 144
5.1.3 Die Gestaltung des Auslandsbezugs ... 145
5.1.4 Die Ermittlung der Steuerbelastung ... 147
5.1.5 Der Simulationsgang ... 148

5.2 Die Bewertung des Modellunternehmens sowie der Kapitalforderung... 161

5.2.1 Bewertungsergebnis in Deutschland ... 161
5.2.1.1 Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft ... 162
5.2.1.2 Bewertung der Kapitalforderung... 164
5.2.2 Bewertungsergebnis in Großbritannien ... 164
5.2.2.1 Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft ... 164
5.2.2.2 Bewertung der Kapitalforderung... 165
5.2.3 Bewertung der Immobilien in Österreich ... 165
5.2.4 Bewertungsergebnis in der Schweiz ... 166
5.2.4.1 Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft ... 166
5.2.4.2 Bewertung der Kapitalforderung... 167

5.3 Simulationsrechnung mit Vergleich der Steuerbelastungen ... 167

5.3.1 Steuerbelastung ohne grenzüberschreitenden Sachverhalt (Gruppe 1)... 168
5.3.1.1 Berechnung der Steuer in Deutschland bei unbeschränkter Steuerpflicht ... 169
5.3.1.2 Berechnung der Steuer in Großbritannien bei unbeschränkter Steuerpflicht ... 173
5.3.1.3 Berechnung der Grunderwerbsteuer in Österreich... 177
5.3.1.4 Berechnung der Steuer in der Schweiz bei unbeschränkter Steuerpflicht ... 177
5.3.1.5 Zwischenfazit ... 178
5.3.2 Steuerbelastung bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten im Inland und Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft im Ausland (Gruppe 2)... 179
5.3.2.1 Rangfolge der Steuerbelastungen... 180
5.3.2.2 Betrachtung ausgewählter Fälle/Staatenkombinationen ... 187
5.3.3 Steuerbelastung bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten im Ausland und gleichzeitiger Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft im Inland (Gruppe 3)... 197
5.3.3.1 Rangfolge der Steuerbelastungen... 198
5.3.4 Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers im Ausland und Ansässigkeit des Begünstigten sowie der Kapitalgesellschaft im Inland (Gruppe 4) ... 211
5.3.4.1 Rangfolge der Steuerbelastung... 211

5.3.5 Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers im Inland und Ansässigkeit des Begünstigten sowie der Kapitalgesellschaft im Ausland (Gruppe 5) ... 217
5.3.5.1 Rangfolge der Steuerbelastung ... 217
5.3.6 Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie der Kapitalgesellschaft im Inland und Ansässigkeit des Begünstigten im Ausland (Gruppe 6) ... 223
5.3.6.1 Rangfolge der Steuerbelastung ... 223
5.3.7 Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie der Kapitalgesellschaft im Ausland und Ansässigkeit des Begünstigten im Inland (Gruppe 7) ... 227
5.3.7.1 Rangfolge der Steuerbelastung ... 227

5.4 Qualifizierung und Quantifizierung von Diskriminierungen ... 231

5.5 Mehrbelastung durch Grenzübertritt sowie Qualifizierung und Quantifizierung von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie von Doppel- und Mehrfachbelastungen ... 232

5.5.1 Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie Doppel- und Mehrfachbelastungen bei Erbschaften ... 234
5.5.2 Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie Doppel- und Mehrfachbelastungen bei Schenkungen, die mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers erfolgen ... 238
5.5.3 Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie Doppel- und Mehrfachbelastungen bei Schenkungen, die unmittelbar vor dem Tod des Schenkers erfolgen ... 239
5.5.4 Mehr- oder Minderbelastung bei Fällen ohne Doppelbesteuerung oder uni- beziehungsweise bilateraler Doppelbelastung ... 246

6 Zusammenfassung der Ergebnisse ... 251

6.1 Implikationen für einen Generationenwechsel in Familienunternehmen ... 259

6.2 Limitationen und weiterer Forschungsbedarf ... 262

6.3 Fazit und Ausblick ... 263

Literatur- und Rechtsquellenverzeichnis ... 267

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Erbanfall- und Nachlasssteuer in den 28 EU-Mitgliedstaaten 33
Tab. 2: Besteuerungsprinzipien 35
Tab. 3: Wesentliche Steuerbefreiungen 39
Tab. 4: Anrechnungsmethode/Freistellungsmethode 48
Tab. 5: Bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuer 56
Tab. 6: Effektiver Steuersatz für die zehn größten Migrationsströme innerhalb der EU 63
Tab. 7: Zu erwartende jährliche Todesfälle bezogen auf die zehn größten Migrationsströme innerhalb der EU 66
Tab. 8: Geschätzte Anzahl grenzüberschreitender Erbfälle (mit Doppelzählungen) 69
Tab. 9: Vereinfachtes Ertragswertverfahren 80
Tab. 10: Steuerklassen nach § 15 Abs. 1 ErbStG 89
Tab. 11: Steuersätze nach § 19 ErbStG 90
Tab. 12: Inheritance Tax taper relief 112
Tab. 13: Praktikermethode 124
Tab. 14: Übersicht zu kantonalen Regelungen bei der Schweizerischen Erbschaftssteuer 128
Tab. 15: Übersicht zu kantonalen Regelungen bei der Schweizerischen Schenkungssteuer 130
Tab. 16: Gegenüberstellung des Buch- und Marktwerts des Anlagevermögens 141
Tab. 17: Steuerbelastung in Deutschland ohne grenzüberschreitenden Charakter (vor der Erbschaftsteuerreform) 170
Tab. 18: Steuerbelastung in Deutschland ohne grenzüberschreitenden Charakter 170
Tab. 19: Steuerbelastung in Großbritannien ohne grenzüberschreitenden Charakter 173
Tab. 20: Steuerbelastung in Österreich ohne grenzüberschreitenden Charakter 177
Tab. 21: Steuerbelastung in der Schweiz ohne grenzüberschreitenden Charakter (Kanton Zürich) 178
Tab. 22: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 2) 181
Tab. 23: Steuerbelastungen bei Erbfällen vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 2) 182
Tab. 24: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 2) 184

Tab. 25: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 2)... 185
Tab. 26: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 2)... 186
Tab. 27: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 3)... 198
Tab. 28: Steuerbelastungen bei Erbfällen vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 3)... 201
Tab. 29: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 3)... 202
Tab. 30: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 3)... 204
Tab. 31: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 3)... 205
Tab. 32: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 3)... 206
Tab. 33: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 4)... 212
Tab. 34: Steuerbelastungen bei Erbfällen vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 4)... 213
Tab. 35: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 4)... 214
Tab. 36: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers vor der Erbschaftsteuerreform (Gruppe 4)... 215
Tab. 37: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 4)... 216
Tab. 38: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 5)... 217
Tab. 39: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 5)... 220
Tab. 40: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 5)... 222
Tab. 41: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 6)... 223
Tab. 42: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 6)... 225
Tab. 43: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 6)... 226
Tab. 44: Steuerbelastungen bei Erbfällen (Gruppe 7)... 227
Tab. 45: Steuerbelastungen bei Schenkungen mindestens sieben Jahre vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 7)... 229
Tab. 46: Steuerbelastungen bei Schenkungen unmittelbar vor dem Tod des Schenkers (Gruppe 7)... 230
Tab. 47: Übersicht Fallgruppen... 253
Tab. 48: Übersicht durchschnittliche Steuerbelastung... 254
Tab. 49: Durchschnittliche Mehrbelastung durch Grenzübertritt... 256

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Die vier Muster der Migration innerhalb der Europäischen Union 59
Abb. 2: Steuerbilanz eines großen Modellunternehmens 139
Abb. 3: Gestaltung des Auslandsbezugs 146

1 Problemstellung und Abgrenzung der Thematik

1.1 Untersuchungsgegenstand und Themenrelevanz

Der überwiegende Teil der Mitgliedstaaten der Europäischen Union erhebt Steuern auf Erbschaften, Nachlässe und Schenkungen. Dazu werden unterschiedliche persönliche Anknüpfungsmerkmale, wie beispielsweise die Ansässigkeit, der Wohnsitz oder die Staatsangehörigkeit des Begünstigten sowie des Erblassers beziehungsweise Schenkers, zugrunde gelegt. Dies bedeutet, dass eine unentgeltliche Übertragung mitunter immer dann besteuert wird, wenn entweder derjenige, der das Vermögen überträgt, oder der Begünstigte einen Bezug in Form der genannten Merkmale zu einem bestimmten Staat hat. Parallel dazu ist die Besteuerung auf Grundlage der Belegenheit von Vermögensgegenständen in den meisten EU-Staaten und auch der Schweiz gängige Praxis, sodass in der Regel jeweils der Staat das immobile Vermögen einer Besteuerung unterzieht, in dem selbiges liegt. Durch die zunehmende Mobilität der Menschen sowie die Globalisierung birgt die mehrfache Anknüpfung verschiedener Staaten an einen Vermögenstransfer große Risiken von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie von Doppel- und Mehrfachbelastungen. Dies gilt insbesondere für die Übertragung von Familienunternehmen auf die nächste Generation.

Die unterschiedlichen nationalen Ausgestaltungen der jeweiligen Rechtsnormen erlauben es, dass jeder Staat seine Anknüpfungsmerkmale autonom wählen und kombinieren kann, sodass es durchaus mehrere nebeneinander existierende Anknüpfungsmerkmale pro Staat gibt. Beispielsweise werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht selten mit der Erbschaftsteuer belegt, wenn der Erblasser beziehungsweise Schenker oder der Begünstigte Inländer ist (unbeschränkte Steuerpflicht, Welteinkommensprinzip). Es ist dabei irrelevant, ob die Kapitalgesellschaft im In- oder Ausland ansässig ist. Wird nun unterstellt, dass diese im Ausland registriert ist, ist eine Besteuerung durch den ausländischen Staat grundsätzlich dann wahrscheinlich, wenn dieser die Ansässigkeit als Anknüpfungsmerkmal seiner Besteuerung wählt. Somit können mehrere Staaten denselben Nachlass durch die Ausübung ihrer jeweiligen Besteuerungsrechte mit einer Erbschaft- oder Nachlasssteuer belegen. Hätten Erblasser und Erbe nun im beschriebenen Fall nicht dieselbe Staatsangehörig-

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2019
M. Ortlinghaus, *Übertragung einer Kapitalgesellschaft auf die nächste Generation*, https://doi.org/10.1007/978-3-658-24427-9_1

keit und läge die Kapitalgesellschaft in einem dritten Staat, der von denen der Staatsangehörigkeiten abweicht, könnten hier – je nach Ausgestaltung der nationalen Anknüpfungsmerkmale und Kollisionsnormen – gleichwohl drei Staaten ihr Besteuerungsrecht ausüben. Solche recht simplen Fallkonstruktionen, die aus der Perspektive des Erben beziehungsweise des Beschenkten eine verhältnismäßig komplexe steuerlich zu bewältigende Situation zur Folge haben können, sind bereits heute keine Seltenheit und sind gerade im Hinblick auf die Übertragung von multinational ausgerichteten Familienunternehmen relevant.

Durch die immer stärker zunehmende Mobilität[1] der EU-Bürger – sei es aus Gründen der Arbeit, des Studiums oder des Ruhestands, welcher in einem anderen Staat verbracht werden soll – wird die Vermeidung von Doppelbesteuerungen nach Ansicht der Europäischen Kommission stets eine relevante Thematik auf europäischer Ebene darstellen. Eine Doppelbesteuerung liegt vor, wenn mehrere Staaten dasselbe Steuerobjekt besteuern. Dabei wird im Wesentlichen zwischen der juristischen und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterschieden. Bei einer juristischen Doppelbesteuerung wird dasselbe Steuerobjekt beim selben Steuersubjekt zeitgleich von mindestens zwei Staaten besteuert. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung unterscheidet sich mitunter von der juristischen dadurch, dass keine Steuersubjektidentität vorliegen muss.[2] Da gerade auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer bilateral bisher wenig unternommen wurde, um mögliche Doppelbesteuerungen zu vermeiden, stehen EU-Bürger, die ausländisches Vermögen erben, häufig vor dem Problem einer mehrfachen Besteuerung desselben Vermögens.[3] Sofern mehrere Staaten das Besteuerungsrecht beanspruchen und auch ausüben, kann es dazu kommen, dass die zu zahlende Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuer einem großen Teil des Werts des geerbten Vermögens entspricht. Dadurch, dass Substanz besteuert wird, können Erben gezwungen sein, das geerbte Vermögen zum Zwecke der Liquiditätsbeschaffung zu veräußern, damit die Steuern entrichtet werden können. Gründe für Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind unter anderem die heterogene Ausgestaltung der nationalen Regelungen und damit einhergehend die geringe Anzahl an bilateralen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Des Weiteren sieht die Europäische Kommission Ursachen von Doppelbesteuerungen in den beschränkten Geltungsbereichen der nationalen Sys-

---

1 Vgl. u.a.: Sachverständigenrat deutscher Stiftungen für Integration und Migration (2013), S. 49 ff.; Europäische Kommission (2011), KOM(2011) 729 endgültig.

2 Vgl.: Brähler, G. (2014), S. 16 ff.; Kluge, V. (2000), S. 23 ff.

3 Vgl. u.a.: Europäische Kommission (2011), KOM(2011) 712.

teme zur Anrechnung oder auch Befreiung von bereits durch einen anderen Staat besteuertem Vermögen.[4]

Nicht zu unterschätzen sind diesbezüglich Problematiken, die sich im Zusammenhang mit einem Betriebsübergang von Unternehmen ergeben können, wenn der Eigentümer verstirbt und der Betrieb in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist oder dort über eine Betriebstätte verfügt. Die Europäische Kommission regt in diesem Fall an, die Betriebsstätte als unbewegliches Vermögen in dem Staat zu besteuern, in dem sie belegen ist. Dies ist allerdings nur eine Empfehlung an die Mitgliedstaaten, sodass die Umsetzung in nationales Recht nicht zwingend ist und somit eine Kollision der nationalen Rechtsordnungen hier nicht ausgeschlossen werden kann. Eine weitere Empfehlung gibt die Kommission hinsichtlich des beweglichen Vermögens. Sie sieht die Besteuerung unter persönlichen Anknüpfungsmerkmalen hier als praxistauglicher an, da bewegliches Vermögen ihrer Ansicht nach durchaus einfach verlagert werden kann. Bezüglich einer einheitlichen Definition von beweglichem oder unbeweglichem Vermögen hält sie sich jedoch bedeckt, sodass es bereits bei der Abgrenzung zwischen diesen beiden Vermögensarten bilateral unterschiedliche Auffassungen geben kann. Stattdessen empfiehlt die Kommission bei gewissen Konstellationen Verständigungsverfahren zwischen den betroffenen Staaten, mit dem Ziel der Vermeidung einer doppelten Besteuerung desselben Vermögens.[5] Anreize zum Verzicht einer Besteuerung beziehungsweise zur Implementierung von Anrechnungsverfahren sowie für die Ausweitung der Kollisionsnormen im nationalen Recht werden den einzelnen EU-Staaten dadurch jedoch nicht geboten.

Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass die Grundsätze der Freizügigkeit sowie der Nichtdiskriminierung der EU-Bürger durch einige nationale Erbschaftsteuerregelungen eingeschränkt werden.[6] Dies ist das zweite wesentliche Problemfeld, das die Europäische Kommission auf dem Gebiet der Erbschaftbesteuerung identifiziert. Die Einschränkung der Freizügigkeit besteht demnach im Kern darin, dass einige Mitgliedstaaten unter anderem einen höheren Steuersatz oder geringere Freibeträge anwenden, wenn sich die Vermögensgegenstände, der Erblasser beziehungsweise Schenker oder der Begünstigte im Ausland befinden, sodass Inländer und die im Inland übertragenen Vermögensgegenstände steuerlich bessergestellt werden. Werden beispielsweise Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft jeweils hälftig auf einen im Inland und einen im Ausland ansässigen Erben übertragen, müsste letzterer bei

4 Vgl.: Amtsblatt der Europäischen Union (2011), 2011/856/EU, L 336/81.
5 Vgl.: Amtsblatt der Europäischen Union (2011), 2011/856/EU, L 336/82.
6 Vgl.: Amtsblatt der Europäischen Union (2011), 2011/856/EU, L 336/81.

beschränkter Steuerpflicht – sofern eine Erbanfall- und keine Nachlasssteuer erhoben wird – eine höhere Erbschaftsteuer entrichten, da er mitunter nur einen geringeren Freibetrag nutzen kann. Hier wird deutlich, dass bereits ein relativ trivial gestalteter Sachverhalt einen Eingriff in die Grundfreiheiten des EU-Bürgers darstellen kann. Diese Einschränkung widerspricht den Grundsätzen der Nichtdiskriminierung sowie der Freizügigkeit, denn obwohl es kein einheitliches Erbschaftsteuerrecht auf EU-Ebene gibt, dürfen die nationalen Regelungen nicht derart ausgestaltet sein, dass sie etwa aufgrund der Staatsangehörigkeit eines EU-Bürgers diskriminierend wirken oder entgegen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) die dort genannten Freiheiten einschränken.[7]

Beide Problematiken – Doppelbesteuerung und Diskriminierung – werden nunmehr schon seit einigen Jahren fokussiert und diskutiert.[8] Darüber hinaus klagt die Europäische Kommission immer häufiger wegen diskriminierender Erbschaftsteuerbestimmungen gegen die Mitgliedstaaten, nachdem sich der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft erstmalig im Jahr 2003 mit der Vereinbarkeit der nationalen Erbschaftsteuerregelungen der einzelnen Mitgliedstaaten im Hinblick auf deren Verfassungsmäßigkeit befasste.[9] Auch Deutschland ist aktuell betroffen. Insbesondere ist die Ausgestaltung des § 16 ErbStG hinsichtlich einer möglichen Diskriminierung zu hinterfragen. Je nach Verwandtschaftsgrad wird einem im Inland Ansässigen ein Freibetrag von bis zu 500.000 Euro gewährt, wohingegen lediglich ein Freibetrag von 2.000 Euro festgelegt ist, wenn der Erbe oder der Erblasser im Ausland ansässig ist und damit beschränkte Steuerpflicht vorliegt.[10] Daneben ist unter anderem Belgien

---

7 Vgl. insb.: Art. 18 bis Art. 25 AEUV sowie Art. 28 bis Art. 37 AEUV und Art. 45 bis Art. 66 AEUV.

8 Vgl. u. a.: Europäische Kommission (2010): Mögliche Konzepte für die Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei grenzüberschreitenden Erbschaftsangelegenheiten in der EU, Konsultationspapier, dazu die Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer vom 22. September 2010; Europäische Kommission (2010), KOM(2010) 769; Europäische Kommission (2011), SEK(2011) 1488; Konferenz zur Erbschaftbesteuerung am 12. November 2012 der Europäischen Kommission in Kooperation mit der Vereinigung für Trust- und Nachlassspezialisten (Society of Trust and Estate Practitioners – STEP) zum Thema „Die Beseitigung von Steuerproblemen bei grenzüberschreitenden EU-Erbschaften“.

9 Vgl.: Europäische Kommission (2010): Mögliche Konzepte für die Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei grenzüberschreitenden Erbschaftsangelegenheiten in der EU, Konsultationspapier, S. 1.

10 Vgl. u. a.: Rechtssache Nr. 2008/4534 IP/12/1018 27/09/2012; EuGH-Urteil vom 4. September 2014 (C-211/13).

aufgefordert, Walloniens Erbschaftsteuern für Gebietsfremde zu überarbeiten.[11] Auch die Niederlande, Spanien und Frankreich sind betroffen.[12]

Hinsichtlich der Besteuerung von Erbschaften werden zwar immer wieder einzelne nationale Normen kritisiert und es wird über die Heterogenität der Systeme als Auslöser für Diskriminierung sowie Doppel- beziehungsweise Mehrfachbesteuerung diskutiert, jedoch wird eine EU-weite Harmonisierung oder Vereinheitlichung nicht angestrebt. Vielmehr empfiehlt die Europäische Kommission den einzelnen Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu initiieren, die die Doppelbesteuerung vermeiden.[13] Das heißt, die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, ihre Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme so anzupassen, dass die Vermögensübertragung bei einer Anknüpfung zu mehreren Rechtsordnungen maximal mit dem höchsten Steuersatz des Staats belegt wird, der den höheren Steuersatz der mindestens zwei beteiligten Staaten auf die Erbschaft beziehungsweise die Schenkung erheben würde.[14] Des Weiteren formuliert die Europäische Kommission Vorschläge zu Steuerentlastungen oder fordert die Mitgliedstaaten auf, die Zusammenarbeit auf regionaler und lokaler Ebene zu verbessern.[15]

Unter dem Gesichtspunkt, dass das durchschnittliche nationale Erbschaftsteueraufkommen in den meisten EU-Mitgliedstaaten nicht über 0,5 % des jeweiligen Gesamtsteueraufkommens liegt, ist der Anreiz einer Harmonisierung auf diesem Gebiet für die einzelnen Staaten mitunter gering. Allerdings gibt es im europäischen Raum pro Jahr schätzungsweise 290.000 bis 370.000 grenzüberschreitende Erbfälle, die potenziell von einer Diskriminierung und/oder von einer Doppel- beziehungsweise Mehrfachbesteuerung betroffen sein könnten.[16] Daran anknüpfend gehört die Erbschaftsteuer zu den 20 größten Herausforderungen, die die EU-Bürger und Unternehmen tangieren, wenn sie in mehreren Staaten präsent sind.[17] Dass sich die Relevanz weiter verschärft, wird unter anderem auch daran deutlich, dass beispielsweise der grenzüberschreitende Im-

---

11 Vgl. u. a.: Rechtssache Nr. 2008/4777 MEMO/12/794 24/10/2012.

12 Vgl. u. a.: Rechtssache Nr. 2008/3139 IP/11/1425 24/11/2011; Rechtssache Nr. 2004/4090 IP/11/1278 27/10/2011; Rechtssachen Nr. 2006/5003, 2007/4203 und 2007/4823 IP/14/808 10/07/2014.

13 Vgl.: Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 15. Dezember 2011, „Kommission schlägt Maßnahmen zur Beseitigung von Problemen bei der grenzüberschreitenden Besteuerung von Erbschaften vor".

14 Vgl.: Amtsblatt der Europäischen Union (2011), 2011/856/EU, L 336/83.

15 Vgl.: Amtsblatt der Europäischen Union (2011), 2011/856/EU, L 336/83, L 336/84.

16 Vgl.: Næss-Schmidt, H. S./Pedersen, T. (et al.) (2010), S. 13.

17 Vgl.: Die Europäische Kommission (2011): Der Binnenmarkt in den Augen der Bevölkerung – Momentaufnahme der Ansichten und Anliegen von Bürgern und Unternehmen, S. 14.

mobilienbesitz zwischen 2002 und 2010 um bis zu 50 %[18] zunahm. Des Weiteren wird gerade die Doppelbesteuerung von Erbschaften für kleine und mittlere Unternehmen mitunter auch als substanzgefährdendes Problem eingestuft.[19] Somit ist die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen für den einzelnen EU-Bürger durchaus von Bedeutung. Die tatsächliche Steuerbelastung, die er zu tragen hat, ist für ihn dabei eine der wichtigsten Größen und wird im Zuge der aktuellen Diskussionen auf europäischer Ebene im Zusammenhang mit einer Doppelbesteuerung weitestgehend implizit thematisiert. Sie kann für den Bürger nicht nur hinsichtlich möglicher Erbschaft- und Schenkungsteuergestaltung eines bilateralen Sachverhalts ein relevanter – wenn nicht sogar der relevante – Faktor sein, der von erheblichem Interesse bei der Analyse der individuellen erbschaftsteuerlichen Situation ist, denn eine hohe Steuerlast kann schlichtweg eine drastische Reduktion seines beziehungsweise des von ihm geerbten Vermögens darstellen. Daher wird in dieser Arbeit ebenfalls die Problematik der (uni- und bilateralen) Doppelbelastung thematisiert. Eine (unilaterale) Doppelbelastung liegt im Unterschied zur Doppelbesteuerung dann vor, wenn ein Staat eine Vermögensübertragung mit mindestens zwei Steuerarten besteuert. Unter einer (bilateralen) Doppelbelastung werden im Rahmen dieser Arbeit solche Fälle subsumiert, bei denen zwei Staaten denselben Vermögenstransfer mit jeweils unterschiedlichen Steuerarten belegen. Doppelbelastungen werden in der Regel nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen aufgefangen, da sie aufgrund der verschiedenen Steuerarten nicht in deren Anwendungsbereich fallen. Auch eine Anrechnung läuft in der Praxis häufig ins Leere, da diese an der Entsprechensklausel scheitert. Im Ergebnis bedeutet ein grenzüberschreitender Sachverhalt somit für den Überträger beziehungsweise den Begünstigten häufig eine steuerliche Mehrbelastung im Vergleich zu einem gleichgelagerten Fall, der ausschließlich Anknüpfungsmerkmale zu einer einzigen Rechtsordnung hat.

In Anbetracht der Tatsache, dass eine umfassende Lösung der beschriebenen Problematiken (Doppel- und Mehrfachbeteuerungen, (uni- und bilaterale) Doppel- und Mehrfachbelastungen sowie Diskriminierungen) auf diesem Gebiet momentan nur sehr eingeschränkt absehbar ist, werden Erbschaften und Schenkungen in Zukunft auch weiterhin von den angesprochenen Thematiken betroffen sein.[20] Dafür spricht nicht zuletzt

---

18 Vgl.: Næss-Schmidt, H. S./Pedersen, T. (et al.) (2010).

19 Vgl.: European Family Businesses – GEEF (2010): Contribution to the EU Commission Consultation on possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU; Bundessteuerberaterkammer (2010), S. 4.

20 Vgl.: Die Europäische Kommission (2011): KOM(2011) 864 endgültig, S. 6.

das Urteil im sogenannten Block-Fall.[21] Ausgangspunkt des Verfahrens war, dass eine in Deutschland ansässige Erbin in Spanien belegenes Kapitalvermögen erbte. Der Europäische Gerichtshof entschied, dass die Bundesrepublik Deutschland nicht verpflichtet ist, eine sich aufgrund der doppelten Steuerpflicht – zum einen in Spanien und zum anderen in Deutschland – ergebende Doppelbesteuerung durch die Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer zu vermeiden. Einen Verstoß gegen den Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit konnte der Gerichtshof hier nicht feststellen. Somit wurde das in Spanien belegene Kapitalvermögen doppelt besteuert – sowohl nach den erbschaftsteuerlichen Grundsätzen der Bundesrepublik Deutschland als auch nach denen Spaniens. Ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zwischen den beiden Staaten wurde auch nach diesem Urteil nicht initiiert. Deutlich wird hier, dass auch in Zukunft ein – wie in diesem Fall – tendenziell wenig komplexer Sachverhalt bereits zu einer Doppelbesteuerung führen kann. Eine Möglichkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung im zuvor genannten Fall wäre ein Transfer des Vermögens zu Lebzeiten des Erblassers nach Deutschland, was in einem unvorbereiteten Erbfall häufig nicht mehr durchführbar ist. Eine solch vermeintlich einfache Lösung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kann jedoch nicht in jedem Fall gefunden werden. Die Komplexität des Gestaltungsaufwand zur Umgehung einer Doppelbesteuerung hängt dabei stark von der Vermögensart sowie dem Wert des Vermögens ab.

Um Aussagen über die europäischen Erbschaftsteuersysteme hinsichtlich ihrer tatsächlichen Steuerlast und damit der Relevanz für den einzelnen EU-Bürger treffen zu können, bietet sich ein internationaler Steuerbelastungsvergleich in Form einer Veranlagungssimulation an, in den sowohl Fälle mit Grenzübertritt als auch ohne integriert werden. So können beispielsweise unter detaillierter Berücksichtigung von Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, der Steuersätze sowie der Freibeträge und Vorschriften zur Befreiung von der Besteuerung unterschiedliche Erbschaftsteuersysteme betrachtet und deren Wirkung beurteilt werden. Ferner kann die Auswirkung auf die Steuerlast (steuerliche Mehrbelastung) untersucht werden, indem Fälle mit verschiedenen Anknüpfungsmerkmalen zu unterschiedlichen Rechtsordnungen integriert werden. Dadurch kann die Relevanz der von der Kommission herausgestellten Problemfelder der Doppelbesteuerung und der Diskriminierung kritisch gewürdigt werden. Ebenfalls kann eine Untersuchung der von der Kommission nicht herausgestellten Thematik der uni- und bilateralen Doppel- und Mehrfachbelastung aus der Perspektive des Überträgers

[21] Vgl.: EuGH vom 12. Februar 2009, C-67/08.

und des Begünstigten erfolgen. Weitergehend ist es möglich, anhand der Resultate Systemstärken und -schwächen zu eruieren, was de-lege-ferenda-Gedanken zu einer Modifizierung der Erbschaftbesteuerung sowie eine normative Auseinandersetzung mit der Thematik erlaubt. Dementsprechend werden im Rahmen dieser Arbeit grundlegende Sachverhalte gestaltet, anhand derer anschließend die Erbschaftsteuerbelastung bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sowie einer Forderung gegen diese in verschiedenen Staaten berechnet wird. Dabei variiert die Ansässigkeit des Überträgers, des Begünstigten und der Kapitalgesellschaft. Nachdem der Steuerbelastungsvergleich abgeschlossen und ausgewertet ist, wird untersucht, inwiefern gerade bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sowie einer Forderung gegen diese Doppelbesteuerungs-, Doppelbelastungs- und Diskriminierungsproblematiken sowohl qualitativ als auch quantitativ wirken.

Derweil existieren zahlreiche Monographien über Steuerbelastungsvergleiche beispielsweise zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften oder Arbeitnehmern mit jeweils unterschiedlichen Zielsetzungen.[22] Aktuelle Untersuchungen, die sich dem europäischen beziehungsweise internationalen Vergleich der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen mit dem Fokus auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft widmen, sind tendenziell selten.[23] Gleiches gilt ferner für eine Kombination aus einem

---

[22] Bspw.: Esser, K. (1990): Standortfaktor Unternehmensbesteuerung; Spengel, C. (1995): Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Großbritannien; Jacobs, O. H. (2005): Vergleichende Analyse der Steuerbelastung von Unternehmen in Europa und den USA; Kihm, A. (1999): Die Besteuerung deutscher internationaler Unternehmen – Steuerbelastungsvergleich und -analyse grenzüberschreitender Unternehmensstrukturen am Beispiel des Auslandsstandortes Luxemburg.

[23] Bspw.: Hubert, T. (2010). Der Fokus des Steuerbelastungsvergleichs, der hier eher eine Nebenrolle einnimmt, liegt dabei in der Gegenüberstellung von Ist- und Sollzustand. Dabei werden die Besteuerungsprinzipien kritisch hinterfragt. Kern der Ausführungen ist vielmehr ein Richtlinienvorschlag zur Vereinheitlichung der Erbschaftsteuersysteme in der Europäischen Union; ZEW (2004).
Diese Studie wurde vom BMF in Auftrag gegeben, um eine Standortbestimmung (in Form eines Rangs) des deutschen Systems der Erbschaftbesteuerung im internationalen Vergleich vornehmen zu können, um im Anschluss an das für 2006 erwartete Urteil des BVerfG (1 BvL 10/02 – BVerfG stellte eine Ungleichbehandlung bei der Bewertung von vererbten Immobilien im Vergleich zu Wertpapieren als Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz fest) zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Erbschaften Gestaltungsoptionen für eine Erbschaftsteuerreform aufzeigen zu können. Fokussiert wurden unter anderem Bewertungsregelungen, persönliche und sachliche Steuerbefreiungen sowie Steuertarife. Die Ergebnisse dürften jedoch, nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen Gesetzesänderungen (nicht nur in Deutschland: Beispielsweise wird seit dem 1. Januar 2008 von Österreich keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben), aktuell nur noch eingeschränkt aussagekräftig sein, da grundsätzlich die jeweiligen Rechtslagen vom 1. Januar 2003 betrachtet wurden.

Steuerbelastungsvergleich und Untersuchungen zu Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Doppelbelastungen.

1.2 Präzisierung der Problemstellung

1.2.1 Untersuchungsziel und Untersuchungsgang

Die bereits genannten Problemfelder der Diskriminierung, Doppel- und Mehrfachbesteuerung sowie (uni- und bilaterale) Doppel- und Mehrfachbelastungen stellen zusammen mit der Steuerbelastung und der steuerlichen Mehrbelastung durch Grenzübertritt den Kern der Untersuchung dar. Hieraus leitet sich auch das Ziel ab.

Das Ziel der Arbeit ist der Vergleich und die Analyse der Steuerbelastungen bei (grenzüberschreitenden) unentgeltlichen Übertragungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sowie einer Forderung gegen diese in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz. Damit einhergehende Doppel- und Mehrfachbesteuerungen, (uni- und bilaterale) Doppel- und Mehrfachbelastungen sowie diskriminierende Elemente werden quali- und quantifiziert. Außerdem wird die steuerliche Mehrbelastung, die durch Grenzübertritt entsteht, aus der Perspektive des Überträgers und des Begünstigten betrachtet. Im Rahmen des Steuerbelastungsvergleichs wird ein konstitutiver Übertragungsfall gestaltet (ein Elternteil überträgt Anteile an einer Kapitalgesellschaft sowie eine Forderung gegen diese auf ein Kind), der zunächst (ohne Grenzübertritt) auf die Rechtssysteme der verschiedenen Staaten Anwendung findet. Anschließend werden Anknüpfungsmerkmale zu den jeweils anderen Staaten hergestellt und damit der Grenzübertritt simuliert. Dies erfolgt durch die Variation der Ansässigkeit des Elternteils und des Kindes sowie der Kapitalgesellschaft. Bei diesem Steuerbelastungsvergleich wird somit die Übertragung eines Familienunternehmens in Form einer Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Angelegenheiten erforscht.

Zu diesem Zweck erfolgt zunächst eine Bestandsaufnahme mit Darstellung der auf europäischer Ebene existierenden Problematiken bei einer grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögen. Dazu werden die Problematiken grenzüberschreitender Erbschaftsteuerangelegenheiten ausführlich behandelt, indem zunächst sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede der nationalen Erbschaftsteuerregelungen der europäischen Mitgliedstaaten fokussiert werden, um daraus die Ursachen von Disharmonien bei grenzüberschreitenden Erbfällen auf dem Gebiet der Besteuerung ableiten zu können. Dabei wird näher auf den aktuellen Stand der Diskussion der Problematiken der Diskriminierung und der Doppel- beziehungs-

weise Mehrfachbesteuerung eingegangen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden hierfür praktisch relevante Regelungen dargelegt und analysiert, indem sowohl einseitige Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen behandelt, als auch bilaterale Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer thematisiert werden. Gleiches ist für Doppel- und Mehrfachbelastungen nur eingeschränkt möglich, da diese häufig nicht im Fokus der öffentlichen Diskussion zu grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerangelegenheiten stehen. Um die Relevanz der Doppel- und Mehrfachbesteuerungen (und implizit auch der Doppel- und Mehrfachbelastungen) von Erbschaften und Schenkungen in der Europäischen Union einordnen und quantifizieren zu können, erfolgt nach der bereits genannten Darstellung der Problematik die Darlegung der Bedeutung der Doppel- und Mehrfachbesteuerungen von Erbschaften sowohl für den EU-Bürger als auch für die EU-Staaten. Dabei wird im Wesentlichen auf öffentliche Diskussionen Bezug genommen. Aus den Resultaten werden anschließend Rückschlüsse auf die Anreize der Behebung gezogen. Das Kapitel schließt mit einer Schätzung zur Quantifizierung grenzüberschreitender Erbschaftsteuerangelegenheiten und einer darauffolgenden Darstellung möglicher Lösungsansätze zur Behebung der Doppelbesteuerungsproblematik.

Daran knüpft die normative Analyse der Bewertungs-, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuersysteme der in den Vergleich einbezogenen Staaten an (Deutschland, Großbritannien, Österreich, Schweiz). Dies ermöglicht die notwendige Auseinandersetzung mit den relevanten Substanzsteuern der Staaten, die in dem Modell berücksichtigt werden. Zudem werden die Besteuerungsprinzipien sowie die Besonderheiten der Systeme der relevanten EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz heraus- und gegenübergestellt. Die Auswahl der Staaten Deutschland, Großbritannien, Österreich und Schweiz berücksichtigt deren Besteuerungssysteme zur Vermögensübertragung. Durch den Einbezug genau dieser Staaten sind die wesentlichen Besteuerungssysteme (Deutschland mit einer Erbanfallsteuer; Großbritannien mit einer Nachlasssteuer sowie einer Capital Gains Tax; Österreich ohne Erbschaftsteuer, dafür mit Grunderwerbsteuer; die Schweiz als Drittstaat mit kantonal unterschiedlichen Erbschaftsteuerregelungen) in den Belastungsvergleich mit einbezogen. Zur exemplarischen Abbildung von Drittstaatsachverhalten wurde die Schweiz ausgewählt. Dieser Abschnitt der Arbeit bildet die Grundlage des darauffolgenden modelltheoretischen Teils der Arbeit, der mit einer kurzen Darstellung der Methodik sowie der konzeptionellen Grundlagen beginnt. Um darauf aufbauend eine Veranlagungssimulation durchführen zu können und Elemente der Diskriminierung, der Doppel- und Mehrfachbesteuerung sowie der (uni- und bilateralen) Doppel- und Mehrfachbelastung

quanti- und qualifizieren zu können, wird auf Bilanzdaten eines für den Wirtschaftsraum repräsentativen großen Modellunternehmens in Form einer Kapitalgesellschaft zurückgegriffen. Anschließend wird der grundlegende Sachverhalt gestaltet (Elternteil überträgt Anteile an der Modellkapitalgesellschaft sowie eine Forderung gegen diese auf sein volljähriges Kind). Dieser wird variiert, indem die Ansässigkeiten der Beteiligten sowie der Modellkapitalgesellschaft gewechselt und kombiniert werden. Es wird angenommen, dass die Ansässigkeit entweder in Deutschland, Großbritannien, Österreich oder in der Schweiz ist. Unter diesen Prämissen entstehen 64 mögliche Sachverhalte. Diese werden steuerlich gewürdigt und es folgt ein Steuerbelastungsvergleich in Form einer Veranlagungssimulation mit Softwareunterstützung. Grundlage dieser Veranlagungssimulation ist die Berechnung des Unternehmenswerts des Modellunternehmens unter Zugrundelegung der jeweiligen nationalen Bewertungssystematiken von Betriebsvermögen. Dies wirkt sich unmittelbar auf die Bemessungsgrundlagen in den jeweiligen Staaten aus, obwohl von einheitlichen Unternehmensdaten, nämlich denen des Modellunternehmens, ausgegangen wird. Aus genau diesem Grund, eben der Einbeziehung von national typischen Bewertungsverfahren, gehen die Untersuchungen über einen reinen Tarifvergleich hinaus. Da die Bewertung auch in der Praxis in den meisten Übertragungsfällen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft eine wesentliche Rolle spielt, wäre ein reiner Tarifvergleich bei Annahme einer unter den Staaten einheitlichen Bemessungsgrundlage wenig aussagekräftig. Daher wird bewusst von diesem abgesehen und eine Veranlagungssimulation präferiert. Somit ist es möglich, zusätzliche Erkenntnisse hinsichtlich der aus Bewertungsdisparitäten resultierenden unterschiedlichen Steuerbelastungen zu gewinnen. Darüber hinaus lässt diese Vorgehensweise eine Quantifizierung der Bewertung als Einflussfaktor auf die Steuerlast zu.

Nach der länderspezifischen Berechnung des Werts des Modellunternehmens und der daran anschließenden Bestimmung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen, der Steuerberechnung für die 64 Fälle und des Steuerbelastungsvergleichs werden diese 64 Fälle in acht Gruppen zusammengefasst. Durch die Bildung von Rangfolgen innerhalb dieser Gruppen können somit Rückschlüsse auf die Steuerbelastungen bei folgenden Sachverhaltsgestaltungen gezogen werden:

1. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten und der Kapitalgesellschaft im Inland.
2. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten im Inland und Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft Ausland.

3. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten im Ausland und Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft im Inland.
4. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers im Inland sowie Ansässigkeit des Begünstigten und der Kapitalgesellschaft im Ausland.
5. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers im Ausland sowie Ansässigkeit des Begünstigten und der Kapitalgesellschaft im Inland.
6. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers und der Kapitalgesellschaft im Inland sowie Ansässigkeit des Begünstigten im Ausland.
7. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers und der Kapitalgesellschaft im Ausland sowie Ansässigkeit des Begünstigten im Inland.
8. Steuerbelastungen bei Ansässigkeit des Überträgers sowie des Begünstigten und der Kapitalgesellschaft im Ausland.

Anschließend werden die Fälle betrachtet, bei denen diskriminierende Elemente vorliegen. Diese werden zunächst qualifiziert. Des Weiteren erfolgt eine Quantifizierung der Anzahl der Fälle dieses Belastungsvergleichs, bei denen diskriminierende Elemente bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf die nächste Generation vorkommen können. Die Ermittlung der Anzahl erfolgt durch eine einfache Auszählung der Fälle dieser Simulation, bei denen eine Diskriminierung vorkommt. Ferner wird die steuerliche Mehrbelastung, die durch diskriminierende Ausgestaltungen von Rechtsnormen ausgelöst wird, berechnet. Auf ähnliche Weise wird bei der darauffolgenden Quali- und Quantifizierung von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sowie von uni- und bilateralen Doppel- und Mehrfachbelastungen vorgegangen. Zunächst werden die Fälle benannt, bei denen eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung beziehungsweise eine Doppel- oder Mehrfachbelastung auftritt. Dann wird die Anzahl der Fälle dieser Simulation ausgezählt, bei denen Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen beziehungsweise -belastungen vorkommen. Daran anknüpfend erfolgt die Berechnung der steuerlichen Mehrbelastung der Doppel- und Mehrfachbesteuerungssachverhalte beziehungsweise -belastungssachverhalte, die durch Grenzübertritt ausgelöst wird. Die steuerliche Mehrbelastung dieser Fälle wird anschließend mit der steuerlichen Mehrbelastung der Fälle verglichen, bei denen zwar ein Grenzübertritt aber keine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung beziehungsweise -belastung vorliegt.

Zusammengefasst können durch diese Vorgehensweise – neben den Rangfolgen innerhalb der Gruppe – Aussagen zu folgenden Punkten getroffen werden:

- Relevanz diskriminierender Elemente
  1.) gemessen an der Anzahl der Fälle dieser Simulation, bei denen eine Diskriminierung vorliegt
  2.) gemessen an deren Einfluss auf die Steuerlast
- Grenzübertritt als Ursache für eine steuerliche Mehr- oder Minderbelastung im Vergleich zum Ausgangsfall (ohne Grenzübertritt)
- Einfluss eines Grenzübertritts auf die Steuerlast, gemessen an der steuerlichen Mehr- oder Minderbelastung, die durch Grenzübertritt ausgelöst wird
- Grenzübertritt als notwendige Voraussetzung für eine Doppel-/ Mehrfachbesteuerung beziehungsweise bilaterale Doppel-/ Mehrfachbelastung[24]

[24] Dadurch, dass der Grenzübertritt die notwendige Voraussetzung für eine Doppel- und bilaterale Mehrfachbesteuerung ist, kann in einigen Fällen nicht bestimmt werden, wie hoch die Mehrbelastung durch Doppel- beziehungsweise Mehrfachbesteuerung ist. Es kann lediglich eindeutig bestimmt werden, wie hoch die Mehrbelastung durch Grenzübertritt ausfällt. Dies soll anhand eines Beispiels deutlich gemacht werden: Angenommen wird, dass bei einem Sachverhalt ohne grenzüberschreitenden Charakter in Staat A eine Steuer von 100 Euro anfällt, in Staat B fällt ohne Grenzübertritt keine Steuer an und in Staat C löst alleine die Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft eine beschränkte Steuerpflicht mit einer Steuer von 50 Euro aus. Des Weiteren soll kein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegen und keine Anrechnung möglich sein. Angenommen wird weiterhin, dass der Überträger in Staat A ansässig ist. Der Begünstigte ist in Staat B ansässig. Der Überträger überträgt seine Anteile an der Kapitalgesellschaft und eine Forderung gegen diese auf den Begünstigten. Aus der Perspektive des Überträgers ergibt sich durch den Grenzübertritt eine Mehrbelastung von 50 Euro (Steuer im Staat C). Dies entspricht ebenfalls der Mehrbelastung durch Doppelbesteuerung, da die Steuer des Staates C zusätzlich zu der Steuer des Staats A erhoben und der Vermögenstransfer somit doppelt besteuert wird. Im Gegensatz zum Überträger hat der Begünstigte zwei Grenzübertritte, bei denen sich jeder steuererhöhend auswirkt. Für den Begünstigten bedeuten die Grenzübertritte – und damit die Anknüpfung an die Rechtsordnungen der Staaten A und B – eine Mehrbelastung von insgesamt 150 Euro (Steuer Staat A + Steuer Staat C). Die Mehrbelastung durch Doppelbesteuerung beträgt damit entweder 100 Euro oder 50 Euro, da nicht eindeutig bestimmbar ist, welche der beiden Steuern die ist, die zusätzlich zu der anderen erhoben wird. Demzufolge ist lediglich die Mehrbelastung durch die beiden Grenzübertritte in Höhe von insgesamt 150 Euro eindeutig bestimmbar. Daher werden quantitative Aussagen zur Relevanz von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen anhand eines Vergleichs der Mehrbelastungen durch Grenzübertritt der Doppel- und Mehrfachbesteuerungsfälle mit der Mehrbelastung durch Grenzübertritt der Fälle ohne Doppel- und Mehrfachbesteuerung getroffen. Es wird somit folgende Frage untersucht: Wie unterscheidet sich die steuerliche Mehrbelastung durch Grenzübertritt der Doppel- und Mehrfachbesteuerungsfälle im Vergleich zur steuerlichen Mehrbelastung durch Grenzübertritt der Fälle ohne Doppel- und Mehrfachbesteuerung?

- Relevanz von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen
  1.) gemessen an der Anzahl der Fälle dieser Simulation, bei denen eine Diskriminierung vorliegt
  2.) gemessen durch einen Vergleich der steuerlichen Mehrbelastungen durch Grenzübertritt der Doppelbesteuerungsfälle und der steuerlichen Mehrbelastung durch Grenzübertritt der Fälle ohne Doppel- und/oder Mehrfachbesteuerungen
- Relevanz von uni- und bilateralen Doppel- und Mehrfachbelastungen
  1.) gemessen an der Anzahl der Fälle dieser Simulation, bei denen eine Diskriminierung vorliegt
  2.) gemessen durch einen Vergleich der steuerlichen Mehrbelastungen durch Grenzübertritt der Doppel-/Mehrfachbelastungsfälle und der steuerlichen Mehrbelastung durch Grenzübertritt der Fälle ohne Doppel-/Mehrfachbelastungen
- Gestaltungsmöglichkeiten, die durch einen Grenzübertritt beziehungsweise die Variation der Anknüpfungsmerkmale entstehen können

Ferner wird auf Änderungen eingegangen, die aus der Erbschaftsteuerreform resultieren und für diesen Steuerbelastungsvergleich relevant sind. Dadurch kann untersucht werden, wie die Änderungen auf die in dieser Arbeit fokussierten Problematiken wirken und ob diese dadurch gegebenenfalls sogar verstärkt werden. Ausgangspunkt sind auch hier wieder die Steuerlast sowie die steuerliche Mehrbelastung.

1.2.2 Wissenschaftssystematische Einordnung

Diese Arbeit kann der Forschung im Bereich der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zugeordnet werden, welche sich als Teil der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre versteht. Kußmaul sieht die Ursache der „Ausgliederung der steuerlichen Probleme [aus der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre] [...] in der äußerst komplexen und umfangreichen steuerlichen Materie“ und beschreibt die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als eine „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre unter adäquater Berücksichtigung steuerlicher Wirkungen [...]“ (Kußmaul 2003: 1). Dabei werden die Steuerrechtsnormendarstellung, die Steuerwirkungs-

und Steuergestaltungslehre sowie die Steuerrechtsgestaltung als Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre definiert.[25]

Die Rolle der **Steuerrechtsnormendarstellung** ist die Illustration der wesentlichen nationalen und internationalen Steuerrechtsnormen. Dabei stehen sowohl das materielle als auch das formelle Recht im Mittelpunkt und es werden neben nationalen Einzelsteuerregelungen auch internationale Steuersystematiken thematisiert, wobei keine Beschränkung auf einzelne betriebliche Steuerarten möglich ist. Dies ist insbesondere damit zu begründen, dass die isolierte Betrachtung rein betrieblicher Komponenten einer sich durch private Aspekte auswirkenden Veränderung der Steuerhöhe oder Steuerbemessungsgrundlage nicht ausreichend gerecht werden würde. Im Rahmen dieser Arbeit werden diesbezüglich die deutschen sowie die ausländischen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen hinsichtlich der Übertragung von Privat- und Betriebsvermögen dargestellt. Dabei wird ebenfalls auf die Bewertungssystematiken eingegangen.

Darauf aufbauend erfolgt eine Untersuchung der durch die Steuernormendarstellung gewonnenen Erkenntnisse in der **Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre** hinsichtlich ihrer Wirkung auf Unternehmen und auf unternehmerische Entscheidungen. Im Speziellen wird dabei analysiert, inwiefern die Besteuerung in den Bereichen Rechnungswesen, Unternehmensstruktur oder auch Unternehmensfunktionen beeinflussend wirkt, um daran anschließend auf Unternehmensebene Optimierungen vorzunehmen oder Gestaltungsalternativen aufzuzeigen.

Zur Analyse von Steuerwirkungen und möglichen -gestaltungen wird im Rahmen dieser Arbeit ein Steuerbelastungsvergleich in Form einer Veranlagungssimulation mit der anschließenden Quali- und Quantifizierung von Diskriminierungen und Doppel- beziehungsweise Mehrfachbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vorgenommen. Dadurch werden auch Elemente der **vergleichenden internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre** als weiterer Teil der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergänzt.[26] Sie ist als Fortentwicklung der beispielsweise bereits 1929 durch Aufermann in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre integrierten vergleichenden Steuerbetriebslehre zu verstehen.[27] Als Grundlage der Forschung in diesem Bereich werden das Verständnis und das Wissen bezüglich der Ausgestaltung nationaler Steuersysteme vorausgesetzt, sodass die Steuerrechtsnormendarstellung auch hier eine vorgelagerte Schlüsselposition einnimmt.[28]

---

25 Vgl.: Kußmaul, H. (2003), S.1 und S. 2.
26 Vgl.: Scherpf, P. (1958), S. 92 ff.
27 Vgl.: Aufermann, E. (1929), S. 8 ff.
28 Vgl.: Kleineidam, H.-J. (1968), S. 15 ff.

Nachdem die Steuerrechtsnormendarstellung sowie die Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre mit der Integration von Elementen der vergleichenden internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einen fundierten Einblick in die nationalen Steuerrechte sowie in internationale Steuersystematiken und deren Wirkungen beziehungsweise Gestaltungen geben, wird bei der **Steuerrechtsgestaltungslehre** konkretisiert, inwiefern Änderungen der bestehenden Steuerrechtsnormen zu einer Optimierung des Steuersystems vorgenommen werden könnten. In diesen Ausarbeitungen wird selbiges im Anschluss an die Auswertung des Steuerbelastungsvergleichs durchgeführt, indem konkrete Vorschläge zur Anpassung der jeweils in die Untersuchung einbezogenen Erbschaft- und Schenkungsteuersysteme aufgezeigt werden. Dabei stehen insbesondere solche Vorschläge im Mittelpunkt, die der Beseitigung von Diskriminierungen sowie Doppel- und Mehrfachbesteuerungen dienen.

1.2.3 Methoden des internationalen Steuerbelastungsvergleichs

Dieser Abschnitt gibt einen Überblick über verschiedene Methoden von Steuerbelastungsvergleichen. Zudem wird durch Abwägen der Vor- und Nachteile verschiedener Methoden die für diese Arbeit geeignete ausgewählt.

Bei einem internationalen Steuerbelastungsvergleich wird in der Regel mindestens eine Steuerart mindestens zweier Staaten miteinander verglichen. Dabei erfolgt die Quantifizierung der Steuerbelastung, sodass ein Steuerbelastungsvergleich normalerweise über einen einfachen Rechtsnormenvergleich oder auch einen einfachen Tarifvergleich hinausgeht.[29] Die Literatur schlägt für einen Vergleich von Steuerbelastungen grundsätzlich mehrere Methoden vor. Am weitesten verbreitet sind hierbei zum einen die gesamtwirtschaftlichen und zum anderen die einzelwirtschaftlichen Vergleiche von Steuerbelastungen. Die gesamtwirtschaftlichen – oder auch makroökonomischen oder externen – Steuerbelastungsvergleiche werden in der Regel verwendet, um gesamtwirtschaftliche Verteilungsfolgen aufzuzeigen. Sie beruhen im Wesentlichen auf Daten einer volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Dabei wird meist ein Durchschnittssteuersatz für die in einer Region beziehungsweise in einem Staatsgebiet ansässigen Unternehmen ermittelt, sodass dies – nicht zuletzt dadurch, dass auch Unternehmen in die Berechnung einbezogen werden, die keine Steuern zahlen – zu einer ungenauen Abbildung des Steuersatzes

[29] Vgl.: Kluge, V. (2000), S. 64 und S. 65.

und der Steuerbelastung eines einzelnen Unternehmens führt. Demzufolge sind lediglich Aussagen bezüglich der Steuerbelastung des Unternehmenssektors möglich, wohingegen ein Vergleich der Steuerbelastungen zweier Staaten, der beispielsweise eine Standortentscheidung für ein einzelnes Unternehmen herbeiführen soll, eher nicht zielführend durchgeführt werden kann. Infolgedessen sind solche Vergleiche für die Untersuchungen dieser Arbeit – gerade für die Zwecke der Erbschaftsteuer – ungeeignet.[30]

Grundsätzlich anders ist es bei den sogenannten einzelwirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichen. Jedoch eignet sich auch hier nicht jede Methode. Eine allgemein anerkannte einzelwirtschaftliche Methode ist die der effektiven Grenzsteuerbelastung. Mit diesem mittlerweile als Standard angesehenen Modell von King/Fullerton aus dem Jahre 1984 werden die Kapitalkosten ermittelt, die eine Investition generieren muss, damit der Investor nach Steuern die gewünschte Mindestverzinsung erhält. Der Ertragswert dieser marginalen Investition entspricht nach Steuern dem ursprünglichen Wert der Anschaffung. Die Ermittlung der effektiven Grenzsteuerbelastung ist die Differenz zwischen Kapitalkosten und der Mindestverzinsung, die auf die Kapitalkosten bezogen wird.[31] Eine Investition ist daher von Vorteil, wenn der Grenzertrag die Kapitalkosten übersteigt. Durch die Anwendung dieses Modells des Steuerbelastungsvergleichs kann beispielsweise die Attraktivität verschiedener Standorte in ein Verhältnis zueinander gesetzt werden. Denn allgemein gilt dann: Je geringer die Kapitalkosten beziehungsweise die effektive Grenzsteuerbelastung, desto attraktiver ist ein Standort. Nicht zuletzt aufgrund dieser These ist das Modell von King/Fullerton für einen Steuerbelastungsvergleich unter erbschaftsteuerlichen Aspekten tendenziell ungeeignet.

Gleiches gilt für Methoden, die unter ähnlichen Bedingungen beispielsweise die effektive Durchschnittssteuerbelastung – meist von Unternehmen – untersuchen. Daran knüpfen sowohl das auf dem Modell von King/Fullerton aufbauende Devereux-Griffith-Modell[32] als auch der European Tax Analyzer[33] an.

Neben den bereits vorgestellten Methoden und Modellen gehört auch der sogenannte Modell- beziehungsweise Typenvergleich zu den einzelwirtschaftlichen Vergleichsmethoden, welcher sich zur Definition und Quantifizierung der Untersuchungsziele dieser Arbeit anbietet. Ausgangspunkt dieses Modell-/Typenvergleichs ist die Konstruktion eines

---

30 Vgl.: Bone-Winkel, T. J. (1994), S. 96 ff.
31 Vgl.: King, M. A./Fullerton, D. (1984): The Taxation of Income from Capital.
32 Vgl.: Devereux, M. P./Griffith, R (1999): The taxation of discrete investment choices.
33 Vgl.: Jacobs, O. H./Spengel, C. (1996): European Tax Analyzer.

Steuersachverhalts, anhand dessen die Steuerbelastung unter Berücksichtigung aller relevanten Größen ermittelt wird. Somit wird sich im Rahmen dieser Arbeit einer sogenannten kasuistischen Simulation bedient.[34] Häufig werden bei diesen Modellen Tarifvergleiche bevorzugt. Solche wären jedoch im Rahmen der Erbschaftsteuer im internationalen Kontext nur bedingt aussagekräftig. Das liegt daran, dass die Bemessungsgrundlagen durch die Integration der länderspezifischen Vermögensbewertungsmethoden variieren können, obwohl die Ausgangsdaten der Ermittlung der Vermögenswerte (bei dieser Arbeit sind dies die Unternehmensdaten des Modellunternehmens) gleich sind. Dies ist insbesondere bei Betriebsvermögen beziehungsweise bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Fall, da hier der Unternehmenswert entscheidend von dem jeweils gewählten Bewertungsverfahren abhängig ist. Um nun einen Tarifvergleich durchführen zu können, müsste jedoch von einer einheitlichen Bemessungsgrundlage ausgegangen werden. Dies würde allerdings im Hinblick auf ein Untersuchungsziel dieser Arbeit, die Quantifizierung der Auswirkungen von Doppelbesteuerungen und Diskriminierungen, zu ungenauen Ergebnissen führen. Demnach ist es erforderlich, dass ein Modell- beziehungsweise Typenvergleich in Form einer Veranlagungssimulation erfolgt und somit von einem Tarifvergleich Abstand genommen wird. Auf diese Weise ist es möglich, die unterschiedliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch die jeweiligen Bewertungsvorschriften der einzelnen Staaten abbilden und vergleichen zu können.[35] Ein reiner Tarifvergleich erfolgt in dieser Arbeit daher lediglich am Rande.

In der Literatur hat sich bei der vergleichenden Berechnung von Steuerbelastungen derweil eine Reihe von Anforderungen herauskristallisiert.[36] Häufig werden diese jedoch aus der Perspektive eines Steuerbelastungsvergleichs auf Unternehmensebene betrachtet; dennoch sind sie geeignet, als Teil des Grundgerüstes dieser Arbeit zu fungieren. Beispielsweise sollte die Berechnung **alle relevanten Einflussgrößen** berücksichtigen. Diese wären in vorliegendem Fall unter anderem das jeweilige Erbschaftsteuersystem der untersuchten Staaten, die Bemessungsgrundlagen (durch die jeweiligen nationalen Bewertungssysteme ermittelt) sowie die Steuertarife. Des Weiteren wird ein **Mehrperiodenvergleich** vorgeschlagen. Dieser ist bei Steuerbelastungsvergleichen dann sinnvoll, wenn temporäre Variablen mit in die Berechnung einfließen. Auf Unternehmensebene wären das zum Beispiel Abschreibungen oder Verlustvor- beziehungsweise -rückträge. Da das Nachlassvermögen in der

[34] Vgl.: Fischer, L. (1987), S. 493 ff.
[35] Vgl.: Wesselbaum-Neugebauer, C. (1994), S. 7.
[36] Vgl.: Jacobs, O. H./Spengel C. (2000), S. 334-351.